



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA E INSTITUTOS DE INVESTIGACIONES

ACTAS

Jornadas Anuales

***“Investigaciones en la Facultad”
de Ciencias Económicas y
Estadística***



UNR

Di Paolo, Horacio

Casella, María Elena

Instituto de Investigación Teórica y Aplicada, Escuela de Contabilidad

HACIA UNA ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN LOCAL

Resumen:

Distintas herramientas del derecho tributario intrafederal intentan armonizar los tributos Locales.

Entre ellas podemos citar el régimen de coparticipación federal, el convenio multilateral y los pactos fiscales suscriptos entre la Nación y las provincias. Estas herramientas forman parte de lo que se conoce como "federalismo de concertación" o "derecho tributario intrafederal". La mirada de este trabajo estará centrada en las cláusulas previstas en estos textos normativos que disponen principios armonizadores de los tributos locales sean ellos provinciales o municipales.

Estas herramientas pueden ser utilizadas por los contribuyentes a los efectos de reducir su carga tributaria dentro de su planificación fiscal, por los firmantes de los pactos con el objetivo de hacer cumplir los compromisos asumidos, o por los fiscos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias o con objetivos de fomento de ciertas actividades de acuerdo a la política fiscal.

El trabajo releva las normas vigentes tanto el orden nacional como de la provincia de Santa Fe para luego de analizarlas para poder efectuar algunas propuestas con el objetivo de intentar mejorar el actual sistema de *armonización* tributaria.

Palabras claves: Tributación. Pactos. Coparticipación

HERRAMIENTAS DEL DERECHO INTRAFEDERAL QUE INTENTARON ARMONIZAR LOS TRIBUTOS LOCALES

1. Introducción

1.1. Distribución de competencias tributarias

En pocas líneas, podemos expresar que los sistemas de coordinación financiera entre la Nación y la Provincias adoptados por la Constitución Nacional son los siguientes:

a) Sistema de concurrencia: artículos 4 y 75, inciso 2, Constitución Nacional, para las contribuciones indirectas;

- b) Sistema de separación de fuentes: artículos 4, 75 inciso 1 y 126 Constitución Nacional para los derechos de importación y exportación;
- c) Sistema de participación (Coparticipación): artículo 75, inciso 2 y disposición transitoria 6ta Constitución Nacional;
- d) Sistema de asignaciones globales y condicionadas: artículo 75, inciso 9, en lo referido a subsidios del Tesoro Nacional a las Provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos a cubrir gastos ordinarios y artículo 75, inciso 3, en lo que respecta a asignaciones específicas de recursos coparticipados fijadas por ley especial con mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada cámara.
- A continuación procederemos a efectuar la delimitación del poder tributario de cada nivel de gobierno, siguiendo las normas de la Constitución Nacional¹.

Cuadro A: Distribución de las competencias tributarias

| | Tributos | Sistema de distribución | Nivel de gobierno | | Norma |
|---|---------------------------------------|-------------------------|------------------------|------------|--------------------------------|
| | | | Nación | Provincias | |
| A | Derechos de importación y exportación | Separación de fuentes | Exclusivo y permanente | Prohibido | Arts. 4º, 9º, 75 inc. 1º y 126 |
| B | Impuestos directos | Coparticipación | Excepcional | Permanente | Art. 75, inc. 2º |
| C | Impuestos indirectos | Coparticipación | Permanente | Permanente | Art. 75, inc. 2º |

1.2. La armonización de los tributos locales. Un gran desafío

Visto en el cuadro del apartado anterior las competencias tributarias de las provincias, no tenemos dudas en afirmar que la armonización de los tributos locales (provinciales y municipales) es uno de los grandes desafíos que enfrenta la tributación. Nos proponemos entonces analizar algunas medidas tomadas en el marco de la concertación entre el Gobierno Nacional y los gobiernos locales que buscaron como objetivo armonizar la tributación total.

En ocasiones, estas medidas se canalizaron mediante la sanción de leyes y/o la suscripción de pactos, acuerdos que forman parte del "derecho tributario intrafederal".

Debemos mencionar que el régimen de coparticipación federal, el convenio multilateral y los pactos fiscales suscriptos entre la Nación y las provincias forman parte del "federalismo de concertación" o del denominado "derecho tributario intrafederal". Así ha sido definido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo recudido en

¹ Passarella, Julián. Los precedentes de la Fiscalía de Estado de Santa Fe sobre las limitaciones a las potestades tributarias provinciales. Errepar PSF, 07/2016.



UNR

"Transportes Automotores Chevallier SA c/Provincia de Buenos Aires"², con relación al régimen de coparticipación³.

Esta postura fue confirmada por el Máximo Tribunal al dictar sentencia en la causa "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/Provincia de Buenos Aires y Otro"⁴, con respecto al Pacto Fiscal. Allí señaló la Corte 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 institucional: 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..."*.

Es importante expresar que la Corte Suprema de la Provincia de Santa Fe también se ha enrolado en esta postura, conforme surge de la sentencia recaída en la causa "Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe s/Recurso Contencioso Administrativo de Ilegitimidad"⁵.

Debemos tener presente que frente al incumplimiento de la armonización dispuesta por las distintas leyes y/o de las cláusulas pactadas en los acuerdos suscriptos, las partes podrán exigir su cumplimiento ante la justicia, pudiendo en ocasiones plantear reclamos hasta llegar al Máximo Tribunal Nacional.

2. Tributos provinciales

Veamos entonces las distintas herramientas de armonización tributaria y su relación con los tributos provinciales.

2.1. La ley de Coparticipación Federal

2.1.1. A modo de introducción

La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos 23548⁶ en un instrumento de *coordinación financiera*, que entre uno de sus objetivos busca reducir o eliminar el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna, consecuencia de las

² "Transportes Automotores Chevallier SA c/Provincia de Buenos Aires", CSJN, 20/08/1991, Fallos 314:862.

³ Di Paolo, Horacio. La exigibilidad de las cláusulas impositivas del Pacto Fiscal en relación con la actividad primaria. Errepar Rural 08/2017.

⁴ "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/Provincia de Buenos Aires y Otro", CSJN, 19/08/1999, Fallos 322:1781.

⁵ "Municipalidad de Rosario c/Provincia de Santa Fe s/Recurso Contencioso Administrativo de Ilegitimidad", CSJ Santa Fe, 20/09/2006, A. y S., T. 216, pág. 8.

⁶ L. 23548. (BO: 26/01/1988)

UNR

superposiciones de las potestades tributarias que se producen en el régimen institucional argentino, como resultado del ejercicio concurrente o simultáneo de los poderes tributarios de la Nación y las Provincias, previsto por nuestra Constitución Nacional, al cual nos referimos *supra*.

Luego de la reforma constitucional de 1994, la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos ha adquirido jerarquía constitucional, producto de su incorporación al artículo 75, inciso 2 del texto de la Carta Magna.

Esta disposición tiene además otros objetivos. Por un lado, *armonizar* los gravámenes que son potestad de las provincias. Los gobiernos provinciales –por medio de sus representantes en el Congreso de la Nación– acordaron en el texto de la norma las características básicas a las que debe sujetarse el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Impuesto de Sellos, tributos que deberán ser regulados por cada Provincia en su legislación local. Por otro lado, la norma tiene como finalidad establecer la prohibición de que las Provincias apliquen *tributos análogos* a los nacionales coparticipados a los sujetos y bienes que se encuentran bajo su jurisdicción.

Con relación a este tema nuestro Máximo Tribunal Nacional sostuvo al respecto: *“...Que la Ley de Coparticipación 23548 estableció una serie de obligaciones a la que deben sujetarse las provincias –y la Nación en lo pertinente– con el fin de obtener el armónico funcionamiento del sistema de competencias tributarias y lograr un reparto equitativo del producido de los impuestos nacionales que integran dicho mecanismo. Esta ley convenio –que, a partir de su ratificación por las legislaturas locales, hace parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público local, también impone ciertas obligaciones a jurisdicciones provinciales, como la de abstenerse de crear gabelas locales análogas a las nacionales o la de adecuar ciertos impuestos (como el de sellos y sobre los ingresos brutos) a determinadas pautas unificadoras, a fin de evitar la dispar regulación de estos tributos en las provincias.– Que de este régimen no solo se desprenden derechos y obligaciones para las jurisdicciones adherentes sino que también resultan de él derechos ciertos a favor de los contribuyentes, que quedan amparados contra una eventual imposición de tributos locales, cuando estos se superponen con los nacionales o no se adecuan a las pautas a las que las provincias voluntariamente se sometieron al ratificar la ley convenio (confr. Fallos: 307:1993; 308:2153; 314:1797; 316:2183; 321:362; 327:1051; entre otros)...”⁷.*

⁷ “Central Térmica Sorrento S.A. c/Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe”, CSJN, 18/06/2013, Fallos 336:694.

UNR

2.1.2. La prohibición de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados

Surge claramente del artículo 9, inciso b), que el "Impuesto sobre los Ingresos Brutos" y el "Impuesto de Sellos" están salvado del denominado "test de analogía", que obliga a las provincias a *"no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos"* por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, siempre que cumplan el "test de armonización".

El concepto de *analogía* ha sido establecido por la Corte Suprema en la causa "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina"⁸. Señaló el Tribunal Címero con remisión al dictamen de la Procuradora: "Estimo que en este ámbito adquiere particular relevancia la opinión de Dino Jarach, expresada al momento de redactar un Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos (Coparticipación provincial en impuestos nacionales, Capítulo II, publicación del Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, páginas 183 y ss.). En el texto normativo propuesto como colofón de su investigación, expresó el autor citado con respecto a la analogía que 'Sin perjuicio de la valoración de la circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados 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'. A través de estas palabras, tengo para mí que resulta nuclear en la inteligencia de nuestra ley 23548 que la analogía no requiere una completa identidad de hechos imposables o bases de imposición, sino una coincidencia 'sustancial'".

2.1.3. Pautas armonizadoras en materia de Impuestos sobre los Ingresos Brutos

Debemos señalar que no corresponde realizar este "test de analogía" siempre la legislación dictada por las Provincias cumpla con las pautas establecidas en el propio artículo 9, inciso b), punto 1), del cuerpo legal, norma a la cual se la conoce como "test de armonización".

⁸ "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/Provincia de Chubut, CSJN, Fallos 328:2738, 19/06/2012.'."



UNR

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que *“La inclusión... del inc. b), del artículo 9, en el capítulo de la Ley 23548 titulado ‘obligaciones emergentes del régimen de esta ley’, así como la inequívoca claridad de su redacción, impiden sustraerse de su vigencia so pretexto de que se trata tan sólo de una pauta orientadora, más aún si se tiene en cuenta que la norma interpretada cuenta con la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones”*⁹. El Máximo Tribunal, con remisión al dictamen del Procurador también, señaló que *“la ratio legis inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, en vistas a obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada”*¹⁰.

Como se puede observar el Tribunal Cimero entiende que el objetivo de la disposición es *armonizar* el tributo, evitando la dispar regulación entre las distintas jurisdicciones locales.

Veamos a continuación las pautas armonizadoras establecidas por la norma, con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Artículo 9: La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:
Inciso b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor –cualquiera fuere su característica o denominación– que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una

⁹ “Grafa SA c/ Fisco Nacional DGI”, CSJN, 17/03/1998, Fallos 321:358.

¹⁰ Pluna Líneas Aéreas Uruguayas SA c/ Estado Nacional – Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires”, CSJN, 27/11/2014.



UNR

imposición diferencial en jurisdicciones locales. 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 31/12/1984 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes:

1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

– Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;

– Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles.

Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuesto, realizados en el período fiscal que se liquida;

– En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;

– Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);

– Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad¹¹;

– En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inciso d);

¹¹ En referencia las actividades desarrolladas en los denominados "establecimientos de utilidad nacional", vale la pena repasar la R. (CE) 290/2004 de la Comisión Federal de Impuestos, de fecha 28/10/2004



UNR

- En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja –a condición de reciprocidad– que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto;
- En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el decreto–ley 505/1958 y sus modificaciones. En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta;
- Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal –incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria– estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquélla;
- Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:
 - 1) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el período;
 - 2) En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley 21526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período;
 - 3) En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a 12 meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieron en cada período;
- Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales;
- Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento.

El antecedente directo de esta norma que estamos comentado es el artículo 9, inciso b) de la anterior Ley de Coparticipación Federal de Impuestos 20221¹². Señalaba la citada disposición:

Artículo 9 *“La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:*

...

¹² L. 20221. (BO: 21/03/1973).

UNR

Inciso b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipalidades de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados por esta ley. De esta obligación se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre: la propiedad inmobiliaria, el ejercicio de actividades lucrativas, las transmisiones gratuitas de bienes, los automotores y los actos, contratos y operaciones a título oneroso.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuesto, tasa, contribución u otro tributo, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales coparticipados por esta ley, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a impuestos comprendidos por esta ley. Esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios que guarden una razonable relación con los servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes y servicios sujetos a impuestos internos o a las ventas, y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor –cualquiera fuere su característica o denominación– que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos o a las ventas. El expendio al por menor de vinos, sidras, cervezas y demás bebidas alcohólicas, podrá no obstante ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales”.

Lo cierto es que la mayoría de los Códigos Fiscales y/o Tributarios de las provincias y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se apartan de esta pauta armonizadora y han ampliado el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos gravando ejercicio de “actividades” a título oneroso en lugar de “lucrativas”. Esta situación ha generado que ciertos contribuyentes recurran a la justicia, con el objetivo de no resultar alcanzados por el tributo fruto de ejercer actividades sin ánimo de lucro.

2.1.4. Pautas armonizadoras en materia de Impuestos de Sellos

En materia de armonización del Impuesto de Sellos, indica el artículo 9, inciso b) punto 2 que:

“En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o



UNR

recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21526.

Se entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.

Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna”.

2.1.5. La Ley de Coparticipación en el esquema federal. El debate que nos debemos

La Ley de Coparticipación, como ha señalado en varias oportunidades la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es una ley–convenio que resulta incorporada 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 provincias¹³.

Debemos recordar que, conforme indica la disposición transitoria 6ta.de la Constitución Nacional de 1994, antes de la finalización del año 1996 se debió dictar un nuevo régimen, en reemplazo del consagrado por la Ley 23548. En tal sentido señala esta disposición que “*Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos*

¹³ “Grafa SA c/Fisco Nacional DGI s/repetición”, CSJN, 17/03/1998, Fallos 321: 358.



UNR

casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación. La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias”.

Lo cierto es que a la fecha esta obligación constitucional se encuentra en mora.

Por los motivos expuestos entendemos que la nueva ley que deberá dictar el Congreso de la Nación deberá incluir normas destinadas a la armonización de los tributos locales. El contenido mínimo de estas disposiciones debe girar en torno al actual artículo 9 de la ley vigente. Entendemos que la nueva ley deberá ampliar temas a armonizar. En tal sentido sería recomendable incluir aspectos vinculados a los regímenes de retención, percepción y/o recaudación. Además sería conveniente acordar pautas para distribuir la base del tributo frente a operaciones Interjurisdiccionales concertadas por internet.

2.2. La ley de Combustibles

Expresa el artículo 22 de la Ley 23966¹⁴ que las provincias podrán dentro de los 270 días corridos contados a partir de la fecha de la publicación de esta ley en el Boletín Oficial, adherir por ley provincial a sus disposiciones y derogar, en igual término la legislación local que pueda oponérsele. Las provincias que adhieren al régimen de esta ley y decidan gravar con el impuesto a los ingresos brutos las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, deberán comprometerse a: a) Aplicar una tasa global, que comprendidas ambas etapas, no exceda el 3,5%, pudiendo alcanzar a la de industrialización con una tasa máxima del 1%. La tasa global explicitada no superará el 2,5% hasta el 31 de diciembre de 1991, y el 3% a partir del 1º de enero de 1992 hasta el 31 de julio de 1992. Hasta esta última fecha las jurisdicciones que al 1º de enero de 1991 tuvieran vigentes una tasa sobre la etapa de expendio superior al 2,5% podrán continuar con la aplicación de la misma sobre la etapa señalada respetando la tasa global del 3,5%; b) Aplicar las tasas referidas en el punto anterior sobre las siguientes bases imponibles; en la etapa de industrialización sobre el precio de venta excluidos el impuesto al valor agregado y el creado por el presente título; en la etapa de expendio al público, sobre el precio de venta excluido el impuesto al valor agregado.

En el supuesto de no producirse la adhesión en el término señalado en el primer párrafo las provincias deberán reintegrar al gobierno nacional las sumas que hubieran percibido a cuyo efecto el Poder Ejecutivo Nacional podrá efectuar las

¹⁴ L. 23966. BO: 20/08/1991)



UNR

compensaciones con otros libramientos extendidos a favor de las respectivas provincias. Sobre dichos montos se aplicarán los párrafos 2º y 3º del artículo 16 de la Ley 23548.

Las provincias acordarán con la Secretaría de Hacienda, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, mecanismos tendientes a regularizar los reclamos derivados de la aplicación de las disposiciones del último párrafo del artículo 2º de la Ley 23548 con relación a los excedentes que, desde el 1º de enero de 1988 y hasta el 31 de diciembre de 1990, se hubieran producido en la recaudación del impuesto establecido por la Ley 17597 y sus modificaciones, respecto de lo acreditado al Fondo de Combustible creado por dicha ley.

Podemos concluir que la normativa dispone la creación de un régimen especial, que descarta la analogía. El mismo tiene base en la Ley de Coparticipación Federal 23548, artículo 2, inciso b) y la ley nacional 23966, con especial relevancia en el artículo 22, que genera la obligación de las Provincias adherentes a no exceder la alícuota del 3,5% en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos".

El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento

El "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" fue firmado durante el transcurso del año 1993 entre el Gobierno Nacional y los gobiernos de 16 provincias al que con posterioridad adhirieron el resto de las jurisdicciones provinciales. El texto del citado Pacto fue aprobado por el decreto (PEN) 1807/1993¹⁵ y ratificado por el decreto (PEN) 14/1994¹⁶, de conformidad a lo previsto por el artículo 33 de la ley nacional 24307¹⁷. En general se conoce a este instrumento como Pacto Fiscal II.

A través de la firma del Pacto, las Provincias se comprometieron a derogar el Impuesto de Sellos y establecer una serie de exenciones en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos¹⁸.

Las provincias se comprometieron a¹⁹:

1) Derogar en sus jurisdicciones el Impuesto de Sellos²⁰.

¹⁵ D. (PEN) 1807/1993. (BO: 02/09/1993).

¹⁶ D. (PEN) 14/1994. (BO: 25/019/1994).

¹⁷ L. 24307. (BO: 30/12/1993).

¹⁸ Cláusula 4ta del pacto.

¹⁹ Ver: Di Paolo, Horacio. La exigibilidad de las cláusulas impositivas del Pacto Fiscal. Errepar PSF, 08/2016.

²⁰ La derogación debía incluir de inmediato la eliminación del Impuesto de Sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción e ir abarcando gradualmente al resto de las operaciones y sectores de la forma que determine cada provincia, y debía completarse antes del 30 de junio de 1995. La presente derogación no alcanzaba a las tasas retributivas de servicios administrativos efectivamente prestados y que guarden relación con el costo del servicio. Tampoco alcanzaba a las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el artículo 21 del Título III, Capítulo IV de la Ley 23.966, ni a instrumentos que no inciden ni directa ni indirectamente en el costo de los procesos productivos.



UNR

2) Derogar de inmediato los Impuestos Provinciales específicos que graven la Transferencia de Combustible, Gas, Energía Eléctrica, incluso los que recaen sobre la autogenerada, y Servicios Sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico. Asimismo se debían derogar de inmediato las que graven directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo.

3) Derogar de inmediato los Impuestos que gravaban los Intereses de Depósitos a Plazo Fijo y en Caja de Ahorro, a los Débitos Bancarios, y gradualmente todos aquellos que gravaban la Nómina Salarial, completando la derogación antes del 30 de junio de 1995.

4) Modificar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, disponiendo la exención de las actividades que se indican a continuación: a) Producción primaria; b) Prestaciones financieras realizadas por las entidades comprendidas en el régimen de la Ley 21526; c) Compañías de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, las Administradoras de Fondos Comunes de Inversión y de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Compañías de Seguros, exclusivamente por los ingresos provenientes de su actividad específica; d) Compraventa de divisas, exclusivamente por los ingresos originados en esta actividad; e) Producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista; f) Prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas, excepto para las que se efectúan en domicilios destinados a vivienda o casa de recreo o veraneo; g) Construcción de inmuebles.

Estas exenciones podrían implementarse parcial y progresivamente de acuerdo a lo que disponga cada Provincia, pero deberán estar completadas antes del 30 de junio de 1995. La exención no alcanzaba a todas las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el artículo 21 del Título III, Capítulo IV, de la Ley 23966. Para compensar la posible falta de ingresos, las Provincias eliminarán exenciones, desgravaciones y deducciones existentes a actividades no incluidas en el listado anterior y adecuarán las alícuotas aplicables a todas las actividades no exentas.

5) Modificar, a partir del 1º de enero de 1994, los Impuestos sobre la Propiedad Inmobiliaria a fin de que: a) Las tasas medias que resulten aplicables, en ningún caso: superen el 1,20%— para los inmuebles rurales, el 1,35% para los suburbanos y/o subrurales y el 1,50% para los urbanos, y; b) La base imponible no supere el 80 % del valor de mercado de los inmuebles urbanos y suburbanos y/o subrurales o del valor de la tierra libre de mejoras en el caso de los inmuebles rurales.

UNR

El Estado Nacional, se comprometió a la realización de los siguientes actos de gobierno: "punto 1) Reformular los tributos que percibe la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires en el mismo sentido y plazos en que se comprometen las Provincias. En el caso de los Impuestos sobre las Patentes de Automotores y/o similares, unificar las valuaciones y alícuotas a aplicar con las de las restantes jurisdicciones. Para las valuaciones se tomará como referencia las que publica la Dirección General Impositiva a los fines del Impuesto sobre los Bienes Personales No Incorporado al Proceso Económico...".

Lo cierto es que la entrada en vigencia de este pacto sufrió numerosas prórrogas, lo que generó un estado de incertidumbre acerca de su exigibilidad en los contribuyentes. Por medio de la sanción de la ley nacional 24468²¹ se dispuso prorrogar hasta el 1° de abril de 1996 el plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento relacionadas exclusivamente a materia tributaria, y cuyo vencimiento hubiera operado u operase con anterioridad a dicha fecha, que estuvieren pendientes de implementación²², entre ellas la exención plena que debían otorgar las provincias a la producción de primaria. La ley 24919²³ estableció la postergación de la aplicación del Convenio hasta el 31 de diciembre del 1999²⁴. Con la sanción de la ley 25235²⁵ se estableció una nueva prórroga de las obligaciones asumidas en el Pacto Federal por 2 años, o hasta la sanción de la nueva Ley de Coparticipación Federal, lo que sucediera primero²⁶. Posteriormente, la ley nacional 25239²⁷ dispuso prorrogar los plazos establecidos en la ley 24699, que se cumplían al 31 de diciembre de 1999, de acuerdo a lo dispuesto por la ley 25063, hasta el 31 de diciembre del año 2001 o hasta que entre en vigencia el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, que reemplace al instituido por la ley 23548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, lo que ocurra primero²⁸. Por otro lado, la ley nacional 26078²⁹ dispuso prorrogar por cinco años los plazos establecidos en el artículo 17 de la ley 25239³⁰. El decreto (PEN) 2054/2010³¹ prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2015 los plazos establecidos en el artículo 17 de

²¹ L. 24468. (BO: 23/03/1995).

²² L. 24468, artículo 5.

²³ L. 24919. (BO: 31/12/1997).

²⁴ L. 24919, artículo 2°

²⁵ L. 25235. (BO: 07/01/2000)

²⁶ L. 25235, punto primero del anexo a la ley.

²⁷ L. 25239. (BO: 31/12/1999).

²⁸ L. 25239, artículo 17.

²⁹ L. 26078. (BO: 12/01/2006).

³⁰ L. 26078, artículo 76.

³¹ D. (PEN) 2054/2010. (BO: 22/12/2010).



UNR

la ley 25239. Por último, la ley 27199³² dispuso prorrogar hasta el 31 de diciembre de 2017 los plazos establecidos en el artículo 17 de la ley 25239.

Vale la pena cuestionarse si el Pacto Fiscal II logró el objeto de armonizar los tributos provinciales. Entendemos que en parte cumplió su propósito. El problema fue que cuando las provincias comenzaron a sufrir necesidades en sus tesoros decidieron unilateralmente abandonar los compromisos asumidos, lo que generó una profusa doctrina acerca de posibilidad (o no) de abandonar el acuerdo en forma unilateral, habida cuenta que se trata de un instrumento que forma parte del Derecho Tributario Intrafederal.

Antes del vencimiento de la última prórroga mencionada se procedió a firmar el "Consenso Fiscal", situación que es mencionada en el séptimo párrafo de la parte introductoria (declarativa) de este acuerdo.

2.3. La Ley Estabilidad Fiscal y Ley Pymes

A través de la Ley 27264³³, el Congreso de la Nación instrumentó la denominada "estabilidad fiscal". Así, indica el artículo 16 de este cuerpo normativo que "*Las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas gozarán de estabilidad fiscal durante el plazo de vigencia establecido en el artículo anterior. Alcanza a todos los tributos, entendiéndose por tales los impuestos directos, tasas y contribuciones impositivas, que tengan como sujetos pasivos a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas no podrán ver incrementada su carga tributaria total, considerada en forma separada en cada jurisdicción determinada, en los ámbitos nacional, provinciales y municipales, siempre y cuando las provincias adhieran al presente Título, a través del dictado de una ley en la cual deberán invitar expresamente a las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones a dictar las normas legales pertinentes en igual sentido.* En nuestra opinión se trata de una medida destinada a "congelar", o bien, a "no incrementar" la presión fiscal para el sector de la economía definido como "*Micro, Pequeñas y Medianas Empresas*". La disposición utiliza dos mecanismos para intentar lograr su objetivo: a) estabilidad fiscal; b) congelamiento de la carga tributaria.

Se trata de una disposición que generó una previsibilidad de la carga tributaria. También tiene por objetivo la búsqueda de la seguridad jurídica tributaria. Los hechos imponible que generen los sujetos alcanzados por la Estabilidad Fiscal tendrán el mismo tratamiento tributario mientras dure el beneficio.

³² L. 27199. (BO: 04/11/2015).

³³ L. 27264. (BO: 01/08/2016).

Nótese que la norma señalada invitaba a las provincias a adherir. En la tabla que acompañamos a continuación se detallan las provincias que han adherido a esta disposición.

Cuadro B: Normas locales de adhesión a la ley 27264

| Jurisdicción | Normativa |
|------------------------|---|
| Ciudad de Buenos Aires | L. (Legislatura Ciudad Bs. As.) 5947 [BO (Ciudad Bs. As.): 17/1/2018] |
| Chaco | Ley (Chaco) I-2520 [BO (Chaco): 5/12/2016] |
| Chubut | Ley (Chubut) IX-140 [BO (Chubut): 5/12/2016] |
| Córdoba | Ley (Córdoba) 10396 y 10508 [BO (Córdoba): 15/12/2016 y 27/12/2017] |
| Entre Ríos | Ley (E. Ríos) 10546 [BO (E. Ríos):13/12/2017] |
| Formosa | Ley (Formosa) 1655 [BO (Formosa): 28/12/2017] |
| Jujuy | Ley (Jujuy) 6020 [BO (Jujuy): 9/8/2017] |
| Mendoza | Ley (Mendoza) 9006 [BO (Mendoza): 11/10/2017] |
| Misiones | D (PE Misiones)1626-2016[BO (Misiones): 14/11/2016] |
| Neuquén | Ley (Neuquén) 3027 [BO (Neuquén): 26/11/2016] |
| Río Negro | Ley (Río Negro) 5250 [BO (Río Negro): 2/11/2017] |
| San Juan | Ley (San Juan) 1552-J [BO (San Juan): 24/1/2017] |
| Santa Fe | Ley (Santa Fe) 13749 y 13750 [BO (Santa Fe): 19/2/2018 y 8/3/2018] |
| Tierra del Fuego | Ley (Tierra del Fuego) 1204 [BO (Tierra del Fuego): 11/1/2018] |
| Tucumán | Ley (Tucumán) 9093 [BO (Tucumán): 11/4/2018] |

Con relación a la adhesión de las provincias a esta ley nacional debemos efectuar algunas consideraciones. En primer lugar, tal como se puede observar de la tabla, no han adherido a la ley 27264 las provincias de Buenos Aires, Catamarca, Corrientes, La Pampa, Santiago del Estero y San Luis.

También debemos señalar que con relación a las jurisdicciones locales que han adherido, el alcance de la estabilidad fiscal y del congelamiento de la carga tributaria es totalmente dispar. Ello se debe a que pese a haber adherido a la norma nacional, las provincias conservan su "poder tributario originario". Así las cosas las provincias de Córdoba, Formosa, Mendoza y Santa Fe consagran el régimen de estabilidad fiscal para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Sellos. A modo de ejemplo podemos citar el artículo 16 de la ley (Santa Fe) 13749. El mismo indica que *"el beneficio que se establece en la presente ley resultará de aplicación desde su publicación y comprenderá los siguientes impuestos: a) Impuesto sobre los Ingresos Brutos, b) Impuesto de Sellos"*. La provincia de Neuquén contempla el beneficio para todos los tributos provinciales.

En cambio, el régimen establecido en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires excluye al Impuesto sobre los Ingresos Brutos del beneficio de la "estabilidad fiscal". En tal

UNR

sentido, señala el artículo 2° de la ley (CABA) 5947 que *“Los incrementos de carga tributaria originados por la variación de valor imponible de los bienes inmuebles y de los vehículos en general, respecto de su valor vigente al año 2016, no se encuentran alcanzados por la estabilidad fiscal establecida en el artículo 16 de la Ley Nacional 27264, sin perjuicio del mantenimiento de la alícuota del tributo directo respectivo. Asimismo la estabilidad fiscal a la que hace referencia la norma no alcanza el impuesto sobre los ingresos brutos por su carácter de tributo indirecto”*. De la lectura de esta norma surge que el beneficio fiscal alcanza únicamente al Impuesto de Sellos. Por último, las provincias de Chaco, Jujuy y Tierra del Fuego, a pesar de haber adherido a la normativa nacional, no establecieron en su legislación local ningún tipo de beneficio impositivo.

Un tema que también resulta sumamente dispar, es la fecha tope de extinción de los beneficios tributarios, con motivo de adhesión a la ley nacional 27264, hacia los contribuyentes y/o responsables. La mayoría de las jurisdicciones que han adherido establecieron en sus legislaciones locales que los beneficios se extinguen el 31/12/2018³⁴. Algunas provincias han establecido otras fechas de culminación de los beneficios. Tal es el caso de las provincias de Córdoba y Santa Fe. En la primera de las provincias citadas si bien los beneficios de la estabilidad fiscal vencían originalmente el 31/12/2018, la Legislatura cordobesa, por medio de la sanción de la ley (Córdoba) 10508, procedió a extender la fecha de vigencia de los mismos. Indica el artículo 36 de este cuerpo normativo: *“Extiéndese hasta el 31 de diciembre de 2020, en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, las disposiciones previstas en la ley 10396”*. En la Provincia de Santa Fe para las actividades de producción primaria, el comercio en general y las prestaciones de servicios la estabilidad fiscal consagrada en la legislación procederá hasta el 31 de diciembre de 2020. En cambio, para las actividades industriales el beneficio se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2021³⁵.

Esta gran disparidad normativa sumando al abandono unilateral de los compromisos asumidos por las provincias con la firma del Pacto Fiscal II y la elevada presión fiscal, entendemos que este fueron algunos de los motivos por los cuales el Gobierno

³⁴ Las leyes vigentes en Entre Ríos, Formosa, Neuquén, Río Negro, San Juan y Tucumán así lo prevén.

³⁵ Ver Di Paolo, Horacio: a) Santa Fe. Ingresos Brutos. Tratamiento luego de la sanción de las leyes de estabilidad fiscal, de adhesión al Consenso Fiscal y de reforma tributaria. Errepar PSF, 04/2018; b) Situación tributaria de los nuevos establecimientos en la Provincia de Santa Fe frente a la estabilidad fiscal luego del dictado de la RG (API) 16/2018. Errepar PSF, 05/2018; c) La estabilidad fiscal frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las Provincias de Córdoba y Santa Fe. Errepar PIC, 05/2018; d) La estabilidad fiscal frente a los tributos municipales en la Ciudad de Rosario. Errepar PSF, 07/2018; e) Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Estabilidad Fiscal y Congelamiento de Carga Tributaria. Situación luego de la sanción de la ley (Santa Fe) 13875 y el dictado de la RG (API) 4/2019; f) Dos herramientas que intentaron reducir la presión fiscal de los tributos locales: la “Estabilidad Fiscal” y el “Consenso Fiscal”. Errepar PIC, 05/2019; g) La Estabilidad Fiscal y el Consenso Fiscal. Revista del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe. Nro. 344, Año XXX, 06/2019; h) Estabilidad fiscal y congelamiento de carga tributaria para el año 2020. Ley (Santa Fe) 13975 y RG (API) 2/2020.



Nacional decidió suscribir junto con los gobiernos locales el denominado "Consenso Fiscal".

2.4. El "Consenso Fiscal 2017"

El 16 de noviembre de 2017 el Presidente de la Nación junto a 23 gobernadores de Provincia y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires firmaron el denominado "Consenso Fiscal". Se trata entonces de un instrumento que forma parte del denominado "derecho tributario intrafederal".

El estado de adhesión de las jurisdicciones locales al Consenso Fiscal lo podemos resumir en el siguiente cuadro:

Cuadro C: Normas locales de adhesión al Consenso Fiscal 2017

| Jurisdicción | Normativa |
|------------------------|--|
| Buenos Aires | Ley (Bs. As.) 15017 [BO (Bs. As.): 24/1/2018] |
| Ciudad de Buenos Aires | R. (Legislatura Ciudad Bs. As.) 441/2017 [BO (Ciudad Bs. As.): 8/1/2018] |
| Catamarca | Ley (Catamarca) 5532 [BO (Catamarca): 29/12/2017] |
| Chaco | Ley (Chaco) B-2745 [BO (Chaco): 22/12/2017] |
| Chubut | Ley (Chubut) XXIV-79 [BO (Chubut): 9/3/2018] |
| Córdoba | Ley (Córdoba) 10510 [BO (Córdoba): 26/12/2017] |
| Corrientes | Ley (Corrientes) 6434 [BO (Corrientes): 14/2/2018] |
| Entre Ríos | Ley (E. Ríos) 10557 [BO (E. Ríos): 4/1/2018] |
| Formosa | Ley (Formosa) 1659 [BO (Formosa): 3/1/2018] |
| Jujuy | Ley (Jujuy) 6062 [BO (Jujuy): 26/2/2018] |
| La Rioja | Ley (La Rioja) 10056 [BO (La Rioja): 30/1/2018] |
| Mendoza | Ley (Mendoza) 9045 [BO (Mendoza): 16/2/2018] |
| Misiones | Ley (Misiones) XXI-67 [BO (Misiones): 20/12/2017] |
| Neuquén | Ley (Neuquén) 3090 [BO (Neuquén): 29/12/2017] |
| Río Negro | Ley (Río Negro) 5262 [BO (Río Negro): 1/1/2018] |
| Salta | Ley (Salta) 8064 [BO (Salta): 14/12/2017] |
| San Juan | Ley (San Juan) 1719-I [BO (San Juan): 9/2/2018] |
| Santa Cruz | Ley (Santa Cruz) 3570 [BO (Santa Cruz): 3/1/2018] |
| Santa Fe | Ley (Santa Fe) 13748 [BO (Santa Fe): 19/2/2018] |
| Santiago del Estero | Ley (Santiago del Estero) 7249 [BO (Santiago del Estero): 23/2/2018] |
| Tierra del Fuego | Ley (Tierra del Fuego) 1195 [BO (Tierra del Fuego): 28/12/2017] |
| Tucumán | Ley (Tucumán) 9070 [BO (Tucumán): 26/12/2017] |

Con la firma de este acuerdo, tanto la Nación como las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires asumieron diversos compromisos que tienen impacto sobre distintos aspectos tributarios que tienden a bajar la presión fiscal.



UNR

Del texto del acuerdo surge que las partes suscribieron: a) compromisos comunes, b) compromisos asumidos por el Estado Nacional, c) compromisos asumidos por las provincias y la CABA.

2.4.1. Compromisos Comunes

Vale la pena señalar que el término "compromisos comunes" implica que la Nación y todas las provincias firmantes del acuerdo, es decir ambas partes, asumieron la obligación de aprobar y/o modificar determinadas normas. Con relación al tema que estamos estudiando debemos destacar el siguiente compromiso:

Inciso p) Disponer de un organismo federal que cuente con la participación de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que determine los procedimientos y metodologías de aplicación para todas las jurisdicciones con el objeto de lograr que las valuaciones fiscales de los inmuebles tiendan a reflejar la realidad del mercado inmobiliario y la dinámica territorial.

Conforme surge la redacción del texto del "Consenso" de este párrafo, se dispone la creación de un Organismo Federal.

Actualmente existen órganos jurisdiccionales creados por disposiciones que forman parte del "derecho tributario intrafederal". Así, la Ley de Coparticipación 23548 creó la Comisión Federal de Impuestos, cuyas funciones están dispuestas en el artículo 11 de la citada disposición. Por otro lado, las normas del Convenio Multilateral dispusieron la creación de la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria. Estos dos últimos organismos tienen competencia únicamente en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos solo cuando con contribuyente resulte alcanzado por sus disposiciones.

En cumplimiento de este punto del Consenso, a través del decreto (PEN) 938/2018³⁶ se creó el Organismo Federal de Valuaciones de Inmuebles en el ámbito de la Secretaría de Provincias y Municipios del Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda que tendrá por objeto determinar los procedimientos y las metodologías de aplicación para las valuaciones fiscales de los inmuebles ubicados en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de las provincias que adhirieron al Consenso Fiscal suscripto el 16 de noviembre de 2017 por el Poder Ejecutivo Nacional y los representantes de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aprobado por la Ley 27429, con el objeto de lograr que dichas valuaciones tiendan a reflejar la realidad del mercado inmobiliario y la dinámica territorial.

El Organismo Federal de Valuaciones de Inmuebles cuenta con un Comité Ejecutivo que estará integrado por: a) El titular de la Secretaría de Provincias y Municipios del

³⁶ D. (PEN) 938/2018. (BO: 24/10/2018)



UNR

Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda, quien presidirá el organismo; b) Un representante de la Jefatura de Gabinete de Ministros, que ejercerá la Vicepresidencia del organismo y reemplazará al Presidente en caso de ausencia, enfermedad o vacancia; c) Un representante del Ministerio de Hacienda; d) Un representante del Instituto Geográfico Nacional, organismo descentralizado actuante en la órbita del Ministerio de Defensa y; e) Un representante de la AFIP, entidad autárquica actuante en la órbita del Ministerio de Hacienda. Los miembros del Comité Ejecutivo se desempeñarán con carácter "ad-honorem" y serán propuestos por las respectivas jurisdicciones y entidades, extremo que será comunicado al Secretario de Provincias y Municipios del Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda, a efectos de que dicte el acto administrativo que establezca la conformación del referido Comité.

En nuestra opinión, no resultaba necesario que la creación de este nuevo Órgano. Sería deseable que las tareas detalladas en materia de valuación de inmuebles se encomienden a la Comisión Federal de Impuestos, previa modificación de la normativa que corresponda. Este organismo, oportunamente, ha emitido disposiciones interpretativas acerca del Pacto Fiscal II. Por tal motivo recomendamos que sea quien se encargue de esta tarea en materia del "Consenso Fiscal", el cual tiene características similares a los Pactos Fiscales. Para cumplir con esta función que proponemos la Comisión Federal de Impuestos puede recurrir a Universidades Nacionales, a la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y a la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas. No tenemos dudas en afirmar que todas estas instituciones de la sociedad civil prestarían colaboración para las tareas a desarrollar.

2.4.2. Compromisos por las provincias y la CABA

Las medidas acordadas tendientes a reducir la presión fiscal se pueden clasificar de la siguiente manera: a) Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, b) Con relación al Impuesto de Sellos, c) Con relación a las tasas municipales. Veamos a continuación cada una de ellas.

2.4.3. Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Los compromisos asumidos por las jurisdicciones, en el punto III, en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos son los siguientes:

- a) *Inciso a) Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien*



UNR

Recordemos que muchas provincias, por medio de sus Poderes Legislativos, sancionaron oportunamente normas que otorgaron un tratamiento tributario más favorable para aquellos sujetos que se encuentren radicados y/o domiciliados en una Provincia, respecto de otros que no lo están. De este modo, podemos señalar que las principales diferencias que se planteaban en la legislación son las siguientes: a) exenciones tributarias para los sujetos radicados en una Provincia, las cuales no operaban para aquellos contribuyentes no radicados en ese territorio provincial; b) alícuota básica del tributo menor para los contribuyentes radicados en una Provincia, respecto de la que debían tributar otros contribuyentes no radicados; c) alícuotas promocionales y diferenciales menores para contribuyentes radicados en una Provincia en relación a aquellos sujetos no radicados en la misma. A título de ejemplo, podemos señalar que la Provincia de Santa Fe consignó este tipo de diferenciación en su legislación para la producción primaria³⁷, la industrial y el transporte. En tal sentido, para que la exención frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos resultara procedente, se requería que el sujeto se encuentre radicado en la Provincia de Santa Fe.

Luego de la sentencia recaída en las causas "Bayer SA c/ Provincia de Santa Fe"³⁸ y "Harriet & Donnelly SA c/ Provincia de Chaco"³⁹ la Corte Suprema de Justicia de la Nación determinó que "queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de 'aduana interior' vedada por la Constitución (Constitución Nacional, artículos 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada"⁴⁰.

El texto del "Consenso Fiscal" se hace eco de esta problemática y dispone que las jurisdicciones locales deban "eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales". Entendemos que esta medida estuvo dirigida a armonizar estos distintos tratamientos dispuestos por las legislaciones locales.

³⁷ Ver: Di Paolo, Horacio: a) El concepto de "radicación" en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad primaria. Errepar PSF, 12/2012; b) Actividad primaria. Concepto de "radicación" en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a partir del dictamen (Fiscalía de Estado) 1310/2013. Errepar PSF, 02/2014; c) Las implicancias del concepto de radicación frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe. Errepar PSF, 03/2014; d) Ingresos Brutos. El concepto de radicación en la actividad agropecuaria. Errepar Consultor Agropecuario Nro. 14; e) La alícuota básica del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el concepto de "radicación" y el fallo de la Corte Suprema en la causa Harriet & Donnelly SA. Errepar PSF, 09/2015.

³⁸ "Bayer SA c/ Provincia de Santa Fe", CSJN, 31/10/2017.

³⁹ "Harriet & Donnelly SA c/ Provincia de Chaco", CSJN, 31/10/2017.

⁴⁰ Di Paolo, Horacio. La alícuota básica del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el concepto de "radicación" y el fallo de la Corte Suprema en la causa Harriet & Donnelly SA. Errepar PSF, 09/2015.

UNR

b) *Inciso d) Establecer exenciones y aplicar alícuotas del impuesto no superiores a las que para cada actividad y período se detallan en el Anexo I de este Consenso*

Señalamos *supra* que las Provincias se comprometieron a eximir del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los ingresos generados por ciertas actividades.

El texto "Consenso Fiscal" retoma esta idea y aspira llegar a esta situación de "exención" para el ejercicio fiscal 2020 para algunas actividades, para otras se establece una alícuota máxima que resultará de aplicación sobre la base imponible determinada en los Códigos Fiscales locales.

Veamos a continuación la tabla denominada "Anexo I", a los efectos de conocer el acuerdo al que llegaron las jurisdicciones signatarias del consenso:

| Actividad (1) | Alícuotas IIBB | | | | |
|---|----------------|--------|--------|--------|--------|
| | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
| Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura | 1,50% | 0,75% | exento | exento | exento |
| Pesca | 1,50% | 0,75% | exento | exento | exento |
| Explotación de Minas y Canteras | 1,50% | 0,75% | exento | exento | exento |
| Industria Manufacturera (2) | 2,00% | 1,50% | 1,00% | 0,50% | exento |
| - Industria Papelera | 7,00% | 6,00% | 5,00% | 4,00% | 3,00% |
| Electricidad gas y Agua (2) | 5,00% | 3,75% | 2,50% | 1,25% | exento |
| Construcción | 3,00% | 2,50% | 2,00% | 2,00% | 2,00% |
| Comercio Mayorista. Minorista y Reparaciones | sin máximo | 5,00% | 5,00% | 5,00% | 5,00% |
| Hoteles y Restaurantes | 5,00% | 4,50% | 4,00% | 4,00% | 4,00% |
| Transporte | 3,00% | 2,00% | 1,00% | exento | exento |
| Comunicaciones | 5,00% | 4,00% | 3,00% | 3,00% | 3,00% |
| - Telefonía Celular | 7,00% | 6,50% | 6,00% | 5,50% | 5,00% |
| Intermediación Financiera | sin máximo | 5,50% | 5,00% | 5,00% | 5,00% |
| - Servicios Financieros (3) | sin máximo | 7,00% | 6,00% | 5,00% | 5,00% |
| - Créditos Hipotecarios | exento | exento | exento | exento | exento |
| Actividades Inmobiliarias, Empresariales y de Alquiler | 6,00% | 5,00% | 4,00% | 4,00% | 4,00% |
| Servicios Sociales y de Salud | 5,00% | 4,75% | 4,50% | 4,25% | 4,00% |
| (1) No están alcanzadas por estos topes las actividades relacionadas con el juego, el tabaco y las bebidas alcohólicas, ni la venta | | | | | |
| No podrán incrementarse las alícuotas vigentes al 30/10/17 para las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, incluidas las actividades de refinería con expendio al público, las cuales quedarán exceptuadas del cumplimiento del cronograma de alícuotas máximas | | | | | |
| (2) Máximo 4% para residenciales. | | | | | |
| (3) Máximo 7% para consumidores finales. | | | | | |

c) *Inciso e) Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio*

UNR

Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.

Entendemos que el mecanismo apropiado a los efectos de que las jurisdicciones respeten el límite territorial en materia de regímenes de retención y percepción es el dictado de la resolución de los Órganos del Convenio Multilateral⁴¹. La norma a dictar debe buscar el consenso de todas las jurisdicciones signatarias. Se trata este de un tema fundamental, a los efectos de que ninguna de las jurisdicciones proceda a impugnar la disposición a dictar, como ha ocurrido en otras oportunidades. Otro de los mecanismos sería incluir una pauta armonizadora en el actual artículo 9 de la Ley de Coparticipación.

Vale la pena aclarar que algunas jurisdicciones respetan el principio de territorialidad en materia de regímenes de retenciones y percepciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Tal es el caso de la Provincia de Santa Fe. Las conclusiones a las que arriban numerosas resoluciones individuales sobre consultas vinculantes en esta materia son un ejemplo digno de ser tomado por todas las jurisdicciones provinciales⁴². Este aspecto será analizado en detalle en los apartados siguientes.

d) Inciso f) Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 (seis) meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.

Señalábamos oportunamente que a los efectos de dar cumplimiento a este compromiso, algunas jurisdicciones deberán modificar sus Códigos Fiscales locales e incorporar figura de la "devolución automática". También deberán, por medio de sus administraciones tributarias, dictar normas reglamentarias acerca del procedimiento administrativo tributario que tendrán que recorrer los contribuyentes y/o responsables a los efectos de solicitar la devolución del saldo a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos generado por "retenciones y percepciones". La Provincia de Santa Fe aún ni ha efectuado las modificaciones legales para dar cumplimiento a este compromiso asumido.

⁴¹ Si bien existe la RG (CA) 4/2011 y modificaciones, la misma no es receptada por todas las jurisdicciones. Recordemos que por medio del dictado de la RG (CA) 9/2012 se ha dispuesto que la RG (CA) 4/2011 no resulta de aplicación para la Provincia de Tucumán.

⁴² Resoluciones Individuales (API) 184/2015, 30/12/2015; 21/2017, 07/03/2017; 22/2017, 07/03/2017; 76/2017, 24/10/2017; 79/2017, 29/08/2017; 88/2017, 10/10/2017; 92/2017, 19/10/2017; 93/2017, 20/10/2017; 89/2018, 03/08/2018 y 01/2019, 28/01/2019.



UNR

Entendemos que la terminología empleada por la letra del "Consenso Fiscal", en este punto, resulta comprensiva de las recaudaciones bancarias establecidas por el SIRCREB. Numerosos Códigos Fiscales se refieren al SIRCREB bajo la denominación de genérica de "recaudación", como si se tratase de un instituto distinto de las "retenciones y percepciones". En nuestra opinión, los saldos a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos originados por el SIRCREB encuadran en este punto del "Consenso Fiscal".

2.4.4. Compromisos asumidos con relación al Impuesto de Sellos

Las partes firmantes del acuerdo consensuaron los puntos que seguidamente veremos en materia de Impuesto de Sellos.

- a)** *Inciso i) Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el domicilio de las partes, en el lugar del cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente*

Vale la pena recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la sentencia recaída en la causa: "Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires"⁴³, se expidió declarando inconstitucional el tratamiento diferencial, con relación a la aplicación de alícuotas diferenciales en razón del domicilio del contribuyente en el Impuesto de Sellos.

Este punto del "Consenso Fiscal" no hace más que obligar el acatamiento del fallo del Máximo Tribunal y exigir a las provincias que modifiquen el posible tratamiento diferencial plasmado en su legislación.

Se trata de una medida que claramente tuvo como objetivo armonizar los distintos tratamientos dispensados por las jurisdicciones locales.

- b)** *Inciso j) No incrementar las alícuotas del Impuesto a los Sellos correspondientes a la transferencia de inmuebles y automotores y a actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios*

Una vez aprobado el texto del "Consenso Fiscal" por los poderes legislativos de cada una de las provincias y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las jurisdicciones no podrán incrementar las alícuotas que recaigan sobre los actos, contratos y operaciones debidamente instrumentados que graven: "*transferencia de inmuebles y automotores y a actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios*". Claramente se trata de una cláusula destinada a no incrementar la presión fiscal en materia de Impuesto de Sellos.

⁴³ "Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires s/Acción declarativa", CSJN, 16/12/2014, Fallos 337:1464.



UNR

Nótese que el texto del "Consenso Fiscal" utiliza la expresión "transferencia", la cual resulta abarcativa de numerosas situaciones detalladas en la legislación de fondo. Nos referimos a que se encontraran alcanzados por el tributo los boletos de compraventa, las cesiones de los mismos a terceros, la transmisión del dominio fiduciario, etc.

En ocasiones las transferencias de inmuebles y rodados se materializan con operaciones de préstamos o mutuos. Entonces debemos cuestionarnos si estas últimas también resultarán alcanzadas por la obligación asumida en este acápite. La norma mantiene silencio al respecto.

Un tema que seguramente generará conflictos, será dilucidar el alcance de la expresión "servicios complementarios". Nos preguntamos entonces cual es el alcance de estos servicios complementarios que quedan alcanzados por el Impuesto de Sellos. Veamos algunos ejemplos. Imaginemos una empresa petrolera que decide firmar un contrato para el transporte de los combustibles líquidos que produce, a los efectos de que los mismos lleguen a las estaciones de servicios. ¿Se trata este de un servicio complementario de sus actividades?

c) Inciso k) Establecer, para el resto de los actos y contratos, una alícuota máxima de Impuesto a los Sellos del 0,75% a partir del 1 de enero de 2019, 0,5% a partir del 1 de enero de 2020, 0,25% a partir del 1 de enero de 2021 y eliminarlo a partir del 1 de enero de 2022

Este compromiso se debe analizar en forma conjunta con el establecido en el inciso anterior. Para los actos y contratos no detallados en el inciso j) las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires deberán respetar las alícuotas máximas dispuestas en este punto del "Consenso Fiscal".

La norma prevé la eliminación del tributo para el resto de los actos y contratos no enunciados en el inciso j) a partir del 1° de enero de 2022. Es decir que a partir de esa fecha el Impuesto de Sellos en las jurisdicciones provinciales solo podrá gravar "transferencia de inmuebles y automotores y a actividades hidrocarbúferas y sus servicios complementarios". Entendemos que este compromiso asumido por las jurisdicciones locales tiene a disminuir la presión fiscal.

Un punto controvertido, y que seguramente traerá numerosos debates doctrinarios es el Impuesto de Sellos que recae sobre las operaciones "bancarias y financieras". Recordemos que la pauta armonizadora fijada en el artículo 9, inciso b), punto 2 de la ley 23548 de Coparticipación Federal de Impuestos indica que "En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y

UNR

sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21526”.

Como podemos observar, la norma detallada prevé que el tributo pueda recaer sobre operaciones bancarias. El término “operaciones” es receptado de la legislación de fondo en materia de Entidades Financieras, las cuales se encuentran reguladas por la ley nacional 21526⁴⁴. Vale la pena recordar que estas realizan con sus clientes dos tipos de operaciones⁴⁵: a) Operaciones Activas: Básicamente constituidas por toda la actividad crediticia (prestamos) de una entidad; b) Operaciones Pasivas: Conformadas por la actividad de tomar depósitos en todas las formas autorizadas por la Autoridad de Aplicación del sistema (BCRA). Las mismas consisten en depósitos en cuentas a la vista, depósitos a plazo fijo, etc.

Con relación a este punto, debemos mencionar la redacción de la gravabilidad a las operaciones bancarias consagrada en el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Indica la misma que: *“También están sujetos al impuesto, de acuerdo con las normas del Capítulo II las operaciones monetarias, registradas contablemente que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley Nacional 21526 y sus modificaciones, con asiento en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aunque se trate de sucursales o agencias de una entidad con domicilio fuera de ella”*⁴⁶.

Entendemos que a esta altura debemos repasar la jurisprudencia en materia de operaciones monetarias. Un tema que corresponde analizar es si el aspecto objetivo del hecho imponible comprende a las operaciones monetarias no regidas por la ley nacional 21526 y no instrumentadas conforme la definición de instrumento de la ley de Coparticipación. Ha indicado la Comisión Federal de Impuestos en la R. (CP) 34/1990⁴⁷ que *“corresponde dejar apuntado que la Ley de Coparticipación, no sólo se inspira en el principio liminar de evitar la doble o múltiple imposición, sino también en la tarea de fijar criterios marco a fin de armonizar las características a que habrán de ajustarse los tributos locales. Que partiendo de tales ideas, la Ley 23548, consagra como definición esencial del Impuesto de Sellos su carácter instrumental, agregando a su vez la posibilidad de aplicarlo ‘sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21526’, de lo que se colige que la ampliación del hecho imponible efectuada por la Ley 23658, artículo 37, punto 6º, que abarca a entidades no*

⁴⁴ L. 21526. (BO: 21/02/1977).

⁴⁵ Señala el artículo 20 de la ley 21526: *“Los bancos comerciales podrán realizar todas las **operaciones activas, pasivas** y de servicios que no les sean prohibidas por la presente Ley o por las normas que con sentido objetivo dicte el Banco Central de la República Argentina en ejercicio de sus facultades”.*

⁴⁶ Código Fiscal Ciudad Autónoma de Buenos Aires (2018), artículo 426.

⁴⁷ R.CP (CFI) 34/1990, 28/1999, “SA Alba Fábrica de Pinturas, Esmaltes, Barnices y otros”.



UNR

regidas por la apuntada Ley 21526, importa una desviación palmaria de los compromisos asumidos por los fiscos signatarios...". Por tales motivos resolvió "Revocar la Resolución Nº 65/89 del Comité Ejecutivo, declarando que el Impuesto incorporado por la Ley 23658, artículo 37, punto 6º, referente a operaciones financieras que devenguen intereses, efectuadas por entidades no regidas por la Ley 21526, se encuentra en pugna con el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales instituido por la Ley 23548, en su artículo 9º, inciso b), apartado 2".

Volviendo al texto del "Consenso Fiscal", afirmamos que del mismo no surge que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se hayan comprometido a *eximir* del tributo a las operaciones monetarias instrumentadas por las entidades financieras con sus clientes, ni mucho menos a *eliminar* del aspecto objetivo del hecho imponible tales operaciones.

Recordemos que con la firma del Pacto Fiscal II las provincias se comprometieron a eliminar el Impuesto de Sellos sobre las operaciones bancarias, financieras y de seguros del sector agropecuario, industrial, minero y de la construcción⁴⁸. Nótese entonces que si mediante la firma del Pacto Fiscal II, las Provincias asumieron compromisos vinculados a operaciones monetarias, no podemos inferir que mediante la firma del Consenso Fiscal estos hechos imponibles quedaron subsumidos en las obligaciones asumidas en el inciso k). Ello debido a que tal como surge de este inciso, el compromiso sólo abarca a "actos y contratos". Así las cosas el tributo sobre las "operaciones monetarias" continuará teniendo vigencia con posterioridad al 01/01/2022.

2.5. El "Consenso Fiscal 2018"

El 13 de septiembre de 2018 el señor Presidente de la Nación junto con algunos gobernadores de las provincias y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reunieron con el objetivo de introducir una modificación al texto original de Consenso Fiscal.

Así las cosas, con relación al Impuesto de Sellos, el punto I, inciso f) de este acuerdo dispuso "*posponer por un año calendario el cronograma establecido en la cláusula III.k del Consenso Fiscal para las jurisdicciones que aprueben el Consenso Fiscal 2018*".

⁴⁸ Ver: Di Paolo, Horacio. Provincia de Santa Fe. Impuesto de Sellos en la actividad agropecuaria. Errepar Consultor Agropecuario 02/2017.



Cuadro D: Normas locales de adhesión al Consenso Fiscal 2018

| Jurisdicción | Normativa |
|------------------------|--|
| Buenos Aires | Ley (Bs. As.) 15016 [BO (Bs. As.): 24/1/2019] |
| Ciudad de Buenos Aires | R. (Legislatura Bs. As. Cdad.) 367/2018 [BO (Bs. As. Cdad.): 6/5/2019] |
| Catamarca | Ley (Catamarca) 5598 [BO (Catamarca): 28/8/2019] |
| Córdoba | Ley (Cba.) 10591 [BO (Cba.): 26/12/2018] |
| Entre Ríos | Ley (E. Ríos) 10687 [BO (E. Ríos): 25/6/2019] |
| La Rioja | Ley (La Rioja) 10167 [BO (La Rioja): 26/4/2019] |
| Neuquén | Ley (Neuquén) 3178 [BO (Neuquén): 18/1/2019] |
| Río Negro | Ley (Río Negro) 5372 [BO (Río Negro): 13/6/2019] |
| Salta | Ley (Salta) 8129 [BO (Salta): 28/12/2018] |
| Tucumán | Ley (Tucumán) 9136 [BO (Tucumán): 11/12/2018] |

2.6. El "Consenso Fiscal 2019"

El 17 de diciembre de 2019 el señor Presidente de la Nación junto con algunos gobernadores de las provincias y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reunieron con el objetivo de introducir nuevamente modificaciones al texto original de Consenso Fiscal. Se trata esta de la segunda modificación que se introduce al texto del acuerdo.

Cuadro E: Normas locales de adhesión al Consenso Fiscal 2019

| Jurisdicción | Normativa |
|------------------------|---|
| Buenos Aires | Ley (Bs. As.) 15170 [BO (Bs. As.): 10/1/2020] |
| Ciudad de Buenos Aires | R. (Legislatura Bs. As. Cdad.) 5/2020 [BO (Bs. As. Cdad.): 16/3/2020] |
| Chaco | Ley (Chaco) X-3112 [BO (Chaco): 3/1/2020] |
| Chubut | Ley (Chubut) XXIV-88 [BO (Chubut): 13/1/2020] |
| Córdoba | Ley (Cba.) 10683 [BO (Cba.): 30/12/2019] |
| Corrientes | Ley (Corrientes) 6526 [BO (Corrientes): 2/1/2020] |
| Entre Ríos | Ley (E. Ríos) 10781 [BO (E. Ríos): 20/1/2020] |
| Jujuy | Ley (Jujuy) 6180 [BO (Jujuy): 10/6/2020] |
| La Rioja | Ley (La Rioja) 10247 [BO (La Rioja) 8/5/2020] |
| Mendoza | Ley (Mendoza) 9212 [BO (Mendoza): 14/1/2020] |
| Misiones | Decreto (Misiones) 175/2019 [BO (Misiones): 30/12/2019] |
| Neuquén | Ley (Neuquén) 3228 [BO (Neuquén): 27/12/2019] |
| Río Negro | Ley (Río Negro) 5432 [BO (Río Negro): 16/1/2020] |
| Salta | Ley (Salta) 8177 [BO (Salta): 13/1/2020] |
| Santa Fe | Ley (Santa Fe) 13975 [BO (Santa Fe): 24/1/2020] |
| Santiago del Estero | Ley (Sgo. del Estero) 7294 [BO (Sgo. del Estero): 2/1/2020] |
| Tierra del Fuego | Ley (T. del Fuego) 1314 [BO (T. del Fuego): 8/6/2020] |
| Tucumán | Ley (Tucumán) 9214 [BO (Tucumán): 30/12/2019] |



UNR

Señala el punto l) del texto que las partes signatarias del acuerdo deciden *“suspender hasta el día 31 de diciembre del año 2020, la vigencia de los incisos b), c), d), h), j), k), l), m) y s) de la Cláusula III del Consenso Fiscal 2017 de fecha 16 de noviembre de 2017 y su modificatorio, el Consenso Fiscal 2018, de fecha 13 de septiembre de 2018. La suspensión del inciso d) de la Cláusula III, referida precedentemente, operará exclusivamente respecto de las exenciones y/o escalas de alícuotas contempladas para el período 2020, resultando, por lo tanto, exigibles a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aquellas previstas para los ejercicios fiscales 2018 y 2019”*.

La Legislatura de la Provincia de Santa Fe adhirió a los términos del “Consenso Fiscal 2019” por medio la sanción de la ley (Santa Fe) 13975⁴⁹.

Indica el artículo 1º: *“Ratificase por el presente el Acuerdo denominado ‘Consenso Fiscal 2019’, celebrado entre el Poder Ejecutivo Nacional, el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y los Poderes Ejecutivos provinciales firmantes, suscripto el 17 de diciembre de 2019 que, como anexo A forma parte integrante de la presente”*.

La ley (Santa Fe) 13975 en su artículo 2 indica: *“Suspéndase por la presente hasta el 31 de diciembre del año 2020, la vigencia de los incisos b), e), d), h), j), k), l), m) y s) de la Cláusula III del Consenso Fiscal 2017 de fecha 16 de noviembre de 2017 ratificado por el Congreso de la Nación mediante la ley 27429 y por la Legislatura de la Provincia de Santa Fe mediante la ley 13748”*.

2.7. El “Consenso Fiscal 2020”

El 4 de diciembre del 2020 el señor Presidente de la Nación junto con algunos gobernadores de las provincias y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reunieron con el objetivo de introducir nuevamente modificaciones al texto original de Consenso Fiscal. Se trata esta de la tercera modificación que se introduce al texto del acuerdo.

⁴⁹ L. (Santa Fe) 13975. (BO: 24/01/2020).



Cuadro F: Normas locales de adhesión al Consenso Fiscal 2020

| Jurisdicción | Normativa |
|---------------------|--|
| Catamarca | Ley (Catamarca) 5687 [BO (Catamarca.): 1/1/2021] |
| Chaco | Ley (Chaco) X-3303 [BO (Chaco): 30/12/2020] |
| Córdoba | Ley (Cba.) 10730 [BO (Cba.): 30/12/2020] |
| Entre Ríos | Ley (E. Ríos) 10857 [BO (E. Ríos): 29/12/2020] |
| La Rioja | Ley (La Rioja) 10337 [BO (La Rioja): 12/1/2021] |
| Mendoza | Ley (Mendoza) 9289 [BO (Mendoza): 24/12/2020] |
| Neuquén | Ley (Neuquén) 3281 [BO (Neuquén): 23/12/2020] |
| Río Negro | Ley (Río Negro) 5494 [BO (Río Negro): 7/1/2021] |
| Salta | Ley (Salta) 8228 [BO (Salta): 6/1/2021] |
| San Juan | Ley (San Juan) 2194-I [BO (San Juan): 29/12/2020] |
| Santa Cruz | D. (Santa Cruz) 1402/2020 [BO (Santa Cruz): 18/3/2021] L. (Santa Cruz) 3738 [BO (Santa Cruz): 8/4/2021] |
| Santa Fe | Ley (Santa Fe) 14024 [BO (Santa Fe): 22/1/2021] |
| Santiago del Estero | Ley (Sgo. del Estero) 7308 [BO (Sgo. del Estero): 30/12/2020] |
| Tucumán | Ley (Tucumán) 9362 [BO (Tucumán): 5/1/2021] |

Cabe señalar que las provincias que hasta el momento no han adherido de manera explícita al Consenso igualmente han continuado con la suspensión de las alícuotas del impuesto sobre los ingresos brutos y del impuesto de sellos.

La Legislatura de la Provincia de Santa Fe adhirió a los términos del "Consenso Fiscal 2020" por medio la sanción de la ley (Santa Fe) 14024 el día 30/12/2020, publicada en el boletín oficial del 22/01/2021.

3. Tasas municipales

3.1. El Convenio Multilateral en materia de tasas municipales

Una de las principales herramientas de armonización en materia de tasas municipales cuyo hecho imponible constituya la prestación de servicios a la actividad comercial, industrial o de prestaciones de servicios a empresas es el artículo 35 del Convenio Multilateral.

El tema de la aplicación de esta norma a los municipios no fue pacífico⁵⁰. Muchos municipios intentaron no aplicar estas disposiciones y se encontraron con que los Órganos del Convenio (Comisión Arbitral y Plenaria) desestimaron sus planteos.

Señala el mismo que:

⁵⁰ Ver: Serra, Juan Carlos. Provincia de Santa Fe. La ley 8173 y su relación con el Convenio Multilateral. Mito o realidad.



UNR

“En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.

La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio, si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida.

Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el 100% del monto imponible atribuible al Fisco provincial.

Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierta expresas disposiciones constitucionales”.

A la hora de aplicar esta disposición nos encontramos con varios inconvenientes. Uno de ellos es que por vía reglamentaria, la Comisión Arbitral dispuso que este artículo resulta de aplicación sólo a los municipios que graven con tasas cuya base imponible se determine sobre los *ingresos* de los contribuyentes. Dispone el artículo 77 de la RG (CA) 1/2019 que “Al solo efecto de no superar el tope establecido por el artículo 35 del Convenio Multilateral para las Municipalidades que establezcan sus tributos en función de los ingresos del contribuyente, procederá la distribución de los ingresos brutos totales correspondientes a la Provincia entre todas aquellas Municipalidades de la misma en que el contribuyente sea sujeto pasivo, respetando las bases imponibles de las Municipalidades que utilicen parámetros distintos para la liquidación del tributo”⁵¹.

Entendemos que si un municipio decide gravar con estas tasas tomando como base imponible otras unidades podrá evitar la aplicación de la norma que estamos comentando. Así por ejemplo si un municipio decide gravar \$ 10.- por cada unidad vendida, o bien, \$ 1.000 por cada metro cuadrado que posea el establecimiento donde se desarrolle la actividad, el contribuyente no podrá aplicar el artículo 35 del Convenio Multilateral.

⁵¹ Texto según RG (CA) ° 12/2006.



UNR

3.2. La Ley de Coparticipación Federal

Recordemos que conforme indica la Ley 23548 de Coparticipación Federal en su artículo 9, inciso b) las legislaturas de las Provincias deben adherir a este régimen mediante el dictado de una ley local por medio de la cual se *“obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”*.

También, no debemos dejar de mencionar, que de consumo con el artículo 9, inciso g) de la Ley de Coparticipación 23548, las provincias se han obligado a *“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”*.

3.3. El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento

Con la firma del Pacto, las Provincias se comprometieron a promover la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura Provincial o a través de la recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.

3.4. El “Consenso Fiscal 2017”

Del texto del “Consenso Fiscal 2017” surge con total claridad que la Provincias asumieron determinados compromisos con relación a los municipios bajo su jurisdicción. Debemos cuestionarnos entonces si estos podrán resultar exigibles, debido a que los municipios no participaron estampando su firma en el citado “acuerdo”.



UNR

En algunas jurisdicciones esta pregunta encuentra respuesta en la legislación local. Tal es el caso de la Provincia de Santa Fe. Indica la ley (Santa Fe) 8173⁵² en su artículo 67, que *“cuando la Provincia, suscriba convenios con otras jurisdicciones en materia tributaria, el Municipio observará las normas de los mismos que le sean aplicables”*. No todas las jurisdicciones locales contemplan normas de estas características.

Inmediatamente surge el interrogante de la constitucionalidad de las obligaciones asumidas por las Provincias en materia de municipios a la luz de la “autonomía municipal”. Entendemos que las facultades tributarias y el poder de policía de los municipios están definidos por las disposiciones que al respecto dicten las jurisdicciones locales. Ello es así pues la Constitución Nacional se limita a disponer que las provincias dictarán su propia constitución conforme a lo dispuesto en el artículo 5, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero, según prescribe el artículo 123. Aún bajo la reforma constitucional de 1994 la situación no ha cambiado, pues como se ha visto, ha reconocido la autonomía municipal con el alcance y contenido fijado por cada provincia⁵³.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado, con relación al artículo 123 del plexo constitucional, que *“(…) La cláusula constitucional, les reconoce la autonomía en los órdenes institucional, político, administrativo, económico y financiero, e impone a las provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que estas realicen la determinación de su ‘alcance y contenido’ (…)*”. A tales afirmaciones agrego que *“(…) Se admite así un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser delineados por las provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que estas conservan con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el artículo 123 (…)*”⁵⁴.

Como conclusión, podemos mencionar que las provincias tienen amplias facultades para suscribir este tipo de acuerdos, por medio de los cuales se comprometa a que los municipios que se encuentren bajo su jurisdicción deban asumir obligaciones que surgen del texto de los mismos.

Señalamos supra que el “Convenio Multilateral” es otro de los acuerdos que forman parte del “Derecho Tributario Intrafederal”. Este “acuerdo” ha sido suscripto por todas

⁵² L. (Santa Fe) 8173. (BO: 13/01/1978).

⁵³ Cfr. R. (CFI) 424/2009, 25/11/2009.

⁵⁴ “Municipalidad de la Plata c/Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 28/05/2002, Fallos 325:1249. En el mismo sentido: “Aguas Argentinas c/ Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 25/02/2014, Fallos 337:38 y Cadegua SA c/ Municipalidad de Junín, CSJN, 04/10/2004, Fallos 327:4103.



UNR

las jurisdicciones provinciales y tiene insertas normas que resultan de aplicación para los Municipios (entre ellas, el artículo 35). La aplicación del citado convenio resulta obligatoria por la disposición contenida en el artículo 9, inciso d). Muchos municipios han intentado no aplicar las reglas del Convenio Multilateral esgrimiendo argumentos tales como: no haber adherido al mismo por disposición municipal alguna; que resulta violatorio de la autonomía municipal consagrada en la Constitución Nacional; entre otros. En todos los casos los Órganos de Aplicación del Convenio (Comisión Arbitral y Comisión Plenaria), han dispuesto que esta herramienta del "Derecho Tributario Federal" resulta de aplicación para los municipios pese a que los mismos no han adherido expresamente, señalando además que resultan obligados por la adhesión que han efectuado las Provincias.

Las mismas conclusiones resultan de aplicación en cuanto a la exigibilidad de las cláusulas del "Consenso Fiscal" en materia de municipios.

Conforme surge del punto III del texto del "Consenso Fiscal", las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires asumieron los siguientes axiomas respecto de sus municipios:

a) Inciso n) *Establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios.*

La mayoría de las provincias consagran en sus constituciones locales la obligación del Poder Legislativo de dictar una ley de coparticipación hacia los municipios y comunas. En tal sentido, son muy distintos los parámetros que adopten las distintas leyes locales a la hora de repartir los recursos coparticipables.

b) Inciso p) *Promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera tal que se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, de acuerdo con lo previsto en la Constitución Nacional.*

El texto del "Consenso Fiscal 2017" retoma esta regla que obliga a los municipios que las tasas municipales "se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio". En nuestra opinión, este compromiso, claramente está destinado a reducir la presión fiscal en materia de tasas municipales.

Esta obligación, con similar redacción, ya figuraba en el texto del Pacto Fiscal II. En este sentido, éste expresaba en el apartado "primero", punto 2, que "se promoverá la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura Provincial o a través de la

UNR

recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación”.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado en numerosas oportunidades que en la definición del hecho imponible de una tasa municipal la misma debe responder a una *concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio*. Así, ha señalado el Tribunal Címero que *“Si bien el pago de las tasas finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado, ello no implica una equivalencia estricta, sino que al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio a algo (bien o acto) no menos individualizada del contribuyente; por lo que la impugnación de una tasa considerada exorbitante debe juzgarse desde el punto de vista de su posible carácter confiscatorio”*⁵⁵. Esta doctrina ha sido receptada en posteriores fallos⁵⁶.

Los máximos tribunales de justicia provinciales han receptado estos precedentes de la Corte Nacional. A modo de ejemplo podemos citar los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe. En general, cuando se plantean debates con relación a tasas municipales, ha señalado el Máximo Tribunal local que las tasas deben responder a *“la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente...”*⁵⁷. Esta doctrina es seguida por las Cámaras de Apelación Contencioso Administrativas de las provincias⁵⁸.

Debemos tener presente que, en ocasiones, los municipios y comunas establecen tasas por servicios que nunca se prestan. Vale la pena mencionar las tasas destinadas al mantenimiento de caminos rurales, los cuales en ocasiones se encuentran totalmente intransitables. Será tarea de los contribuyentes exigir la concreta y efectiva prestación del servicio.

No tenemos dudas en afirmar que este compromiso tiene como objetivo reducir la presión fiscal.

⁵⁵ “De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros c/Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 03/10/1956.

⁵⁶ A modo de ejemplo citamos los siguientes fallos: a) “Compañía Química SA c/ Municipalidad de Tucumán”, CSJN, 05/09/1989; Fallos 312:1575; b) “Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba”, CSJN, 23/06/2990, Fallos: 332:1503; c) “Quilpe SA s/Inconstitucionalidad”, CSJN, 09/10/2013, Fallos 335:1987.

⁵⁷ Ver: a) “Terminal 6 SA”, CSJ Santa Fe, 26/12/1996, A. y S. T. 133, pág. 258; b) “Prodisa SA”, CSJ Santa Fe, 20/12/2006, A. y S. T. 217, pág. 253; c) “Sei Ingeniería SA”, CSJ Santa Fe, 20/12/2006, A. y S. T. 217, pág. 272; entre otros.

⁵⁸ Ver, entre muchos otros los siguientes fallos de la Provincia de Santa Fe: a) “Shell”, Cámara de Apelación Contencioso Administrativo N° 1, A. y S. T. 7, pág. 427; b) “Credifé SA”, Cámara de Apelación Contencioso Administrativo N° 1, 15/05/2008, A. y S. T. 12, pág. 317; c) Aguas Provinciales de Santa Fe SA, Cámara de Apelación Contencioso Administrativo N° 2, 21/10/2008.



UNR

- c) *Inciso q) Crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imposables, bases imposables, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa.*

Esta será una tarea de relevamiento sumamente ardua, que en principio debería estar a cargo del Ministerio de Economía, de Hacienda o de Finanzas de cada una de las provincias. Entendemos que también deberá participar el área de Municipios y Comunas de cada jurisdicción provincial⁵⁹.

Si bien el texto del acuerdo no expresa nada acerca de dónde debe estar disponible para consulta de los contribuyentes la información, sería conveniente que la misma se publique en la página WEB oficial de cada provincia. No tenemos dudas en afirmar que este compromiso tiene como objetivo reducir la denominada presión fiscal indirecta.

- d) *Inciso r) Impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*

Entendemos que existen muchos municipios y comunas que aún no disponen de herramientas informáticas para la liquidación de los tributos bajo su jurisdicción.

Sería deseable que los municipios y comunas de cada Provincia se pongan a trabajar en con el objetivo de desarrollar un aplicativo WEB único de liquidación de tasas. Al igual que señalamos en el punto anterior este compromiso tiene como objetivo reducir la denominada presión fiscal indirecta y facilitar las tareas de determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes.

3.5. Otras herramientas que no forman parte del derecho tributario intrafederal que intentaron armonizar las tasas municipales

Si bien el objetivo de este trabajo es estudiar las herramientas que forman parte del derecho tributario intrafederal, cuyo objetivo fue armonizar los tributos locales, no debemos dejar de mencionar que a nivel provincial también se han sancionado normas con el mismo objetivo.

A modo de ejemplo podemos mencionar la ley (Santa Fe) 8173 que intentó armonizar las tasas municipales y el procedimiento tributario que deben seguir estos gobiernos locales.

En cambio, en la Provincia de Córdoba la armonización alcanza sólo al procedimiento tributario municipal. El mismo se encuentra detallado en la ley (Córdoba) 10059⁶⁰.

⁵⁹ Ver: Di Paolo, Horacio. La adhesión de la Provincia de Santa Fe al "Consenso Fiscal". A propósito de la reciente sanción de la ley (Santa Fe) 13748. Errepar PSF, 03/2018.

⁶⁰ L. (Córdoba) 10059. (BO: 20/08/2014)

UNR

La Provincia de Buenos Aires, por medio de la sanción de la ley (Buenos Aires) 14393⁶¹ dispuso que los municipios de la provincia sólo podrán exigir la Tasa de Higiene y Seguridad a aquellos sujetos que posean local en jurisdicción del municipio⁶².

4. Control de los compromisos asumidos mediante normas emanadas del Derecho Tributario Intrafederal por las jurisdicciones locales

4.1. El control de cumplimiento de las alícuotas máximas comprometidas en materia de combustibles

La Provincia de Buenos Aires oportunamente sancionó la ley de emergencia económica 12727, que en su artículo 36 disponía un incremento de la alícuota en materia de combustibles por encima de la alícuota del 3,5%. Consecuentemente a lo expuesto, la Comisión Federal de Impuestos mediante la Resolución (CE) 333/2005⁶³, declaró que el artículo 36 de la ley 12727 de la Provincia de Buenos Aires se encontraba en pugna y vulneraba el artículo 22 de la ley 23966, que configura un régimen especial concordante con la ley de coparticipación 23548, artículo 2, inciso b). La Corte Nacional confirmó la posición de la Comisión Federal de Impuestos al dictar sentencia en la causa "Gas Natural Ban SA c/ Provincia de Buenos Aires"⁶⁴.

4.2. El control de cumplimiento de las cláusulas comprometidas en el "Consenso Fiscal". El decreto (PEN) 430/2018

Un tema que no había sido abordado con la firma del Pacto Fiscal II fue quien o quienes debían ejercer el control sobre los compromisos asumidos mediante la firma de este acuerdo⁶⁵.

Esta situación encuentra un principio de solución para los compromisos asumidos por medio del "Consenso Fiscal". Entendemos que se trata de una solución de tipo parcial ya que como veremos el control está dirigido a una de las partes signatarias del acuerdo: las provincias.

⁶¹ L. (Buenos Aires) 14393. (BO: 19/11/2012)

⁶² Por el artículo 94 de esta ley se introdujo una modificación al artículo 226, inciso 17) de la ley (Buenos Aires) 6769. El mismo quedó redactado de la siguiente manera: "*Inscripción e inspección de seguridad, salubridad e higiene en establecimientos u oficinas, en los que se desarrolle actividades comerciales, industriales, servicios, científicas y toda otra actividad, cuando exista local, establecimiento y/u oficina habilitado o susceptible de ser habilitado, situado dentro del ejido del Municipio.*"

⁶³ R. (CE) 333/2005 Comisión Federal de Impuestos, 15/12/2005.

⁶⁴ "Gas Natural Ban SA c/ Provincia de Buenos Aires s/ violación del artículo 22 de la ley nacional 23966", CSJN, 18/07/2013, Fallos 336:734.

⁶⁵ Ver Di Paolo, Horacio. Control de cumplimiento de los compromisos asumidos con la firma del "Consenso Fiscal" en materia de municipios. Errepar PSF, 07/2018.



UNR

4.3. Control de cumplimiento de los compromisos asumidos por las Provincias

Por medio del dictado del decreto (PEN) 430/2018⁶⁶, el Poder Ejecutivo Nacional se propuso el claro objetivo de establecer una suerte de control de cumplimiento de las clausuras comprometidas por las provincias con relación a sus municipios, en materia de "Consenso Fiscal".

Entre los considerandos del decreto se indica que *"la Subsecretaría de Evaluación Presupuestaria e Inversión Pública dependiente de la Jefatura de Gabinetes de Ministros, tiene como uno de sus objetivos asistir al Jefe de Gabinete de Ministros en la coordinación y supervisión del análisis, en la formulación y la evaluación de la estrategia presupuestaria, como así también en la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional y en el seguimiento de su ejecución. Que, en ese marco, se considera adecuado que las mencionadas Subsecretarías tengan una intervención previa ante medidas que puedan implicar transferencias o erogaciones en ejercicios futuros por parte del Tesoro Nacional, ya sea a través de convenios en los que se prevean transacciones sin contrapartida (transferencias presupuestarias), de contrataciones de obras o servicios, o de adquisiciones de bienes. Que tanto el Consenso Fiscal, aprobado a través de la Ley 27429, como la Ley 25917 del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y sus modificaciones son pilares fundamentales de las políticas implementadas por el Estado Nacional. Que en dichas leyes se establecen pautas concretas y específicas para mejorar las cuentas públicas, para lograr una mayor coordinación de las políticas de gastos e ingresos entre el Estado Nacional y las demás jurisdicciones y para dotar de mayor transparencia a la gestión pública. Que, en ese contexto, corresponde que los referidos pilares sean tenidos en cuenta al implementar transferencias presupuestarias del Tesoro Nacional a las provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires"*.

Nótese que conforme indican los considerandos del citado decreto, el Consenso Fiscal y el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal son pilares fundamentales de las políticas implementadas por el Estado Nacional. Es de entender entonces que para las provincias y municipios que se aparten de su cumplimiento se establecerán algún tipo de sanciones o penalidades.

Indica el artículo 1° del decreto (PEN) 430/2018 que "los organismos comprendidos en el inciso a) del artículo 8° de la Ley N° 24156⁶⁷ de Administración Financiera y de los

⁶⁶ D. (PEN) 430/2018. (BO: 14/05/2018).

⁶⁷ Esta norma prescribe: "Artículo 8: Las disposiciones de esta Ley serán de aplicación en todo el Sector Público Nacional, el que a tal efecto está integrado por: a) Administración Nacional, conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las Instituciones de Seguridad Social....".

The logo of the Universidad Nacional de Rosario (UNR) is a purple square with the white letters "UNR" inside.

Sistemas de Control del Sector Público Nacional y sus modificaciones, deben dar intervención a la Subsecretaría de Presupuesto dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda y a la Subsecretaría de Evaluación Presupuestaria e Inversión Pública dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros, en las siguientes oportunidades: a) *antes de celebrar un convenio con una provincia, con un municipio, o con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires* en el que se prevean transferencias presupuestarias en ejercicios futuros por parte del Tesoro Nacional y, b) antes de iniciar la contratación de obras o servicios o la adquisición de bienes, incluidos en el Presupuesto Nacional vigente en el marco de lo previsto en el artículo 15 de la Ley N° 24156 y sus modificaciones. Una vez celebrado el convenio al que se refiere el inciso a), o adjudicada la contratación o adquisición mencionadas en el inciso b), el organismo correspondiente informará esa circunstancia a la Subsecretaría de Presupuesto de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda y a la Subsecretaría de Evaluación Presupuestaria e Inversión Pública dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros”.

En primer lugar vale la pena aclarar que la citada intervención a las subsecretarías detalladas en la normativa corresponderá tanto para los actos detallados en el inciso a) como para los del inciso b). Seguidamente nos cuestionamos cual es el objetivo de estos controles.

Indica así el artículo 2° del decreto (PEN) 430/2018 que *“Las entidades y organismos del Sector Público Nacional, en los términos del artículo 8° de la Ley N° 24156 y sus modificaciones, deben sujetar los acuerdos en los que se prevean transferencias presupuestarias a las provincias o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a que estas últimas cumplan con los compromisos asumidos en la Ley N° 25917 del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y sus modificaciones y en el Consenso Fiscal aprobado a través de la Ley N° 27429, o en caso de no haber adherido a esa normativa, respeten sus principios y lineamientos. Ello será expresamente establecido en los convenios respectivos”*.

Nótese entonces que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires recibirán estas transferencias presupuestarias siempre y cuando cumplan con los compromisos asumidos en el Régimen de Responsabilidad Fiscal y en el Consenso Fiscal. Así las cosas resulta de suma importancia para las jurisdicciones locales dar cumplimiento efectivo a ambas normas. Debemos cuestionarnos si los municipios también deben dar cumplimiento a las citadas normas federales, ello debido a que o están expresamente citados en el artículo 2° del decreto (PEN) 430/2018. En nuestra opinión la respuesta es afirmativa: deben dar cumplimiento a tales compromisos.



UNR

Por último, el artículo 3° faculta a la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda a dictar las normas operativas, aclaratorias y complementarias que correspondan y a establecer exclusiones del procedimiento previsto en el artículo 1° con base en el monto involucrado.

4.4. Control de cumplimiento de los compromisos asumidos por la Nación

Debemos preguntarnos quien o quienes tienen facultades para exigirle a la Nación el cumplimiento efectivo de los compromisos asumidos mediante la firma del "Consenso Fiscal".

No se plasmó en el texto de acuerdo una regla destinada a responder nuestro cuestionamiento. Entendemos que conforme las reglas constitucionales las Provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación (artículo 121). El problema que enfrentan es que no existe ningún organismo competente que pueda exigir este cumplimiento. Entendemos que se debió acordar que la Comisión Federal de Impuestos u Órgano similar asuma tal control. Este organismo podrá convocar a Universidades Nacionales y entidades de la sociedad civil, como Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y a la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas con el fin de elaborar anualmente un informe acerca del cumplimiento de los compromisos asumidos. Una vez elaborado tendrá la tarea de difundir los resultados de esta labor.

Visto la problemática de la falta de previsión de un órgano que asuma el control, por ahora no queda otra solución que recurrir a la justicia a exigir el cumplimiento de los compromisos asumidos.

4.5. El control judicial de los compromisos asumidos mediante las normas que forman parte del Derecho Tributario Intrafederal

Debemos cuestionarnos cuales son las vías con las que cuentan los contribuyentes y/o responsables frente a la falta de cumplimiento por parte de los municipios y comunas de los compromisos asumidos por las provincias mediante la firma del Consenso Fiscal.

En síntesis, nos preguntamos de qué manera pueden los contribuyentes exigir el cumplimiento efectivo al municipio de los compromisos asumidos. ¿Podrán recurrir a la justicia con el fin de exigir que los municipios cumplan con los compromisos asumidos por las provincias?

Si bien no contamos con precedentes judiciales donde se hayan ventilado tales temas, existen antecedentes vinculados con el Pacto Fiscal II que vale la pena estudiar.

4.5.1. La competencia de la Justicia Local

La justicia local se ha declarado competente para tratar causas vinculadas con el Pacto Fiscal II. Entendemos que el hecho de que las provincias hayan adherido al mismo por ley local hace nacer inmediatamente la jurisdicción local.

Veamos entonces algunas causas donde se trató el tema en sede judicial.

Una causa vinculada con el cumplimiento de los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal II que no debemos dejar de mencionar es "El Marisco SA c/ Provincia de Buenos Aires – Fisco Provincial"⁶⁸.

Surge de autos que la Provincia de Buenos Aires luego de adherir al Pacto Fiscal II y efectuar las modificaciones a su legislación tributaria, decidió por medio de un cambio de legislación debidamente aprobada apartarse de estos lineamientos, sin efectuar denuncia alguna del citado Pacto.

A continuación reproducimos algunas líneas de la sentencia que merecen ser destacadas:

- *"...Habida cuenta de que la Provincia de Buenos Aires mantiene la ligazón –en tanto no ha denunciado el Convenio– derivada del referido tratado o ley convenio, mal puede la accionada postular que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no la obliga. Consecuentemente, la decisión de la legislatura local de "suspender" mediante la ley 13850 la vigencia de una exención tributaria que otrora fuera dispuesta por los mencionados estamentos normativos – en cumplimiento del compromiso asumido al suscribir el Pacto– frustra sin mayor hesitación el objeto y fin del Tratado".*
- *"En lo que aquí concierne, la Provincia de Buenos Aires cristalizó en lo normativo uno de los compromisos asumidos en el convenio federal, ya que por las leyes 11490 y 11518 eximió a la actividad desplegada por la firma actora –elaboración de pescado y afines– de la obligación de tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta expresa voluntad legislativa provincial es la que desvanece el postulado que genéricamente empuña la accionada, por cuanto mal puede afirmar que –en la materia analizada– las cláusulas del Pacto no resultan operativas".*
- *"Diversas resultan ser las razones que auspician mi parecer. En primer término – sin abrir juicio sobre la legitimidad de la Resolución N° 35/2014, pues ello resulta ajeno el objeto de este pleito- abrigo serias dudas sobre si el alcance con que se expidiera el Comité Ejecutivo encuadra dentro de las atribuciones que habilitarían su obrar. Aunque cuenta con competencia que lo faculta a efectuar*

⁶⁸ "El Marisco SA c/ Provincia de Buenos Aires – Fisco Provincial", Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo, Mar del Plata, 15/09/2016.

recomendaciones o dictar normas generales interpretativas [v. artículos 10 y 11 de la Ley 23548], lo cierto es que luce prima facie impropio que en ejercicio de esas prerrogativas "interpretativas" pudiera el Comité Ejecutivo pronunciarse, no ya sobre el alcance y contenido de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, sino en lo atinente a la operatividad y/o vigencia del citado Convenio pues sobre tal tópico solo cabría reconocerle atribuciones a cada uno de los Poderes constitucionales de los Estados signatarios que intervienen en su adhesión o denuncia".

- *"Por otro lado, hago notar que, tal como postulara en los precedentes de este Tribunal en las causas "Giorno" y "Solimeno e Hijos S.A.", las sucesivas leyes que prorrogaran el cumplimiento de las obligaciones asumidas por los Estados signatarios en el Pacto Federal distan de importar que se hubieran puesto en crisis la operatividad y vigencia del Convenio en aquellas parcelas de compromiso que tuvieron oportuna ejecución. Y siendo que la Provincia de Buenos Aires materializó uno de los compromisos asumidos en el Convenio federal al dictar las leyes 11490 y 11518 [eximiendo a la actividad desplegada por la firma actora de la obligación de tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos], mal puede el organismo creado por la Ley 23548 desarticular, por vía de una interpretación general, el esquema intrafederal vigente y postular la posibilidad de que los Estados signatarios del Acuerdo puedan, so pretexto de la existencia de prórroga alguna en la puesta en ejecución de las obligaciones pendientes que emanan del Pacto Federal, volver sobre sus pasos y dejar sin efecto las modificaciones introducidas en cumplimiento del Convenio. Semejante "interpretación" del Pacto no es más que una encubierta abrogación [por un órgano que no representa al Gobierno de la Provincia de Buenos Aires], del compromiso asumido por los Poderes constitucionales bonaerenses [Ejecutivo y Legislativo] de participar del federalismo de concertación que importa la adhesión al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Son tales Poderes provinciales lo que deben desandar aquella convenida y meditada adhesión, asumiendo todas y cada una de las consecuencias que su salida del régimen concertado acarrearía para la Provincia de Buenos Aires".*
- *"Quede claro que la permanencia de la Provincia de Buenos Aires dentro del esquema de concertación, mientras no medie expresa y formal denuncia respetando el paralelismo de las formas, actúa como un insalvable valladar para desandar los compromisos asumidos y cumplidos por el Gobierno provincial. El federalismo de concertación no admite estar "a medias", tomando lo beneficioso*

UNR

para la Administración local pero rehusándose a asumir los costos de su adhesión y de las medidas tomadas a su abrigo; solo la completa y formal salida del Pacto, libera a la Provincia de sus ataduras, claro que hacia el futuro y nunca borrando los efectos consolidados sobre situaciones pasadas alcanzadas por normas dictadas en el marco de lo pactado”.

Realmente tenemos que aplaudir el análisis efectuado por la Cámara sobre el tema. Compartimos plenamente las conclusiones a las que se arriban en el precedente.

Lamentablemente, tenemos que mencionar que los tribunales judiciales de otras jurisdicciones mantienen la postura opuesta sobre este tema. A modo de ejemplo podemos citar la opinión de la justicia santafesina, la cual se encuentra materializada en la sentencia recaída en la causa “Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe”⁶⁹.

En esta sentencia señaló la Corte que *“...en primer término que si bien podría entenderse que el Pacto Federal referido conlleva generalmente un sentido de adhesión al régimen que allí se pauta, ese concepto de adhesión no puede implicar de modo simultáneo una declinación total de la facultad legislativa que es propia del Poder Legislativo y que, si bien puede considerarse una razonable limitación contractual y legal, ésta se concreta y limita al plano de relaciones de los firmantes, pero no trasunta una exigencia que pueda derivar inclusive en una imposibilidad de normal funcionamiento en el orden fiscal provincial”.* Continuó expresando que *“la ley 9595, cuyas disposiciones regularon la coparticipación a las Municipalidades y Comunas en el producido de la recaudación del impuesto a los ingresos brutos, fue dictada también por la Legislatura en ejercicio de facultades propias, por lo que corresponde considerarla como ley en sentido formal y, consecuentemente, no podría razonablemente sostenerse que la misma Legislatura pudiese estar inhibida de producir sus modificaciones. No se advierte que corresponda arribar a diferente conclusión, en atención a la materia a la que refiere la presente causa, ni que la adhesión al Pacto Federal, pueda implicar per se una limitación absoluta de la facultad de modificar la estructura tributaria provincial, ni tampoco puede extraerse de la letra o del espíritu del Pacto una prohibición, renuncia o declinación a introducir reformas en el sistema tributario provincial, en tanto y en cuanto, se respeten los lineamientos generales, las políticas acordadas y la finalidad perseguidos en aquél”.*

⁶⁹ “Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo de Ilegitimidad”, CSJ Santa Fe, 20/09/2006, A. y S. T. 216, página 8.

4.5.2. La competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Debemos cuestionarnos si existe la posibilidad de plantear la competencia originaria⁷⁰ de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, frente al incumplimiento de los compromisos asumidos mediante la firma del "Consenso Fiscal".

Señalamos *supra* que en la sentencia recaída en la causa "Provincia de Santa Fe c/Estado Nacional" la Corte Suprema de Justicia de la Nación indicó que los "*pactos fiscales, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias*".

Conforme estos lineamientos estamos en condiciones de señalar que se debe analizar la situación que se puede presentar frente a una Provincia o Municipio que no den cumplimiento a las cláusulas del "Consenso Fiscal". Concretamente nos preguntamos si existe la posibilidad de recorrer el camino judicial hasta llegar al Máximo Tribunal nacional, haciendo mención al fallo citado en razón de que el "Consenso Fiscal" forma parte del derecho intrafederal. La respuesta es abierta, motivada en el hecho de las marchas y contramarchas que ha tenido la Corte Nacional en esta materia.

Recordemos que en la sentencia recaída en la causa "Frigorífico y Matadero Merlo SA"⁷¹ la Corte se declaró incompetente respecto a una causa referida a la aplicación de pactos fiscales, al habersele suspendido la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos, donde colisionaba la legislación de la Provincia de Buenos Aires con el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto Fiscal II). En esta causa el Máximo Tribunal no reconoció jerarquía constitucional a los pactos fiscales, solo reconociendo dicha jerarquía a la Ley de Coparticipación Federal, sosteniendo que los pactos fiscales no representan los acuerdos que establece la Constitución Nacional, en los términos de su artículo 75, inciso 2°. Al respecto, la Corte sostuvo que los pactos fiscales forman parte del derecho local, y su vulneración

⁷⁰ El acceso a la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina puede ser por competencia ordinaria o extraordinaria. En el primer caso interviene en la causa en forma exclusiva al igual que cualquier tribunal de primera instancia, por lo que examina hechos, produce prueba y resuelve; o como tribunal de apelación, limitando su actuación al contenido del recurso correspondiente y en relación a su concesión. En cambio, en el segundo caso, actúa en custodia de lo establecido en la Carta Magna, limitando su competencia solo al derecho aplicable y al contenido del recurso. El artículo 117 de la Constitución Nacional delimita la competencia originaria y exclusiva de la Corte en forma taxativa para todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, actuando su jurisdicción por apelación en los restantes casos. La Ley 48, en su artículo 1°, reglamenta el artículo 117 de la Carta Magna. Este expresa que la Suprema Corte conocerá en primera instancia las causas que versan entre dos o más provincias y las causas civiles que versen entre una provincia y algún vecino o vecinos de otra o ciudadanos o súbditos extranjeros; las que versen entre una provincia y un Estado extranjero; las causas concernientes a embajadores u otros ministros diplomáticos extranjeros, a las personas que compongan la Legación, a los individuos de su familia, o sirvientes domésticos, del modo que una Corte de Justicia puede proceder con arreglo al derecho de gentes; y, las causas en que se versen los privilegios y exenciones de los cónsules y vicecónsules extranjeros en su carácter público.

⁷¹ "Frigorífico y Matadero Merlo SA c/Provincia de Buenos Aires", CSJN, 27/05/2004, Fallos 327:1789.



UNR

colisiona en primera instancia con la normativa provincial, quedando excluidos de la materia exclusivamente federal. Asimismo, la Corte concluyó que los citados pactos fiscales carecen de rango constitucional.

En igual sentido, surge del fallo recaído en la causa "Cuyoplacas SA"⁷² que la Corte no reconoció que los pactos fiscales tengan la jerarquía constitucional que se le asignaba a la Ley de Coparticipación Federal. Asimismo, sostuvo que en la causa se plantearon cuestiones de índole federal y local, al encontrarse afectadas disposiciones de la Constitución Nacional y del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y es por ello que la cuestión planteada no tiene naturaleza exclusivamente federal, sino también local, más precisamente de derecho público provincial.

A similares conclusiones llegó el Tribunal Cimero en la sentencia dictada en la causa "Papel Misionero SAIFC c/Provincia de Misiones"⁷³. Allí se planteaba la inconstitucionalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su ilegitimidad a la luz de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, por haber dictado normas la DGR de la Provincia de Misiones en supuesta violación del Convenio Multilateral ante las disposiciones del artículo 9, inciso d). La Corte sostuvo que las leyes convenio (Ley de Coparticipación Federal, Convenio Multilateral y Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento) forman parte del derecho público provincial, aunque admite que tienen diversa jerarquía, y en consecuencia, no abren la competencia originaria de la Corte.

4.5.3. Acerca del fallo Bernabó y la competencia de la CSJN

A través de la adhesión al Consenso Fiscal de 2017 las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se comprometieron, entre otras cuestiones, a eliminar el régimen de alícuotas diferenciales y discriminatorias en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Posteriormente a ello la Provincia de Córdoba, a través de la Ley 10508, introdujo modificaciones al Código Fiscal y creó el Régimen Transitorio de Fomento y Promoción de las Industrias Locales (a partir del 01/01/2018 hasta el 31/12/2020). Las condiciones para ser beneficiario de dicho régimen consistían en: (i) poseer el establecimiento radicado en la Provincia, (ii) acreditar una inscripción en un registro denominado "Sistema De Información Industrial", y (iii) no tener una variación negativa

⁷² "Cuyoplacas SA c/ Provincia de La Pampa", CSJN, 05/05/2009.

⁷³ "Papel Misionero SAIFC c/Provincia de Misiones", CSJN, 05/05/2009.

The logo of the Universidad Nacional de Rosario (UNR) is a purple square with the letters "UNR" in white, bold, sans-serif font.

en la dotación de personal ocupado en la Provincia superior al 10 % del promedio de los años 2016 y 2017.

Anteriormente a esta ley, ya muchos contribuyentes habían planteado la inconstitucionalidad de las alícuotas diferenciales. La corte entonces les pide que se expidan acerca de la incidencia en sus pretensiones de las Leyes 10509 y 10510 y del Decreto 2066/2017 de la Provincia de Córdoba. Como consecuencia de ello, las Compañías ampliaron sus demandas e impugnaron el nuevo Régimen, toda vez que consideraron que a través del mismo se había disimulado la eliminación de las mentadas alícuotas. Así las cosas, las acciones quedaron ceñidas al examen del Régimen Transitorio.

El 17/12/2020 la Corte dictó sentencia en algunos de estos planteos y resolvió, con el voto de los ministros Highton, Maqueda y Rosatti, que la impugnación del Régimen no correspondía a su competencia originaria[7]. Los ministros manifestaron que la solución del asunto, además del examen de la violación constitucional que se invocaba, exigía dilucidar la adecuación del mentado Régimen al Consenso Fiscal, el cual, desde su aprobación por la legislatura local forma parte del derecho público provincial (conf. "Papel Misionero").

El ministro Rosenkrantz votó en disidencia y consideró que la ampliación de las demandas no alteraba la competencia de la Corte para seguir conociendo en las causas. Ello en función de que las actoras alegaron que el Régimen Transitorio había mantenido la misma política proteccionista de la economía interna de la Provincia que había sido establecida por las normas derogadas por la adhesión al Consenso Fiscal. Sin embargo, debido a que dicho Régimen producía un menor daño patrimonial, consideró que no existía verosimilitud del derecho ni peligro en la demora a los fines de otorgar la cautelares solicitadas.

Se destaca que la Corte se pronunció de forma análoga en aquellos planteos interpuestos contra la Provincia de Santa Fe en torno a la inconstitucionalidad del artículo 25 de la Ley 13750 (Ley Tarifaria de 2018), mediante el cual se estableció un régimen de reducción de alícuotas al que sólo podían acceder quienes tuvieran su planta industrial radicada en el territorio de dicha Provincia.

La competencia originaria de la Corte Suprema fue restringida desde la reforma de la Constitución de 1860; ello fue producto del federalismo descentralizado que caracterizó aquella reforma, en donde la competencia federal adquirió un carácter



UNR

excepcional. A pesar de que a lo largo de los años nuestro Máximo Tribunal fue ampliando su competencia a través de ciertos precedentes, ninguno de ellos fue receptado por los convencionales de la Convención Constituyente de 1994.

Sin embargo, fue la Corte Suprema quien decidió entender en ciertas cuestiones a los fines de asegurar la aplicación de algunas modificaciones introducidas en la última reforma constitucional, aun cuando no le correspondía hacerlo a través de su instancia originaria. Esto se ve, sobre todo, en materia de autonomía municipal y en la satisfacción de necesidades sociales básicas (aun cuando haya implicado el avasallamiento de las autonomías provinciales).

Ahora bien, a los fines de poder entender en todas aquellas cuestiones, nuestro Máximo Tribunal ha debido restringir su competencia en muchas ocasiones. Pero ello puede traer serias consecuencias.

Sin duda la decisión adoptada por la Corte el pasado 17/12/2020 sorprendió a varios litigantes, De ahí que cabe formularse los siguientes interrogantes.

¿Resulta razonable que la Corte haya decidido no entender en estos "nuevos planteos" por considerar que tanto el Régimen Transitorio establecido por Córdoba como la Ley Tarifaria de 2018 de Santa Fe deben ser analizados previamente por los jueces locales en torno a su adecuación al Consenso Fiscal?

¿Podría considerarse que la Corte, al haber establecido previamente su postura en materia de alícuotas diferenciales en el caso "Bayer" (Fallos: 340:1408), entienda que estos "nuevos planteos" ya no resultan lo suficientemente relevantes como para ejercer su función más eminente? De ahí que vuelva a recortar su margen de acción utilizando la doctrina de "Papel Misionero".

Ahora bien, ¿cuáles son los efectos de que nuestro Máximo Tribunal ordene -posiblemente con el objeto de alivianar su función- que estas cuestiones sean tratadas por los jueces locales a través de procesos que se extenderán a lo largo de varias instancias, con la consecuente exigencia para los contribuyentes de ingresar el solve et repete? ¿Se estaría violando el derecho al acceso a la justicia a través de un recurso sencillo y rápido (conf. artículo 25 del Pacto de San José de Costa Rica) cuando la materia en discusión no ha dejado de ser predominantemente federal?

Por último, cabe preguntarse si existe un riesgo cierto de que se vuelvan a instaurar "nuevas alícuotas diferenciales" -violatorias de los artículos 16, 9 a 12, 75 inciso 13 y



UNR

126 de la Constitución Nacional- a partir del criterio adoptado en "Laboratorios Bernabó".

La competencia originaria de la Corte Suprema surge de los artículos 116 y 117 CN y del art. 24 inc. 1 del decreto ley 1285/1958:

Art. 116.- Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inciso 12 del artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.

Art. 117.- En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente.

Artículo 1° - El Poder Judicial de la Nación será ejercido por la Corte Suprema de Justicia, los tribunales nacionales de la Capital Federal y los tribunales nacionales con asiento en las provincias y territorio nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

Nuestro Máximo Tribunal fue delineando sus características a través de su jurisprudencia, ya sea para ampliar su competencia como para restringirla.

La Corte no sólo decide en el sentido judicial del término, es decir impartiendo justicia, sino que además gobierna cuando se declara incompetente en su instancia originaria y decide que determinada cuestión debe ser revisada por otro tribunal.

En el fallo Bernabó restringe su competencia para entender en una serie de planteos que impugnaron regímenes de alícuotas diferenciales en el Imp. Sobre los Ingresos Brutos creados por las Provincias de Córdoba y Santa fe luego de su adhesión al Consenso Fiscal de 2017

En el fallo "transportes Chevallier" (Fallos 314:862) y en los autos "Aguera" (Fallos 322; 1781) sostuvo la preeminencia de la competencia local para el entendimiento de



UNR

la ley de coparticipación en el primer caso y del pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento en el segundo. Sostuvo nuestro máximo Tribunal: "las leyes convenio hacen parte también -aunque con diversa jerarquía del derecho local. Esa condición asume en el campo del derecho público provincial la ley de coparticipación por lo que su alegada violación no habilita la instancia originaria...".

Posteriormente en el fallo "El Cóndor" (fallo 324:4226) que se dictó con posterioridad a la reforma constitucional de 94, concluye que la reforma le da un nuevo rango y llega a la comprensión que la afectación del sistema así establecido involucra en principio una cuestión constitucional.

5. ¿Qué alternativas se presentan frente al vencimiento de los plazos acordados mediante la firma del Consenso Fiscal?

5.1. A modo de introducción

Debemos preguntarnos si al vencimiento de los compromisos asumidos mediante la firma del Consenso Fiscal las provincias y la CABA recuperan sus facultades de gravar las actividades hoy comprometidas a eximir. También cabe cuestionarse si al vencimiento de este acuerdo las jurisdicciones locales podrán aplicar alícuotas superiores a las que se comprometieron a sujetarse.

Entendemos que de ser afirmativa la respuesta a nuestro interrogante, uno de los objetivos que persiguió la firma del documento: armonizar tratamientos tributarios (exenciones) y alícuotas quedaría sin efecto alguno.

Así las cosas, estamos en condiciones de afirmar que, la situación tributaria (tratamientos tributarios y alícuotas) de las distintas actividades consignadas para el año 2022 deberá replicarse para los años siguientes.

No obstante ello, también entendemos que para ese año, las jurisdicciones locales habrán recortado su recaudación tributaria propia (proveniente de tributos provinciales).