

**FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS
(CECYT)**

**COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LOS GOBIERNOS LOCALES. La
descentralización fiscal y las formas de financiamiento de los gobiernos locales.**

AUTORA

LORENA MARCELA ALMADA
Contador Público, Universidad Nacional de Rosario
Especialista en Tributación, Universidad Nacional de Rosario

**PROYECTO ÁREA TRIBUTARIA
NOVIEMBRE 2012 – OCTUBRE 2014**

SUMARIO: 1. Consideraciones previas. 2. Distribución constitucional de competencias tributarias. 3. Status jurídico de los municipios. El poder tributario municipal. 4. Superposición de impuestos provinciales y municipales. Teoría de la revocación del poder delegado. 5. Límites al poder tributario provincial y municipal. 5.1. Supremacía del derecho federal sobre el derecho local (provincial y municipal) y del provincial sobre el municipal (art. 31); 5.2. Cláusula de los códigos (art. 75, inc.12); 5.3. Cláusula comercial (arts. 9 a 12 y 75, inc. 13); 5.4. Cláusula del progreso (art. 75, incs.18 y 19); 5.5. Establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc.30); 5.6. Principios constitucionales en materia tributaria; 5.7. Los tratados internacionales; 5.8. Las leyes nacionales; 5.9. La ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos y el convenio multilateral. Los sistemas de coordinación tributaria con adhesión de las provincias y la situación de los municipios frente a esos sistemas. 5.9.1. La ley 23.548 y las obligaciones asumidas por las provincias por sí y por sus municipios. 5.9.2. El convenio multilateral. 5.10. Los pactos fiscales. 5.11. Las normas provinciales (constitución provincial, leyes provinciales). 6. La competencia de los municipios para establecer impuestos. 7. Financiación de provincias y municipios. 7.1. El régimen “transitorio” de la ley 23548 y su funcionamiento actual. 7.2. Transferencias de servicios. 7.3. Transferencias presupuestarias condicionadas. 7.3.1. Ley de financiamiento educativo. 7.3.2. Distribución del producido de la soja y sus derivados. 7.3.3. Aportes del tesoro nacional a las provincias. 7.3.4. Programas federales de gobierno. 8. Transferencias: discrecionalidad y arbitrariedad. 9. Consideraciones finales.

COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LOS GOBIERNOS LOCALES. La descentralización fiscal y las formas de financiamiento de los gobiernos locales.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS.

El presente trabajo intenta brindar una visión general de los aspectos centrales que hacen al financiamiento de los gobiernos locales, a partir de las competencias tributarias que poseen.

Los ingresos fiscales de los gobiernos subnacionales se han incrementado durante los últimos años, aunque se advierte una alta dependencia respecto de las transferencias que los primeros reciben de sus respectivos gobiernos centrales con el fin de complementar el financiamiento de sus responsabilidades de gastos.

En lo que hace a los recursos propios, los ingresos tributarios de estos niveles de gobierno han mostrado un preocupante estancamiento durante los últimos años, fenómeno que se halla relacionado con la debilidad en el nivel y la estructura de la imposición subnacional, lo que a su vez tiene relación con las limitadas bases tributarias disponibles por parte de estos niveles de gobierno.

2. DISTRIBUCIÓN CONSTITUCIONAL DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS.

Nuestra Constitución adopta para su gobierno la forma republicana, representativa y federal, en la que, como señala Spisso¹, coexisten dos fuerzas opuestas: una fuerza

¹ SPISSO, Rodolfo R.: *Derecho constitucional tributario*, tercera edición, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2001, p. 94.

centrípeta ejercida por la Nación, e impuesta por las políticas nacionales, en orden a impulsar el desarrollo que responde a la idea de que es indispensable que las provincias y municipalidades puedan realizarse aisladamente y al margen del proyecto nacional; y una fuerza centrífuga, impulsada por los gobiernos locales, que, más allá de su identificación con los objetivos de la Nación, aspiran a tener una mayor participación en la elaboración y ejecución de aquellas políticas, persiguiendo muchas veces intereses contrapuestos.

Dentro de este marco se ha dispuesto la distribución del poder tributario, contenida en la Constitución nacional, en lo sustancial en los artículos 121, 4º y 75, incisos 1) y 2), la cual se asienta en que las provincias conservan el poder no delegado por la Constitución a la nación.

En palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación², de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la nación son definidos y expresos (art. 75) y las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5 y 123).

Así, nuestra Carga Magna efectúa una determinada distribución de competencias tributarias entre la nación y las provincias, con efectos sobre las municipalidades.

A la nación le corresponde la exclusividad en materia de derechos aduaneros de importación y exportación, (art. 4º y 75, inc. 1), reforzados por los artículos 9 y 126 y concordantes; puede establecer impuestos directos por tiempo determinado y cuando la seguridad, la defensa o el bien general del Estado lo exijan, y tiene potestades concurrentes con las provincias en materia de impuestos indirectos (art. 4º y 75, inc.2); en consecuencia, está vedado a las provincias, y por ende a sus municipios, la aplicación de derechos aduaneros e impuestos directos cuando lo haya hecho regularmente la Nación.

A las provincias, por su parte, les corresponde aplicar impuestos directos fuera de la hipótesis excepcional atribuida a la nación (arts. 75, inc 2, y 121), y les corresponde aplicar impuestos indirectos en concurrencia con la Nación (arts. 4 y 75, inc 2).

Sobre la distinción entre impuestos directos e indirectos remitimos a la obra de Bulit Goñi³, la cual escapa al objeto del presente análisis.

Por su parte, los municipios podrán establecer los tributos que sus provincias les autoricen (arts. 5 y 123); dado que los ordenamientos provinciales deberán asegurar la existencia de los municipios, ergo, habrán de establecer sus respectivas potestades tributarias. Sin que, como menciona Bulit Goñi⁴, la reforma constitucional de 1994, bien que enrolada en la orientación declamatoriamente autonomista, inaugurada con las constituciones provinciales de fines de los años '50, haya significado una modificación en este aspecto.

Bulit Goñi⁵, al tratar la distribución constitucional de potestades tributarias a los distintos niveles de gobierno y las limitaciones a tales potestades, menciona que éstas pueden verse en dos planos: uno explícito, surgido directamente de las prescripciones constitucionales que analizamos ut-supra, y otro implícito, contenido de modo reflejo en normas de carácter exclusivamente general, aunque aplicables a la materia tributaria.

Seguidamente, el citado autor⁶ se refiere en forma sintética a dichas regulaciones con contenido tributario implícito, las que se hallan incluidas en el artículo destinado a

² Fallos 320: 619, del 18/4/1997.

³ BULIT GOÑI, Enrique G.: *Impuesto sobre los ingresos brutos*, segunda edición, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 5 y ss.

⁴ BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit. en nota 3, p. 7.

⁵ BULIT GOÑI, Enrique G.: "Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales", en: CASAS, Osvaldo J., coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 179.

⁶ BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit. en nota 5, p. 180.

enumerar las atribuciones del Congreso Nacional -incisos 12, 13, 18 y 30 del art. 75 de la Constitución nacional-:

a) las provincias y municipios, en mérito a la autonomía del derecho tributario, pueden apartarse de las regulaciones de los códigos de fondo, salvo que resquebrajen la unidad sustantiva del derecho, o afecten garantías constitucionales (art. 75, inc. 12 Constitución nacional);

b) las provincias y municipalidades pueden aplicar tributos que recaigan sobre actos o actividades del comercio interjurisdiccional, siempre que no menoscaben o impidan dicho comercio, no tuerzan las corrientes naturales de circulación y de tránsito, no sean discriminatorios, no se apliquen por el origen o destino de los bienes o vehículos, no operen como aduanas interiores o medidas de protección económica (art. 75, inc. 13 Constitución nacional);

c) la nación puede eximir de tributos provinciales o municipales, siempre que resulte razonablemente necesario para el cumplimiento de las funciones acordadas por la Constitución, y en el mismo sentido las provincias respecto de sus municipalidades (art. 75, inc. 18 y 19 Constitución nacional);

d) las provincias y municipalidades pueden aplicar tributos sobre actos o actividades ejercidos dentro de establecimientos de utilidad nacional enclavados en su ámbito siempre que con ello no interfieran en el cumplimiento de los fines tenidos en cuenta al establecerlos (art. 75, inc. 30 Constitución nacional).

En los acápites siguientes nos referiremos específicamente a cada una de estas normas que, como señala Naveira de Casanova⁷, condicionan indirectamente la distribución de competencias tributarias entre la nación y las provincias –y, por ende, afectan a los municipios-, y que, paradójicamente, han resultado más conflictivas que la propia distribución explícita.

3. STATUS JURÍDICO DE LOS MUNICIPIOS. EL PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL

Si bien no es objeto de este trabajo referirnos al intenso debate doctrinario y jurisprudencial planteado desde antaño, en relación al *status* jurídico de los municipios y al poder tributario que se les atribuye, no podemos dejar de hacer breve mención a punto tan controvertido.

El texto constitucional, desde 1853, en lo atinente a los municipios, hace referencia, en su art. 5º, a que cada provincia deberá asegurar su régimen municipal; en esas condiciones, el Gobierno federal garantizará a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al decir: “Ello es así porque el régimen legal de los municipios provinciales no es cuestión regida por la Constitución y las leyes de la Nación, sino propia del ordenamiento jurídico provincial, en los términos de los arts. 104 y siguientes de la Constitución, con la sola reserva del art. 5 –doctrina Fallos: 199-423- referente expresamente a su régimen económico-financiero”⁸.

Más allá de la diversidad de enfoques sobre el tema, anteriores o posteriores a la reforma constitucional de 1994, ésta incorporó el precepto de autonomía en el artículo 123: “Cada Provincia dicta para sí su propia Constitución, conforme a lo dispuesto en el artículo 5º, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

De esta forma, como lo menciona destacada doctrina⁹, al margen de la caracterización del *status* del municipio provincial como autónomo, la extensión, alcance y contenido

⁷ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Competencias tributarias de los municipios”, en: CASAS, José O.: coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 101.

⁸ Fallos: 259-166, “Administración General de Obras Sanitarias de la Nación c. Provincia de Tucumán”, del 20/7/1964.

⁹ CASAS, José O.: “Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la ley de coparticipación tributaria”, en: CASAS, Osvaldo J., coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición,

que en cada caso se asigne dependerán de las regulaciones que en concreto sancione cada provincia, es decir, el ordenamiento provincial continuará con el deber de definir todo lo sustancial de las atribuciones municipales.

A su vez, compartimos la opinión de la doctrina¹⁰ al señalar que la reforma constitucional del año 1994, con la incorporación del artículo 123, constituye la culminación del reconocimiento de la autonomía de los municipios de provincia. No obstante, se trata de una autonomía restringida, subordinada a las previsiones que las provincias establezcan en su texto constitucional o en leyes especialmente sancionadas al efecto. Así lo reconoció el Alto Tribunal en la causa: “*Municipalidad de La Plata s/ inconstitucionalidad del decreto ley 9.111*”¹¹, el 28 de mayo de 2002.

Al respecto, Bidart Campos ha indicado: “...la autonomía de los municipios ya no podrá ser una mera autarquía administrativa, ni los municipios podrán ser reputados simples circunscripciones territoriales, o descentralizaciones administrativas, no obstante que, más allá del lineamiento que impone la Constitución federal, siga perteneciendo a la competencia de las provincias darle desarrollo con variedad de modalidades...”¹².

En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe, in re “*Municipalidad de Esperanza c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo*”, por fallo del 25/4/2006, consideró, que “Corresponde a las Provincias delinear los contornos de ese ‘marco’ de autonomía, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que éstas conservan con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el citado artículo 123 (...) En dicha tarea los ordenamientos provinciales deben ser juzgados según el principio de razonabilidad contenido en el artículo 28 de la CN, en virtud del cual no pueden, bajo la apariencia de reglamentar tal autonomía, trasponer los límites de lo racional y razonable para la vigencia efectiva de los municipios. Ello debe considerarse que ocurre, por ejemplo, cuando se los priva de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido, se compromete efectivamente su existencia, se les impide subsistir como unidad política, se altera sustancialmente su esfera de atribuciones propias, se pone en peligro su subsistencia como entidad con vida propia, o se compromete su existencia patrimonial”¹³.

Análogos conceptos se formulan en la doctrina que propone referirse a la autonomía municipal como un género distinto de la autonomía provincial, siendo esta última una autonomía de primer grado, ya que las provincias conservan todo el poder no

Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 26; BULIT GOÑI, Enrique G.: “Autonomía o autarquía de los Municipios (sobre las implicancias tributarias de un reciente fallo de la CSJN)”, L.L.: 1989-C, p. 1053 y ss.; BULIT GOÑI, Enrique G.: “Algunas consideraciones sobre el federalismo fiscal en la reforma constitucional”, Doctrina Tributaria Errepar, T. XV, 1994, Errepar digital (www.errepar.com o Errepar CD).

¹⁰ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J.: “Competencias tributarias de los municipios”, en: CASAS, José O.: coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 101; ALVAREZ ECHAGUE, Juan M.: “Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”, en: CASAS, Osvaldo J., coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 239; CASAS, José O.: ob. cit. en nota 9, p. 26; SPISSO, Rodolfo R.: “Sistemas tributarios locales y coparticipación. Potestad tributaria de los municipios y su sujeción a los acuerdos de armonización tributaria federal”, en: BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 210; VITELLESCHI, Ignacio E.: “Impuestos ocultos en la Municipalidad de Rosario”, en: BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p.256; VINCENTI, Rogelio W.: “Procedimiento administrativo y proceso contencioso en cuestiones de tributación local”, en: BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 542; GALLO, Carlos: “El requisito del local habilitado en el Derecho de Registro e Inspección de los municipios y comunas de la provincia de Santa Fe”, I Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales y Laborales, Rosario 2003, p. 10.

¹¹ Fallos: 325-1249.

¹² BIDART CAMPOS, Germán, J.: “Tratado elemental de derecho constitucional Argentino”, tomo VI, La Reforma Constitucional de 1994, Ediar, Bs. As., 1995, p. 522.

¹³ “*Municipalidad de Esperanza c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo*”, Corte Sup. Just. Santa Fe, 25/4/2006, causa de la cual recomendamos su lectura completa.

delegado por la Constitución en el gobierno federal –art. 121 CN-, a lo que se suma el hecho que la autonomía provincial es uniforme, es decir que confiere un status jurídico igual para todos los estados provinciales, mientras que la autonomía municipal admite diversos grados¹⁴.

A su vez, es menester recordar que la autonomía, por su naturaleza, supone un poder limitado. Con ello se quiere significar que “autonomía” no equivale a “soberanía”, y ni siquiera esta última se halla exenta de límites. De allí que los municipios, aun cuando sean autónomos, se insertan en una unidad dentro de la cual se desarrollan y adquieren su justo sentido.

Por su parte, ha existido una tendencia de correlacionar la caracterización que se asigne a los municipios de provincia, ya como entes autárquicos, ya como entes autónomos, con la naturaleza de las potestades tributarias que se le reconozcan, es decir, de sostenerse la autarquía, su poder tributario sería derivado o delegado, mientras que en caso de pregonarse su autonomía, ese poder revestiría naturaleza originaria, lo cual conlleva a una simplificación excesiva de la cuestión¹⁵.

Como lo señala Casás¹⁶, siguiendo a De Juano¹⁷ y a Bulit Goñi¹⁸, los conceptos de autarquía y autonomía no se superponen necesariamente, ni siquiera se implican, con las nociones de poder tributario originario y poder tributario delegado, ya que pueden situarse en planos diferentes.

Naveira de Casanova¹⁹ coincide con dicha tesis, al distinguir los conceptos de autonomía o autarquía, de los de carácter originario o derivado. De esta forma, cita a Villegas²⁰ y aclara que la discusión sobre autonomía o autarquía se halla ligada a la posibilidad de darse sus propias normas de gobierno y administración con independencia de todo otro poder, sin revisión ni autorización por parte de otra entidad; con relación al carácter originario o derivado del poder tributario, entiende que ambos conceptos hacen referencia a la norma de la cual emana dicho poder: si lo hace en forma directa será originario, o si es en forma indirecta, a través de la obligada existencia de otra norma que lo regule u otorgue, será derivado.

Como lo expresa Bulit Goñi²¹, la potestad es originaria cuando surge de la propia Constitución nacional (Nación y provincias) y derivada (municipios) cuando emana de leyes o normas dictadas por los entes estatales con poder tributario originario.

Así, compartimos la posición mantenida por la mayoría de la doctrina y expresada por Jarach, quien afirmó que, desde el punto de vista jurídico, las municipalidades carecen de poder fiscal originario, siendo éste únicamente derivado²².

Es decir, el poder tributario municipal es una potestad derivada de las provincias a las que pertenecen; este criterio es el sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en numerosos casos²³.

¹⁴ USLENGUI, Alejandro J.: “La naturaleza jurídica del Municipio según la Corte Suprema”, Revista de Derecho Administrativo 3, Depalma, 1990, p. 121.

¹⁵ CASAS, José O.: “Naturaleza Jurídica de los municipios de provincia. Una trascendente modificación en la doctrina jurisprudencial de la CSJN (Causa “Rivademar”) y sus implicancias en el campo tributario (2da. Parte)”, Doctrina Tributaria Errepar, T. X, p. 826; CASAS, José O., ob. cit. en nota 9, p. 21.

¹⁶ CASAS, José O.: “Naturaleza Jurídica...”, ob. cit. en nota 15, p. 826.

¹⁷ DE JUANO, Manuel, “Curso de finanzas y derecho tributario”, t. III, Cap. III, Tít. XXIII, Ediciones, Malaschino, Rosario, 1964 p. 297 y ss., citado por CASAS, José O.: “Naturaleza Jurídica...”, ob. cit. en nota 9, p. 826.

¹⁸ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Autonomía o autarquía de los municipios: sobre las implicancias tributarias de un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, IMP: 1990-A, 1177, citado por CASAS, José O.: “Naturaleza Jurídica...”, ob. cit. en nota 9, p. 826.

¹⁹ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., ob. cit. en nota 10, p. 82 y ss.

²⁰ VILLEGAS, Héctor B.: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, p. 229, citado por NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., ob. cit. en nota 10, p. 82 y ss.

²¹ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Implicancias de la reforma constitucional de 1994 en materia de las potestades tributarias municipales”, La Información, t. 73, p. 38, citado por NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., ob. cit. en nota 10, p. 83.

²² JARACH, Dino: *Curso de Derecho Tributario*, Cima, Buenos Aires, 1980, p.66; citado en NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., op. cit. en nota 10; p. 84.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente “*Rivadema*”²⁴ ha dicho: “La necesaria existencia de un régimen municipal impuesta por el artículo 5º de la Constitución Nacional, determina que las leyes provinciales no sólo deben imperativamente establecer los municipios, sino que no pueden privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido. Si tales entes se encontrasen sujetos en esos aspectos a las decisiones de una autoridad extraña - aunque se tratara de la provincial- ésta podría llegar a impedirles desarrollar su acción específica, mediante diversas restricciones o imposiciones, capaces de desarticular las bases de su organización funcional”.

Por tanto, como sostiene Bulit Goñi²⁵, al comentar el citado fallo: “Si los municipios estuvieran sujetos en materia tributaria a las decisiones de una autoridad extraña - aunque fuera la provincial- ésta podría impedirles el cumplimiento de sus funciones negándoles los recursos necesarios para llevarlas a cabo o causarles la ruina económica”.

Rosatti²⁶ señala que si hay derecho a existir, conforme el reconocimiento impuesto por la propia Constitución nacional en el artículo 5º, entonces es lógico preguntarse “cómo” y “con qué”. Menciona el autor que este derecho reconoce límites precisos; algunos de éstos son consecuencia de un Estado de derecho, del sistema de organización institucional y sus diferentes niveles de decisión, y otros de las limitaciones estrictamente económicas de los contribuyentes.

De esta forma, y como lo expresa Naveira de Casanova²⁷, no se ha puesto en duda que los municipios son un tipo estatal que, normativamente, es contemplado por la propia Constitución nacional, pero ellos necesitan de una preceptiva implementación jurídica por parte de las normas provinciales correspondientes, con lo cual tendrán las facultades tributarias que éstas les asignen, con mayor o menor grado de independencia, pero sin dejar de estar subordinados a ese estamento provincial, el que, por otro lado, no podría privar a las comunas de sus facultades mínimas y esenciales tendientes a asegurar su existencia obligada constitucionalmente.

Casas²⁸, por su parte, ha sostenido que a la luz del artículo 5º de la Constitución nacional, las provincias no sólo no pueden legítimamente omitir instalar sus comunas, sino que deben establecerlas con las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de sus cometidos. Consecuentemente, entre dichas potestades, aparece como esencial la referida a un poder tributario suficiente, es decir, las provincias deben reconocer a sus comunas medios financieros bastantes y suficientes como para garantizar una acción de gobierno municipal amplia y plena, materia que en cada caso deberán definir las constituciones locales al precisar las competencias y correlativos recursos de sus comunas, en la sección que dediquen al régimen municipal.

Villegas²⁹ efectúa la distinción que la doctrina española ha planteado entre las teorías de la prohibición y de la permisión. De acuerdo a la teoría de la prohibición, los municipios sólo pueden ejercer los poderes tributarios que explícitamente les otorguen las constituciones y leyes provinciales, lo que requeriría una autorización específica por parte de las provincias para crear cada tributo y de no existir ella, les estará prohibido ejercer su poder tributario. Mientras que por la teoría de la permisión, los municipios provinciales pueden ejercer sus poderes con libertad, teniendo como único límite lo que taxativamente les está vedado.

²³ Fallos 114:282, 304:1186, 314:495, 320:619, y 321:1052, entre otros.

²⁴ Fallos 312:326.

²⁵ BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit. en nota 18.

²⁶ ROSATTI, Horacio D.: “Tratado de Derecho Municipal”, tomo III, segunda edición actualizada, Rubinzal – Culzoni Editores, Bs. As., Santa Fe, p. 168.

²⁷ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., ob. cit. en nota 10, p. 84.

²⁸ CASAS, José O.: “Naturaleza Jurídica...”, ob. cit. en nota 9, p. 830.

²⁹ VILLEGAS, Héctor Belisario: “Principales cuestiones de la tributación en las municipalidades de provincias”, IMPUESTOS-LV-B, p. 3307.

Villegas³⁰, Baistrocchi³¹, y Álvarez Echagüe³², coinciden en que en el derecho tributario municipal argentino, conforme surge de los arts. 5º y 123 de la Constitución nacional, es plenamente aplicable la denominada *teoría de la permisión*, con las limitaciones que seguidamente desarrollaremos.

4. SUPERPOSICION DE IMPUESTOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES. TEORIA DE LA REVOCACION DEL PODER DELEGADO

La superposición de potestades tributarias se produce en nuestro país, con la consecuente doble imposición interna que de ella deriva, pues nuestra Constitución nacional ha previsto el ejercicio concurrente (o sea, simultáneo sobre las mismas manifestaciones de riqueza) de los poderes tributarios.

La doctrina y la jurisprudencia se han ocupado de tratar la doble imposición de tributos nacionales y provinciales, mientras que la superposición de tributos provinciales y municipales es tema que se debe analizar desde un ángulo diferente.

El principio general en esta materia, conforme lo establecido por reiterada jurisprudencia, reza que la superposición de tributos nacionales y provinciales no significa, por sí misma, una violación de las normas constitucionales, en tanto se adecue a los poderes impositivos de los entes que aplican el tributo³³.

Para García Belsunce³⁴ la superposición de gravámenes nacionales y municipales o provinciales y municipales debe aceptarse sin objeción jurídica, aunque dentro de la teoría de los poderes impositivos municipales delegados, esa superposición es inconstitucional, con fundamento en la teoría de la revocación del poder delegado.

Esta distinción fue hecha con muy esclarecedores argumentos por el entonces Juez de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, doctor Moreno Hueyo, en su voto en minoría, en la causa "*Loma Negra SA c. Municipalidad de Olavarría*"³⁵; al hacer referencia a la superposición impositiva, dijo "como lo enseña Bielsa, al ocuparse de las facultades respectivas de la nación y de las provincias, ella se produce siempre que se trata de gravar con un impuesto provincial lo que ha sido ya gravado por una ley nacional y por un mismo concepto. Pueden –agrega– las leyes impositivas provinciales establecer impuestos sobre los mismos contribuyentes y aun sobre las mismas cosas gravadas, por impuestos nacionales, pero no sobre el mismo 'hecho' ni por la misma causa (ed. 1921, t. 2, p. 459)". Más adelante, al diferenciar la superposición impositiva de la nación y las provincias de la que se plantea entre las provincias y los municipios, agrega que hay pues en esta materia "una doble delegación: la primera a favor de la nación, limitada a cierta categoría de imposiciones y la segunda, indeterminada, en beneficio de las comunas. Pero, en tanto que aquella es irrevocable por tener su origen en la propia Constitución del país, el poder cedido legalmente a la municipalidad puede, en casos particulares, ser legalmente reasumido, de donde resulta no sólo que las municipalidades no están facultadas para sancionar como locales, impuestos que ya lo han sido con carácter general, sino que la sola

³⁰ VILLEGAS, Héctor Belisario, *ob. cit.* en nota 20, p. 3307.

³¹ BAISTROCCHI, Eduardo: "La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias", primera y segunda parte, La Ley: 1996-D, 1173 y 1197; para este autor la "teoría de la permisión" rige a partir de la reforma constitucional, mientras que antes se aplicaba la "teoría de la prohibición".

³² ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel: "Los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución reformada", IMPUESTOS, 1999, LVII-B, p. 2447; "La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía", Periódico Económico Tributario, año 2005, p. 214.

³³ Fallos 185:209; 188:464; 210:500; 217:189; 220:119; 249:657; 257:127; 262:367, entre otros.

³⁴ GARCIA BELSUNCE, Horacio A.: "Impuestos y tasas municipales", Trabajo presentado a las Primeras Jornadas de Tributación de la Cámara de Sociedades Anónimas, Buenos Aires, Junio 1972; publicada en Derecho Fiscal, t. XXII, p. 7.

³⁵ "*Loma Negra S.A. c. Municipalidad de Olavarría*", Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, 8/4/1949, J.A., 1949-III, p. 236 y ss.

provincialización de un gravamen hasta entonces aplicado por las comunas, basta, mientras subsiste, para privar a éstas del derecho de cobrarlo en adelante por su sola autoridad”.

Así, el magistrado sostuvo: “(...) no pudiendo cuestionarse el derecho preferente de la Legislatura para crear determinada imposición, el ejercicio de ese derecho implica su negación a la municipalidad que lo tenía como simple delegataria”.

Esta opinión es compartida por García Belsunce³⁶, quien al comentar el aludido fallo aclara que en estos términos debe plantearse la inconstitucionalidad de la doble imposición de los gravámenes provinciales y municipales; ya que tratándose de gravámenes nacionales y provinciales, la doble imposición no es inconstitucional, desde que en la materia se admiten los poderes concurrentes de ambos; y ello en razón de que se trata de poderes originarios, o delegados en forma irrevocable. Agrega “pero en el orden comunal el poder fiscal es delegado por ley a las municipalidades (...), y por ello, dado que una ley puede ser derogada por otra, tal delegación es revocable”.

Dada la posibilidad de revocarse un poder fiscal comunal, es necesario determinar la forma en que opera dicha revocación.

Con relación a la teoría de la revocación del poder delegado, García Belsunce³⁷ ha expresado que “la revocación de la delegación –como la del mandato en derecho privado- puede ser expresa o tácita, esto es, establecida expresamente por la ley provincial cuando ésta crea un gravamen y dispone simultáneamente la caducidad de la facultad delegada al municipio al efecto, o tácita –que es la común-, cuando el poder provincial sanciona un impuesto ya establecido por el municipio o crea un gravamen nuevo que aquél aun no ha sancionado. En el primer caso, el municipio debe abstenerse de seguir percibiéndolo; en el segundo, queda impedido de sancionarlo”.

A su vez, respecto de la derogación tácita de los poderes impositivos municipales dijo la Cámara Civil 2º de la Capital: “siendo el Congreso Nacional la autoridad soberana de la Capital de la República, sus decisiones referentes a impuestos, prevalecen sobre las de la Municipalidad, hasta el punto de que la fijación de una patente nacional importa una derogación tácita de la facultad de imponer, conferida a la Municipalidad de la Capital”³⁸.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia se ha expedido escuetamente sobre la superposición de tributos provinciales y municipales, en la causa “*Peña Unzué de Alzaga Unzué, Elena c/ Municip. de Veinticinco de Mayo*”³⁹ al señalar que la posibilidad de que el gravamen establecido por una municipalidad de provincia, como es el destinado para el arreglo y conservación de caminos, coincida con un impuesto provincial, no basta por sí sola para declarar su invalidez constitucional.

En cambio, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha efectuado un análisis más exhaustivo sobre el particular, en algunos precedentes seguidamente referidos.

En el caso “*S.A. Comercial y Financiera Tierras Guarumba*”⁴⁰, la Corte provincial, con cita a la jurisprudencia de las causas “*Del Carril, Benigno J.*”⁴¹ y “*Arrochea, Raúl A.*”⁴² indicó que cuando la Constitución de la Provincia sienta en su artículo 153, inc 8º, que

³⁶ GARCIA BELSUNCE, Horacio A.: “Inconstitucionalidad de los impuestos a las actividades lucrativas de las municipalidades de la provincia de Buenos Aires”, Jurisprudencia Argentina, 1954-II, p.181.

³⁷ GARCIA BELSUNCE, Horacio A., ob. cit. en nota 34, p. 7; GARCIA BELSUNCE, Horacio A.: “Los poderes tributarios municipales. Autonomía o autarquía de los municipios”, Anticipo de “Anales”, Año XXXVI, Segunda época, Nº 29, p. 19.

³⁸ Fallos: 70-221, citado por GARCIA BELSUNCE, Horacio A, ob. cit. en nota 36, p.181.

³⁹ Fallos: 239-493 del año 1957.

⁴⁰ “*S.A. Comercial y Financiera Tierras Guarumba*”, Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, 18/6/1957, en Derecho Fiscal, T. VIII, p. 244 y ss.

⁴¹ “*Del Carril, Benigno J.*”, Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, 24/6/1951, en J.A., 1951 - III, p. 279.

⁴² “*Arrochea, Raúl A.*”, Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, 23/10/1951, en D.J. B. A., t. XXXIV, p. 842.

es facultad del régimen municipal establecer impuestos, contribuciones de mejoras y tasas sobre materias imponible de su competencia, está diciendo que tal facultad se acuerda a las municipalidades sin mengua de la que corresponde al Poder Legislativo de la provincia por el artículo 74, inc 1º, consistente en establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos de servicio público; estas cargas deben ser uniformes en toda la Provincia, limitando la materia imponible, como forma de determinar su competencia. Su voto mayoritario decidió que la Ordenanza General Impositiva de Guaminí es inconstitucional por incidir sobre materia que escapa a su competencia impositiva, ya que si la provincia, en ejercicio de facultades que le son propias, ha establecido un impuesto inmobiliario, la aludida municipalidad, al crear el gravamen que se impugna, tomando como su objeto igual materia, ha invadido la esfera de gobierno provincial.

Por su parte, in re "*Instituto Quimioterápico Argentino S.A.C.I.*"⁴³, sostuvo que "dentro del orden constitucional vigente, como del que rigiera en la Constitución de 1949, las facultades impositivas de las municipalidades, con el fin de establecer contribuciones destinadas a crear servicios comunales, no están ni estuvieron libradas al resorte exclusivo de las mismas". Resolvió que no existió superposición entre el servicio de inspección impugnado, prestado por la Municipalidad de la Matanza, con el impuesto a las actividades lucrativas aunque ambas bases de medición coincidan, debido a que se trataba de una tasa y de un impuesto, respectivamente.

En la causa "*Peña Unzué de Alzaga Unzué, Elena c/ Municip. de Veinticinco de Mayo*"⁴⁴ la Corte provincial expresó que la superposición de impuestos es un fenómeno que obedece al sistema institucional argentino, y ante la ausencia de prohibiciones explícitas no basta el simple silencio del legislador para considerar suspendido o modificado el texto constitucional.

En el mismo sentido se expidió en los precedentes "*Posadas, Carlos c. Municipalidad de Saladillo*"⁴⁵ -donde entendió que la superposición o doble imposición por sí sola no comporta violación constitucional, la que existiría si uno de los gravámenes estuviera fuera de los límites de la potestad fiscal de la autoridad que lo estableció-, "*Podestá, Juan Carlos y Carlos María c. Municipalidad de Saladillo*"⁴⁶, "*Destilerías, Bodegas y Viñedos El Globo Limitada c. Municipalidad de La Plata*"⁴⁷, "*Carrafancq, Ulises y Abel y Cía S.R.L. y otros c. Municipalidad de Coronel Pringles*"⁴⁸ -allí aclaró que la tasa cobrada por el municipio y el impuesto a las actividades lucrativas no pueden confundirse en razón de ser distinto el hecho imponible en uno y otro caso-, "*Lanfranconi, Cesáreo c. Municipalidad de Ramallo*"⁴⁹ -aquí la Corte dijo que los municipios bonaerenses están facultados para establecer gravámenes similares a los provinciales, en el caso actividades lucrativas-, y "*Ramos, J. P. c. Municipalidad de Gral. Alvarado*"⁵⁰.

Posteriormente, cambió la línea jurisprudencial mayoritaria hasta ese momento, y en la causa "*Ramírez y Cía. SRL contra Municipalidad de la Matanza*"⁵¹ la Suprema Corte provincial consideró que si el gravamen cuestionado, cuya base está constituida por un derecho fijo acrecentado por un porcentaje calculado sobre el monto de los

⁴³ Del 4/10/1957, Derecho Fiscal, tomo VIII, p. 351, -esta causa fue llevada ante la Corte Suprema de Justicia Nacional, cuyo fallo puede verse en Derecho Fiscal, tomo VII, p. 304-.

⁴⁴ Del 15/10/1957, Derecho Fiscal, tomo VIII, p. 521.

⁴⁵ Del 29/4/1958, sumario en Derecho Fiscal, tomo IX, p. 293, en la misma fecha el Tribunal resolvió en el mismo sentido en la causa "*Mulgura, Juan Emilio, Angel y Vicente contra Municipalidad de Saladillo*".

⁴⁶ Del 29/4/1958, sumario en Derecho Fiscal, tomo IX, p. 293.

⁴⁷ Del 29/4/1958, sumario en Derecho Fiscal, tomo IX, p. 293/4.

⁴⁸ Del 29/4/1958, sumario en Derecho Fiscal, tomo IX, p. 294, en la misma fecha el Tribunal resolvió en igual sentido en las causas "*Marconi y Cía Sociedad Mercantil y otros c. Municipalidad de Dolores*"; "*Ramajo Hnos. S. Com. C. Municipalidad de General Alvarado*".

⁴⁹ Del 29/4/1958, sumario en Derecho Fiscal, tomo IX, p. 294.

⁵⁰ Del 29/4/1958, sumario en Derecho Fiscal, tomo IX, p. 294.

⁵¹ Del 7/6/1960, Derecho Fiscal, tomo X, p. 368.

ingresos, fuere un impuesto y no una tasa, supondría, así estructurado, el de actividades lucrativas, que pertenece absoluta y exclusivamente al poder provincial. En el precedente "*Melón Gil, Isaac c. Municipalidad de General Lavalle*"⁵² se sostuvo, con relación a la tasa retributiva para arreglo y conservación de caminos, que si no fuera tasa sino un impuesto, sería inconstitucional, toda vez que dado su hecho imponible, se trataría de un impuesto inmobiliario igual, por su naturaleza, al impuesto provincial del mismo tipo, porque la superposición de impuestos municipales y provinciales afecta el principio de la uniformidad de estos últimos en todo el territorio de la Provincia, y es, por lo tanto, a diferencia de la superposición de impuestos provinciales y nacionales, motivo por sí misma de inconstitucionalidad del gravamen local; y porque el poder impositivo de las comunas es, en cuanto a su contenido o extensión, una delegación del que originariamente corresponde a la Legislatura, y es evidente que no hay delegación sino reserva de ese poder respecto de aquellas materias que han sido gravadas por el delegante.

El Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones⁵³ expresó que la autonomía municipal se encuentra subordinada al poder constituyente provincial y precisamente el art. 73 de la Constitución Provincial prohíbe la superposición de gravámenes en la misma fuente, de igual naturaleza y categoría, aunque la superposición se opere entre los impuestos nacionales, provinciales y municipales, siendo el criterio que lo inspira evitar esa múltiple imposición.

De esta forma, si existe expresa delegación de atribuciones por la Legislatura provincial a los municipios situados dentro de su jurisdicción, puede darse el caso de hasta una triple concurrencia de impuestos, como consecuencia del régimen federal de gobierno, que pueden o no coexistir en determinado distrito, o ser distintos, según que las autoridades correspondientes hayan, o no, ejercido su poder de establecerlos en su jurisdicción. No obstante, el poder cedido legalmente a la municipalidad puede, en casos particulares, ser legalmente reasumido, de donde resulta no sólo que las municipalidades no están facultadas para sancionar como locales impuestos que ya lo han sido con carácter general, sino que la sola provincialización de un gravamen hasta entonces aplicado por las comunas, basta, mientras subsiste, para privar a éstas del derecho de cobrarlo en adelante por su sola autoridad.

5. LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Como lo anticipáramos y lo reconocieran diversos autores⁵⁴, la potestad tributaria de los municipios se halla condicionada por el ordenamiento jurídico vigente.

La existencia de múltiples niveles de organización estatal, originan un conjunto de normas y principios, algunos establecidos por la Constitución, otros mediante convenios entre los diferentes estados con carácter general o bien limitadamente a un tipo particular de impuestos.

Seguidamente, efectuaremos un intento de clasificación de las limitaciones con las que se valla el poder tributario municipal. Así, estos límites provienen de:

1. La Constitución nacional

- a) distribución de potestades tributarias (arts. 4, 75, incs. 1 y 2, 121);
- b) supremacía del derecho federal sobre el derecho local (provincial y municipal) y del provincial sobre el municipal (art. 31);
- c) cláusula de los códigos (art. 75, inc.12);
- d) cláusula comercial (arts. 9 a 12 y 75, inc. 13);
- e) cláusula del progreso (art. 75, incs.18 y 19);

⁵² Del 22/3/1966, Derecho Fiscal, tomo XVI, p. 647.

⁵³ "*Banco de Galicia y Buenos Aires c/ Municipalidad de Posadas*", Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones, 20/03/2006, Publicado en: IMP 2006-13, 1640.

⁵⁴ VITELLESCHI, Ignacio E., *ob. cit en nota 10*, ps. 255 a 269; CASAS, José O., *ob. cit en nota 9*, ps. 26 a 43; NAVIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *ob. cit en nota 10*; ps. 112 a 125; ALVAREZ ECHAGUE, Juan M., *ob. cit en nota 10*, ps. 241 a 242; SPISSO, Rodolfo R., *ob. cit en nota 10*; ps. 212 a 227.

- f) establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc.30);
- g) principios constitucionales en materia tributaria (legalidad, igualdad, etc.);
- 2. Los tratados internacionales;
- 3. Las leyes nacionales (por ejemplo, ley federal de telecomunicaciones 19.798);
- 4. La ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos y el convenio multilateral;
- 5. Los pactos fiscales;
- 6. Las normas provinciales (Constitución provincial, leyes provinciales).

5.1. SUPREMACÍA DEL DERECHO FEDERAL SOBRE EL DERECHO LOCAL (PROVINCIAL Y MUNICIPAL) Y DEL PROVINCIAL SOBRE EL MUNICIPAL (ART. 31);

No debemos olvidar la estructuración jerárquica y el consiguiente encadenamiento normativo decreciente previsto en el artículo 31 de nuestra Carta Magna al rezar: “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la Provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del pacto del 11 de noviembre de 1859”.

Al respecto, el Alto Tribunal, ya en el año 1865, en la causa “*Mendoza, Domingo Luis y otro c/ Provincia de Santa Fe*”⁵⁵, dijo que los actos de sus legislaturas pueden ser invalidados: 1° Cuando la Constitución concede al Congreso en términos expresos, un poder exclusivo; 2° Cuando el ejercicio de idénticos poderes, ha sido expresamente prohibido a las provincias; 3° Cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de ellos, por estas últimas.

Uno de los temas que plantea Casás⁵⁶ es el relacionado a si el Congreso nacional puede eximir temporalmente a ciertos sujetos, materias o emprendimientos, no sólo de gravámenes nacionales, sino también de tributos provinciales y municipales, sobre los cuales no tiene potestad normativa para crearlos.

Sobre el particular, Rossati⁵⁷ expresa que los problemas surgen cuando una autoridad decisonal, normalmente nacional o provincial, invadiendo otra escala del poder fiscal, como, por ejemplo, la provincial o municipal, respectivamente, pretende eximir del pago de tributos decididos por una autoridad tributaria distinta, revestida de competencia para imponer gravámenes. Así, la cuestión reconoce tanta antigüedad como la de nuestra organización federal misma y ha suscitado una jurisprudencia no siempre coincidente y en ocasiones contradictoria.

Bulit Goñi⁵⁸, en oportunidad de efectuar su análisis sobre la cláusula del progreso, la cual otorga a la Nación poderes con los que, sin desmedro de la integridad de los otros poderes, debe actuar la supremacía del bien común, comenta que “la Nación podría realizar sus cometidos, y las provincias percibir sus gravámenes sin entorpecer el fin nacional. He allí un subsistema perfectamente concebido para articular el funcionamiento de los dos poderes en el marco federal mayor, operando como necesarias fuerzas centrípetas. Y para mayores seguridades, para reforzar esa inteligencia, para mantener ese equilibrio y hacerlo operar en sustento del objetivo prioritario del bien común, una atribución nacional, asentada en la supremacía que consagra el artículo 31, (...), para que la Nación, mediante sus leyes, pueda dirimir conflictos puntuales (...)”.

Con relación a esta atribución, y teniendo en cuenta que de su aplicación a casos concretos surge la opinión de la Corte Suprema de Justicia, destacamos que la línea

⁵⁵ Fallos 3:131.

⁵⁶ CASAS, José Osvaldo, *ob. cit.* en nota 9, p. 30; y los autores por él citados.

⁵⁷ ROSATTI, Horacio D., *ob. cit.* en nota 20, p. 194.

⁵⁸ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Acerca de la cláusula del desarrollo en la Constitución”, septiembre 1991, t. LXVI, La Información, p. 503.

jurisprudencial en el sentido de reconocer al Congreso la facultad de eximir de tributos locales, en determinados supuestos, no ha sido lo suficientemente explícita. Así, como menciona Rosatti⁵⁹, podemos encontrar precedentes judiciales que abonan tres criterios posibles:

- el de la exención amplia⁶⁰, que afirma la capacidad de eximición transjurisdiccional por parte del Congreso en las cláusulas constitucionales “del bienestar y la prosperidad” -Art. 75 inc. 18 Constitución nacional-, del monopolio legislativo en lugares adquiridos por compra o cesión en cualquiera de las provincias - Art. 75 inc. 30 Constitución nacional- y de las “facultades implícitas del órgano” -Art. 75 inc. 32 Constitución nacional-.

Para Casás⁶¹, la causa “*Ferrocarril Central Argentino c/ Provincia de Santa Fe*”⁶², del año 1897, reviste el carácter de *leading case* sobre el tema. En el mencionado precedente se dijo que el Congreso tiene, por el inciso 16, artículo 67, de la Constitución, la facultad de eximir a una empresa de ferrocarril de todo impuesto, tanto nacional como provincial, por un tiempo determinado; y, por consiguiente, la provincia que, en contra de esa concesión, haya cobrado impuestos a la empresa, está en la obligación de restituir su importe (art. 31 y 67, inc. 28, de la Constitución nacional). Si para fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio interprovincial, o simplemente como medio de estímulo para promover la construcción de un ferrocarril, el Congreso cree conveniente acordar el privilegio de la exención del pago de impuestos locales, esta disposición es perfectamente constitucional, porque no importará sino el ejercicio de una facultad del Congreso, cuyas leyes prevalecen sobre cualquiera disposición contraria de las constituciones ó leyes de provincia. Resolver lo contrario, sería reconocer en los gobiernos de provincia la facultad de anular ó entorpecer los efectos de la legislación del Congreso, en cuanto ella se dirigiese a los objetos previstos en el inc. 16, art. 67. Las provincias, haciendo uso de la facultad de imponer, podrían llegar con sus contribuciones a hacer imposible la realización de las concesiones y privilegios que el Congreso acordase, destruyendo así uno de los más primordiales propósitos del pueblo argentino, al limitar en aquéllos ciertas prerrogativas autónomas que pertenecen a los estados en las confederaciones ó federaciones puras, pero que en la unión argentina han sido dados a la nación por prescripción expresa de la Constitución⁶³;

- el de exención nula⁶⁴, que parte de la división organizativa del trabajo estatal y del derecho a los medios de cada nivel organizativo territorial⁶⁵.

En uno de los precedentes citados⁶⁶, y con relación a la procedencia de la jurisdicción federal en la esfera municipal o provincial, se sostuvo que el carácter local de los impuestos adeudados por servicios municipales, hace de la exclusiva competencia de la justicia provincial el conocimiento de las causas por cobro de dichos impuestos, independientemente de toda consideración respecto a la vecindad de las partes;

- el de exención restringida⁶⁷, que admite la dispensa, pero sólo en la medida en que una solución contraria supondría desvirtuar la utilidad nacional que el establecimiento procura según los términos constitucionales.

Así, la Corte, en otro de los pronunciamientos en que interpreta los alcances de la ley nacional de exención sobre los ferrocarriles, señaló que no procede la exención del impuesto establecido por el decreto 18.410/43, con respecto a los combustibles, so

⁵⁹ ROSATTI, Horacio D., *ob. cit.* en nota 26, p. 195.

⁶⁰ Fallos 104:96; 202:135; 202:304; 203:267; 205:461.

⁶¹ CASAS, José O., *ob. cit.* en nota 9, p. 30.

⁶² Fallos 68:227.

⁶³ En el mismo sentido, Fallos 90:289; 104:73; 127:189; 189:394.

⁶⁴ Fallos 47:462; 113:165; 114:298; 119:12; 121:74; 232:123; 201:213; 347:422.

⁶⁵ Arts. 5, 121,123 y conccs. de la Constitución nacional.

⁶⁶ Fallos 121:74, del año 1915.

⁶⁷ Fallos 115:111; 192:53; 211:877; 206:430; 114:423; 120:372; 122:56; 32:318; 104:73; 110:353; 111:43; 114:198; 118:410; 200:329.

pretexto de lo dispuesto por las leyes 5315 y 10.657, desde que no se trata de una actividad comprendida en el sistema explotado por las empresas ferroviarias ni los bienes afectados a ella figuran en la cuenta capital reconocida por el Poder Ejecutivo⁶⁸.

En otro caso expresó que la empresa de ferrocarriles nacionales no puede resistirse al pago de afirmados hechos frente a terrenos que no contienen vías ni construcción alguna de la empresa, porque la ley 5315 sólo exceptúa de impuestos las líneas principales o ramales, sin incluir todas las propiedades de los ferrocarriles⁶⁹.

Por su parte, y como señala Bulit Goñi⁷⁰, esa atribución nacional de eximir o consentir gravámenes locales no es ilimitada ni puede ser caprichosamente ejercitada: “en otros términos: su ejercicio por la Nación en uno u otro sentido, no elimina por sí toda posibilidad de controversia, ni elimina de plano la necesidad de examinar la razonabilidad con que la haya ejercido”.

A su vez, Rosatti⁷¹ opina que la exención, como instituto jurídico, debe considerarse como una situación atípica, por constituir una excepción al principio de igualdad, y consecuentemente, generalidad de la obligación tributaria, debiéndose interpretar con criterio restrictivo; “la exención trans-jurisdiccional o vertical debe ser más excepcional aún, porque a los fundamentos propios de la exención se suma el de la necesidad fiscal del ente impedido de percibir el tributo”.

Por nuestra parte, coincidimos con ambos autores, y con el criterio jurisprudencial de exención restringida, es decir, que el gobierno nacional o provincial está sujeto a eximir con razonabilidad y temporalmente, toda vez que se le impide a determinado órgano de gobierno percibir el tributo sobre el cual tiene competencia tributaria.

5.2. CLÁUSULA DE LOS CÓDIGOS (ART. 75, INC.12);

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

Dicha disposición se complementa con lo previsto en el art. 126, que en lo pertinente reza: “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden (...) dictar los códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después de que el Congreso los haya sancionado (...)”.

Como bien señala Casás⁷² se ha querido en este punto, privilegiar el principio de unidad sobre el de pluralidad y, consecuentemente, los preceptos contenidos en los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, son a su vez, conforme lo regla el artículo 31 de la Constitución nacional, juntamente con ésta, “ley suprema de la Nación”; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales.

⁶⁸ Fallos 211:877.

⁶⁹ CSJN, Fallos 114:423.

⁷⁰ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 58, p. 510.

⁷¹ ROSATTI, Horacio D., *ob. cit.* en nota 26, ps. 195/6.

⁷² CASAS, José Osvaldo: “Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina”, DTE, Ed. Errepar, t. XIII, ps. 295 y 296.

El citado autor expresa: “Se conforma así dentro del derecho dictado por el Congreso de la Nación un bloque normativo, conocido como “derecho común”, integrado por los apuntados Códigos y sus leyes complementarias, que reciben tal denominación, en tanto su aplicación es común a todo el territorio de la República. La apuntada uniformidad de la legislación de fondo ha sido concebida a fin de lograr que determinadas materias sean tratadas por el derecho de igual manera, más allá de las distancias o diversidades de las regiones del país, a fin de coadyuvar, de tal modo, a concretar la ansiada unión nacional, sin mengua del respeto de la personalidad jurídica autónoma de los Estados locales”⁷³.

A su vez, debemos indicar que se han reconocido amplias facultades en materia tributaria a las provincias. En estas condiciones, desde sus orígenes, ha sostenido la Corte Suprema de Justicia que no es objetable “la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 -hoy art. 126- de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos impositivos y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419)” (Fallos: 235:571, entre muchos otros).

Sobre la base de los aspectos desarrollados, el interrogante que se plantea es si las provincias, aunque munidas de todas las facultades tributarias no delegadas a la Nación, deben someterse, o no, a las disposiciones contenidas en los Códigos de fondo dictados por el Congreso Nacional, como legislación común uniforme para toda la República.

A fin de brindar solución al conflicto referido, y siguiendo para ello a Casás⁷⁴, cabe destacar que desde el campo de la doctrina se han sustentado dos tesis antagónicas: una, que podríamos llamar civilista o jusprivatista, según la cual los Códigos de fondo son preferentes a las leyes tributarias locales, atento que tales ordenamientos son leyes dictadas por el Congreso Nacional en cumplimiento de un mandato constitucional (arts. 24, 31 y 75, inc. 12), y, por necesaria implicancia de tal hecho, el poder tributario provincial habrá de encontrar en su ejercicio un límite derivado de la subordinación de los preceptos impositivos a las instituciones, principios y conceptos de la legislación común.

Por su parte, la segunda de las tesis, reafirma la autonomía del derecho tributario en su conjunto –ya se trate de normas nacionales o provinciales-, de inspiración marcadamente juspublicista. Sus sostenedores han argumentado que dentro de los poderes retenidos por las provincias de crear impuestos, se encuentran las más amplias facultades para diseñarlos, con la única restricción de su correspondencia y respeto de las garantías y derechos consagrados por el Estatuto Fundamental a favor de los contribuyentes, sin que los Códigos, como el Civil, dictados sólo para regir de modo uniforme las relaciones de derecho privado, se puedan convertir en un obstáculo para el pleno ejercicio del federalismo, limitando las facultades tributarias de las Provincias, en tanto se trata de dos ámbitos –el civil y el fiscal- que no se superponen ni colisionan.

Al respecto, cabe aludir a la postura asumida por el maestro Horacio A. García Belsunce⁷⁵, quien, considerando que en nuestro régimen constitucional hay un derecho tributario nacional y un derecho tributario provincial, siendo el derecho tributario autónomo como rama del derecho en el orden científico y en la legislación positiva y como tal independiente de las leyes de fondo, se pregunta: “¿puede existir un derecho tributario provincial que cree instituciones tributarias propias que

⁷³ CASAS, José Osvaldo, ob. cit. en nota 72, p. 296.

⁷⁴ CASAS, José Osvaldo, ob. cit. en nota 72, ps. 297 y 298.

⁷⁵ GARCIA BULSUNCE, Horacio A.: “La autonomía del derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial”, t. 87, p. 889 y ss. El autor profundiza el desarrollo del tema en el presente trabajo. .

modifiquen conceptos e instituciones de la legislación de fondo?”. Luego de un exhaustivo análisis de la doctrina y jurisprudencia aplicables, a la cual remitimos, el citado autor concluye:

- “me inclino por lo que me limito a llamar la solución razonable: *defender la autonomía del derecho tributario provincial hasta donde ella no afecte, en estricta interpretación, las declaraciones, derechos y garantías de la Constitución Nacional*” (...);

- “la uniformidad o unidad de la legislación nacional si bien no es un precepto, declaración o garantía constitucional, sino una forma de concretar el amplio mandato, de naturaleza más política que jurídica, que surge de su preámbulo, no está amenazada porque la legislación tributaria provincial pueda apartarse de la legislación de fondo y porque las figuras y conceptos propios y distintos de ella lleguen a alterarla, si de ello no surge una violación evidente de aquellas declaraciones, derechos y garantías constitucionales” (...);

- en el caso de la discusión sobre las prescripciones, el problema es casuístico. “Si la prescripción para el cobro del impuesto fuere determinada por la legislación provincial en cinco años (como en el orden fiscal nacional) o en tres años, ¿podría el contribuyente esgrimir que ese apartamiento de la legislación nacional sustantiva le ocasiona alguna lesión de carácter constitucional?. Evidentemente, no (...) Por el contrario si la legislación provincial extendiera la prescripción a treinta o cuarenta años o acortara el plazo de la prescripción de la acción de repetición de impuestos pagados en exceso a un término notoriamente inferior al de la prescripción ordinaria del derecho común (dos años, por ejemplo), si podría el contribuyente invocar una lesión a su derecho de propiedad, pero en ambos casos, agrego, fundado no en el apartamiento de legislación de fondo sino en la *irrazonabilidad* de la disposición provincial, porque la razonabilidad como parámetro de justicia, es fundamento de la inconstitucionalidad de las leyes” (...);

- “No admito la primacía de los arts. 67. inc. 11 y 31 de la Constitución Nacional por encima de las facultades tributarias de las provincias, por el solo hecho de su interpretación literal o por pura ortodoxia en su aplicación. Solo la acepto como causal de inconstitucionalidad de las normas locales, si como consecuencia del apartamiento de éstas frente a la legislación nacional sustantiva –sea de derecho privado o de derecho público, como ocurre con el derecho penal tributario- *se diere la colisión entre ella y una ley local irrazonable en su aplicación al caso y violatoria de declaraciones y derechos constitucionales*”.

En la misma corriente doctrinaria Casás⁷⁶, entiende:

- “Admitida la autonomía del derecho tributario federal, se torna de por sí difícil, si se pretende respetar el principio de congruencia, desconocer tal carácter al derecho tributario provincial, al menos analizada tal calidad desde el punto de vista estrictamente científico”

- “(..) La uniformidad o unidad de la legislación nacional permite, como lo sostiene el maestro Juan Carlos Luqui, afirmar la preferencia, no ya del derecho común en bloque sobre la legislación provincial, pero sí, al menos, de ciertas normas sustantivas contenidas en los Códigos que constituyen la consagración de principios generales de nuestro derecho”.

- “Sin negar la autonomía del derecho tributario provincial, la postura que sustentamos toma en cuenta que dicha autonomía no puede concebirse como irrestricta e ilimitada, a diferencia de la del derecho federal, (...), por lo cual los tratamientos singulares que adopte cada provincia en materia tributaria, en tanto se desvíen en la caracterización de sus hechos imponibles en sus más variados aspectos (material, personal, espacial y temporal) del derecho común, pueden ser revisados, como lo sostiene el académico Horacio A García Belsunce, desde la perspectiva de su razonabilidad, garantía innominada de nuestra Constitución, que encuentra sustento en sus artículos 28 y 33;

⁷⁶ CASAS, José Osvaldo, ob. cit. en [nota 72](#), ps. 307 y ss.

o cuando contraríen otros preceptos de la parte dogmática de la Carta Política referentes, a “Declaraciones, Derechos y Garantías”.

- “Las referencias precedentes denotan que es necesario practicar una aplicación prudente de la prescripción contenida en el artículo 67, inciso 11), de la Constitución nacional, resolviendo cada caso particular que se plantee, ameritando las características constitutivas que lo conformen, y decidir la invalidación constitucional, tan solo en el supuesto de que se contrapongan insalvablemente disposiciones tributarias provinciales y principios generales contenidos en la legislación común, que pertenecen por propia definición a dicho derecho (vgr.:del orden de los privilegios generales o especiales para el cobro preferente sobre los bienes del deudor); o que hayan sido sancionados por el Congreso como reglamentación directa e inmediata de derechos o materialización efectiva de garantías constitucionales”.

Seguidamente, destacamos la opinión vertida por Bulit Goñi⁷⁷, quien, al referirse a la cuestión que nos ocupa, se enrola en la misma postura doctrinaria que García Belsunce y Casás: “subrayamos que si se puede atribuir un valor superior a los demás en la Constitución, él sería a nuestro juicio el interés general, y si se debiera señalar un instrumento superior a los otros para lograrlo, él sería la unidad nacional, a la cual, a su vez, esta cláusula le resulta esencial pues la unidad del derecho es connatural al concepto de Nación. Sentado ello, y computando debidamente el peso del federalismo, y del reconocimiento de potestades tributarias originarias de las provincias, concluimos con García Belsunce en que si se debiera mencionar a una de las tendencias como predominante, ella sería la de aceptar que la normativa local se aparte de las regulaciones contenidas en la legislación de fondo, en tanto no afecte principios o garantías constitucionales, ni comprometa la unidad sustancial del derecho”.

A título meramente enunciativo cabe mencionar algunas de las materias entorno de las cuales se han centrado los conflictos que se han suscitado entre las disposiciones del derecho de fondo y las leyes tributarias provinciales, y que han merecido tratamiento por parte de nuestros Tribunales, a saber: plazos de prescripción para la determinación y cobro de tributos y el establecimiento de multas previstos por los códigos fiscales locales distintos de los contenidos en el Código Civil; privilegios generales o especiales dados por leyes locales a los tributos provinciales que se apartan de lo normado por el Código Civil o la Ley de Concursos y Quiebras; aplicación o no de las reglas del condominio, legisladas en el Código Civil, a los fines de la liquidación del impuesto inmobiliario; y aplicación retroactiva de la ley fiscal en oposición al artículo 3 del Código Civil, entre otras.

Con relación a la evolución experimentada en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se comprueba que ésta no ha sido uniforme a través del tiempo. Así, se registraron muchos pronunciamientos enrolados en la tesis iusprivatista, en los que el Alto Tribunal entendió que los Códigos, y en particular el Civil, no habían sido dictados sólo para regir las relaciones de Derecho privado sino también para proyectar sus instituciones en forma preferente a toda la legislación local (Fallos 23:647; 176:115; 207:270; 235:571; 269:373, entre otros).

La tesis “iuspublicista-autonomista” se afianzó como doctrina unánime del Tribunal in re: “Lorenzo Sarralde y Otros” (Fallos 243:98), sentencia del 2 de marzo de 1959, siendo receptada, a su vez, en fallos posteriores (Fallos 251:379; 314:458, entre otros).

Se advierte, como indica Casás⁷⁸, que, gradualmente, en la medida en que en el campo de la doctrina se fueron consolidando las ideas favorables a la autonomía dogmática, estructural y metodológica del Derecho Tributario, se brindó una consideración judicial más benevolente a las normas fiscales provinciales que, al

⁷⁷ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 3, p. 9.

⁷⁸ CASAS, José Osvaldo, *op. cit.* en nota 72, p. 298.

regular sus aspectos sustantivos, decidieron apartarse de las rígidas prescripciones del Derecho Civil codificado.

No obstante la postura que venía prevaleciendo en la materia, al pronunciarse en los autos "*Filcrosa SA s/quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*", del 30 de setiembre de 2003 (Fallos 194:326), -una causa en la que se había rechazado la defensa de prescripción opuesta por la sindicatura de la fallida con relación al crédito por tasas municipales verificado por la comuna de Avellaneda-, la mayoría del máximo tribunal reitera la tesis que invalida aquellas disposiciones contenidas en las legislaciones locales que al regular la prescripción se apartan de lo previsto en el Código Civil, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a cuestiones de derecho público local.

Para la Corte las provincias carecen de atribuciones para legislar en esta materia puesto que "la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho" (cf. considerando 6º, voto de los jueces Fayt, Moliné O'Connor y López). Y, en su razonamiento, esta calificación determina que en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional, éste no sólo fije los plazos de prescripción correspondientes a las materias comprendidas en dicha norma constitucional (civil, comercial, penal, minería, trabajo y seguridad social), sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.

Por otra parte, la Corte Suprema de Justicia afirma en el fallo citado que la prescripción, en tanto modo de extinción de las obligaciones, involucra aspectos típicamente ligados con el derecho de propiedad cuya pertenencia al derecho de fondo nadie discute. Por ello, son del resorte exclusivo de la Nación, y se aplican aún a las materias no delegadas (considerando 7).

A su vez, se argumentó que liberar la forma de extinción de las obligaciones al criterio de cada provincia afectaría la efectividad en su ejecución, con la consecuente incertidumbre derivada de la atomización de las pautas rectoras en esta importante cuestión (considerandos 7 y 15).

Además, se ha expresado que el principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución. De ésta surge que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, apta para promover las relaciones entre sus miembros y la unidad de la República aún dentro del régimen federal, las provincias resignaron a favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la prescripción. Por ello, aún cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (Fallos: 320:619, entre otros), al haber atribuido a la Nación determinadas facultades, deben necesariamente admitir la prevalencia de las leyes del Congreso dictadas en uso de ellas y la consecuente limitación de no dictar normas que las contradigan (considerandos 8, 9, 10). De esta forma, el conflicto planteado entre las facultades delegadas y las contempladas en los arts. 121 y 122 de la Carta Magna, debe ser resuelto mediante una interpretación que permita integrar las normas supuestamente en pugna dentro del sistema ideado por el constituyente, sin establecer restricciones que no surjan de sus respectivos textos, ni sean derivación inequívoca de las materias que en cada uno se regulan (considerandos 13 de la mayoría, 7 a 9 del voto del Dr. Vázquez).

Finalmente, confirmando una postura que ha adoptado en otros pronunciamientos, valora el Tribunal su solución desde el punto de vista práctico pues evita los peligros ínsitos en la dispersión de soluciones concernientes a institutos generales, que quedarían librados -pese a tal generalidad- al criterio particular de cada legislatura local (considerando 16, segundo párrafo).

Creemos importante destacar que, por unanimidad, la Corte ha ratificado su posición sobre la cuestión más trascendente sometida a su decisión en este pleito: la prevalencia de la legislación nacional común sobre las disposiciones del derecho local en materia de prescripción. En efecto, la diferencia entre las soluciones a las cuales arriban la mayoría y la minoría sólo radica en la norma nacional de derecho común que resulta aplicable en el caso.

5.3. CLÁUSULA COMERCIAL (ARTS. 9 A 12 Y 75, INC. 13);

En el artículo 75, inciso 13 (art. 67, inc. 12, del texto histórico) de nuestra Carta Magna figura lo que la doctrina ha dado en llamar “la cláusula comercial”, en virtud de la cual corresponde al Congreso de la Nación reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí.

Esta disposición se complementa con la prohibición establecida por el artículo 126 del texto constitucional, que veda a las provincias expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior, y establecer aduanas provinciales.

A su vez, la cláusula referida está íntimamente vinculada con los artículos 9, 10, 11 y 12 de la Ley Fundamental, destinados a impedir los obstáculos a la libre circulación económica.

Como mencionáramos anteriormente, se trata de regulaciones de carácter exclusivamente general, que hacen al reparto de atribuciones entre nación y provincias en materias distintas a la tributaria, pero que resultan aplicables a esta última, por lo que la doctrina⁷⁹ ha considerado que constituyen limitaciones al poder tributario provincial y municipal, con contenido tributario “implícito”.

En este orden de ideas, el Alto Tribunal⁸⁰ ha entendido que hay que diferenciar la competencia federal para reglar el comercio interprovincial e internacional, del poder impositivo.

Por ello, la cuestión atinente a desentrañar si el poder tributario local es compatible, o no, con la “cláusula comercial” ha generado una enorme casuística desde los mismos orígenes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En primer lugar, debemos precisar el alcance que cabe otorgar al vocablo “comercio”, usado en la norma que nos ocupa. Así, ha sido interpretado en el sentido de comprender además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles por todo el territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por telégrafo, teléfono u otro medio, de ideas, órdenes y convenios⁸¹.

Casás⁸² afirma que son subsumibles en tal concepto un importante número de manifestaciones de la vida económica del país, tales como la navegación marítima y fluvial, el tránsito de mercaderías y de ganado en pie, el correo, el transporte de cargas y de personas, la transmisión de energía eléctrica, etc.

En este orden de ideas, una ya arraigada doctrina ha establecido que lo atinente al régimen de la energía eléctrica se inscribe en un marco de regulación federal incorporado al concepto abarcativo que supone la interpretación del art. 75, inc. 13, de la Constitución nacional⁸³.

⁷⁹ CASAS, José O.: “Estructura jerárquica de las potestades tributarias normativas de la Nación, las provincias y los municipios”, en: NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., coord., *Los Procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, pp. 42/43; BULIT GOÑI, Enrique G.: “Naturaleza Jurídica de los Municipios. Exigencias de la Ley de Coparticipación Federal en materia de tributos municipales”, en: CASAS, Osvaldo J., coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, pp. 178/179; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., ob. cit. en nota 10, pp. 112/113.

⁸⁰ Fallos 302:1352, in re “*Impresit Sideco S.A.C.I.I.F. c/ Provincia de Buenos Aires*”, 20/11/1980.

⁸¹ Fallos 154:104, in re “*The United River Plate Telephone Cia. Ltda. Unión Telefónica c/ Provincia de Buenos Aires*”, año 1929.

⁸² CASAS, José O., ob. cit. en nota 79, p. 46.

⁸³ Fallos 325:723, 16/4/2002, in re “*Compañía de Transportes de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa - incidente de tasa de justicia*”.

A su vez, y considerando la evolución operada en el comercio en los últimos tiempos en sus formas y medios, según Alberto A. Spota⁸⁴: "La interpretación de la cláusula comercial del inc. 13 del art. 75 de la Constitución nacional debe ser una comprensión dinámica que integre el contexto de lo que hoy es la actividad comercial frente a la tecnología de nuestro tiempo. De allí que la transmisión de televisión por cable ingresa, dentro del concepto de comercio interprovincial, en los términos del relacionado inc. 13 del art. 75 de la CN".

Además, se ha interpretado que el principio de los arts. 10 y 67, inc. 12 (hoy art. 75, inc. 13) de la Constitución nacional protege también las operaciones auxiliares del comercio⁸⁵.

Es frondosa la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con relación a la limitación de la potestad tributaria local resultante de la "cláusula comercial". El análisis de sus pronunciamientos nos permite delinear los criterios sentados por ese Tribunal en el transcurso del tiempo, e indicar, en consecuencia:

i) Pocas, y de antigua data, son las sentencias que han declarado la inconstitucionalidad de los tributos locales que recayeran sobre manifestaciones del comercio interjurisdiccional. En ese sentido se ha dicho que son válidos los impuestos locales al comercio exclusivamente interno, hallándose prohibido a las provincias la creación de impuestos con motivo de la extracción de efectos locales a otros puntos del territorio nacional, o de importación de esos efectos procedentes de otras provincias o territorios; en otros términos, está vedado a las provincias imponer un gravamen al comercio interprovincial o de exportación, porque importa el establecimiento de aduanas interiores para percibirlo, y grava la circulación de los productos⁸⁶.

ii) Tal como explica Bulit Goñi⁸⁷, la tendencia predominante fue reconocer la validez de los gravámenes aplicados por provincias y municipalidades sobre actos o actividades de comercio interjurisdiccional –con excepción del transporte de bienes o personas-, siempre que ellos no menoscaben o impidan dicho comercio, no tuerzan las corrientes naturales de circulación y de tránsito, no sean discriminatorios, no se apliquen por el origen o el destino de los bienes o vehículos, no operen como aduanas interiores o medidas de protección económica⁸⁸.

vi) Conforme a esta orientación, se ha sostenido que el gobierno nacional puede legislar sobre los aspectos de las actividades interiores susceptibles de menoscabar u obstruir el comercio interprovincial o exterior, en ejercicio de la facultad que le asiste para reglarlo⁸⁹.

vi) A su vez, se ha reconocido como indiscutible la facultad de los estados en ejercicio del poder no delegado a la nación para crear gravámenes dentro de sus propias jurisdicciones locales, escogiendo los objetos, personas, propiedades, posesiones, franquicias, privilegios o derechos sobre los cuales han de recaer aquéllos, sin otra limitación que la de su poder legislativo, ni otra condición que la de conformar las contribuciones a los principios básicos de la ley fundamental de la Nación, único punto sujeto a la decisión de la Corte Suprema, ya que la apreciación de la justicia o conveniencia de su adopción está fuera de su función legal⁹⁰. En otros términos, las provincias conservan todas las facultades no delegadas al gobierno

⁸⁴ SPOTA, Alberto A.: "La cláusula comercial de la Constitución Nacional y su aplicación a la televisión por cable (art. 75 inc.13)", La Ley, 1999-D, 708.

⁸⁵ Fallos 188:143, in re "Noel y Cía. S.A. de Dulces y Conservas c/ Prov. de Buenos Aires", año 1940.

⁸⁶ Fallos 3:131, in re "Mendoza, Domingo y otro c/ Provincia de San Luis", año 1866; Fallos 95:327, in re "Geddes Hnos. y otros c/ Provincia de Buenos Aires", año 1902; Fallos 96: 377, in re "Faustino Alsina c/ Provincia de Buenos Aires", año 1902.

⁸⁷ BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 3, pp. 10 y 11.

⁸⁸ Ver en este sentido CSJN, Fallos 101:85; 149:37; 175:99; 208:521; 269:92; 280: 203; 286:301; 300:1232; 306:516; 307:374, entre muchísimos.

⁸⁹ Fallos 154:104; 201:336; 201:338; 213:467; 257:159; 299:149, entre otros.

⁹⁰ Fallos 154:104, in re "The United River Plate Telephone Cia. Ltda. Unión Telefónica c/ Provincia de Buenos Aires", año 1929.

federal (art. 104 de la Constitución nacional), y por consiguiente pueden establecer tributos sobre todas las cosas que formen parte de su riqueza general y determinar los medios de distribución en la forma y alcance que les parezca más conveniente; esas facultades, mientras no contraríen los principios consagrados en la Ley Fundamental de la Nación, pueden ser ejercidos en forma amplia y discrecional⁹¹.

vi) Los arts. 9, 10, 11, 12, 67, inc. 12 y 108 de la Constitución nacional no fueron concebidos para invalidar absolutamente todos los tributos locales que inciden sobre el comercio interprovincial reconociendo a éste una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las provincias⁹². El reconocimiento de poder impositivo local no violenta cláusula constitucional alguna, pues aquel instrumento de regulación de la economía no es juzgado inconveniente para el logro de ese objetivo⁹³.

vi) Al conferir al gobierno nacional la facultad de “reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí” (art. 67, inc. 12), han limitado las atribuciones provinciales que no pueden afectar el comercio o la libre circulación de mercaderías (arts. 9 a 11 de la Constitución nacional), eventualidad invalidante que se produce cuando el tributo establecido por las autoridades locales funciona de hecho y aunque no se le acuerde formalmente tal carácter, como un derecho aduanero que afecta la entrada, tránsito o salida de un producto o cuando las mercaderías son gravadas en forma diferencial en razón de su destino⁹⁴. En lo concerniente a este punto se añade que el comercio entre estados no es libre cuando un artículo, en razón de su origen o elaboración exterior, es sometido por la administración local a una reglamentación o gravamen diferencial, que crea desigualdades entre los contribuyentes por razones de vecindad; procede, en consecuencia, la tacha de inconstitucionalidad que se articule⁹⁵.

Resulta necesario advertir que la Corte Suprema de Justicia, a partir del primer caso específico resuelto en 1940⁹⁶, y reiteradamente hasta 1984, dijo que el transporte de personas y de cosas de un punto a otro del territorio de la República (transporte interjurisdiccional) no podía ser gravado localmente bajo ninguna circunstancia, porque importaría violar el artículo 67, inc. 12, de la Constitución nacional (cláusula comercial)⁹⁷.

Es decir, el Alto Tribunal diferenció en su tratamiento al comercio que no es transporte, -al que nos referimos en los párrafos precedentes-, del transporte propiamente dicho. A juicio de autorizada doctrina⁹⁸, el hecho de que la Corte haya reconocido que el transporte es una especie del género comercio, debió haber conducido a otorgarle el mismo tratamiento.

Como señala el autor citado, esta orientación fue sistemáticamente mantenida por el Alto Tribunal durante más de cuarenta años, hasta que el 31/5/1984, en sentencia recaída en la causa “*Transportes Vidal S.A. c/ Provincia de Mendoza*”⁹⁹, hizo abandono explícito de ella, y decidió un caso de transporte interjurisdiccional de cargas con el mismo criterio que venía aplicando al comercio interjurisdiccional.

En dicho precedente, se resolvió que la protección que los arts. 9, 10, 11, 12, 67, inc. 12 y 108 de la Constitución nacional acuerdan, sólo alcanza a preservar el comercio interprovincial de los gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos

⁹¹ Fallos 298:341, consid. 8º, in re “*Urrutia Hnos. S.C.A. y otros c/ Provincia de Misiones*”, 12/7/1977; y 310:2443, in re “*Cerro Castillo S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ repetición*”, 26/11/1987.

⁹² Fallos 178:308; 306:516; 320:619, entre otros.

⁹³ Fallos 306: 1883, y muchos otros.

⁹⁴ Fallos 135:171; 174:193; 280:203; 298:341.

⁹⁵ Fallos 188:143, in re “*Noel y Cía. S.A. de Dulces y Conservas c/ Prov. de Buenos Aires*”, año 1940.

⁹⁶ Fallos 188:27, in re “*Soc. Argentina de Transportes e Industrias Anexas (S. A. T. I. A.) c/ Prov. de Bs. Aires. Cía. de Tranvías Anglo Argentina Ltda. c/ Prov. de Bs. Aires*”, 7/10/1940

⁹⁷ Fallos 191:348; 191:502; 278:210; 279:33; 280:388; 298:392; 300:650; 301:223; 302:650; 302:1181; 303:1277; 304:1075; 305:353, entre otros.

⁹⁸ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Volvió Aerolíneas”, Impuestos LVI-B, p. 4.

⁹⁹ Fallos 306:516.

locales y de los que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial.

Además, se expresó que “de la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios infiere la de preservar a las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de aplicar tributos semejantes sobre la misma porción de la base imponible, tornándolas por tanto desventajosas con relación a otras similares desarrolladas dentro de cada provincia”¹⁰⁰.

Para así decidir, la Corte recuerda la inteligencia que corresponde reconocer a los arts. 9, 10, 11, 12 y 67, inciso 12, de la Constitución nacional, que fuera fijada en el pronunciamiento registrado en Fallos 178:308.

Allí se dijo que los principios contenidos en los arts. 9, 10, 11 y 12 –prohibición de aduanas interiores-, por una parte, y 67, inciso 12 –prohibición de afectar el comercio entre los Estados-, por otra, tienen fuentes diversas. La condenación de las aduanas interiores tiene su raíz en nuestra historia, su explicación en una lucha larga y dolorosa que impidió la unidad nacional. El inciso 12 del art. 67, consecuencia del anterior, tiene también antecedentes argentinos, pero su fuente literal se encuentra en la Constitución de Estados Unidos.

Al indagar la finalidad perseguida por los cuatro primeros preceptos mencionados, el Tribunal puntualizó que la supresión de aduana interior significó sustancialmente la abolición de preferencias en el tratamiento de los productos o mercaderías en razón de su procedencia, es decir, sea ésta local o importado, y según se consuma en él o se exporte a otra provincia.

Este articulado es el reflejo del pensamiento alberdiano, quien expresara: "La Constitución de mayo ha querido hacer imposible esta mistificación de libertad comercial, declarando cuatro veces por falta de una, que el comercio y la navegación interior no pueden ser gravados con ningún género de imposición. Los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución son cuatro versiones de un mismo precepto de libertad comercial"¹⁰¹. "Por esos artículos de la Constitución, la aduana interior o provincial no puede existir en la Confederación argentina, ni como impuesto, ni mucho menos como prohibición o protección, ni como derecho o arbitrio municipal, ni bajo cualquier otra denominación, que encubra un derecho aduanero, como deja entender claramente el art. 11 de la Constitución"¹⁰².

Con relación al art. 67, inc. 12, el Alto Tribunal declaró que los impuestos provinciales afectan el comercio entre las provincias cuando una ley opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una provincia. Es decir, se vuelve a la idea de leyes que crean diferencias de tratamiento del mismo producto, ya sea liberando de gravamen al producto local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen. Por eso, es necesario el examen puntual de cada caso para comprender la significación, el propósito y los efectos de la ley impugnada.

Como bien menciona Casás¹⁰³, los efectos del fallo precedente se vieron parcialmente neutralizados por la doctrina resultante del pronunciamiento de la Corte in re: "*Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires*"¹⁰⁴, del 13/11/1986.

En el mismo sentido, Bulit Goñi¹⁰⁵ señala que el alcance de la buena doctrina sentada en la causa "*Transportes Vidal S.A. c/Provincia de Mendoza*" con posterioridad, se circunscribió al transporte de cosas, y se sostuvo su inaplicabilidad al de personas, en

¹⁰⁰ Fallos 306:516, considerando 8º.

¹⁰¹ ALBERDI, Juan Bautista: *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Ed. Luz del Día, Buenos Aires, 1954, p. 32.

¹⁰² ALBERDI, Juan Bautista, op. cit. en nota 101, p. 166.

¹⁰³ CASAS, José O., ob. cit. en nota 79, p.48.

¹⁰⁴ Fallos 308:2153.

¹⁰⁵ BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 58, p. 506.

virtud a lo decidido por la Corte en "*Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires*", con el argumento que siendo las tarifas fijadas por el Estado, sin contemplar la incidencia del tributo, éste no se puede trasladar, por lo que deja de operar como indirecto, se convierte en directo, por lo que se superpone así con el impuesto nacional a las ganancias, en colisión con la ley de coparticipación federal.

Si bien la última jurisprudencia aludida fue dejada de la lado en la causa "*YPF c. Municipalidad de Banda de Río Salí*"¹⁰⁶, y posteriormente en la causa "*El Libertador SAIC c. Bs As s/acción declarativa*"¹⁰⁷, fue retomada in re "*Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo TAC Limitada c. Mendoza, provincia de s/acción declarativa*"¹⁰⁸, y reiterada en recientes pronunciamientos¹⁰⁹.

Después de lo hasta aquí expuesto, resta destacar -seguimos para ello a Revilla¹¹⁰- que en el sistema así descrito -un país federal con régimen unitario de regulación del comercio interjurisdiccional- es decisivo determinar la oportunidad en que la circulación territorial y el comercio interprovincial concluyen, pues si ellos no tuvieran fin, no habría momento alguno en que los bienes, mercaderías o productos de procedencia extranjera o de fabricación o producción nacional que constituyen su objeto y que son introducidos de una provincia a otra, pudieran ser válidamente gravados por los gobiernos estaduales.

En este sentido, señala el mencionado autor, la jurisprudencia de la Corte ha mantenido invariable la siguiente regla: cada provincia recobra su capacidad impositiva a partir del instante en que las mercaderías, géneros o productos introducidos en su territorio llegan a confundirse y mezclarse con la masa general de bienes, porque ya entonces no es posible afirmar que el impuesto gravita sobre el mero hecho de su introducción¹¹¹.

Al respecto, Spisso¹¹² cita la causa "*Ricardo J. Mazzino c. Provincia de San Juan*"¹¹³ – donde la Corte declaró la inconstitucionalidad de la ley 208 de la provincia de San Juan, que discriminaba según el producto se consumiera en la provincia o fuera de ella-, y comenta que si el tributo local no establece diferencias según el origen del producto y no se erige en un obstáculo al comercio interprovincial o internacional, no puede ser invalidado con fundamento en la cláusula comercial, la cual no puede ser invocada para cercenar facultades no delegadas por las provincias al gobierno nacional.

En cuanto a su vinculación con la exportación, Bulit Goñi¹¹⁴ entiende que hace tiempo se apaciguó el debate constitucional en torno de la llamada "cláusula comercial" de la Constitución respecto de la validez de los tributos locales aplicados sobre ingresos provenientes de exportaciones. Por lo menos desde 1973¹¹⁵, agrega el autor citado, es pacífica la jurisprudencia que reconoce esa validez cuando el tributo local no recaiga por el hecho mismo de la exportación, no sea ni opere como derecho aduanero, no se aplique por el origen o el destino de los bienes o las personas, no actúe como instrumento de protección económica, no discrimine ni distorsione las corrientes naturales de circulación y de tránsito, etc.

¹⁰⁶ Fallos Expte. Y. 35. XXII, 29/11/94.

¹⁰⁷ Fallos 321:2517, 20/12/1994.

¹⁰⁸ Fallos 321:2501, 8/9/1998.

¹⁰⁹ Fallos 328:4198, 29/11/2005; E. 115. XXXIV, ORI, 3/5/2007

¹¹⁰ REVILLA, Pablo: "La necesaria armonía entre la cláusula comercial, el poder de policía local y la tasa de abasto", *Práctica Profesional* 2006-19, 34

¹¹¹ Fallos: 7:373; 105:373; 108:5; 114:282; 128:124; 149:260; 137:212; 150:419; 151:92; 152:24; 154:104, entre muchos otros.

¹¹² SPISSO, Rodolfo R.: *Derecho constitucional tributario*, tercera edición, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2001, p. 101.

¹¹³ Fallos 178:49.

¹¹⁴ BULIT GOÑI, Enrique: "Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene", *Doctrina Tributaria*, Nº 201, Errepar, 1996, p. 585.

¹¹⁵ Fallos 286:301, in re "*Indunor c/Chaco*".

A continuación, concluye: “Esto es: desde el punto de vista estrictamente constitucional, los fiscos locales, es decir, las provincias y las municipalidades, pueden aplicar tributos sobre las actividades cumplidas, o los bienes producidos en su ámbito, aun cuando los ingresos sobre los que recaigan se originen en la exportación de tales bienes”¹¹⁶.

A su vez, Spisso¹¹⁷ señala que no resulta legítimo considerar la mera incidencia que un tributo tenga, respecto de una actividad económica desarrollada en más de una jurisdicción, como traba efectiva a la realización del tráfico interjurisdiccional, sino sólo en los casos en que la magnitud de la presión tributaria constituya un obstáculo insuperable a su consecución. Con cita a la Corte, añade “La circunstancia de que el tributo provincial a los productos elaborados tenga incidencia económica sobre el precio de los productos que se exporten, al integrarse su base imponible con las ventas tanto locales como realizadas al exterior, no autoriza a considerarlo como un impuesto al comercio internacional, ni implica interferir en la política exportadora llevada a cabo por el gobierno nacional”¹¹⁸.

Valga añadir que en la causa “*Agencia Marítima San Blas SRL c. Provincia del Chubut*”¹¹⁹ la Corte sostuvo que las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito, y toda otra de similar naturaleza) se encuentran comprendidas en el art. 67, inc. 12, de la Constitución nacional (hoy art. 75, inc. 13), a la vez que admitió la validez constitucional del tributo local objeto de la litis.

Como corolario de lo enunciado podemos señalar que, de acuerdo a nuestra Carta Magna, la regulación del comercio interjurisdiccional es atribución delegada al gobierno federal para ser ejercida por el Congreso y queda, por tanto, excluida del acervo de los poderes conservados por las provincias, pero éstas, y sus municipios, pueden gravar la riqueza producida en su territorio, aunque una parte de ella transponga sus fronteras, a condición de que el tributo no sea discriminatorio o de algún modo encarezca, impida o dificulte el desenvolvimiento de actividades interjurisdiccionales.

De esta forma, la Corte dejó a salvo de la potestad local las situaciones que significaran diferente tratamiento del mismo producto, ya sea por liberarlo del tributo, en tanto local, o establecer tasas diferenciales, según su origen, pero con reivindicación del derecho indiscutible de gravar la riqueza local.

En definitiva, y como acertadamente indica Bulit Goñi¹²⁰, la jurisprudencia construida sobre esta compleja materia ha dejado a la decisión de los jueces definir cuándo un tributo local afecta la atribución nacional de reglar el comercio interjurisdiccional, lo que no es por sí mismo incorrecto.

No obstante, y como bien indica Spisso¹²¹, también resultan útiles, en orden a discernir la compatibilidad de un tributo local con la cláusula comercial, las directivas emanadas del titular del poder de reglar el comercio interjurisdiccional. En ese sentido, la ley 23.548, de coparticipación federal, define los perfiles de los impuestos locales que los hacen compatibles con dicho régimen, y comprende diferentes supuestos referidos al comercio interjurisdiccional.

En consecuencia, agrega el citado autor, el sometimiento de las actividades económicas vinculadas a dicho comercio al poder impositivo de los gobiernos locales, en la medida que respete los lineamientos trazados por la ley de coparticipación

¹¹⁶ BULIT GOÑI, Enrique, *ob. cit.* en nota 114, p. 585. Aclara el autor que a pesar de esa "autorización" constitucional, ha sido sabia política de las Provincias, legislativamente consagrada de manera individual y conjunta, entre sí y con la Nación, la de abstenerse de gravar tales ingresos provenientes de exportaciones.

¹¹⁷ SPISSO, Rodolfo R., *ob. cit.* en nota 112, p. 102.

¹¹⁸ CSJN, “*Moos, Elías c. Provincia de Buenos Aires*”, “E.D.”, 82-475.

¹¹⁹ Fallos 307:374, 2/4/1985.

¹²⁰ BULIT GOÑI, Enrique, *ob. cit.* en nota 58, p. 506.

¹²¹ SPISSO, Rodolfo R., *ob. cit.* en nota 112, p. 102.

federal, no puede considerarse violatorio de la cláusula del art. 75, inc. 13, C.N., pues el tributo, en tanto valioso instrumento de regulación económica, es apreciado como medio para satisfacer los intereses de la nación.

5.4. CLÁUSULA DEL PROGRESO (ART. 75, INCS.18 Y 19);

El inciso 18 del artículo 75 establece: “Corresponde al Congreso proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”.

A partir de la reforma constitucional de 1994 se incorpora, como inciso 19 del artículo 75 una regulación que algunos autores denominan “cláusula del progreso y de la justicia social”, la cual, conforme a los dos primeros párrafos, dispone: “Corresponde al Congreso proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento”.

“Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen”.

En el orden provincial, una disposición similar está contenida en el artículo 125¹²² de la Constitución nacional, con la cual se generan facultades concurrentes, ajustadas a la subordinación instaurada por nuestro sistema federal de gobierno, con fines últimos de interés general.

Bulit Goñi¹²³ indica que la matriz tributaria que presenta esta cláusula se refiere a la validez de las normas nacionales que dispongan exenciones de tributos provinciales y municipales. Dándose también con normas provinciales respecto de tributos municipales, y con las liberalidades, diferimientos, prórrogas, rebajas, etc.

El aludido autor ensambla la llamada cláusula del progreso con otras dos cláusulas, a las que nos hemos referido como de contenido tributario implícito, cuales son los incisos 13) y 30), por cuanto, considera, integran un subsistema orgánico y consistente que reafirma la sabiduría constitucional. Así ha expresado: “Más aún: la propia Constitución, en el mismo artículo 67¹²⁴, ha insertado una tercera cláusula, previendo que opere en armónico subsistema con aquellas dos, para que sea la Nación, en ejercicio de la supremacía que le otorga el artículo 31, la que pueda decir, con la autoridad que le otorga la de ser el nivel que puede reglar el comercio interjurisdiccional -inc. 12)¹²⁵- y ejercer jurisdicción exclusiva en los lugares de utilidad nacional -inc. 27)¹²⁶-, cuando la actuación provincial efectivamente le afecta. Aludimos

¹²² Art. 125 de la CN: “Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con recursos propios”.

¹²³ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 3, p. 13.

¹²⁴ Hoy art. 75.

¹²⁵ Hoy inc. 13.

¹²⁶ Hoy inc. 30.

al inciso 16)¹²⁷, la llamada cláusula de la prosperidad, o del progreso, o del desarrollo”¹²⁸.

La determinación de cuándo la acción provincial entra en efectiva colisión con el campo nacional previsto por la Constitución, y debe por tanto ceder ante él, ha quedado históricamente deferida a la decisión judicial, y dado lugar a muchos pronunciamientos¹²⁹; sobre ello hemos dado nuestra opinión, al referirnos a la supremacía del derecho federal sobre el derecho local (provincial y municipal) y del provincial sobre el municipal (art. 31).

En reiteradas oportunidades¹³⁰, el autor citado ha afirmado que, en la mayoría de tales controversias, no se ha evidenciado una puja efectiva entre la nación y las provincias, porque no son ellas las que se han enfrentado. Por el contrario, se ha tratado del intento de terceros, los sujetos afectados por los tributos que, con el pretexto e invocación de tal colisión de poderes, han pretendido liberarse de la carga tributaria local en su caso concreto.

Como señala Naveira de Casanova¹³¹, la discusión sobre esta cláusula gira alrededor de la última frase del inciso 18, donde lo conducente a la prosperidad del país y bienestar de las provincias y sus habitantes se puede disponer “por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”.

Ya dijimos que la circunstancia atinente a que la nación puede efectuar concesiones de tributos locales, fue contemplada por la Corte, pues de lo contrario, las provincias, como sus municipios, en el ejercicio de sus poderes tributarios, podrían dificultar o impedir los objetivos federales.

De todos modos, la jurisdicción nacional -a menos que contenga alguna exención acordada en virtud del art. 75, inc. 18, de la Constitución nacional- es compatible con el ejercicio del poder de policía y de la potestad fiscal por parte de las provincias y de sus municipalidades, ya que es la regla -y no la excepción- la existencia de jurisdicciones compartidas entre el Estado nacional y los estados locales¹³².

Reiteramos que el artículo 75, incisos 18 y 19, otorga a la nación la facultad de eximir de impuestos locales, pero sólo hasta el límite de lo que sea real y efectivamente necesario para el ejercicio de sus propios cometidos¹³³, pues dado el carácter excepcional de la exención transjurisdiccional, o vertical, en la legislación local, no podría ser admitido en carácter absoluto, porque a los fundamentos propios de la exención se suma el de la necesidad fiscal del ente impedido de percibir el tributo¹³⁴.

Deberemos reparar en la naturaleza del tributo en cuestión y de la naturaleza de la actividad desarrollada, para apreciar la razonabilidad de la exclusión¹³⁵, sin olvidar la temporalidad de tales prerrogativas¹³⁶.

5.5. ESTABLECIMIENTOS DE UTILIDAD NACIONAL (ART. 75, INC.30);

El artículo 67, inc. 27 del anterior texto constitucional preveía que corresponde al Congreso nacional “ejercer una legislación exclusiva en todo el territorio de la Capital de la Nación, y sobre los demás lugares adquiridos por compra o cesión, en cualquiera

¹²⁷ Hoy incisos 18 y 19.

¹²⁸ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 58, p. 500 y ss.; BULIT GOÑI, Enrique G.: “Reflexiones sobre el régimen de coparticipación federal y respecto de los impuestos locales”, Doctrina Tributaria Errepar, t. XI, octubre 1991, Errepar digital (www.errepar.com) o Errepar CD).

¹²⁹ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Reflexiones sobre el.....”, *ob. cit.* en nota 128.

¹³⁰ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 58, p. 507; BULIT GOÑI, Enrique G.: “Reflexiones sobre el.....”, *ob. cit.* en nota 128.

¹³¹ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *ob. cit.* en nota 10, p. 115.

¹³² Fallos 327:1416, de fecha 11/5/2004.

¹³³ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 3, p. 14.

¹³⁴ ROSATTI, Horacio D., *ob. cit.* en nota 26, ps. 195/6.

¹³⁵ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *ob. cit.* en nota 10, p. 116.

¹³⁶ CASAS, José O., *ob. cit.* en nota 9, p. 31.

de las provincias, para establecer fortalezas, arsenales, almacenes u otros establecimientos de utilidad nacional”.

Si bien este precepto constitucional no hace referencia directa a la materia impositiva, se ha entendido, con igual acierto, que la potestad tributaria local se ve restringida en su amplitud con referencia a los establecimientos de utilidad nacional asentados dentro de su respectivo ámbito territorial¹³⁷.

La casuística en torno a este tema ha suscitado reiterados cambios en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia desde sus orígenes, alternando entre una solución exclusivista de los poderes federales y una tesis finalista, condescendiente en aceptar la concurrencia de potestades tributarias nacionales y locales¹³⁸.

Como bien señala Spisso¹³⁹, para la tesis exclusivista la Nación posee poderes exclusivos en los lugares adquiridos en las provincias, para el emplazamiento de establecimientos de utilidad nacional, y queda borrado todo vestigio de jurisdicción provincial.

Coincidimos con el mencionado autor cuando indica que esta postura adolece de exacerbado centralismo, desnaturalizador del régimen federal adoptado por nuestra Constitución. Si la Nación puede adquirir, incluso por expropiación, inmuebles ubicados en las provincias, de admitirse que el emplazamiento en ellos de establecimientos de utilidad nacional, cuya denominación es por demás omnicompreensiva, borra todo vestigio de jurisdicción provincial, se posibilitaría cercenar, total o parcialmente, la existencia misma de las provincias.

Si bien, la Corte Suprema ha transitado por las dos corrientes interpretativas referidas, a partir de octubre del año 1975, adopta la concepción finalista¹⁴⁰, que perdura hasta la actualidad, y que ha sido receptada, luego de la reforma constitucional de 1994, por el actual artículo 75 inc. 30, el cual prescribe la facultad del Congreso de “ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la Capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”.

De esta forma, la nueva redacción al disponer: “*Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines*”, consagra que la atribución de potestad exclusiva de la Nación está circunscripta a lo específico del establecimiento de utilidad nacional, pero no excluye ni impide el ejercicio concurrente de la potestad provincial y municipal, incluida la materia impositiva, la cual podrá ser ejercida plenamente, mientras no interfiera, en medida a determinar en cada caso, con los objetivos del establecimiento en cuestión; es la tesis de la concurrencia limitada.

Con relación a cómo determinar cuándo un tributo local interfiere con la finalidad del establecimiento de utilidad nacional, Spisso¹⁴¹, con base en la jurisprudencia del Alto Tribunal, sostiene que el ejercicio de una facultad para las provincias, en los enclaves de jurisdicción federal incide siempre sobre éstos; por lo tanto, la pauta para discernir la admisión o exclusión de los poderes provinciales no puede ser la incidencia, sino su compatibilidad con lo afectado, o inherente a la utilidad nacional, del establecimiento del cual se trate, o con las actividades normales que la utilidad nacional implique, en el sentido de que ésta no se vea condicionada, menoscabada o impedida. En consecuencia, las limitaciones a las facultades provinciales, en tanto no exista

¹³⁷ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 3, p. 15.

¹³⁸ CASAS, José O., *ob. cit.* en nota 9, p. 37; SPISSO, Rodolfo R., *ob. cit.* en nota 112, p. 125 y ss.

¹³⁹ SPISSO, Rodolfo R., *ob. cit.* en nota 112, pp. 125 y 126.

¹⁴⁰ Fallos 293:287; 299:445; 300:328; 301:1122; 302:1257; 304:733; 304:997; 305:995; 305:1381; 306:1883; 307:613; 308:647

¹⁴¹ SPISSO, Rodolfo R., *ob. cit.* en nota 112, pp. 128 y 129.

federalización del territorio provincial, revisten, en principio, carácter excepcional. Por lo tanto es menester juzgarlas atendiendo a las circunstancias de la especie, la naturaleza de la actividad desarrollada por el establecimiento, a la índole del tributo exigido y a los distintos hechos jurídicos-tributarios a los cuales responden las diversas clases de imposiciones, so pena de coartar las facultades impositivas de las provincias, que éstas ejercen en ámbito propio.

El citado autor agrega que la jurisprudencia de la Corte ha tenido decisiva influencia en la admisión del ejercicio de facultades de imposición por parte de los gobiernos locales, y ha reconocido que corresponde al legislador nacional la atribución de determinar la existencia del fin nacional, así como la elección de los medios y modos para satisfacerlos¹⁴².

Con respecto a la caracterización de un establecimiento como de utilidad nacional, oportunamente se recomendó¹⁴³ el reemplazo de la alusión a fortalezas, arsenales y almacenes, por los puertos, aeropuertos, yacimientos, etc., o bien la reducción del enunciado al de “establecimientos de utilidad nacional”.

También ha sido copiosa la jurisprudencia de la CSJN, respecto de cuándo un establecimiento reviste el carácter de utilidad nacional, y cuáles son los alcances de su definición.

Para Bulit Goñi¹⁴⁴ la posición que pareciera más arraigada dentro de la jurisprudencia es la de respetar la caracterización del establecimiento contenida en la ley del Congreso, por lo cual el Poder Judicial se inhibe de revisar criterios de mérito, oportunidad y conveniencia, así como de enervar los alcances que aquélla haya establecido.

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe ha reconocido a los municipios potestad tributaria respecto a actividades ejercidas en zonas portuarias, negando que el mero hecho de instalarse en un puerto importe necesariamente la exclusión de toda potestad local (“*Genaro García*” - AyS- T. 84 - pág. 46; “*Arenera*” - AyS-T. 104 - pág. 84; “*Terminal 6 SA*” - AyS-T. 183 - pág. 258; entre otros); lo que por lo demás, resulta coincidente con lo dispuesto por el artículo 75, inciso 30) de la Constitución Nacional (“*Shell Compañía Argentina de Petróleos SA c/Municipalidad de Santa Fe*, C. Apel. Cont. Adm. de Santa Fe, 3/1/2007).

Como corolario, entendemos que de los artículos 5, 75, inciso 30, 123 y concordantes de la Constitución nacional se deriva que los municipios deben contar con las atribuciones necesarias para desempeñar sus cometidos de interés general, pero en el ejercicio de sus poderes tributarios, no deben exceder los límites establecidos por los respectivos ámbitos de actuación de las provincias y de la nación, a cuyo desenvolvimiento armónico se debe propender.

La norma constitucional que aquí se analiza está referida a la jurisdicción concurrente entre nación-provincia-municipio en “establecimientos de utilidad nacional”: consagra expresamente la tesis finalista al otorgar jurisdicción concurrente en cuanto a los poderes de policía e imposición, como una pauta de razonabilidad susceptible de ser ponderada al momento de dirimir los conflictos suscitados en el orden provincial o municipal.

5.6. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA;

El ejercicio de la potestad tributaria normativa municipal posee restricciones derivadas de la adopción del Estado de derecho.

¹⁴² Fallos 215:250; 259:417; 302:1257; 304:730; 305:1381; 306:1883

¹⁴³ Declaración dada por el Consejo Directivo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en su reunión del 26/4/94, “La Asociación Argentina de Estudios Fiscales ante la declaración de necesidad de reforma parcial de la constitución nacional”, Documentación Técnica, Doctrina Tributaria Errepar, t. XIV, julio 1994, p. 835.

¹⁴⁴ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 3, p. 17.

Según Luqui¹⁴⁵, la unidad conceptual que compone nuestra Constitución, se construye sobre dos esenciales columnas: la libertad individual y la autonomía de las provincias. Ambas instituciones dominan el texto íntegro de la Carta; son la consecuencia de nuestra historia.

Agrega el citado autor que dentro del concepto de libertad están insitos los derechos de propiedad, de libertad y a la vida: el Estado no los crea, sólo reconoce su existencia, y establece las garantías que representan verdaderas autolimitaciones del poder del Estado frente a las personas. Ni el Congreso, ni las constituciones o leyes provinciales pueden desconocer esos derechos, como tampoco limitar o debilitar esas garantías (arts. 5º y 31, CN). Estas son las llamadas “garantías constitucionales de los derechos del contribuyente y/o estatuto constitucional de derechos y garantías del contribuyente”¹⁴⁶.

Señala Casás¹⁴⁷, con cita a Bidart Campos¹⁴⁸, “Dicho estatuto se nutre de lo que ha dado en llamarse derecho constitucional de la libertad, en el cual convergen los contenidos resultantes de la Primera Parte de nuestro Estatuto Político, Capítulo Primero: ‘Declaraciones, derechos y garantías’, y Capítulo Segundo: ‘Nuevos derechos y garantías’, junto con los derechos y garantías que recopilan y enuncian las Declaraciones, Convenciones y Pactos sobre Derechos Humanos que, conforme el art. 75, inc. 22, de la Ley Suprema, en las condiciones de su vigencia, tienen asignada jerarquía constitucional, más allá de que no derogan artículo alguno de la Primera Parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos”.

De esta forma, los recursos tributarios municipales están sometidos a todas las previsiones constitucionales y legales que los caracterizan; resaltaremos algunos de los principios, derechos y garantías que limitan y encauzan el ejercicio de la potestad tributaria municipal.

Si bien enunciaremos algunas de las características de tales principios, omitiremos profundizar en su tratamiento, por ser ajeno al objeto de esta obra; para ello remitimos a los trabajos del profesor Luqui, quien en forma pionera fuera quien acuñó en la doctrina tributaria argentina la expresión que hoy conocemos como “Estatuto del contribuyente”.

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio emana del artículo 19 de la Constitución Nacional, al disponer que “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda”, complementándose en el orden federal con los artículos 4º -el Congreso impone contribuciones-, 9º -el Congreso fija las tarifas de los impuestos aduaneros-, 17º -ningún servicio personal es exigible sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley-, 52º -establece la iniciativa de la Cámara de Diputados en materia de contribuciones- y 75 inc. 1º y 2º -sobre derechos de exportación e importación y contribuciones directas excepcionales, respectivamente, que sólo pueden ser impuestas por el Congreso-¹⁴⁹, 76 -prohibición de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo- y 99, inc. 3, de la CN.

¹⁴⁵ LUQUI, Juan Carlos: “Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes”, LL: 142-891.

¹⁴⁶ LUQUI, Juan Carlos: “La obligación tributaria en el derecho argentino”, Revista de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1953, año XLI, serie II, núm. 41, p.16; LUQUI, Juan Carlos: “Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes”, Derecho constitucional tributario, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 23 y ss; y LUQUI, Juan Carlos, *ob. cit.* en nota 145.

¹⁴⁷ CASAS, José O., *ob. cit.* en nota 9, p. 27.

¹⁴⁸ BIDART CAMPOS, Germán J.: *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, t. I: “El derecho constitucional de la Libertad”, Ediar, Buenos Aires, 1988, citado por CASAS, José O., *ob. cit.* en nota 9, p. 27.

¹⁴⁹ ROSATTI, Horacio D., *ob. cit.* en nota 26, p. 178.

Así, en el ámbito municipal, el principio de legalidad supone la necesidad de respaldar las obligaciones tributarias por medio de ordenanzas¹⁵⁰.

El profesor Luqui¹⁵¹ expone que para satisfacer el principio de legalidad, es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear la obligación, es decir:

- hecho imponible, definido ciertamente
- presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible
- sujetos obligados
- método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales
- alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo
- casos de exenciones
- supuestos de infracciones
- sanciones
- organismo administrativo con competencia para recibir el pago
- tiempo por el que se paga el tributo.

A su vez, el autor señala que la jurisprudencia de la Corte Suprema nacional es pacífica respecto a que no se pueden establecer tributos sin ley, y este término es tomado en su acepción amplia y comprensiva de impuestos, tasas y contribuciones.

2. PRINCIPIO DE IGUALDAD

Este principio es el correlato del artículo 1º -sistema republicano, derecho de abolir toda diferencia de nacimiento, raza, sangre o religión-, 16 -todos sus habitantes son iguales ante la ley; la igualdad es la base del impuesto-, 20 -los extranjeros son iguales a los nacionales, y 33 -la igualdad es un derecho natural del individuo- de nuestra Carta Magna.

Remitimos al trabajo del profesor Luqui¹⁵² quien desarrolla el principio de igualdad tributaria dentro de las distintas concepciones de Estado sobre las que se avanzó a lo largo del tiempo.

En lo concerniente al art. 16 de la Constitución nacional, el citado autor destaca que el término *igualdad* es utilizado en dos oportunidades por la norma y con diferentes significados. La primera es una igualdad objetiva, referida a las personas sin otras diferencias que las emanadas del orden natural de las cosas y del orden público (incapaces, condenados, fallidos, etc.). La igualdad tributaria, en cambio, no tiene en cuenta a la persona por la persona en sí; se la relaciona con la "capacidad contributiva" del sujeto a quien la ley le atribuye la producción del hecho imponible.

Para De Juano¹⁵³, "igualdad" en materia tributaria es sinónimo de "equidad" y "ecuanimidad".

Como menciona Giuliani Fonrouge¹⁵⁴, el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica (matemática), que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones¹⁵⁵, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas¹⁵⁶.

Rosatti¹⁵⁷ agrega que la capacidad contributiva es un estándar que define el legislador, y su definición no se confunde necesariamente con la cantidad objetiva y absoluta de

¹⁵⁰ Fallos 187:234.

¹⁵¹ LUQUI, Juan Carlos, *ob. cit.* en nota 145, p. 899.

¹⁵² LUQUI, Juan Carlos, *ob. cit.* en nota 145, p. 901 y ss.

¹⁵³ DE JUANO, Manuel: *Curso de finanzas y derecho tributario*, Molachino, Rosario, 1972, p. 363.

¹⁵⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.; *Derecho Financiero*, 9º Edición, La Ley, 2004, t. I, p.295.

¹⁵⁵ Fallos 179:86; 182:486; 188:464; 191:460; 192:139; 199:268; 201:545; 205:199; 207:270, entre otros.

¹⁵⁶ Fallos 175:199; 177:103; 184:592; 188:143; 192:139; 201:202; 203:22; 209:28; 210:172; 210:284; 210:500; 210:855; 216:41; 218:595; 257:127; 258:176; 261:205; 268:56; 273:241; 274:207; 276:218; 279:19; 279:182, entre otros.

¹⁵⁷ ROSATTI, Horacio D., *ob. cit.* en nota 26, p. 180 y ss.

las riquezas, aunque este sea su parámetro principal. Ello explica la constitucionalidad de:

- los impuestos progresivos, incremento del peso del tributo en función de la mayor riqueza de las categorías de contribuyentes¹⁵⁸,
- la diferenciación de presión tributaria, a igualdad de patrimonios, derivada del domicilio del contribuyente –en el país o en el extranjero-, de las características del sujeto obligado –persona física o jurídica- o de la nacionalidad en el caso de las personas jurídicas¹⁵⁹.

3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Este principio se halla relacionado con la capacidad contributiva –art. 4º y 75 inc. 2-, estando implícitamente consagrada en el art. 17º que versa sobre el derecho de propiedad.

Para Luqui¹⁶⁰ la proporcionalidad como garantía del derecho de propiedad significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva) debe ser adecuada y razonable. Es decir que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar una cierta medida que para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia. Presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan unidos y se armonizan; pudiendo la proporcionalidad equipararse al grado o medida con se determina la presión tributaria.

Este principio, expresa el citado autor, es llamado algunas veces de la “no confiscación”. La excepción al principio de proporcionalidad se encuentra en los derechos aduaneros, ya que en éstos actúan otras razones y, por lo mismo, la Constitución para ellos determina el principio de la uniformidad.

4. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El carácter “inviolable” del derecho de propiedad surge del artículo 17º de la Constitución Nacional y del juego del Preámbulo y los arts. 4º, 14º, 28º y 33º de la CN. En efecto, los derechos de los que gozan los habitantes no pueden ser alterados por el Estado. Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el derecho de propiedad o el de trabajar libremente destruiría una de las bases sobre las que se apoya todo el sistema, la libertad individual; el sujeto que no pueda gozar del producto de su trabajo (propiedad), no es libre y, por tanto, para la concepción republicana esa posición contradice el principio de que la soberanía pertenece al pueblo¹⁶¹.

Al respecto la Corte¹⁶² ha sostenido que es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa ni valiéndose de los impuestos. En otro caso¹⁶³, precisando más este concepto, se dijo que: “La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña”.

De esta manera, es doctrina sentada por la Corte que cuando el monto del tributo toma una parte sustancial del patrimonio o la renta del contribuyente se produce un quebrantamiento del derecho de propiedad¹⁶⁴, siendo el contribuyente quien debe probar la confiscatoriedad¹⁶⁵.

¹⁵⁸ Fallos 151:359; 168:5; 187:495; 190:309; 195:270; 234:568; 207:270; 210:284.

¹⁵⁹ Fallos 150:189; 186:421; 190:159; 195:135; 200:374; 210:1208; 211:34; 212:493; 179:86; 188:105; 199:423; 201:82; 251:180; 150:104.

¹⁶⁰ LUQUI, Juan Carlos, *ob. cit.* en nota 145, p. 907 y ss.

¹⁶¹ LUQUI, Juan Carlos, *ob. cit.* en nota 145, p. 912.

¹⁶² Fallos 193:373, in re “Mario Sáenz c/ Provincia de Buenos Aires”, 1942.

¹⁶³ Fallos: 186:170, in re “Bco. de la Prov. de Bs. Aires c/ Nación”, 1940.

¹⁶⁴ Fallos 180:107; 182:146; 199:321; 201:557; 248:285; 258:230, entre otros.

¹⁶⁵ Fallos 184:620; 188:27, entre otros.

Como expresa Guiliani Fonrouge¹⁶⁶, la interpretación es amplia, puesto que incluye el capital y también su producido, la renta, y no podría ser de otra manera, porque la riqueza se trasformaría en una palabra carente de sentido, si los individuos no pudieran gozar de su rendimiento. Agregando, con relación a qué debe entenderse por “una parte sustancial”, que la cuestión no admite respuesta en términos absolutos. La discreción o razonabilidad de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse conforme las exigencias del tiempo y lugar y las finalidades económico-sociales de cada tributo. Pero el agravio de confiscatoriedad no puede prosperar si no se demuestra que el gravamen excedió la capacidad económica o financiera del sujeto¹⁶⁷, y tampoco es admisible (en el caso del impuesto de sellos que debe pagarse sobre el monto de la compraventa de un inmueble) si el tributo no absorbe una parte sustancial del capital comprometido en la operación¹⁶⁸.

A su vez, Rosatti¹⁶⁹ nos aclara que la configuración de la expoliación patrimonial fiscal requiere un análisis pormenorizado de cada tipo de tributo en particular y aun de la sumatoria de ellos cuando se trata de cuestiones tributarias concurrentes. Así, los porcentajes máximos de presión fiscal habrán de computarse en ocasiones sobre el capital¹⁷⁰, en otras sobre la renta¹⁷¹ normal racional o razonable, en otras sobre el valor de las mejoras que incrementan el valor del bien y en otras sobre el consumo, ponderándose en ese caso si se trata de bienes imprescindibles o suntuarios.

Por su parte, Villegas¹⁷² indica que el ejercicio de la potestad tributaria puede resultar inconstitucional en forma vertical, cuando considerando el sistema tributario de un solo nivel de gobierno (federal, provincial o municipal), uno de los tributos que lo integran resulta confiscatorio, exorbitante o ruinoso. Por el contrario, la afectación de manera horizontal se presenta cuando un conjunto de tributos, ya sean nacionales, provinciales o municipales, rompe el equilibrio al desorbitar los niveles de la tributación.

Por último, Rosatti¹⁷³ señala que la confiscatoriedad “sumatoria”, que se genera por la suma de tributos que gravan la misma causa o hecho, de materia concurrente, su configuración plantea cuestiones conflictivas, tales como ¿Qué órgano fiscal devuelve o cobra menos?, ¿ante quien plantea el contribuyente su reclamo?, etc. Con mayor razón aun cuando los gravámenes considerados aisladamente (ej. provincial o municipal) no superan la cota inválidamente.

5. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Vinculado al principio de legalidad, hallamos el de irretroactividad tributaria –arts. 1º, 14, 17, 28 y 33 CN-

El principio general que debe prevalecer es que las leyes deben regir para el futuro y no retrotraerse al pasado.

Según el artículo 3º del Código Civil las leyes se aplicarán desde su vigencia a las consecuencias de las relaciones jurídicas existentes. Agrega esta disposición que las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. Este último párrafo significa el reconocimiento de que en ciertos casos el legislador puede asignar retroactividad a algunas leyes, pero seguidamente el mismo artículo limita esta posibilidad legislativa al estipular que esa retroactividad en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

¹⁶⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *ob. cit.* en nota 154, p. 298 y ss.

¹⁶⁷ Fallos 271:7; 246:145.

¹⁶⁸ Fallos 268:56.

¹⁶⁹ ROSATTI, Horacio D., *ob. cit.* en nota 26, p. 183.

¹⁷⁰ Fallos 234:129; 255:283, fijándose en estas causas que el umbral de confiscatoriedad es del 33% del valor de los bienes.

¹⁷¹ Fallos 123:313; 190:164; 236:22, en este último caso se dijo que la tacha de confiscatoriedad es improcedente porque no excede del 33 % de la renta anual del inmueble afectado por el impuesto.

¹⁷² VILLEGAS, Héctor: “Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos”, La Información, T.LXIII, Enero 1991, p. 23.

¹⁷³ ROSATTI, Horacio D., *ob. cit.* en nota 26, p. 183.

La Corte Suprema nacional y otros tribunales han reconocido que la prohibición de retroactividad sólo tiene lugar en lo que respecta a situaciones de derecho privado, pero no en relación a cuestiones de derecho público como son las tributarias. Así, para la Corte Suprema nacional, la retroactividad de las leyes impositivas no viola disposiciones de la Constitución nacional¹⁷⁴.

Cabe expresar que nuestra Constitución solo ha creado la garantía de la irretroactividad de las leyes en materia penal –art.18 CN-; la doctrina de los autores se halla dividida a ese respecto, mientras la jurisprudencia de la Corte es uniforme en aceptar la retroactividad de las leyes tributarias, no así en cuanto las sanciones que ellas contienen para casos de infracción¹⁷⁵.

La ley tributaria con efectos retroactivos afecta derechos adquiridos, en los casos en que se halle pagado el tributo en su totalidad. Así, el efecto liberatorio del pago constituye un derecho patrimonial adquirido respecto del impuesto satisfecho, amparado por los preceptos del art. 3º del C. Civil y 17 de la Constitución nacional¹⁷⁶.

La reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas, sobre la base de una modificación posterior e imprevisible de criterio en la aplicación de leyes impositivas, es violatoria del derecho de propiedad.

6. LOS OTROS PRINCIPIOS

Casás¹⁷⁷ efectúa un breve inventario de otros principios, derechos y garantías que también limitan y encauzan el ejercicio de la potestad tributaria municipal, a saber:

- Generalidad: (Preámbulo; arts. 1º y 33 CN; Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Capítulo II: Deberes, art. XXXVI; y Convención Americana sobre Derechos Humanos, también llamada Pacto de San José de Costa Rica, Parte I, Capítulo V: Deberes de las personas, art. 32);
- Equidad (Preámbulo, art. 4º);
- Seguridad jurídica (Preámbulo y arts. 28 y 33 CN; Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Capítulo I: Derechos, arts. I y XXVII; Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 3º; Convención Americana sobre Derechos Humanos, Parte I: Deberes de los Estados y derechos protegidos, Capítulo V: Deberes de las personas, art. 32, inc. 2º; y Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial, Parte I, art. 5º);
- Derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita (arts. 14 y 14 bis);
- Derecho a la libre circulación territorial (arts. 7º, 9º, 10, 11, 12, 14 y 126);
- Razonabilidad (arts. 28 y 33).

5.7. LOS TRATADOS INTERNACIONALES;

Hasta la reforma constitucional del año 1994, "en nuestro régimen institucional el derecho internacional no prevalece sobre la Constitución. Por un lado, el tipo escrito y rígido de la Constitución impide que los poderes constituidos puedan, mediante tratados, modificar o alterar las prescripciones constitucionales. Por el otro, del art. 27 de la Constitución se deriva, en el carácter de principio general, que los tratados que celebre el gobierno federal deben ser conformes a los principios de derecho público que ella establece"¹⁷⁸.

La evolución en este sentido fue marcada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que en un fallo trascendente recaído en la causa

¹⁷⁴ Fallos 145:180; 151:103; 152:268; 157:300; 158:78; 177:448; 185:165; 259:382; 257:277; 271:7 entre otros.

¹⁷⁵ LUQUI, Juan Carlos, *ob. cit.* en nota 145, p. 899.

¹⁷⁶ Fallos 259:382; 161:270; 180:16; 202:5; 210:611; 224:935; 269:261.

¹⁷⁷ CASAS, José O., *ob. cit.* en nota 9, p. 27 y ss.

¹⁷⁸ SPISSO, Rodolfo R: "Tutela judicial efectiva en materia tributaria", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996, pag. 53 y ss.

"*Ekmekdjian, Miguel A. c. Sofovich, Gerardo, y otros*"¹⁷⁹; comenzó a transitar un camino que no se volvería a desandar en lo sucesivo, al reconocer la primacía del derecho internacional por sobre las leyes internas, y señalar al respecto:

a) el pacto de San José de Costa Rica al ser aprobado por la ley 23.054, y luego de su ratificación, se ha incorporado al derecho interno argentino y es, conforme al art. 31 de la Constitución Nacional, ley suprema de la Nación (considerando 15);

b) la violación de un tratado internacional puede acaecer tanto por el establecimiento de normas internas que prescriban una conducta manifiestamente contraria; como por la omisión de establecer disposiciones que hagan posible su cumplimiento (considerando 16);

c) la derogación de un tratado internacional por una ley del Congreso violenta la distribución de competencias impuestas por la Constitución Nacional, porque mediante una ley se podría derogar el acto complejo federal de la celebración de un tratado, constituyendo un avance inconstitucional sobre el Poder Legislativo Nacional, que es quien conduce exclusiva y excluyentemente las relaciones exteriores de la Nación, art. 99, inc.11, Constitución Nacional (considerando 17);

d) la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, aprobada por ley 19.865, en vigor a partir del 27/7/80, confiere primacía al derecho internacional convencional sobre el derecho interno, fijando en su art. 27 el principio de que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado (considerando 18);

e) la necesaria aplicación de dicha Convención impone a los Estados asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria o con la omisión de dictar disposiciones que, en sus efectos, equivalgan al incumplimiento del tratado internacional (considerando 19);

f) se debe tener presente que cuando la Nación ratifica un tratado se obliga internacionalmente a que sus órganos administrativos y jurisdiccionales lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple, siempre que contenga descripciones lo suficientemente concretas de tales supuestos que hagan posible su aplicación inmediata. Una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad sobre la cual puede operar inmediatamente sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso (considerando 20)".

Esta importante jurisprudencia es receptada en su espíritu por la Constitución nacional luego de su reforma de 1994, que incorporó el artículo 75, inciso 22, el cual enuncia: "Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes..."; y declara la jerarquía constitucional de los tratados y pactos cuya enumeración realiza, sin que ello obste, sin embargo, la posibilidad de que el Congreso confiera esta jerarquía a los que se incorporen al ordenamiento interno con posterioridad; y establece que la denuncia de los tratados sólo podrá ser realizada por el Poder Ejecutivo, previa autorización del Congreso Nacional, decidida por el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara.

De este modo, en la pirámide jurídica, los tratados se exhiben en dos niveles jerárquicos: los que gozan del mismo nivel que la Constitución, receptados por el artículo 75, inciso 22); y los demás, por debajo de la Constitución nacional, pero por encima de las leyes¹⁸⁰.

Como bien aclara Colanino¹⁸¹, los estados provinciales son autónomos y pueden ejercer todos los poderes, salvo los que han sido delegados a la Nación; mediante la firma del tratado de Asunción, el gobierno nacional indirectamente negoció atribuciones que no le habían sido delegadas por los Estados Provinciales, como ser

¹⁷⁹ Fallos 315:1492, del 7/7/92, "*Ekmekdjian, Miguel A., c. Sofovich, Gerardo y otros*".

¹⁸⁰ COLAUTTI, Carlos E.: "Los tratados internacionales y la reforma de la Constitución", L.L., 6/10/94, citado por CORTI, Arístides H.: "Acerca de la incidencia de los tratados internacionales en materia fiscal y penal fiscal a partir de la reforma constitucional santa fe-paraná 1994", Doctrina Tributaria Errepar, T. XV, 1994, Errepar digital (www.errepar.com o Errepar CD).

¹⁸¹ COLANINO, Antonio Z.: "Autonomía municipal y MERCOSUR", Aplicación Profesional, p 32.

la derogación de todos aquellos impuestos –sellos, ingresos brutos- que son distorsivos dentro de una unión aduanera, como también la autonomía legislativa de los municipios.

Seguidamente, el autor citado agrega que la Nación trató mediante la sanción del Pacto Fiscal de eliminar todos aquellos impuestos distorsivos a la integración económica y lograr la convalidación de las negociaciones efectuadas, cosa que logró con la ratificación del Tratado de Asunción por parte del Congreso Nacional. En igual sentido, la Corte mediante el cambio de jurisprudencia fue apoyando los objetivos de integración económica, tal como lo hicieron los más Altos Tribunales de los Países Europeos.

De esta forma, la autonomía municipal tiene límites no sólo en el orden interno, sino además, en el plano internacional, pues las disposiciones de los tratados internacionales constituyen una valla de la potestad de los municipios.

Para mayor abundamiento remitimos al análisis efectuado por Arístides Corti¹⁸², quien detalla los documentos internacionales enumerados por el artículo 75, inciso 22, con relevancia en materia tributaria y penal tributaria.

5.8. LAS LEYES NACIONALES;

En los estados federales, cuanto mayor fuere la descentralización de las funciones, el conjunto de normas que gobiernan la distribución del poder fiscal a los efectos de asegurar la asignación de los recursos totales; de promover el desarrollo económico y social del país, de luchar contra la recesión, de redistribuir ingresos, etc., implica una interferencia al poder tributario de los otros niveles de gobierno.

Puntualmente nos referimos a las normas nacionales que producen un recorte de competencias tributarias de las provincias y/o municipalidades.

El conjunto de normas constitucionales, leyes, y leyes-convenio que en la Argentina procuran, en lo financiero, la pacífica convivencia del estado nacional, de las provincias y municipios, se conjugan dentro del llamado Derecho Tributario Interestatal, donde deben armonizarse las normas y principios de cada nivel de gobierno con las normas del derecho constitucional.

Naviera de Casanova¹⁸³ señala que las leyes nacionales dictadas por el Congreso nacional con base en las atribuciones del art. 75, incs. 12, 13, 18 y 30 de la Carta Magna pueden condicionar el ejercicio de las competencias tributarias locales.

Por escapar al objeto de esta obra, y atento a la imposibilidad práctica de relevar el conjunto total de disposiciones federales que limitan el accionar de los poderes tributarios provinciales o municipales, sólo citamos seguidamente algunos ejemplos a título ilustrativo:

- la ley 19.798, comúnmente llamada ley federal de telecomunicaciones, en su art. 39 limita el accionar local con relación al uso del espacio aéreo, suelo y subsuelo del dominio público;
- las leyes 14.772, 15.336, 24.065 que regulan la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica;
- la ley 24.076 relativas a la extracción, transporte y distribución de gas.

Sin embargo, no necesariamente tales limitaciones de competencias implicarán evitar la doble imposición, ya que no siempre la Nación estará gravando a la empresa con una gabela similar a aquella local que le alcanzaría de no existir la prohibición federal en la materia¹⁸⁴.

Si bien nunca se puso en duda la posibilidad de que el propio Congreso puede establecer exenciones o facilidades tributarias en los tributos nacionales, sí se ha

¹⁸² CORTI, Arístides H., *ob. cit.* en nota 180.

¹⁸³ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, *ob. cit.* en nota 10, p. 117.

¹⁸⁴ SFERCO, José María: “Los óbices constitucionales a la doble imposición tributaria proveniente de las facultades tributarias municipales”, en: BULIT GOÑI, Enrique G., director, *Tasas Municipales*, tomo I, primera edición, Editorial Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 353.

planteado el problema cuando dicha concesión abarca tributos locales. La interpretación prevaleciente ha entendido que la Constitución nacional contempla esta posibilidad pues, de otro modo, tanto las provincias como los municipios, con el ejercicio de sus poderes tributarios, podrían dificultar, o impedir, la consecución de los objetivos de la legislación federal, no obstante esta posibilidad se encuentra limitada. Por un lado, habrá que atender a la naturaleza de la medida y a la finalidad perseguida, pues dado el carácter excepcional de este tipo de normas de injerencia federal en la legislación local, no podría admitirse con carácter absoluto. En segundo lugar, habrá que reparar en la naturaleza del tributo en cuestión y en la naturaleza de la actividad desarrollada, para apreciar la razonabilidad de la exclusión del gravamen. Y, en tercer lugar, habrá que tomar en cuenta la necesidad de una razonable limitación temporal, si fuere necesario.

5.9. LA LEY 23.548, DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS Y EL CONVENIO MULTILATERAL. LOS SISTEMAS DE COORDINACION TRIBUTARIA CON ADHESION DE LAS PROVINCIAS Y LA SITUACION DE LOS MUNICIPIOS FRENTE A ESOS SISTEMAS

A fin de evitar la doble imposición se han desarrollado sistemas de coordinación financiera en sentido vertical y horizontal.

Por un lado, la ley 23.548 es un mecanismo dirigido a evitar la doble imposición en sentido vertical, mediante, la percepción de impuestos nacionales en la esfera del gobierno central, con distribución primaria de la masa impositiva recaudada coparticipable, entre la Nación y las Provincias, para proseguir en una etapa posterior con la asignación secundaria de los recursos entre las provincias¹⁸⁵.

Por otro lado, el convenio multilateral es el mecanismo implementado para lograr la coordinación horizontal entre los fiscos provinciales, para distribuir base imponible, y no ya impuestos.

5.9.1 LA LEY 23.548 Y LAS OBLIGACIONES ASUMIDAS POR LAS PROVINCIAS POR SÍ Y POR SUS MUNICIPIOS

La ley 23.548, aún vigente, promulgada el 22 de enero de 1988, para regir desde el 1° de enero de ese año, estableció un régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la nación y las provincias. Se la denomina régimen de coparticipación federal de recursos fiscales, entendido éste como instrumento de coordinación financiera para reducir, o eliminar, el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna, resultante del ejercicio concurrente (o sea, simultáneo sobre las mismas manifestaciones de riqueza) de las potestades tributarias por la Nación y las provincias, previsto por nuestra Constitución nacional.

Respecto de las características de este tipo de régimen, dice Bulit Goñi¹⁸⁶: "La denominación de 'leyes convenio', aceptada por la doctrina¹⁸⁷ y también por la jurisprudencia¹⁸⁸, da cuenta de las dos facetas esenciales que revisten los regímenes de este tipo. Constituyen leyes en sentido estricto, tanto desde el punto de vista formal cuanto sustancial: es una ley la emanada del Congreso, y son leyes las que dictan las

¹⁸⁵ CASAS, José O.: "Naturaleza Jurídica...", *ob. cit.* en nota 15, p. 838.

¹⁸⁶ BULIT GOÑI, Enrique G.: "Acerca de las obligaciones de las partes en la ley de coparticipación federal", *La Información*, tomo LXII, septiembre de 1990, pág. 416.

¹⁸⁷ JARACH, "Curso Superior...", pág.30; GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, pág. 321; LA ROSA, en *Derecho Fiscal XXIX*, págs. 97, 301 y 385; VILLEGAS, "Curso de Finanzas...", pág. 206; GARCÍA BELSUNCE, "Temas de Derecho Tributario", pág. 218; BIDART CAMPOS, "Manual...", pág. 141; FRÍAS, "Cuadernos de Federalismo", pág. 70 e "Introducción al Derecho Público Provincial", pág. 141; MARTÍN, "Derecho Tributario Argentino", pág. 232, entre otros. Son autores citados por BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 186, p. 416.

¹⁸⁸ Por ejemplo: Fallos 303-2071. En Fallos 302-153, el dictamen del Procurador General utilizó la expresión "pacto tributario", que al estar privada de su faz legal resulta equívoca, según BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 186.

legislaturas provinciales para adherirse. Y el convenio, el acuerdo, el contrato, se integra cuando a la voluntad unilateral del nivel nacional, contenida en la ley de su Congreso, se le acopla la voluntad concurrente de los niveles provinciales mediante las adhesiones contenidas en sus leyes y sus respectivas comunicaciones al nivel nacional a través del Ministerio del Interior".

Podemos agregar, con relación a lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiterada jurisprudencia¹⁸⁹, que la ley de coparticipación es una ley-convenio que se incorpora al derecho público local una vez ratificada por cada Legislatura, pero con jerarquía superior, conferida por su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de la organización constitucional: nación y provincias. Además, su gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio, celebrados entre las provincias y el gobierno nacional, con rango normativo específico dentro del derecho federal, y su categoría singular se traduce en no ser posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes.

De la ley convenio ha dicho el doctor Vázquez en la Corte Suprema de Justicia: "...la referida ley ha sido sancionada por el Congreso Nacional con el objeto de expandir su ámbito de aplicación más allá de la Capital Federal y en la medida en que las provincias fueran adheriendo a su contenido, a fin de mejorar la recaudación tributaria del Estado federal y fortalecer, consiguientemente, el régimen federal mediante un sistema de concertación interjurisdiccional, federalizando así algunas pautas básicas de distribución y estableciendo ciertas obligaciones, tanto a cargo de aquél cuanto de las provincias, directamente enderezadas a posibilitar su cumplimiento" (autos "Grafa S.A. c/Fisco Nacional - DGI s/repetición DGI", 17 de marzo de 1998 [Fallos: 321-358, considerando 2° de su voto]).

Al respecto, resulta ilustrativo el séptimo párrafo del acápite IX, en el dictamen de la procuradora fiscal de la Corte Suprema de Justicia (autos "Transportes Automotores Chevallier SA v. Resolución 21 del Plenario de la Comisión Federal de Impuestos"): "...si bien no está en tela de juicio la potestad provincial impositiva, parece nítido que el propósito del Congreso Nacional, al conformar en su ámbito una ley-convenio de la índole de la que se trata, ha sido sancionar una normativa unificadora, plasmada a través de una ley de naturaleza federal, a la que por razones constitucionales se adhieren los estados provinciales, tendiente a regular el sistema impositivo en el marco de objetivos políticos más amplios, esto es, no sólo desde la óptica de los intereses fiscales, buscando una más equitativa recaudación y distribución, sino también — es lo fundamental a fin de sustraerlo del mero ámbito convencional— desde la mira de los particulares intereses de los contribuyentes, quienes dejan de verse afectados por la doble imposición, en aquellos tributos convenidos, por un expreso propósito legislativo". El fallo fue dictado el 17 de noviembre de 1994 (Fallos: 317-1548).

Dentro de este marco, la ley 23.548 prevé una serie de obligaciones para las provincias, extensibles en lo pertinente a la Nación, de conformidad con el art. 8°. Así, el primer párrafo del inc. b) del art. 9° establece el compromiso asumido por las provincias por sí, y por sus organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos de acuerdo a la ley de coparticipación.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán — según el párrafo segundo del mismo inc. b) —, por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos; esta obligación no alcanza a las tasas

¹⁸⁹ Corte Suprema de Justicia, "*Alba-Fábrica de pinturas, esmaltes y barnices y otros*", 23/2/1995 (voto en disidencia, considerandos 10 y 11) (Fallos: 321-362). Esa doctrina es receptada por la totalidad de la Corte Suprema en "*Grafa S.A. c/Fisco Nacional-DGI— s/repetición DGI*", del 17/3/1998 (Fallos: 321-358) y en "*Banco Río de la Plata c/Provincia de la Pampa*", del 4/7/2003, al hacer suyo el dictamen del Procurador General (Fallos: 326-2164), quien cita Fallos: 314:862; 322:1781.

retributivas de servicios efectivamente prestados.

La norma agrega en la parte final de su párrafo tercero: "De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen".

El hecho de determinar la pugna de los impuestos locales, según la noción de analogía, reconoce como fuente inmediata y directa la ley 14.788 (sobre coparticipación en los impuestos a los réditos, a las ventas, a los beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales), vigente a partir del 1° de enero de 1959. No obstante, nunca ha sido definido normativamente cuál es el alcance de la expresión *gravámenes análogos*.

Al concepto de *analogía* se refirió el ilustre profesor Dino Jarach en su trabajo para el Consejo Federal de Inversiones en 1966 ("Coparticipación provincial en impuestos nacionales", tomo II, "Régimen federal de distribución y unificación de impuestos. Análisis y anteproyecto de ley"). En ese anteproyecto de ley de coparticipación, que sirvió de base para la ley 20.221 — régimen consolidado de coparticipación, vigente desde el 1° de enero de 1973—, se dice: "Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición"¹⁹⁰.

En definitiva, de acuerdo con lo señalado por Casás, el impuesto análogo es aquel que, aun cuando no sea igual, tenga rasgos o características por el hecho imponible o la base imponible que lo tornen total o parcialmente semejante, similar, parecido o afín, para lo cual podrán utilizarse como vía las pautas metodológicas sugeridas por el profesor Dino Jarach¹⁹¹.

Resta considerar cuáles han sido los criterios utilizados para determinar la analogía, en la doctrina de la Comisión Federal de Impuestos y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En su resolución de plenario 60/98, del 7/5/98, la Comisión Federal de Impuestos declaró que la contribución por servicios a la actividad comercial, industrial y de servicios de la Municipalidad de Rivadavia, de la Provincia de San Juan, se halla en pugna con el régimen de la ley 23.548, en tanto resulta análoga al impuesto al valor agregado, salvo en cuanto recaiga sobre el suministro de energía eléctrica para el alumbrado público, por ser un supuesto no alcanzado por el referido tributo nacional coparticipado.

Algunos de los fundamentos vertidos entonces rezan así:

"Que analizada la analogía con alguno de los tributos nacionales coparticipados, y en especial con el impuesto al valor agregado, se advierte, en primer lugar, que en el tributo municipal el supuesto de procedencia es la actividad o prestación del servicio eléctrico (arts. 11 y 15, ordenanza fiscal), mientras que en el IVA uno de los supuestos

¹⁹⁰ CASÁS, José Osvaldo: "El concepto de analogía en la pugna de tributos provinciales y municipales respecto del régimen de coparticipación federal", manuscrito del año 1998, incorporado al material de estudio de la cátedra "Impuestos II" de la carrera de contador público, Facultad de Ciencias Económicas y Estadísticas, Universidad Nacional de Rosario, pág. 4.

¹⁹¹ CASÁS, José Osvaldo, ob. cit. en [nota 190](#), pág. 9.

que configuran el hecho imponible es precisamente la prestación del servicio de electricidad, excepto el de alumbrado público (arts. 1º, inc. b], y 3º de la ley 23.349 y modificatorias); en segundo lugar, que los sujetos pasivos de ambos gravámenes son las personas físicas o jurídicas que presten los servicios gravados, en el caso de la electricidad, coincidencias ambas que se consideran suficientes para configurar la situación de analogía prohibida por la ley".

"Que a dicha conclusión no empece la circunstancia de que puedan marcarse diferencias en materia de base imponible... en tanto la analogía debe buscarse, según se ha dicho, en torno a elementos sustanciales, sin que sea indispensable que esa analogía sea identidad estricta".

"Que tampoco son óbice a la precedente conclusión las supuestas diferencias que marca el recurso en cuanto al carácter directo o indirecto, real o personal, de los tributos en cotejo, no sólo porque se trata de meras categorías clasificatorias susceptibles de diferentes apreciaciones, sino que siquiera se verifican los propios encuadres que el recurso pretende".

"Que los elementos en torno de los cuales sí se configura la analogía son esenciales en el caso, ya que se trata del mismo sujeto que tiene que tributar dos veces por estrictamente el mismo hecho, lo cual no se ve desvirtuado en su significación por la circunstancia de que en ambos tributos se hayan establecido modos distintos para su cálculo, ni por la invocación ritual de eventuales servicios vagamente descriptos"¹⁹².

A su vez, importa señalar el criterio jurisprudencial de la Corte Suprema en su fallo del 13 de noviembre de 1986 (autos "Aerolíneas Argentinas S.E. c/Provincia de Buenos Aires s/ repetición" [Fallos: 308-2153] y otros posteriores¹⁹³; sostuvo que cuando la tarifa fijada por el Estado no contempla la incidencia del citado impuesto, éste deja de operar como indirecto y pasa a hacerlo como directo, de donde deja de recaer sobre el ingreso para recaer sobre la renta, y de allí a superponerse con el impuesto federal a las ganancias en contraposición con el régimen de coparticipación federal (leyes 20.221 y 23.548).

La misma posición fue sostenida por el Alto Tribunal, el 8 de septiembre de 1998, in re: "Cooperativa de Trabajo de Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada c. Provincia de Mendoza s./Acción declarativa" (Fallos: 321-2501); más recientemente, el 29 de noviembre de 2005, en "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Provincia de Río Negro s/ acción declarativa" (Fallos: 328-4198) y en "El Cóndor Empresa de Transportes SA c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa"¹⁹⁴, del 3/5/2007.

De la doctrina reiterada por la Corte Suprema se deduce, en cuanto al concepto de impuesto análogo utilizado por la ley de coparticipación, que ella ha condenado todo tipo de doble imposición, por resultar contraria a la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable, al reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos — traslación impositiva—, y sin considerar la definición conceptual de los hechos imponibles en juego.

Además, las provincias se han comprometido ellas mismas, y respecto de los municipios de su jurisdicción, en los incisos c), d), e), f) y g) del mencionado artículo 9º de la ley de coparticipación, a:

c) no gravar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no graven por vía de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, los productos alimenticios

¹⁹² Expediente 414/97, "Energía de San Juan S.A. (EDESSA) c/ Municipalidad de Rivadavia, Provincia de San Juan".

¹⁹³ "Chaco, Provincia del c/ Empresa Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado s/ ejecución fiscal", 9/8/1988 (Fallos: 311-1365); "La Plata Remolques S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/repetición", 30/9/1993 (Fallos: 316-2182); "Satecna Costa Afuera S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/cláusula comercial (transporte marítimo)", 30/9/1993 (Fallos: 316-2206).

¹⁹⁴ CSJN, Fallos E. 115. XXXIV, 3/5/2007.

en estado natural o manufacturado;

d) continuar aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos;

e) derogar los gravámenes provinciales y promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de esta ley, debiendo el Poder Ejecutivo local y, en su caso, la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez (10) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare;

f) suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de esta ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos;

g) establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos.

Por otra parte, cabe destacar el nuevo rango constitucional asignado a la coparticipación federal de impuestos por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, tanto en sus aspectos sustanciales como instrumentales, al prever la celebración de acuerdos entre las provincias y la Nación y, sobre la base de ellos, el dictado de una ley-convenio a la que define en sus contenidos, su metodología de sanción, e impone limitaciones para su reforma y reglamentación. Así, en el art. 75 de la Carta Magna, dentro de las facultades otorgadas al Congreso de la Nación, los incs. 2 y 3 regulan todo lo concerniente al régimen de coparticipación:

Al respecto la disposición transitoria sexta del texto fundamental instituyó que un régimen de coparticipación, conforme a lo dispuesto en el inc. 2) del art. 75, y la reglamentación del organismo fiscal federal, serían establecidos antes de la finalización del año 1996. No obstante, a casi dos décadas de dicha fecha, no se ha cumplido aún con el aludido mandato constitucional, y se prorroga automáticamente la vigencia de la ley 23.548, ante la inexistencia de un régimen sustitutivo.

5.9.2. EL CONVENIO MULTILATERAL

El impuesto sobre los ingresos brutos que rige en las veintitrés jurisdicciones provinciales y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, presenta cuatro caracteres principales respecto a su hecho imponible: el ejercicio de la actividad, la habitualidad, la onerosidad y el sustento territorial. Es decir, este tributo recae sobre el ejercicio habitual de actividades a título oneroso en el ámbito de la jurisdicción; se puede afirmar, en consecuencia, que este impuesto se sustenta estrictamente en el principio de territorialidad.

Por su parte, el hecho de que la base de medición elegida sea el monto total de los ingresos brutos devengados o percibidos por el sujeto pasivo, originó, desde sus comienzos, que la potestad tributaria de cada jurisdicción -para gravar la misma totalidad de ingresos cuando la actividad económica atraviesa los límites de los mercados locales (actividades interjurisdiccionales)-, genere una superposición de tantos impuestos como jurisdicciones tengan dicha potestad.

Para evitarla, los fiscos han recurrido al sistema multilateral que lleva ya más de cincuenta años de vigencia, y del cual podemos señalar tres aspectos fundamentales:

a) Su propósito: evitar la superposición impositiva a nivel horizontal

b) Su método: autolimitar convencionalmente la base imponible de cada jurisdicción

c) Su condición: que ninguna jurisdicción donde se desenvuelva la actividad quede sin base por la sola razón de la aplicación del convenio.

Actualmente continúa en vigencia el texto del Convenio Multilateral celebrado en la provincia de Salta el 18 de agosto de 1977, suscripto por la totalidad de las jurisdicciones provinciales y la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

Pablo Revilla¹⁹⁵, al analizar la naturaleza jurídica de esta herramienta de coordinación financiera, expresó que el Convenio que actualmente nos rige, al igual que sus antecesores, ha sido aprobado por cada una de las jurisdicciones provinciales, mediante leyes formales dictadas por sus respectivas legislaturas; por tal motivo ha quedado incorporado –como una ley más– al ordenamiento positivo de ellas. Así, continúa el autor citado, lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al manifestar que forma parte del derecho público local¹⁹⁶.

Desde sus orígenes los convenios –bilateral y multilaterales – han establecido dos tipos de regímenes para cumplir con sus fines de distribución de la materia imponible común, es decir, los ingresos brutos totales provenientes de las actividades ejercidas por un mismo sujeto en más de una jurisdicción de manera inescindible.

Un régimen general que toma, como elementos exteriorizadores de la cantidad de actividades realizadas en cada jurisdicción, los rubros gastos e ingresos en un cincuenta por ciento (50%) cada uno. Y un conjunto de regímenes especiales para determinados supuestos de hecho, que se describen expresamente, consistentes en la atribución de porciones fijas de la base imponible común que se distribuye.

Los organismos de aplicación del Convenio son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, cuyas funciones surgen de los artículos 24 y 17, respectivamente.

Como bien señala Bulit Goñi¹⁹⁷, conviene destacar que la continuidad de la aplicación del Convenio Multilateral viene asegurada por el art. 9º, inc. d), de la ley 23.548, que impone que el Convenio no sea modificable sino por la unanimidad de las partes.

El artículo 35 del Convenio Multilateral, único referente a las municipalidades, quienes se hallan obligadas a su acatamiento, por la adhesión que han realizado las provincias por éstas.

Esta norma limita la potestad tributaria municipal con relación, básicamente, a una tasa que se aplica en todas las municipalidades del país, y que resulta ser el tributo más significativo entre los que se encuentran a cargo de ellas. Se la denomina “Contribución por los servicios de inspección general e higiene que inciden sobre la actividad comercial y de servicios” en las municipalidades de la provincia de Córdoba; “Tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad” en la provincia de Entre Ríos; “Tasa por inspección de seguridad e higiene” en la provincia de Buenos Aires; y “Derecho de registro e inspección” en Santa Fe. Y esto así porque el Convenio tiene incidencia sobre la tasa municipal únicamente cuando ésta recepta, en su base imponible, los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad interjurisdiccional¹⁹⁸.

De esta forma, en ambos sistemas de coordinación tributaria, las provincias asumen obligaciones no sólo por sí mismas, sino al mismo tiempo por los municipios de su jurisdicción.

Sobre el particular, Jarach, en su trabajo para el Consejo Federal de Inversiones¹⁹⁹, había dicho que bien podía “ponerse en tela de juicio el derecho de las provincias de asumir obligaciones por las Municipalidades, si se reconoce a éstas un poder fiscal originario. A mi entender, el poder fiscal municipal es el fruto de una delegación del

¹⁹⁵ REVILLA, Pablo: “Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal (art. 35 del Convenio Multilateral)” en BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 142.

¹⁹⁶ Fallos 297:534; 303:1247; 304:504.

¹⁹⁷ BULIT GOÑI, Enrique G.: “Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales”, en: CASAS, Osvaldo J., coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 182.

¹⁹⁸ REVILLA, Pablo, *ob. cit.* en nota 195, p. 144.

¹⁹⁹ JARACH, Dino: “Coparticipación provincial en impuestos nacionales”, tomo II, “Régimen federal de distribución y unificación de impuestos. Análisis y anteproyecto de ley”, Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, p. 159.

Estado, como lo he señalado anteriormente. Pero aun admitiendo la opuesta tesis, considero que las provincias pueden obligarse por el comportamiento de las Municipalidades y, con mayor razón, de los organismos descentralizados, responsabilizándose por ellos. La eficacia de esa obligación depende, en última instancia, de la posibilidad política de lograr la unidad de propósitos con las Municipalidades. Por otra parte, siempre existe la solución para las Provincias que se consideren constitucionalmente imposibilitadas de asumir obligaciones por la Municipalidad, de someter el régimen al acuerdo previo de las Comunas, antes de prestar su adhesión”.

Al respecto Bulit Goñi²⁰⁰, al comentar el desarrollo de Jarach, sostuvo “(...) estos convenios son regulaciones provinciales -en el caso legales contractuales- que por tanto pueden establecer alcances y grados del poder tributario que han otorgado a los Municipios”.

Pablo Revilla²⁰¹, refiriéndose particularmente al Convenio Multilateral, señala que los Municipios están sometidos a sus disposiciones, ya que su desconocimiento resultaría equiparable al alzamiento contra cualquier otra ley provincial, tales como la Ley Orgánica de Municipios, la Ley de Coparticipación provincial, el Código Procesal Civil provincial, etc. Agrega que también revisten carácter obligatorio las decisiones interpretativas y jurisdiccionales emanadas de los órganos de aplicación de aquél, pues ha mediado una delegación, por medio de la cual las provincias han creado un organismo de coordinación, entregándole algunas de las funciones legislativas y jurisdiccionales que les pertenecen.

A su vez, Spisso²⁰², cita frondosa jurisprudencia, y destaca que tanto la Comisión Federal de Impuestos, autoridad de aplicación del régimen de coparticipación tributaria nacional, como las Comisiones arbitral y plenaria, han resuelto reiteradamente que las municipalidades de provincia están plenamente obligadas por los regímenes a los que se han adherido sus respectivas provincias, esto es, el de coparticipación federal y del Convenio Multilateral.

Por su parte, Casás²⁰³ agrega que hay dos elementos de peso que convalidan la prerrogativa de las Provincias a asumir compromisos tributarios por sus Municipios.

El primero, que lo formula con cita a Bulit Goñi²⁰⁴, surge del fallo dictado en la causa “Rivademar”, el que confirma el ejercicio de potestades provinciales que se proyectan en materia municipal, razón por la cual la Corte se adentró a examinar la validez y vigencia formal de la ley provincial cuestionada, y así también su contenido normativo, antes de descartar su aplicación, nada de lo cual hubiera sido necesario si se hubiese sostenido que los Municipios son impermeables –por su autonomía o poder tributario originario- a toda regulación provincial.

El segundo, lo expone con cita a Spisso²⁰⁵, quien sostuvo que los Municipios, al participar en la distribución del producido de los impuestos nacionales y provinciales, aceptan, aunque más no sea tácita pero inequívocamente, el ordenamiento normativo vigente. No pueden, pues, los Municipios aceptar la coparticipación y coetáneamente pretender desligarse de las obligaciones emergentes de dichos regímenes.

Álvarez Echagüe²⁰⁶ expresa que, atento a la inobjetable autonomía de la que gozan los entes municipales, para que sea válido que las provincias asuman compromisos en nombre de los mismos, como efectivamente han hecho, se torna necesario que previo a la discusión del proyecto de una nueva ley nacional que distribuya los impuestos, cada una debe llegar, de alguna forma, a un acuerdo con todas sus comunas a fin de

²⁰⁰ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 18.

²⁰¹ REVILLA, Pablo, *ob. cit.* en nota 195, ps. 142/144.

²⁰² SPISSO, Rodolfo R., *ob. cit.* en nota 10, p. 227.

²⁰³ CASAS, José O.: “Naturaleza Jurídica...”, *ob. cit.* en nota 15, p. 840.

²⁰⁴ BULIT GOÑI, Enrique G., *ob. cit.* en nota 18.

²⁰⁵ SPISSO, Rodolfo R., “Federalismo racional o caos institucional”, D.T., t. I, p. 462, citado por CASAS, José O., “Naturaleza Jurídica...”, *ob. cit.* en nota 15, p. 840.

²⁰⁶ ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, *ob. cit.* en nota 10, ps. 243/244.

llevar una propuesta no sólo basada sobre los intereses provinciales, sino también teniendo en cuenta los de los municipios. Es decir, el citado autor considera lógico y constitucionalmente necesario para que sea válida la ley de coparticipación a ser dictada que los municipios de provincia participen, aunque sea de forma indirecta en la discusión, ya que de esa legislación se originarán limitaciones a las comunas, por ejemplo en lo atinente a establecer impuestos análogos a los cobrados por la Nación, como sucede actualmente.

A su vez, Pablo Garat²⁰⁷ se pregunta si, a partir de la reforma de 1994, y el reconocimiento de la autonomía municipal en el mismo texto constitucional, pueden las provincias obligarse por sus municipios autónomos. A su entender, la respuesta es afirmativa en tanto ello se produzca sin afectar la esfera de autonomía en materia tributaria que cada constitución provincial reconozca a sus municipios. Agregando, además, que aún cuando ese ámbito de autonomía constitucional sea invadido por el contrato federal tributario, no se afectarán efectivamente los derechos de los municipios mientras éstos consientan tal estado de cosas tácitamente, sea por acción (recibir los fondos distribuidos o cumplir las obligaciones que le son impuestas) o por omisión (abstenerse de cumplir las obligaciones a su cargo).

Bulit Goñi²⁰⁸ ha expresado que “el ordenamiento municipal, por lo dicho y con el refuerzo del artículo 31 de la propia Constitución Nacional, sigue estando obligado por las normas del ordenamiento provincial y por los acuerdos que éste celebre. Esto último, en particular, lo enfatizo con referencia al régimen de coparticipación federal, ley 23548, al Convenio Multilateral del 18/8/77 y al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (...)”.

Es decir, las leyes provinciales y los acuerdos a los cuales la provincia arribare con sus pares, o con la Nación, resultan oponibles a las normativas tributarias comunales: la ley de coparticipación y el Convenio Multilateral, son dos de los pilares armonizadores de las pretensiones recaudatorias de los municipios²⁰⁹.

5.10. LOS PACTOS FISCALES;

Además de la ley de coparticipación federal de impuestos, los municipios están obligados por los denominados “pactos fiscales”²¹⁰, que, como afirma Naveira de Casanova²¹¹, son acuerdos políticos celebrados por el Poder Ejecutivo nacional con sus similares provinciales y luego ratificados por leyes de sus respectivos poderes legislativos.

Tal como expresa el mencionado autor²¹², “estos pactos tienden a consagrar algunos principios y disposiciones para reformular la estructura tributaria (impositiva y previsional) de los distintos niveles de gobierno como, por ejemplo, la disminución de la presión de los gravámenes sobre algunos sectores productivos, evitar la múltiple imposición, etc.”

²⁰⁷ GARAT, Pablo M. “Provincias y municipios en la estructura de los sistemas de coordinación fiscal federal y provincial”, en BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, pp. 111/112.

²⁰⁸ BULIT GOÑI, Enrique: “Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene”, *Doctrina Tributaria*, N° 201, Errepar, 1996, p. 581 y ss.

²⁰⁹ RATTI, Gerardo: “Tasas sobre actividades económicas. Problemas en la delimitación del hecho y la base imponible”, BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 192.

²¹⁰ Acuerdo entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales del 12/8/1992 –ratificado por ley 24.130-; el Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento del 12/8/1993 –ratificado por Decreto PEN 1807/93, luego convalidado por sucesivas leyes nacionales (leyes 24.699, 24.919, 25.063, 25.239)-; el Compromiso Federal del 6/12/1999 –ratificado por ley 25.235-; el Compromiso federal para el crecimiento y la disciplina fiscal, del 17/11/2000 –ratificado por ley 25.400-; y el Acuerdo Nación-Provincias sobre relación financiera y bases de una régimen de coparticipación federal de impuestos del 27/2/2002 –ley 25.570-.

²¹¹ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *ob. cit.* en nota 10, p. 121.

²¹² NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *ob. cit.* en nota 10, p. 122.

A su vez, estos pactos establecen limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria de las provincias y de sus municipios.

Con carácter preliminar, destacamos que este análisis se realiza soslayando las objeciones que se pueden formular a estos pactos desde la perspectiva constitucional, entre otros aspectos, porque ello excedería los propósitos de este capítulo.

En cuanto aquí interesa debe recordarse que el 12/8/93, el Poder Ejecutivo nacional suscribió con las provincias de Buenos Aires, Chaco, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Rioja, La Pampa, Mendoza, Misiones, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe, Tucumán, Corrientes y Santiago del Estero, un acuerdo de concertación de las políticas tributarias nacional y provinciales, denominado "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento". A través de él, los gobernadores acordaron la adopción de las políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales, las que se concretarían por los Poderes Ejecutivos provinciales, una vez aprobado dicho acuerdo por las Legislaturas Provinciales, en lo que fuera materia de su competencia según las Constituciones locales.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado sobre el valor y alcance del Pacto reseñado, in re "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/Provincia de Buenos Aires y otro s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", el 19/8/1999 (Fallos, 322:1781), señaló que el Pacto Federal, al que la provincia de Buenos Aires adhirió por la ley 11.463, "comporta por sus alcances y contenido la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación, tendiente a -según se expresa- establecer mediante la participación concurrente del Estado nacional y las provincias un programa, destinado como en el caso, a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite 'la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales'. Tal aspiración recogería la vocación de la Constitución nacional creadora -según lo expresó esta Corte en Fallos: 178:9- de 'una unidad no por supresión de las provincias... sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma'. Se trataba, recordaba la sentencia, de consagrar el principio de 'hacer un solo país para un solo pueblo'".

A su vez, sostuvo que "ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada Estado Provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (...). Y agregó: "Que el universo legal sobre el que actúa el tratado presenta diferentes matices tanto en lo que se refiere a su vigencia, inmediata o subordinada a determinados efectos, cuanto a la materia sobre la que actúa. En algunos casos, se acuerda la derogación inmediata de ciertas normas..., en otros se alude a la implementación progresiva de algún régimen fiscal (...)".

Así, en el citado precedente la Corte se ha expedido acerca de la inconstitucionalidad de normas tributarias de la provincia de Buenos Aires que establecían impuestos a la energía eléctrica, no obstante el compromiso asumido por la provincia de eliminar toda pretensión tributaria local.

Tal doctrina fue ratificada en la causa "Empresa Distribuidora Sur SA (EDESUR SA) c/ Provincia de Buenos Aires", el 26/10/1999 (Fallos, 322:2624), en la que la Corte resolvió: "Que en el caso A.95.XXX "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) ", sentencia del 19 de agosto de

1999, esta Corte ha tenido oportunidad de expedirse sobre los alcances del Pacto Federal aquí invocado por la actora en el sentido de que viene a integrar conjuntamente con las leyes 15.336 y 24.065 el régimen federal de la energía. Habida cuenta de que la provincia asumió al suscribirlo la obligación de derogar de manera inmediata los impuestos provinciales específicos que graven la transferencia de energía eléctrica (art. I, ap. 2) la subsistencia de los aquí impugnados entra en colisión con aquellas disposiciones, frustra el objeto y fin del tratado y deviene inconstitucional (art. 31 de la Constitución Nacional)".

Posteriormente, el Alto Tribunal, en autos "Compañía de Transportes de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa - incidente de tasa de justicia" (Fallos 325:723) del 16/4/2002, expresó, para declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada: "Que por último cabe recordar lo expresado en Fallos: 322:1781 y reiterado en Fallos: 322:2624 respecto de los alcances, en relación con la materia aquí debatida, del llamado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993, habida cuenta de que la provincia demandada procedió a su ratificación legislativa mediante la ley 2058 en colisión con aquellas disposiciones, frustra el objeto y fin del tratado y deviene inconstitucional (art. 31 de la Constitución nacional)(Fallos: 322:2624)".

Se podría extraer como conclusión de los precedentes enunciados que el Alto Tribunal habría interpretado que la derogación inmediata de los tributos puestos a su consideración, resultaba derivación directa y operativa del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993.

No obstante, autorizada doctrina²¹³ ha sostenido que dicho Pacto sólo reviste naturaleza programática y no operativa, ya que la adhesión de la Provincia de Buenos Aires no implicaba la renuncia a su potestad tributaria originaria y no delegada a la Nación, ni generaba a favor de los contribuyentes derechos subjetivos para exigir el cumplimiento estricto del convenio.

Por el contrario, Spisso²¹⁴ considera que el mencionado Pacto hace nacer en cabeza de los contribuyentes un derecho subjetivo que los legitima para impugnar las normas nacionales o provinciales que se encuentren en pugna con las previsiones de dicho convenio.

A) Constituciones Provinciales:

De acuerdo con los arts. 5 y 123 de la Constitución nacional, cada provincia dictará para sí una Constitución que asegure su régimen municipal, reglando el alcance y contenido de la autonomía municipal en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Así, cada Constitución provincial determina, en mayor o menor medida, los límites al régimen municipal vigente en cada provincia, materia que es propia y privativa de éstas.

Urresti²¹⁵ acertadamente indica que el alcance de las facultades municipales va a depender de lo que dispongan sus leyes orgánicas, las cuales se enmarcan dentro de los límites que la Constitución provincial fije, aunque estas normas no podrán ser tan limitativas – de conformidad con lo dispuesto por el precitado artículo constitucional y los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación-, como para impedir que los municipios ejerzan eficazmente su cometido.

²¹³ CASAS, José O.: "Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento", tomo X, Derecho Tributario, p. 19, Citado por Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala III, in re "SAVI S.A.", 15/9/2005, Publicado en: IMP 2005-23, 3036.

²¹⁴ SPISSO, Rodolfo R., *ob. cit.* en nota 112, p. 232.

²¹⁵ URRESTI, Esteban Juan: "Estatus jurídico de los municipios argentinos: evolución doctrinal, jurisprudencial y constitucional. Municipios de Carta y de Ley Orgánica. Ámbito jurisdiccional: partido, ejido urbano y áreas rurales", en: BULIT GOÑI, Enrique G., director, *Tasas Municipales*, Tomo I, primera edición, Editorial Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 203.

B) Leyes provinciales:

Las leyes orgánicas de municipalidades, o otras leyes provinciales²¹⁶ que como menciona Naveira de Casanova²¹⁷ circunstancialmente se refieran al tema, podrán imponer límites a los municipios en cuanto a su potestad tributaria, siempre que no la desnaturalicen, entendiendo por esto, la privación de cumplir con su cometido constitucional.

Al referirse a este punto, Sferco²¹⁸ añade como modalidad normativa adicional de coordinación “intralocal” entre las provincias y sus municipios vía pactos el denominado pacto fiscal provincial del 29/6/1994 que se verificara en la provincia de Chubut, a fin de regular pautas en materia de coparticipación interna. Este acuerdo, expresa el citado autor, estableció el compromiso de poner “...en marcha de distintas acciones necesarias para coordinar un desarrollo armónico de la política fiscal en el territorio provincial y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en oportunidad de la firma del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, así como “...tender a la adopción dentro de sus respectivas jurisdicciones de una política uniforme en materia tributaria...”

6. LA COMPETENCIA DE LOS MUNICIPIOS PARA ESTABLECER IMPUESTOS

Podemos afirmar que los municipios carecen de autodeterminación para el ejercicio de sus poderes fiscales, es decir, tienen un poder de legislación propia de segundo grado, porque podrán dictar sus normas tributarias y sancionar contribuciones dentro de una mayor o menor competencia, pero siempre encuadrados en los límites y alcances establecidos por los ordenamientos superiores que les han delegado los poderes pertinentes²¹⁹.

Como diferenciara Luqui²²⁰, no es lo mismo poder impositivo de poder tributario, “es sustancial la diferencia que separa el ejercicio del poder impositivo provincial del ejercicio de las facultades impositivas municipales. En efecto, mientras el poder impositivo provincial no reconoce otras limitaciones que aquéllas originadas en las cláusulas de la Constitución nacional, a cuya sanción concurren las provincias, limitaciones que por eso mismo son ‘autolimitaciones’, siendo así sus poderes reservados de naturaleza implícita, las facultades impositivas municipales, además de ser expresas, están limitadas en su ejercicio”. Agrega el citado autor: “Percíbese entonces, que mientras el municipio debe recibir de la provincia la correspondiente delegación de facultades (debe entenderse en materia impositiva)... la provincia no recibe de poder alguno las facultades para el ejercicio de sus atribuciones”.

Con relación a las facultades impositivas municipales, Casás²²¹ y García Belsunce²²² han entendido que ya han sido superadas las teorías financieras que sostenían la tesis de que el poder tributario municipal se hallaba limitado sólo a percibir tasas por prestaciones de servicios y establecer contribuciones especiales de mejoras como

²¹⁶ Como ser leyes de catastro, regulaciones sobre inmuebles, educación, salud, etc.; o tal como acontece en provincia de Buenos Aires, la cual, mediante ley 13.163, establece que los municipios deben actuar como agentes de recaudación de determinados impuestos provinciales.

²¹⁷ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo: “El poder tributario de los municipios de provincia en Argentina”, Análisis tras la reforma constitucional de 1994, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, tomo XVI, p. 1 a 9.

²¹⁸ SFERCO, José María: “Los óbices constitucionales a la doble imposición tributaria proveniente de las facultades tributarias municipales”, en: BULIT GOÑI, Enrique G., director, *Tasas Municipales*, Tomo I, 1ra. edición, Editorial Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 354 y ss.

²¹⁹ GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *ob. cit.* en nota 34, p. 4.

²²⁰ LUQUI, Juan Carlos: “Ensayo sobre el régimen tributario del Municipio”, Revista Notarial, N° 7566, publicación extraordinaria de la revista, septiembre-octubre 1964, La Plata, p.1512 y 1516.

²²¹ CASAS, José O., “Naturaleza Jurídica...”, *ob. cit.* en nota 15, p. 833.

²²² GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *ob. cit.* en nota 34, p. 6.

principales recursos financieros, ya que la facultad de crear impuestos era reservada a la nación o a las provincias.

De esta manera, como lo afirma García Belsunce²²³, tal pretensión carece de fundamento tanto constitucional como financiero, ya que no existe ninguna disposición de corte constitucional –en el orden nacional o provincial- que restrinja la facultad de delegar poderes tributarios amplios a los municipios, esto es, de crear impuestos y tasas; no existe fundamento extralegal ni financiero que limite esa delegación a los municipios exclusivamente a las tasas.

Ya oportunamente Jarach²²⁴ había refutado la teoría de que las municipalidades sólo podrían establecer tasas, al advertir que la postura que restringe las potestades municipales a tal único recurso, parte del error conceptual de suponer que las tasas derivan del poder de policía y no del poder tributario y son un accesorio de la prestación de los servicios.

Asimismo, agregó: “Hay otra inexactitud en afirmar que el único poder fiscal que pueden ejercer las municipalidades es el de establecer tasas. Esto significa delimitar en forma excesiva las facultades municipales, desvirtuando los principios políticos de la distribución de las cargas fiscales y la propia autonomía municipal, tornando anémicas las finanzas comunales (...)”²²⁵.

Por su parte, Naveira de Casanova²²⁶, al comentar la opinión de Baistrocchi²²⁷, a favor de la autonomía de los municipios, en lo referido a este punto, sostiene: “El municipio tiene competencia para crear cualquier clase de tributo que no se encuentre prohibida por una norma supranacional. Y esta normativa, a su vez, tiene límites que se desprenden de la propia Constitución nacional. El piso mínimo de atribuciones tributarias de los municipios debe existir, para este autor, pues de lo contrario nos encontraríamos ante el vacío del concepto constitucional de ‘autonomía municipal’”.

Alvarez Echagüe, con referencia a destacada doctrina, menciona que si bien las comunas gozan de la posibilidad de establecer tanto impuestos como tasas y contribuciones, los municipios tradicionalmente en Argentina han utilizado a las tasas como su fuente casi exclusiva de recursos tributarios²²⁸; y esto es así porque aunque estén habilitados para el cobro de impuestos, dicha facultad se ve reducida al mínimo, o bien deja de existir, ya que en la práctica no quedan materias imponibles para gravar, ello en virtud del régimen de coparticipación federal de impuestos como limitativo de las facultades impositivas de los municipios²²⁹.

Sin embargo, el aludido especialista, al sostener la inconstitucionalidad de la ley 23.548 -remitimos a los fundamentos por él esgrimidos en su trabajo-, ha dicho: “En la actual situación, donde la ley de coparticipación es aplicada por la nación y las provincias, entendemos que los municipios no se encuentran obligados por la ley de coparticipación, dada su inconstitucionalidad, por lo cual aquéllos podrían acudir válidamente a la teoría de la permisón y aplicar diferentes tipo de impuestos”²³⁰.

Más adelante, el citado autor agrega, coincidiendo con Baistrocchi, que conforme a las distintas limitaciones que recaen sobre los municipios, éstos solamente tienen la

²²³ GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *ob. cit.* en nota 34, p. 6.

²²⁴ JARACH, Dino: Curso superior de derecho tributario, 2º edición, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, t. I, p. 93 y 94, citado por CASAS, José O., “Naturaleza Jurídica...”, *ob. cit.* en nota 15, p. 833.

²²⁵ JARACH, Dino, *ob. cit.* en nota 224, ps. 96 y 97.

²²⁶ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *ob. cit.* en nota 10, p. 100.

²²⁷ BAISTROCCHI, Eduardo: “La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias”, primera y segunda parte, La Ley, 1996-D, 1172 y ss.

²²⁸ ALVAREZ ECHAGUE, Juan M., *ob. cit.* en nota 10, p. 245.

²²⁹ ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel: “Los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución reformada”, IMPUESTOS, 1999, LVII-B, p. 2451; “La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía”, Periódico Económico Tributario, año 2005, p. 214.

²³⁰ ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, “La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía”, *ob. cit.* en nota 229.

facultad de establecer dos clases de impuestos: ecológicos y mineros²³¹.

En el mismo sentido Casás²³² ha señalado que como lo han afirmado calificados autores, no quedan hoy *terrenos baldíos* al margen de las potestades de imposición por el Estado. Villegas²³³, al referirse a los problemas teóricos y prácticos que enfrentan los municipios de provincia, comenta que quizás el principal inconveniente práctico, planteado por destacados tratadistas españoles, es el de que ya no quedan terrenos baldíos; con esto se quiere significar que las principales materias imponibles han sido tomadas sin resquicios por la Nación y las provincias. Las fuentes de la tributación, que son el ingreso, el patrimonio y el consumo, están gravadas por los entes mayores, y como consecuencia, los municipios se han quedado prácticamente sin materias imponibles a su alcance.

Entendemos, en conclusión, que los municipios se hallan facultados para establecer cualquier clase de tributos, incluso impuestos, pero siempre dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico vigente, esto es, por la Constitución nacional, tratados internacionales, leyes nacionales y normas provinciales, y convenios entre los diferentes Estados (ley de coparticipación federal, pactos fiscales, convenio multilateral), cuyo desarrollo fue objeto de los puntos que anteceden.

7. FINANCIACION DE PROVINCIAS Y MUNICIPIOS

7.1. EL REGIMEN “TRANSITORIO” DE LA LEY 23548 Y SU FUNCIONAMIENTO ACTUAL

Como mencionáramos previamente, a pesar de tratarse de un “Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la Nación y las Provincias” vigente desde el 1º de enero de 1988, la cláusula automática de renovación establecida en el artículo 15 lo ha convertido en el más -permanente- de todos los tiempos²³⁴.

Tal situación demuestra que la Argentina es un país habituado a vivir al margen del derecho, más aún, habiendo transcurrido casi dos décadas de incumplimiento de la manda incorporada como disposición transitoria sexta por la Reforma Constitucional de 1994. La situación coincide con el diagnóstico que de nuestro país realizara el jurista fallecido Nino Carlos S.: “Un país al margen de la ley. Estudio de la anomia como componente del subdesarrollo argentino, donde demuestra que, desde la etapa colonial, nuestra historia es una historia fuera de la ley, situación que, en el presente, nos exhibe en la Argentina – al margen de la Constitución – un Ejecutivo hipertrofiado con máximas competencias, muchas de ellas despojadas a un Congreso débil y disminuido en sus funciones, proceso que se ve acompañado con una centralización territorial de la autoridad y la consiguiente declinación de la autonomía provincial, convirtiéndose ésta en una declamación vana”²³⁵.

Distintas leyes-convenios (ley 23548/87, artículo 9 y ley 23966/97, sobre impuesto a los combustibles líquidos y gaseosos, impuesto sobre los bienes personales y financiamiento del régimen nacional de previsión social), el complejo esquema de asignaciones específicas de recursos coparticipables que operan como una excepción a la coparticipación, el laberinto normativo y varios Pactos fiscales, generados desde y por el gobierno nacional, en general, han atentado contra las potestades provinciales.

²³¹ BAISTROCCHI, Eduardo, *ob. cit. en nota 227*, citado por ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, *ob. cit. en nota 229*.

²³² CASAS, José O., *ob. cit. en nota 9*, p. 64.

²³³ VILLEGAS, Héctor Belisario: “Principales cuestiones de la tributación en las municipalidades de provincias”, *IMPUESTOS-LV-B*, p. 3302/3.

²³⁴ BERTEA, Aníbal, O.: “La Ciudad de Buenos Aires y la coparticipación federal”, www.federalismofiscal.com, diciembre 2010.

²³⁵ Cfr. Capítulo 2: “La armonía en la vida institucional de la Argentina”, párrafos 1: “Una historia fuera de la ley” y 2: “El desequilibrio institucional argentino”, Emecé, Buenos Aires, 1992, ps. 55 y ss., en particular ps. 79 y 80.

Como señala Hauque²³⁶ en su trabajo, el sistema actual se caracteriza por la increíble complejidad del “laberinto” de la coparticipación. El sistema de la 23548 para la generalidad de los tributos, se complementa con varios regímenes especiales de distribución de determinados tributos con una gran cantidad de asignaciones específicas consagradas en virtud del inciso 3º del artículo 75 de la CN. Además, se mantienen las tradicionales transferencias financiadas por el presupuesto nacional hacia provincias, que pueden provenir de la utilización de fondos de los llamados Aportes del Tesoro Nacional, como el cumplimiento de pactos o convenios bi o multilaterales o simplemente surgir como transferencias “graciables” condicionadas o no según el caso. Al mismo tiempo, la Nación que fortaleció su presupuesto en comparación con las jurisdicciones subnacionales a partir del 2003, puede direccionar el gasto incluido en el presupuesto nacional geográficamente beneficiando a algunas jurisdicciones y perjudicando relativamente a otras.

La ley de coparticipación tiene dos grandes conflictos; el primero, relatado por la senadora Negre de Alonso y por el senador Pérez Alsina respectivamente, es que, teniendo en cuenta las sumas discrecionales que se envían desde el Gobierno Nacional a los distintos gobiernos provinciales y las atribuciones que consiguió el Gobierno Nacional en los últimos años, se están dejando sin efecto los porcentajes establecidos que reflejan las necesidades de unas provincias sobre otras y se está deteriorando el porcentaje total coparticipable; el segundo, relacionado con la opinión del senador Viana, en que esos porcentajes fueron creados en 1987 y desde entonces no se han actualizado, por lo tanto, la jerarquía de necesidades actuales suele distar mucho de la de aquel entonces²³⁷.

Tal como señalan Fernández y D’Agostino²³⁸, una de las mayores desventajas del sistema actual de coparticipación es que el establecimiento de los índices que determinan la distribución de la recaudación, en la práctica, es un procedimiento político y no técnico, lo que deviene en un procedimiento arduo y la mayoría de las veces insatisfactorio.

En este marco, lo que intentaremos tratar de describir, seguidamente, es el nuevo sistema de coordinación financiera implementado desde el Gobierno nacional hacia las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades que viene a desplazar, de a poco y lamentablemente, al actual sistema de coparticipación federal de ingresos públicos, nos referimos a las transferencias o asignaciones condicionadas.

7.2. TRANSFERENCIAS DE SERVICIOS

La descentralización de ciertas funciones hacia los gobiernos subnacionales (provinciales y municipales) se justifica en la existencia de individuos con preferencias diferentes y la provisión de bienes cuyos beneficios están delimitados territorialmente. Por otro lado la delegación de potestades tributarias a los gobiernos locales favorece la “accountability”, es decir, la coincidencia entre quienes deciden el gasto y quienes son responsables de su financiamiento. Esto aseguraría una mayor eficiencia en el uso de los recursos, dado que en el ámbito municipal la mayor proximidad respecto a los individuos permite obtener información más clara y oportuna así como un mayor control por parte de la ciudadanía (rendición de cuentas al electorado).

²³⁶ HUAQUE, Sergio: “Las labores previas para un nuevo sistema de distribución de recursos entre los distintos niveles del Estado Federal Argentino o el nuevo nombre de los trabajos de Hércules”, Informe Técnico N° 22, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Cecyt, Área Tributaria.

²³⁷ JAUREGUI, Ma. de los Ángeles: “Atrapados en el laberinto constitucional. Impuesto ley 25413”, Editorial ERREPAR, Consultor Tributario, septiembre 2013.

²³⁸ Luis Omar Fernández – Hernan Miguel D’Agostino: “Manual de finanzas públicas” – 1º Ed. – Buenos Aires: La Ley, 2007, ps. 177 y ss.

Si la descentralización de las funciones de gasto no va acompañada de un grado de descentralización equivalente de los ingresos necesarios para su financiamiento, habrá niveles de gobierno superavitarios (usualmente el gobierno nacional) y otros deficitarios (los gobiernos locales), este “desequilibrio vertical” deberá ser cubierto con transferencias intergubernamentales.

Como menciona Sciara²³⁹, hacia 1992, fueron reasignadas las responsabilidades de la provisión de educación primaria (transferencia de 1905 escuelas con 112.000 docentes y 14.200 no docentes) y salud y minoridad y familia (19 establecimientos de salud con 92.000 agentes y 22 institutos de minoridad y familia con 1.700 empleados) a las provincias, y, como en todos los casos, se hizo de manera contraria a lo recomendable. Las transferencias de competencias a niveles jurisdiccionales más bajos, no debieran ser efectuadas sin el correspondiente financiamiento de las mismas, así como tampoco sin establecer adecuados procedimientos de coordinación interjurisdiccional.

Precisamente, su antítesis es lo que ocurrió con la transferencia a las provincias de la provisión de los servicios de educación básica y salud por parte de la nación o con la asunción por parte de las provincias de responsabilidades no delegadas pero insuficientemente cumplidas por la nación, como las políticas de creación de empleo, por ejemplo.

Al respecto, Cetrangolo concluye: “El volumen de recursos que cada sociedad puede destinar al financiamiento de sus gastos en educación y salud no depende necesariamente de decisiones autónomas. Si así fuera podría generarse una fuerte restricción sobre las regiones más rezagadas, agravándose las desigualdades regionales existentes entre los niveles y condiciones de vida. Es por ello que se estima indispensable, para completar el análisis de las fuentes de financiamiento, la capacidad de autonomía provincial y la disponibilidad de recursos tributarios propias, considerar brevemente las disparidades productivas regionales, la dinámica de sus economías reales y algunos problemas específicos de desarrollo económico en las diferentes jurisdicciones”²⁴⁰.

Por último, en vista a la descentralización tributaria como base para una nueva ley de coparticipación, Bulit Goñi²⁴¹ establece que el primer paso sería definir el rol del Estado (competencias, servicios y funciones en términos del artículo 75 inc. 2º de la Constitución Nacional) lato sensu (Nación, Provincias y Municipalidades), lo que dará la cuantía general de los recursos necesario. Luego se debería asignar dichos roles por nivel, lo que dará la cuantía de recursos necesarios para cada nivel. Y finalmente, se debería definir la estructura tributaria de cada nivel y/o las trasferencias inter niveles a fin de evitar una distribución no igualitaria.

7.3. TRANSFERENCIAS PRESUPUESTARIAS CONDICIONADAS

La característica de las transferencias condicionadas, se centra en que tanto el monto de la transferencia como el destino (tipo de gasto a financiar) de los fondos es determinado por el gobierno central, de modo de asegurar el cumplimiento de los objetivos e impidiendo el desvío de fondos a otros destinos. Tienen como objetivo garantizar niveles mínimos de provisión de servicios públicos (por ejemplo gasto en salud, seguridad, educación, etc.) de modo de igualar oportunidades o frente a la

²³⁹ SCIARA, Ángel José: “El sistema de coparticipación federal argentino en el largo plazo”, Jornadas del Plan Fénix. Buenos Aires, 2005.

²⁴⁰ Cetrangolo Oscar: Coordinación financiera entre los distintos niveles de gobierno. Análisis del actual sistema de distribución de las potestades tributarias entre la Nación, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los Municipios. Propuestas de reformas. Resumen de panelistas de la Comisión I de las XXXII Jornadas tributarias – Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, publicación del CPCE, noviembre 2002, Mar del Plata.

²⁴¹ Bulit Goñi, Enrique, ob. cit. en nota 240.

existencia de externalidades subsidiar a la jurisdicción cuyo gasto incluye el bien que las genera.

Este sistema de nivelación presenta la ventaja de permitir la unificación de políticas tributarias en los distintos niveles de gobierno. Pero, como contrapartida, limita aún más la autonomía de las jurisdicciones de menor nivel, ya que no solamente estas no pueden tomar decisiones respecto a sus ingresos, sino que se ven limitadas en las decisiones sobre cómo utilizar los fondos remitidos por el Estado central.

Como señala Bertea²⁴², si bien es un método adecuado para resolver el problema básico de la inadecuación de los ingresos locales a las funciones que tienen encomendadas, entre las objeciones más importantes se sostiene que solo deberían constituir un modo de financiación accesorio, por cuanto de lo contrario importaría la sustitución (o al menos modificación) de la distribución de fuentes de ingresos de los otros niveles de gobierno. Además, lo que es más grave, aun, relaja las responsabilidades subnacionales en materia de gasto: se quiebra, en síntesis, el principio de subsidiariedad y de correspondencia (o corresponsabilidad) en materia fiscal.

Así, desde el 2002 se advierte un crecimiento importante en los denominados “programas federales”, que no son otra cosa que “transferencias presupuestarias (o asignaciones) condicionadas”

Por ejemplo las transferencias a Municipios en concepto de lo recaudado por los Juegos de Azar establecen que los municipios deben destinar el 50% a partidas presupuestarias destinadas a gastos en inversiones en promoción y asistencia social y salud pública; dentro del Programa de Descentralización Tributaria, el 12% de la recaudación total del Impuesto Inmobiliario Rural se destina al Fondo Compensador de Mantenimiento y Obras Viales con destino al mantenimiento y a la realización de obras de dicha red vial. Asimismo, el Fondo Solidario Provincial tiene como objetivo financiar obras que contribuyan a la mejora de la infraestructura sanitaria, educativa, hospitalaria, de vivienda y vial en ámbitos urbanos o rurales y esta prohibida su utilización para financiar gastos corrientes.

O, específicamente, podemos referenciar a los siguientes casos que desarrollamos a continuación.

7.3.1. LEY DE FINANCIAMIENTO EDUCATIVO

En diciembre de 2005 el Congreso de la Nación sancionó la Ley de Financiamiento Educativo N° 26.075, promulgada por el Poder Ejecutivo el 9 de enero de 2006¹⁵, mediante la cual se estableció que la Nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:

—...aumentarán la inversión en educación, ciencia y tecnología, entre los años 2006 y 2010, y mejorarán la eficiencia en el uso de los recursos con el objetivo de garantizar la igualdad de oportunidades de aprendizaje, apoyar las políticas de mejora en la calidad de la enseñanza y fortalecer la investigación científico-tecnológica, reafirmando el rol estratégico de la educación, la ciencia y la tecnología en el desarrollo económico y socio-cultural del país...¹⁶ ||

En el artículo 3° se dispone que el presupuesto consolidado del Gobierno nacional, las provincias y la CABA destinado a la educación, la ciencia y la tecnología se incrementará progresivamente hasta alcanzar, en el año 2010, una participación del SEIS POR CIENTO (6%) en el Producto Interno Bruto (PIB). También se establece que, en los ejercicios fiscales en donde no haya incremento en el PIB o cuando la variación del mismo no genere el incremento en la recaudación exigible para alcanzar

²⁴² BERTEA, Aníbal, O.: “Financiación de provincias y municipios: nuevo paradigma del federalismo fiscal argentino”, en *Tributación Local Provincial y Municipal*, dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe, 1er. edición, Editorial Ad Hoc, Tomo I, 2010, p. 57.

las metas financieras previstas, la meta anual deberá adecuarse proporcionalmente al incremento de la recaudación.

El artículo 7º estableció por el plazo de CINCO (5) años una asignación específica de recursos coparticipables:

—...en los términos del inciso 3 del artículo 75 de la Constitución Nacional, con la finalidad de garantizar condiciones equitativas y solidarias en el sistema educativo nacional, y de coadyuvar a la disponibilidad de los recursos previstos en la presente ley en los presupuestos de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires...-

El segundo párrafo del citado artículo dispone:

—...será objeto de tal afectación el incremento, respecto del año 2005, de los recursos anuales coparticipables correspondientes a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el Régimen de la Ley N° 23.548 y sus modificatorias y complementarias...-Además, se dispone que el monto total anual de la afectación referida será equivalente al SESENTA POR CIENTO (60%) del incremento en la participación del gasto consolidado en educación, ciencia y tecnología en el Producto Interno Bruto.

Cabe aclarar que, por el artículo 23 de la Ley 26.895 (B.O. 22/10/2013) de la aprobación del Presupuesto general de la Administración Nacional – Ejercicio 2014, se establece la vigencia para el ejercicio fiscal 2014 de lo dispuesto por dicho artículo 7, asegurando el reparto automático de los recursos a los municipios para cubrir gastos ligados a la finalidad educación.

Concretamente, a las jurisdicciones subnacionales les corresponde el 60% del esfuerzo de incremento del gasto consolidado que año a año se determina en función de las previsiones de PBI estimadas en los presupuestos de la Administración Nacional, siendo el gobierno federal el encargado del 40% restante. En rigor, se prevé en la ley que nación y provincias, cada una por su parte, deben hacer los esfuerzos necesarios para mantener la participación alcanzada el año anterior. Esto en un contexto de economía en crecimiento implica de por sí un aumento continuo o inercial del gasto en educación. La asignación específica de recursos coparticipables de provincias es, por lo tanto, referida exclusivamente a la parte incremental respecto al año inmediato anterior, que surge de las metas numéricas planteadas en la ley²⁴³.

En lo que respecta a la asignación específica, el artículo 8 de la ley de financiamiento educativo dispone que la determinación del monto de la misma correspondiente a cada provincia, se efectuará conforme a un índice que se construirá anualmente en función de los siguientes criterios:

- a) La participación de la matrícula de cada provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el total de los niveles inicial a superior no universitario correspondiente a todos los tipos de educación (ponderación OCHENTA POR CIENTO (80%)).
- b) La incidencia relativa de la ruralidad en el total de la matrícula de educación común de cada provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (ponderación DIEZ POR CIENTO (10%)).
- c) La participación de la población no escolarizada de TRES (3) a DIECISIETE (17) años de cada provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (ponderación DIEZ POR CIENTO (10%)).

Conclusión, en cuanto a los servicios educativos, los niveles superiores de gobierno (nivel central como intermedio) participan de alguna u otra manera en el financiamiento de esos servicios esenciales. El argumento principal que impulsa esta intervención está directamente relacionado con el logro de un sistema educativo más equitativo. Como se puede observar, en la ley existen claras pautas de realización para los objetivos de financiamiento. Por el contrario, los objetivos educativos están plasmados con un carácter general, reflejando en parte la creencia de que sus posibilidades de

²⁴³ Informe Económico N° 152 – Instituto Argentino de Análisis Fiscal, marzo 2012, p. 3.

concreción aumentan en la medida en que se destine más dinero hacia el sector. Según el Informe Económico N° 152 del IARAF – Instituto Argentino de Análisis Fiscal – del 16/3/2012 los objetivos de participación del gasto en el PBI se cumplieron acabadamente, aunque como contrapartida no es tan directa ni sencilla la evaluación del cumplimiento de sus metas educativas.

7.3.2. DISTRIBUCION DEL PRODUCIDO DE LA SOJA Y SUS DERIVADOS

El Estado Nacional establece derechos de exportación a determinados productos con la finalidad de asegurar el máximo de valor agregado en el país para obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional, para promover, proteger y conservar las actividades nacionales productivas de bienes y servicios, los recursos naturales, las especies animales y vegetales; para la estabilización de los precios internos a niveles convenientes y mantener el volumen adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno, propiciar la redistribución de ingresos de actividades favorecidas hacia otras que lo son menos y atender las funciones fiscales. Los mismos, como se comentó anteriormente, constituyen recursos exclusivos de la Nación.

El 19 marzo de 2009 a través del Decreto 206/2009 (B.O., 20/3/2009) el Poder Ejecutivo dispuso con carácter excepcional, la creación de un FONDO FEDERAL SOLIDARIO.

Conceptualmente se trata de —transferencias (o asignaciones) condicionadas- dado que FONDO FEDERAL SOLIDARIO creado tiene por finalidad la de financiar:

—...obras que contribuyan a la mejora de la infraestructura sanitaria, educativa, hospitalaria, de vivienda o vial en ámbitos urbanos o rurales, con expresa prohibición de utilizar las sumas que lo compongan para el financiamiento de gastos corrientes- Dicha prohibición resulta, según Spisso²⁴⁴, a todas luces insuficiente, pues nada obsta a que las provincias reasignen los fondos presupuestarios asignados a las obras de infraestructura sanitaria, educativa, hospitalaria y de vivienda en curso de ejecución, y los destinen a gastos corrientes e imputen los fondos asignados por el decreto 206/09 a sustituir los originariamente destinados a tales obras. A fin de asegurar el objetivo de no financiar gastos corrientes, se debió exigir el mantenimiento, a valores constantes de la moneda, respecto de los fondos asignados en los respectivos presupuestos provinciales a obras de infraestructura, en curso de ejecución, al momento de ser aprobado el decreto 206/09.

Alguna confusión inicial (se hablaba de la —coparticipación de las retenciones sobre la soja-) se debió, al parecer, en el hecho de que la distribución entre las provincias adheridas se practica de acuerdo con los porcentajes establecidos en la Ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos. Obviamente, se estaba refiriendo a los prorrateadores de la distribución secundaria.

El Fondo Federal Solidario se distribuye en forma automática, diaria y gratuita a través del Banco de la Nación Argentina.

Sin embargo, es necesario hacer una pequeña aclaración. Al establecer del decreto de la soja que el 30% del producido de los derechos de exportación (retenciones) se distribuirá según la Ley 23.548 "...y sus modificatorias..."²⁴⁵, significa que para poder abarcar a las nuevas jurisdicciones incorporadas al sistema (Provincia de Tierra del Fuego y CABA), que no estaban contempladas en el 56,66% asignado al conjunto de provincias, todas han debido resignar una cuota muy pequeña de participación.

Al respecto, coincidimos con Spisso²⁴⁶ en que no existe impedimento alguno para que la Nación, voluntariamente, decida participar a las provincias de la recaudación de los

²⁴⁴ SPISSO, Rodolfo R. "Coparticipación de un recurso exclusivo de la Nación, en el contexto del deterioro del régimen de coparticipación tributario federal". La Ley, PET 2009 (abril-417).

²⁴⁵ Artículo 3º, primer párrafo, del Decreto 206/2009.

²⁴⁶ SPISSO, Rodolfo R., ob. cit. en nota 244.

impuestos al comercio exterior²⁴⁷, lo cual no genera derecho alguno a favor de las provincias para exigir tal distribución. Más en el actual estado del régimen de coparticipación tributaria federal, en que el gobierno nacional ha desnaturalizado su esencia, el decreto 206/2009 no se puede considerar que contribuye a fortalecer el federalismo, sino más bien a ahondar sus notorios desvíos, con agravio a precisas previsiones constitucionales. Todo ello acentúa la inseguridad jurídica.

Tal como concluye el autor²⁴⁸: “El decreto de necesidad y urgencia 206/09, dictado sin que se diera ninguna situación que hiciera imposible el trámite normal de sanción de las leyes, regula una materia expresamente excluida de tales reglamentos de necesidad y urgencia: ello denuncia su manifiesta inconstitucionalidad. El trámite dado a la iniciativa no puede disimular el propósito de eludir la discusión y tratamiento de la cuestión en el Congreso de la Nación, cuya intervención resulta insustituible en orden al destino de los recursos exclusivos del Estado federal. La iniciativa resulta una contradicción entre la apropiación inconstitucional por parte del gobierno nacional de impuestos coparticipables, a través del establecimiento abusivo de asignaciones específicas que violentan expresas normas constitucionales, y el ofrecimiento de participar a las provincias de recursos exclusivos de la Nación, como son los impuestos al comercio exterior”.

7.3.3. APORTES DEL TESORO NACIONAL A LAS PROVINCIAS

El Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias es creado por el inciso d) del artículo 3º la Ley 23.548 de Coparticipación Federal.

Este fondo, eminentemente solidario y destinado a “...atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales...”²⁴⁹, se integra del siguiente modo:

- 1% de la masa coparticipable (Ley 23548) Coparticipación Federal
- 2% del producido neto de: • Suma fija (\$ 580 millones anuales) • Asignación del 20% para ANSES • \$ 20 millones anuales Impuesto a las Ganancias • 1% sobre el 90% del producido Impuesto sobre los Bienes Personales

Como se expresara anteriormente, de la —masa coparticipable- establecida en la Ley-Convenio 23.548 participa la CABA (neta de pre-coparticipaciones). Por tanto, se ha considerado justo que también resulte beneficiaria de ese fondo, integrado con el 1% de la —masa coparticipable-.

Asimismo, se dispone en el cuerpo de la ley que el Fondo será previsto presupuestariamente en jurisdicción del Ministerio del Interior, quien será el encargado de su asignación. Vale aclarar que esa suma puede ser repartida discrecionalmente por el Ministerio, pero lo que no puede hacer es quedársela. Por su lado, el Poder Ejecutivo Nacional no podrá girar suma alguna que supere el 1% de la masa coparticipable en forma adicional a las distribuciones de fondos regidos por esta ley salvo las previstas por otros regímenes especiales o créditos específicos del presupuesto de gastos de administración de la Nación.

Es decir, tal como explica Berteau¹⁹, este Fondo es, por ende, independiente del que el Gobierno Federal, a través del Congreso de la Nación, llegare a disponer en el presupuesto de recursos y de gastos de la Administración Nacional en ejercicio de la facultad reconocida por el artículo 75, inc. 9 de la Constitución Nacional. Sus recursos se originan, en principio, en una asignación primaria de la masa coparticipable (1%) de

²⁴⁷ La posición de Horacio A. García Belsunce, publicada en el diario "La Nación" se debe entender en el sentido que las provincias no pueden exigir un sistema de coparticipación de los tributos al comercio exterior, ya que para ello sería necesario una reforma de la Constitución; mas ello no inhabilita a la Nación para dar a sus recursos exclusivos el destino que crea más conveniente.

²⁴⁸ SPISSO, Rodolfo R., ob. cit. en nota 244.

²⁴⁹ Artículo 5º, Ley 23.548.

la ley convenio 23.548, pudiendo engrosarse con el producido de asignaciones específicas de recursos coparticipables y, aún, con créditos específicos del Tesoro Nacional.

Sin embargo, estos fondos fueron permanentemente usados de manera arbitraria por el PEN, quien los otorgó con criterios clientelistas sólo a gobiernos adictos. En noviembre de 2009, la Nación por Decreto 1837/2009 incorporó "con carácter transitorio" estos fondos a las arcas nacionales, lo que es equivalente a tomar de las provincias un préstamo sin pago de intereses cuando las cuentas de muchas de ellas están en rojo.

Por lo tanto, podemos afirmar que si bien tales transferencias se distribuyen a discreción del gobierno nacional, la realidad ha demostrado que la misma resulta excesiva. Sólo por citar un ejemplo²⁵⁰, un caso claro es el de las transferencias a la provincia de La Rioja, las cuales pasaron de representar el 24,1% del total durante el período 1994-1999 al 3,7% en los períodos posteriores.

Desde tiempos inmemoriales se sospecha que estos fondos se utilizarían para repartir favores políticos.

7.3.4. PROGRAMAS FEDERALES DE GOBIERNO

Desde el año 2003 se viene observando un deslizamiento del federalismo fiscal argentino hacia un régimen mixto, donde conviven el de —participación- con el de —transferencias (o asignaciones) condicionadas-, también denominado programas federales de gobierno²⁵⁰.

Más aún: en algunos ítems, tales como FONAVI, Fondo Vial Federal, FEDEI o Fondo de Desarrollo Eléctrico del Interior) y los de carácter discrecional (programas federales de gobierno), este último es sustancialmente más importante que el de distribución automática, para ello remitimos al excelente trabajo del Dr. Berteá.

8. TRANSFERENCIAS: DISCRECIONALIDAD Y ARBITRARIEDAD

El principal resultado, es que el actual sistema de transferencias es complejo tanto del lado de su financiamiento como del reparto de fondos. La creación de nuevos fondos extra coparticipación, si bien se basan en sistemas institucionalizados, no discrecionales, con criterios objetivos de reparto, se financian con fondos que se desvían de otros regímenes generando un complejo laberinto²⁵¹. Para la distribución entre municipalidades existe una alta correlación entre los prorrateadores de los distintos regímenes que tienen distintos objetivos de modo que existen transferencias de libre disponibilidad, en tanto otras están condicionadas a finalidades específicas de gasto. La complejidad dificulta el control sobre el destino de los gastos tanto por parte de la ciudadanía como de los organismos de control externo.

Tanto la Nación como las provincias, CABA y sus municipios son responsables por el incumplimiento y apartamiento del régimen legal vigente.

Por parte de la Nación, al prorrogar automáticamente año a año la vigencia de los impuestos directos, al sancionar leyes estableciendo impuestos con asignación específica para la recaudación de esos tributos, hasta no activar los mecanismos para sancionar una nueva ley de coparticipación federal de ingresos públicos.

Durante los últimos años, incluso, se retiene los fondos para aportes del tesoro nacional a las provincias, acumulando una enorme masa de dinero cuyo fin, como vimos, esta legalmente determinado.

Por su parte las provincias, no siempre respetan el deber de establecer una ley provincial de coparticipación hacia sus municipios, ni de establecer la automaticidad en

²⁵⁰ BERTEA, Aníbal, O., ob. cit. en nota 242.

²⁵¹ Como lo señalara CASAS, José O.: "El laberinto de la coparticipación", Periódico Económico Tributario, n° 107, 22/4/1996.

la remisión de los fondos. Sumado al comportamiento generalizado de sancionar leyes en claro apartamiento a los lineamientos del régimen, sobre todo en cuanto a acatar la prohibición de analogía, y a respetar las pautas uniformadoras en los principales impuestos provinciales; permitiendo que los municipios de su jurisdicción también se aparten de los lineamientos constitucionales vigentes.

Los municipios más de una vez suelen crear impuestos mal disfrazados de tasas, en algunos casos creando zonas aduaneras independientes.

9. CONSIDERACIONES FINALES

Las reformas fiscales han consolidado el unitarismo fiscal. La disposición transitoria sexta que obliga a sancionar un régimen de coparticipación antes de la finalización de 1996, jamás fue debatida a pesar de que ya han transcurrido 18 años desde su vigencia.

Actualmente, la Nación recauda más del 75% de los ingresos tributarios de los tres niveles de Gobierno e incumple el régimen de automaticidad en el giro de los fondos a las provincias; sumado al hecho de que se han exacerbado los derechos de exportación, que cobra la Nación y no coparticipa a las provincias, a excepción del forzado fondo sojero de distribución discrecional. Incluso, algunas provincias se financian casi exclusivamente de transferencias, lo que implica una dependencia casi absoluta desde el gobierno central.

Las provincias también parecen desconocer el actual marco legal, creando impuestos análogos a los coparticipables, permitiendo el accionar arbitrario de muchos de sus municipios, sin miras a crear pautas unificadoras en la recaudación de los tributos a su cargo, sino que muy por el contrario crean, en forma diaria, innumerables regímenes de pago a cuenta que desvirtúan la verdadera esencia y finalidad de los tributos que recaudan.

Los municipios no parecen tener freno, salvo cuando después de muchos años de litigio con las empresas interviene la Corte Suprema de Justicia declarando la inconstitucionalidad de muchas de las tasas que se pretenden cobrar.

Como señala Garat²⁵², hay consenso en interpretar que la sociedad en su conjunto, demanda respuestas en esta materia, a dos grandes interrogantes: ¿Cómo se proveen más y mejores bienes y servicios públicos y con qué grado de presión tributaria? y ¿Cómo se alcanza la "igualdad de oportunidades" en todo el Territorio Nacional a que hace referencia el texto constitucional?.

En definitiva, tanto por razones políticas como jurídicas, o económico - financieras, plantear hoy el debate en torno de la coordinación tributaria en nuestro Estado Federal, supone algo más que discutir un nuevo sistema de coparticipación federal.

El cuadro actual de situación es el inverso al que corresponde a la Constitución, la cual establece que las provincias tienen poderes amplios y la Nación, limitados. Es decir, nuestro federalismo actual nos muestra que somos un país unitario, y autoritario; vivimos al margen de las normas, pretendiendo arreglar los problemas diseñando nuevas normas.

Es imperativo que las provincias reasuman resueltamente sus potestades tributarias, se reasignen recursos tributarios a éstas a fin de garantizar sus autonomías financieras en el marco de un verdadero federalismo fiscal.

252 GARAT, Pablo M.: "El sistema argentino de coparticipación impositiva y los desafíos al régimen fiscal federal", San Miguel de Tucumán, 28 de agosto de 2009, www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revlad/cont/9/cnt/cnt3.pdf.