

## **Cuadernos de Clase DERECHO TRIBUTARIO:**

### **Derecho Intrafederal. Supremacía del Derecho Federal**

**Por Prof. Gabriela Inés Tozzini**

El derecho intrafederal o, según la doctrina "derecho tributario interestatal" (Ver: Jarach, "Curso de Derecho Tributario", Edit. Cima, Bs As, 1980, pág. 37 y ss.) comprende a la Ley de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral y los Pactos Fiscales celebrados entre la Nación y las distintas Provincias. Se trata del plexo de normas que junto con la CN regulan el federalismo fiscal.

Para entrar en el análisis de la cuestión resulta oportuno repasar algunas disposiciones constitucionales ya analizadas en la segunda parte de este programa.

#### **I.- Organización política y constitucional del país. Estructura básica del Derecho Tributario en Argentina.**

La República Argentina conforme lo indica el art. 1º de la Constitución Nacional (CN) constituye un estado federal y por ello, coexisten en su territorio potestades tributarias del estado nacional, de los estados provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los más de 2.200 municipios. El reparto de la potestad tributaria se ha efectuado sobre la base de lo que las provincias delegan en la nación y de lo que las mismas se reservan para sí.

*“Nuestra Constitución adopta y adapta para su gobierno la forma republicana, representativa y federal , en la que coexisten dos fuerzas opuestas que tratan de superarse recíprocamente, y sobre cuyo equilibrio y necesaria armonización se funda el esquema ideal del régimen federal: una fuerza centrípeta ejercida por la Nación e impuesta por el papel protagónico de las políticas nacionales, en orden a impulsar el desarrollo, que responde a la idea de que es indispensable que las provincias o municipalidades no puedan realizarse aisladamente y al margen del proyecto nacional; y una fuerza centrífuga, impulsada por los gobiernos locales, que, más allá de su indentificación con los objetivos de la Nación, aspiran a tener una mayor participación en la elaboración y ejecución de aquellas políticas, persiguiendo muchas veces intereses contrapuestos con los de ésta, todo lo cual configura una situación extremadamente compleja, en la que la materialización de las finalidades comunes se visualiza como de difícil consecución”<sup>1</sup>.*

---

<sup>1</sup> Spisso, Rodolfo, “Derecho Constitucional Tributario” 3º Ed. 2007 Lexis Nexis p. 84/85.

Todo lo referido al otorgamiento y límites de la potestad tributaria de tales órganos de gobierno se encuentra regulado en la citada CN cuyas disposiciones pertinentes en materia tributaria se transcriben para mayor aclaración:

**Art. 1º.-** *La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución.*

**Art. 4º.-** *El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.*

**Art. 5º.-** *Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.*

**Artículo 9º.-** *En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.*

**Artículo 10.-** *En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.*

**Artículo 11.-** *Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.*

**Artículo 12.-** *Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.*

**Artículo 31.-** Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.

**Artículo 52.-** A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.

**Artículo 75.-** Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

*Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.*

*3. Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara*

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

*13. Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí.*

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

*30. Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines.*

**Artículo 121.-** *Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.*

**Artículo 122.-** *Se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas. Eligen sus gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia, sin intervención del Gobierno federal.*

**Artículo 123.-** *Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.*

**Artículo 124.-** *Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y podrán también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto. Corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.*

**Artículo 126.-** *Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros.*

Las normas transcriptas establecen un sistema de reparto por división de fuentes entre la nación y las provincias y normas de supremacía federal y solidaridad fiscal. Sin embargo, en los hechos no se cumplía lo dispuesto por la Constitución Nacional y tal reparto se regulaba por leyes convenio desde la década de 1930. Si bien, a partir de la reforma de 1.994 se constitucionaliza el régimen de coparticipación de impuestos. Cuestión que como se explicará más adelante tuvo implicancia en la jurisprudencia de la CSJN en punto a su competencia originaria.

Como se desprende del articulado citado –cuestión que nunca se alteró por las leyes convenio- existe una prohibición de aduanas interiores y por ello, son exclusivos de la Nación los derechos de exportación e importación.

Rige asimismo el principio de supremacía o jerarquía normativa como garantía del régimen federal (arts. 31 y 126 CN) . Esto limita a la potestad tributaria provincial. Hacen a la primacía de la normativa nacional los incentivos que establece la nación basados en la cláusula del progreso, los establecimientos de utilidad nacional, la cláusula de los códigos y, la cláusula comercial.

Finalmente, se transcribieron también los límites a la potestad tributaria tanto nacional como local en favor de los contribuyentes, tema sobre el que volveremos en el presente.

Ahora bien, más allá de lo regulado en la Constitución Nacional acerca del reparto de potestades tributarias entre el gobierno nacional y los gobiernos locales, en los hechos –tal como se adelantó- el reparto fue regulado entre la nación y las provincias por el sistema de coparticipación reforzado por numerosos Pactos (todo lo que puede consultarse y analizarse al detalle en la página de la Comisión Federal de Impuestos [www.cfi.gov.ar](http://www.cfi.gov.ar)) y así opera en la actualidad. Por lo expuesto, resulta oportuno el desarrollo del siguiente acápite.

### **La Constitución Formal y Material en el Federalismo Fiscal**

Como puede advertirse de la regulación constitucional existe un esquema de asignación de competencias tributarias entre el gobierno federal, las provincias, CABA y los municipios: poderes reservados, delegados, concurrentes y prohibidos lo que configura un método para evitar la doble o múltiple imposición vertical. Del texto constitucional se concluye que el sistema de distribución seleccionado fue el de separación de fuentes. Si bien a partir de la reforma de 1994 se incorpora la coparticipación. De esta forma constitucionalmente (constitución formal) el reparto resulta:

#### **Corresponde al Gobierno Federal:**

En forma exclusiva y permanente: Derechos de Importación y Exportación y Tasas Postales (arts. 4,9 y 75 inc. 1 y 126 CN).

En concurrencia con las Provincias y en forma Permanente: los Impuestos Indirectos (art. 4, 17, 75 inc. 2 y 121).

Con carácter Transitorio y Excepcionalmente los Impuestos Directos que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio nacional y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (art. 75 inc. 2 CN).

#### **Corresponde a las Provincias y CABA**



Establecer en forma Permanente Impuestos Directos e Indirectos (salvo los aduaneros) y con los límites principios constitucionales (art. 75 incs. 12), 13), 18), 19) y 30) CN y art. 129 CN y en especial para CABA también ley de coparticipación 23.448 art. 12).

### **Corresponde a los Municipios**

En materia Tributaria (art. 5, 121, 123 y 129 CN) se les reconoce autonomía también en lo financiero conforme lo que establezca cada Provincia y límites principios constitucionales y art. 75 incs. 12), 13), 18), 19) y 30) CN.

La Constitución Nacional también se refiere a las regiones (art. 75 inc. 19) pero no les asigna potestad tributaria.

La Nación debe participar lo recaudado (constitucionalización de la coparticipación) por los impuestos previstos en el art 75 inc. 2º de la Constitución Nacional a las provincias y a CABA, todo conforme lo indican las leyes convenio.

### **El reparto real**

En efecto, más allá de la letra de la Constitución, el reparto real de la potestad tributaria en la Argentina se ha efectuado a través de leyes convenio desde la década del año 1930<sup>2</sup>.

*"En la práctica, se observa que el único caso en que las fuentes han sido separadas claramente es el de los derechos de importación y exportación. En tanto, en lo que a los impuestos directos se refiere, y a pesar de lo dispuesto en la letra de la Ley Fundamental, el Congreso Nacional viene prorrogando sucesivamente la vigencia de las leyes que establecen los impuestos directos. Por su parte, en lo referente a los impuestos indirectos internos cabe aclarar que antes de que la reforma constitucional del año 1994 sentara que su creación en una facultad concurrente entre nación y provincias, ambos niveles los establecían indistintamente, lo que se tradujo en debates históricos, hasta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación zanjó la cuestión considerándola una atribución en la que concurrían tanto la Nación como las provincias"*<sup>3</sup>(CSJN "Mattaldi")

---

<sup>2</sup> La ley 12.139 que comenzó a regir el 1º de enero de 1935 –de unificación de impuestos internos- fue el primer antecedente nacional por el cual las provincias que adherían al mismo participaban del producido de tal impuesto.

<sup>3</sup> Schafrik de Nuñez, Fabiana y Albornoz, Juan José, "Poder Tributario" en "Régimen Tributario Argentino" Obra colectiva, Naveira de Casanova, Gustavo y otros, Ed. Abeledo Perrot, BA, 2010, p. 56. Y al referirse al

En este punto resulta oportuno citar lo desarrollado al respecto por el profesor Rodolfo Spisso<sup>4</sup> quién comenta: *"Para conocer cuáles son las disposiciones constitucionales que rigen determinado país, no es suficiente conformarnos con leer la Constitución escrita o formal. Es necesario saber si esa Constitución funciona, se aplica, se cumple: o si, por el contrario, está deformada en la práctica, o es sistemáticamente violada en todo o en parte, e indagar que otros contenido constitucionales han ingresado en la dimensión sociológica a través de diferentes fuentes: la costumbre, el derecho internacional, las normas infraconstitucionales y la jurisprudencia"*

Siguiendo el lineamiento del citado autor, si bien constitucionalmente la nación en materia de impuestos directos solamente puede establecerlos con las limitaciones de transitoriedad y en determinados supuestos puesto que los mismos son de la potestad de las provincias, en los hechos hay un notorio apartamiento al texto constitucional con detrimento del federalismo. Prueba de ello es que el Impuesto a las ganancias, impuesto directo por excelencia, existente desde el año 1932 en la Argentina ha sido legislado y recaudado por la nación con sucesivas prórrogas para sortear la exigencia de la transitoriedad. Nada han hecho las provincias para impedirlo y gozan del reparto del producido de tales contribuciones a través del régimen de coparticipación el que por otra parte no es conforme a las pautas de la CN.

En igual sentido ha sucedido con los impuestos concurrentes como los indirectos, tales como el Impuesto al Valor Agregado –impuesto de mayor recaudación fiscal en la Argentina-. Sin embargo, sí se ha respetado la exigencia de la exclusividad de los impuestos aduaneros de importación y exportación<sup>5</sup> a favor de la nación y la prohibición de aduanas interiores.

No puede pasarse por alto la mención de lo regulado en el art. 75 inc. 3º de la Constitución Nacional que faculta al Congreso de la Nación a establecer y modificar las asignaciones específicas de recursos coparticipables si bien por tiempo determinado y con una ley especial aprobada por la mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara.

---

fallo de la CSJN hace referencia a la señera causa "Sociedad Anónima Simón Mataldi Ltda. V. Provincia de Buenos Aires (Fallos 149:260).

<sup>4</sup> Spisso, Rodolfo, "Acciones y recursos en Materia Tributaria" Ed. Lexis Nexis, 2005, p. 12.

<sup>5</sup> Excepto en el caso de los derechos de exportación por la existencia del Fondo Sojero que se coparticipa integrado por los derechos de exportación de tales productos.



Existen además límites de orden Político a la potestad tributaria del estado: Interno e Internacional. Interno: Cláusula del comercio, de los Códigos, de los establecimientos de utilidad nacional, de las leyes especiales por exenciones nacionales, cuestiones éstas sobre las que nos detendremos en el presente más adelante.

Queda claro entonces que, el régimen de reparto entre la nación y los estados provinciales opera de la siguiente forma: la nación debe participar del producido de la recaudación de los impuestos comprendidos en el art. 75 inc. 2 de la CN a las provincias y a la CABA según la ley convenio (actualmente 23.548). Es decir que, la nación recauda todos esos impuestos y parte del monto lo distribuye entre las provincias.

Asimismo, la Constitución Nacional, luego de la reforma del año 1994, estableció pautas específicas para el dictado de la ley de coparticipación lo que todavía no se cumplió y sigue rigiendo la mencionada de los años 80.

En este sentido se cita la norma que lo indica: "CN Cláusula Transitoria Sexta. Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 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 casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación.

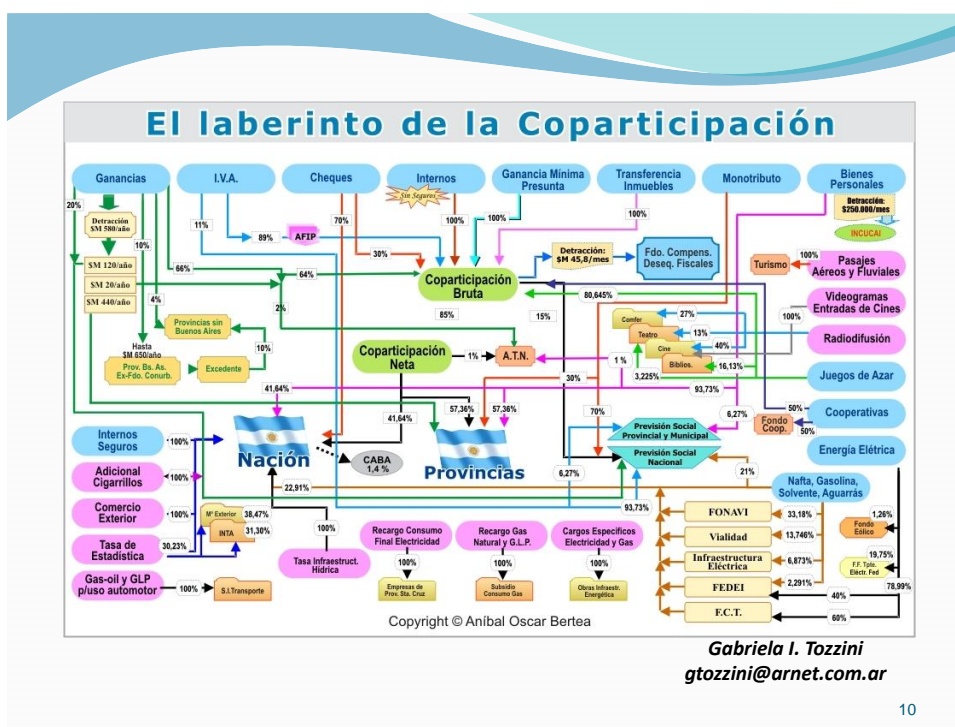
"La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias. (Corresponde al Artículo 75 inc. 2)."

Por todo lo expuesto podemos concluir que en materia de Federalismo Fiscal la Argentina tiene una deuda de más de quince años.

### **La coparticipación vigente**

El actual Régimen de coparticipación tributaria ley 23.548 (1988) trata de evitar la doble imposición interna vertical. Si bien es un régimen transitorio se renueva automáticamente hasta que se lo sustituya por el que establece la Constitución Nacional. Hay un incumplimiento de la cláusula constitucional transitoria Sexta de casi dos décadas.

La masa de impuestos coparticipable se integra por: todos los impuestos internos excepto los que tengan una asignación o afectación específica: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios –este último solo el 30%-, Impuestos Internos, Ganancia Mínima Presunta, Bienes Personales, Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes o Monotributo –solamente el 30%-. No integran la masa coparticipable: los derechos de importación y exportación (con excepción del Fondo Sojero DNU 206/09 el 30% de lo que se recauda en derecho de exportación de cereales, soja y otros oleaginosos); los tributos establecidos por la Nación en el ejercicio de su jurisdicción en la Capital Federal; las tasas nacionales por servicios prestados; las contribuciones patronales y aportes personales del Sistema Nacional de Seguridad Social (para una información más completa se sugiere al lector consultar en este punto el gráfico del laberinto de la coparticipación en la Argentina [www.cfi.gov.ar](http://www.cfi.gov.ar) y en [federalismofiscal.com.ar](http://federalismofiscal.com.ar)). En este sentido todo ello se encuentra previsto en la ley de coparticipación 23.548 arts. 2, 3, 4 y 5.



10

Asimismo, por imperio de las normas de la ley de coparticipación (art. 9º), las Provincias se obligan, por sí y por sus municipios, a no aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados cualquiera sea su especie o denominación (tasa, impuesto, contribución u otros) salvo tasas por servicios efectivamente prestados y otros como impuestos

provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, ingresos brutos y automotores.

Este régimen de obligaciones recíprocas se complementa en la Argentina por los ya mencionados Pactos Fiscales que en su conjunto integran lo que se ha denominado del derecho intrafederal.

Finalmente también existen en la Argentina métodos para evitar la doble o múltiple imposición entre provincias, lo que opera como un límite de tipo horizontal. Tal regulación se encuentra prevista desde el año 1.977 en el Convenio Multilateral sobre el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (puede consultarse al respecto [www.ca.gov.ar](http://www.ca.gov.ar)).

Más allá de las regulaciones constitucionales como se ha expuesto en el presente, en los hechos se advierte un marcado debilitamiento del régimen federal en materia tributaria<sup>6</sup>.

También se prevén límites a la potestad tributaria del estado nacional, provincial y municipal –tal como se adelantó en el presente-. Se trata de los principios constitucionales que actúan como frenos al poder tributario en favor de los derechos de los ciudadanos contribuyentes:

---

<sup>6</sup> Resulta oportuno en este sentido la cita de las "Conclusiones de la VI Conferencia Nacional de Abogados 2007" organizadas por la Federación Argentina de Colegios de Abogados FACA: "Se denuncia un incumplimiento del Estado nacional y provincial de la manda constitucional transitoria sexta referida al dictado de una ley de coparticipación federal conforme el texto constitucional. Tal cuestión ha producido un quiebre en el federalismo fiscal y ha ocasionado un caos tributario en el que el único perjudicado es el ciudadano contribuyente a quién en desmedro de la coparticipación se le exigen tributos análogos por parte de tres órganos con potestades tributarias diferentes. Se requiere que el Estado Nacional y las Provincias, tomen una actitud activa y responsable en el dictado de una ley de coparticipación para poder alcanzar un federalismo fiscal de concertación, y con bases solidarias y tuitivas de los derechos humanos como establece la CN. La necesidad de armonización tributaria debe abarcar a la Nación, Provincias y Municipios.

"Fondos fiduciarios: Debe restablecerse el principio de unidad de caja a fin de evitar erosiones al monto coparticipable y otras erosiones. Deben revisarse además las coparticipaciones provinciales.

"Reclamar el federalismo establecido en la CN nos conduce a la materia tributaria y a denunciar que existe un incumplimiento de más de 10 años en el dictado de la ley de coparticipación conforme al texto constitucional art. 75 inc. 2º y 19. En la actualidad es la Nación la que legisla, recauda y distribuye los impuestos de mayor trascendencia fiscal y sin respetar los criterios de reparto que establece el bloque constitucional actual frente a ello las provincias tienen un rol pasivo que las somete al poderío nacional. De esta forma existe un quiebre del federalismo. Al de Basla, "toda concentración de poder que implique para los gobiernos locales como única alternativa que la de comer de la mano del gobierno central va en contra del espíritu y la letra de la CN y configura una forma de gobierno autocrática y autoritaria". A su vez frente a la ausencia de una correcta armonización tributaria entre Nación, provincia y municipios conduce a otras formas de quiebre de la armonía del federalismo en efecto, los gobiernos locales suelen echar mano de los tributos más insólitos con la sola finalidad de poder recaudar lo necesario para satisfacer los mayores gastos que tienen que afrontar, así la tasa de abasto, publicidad, impuestos al consumo de electricidad, de gas, incluso volviendo a percibir tributos por el tráfico comercial interno de mercaderías, estableciendo verdaderas aduanas interiores tales como la tasa llamada de abasto, inspección veterinaria, entre otras. La reforma constitucional por otra parte estableció un nuevo criterio de reparto que ya no es el gasto en relación a la recaudación de cada provincia en su reemplazo estableció el de la solidaridad y equidad para lograr un desarrollo igualitario cuestión que tampoco se ha alcanzado".

legalidad o reserva de ley –que en la Argentina opera en forma rígida-, el de irretroactividad de la ley fiscal, igualdad, generalidad, razonabilidad de las leyes, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, seguridad jurídica, proporcionalidad, progresividad, libertad de trabajo y ejercicio de actividad lícita, tutela judicial efectiva y el debido proceso en materia fiscal y progresividad. Asimismo integran el bloque constitucional en Argentina los Tratados Internacionales tuitivos de Derecho Humanos y las interpretaciones de sus cláusulas efectuadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, todo conforme se desprende del art. 75 inc. 22 de la CN citado en el presente.

Los **Impuestos Nacionales** son: el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los Impuestos Internos, el Impuesto a los Combustibles; el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto sobre los Bienes Personales, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el Impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente; el Impuesto sobre la Transferencia de Inmuebles, el Régimen Simplificado para pequeños Contribuyentes o Monotributo, los impuestos aduaneros, el Impuesto sobre los premios de determinados juegos de sorteo y concursos deportivos, el Impuesto a las entradas de espectáculos cinematográficos y a la venta o locación de videogramas y, las Contribuciones para financiar la seguridad social.

También, puede mencionarse la existencia de Tasas por los servicios administrativos y judiciales u otros que, presta la Nación como también contribuciones especiales o de mejoras.

Los **Impuestos provinciales** en términos generales son: el Impuesto sobre los ingresos brutos, el Impuesto de sellos, el Impuesto inmobiliario, el Impuesto a la Herencia, el Impuesto automotor y a las embarcaciones y, algunos supuestos aislados de tributos ecológicos o medioambientales.

Respecto de los **Tributos municipales o comunales**: pueden mencionarse la Tasa General de Inmuebles, el Derecho de Registro e Inspección, las Tasas de Seguridad e Higiene, las Tasas por Publicidad, por Ocupación del dominio público, medioambientales y muchas más tasas municipales por los servicios que presta en forma efectiva si bien hay también supuestos de impuestos disfrazados de tasa. Existen también contribuciones por mejoras.

Tanto las provincias como los municipios tienen límites en su poder de imposición establecidos por la CN y por el llamado derecho intradeferral ya citado. Si bien también los tiene la Nación para que sea posible la vida del federalismo fiscal. En efecto, hay un sistema poliributario (en palabras de la CSJN “Línea 22” 2010.

Respecto de los recursos tributarios resignados por las provincias –si bien ya expusimos el “laberinto de la coparticipación federal de impuestos”<sup>7</sup>- se desprende que: de la coparticipación bruta de los impuestos antes de la distribución a las provincias –pre coparticipación- y previo otras detracciones efectuadas se detrae de esa masa el 15% (ley 24.130 ratificatoria del “Acuerdo entre el Gobierno nacional y los Gobiernos provinciales suscripto en 1.992” o Pacto I) para financiar el sistema de previsión social nacional –porcentaje resignado por las provincias-. Asimismo, a lo largo de estos años se destinó en forma específica para solventar el Sistema Nacional de la Seguridad Social un porcentaje de determinados impuestos -y por ende se disminuyó así la masa a distribuir por la coparticipación a las Provincias-. En efecto, tal el caso del IVA, se destinó a la seguridad social en las condiciones y porcentajes que establecieron las respectivas leyes (ley 23.966 de financiamiento del régimen nacional de previsión social artículo 5º y posteriores modificatorias), del Impuesto a las Ganancias se destinó un porcentaje de su producido al Sistema Único de Seguridad Social según criterios y porcentajes establecidos legalmente (art. 104 ley 20.628 y modificaciones), de la recaudación del monotributo se destinó un porcentaje al financiamiento de las prestaciones administradas por la ANSES (Ley 24.977 artículo 57 y leyes de prórrogas sucesivas y modificaciones –entre otras ley 25.067-), del impuesto sobre los bienes personales el producido del mismo se distribuyó en un elevado porcentaje para el financiamiento del régimen nacional de previsión social (artículo 30 de la ley 23.966 citada con las modificaciones a la fecha). Esto, entre otros impuestos que también se crearon –por ejemplo a los combustibles- con dicho destino, entre otros tantos ejemplos. Como puede advertirse el SNSS se financió –además del 15% citado- con un gran aporte tributario resignado tanto por la Nación como por las Provincias –con mayor aporte y por ende mayor resignación de ingresos (58%)<sup>8</sup> por parte de estas últimas-.

Se advierte que, a partir del 2009 el 15% de detracción perdió el cargo (consensuado más allá de los otros gastos operativos) de solventar el pago de las obligaciones previsionales y constituyen entonces transferencias al Estado nacional en desmedro de las arcas provinciales.

## **II.- Acerca de los Pactos Fiscales I y II**

Tanto el Pacto I y II, no son solamente una simple ley sino que constituyen una ley acuerdo o convenio del cuál ninguna de las partes

---

<sup>7</sup> Al respecto puede analizarse el cuadro en [www.cfi.gov.ar](http://www.cfi.gov.ar), elaborado por el Dr. Aníbal Berteá.

<sup>8</sup> Al respecto se reitera la nota de Argañaraz, Nadín en la que además expone las cifras de detracción.

puede disponer unilateralmente a menos que se aparte del mismo mediante una denuncia (a la manera de lo regulado en la Convención de Viena en el Derecho Internacional).

Es fundamental, además de la ley de Coparticipación, analizar estos Pactos o Acuerdos porque son los que tejen el entramado del federalismo fiscal que es de concertación.

*"Tal como lo ha dicho esta Corte, cada una de las creaciones del federalismo de concertación "configura derecho intrafederal (Fallos 414:826) y se incorpora una vez ratificado por la legislación al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias" (conf. Fallos: 322:1781, cons. 4)" (PGN "Maxiconsumo SA c/ Provincia de Misiones, 29/07/09)*

En efecto, en materia de leyes-convenio el acuerdo de las partes es insoslayable sin él no puede modificarse la distribución (no olvidemos que son de los años 90) de la masa común de impuestos que se coparticipa en ningún sentido y esto, más allá que la razón por la cual se acordó una distribución ya no exista o las condiciones hayan cambiado. En este análisis vale recordar que, el organismo federal encargado de interpretar las normas que integran el derecho intrafederal es la Comisión Federal de Impuestos conforme se desprende del art. 11 inc. e) de la ley 23.548 en punto a la ley de coparticipación y también respecto de las obligaciones recíprocas asumidas por los fiscos en materia de coparticipación de impuestos. Lo que incluye la interpretación de los demás acuerdos tal como lo ha resuelto la propia Comisión Federal de Impuestos a través del dictado de la RGI (resoluciones generales interpretativas) n° 10 (29/09/92) respecto del acuerdo del 12/8/92 Pacto I en base a los arts. 10 y 11 de la ley 23.548 que lo ratifica frente a una presentación efectuada por la provincia de Córdoba (2/10/92) RGI n° 11, también RGI n° 17/94.

Asimismo, respecto de la exigencia del consentimiento recíproco de todos los fiscos involucrados para cualquier modificación de lo acordado así lo ha sostenido la Comisión Federal de Impuestos (CFI) en la RGI n°12 (13/10/92) al resolver: *"Que la reforma total o parcial, e incluso la sustitución de una ley convenio, como la que establece el marco general de las regulaciones sobre coordinación financiera y distribución de recursos fiscales entre partes, la Nación por un lado, y las Provincias por otro, en razón de su esencia convencional, no puede ser llevada adelante sin el consentimiento de todos los fiscos intervinientes, razón por la cual la ley que pudiera dictarse como una norma federal por el*



*Honorable Congreso de la Nación (...) debería inexorablemente contar con la adhesión que efectuara cada una de las provincias mediante ley de su respectiva legislatura, por la cual se estableciera que acepta el régimen. Que no es válido por tanto, detraer por vía de retenciones recursos de la unión tributaria y menos aún del contingente asignado a las provincias por la ley de coparticipación, sin el consentimiento expreso de éstas, manifestado por conducto de un acto con forma de ley, sancionado por las Legislatura provinciales".* También cabe citar al respecto la RGI n° 5 (5/06/91).

Y no puede obviarse la cita de la RGI n°17 del 29/06/94 en la que la CFI justamente interpretó lo referido a la distribución del 15% que prevé el Pacto I considerando improcedente el Decreto 2443/93 que con la excusa de reglamentar el Pacto modificaba la aplicación del 15%. Al respecto sostuvo: *"Que frente a tal normativa, este Comité Ejecutivo interpreta que resulta jurídicamente improcedente que el Acuerdo intergubernamental sea reglamentado, y menos aun unilateralmente por una sola de las partes de las que lo han suscripto (...) Lo que importa, asimismo, receptar el sentido del viejo brocardo romano, conforme al cual: **"lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado"**. Lo destacado pertenece al presente y ratifica la necesidad desde el punto de vista de la legalidad –interpretada conforme a la letra y a los principios propios de estos acuerdos- de que cualquier cambio respecto de las cláusulas del Pacto como lo es la primera parte del Pacto I referida a la detracción del 15% debe ser consensuado.*

Asimismo la vigencia de los respectivos acuerdos ha sido ratificada por al CFI en la RGI n° 18/95 en la que además sostuvo que los acuerdos federales o Pactos 92/93 integran junto con la ley de coparticipación el régimen de distribución de recursos. Y en la RGI n° 20/99 la CFI además resolvió expresamente lo siguiente: *"Interpretar con alcance general que los compromisos asumidos por los firmantes del Acuerdo del 12 de agosto de 1992, su modificación y prórrogas, en tanto se refieren al régimen de coparticipación federal de impuestos, no pueden ser revisados unilateralmente por ninguna de las partes".*

La importancia de esta afirmación radica en que emana del Organismo encargado de interpretar el derecho intrafederal y se encuentra contenida en una resolución general interpretativa que es de carácter obligatoria (en este sentido la propia CSJN las invoca para interpretar los Acuerdos que integran el derecho intrafederal "Salta c/ Estado Nacional" 20/12/05).

Tampoco puede obviarse la cita de lo dictaminado recientemente por la PGN (todas en la misma fecha 30/05/12) en las causas que tramitan ante la CSJN en "Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" causa 538 y otra n° 539 y "San Luis c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos" 191.

La PGN en estas causas prevé la posibilidad de apartarse de tales Pactos por la denuncia como en todo Tratado pero no unilateralmente sin ella. Y concluye en que, la posibilidad de las provincias para no quedar sometidas a ese "encierro" legal y en su letra reconociendo *"más aún hoy en que el régimen previsional responde a distintos parámetros que los fijados antaño por la ley 24.241" es "el ejercicio de la legítima facultad de denunciar, hacia el futuro el compromiso asumido en el "Acuerdo" mediante el dictado de la correspondiente ley de sus legislaturas que haga explícita la voluntad de rescindir el compromiso que hasta hoy los vincula, notificando ello oportunamente a las restantes partes contratantes, esto es a la Nación, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a las restantes provincias"*.

En la causa "San Luis c/ Estado nacional s. Acción declarativa de Inconstitucionalidad" (30/5/12) en la que la accionante solicita la declaración de inconstitucionalidad del art. 76 de la ley 26.078 en cuanto dispuso de manera unilateral la prórroga de la detracción prevista en la ley 24.241 del 15% con motivo de ello, la PGN interpreta la cláusula Octava del Pacto I en el sentido siguiente: *"la primera se refiere a la vigencia del "acuerdo", esto es a la totalidad de sus disposiciones -v.gr. la garantía de un interés mensual mínimo por parte de la Nación, la remisión de los recursos financieros del Fondo Nacional de la Vivienda, etc- y la limita al 31 de diciembre de 1993. La segunda está dedicada, únicamente, al "descuento del 15% de la masa de impuestos coparticipables" que se autoriza al Estado Nacional a practicar y, a diferencia de los que ocurre con el caso anterior, no fija una fecha específica para su finalización, sino que supedita su vigencia "hasta tanto no exista un nuevo acuerdo de partes o una nueva Ley de Coparticipación Federal"*. Y todo con cita al debate parlamentario en el sentido invocado.

Respecto a la posibilidad de denuncia cabe recordar que su análisis es de vital importancia puesto que, citando lo sostenido por la CSJN respecto del "régimen fiscal federal" integrado por los Pactos o Acuerdos ("AGUEERA C/ Provincia de Buenos Aires CSJN 322:1781 y más reciente en "Pan American Energy" 19/06/12), sostuvo que goza de supremacía legal (art. 31 CN) y al respecto en la primer causa citada afirmó -si bien con referencia al Pacto de 1993 pero aplicable a todas las

normativas que integran el derecho intrafederal- *"En tanto dicho Pacto no sea denunciado por alguna de las partes, implica el mantenimiento de la condición acordada"*.

Ahora bien, va de suyo que, si se denuncian los Pactos tampoco se aplicarán en adelante las cláusulas que resultaban en beneficio de las Provincias que lo hagan como la de garantía del ingreso mensual mínimo asegurado a las provincias por parte de la Nación.

En efecto, el derecho intrafederal es un todo y cualquier modificación tiene implicancias en las demás normas que lo integran.

Para hacer un poco de historia, valga recordar que, entre la Nación y las Provincias, se suscribieron el 12 de agosto de 1992 y de 1993 respectivamente el Pacto Fiscal I<sup>9</sup> y II<sup>10</sup>. Ambos son las dos caras de una misma moneda e integran el llamado Federalismo de Concertación el que se fue gestando a través de "acuerdos, tratados, llamados Pactos", y fueron ratificados por leyes nacionales y provinciales.

Sobre la naturaleza del Pacto Fiscal ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que forma parte del derecho público intrafederal, en el que se enmarca el sistema de las leyes convenio ("Matadero y Frigorífico Merlo SA c/Buenos Aires, Pcia. de", 27.5.2004, Fallos 327:1.789), y se incorpora, una vez ratificado por la Legislatura, al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias ("Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (Aguera) c/Buenos Aires, Pcia. de",

---

<sup>9</sup> Por el **Pacto Fiscal I** (12/08/1992): 1) Nación retiene el 15% de la masa total coparticipable antes de la distribución primaria más una suma fija a distribuir entre algunas provincias hasta nuevo acuerdo o nueva ley de coparticipación. Las Provincias aceptaron. 2) Nación asegura un piso de coparticipación mensual a Provincias y las libera de soportar el financiamiento de AFIP. 3) Pactan otros ajustes y compromisos. (ver por más el texto del Acuerdo y lo desarrollado por Bulit Goñi, Enrique, en "El impuesto sobre los ingresos brutos, las exenciones que provienen del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y las reformas actuales", Revista Derecho Fiscal, RDF n°5, Ed. Abeledo Perrot, 2008)

<sup>10</sup> **Pacto Fiscal II** (12/08/1993): 1) Provincias se comprometen a derogar de inmediato impuestos: Sellos, Gravámenes al combustible, gas, energía eléctrica, servicios sanitarios, circulación interjurisdiccional de bienes, el uso del espacio público para servicios públicos, intereses de plazos fijos y otros, débitos bancarios, la nómina salarial. Y a promover la derogación de tasas municipales que indica. 2) respecto del ISIB: modificarlo para que solamente recaiga sobre el comercio minorista y eximir de inmediato \* a: la producción primaria, las prestaciones financieras, **la industria -no sus ventas a consumidores finales-**, la construcción de inmuebles, otros. 3) Nación aceptó la transferencia de los sistemas previsionales provinciales; a elevar el piso de coparticipación a Provincias, otros. (ver por más el texto del Acuerdo y lo desarrollado por Bulit Goñi, Enrique, en "El impuesto sobre los ingresos brutos, las exenciones que provienen del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y las reformas actuales", Revista Derecho Fiscal, RDF n°5, Ed. Abeledo Perrot, 2008).

19.8.1999, Fallos 322:1.781). Con posterioridad, la CSJN<sup>11</sup> ha considerado que tales Pactos (ley-convenio) integran el derecho local aunque con diversa jerarquía (art. 31 CN), que no es posible la derogación unilateral del Pacto y, por ello, consideramos que todo planteo para hacer valer los derechos subjetivos nacidos del Pacto deben dilucidarse en la justicia local (si bien puede llegar a la Corte por vía del Recurso Extraordinario). Lo que no ha variado es el criterio acerca de la diversa jerarquía de los Pactos respecto del derecho local.

Afirma Casás (“Derecho Tributario Municipal”, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2001, pp. 40 y sigs.): *“La forma federal de Estado, que responde a las mejores tradiciones culturales y políticas de la Nación y se remonta más allá del punto de partida de nuestra organización institucional en 1853, estuvo llamada a lograr su reafirmación, en tanto la Ley 24.309 que declaró la necesidad de la reforma constitucional (en 1993) habilitó por el artículo 3 apartado A) para lo que dio en denominar: fortalecimiento del régimen federal (...) El federalismo cooperativo, como se lo denomina en los Estados Unidos o federalismo posible o de concertación, del modo que a él alude Pedro J. Frías (...) exigen transitar el camino del acuerdo y la concertación, concordando en los instrumentos y recreando las instancias necesarias para coordinar reclamos y políticas en vistas al bien común. A ello aspiran (...) tanto los sistemas de coordinación financiera y de armonización tributaria como los acuerdos a que han adherido las provincias, y los pactos suscriptos que los complementan”*. Estos “tratados parciales” decía Bidart Campos (“Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino”, EDIAR, Bs. As., 1993, T. I, pp. 254 y sigs.) que, junto con los suscriptos entre las provincias y la Nación, forman parte del “derecho intrafederal” y en virtud de ellos es posible avanzar en el llamado “federalismo de concertación”, utilizando, al igual que la jurisprudencia más adelante citada, la expresión “derecho intrafederal”.

Así se expresó también la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Camuzzi Gas del Sur”, en sentencia del 21.8.1997.

En punto a la jerarquía del Pacto Fiscal sostuvo, Pablo Revilla<sup>12</sup>), enfatizando: *“La normativa local dictada en contravención al Pacto (...) se encuentra fulminada de nulidad absoluta e insanable, al subvertir el orden jurídico y de prelación de las normas, toda vez que una ley local*

---

<sup>11</sup> CSJN “Cámara Arg. De Supermercados c/ BA” 1996; “Matadero Frigorífico Merlo SA c/ BA” 2004 Fallos 327:1789 y finalmente “Papel Misionero C/ Misiones” 2009 Fallos 314: 862 y en especial “Cuyoplacas SA/ La Pampa” 2009 Fallos 332:998.

<sup>12</sup> Revilla, Pablo, “La Ciudad Autónoma de Buenos Aires y su ‘status’ jurídico”, en “Derecho Tributario Municipal”, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2001, pp. 362 y sigs.

*no puede alzarse contra una ley convenio, que posee rango superior.”*

En el Pacto Fiscal II la obligación que asumieron las Provincias fue de eximir de inmediato del ISIB a la producción primaria, a la construcción de inmuebles y a la industria.

Si bien, luego del 2002 las Provincias volvieron a gravar con ISIB. En efecto, con la devaluación y desdolarización se generó una imperiosa necesidad de engrosar las arcas públicas provinciales. En ese marco, las Provincias suspendieron la vigencia del Pacto por leyes locales respecto de las exenciones impositivas y/o condicionaron o limitaron la exención del ISIB a la industria ya sea en función de topes de ingresos o por exigencias de radicación en su territorio; y gravaron nuevamente lo que tenían que declarar exento en forma inmediata: Impuesto de Sellos, la energía eléctrica, etc.

Sin embargo, lo hicieron sin denunciar el Pacto Fiscal II. Lo consideraron “suspendido” por leyes locales aunque, continuaron con la detracción del 15% con destino a ANSES y siguieron recibiendo el piso de coparticipación mínimo mensual asegurado por la Nación de este modo incurrieron en manifiestas conductas contradictorias de sus propios actos. En efecto, los Pactos Fiscales deben cumplirse o bien denunciarse. Caso contrario, dada su vigencia, se puede exigir el cumplimiento de las obligaciones acordadas. Así lo entiende la Justicia.

Ya se adelantó en el presente que la Comisión Federal de Impuestos (CFI) es el organismo federal administrativo con facultad de interpretar las normas que integran el derecho intrafederal conforme se desprende del art. 11 inc. e) de la ley de coparticipación 23.548 y también los demás acuerdos entre las Provincias y la Nación.<sup>13</sup> Aunque resulte sobreabundante vale recordar que la interpretación debe respetar el espíritu de la ley y que se plasma en una resolución general interpretativa (RGI) cuya naturaleza jurídica es la de ser un acto administrativo de alcance general. Al respecto, no puede pasarse por alto y efectuar al respecto una reflexión en punto a lo resuelto por la CFI en relación a la obligación de las Provincias respecto del cumplimiento de los compromisos del Pacto.

La CFI, haciendo uso de dicha facultad<sup>14</sup>, a través de su Comité Ejecutivo dictó la RGI n° 35/14 (B.O. 6/11/14) que resolvió:

---

<sup>13</sup> Así, lo ha resuelto la propia CFI a través del dictado de la RGI (resoluciones generales interpretativas) n° 10 (29/09/92) respecto del acuerdo del 12/8/92 Pacto I en base a los arts. 10 y 11 de la ley 23.548 que lo ratifica frente a una presentación efectuada por la provincia de Córdoba (2/10/92) RGI n° 11, también RGI n° 17/94. Es el caso que también la CSJN (“Salta c/ EN” 20/12/2005) le ha asignado dicho reconocimiento a las RGI de la CFI.

<sup>14</sup> Y a pedido de la Corte de la Provincia de Buenos Aires y de también por un requerimiento en una causa ante la CSJN

*"Interpretar con alcance general que se encuentra prorrogado el cumplimiento de los compromisos sujetos a plazo asumidos por la Provincia de Buenos Aires —y toda otra jurisdicción que se encuentre en situación similar— a través del Acto Declarativo Primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de Agosto de 1993, conforme a los considerandos de la presente.*

*"Interpretar con alcance general que los actos cumplidos en consecuencia del ejercicio del poder de imposición local y que se refieran a los compromisos contemplados en el artículo 1º, pueden ser modificados por parte de la Provincia de Buenos Aires —y toda otra jurisdicción que se encuentre en situación similar— mientras se encuentre vigente la prórroga de los mismos y quedando a salvo lo acordado —en la materia tributaria de que se trate— en las leyes convenio de coparticipación federal, también conforme a los considerandos de la presente."*

En términos más simples, interpretó que las Provincias están liberadas de cumplir con los compromisos asumidos en el Pacto II en materia impositiva (eliminar impuestos o establecer exenciones como le caso del ISIB entre otros) mientras subsista la prórroga para tal cumplimiento. Además interpretó que, prórroga mediante, todos los tributos que hayan establecido o que establezcan aún en contradicción con los compromisos asumidos –e incluso habiendo antes implementado la eliminación de impuestos o las exenciones- se encuentran dentro de sus legítimas facultades siempre con el debido respeto a la ley de coparticipación.

A continuación se vuelca el análisis y una reflexión crítica:

A la pregunta ¿el Pacto II se encuentra vigente? La CFI interpretó que sí: (Considerando 6), textual: *"estos compromisos fueron afectados por las sucesivas prórrogas que – manteniendo la vigencia del Pacto II- (...)"*

¿El Pacto II está prorrogado?

Sostuvo que sí, a partir de la ley nacional 24.468 (23/03/1995) y de allí en adelante por prórrogas sucesivas *"que se extienden hasta el 31 de diciembre del 2.015"* (esta fecha invocando un DNU aprobado por resolución de las Cámaras) o hasta que entre en vigencia el nuevo régimen de coparticipación, lo que ocurra primero.

¿Qué se entiende prorrogado?

Del considerando 12) se desprende que se trata de los compromisos asumidos que no hayan sido implementados antes de la primera prórroga (ej. exenciones totales o parciales en el ISIB, eliminación de algún impuesto).



¿Los compromisos cumplidos antes de la prórroga por cada Provincia, se encuentran obligadas a mantenerlos?

Sostuvo que no, porque lo hacen en ejercicio de su potestad tributaria reservada constitucionalmente sin importar el compromiso cumplido y no prorrogado. Es decir que incluso lo no prorrogado, se puede incumplir. Fundamentó esta afirmación en un decisorio de la CSJN que se refiere a la potestad tributaria de las Provincias frente a la primera ley convenio que rigió desde la década de 1930.

Entonces, los contribuyentes afectados por la vuelta atrás de los compromisos cumplidos dejados de lado por las Provincias unilateralmente sin denuncia al Pacto ¿tienen derecho a demandar su cumplimiento?

Respondió que no porque no son parte en el Pacto, y tampoco opera la prevalencia del Pacto porque, en todo caso, la modificación de los compromisos que redundaría en el cambio tributario es el ejercicio del poder propio de imposición y no da derecho a una estabilidad fiscal.

¿Cuál es el alcance de lo interpretado?

Conforme la normativa que se ha citado en el presente, la resolución tiene alcance general. Sin embargo, parece acotar lo interpretado respecto de las demás jurisdicciones "*que se encuentren en situación similar*" a la Provincia de Buenos Aires. Sin especificar en el caso si se trata de la adhesión a las prórrogas, al dictado de leyes suspensivas o a supuestos de gravabilidad de impuestos otrora exentos con motivo del cumplimiento del Pacto.

Asimismo, de lo interpretado surge la inquietud del criterio de la CFI en punto a si la Provincia que se aparte del cumplimiento del Pacto II en lo ya implementado, ¿es necesario que "denuncie al Pacto" en los términos de la Convención de Viena como lo ha sostenido reiterada y pacíficamente la jurisprudencia?

Interpretó que no es necesario porque por las prórrogas se suspende su exigibilidad y las Provincias quedan liberadas frente a las demás Provincias, el Estado Nacional y los ciudadanos contribuyentes.

En primer lugar resulta prístino que la CFI fundamenta su decisión de "liberar" a las Provincias de toda responsabilidad contraída en el Pacto II en base a la interpretación que efectúa de las sucesivas prórrogas establecidas por leyes y con extensión a diciembre del 2015 basándose para este último plazo en un DNU 2054/2010 (con resolución aprobatoria del Congreso). En referencia a la invocación de esta norma considero con fundamento en lo dispuesto en la CN (art. 99 inc. 3º) que los DNU no pueden abarcar la materia tributaria como es el caso del presente y, además, al igual que la prórroga operada en el año 2006

hasta el 2011<sup>15</sup>, se trata de una prórroga unilateral, hay que evaluar si las Provincias se han adherido a dicha norma<sup>16</sup> ya que de esto la CFI nada dice ni analiza. Por otra parte, invocando estas normas de prórroga unilaterales se opone a sus propios actos, en efecto, ha reiterado incansablemente en anteriores resoluciones que cualquier modificación de lo acordado en una ley convenio debe hacerse en ese mismo marco de concertación con la exigencia del consentimiento recíproco de todos los fiscos involucrados (en este sentido RGI n°12 (13/10/92); RGI n° 5 (5/06/91); RGI n° 20/99 (3/06/99). No puede obviarse la cita de la RGI n°17 del 29/06/94 en la que afirmó: **"lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado"**. Asimismo, respecto del Pacto I que es de igual naturaleza que el II y constituyen las dos caras de una misma moneda en la RGI n° 20/99 afirmó: **"Interpretar con alcance general que los compromisos asumidos por los firmantes del Acuerdo del 12 de agosto de 1992, su modificación y prórrogas, en tanto se refieren al régimen de coparticipación federal de impuestos, no pueden ser revisados unilateralmente por ninguna de las partes"**.

Ahora bien, la cuestión central que a mi modo de ver merece una aguda crítica es que, más allá de las leyes de prórroga, la CFI, al concluir como lo hace, interpreta *contra legem* el alcance de las prórrogas y la naturaleza del Pacto. En efecto, con la excusa del ilimitado poder de imposición de las Provincias extiende el efecto de la prórroga a lo que no se encuentra prorrogado en su exigencia y cumplimiento. De una interpretación razonable y armónica del ordenamiento jurídico se desprende que, la prórroga del Pacto II para el cumplimiento de los compromisos allí asumidos nace por primera vez en la ley 24.468 (BO 23/3/1995) de allí en adelante las demás extienden sucesivamente esa prórroga, la ya definida. Esto indica sin hesitación que el alcance de la prórroga habrá de buscarse en el texto de dicha ley ya que las posteriores solamente la mantienen en el tiempo. En este sentido el artículo 5° dispone que se prorroga el plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto II relacionadas exclusivamente a la materia tributaria cuyo vencimiento hubiera operado u operase con anterioridad a dicha fecha y que estuvieren pendientes de implementación. Dicho de otra forma, dada la claridad de la ley, la prórroga es para implementar las exenciones o la eliminación de los tributos que indica el Pacto. A contrario sensu, lo ya implementado debe seguir cumpliéndose a menos que, tal como lo sostuvo la CSJN, se denuncie el Pacto dada la naturaleza del mismo.

---

<sup>15</sup> Conforme cité en el trabajo anteriormente publicado desconociendo en susodicho Decreto por las razones expuestas.

<sup>16</sup> Es más muchas de ellas la han cuestionado expresamente en sus reclamos contra el Estado Nacional

Esto con fundamento en los textos legales y en la jurisprudencia de diversos Tribunales y en especial de la CSJN en el decisorio -que la propia CFI cita- "AGUEERA" que, entre otros sostuvo: *"En tanto dicho Pacto no sea denunciado por alguna de las partes, implica el mantenimiento de la condición acordada.* En igual sentido en *"Pan American Energy c/ Chubut"* (2012) afirmó: *"en tanto dicho Pacto no sea denunciado por alguna de las partes, implica el mantenimiento de al situación acordada e impide el establecimiento de un tributo como el que aquí se cuestiona"* y, de dictámenes de la PGN<sup>17</sup> (recientes) que han expresado pacífica y reiteradamente que las obligaciones dispuestas en el Pacto, si pretenden no cumplirse no basta con una ley que lo suspenda, necesariamente, al ser un acuerdo de concertación entre partes, el camino es la denuncia.

Tanta verdad le asiste a lo afirmado y que la CFI sorprendentemente ha pasado por alto que las propias Provincias así lo han considerado porque para volver a gravar lo antes exento han recurrido al artilugio de suspender el Pacto II por una ley local. Si tan cierto fuera lo afirmado por la CFI ello no hubiera sido necesario -más allá de la inconstitucionalidad de tales leyes<sup>18</sup> (art. 31 CN)-

Asimismo merece reiterarse en el presente la mayor jerarquía que se le asigna a los Pactos respecto del derecho local conforme lo ha resuelto la CSJN (CSJN "Cámara Arg. De Supermercados c/ BA" 1996; "Matadero Frigorífico Merlo SA c/ BA" 2004 Fallos 327:1789 y finalmente "Papel Misionero C/ Misiones" 2009 Fallos 314: 862 y en especial "Cuyoplacas SA/ La Pampa" 2009 Fallos 332:998), si bien fluctuante en cuanto a su carácter federal o local.

Y, si bien a la hora de interpretar la ley invoca el criterio de interpretación literal, arriba justamente a lo que la ley no dice porque expresamente afirma lo contrario. En efecto, con la excusa de la potestad tributaria de las provincias, desinterpreta el texto de la prórroga limitado exclusivamente a las obligaciones aún no implementadas por las Provincias y les da rienda suelta para la inaplicabilidad del *Pacta Sunt Servanda*. Para justificar lo que la ley no dice considera que *"de admitirse otro criterio la interpretación supondría que las provincias habrían renunciado al poder de imposición que poseen en las materias reservadas constitucionalmente"*. Cabe aclarar

---

<sup>17</sup> En la causa "San Luis C/ EN" la PGN se refiere a la posibilidad de las provincias para no quedar sometidas a ese "encierro" legal y afirma: es *"el ejercicio de la legítima facultad de denunciar, hacia el futuro el compromiso asumido en el "Acuerdo" mediante el dictado de la correspondiente ley de sus legislaturas que haga explícita la voluntad de rescindir el compromiso que hasta hoy los vincula, notificando ello oportunamente a las restantes partes contratantes, esto es a la Nación, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a las restantes provincias"*.

<sup>18</sup> "Giorno SA c/ BA" CACA Mar del Plata" 7/11/13.

que al suscribir el Pacto II, por supuesto que las Provincias limitaron su poder de imposición y, por otra parte, es obvio que solamente pueden disponer de las potestades constitucionalmente reservadas.

Finalmente, al expedirse respecto de los derechos subjetivos de los contribuyentes generados por el Pacto II frente a las Provincias, en punto al mantenimiento de las exenciones y eliminaciones implementadas con anterioridad a la primera prórroga, los desconoce argumentando prórrogas y potestades omnímodas. Al hacerlo se aparta de decisorios de la Corte que sí los han reconocido y, lo más grave, soslaya la necesidad de denuncia conforme lo ha sostenido reiteradamente la Corte. Y lo hace sin justificar tal apartamiento. De esta forma también se aparta de la naturaleza del Pacto que constituye un derecho de especial jerarquía.

Se advierte con gran preocupación que lo interpretado por la CFI en esta resolución, parece haber olvidado que el derecho intrafederal (federalismo de concertación) es un todo y cualquier modificación tiene implicancias en las demás normas que lo integran. De este modo bendijo a las Provincias con un *bill* de indemnidad para que hagan a su antojo lo que quieran en materia tributaria ya que las consagró con potestades ilimitadas que olvidan lo acordado con la Nación y los derechos de los contribuyentes<sup>19</sup>. Se apartó de la doctrina de la Corte respecto de la jerarquía y naturaleza de los Pactos y abrió una puerta para que -hasta que intervenga la justicia en cada caso- se implementen por parte de los fiscos locales mayores regímenes de retención, percepción, recaudaciones bancarias, diferencias de alícuotas en especial, respecto del impuesto más distorsivo como es el ISIB, todo en perjuicio de los únicos ciudadanos contribuyentes en vez de nivelar el péndulo en el federalismo fiscal.

Como consecuencia de la resolución dictada más que nunca es urgente repensar el federalismo fiscal o bien volver a la aplicación de las bases constitucionales de manera que retorne a los fiscos provinciales la potestad sobre los impuestos directos. Quizá si las Provincias dejan de comer de la mano de la Nación no se devoren y tireen entre los diversos Estados la capacidad contributiva de los contribuyentes.

### **Las exenciones impositivas emanadas del Pacto Fiscal**

---

<sup>19</sup> Por si alguna duda cabe de lo expuesto ver el tenor del considerando 20).

La CSJN ha sostenido en varios decisorios que las obligaciones asumidas en el Pacto generan derechos subjetivos a favor de los contribuyentes que pueden ser reclamados ante la Justicia (en este sentido, CSJN, en "Bruno, Juan Carlos c/ BA" (2009) y también respecto de un tributo al consumo de energía eléctrica provincial por oponerse al Pacto Federal en "Pan American Energy LLC c/ Chubut" (2012). En la última causa que se cita, respecto del Pacto Fiscal, sostuvo: "*Tal supresión así convenida resulta operativa de pleno derecho (conf. "El Cóndor") y, **en tanto dicho Pacto no sea denunciado por alguna de las partes**, implica el mantenimiento de la situación acordada e impide el establecimiento del tributo como el que aquí se cuestiona*".

Por su parte, la Procuración General de la Nación ha dictaminado al referirse al Pacto Fiscal<sup>20</sup> que: "*no cabe entender que los estados federados queden sometidos a un "encierro" legal que les impida el ejercicio de la legítima facultad de denunciar, hacia el futuro, el compromiso asumido en el "Acuerdo" mediante el dictado de la correspondiente ley de sus legislaturas que haga explícita la voluntad de rescindir el compromiso hasta que hasta hoy los vincula, notificando ello oportunamente al resto de las altas partes contratantes, esto es a la Nación, a la CABA y a las restantes provincias*".

Para finalizar se reitera la doctrina judicial de al CSJN en materia de: **Competencias tributarias en el federalismo**. CSJN "Fallos" 149:261 "Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos", (28/09/1927); CSJN "Fallos" 302:150 "SA Electrometalúrgica Andina" (6/3/19809); CSJN "Fallos" 308:2153 "Aerolíneas Argentinas SE c/ Buenos Aires" (13/11/1986); CSJN "Fallos" 317:1548 "Transportes Automotores Chevalier SA C/ Plenario CFI" (17/11/1994); CSJN "Fallos" 324:4226 "El Cóndor Empresa de Transporte Automotores SA Cuyo C/ Mendoza" (8/9/1998); CSJN "Fallos" 332:1007 "Papel Misionero SAIFC c/ Misiones" (5/9/09); CSJN "Fallos" 331:2919 "Molinos Río de La Plata SA c/ P. Misiones" (29/12/08) y, "Línea 22 c/ BA" CSJN 2.010, entre otros.

### **III.- Supremacía del Derecho Federal:**

Esta temática se refiere principalmente a los límites a la potestad tributaria provincial y municipal. En efecto, las Provincias han delegado ciertas facultades al Estado Nacional las que se encuentran previstas especialmente en el texto de la CN (supremacía constitucional propiamente dicha) y en las leyes nacionales que la reglamentan (supremacía de las leyes dictadas conforme a la CN). Límites que

---

<sup>20</sup> PGN, "Santa Fe c/ Estado Nacional s/ Acción Declarativa", 30/05/12.

también tienen que respetar los Municipios y Comunas argentina puesto que sus facultades derivan de las de las provincias y a su vez quedan obligados por las obligaciones asumidas por las Provincias.

En efecto, se refiere a la supremacía de la CN (art. 31 y 126 CN). Hay un orden nacional unificado bajo la supremacía de la CN (art. 27 CN). Se trata del principio de solidaridad tributaria federal que impone ciertos límites a la potestad tributaria de las Provincias y Municipios.

En este sentido:

1) Cláusula Comercial de la CN (art. 75 inc. 13)

Tiene su origen en EEUU en la Convención de Filadelfia. Y en antecedentes tales como el Pacto Federal de 1831 por el que las Provincias delegaban en el gobierno nacional la potestad para reglar el comercio interior y exterior; asimismo en el Acuerdo de San Nicolás y finalmente establecido en el art. 75 inc. 13 de la CN.

El término “comercio” se entiende con un alcance extensivo ya que abarca también, el transporte y/o tránsito de personas, mercaderías y ganado, la legislación industrial, de patentes y marcas, navegación marítima y fluvial, la moneda, la circulación de riqueza.

Normalmente la Corte ha declarado la invalidez de algunos tributos locales por violas esta cláusula en combinación con los arts. 9 y 10 de la CN. En este sentido declaró la inconstitucionalidad de una ley provincial que gravaba la venta de un producto fabricado en otra provincia con un impuesto más gravoso que el que cobraba al similar fabricado en ella. En igual sentido si se establecen diferencias por el origen del producto o mercadería o, se establece un gravamen diferencial; o bien un gravamen que establezca diferencias más gravosas por razones de vecindad dentro del país (hoy hay un sinnúmero de legislaciones locales que establecen diferencias según el contribuyente se encuentre radicado o no en ella y son inconstitucionales).

También son inconstitucionales los impuestos locales que graven el transporte interjurisdiccional pero no por ejemplo si grava los ingresos de la empresa de transporte radicada en su provincia. Ello así porque las provincias recuperan su potestad tributaria al respecto cuando las mercaderías, géneros y productos ya introducidos en su territorio se mezclan con los demás de la provincia. Y pueden gravar las actividades desarrolladas en su territorio.

Respecto del transporte se conceptualiza dentro del término comercio lo que no se puede es establecer derechos de tránsito (arts. 9, 10 y 11 CN). En efecto, lo que está vedado a las provincias es establecer



tributos que traben la libre circulación de, los productos o personas en el territorio nacional (arts. 9, 10 y 11 CN) o que graven la importación o exportación de mercaderías (art. 4, 9 y 75 inc. 1 CN) ni establecer tributos discriminatorios en razón del comercio interjurisdiccional. En efecto, no se permite un tributo que se establezca en razón del tráfico interjurisdiccional o discriminatorio más gravoso e ese caso que respecto del transporte intra (ver CSJN "Transporte Vidal SA c/ Mendoza" 31/05/1984). Así lo sostuvo la CSJN en "Línea 22" 2010, Cons. 1): *"Que, en este contexto, es del caso recordar que el transporte interjurisdiccional resulta alcanzado por los poderes que el art. 75 inc. 13 de la Constitución Nacional confiere al gobierno central tal como se ha señalado en Fallos: 188:27; 199:326 entre muchos otros y lo ha mantenido el Tribunal en su jurisprudencia más reciente (Fallos 324:3048)".*

En la actualidad hay un sinnúmero de tributos que bajo diversas denominaciones violan estos artículos de la CN (tasas de abasto, tasas de ingreso, etc)

## 2) Establecimiento de utilidad nacional (art. 75 inc. 30)

Esta disposición tiene su origen en la Constitución de de EEUU y su aplicación ha dado origen a jurisprudencia fluctuante en cuanto a su alcance. Así se gestaron dos posturas una exclusivista (considera que la Nación posee poderes exclusivos en los lugares adquiridos en las provincias que borra toda potestad provincial) y la otra finalista (se sustenta en la tesis de la convivencia de potestades, de armonía pero de no interferencia en efecto, las potestades locales quedan excluidas en tanto interfieran con la finalidad de la obra nacional en este sentido puede citarse el art. 9 de la ley de coparticipación 23.548) que han pendulado en los fallos de la Corte. Luego de la reforma constitucional se afianzó la limitación en base a la no interferencia. En efecto, por una parte el Estado Nacional tiene la potestad necesaria para dictar las leyes tendientes a cumplir con los fines de tales establecimientos situados localmente y por su parte las provincias y municipios conservan sus facultades de policía o tributarias en tanto no interfieran con la finalidad de los mismos.

Al respecto, algunas causas de la CSJN por ejemplo sostuvieron, en "Marconetti c/ Santa Fe" Fallos 304:733 de 1982 en la que se discutía el alcance de las potestades tributarias de la Provincia en las zonas portuarias sostuvo que, al no haber probado la accionante en qué medida su actividad realizada en el puerto de Santa Fe tenía relación con los fines del establecimiento nacional no se daba su afectación y en cambio en "Impresit Sideco SA c/ Santa Fe" CSJN 304:1132 de 1982 se

hizo lugar a la repetición del impuesto a las actividades lucrativas abonado a la provincia con relación a la sobras ejecutadas en el puerto de Rosario por considerar que el tributo interfería con el fin del establecimiento nacional.

Puede afirmarse que a partir de la reforma constitucional de 1994 se recepta la teoría finalista que reconoce el poder de imposición provincial sobre los establecimientos de utilidad nacional en tanto no interfieran con el cumplimiento de sus fines (CSJN "YPF c/ Mendoza").

En doctrina más reciente la CSJN se expidió el 20 de marzo de 2012, en los autos "*Lago Espejo Resort S.A. c/ Neuquén, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción meramente declarativa (impuesto inmobiliario e ingresos brutos)*". Se cuestionaba la potestad tributaria de la Provincia de Neuquén y por la Administración de Parques Nacionales (en adelante "APN"), respecto del establecimiento de su propiedad que explota como hotel, ubicado en el Parque Nacional Huapi, a orillas del Lago Espejo(encuadrado como un establecimiento de utilidad nacional) en la citada Provincia. Sostuvo que, frente al establecimiento de utilidad nacional, la exclusión de las potestades tributarias provinciales "*debe circunscribirse a los casos en que su ejercicio afecte efectivamente la satisfacción del propósito de interés público característico de un establecimiento de utilidad nacional*". En forma coincidente resaltó que los establecimientos de utilidad nacional no cuentan con inmunidad absoluta ante la potestad de imposición provincial y la interferencia en el cumplimiento de los fines, debe ser efectivamente demostrado por quien lo invoca, mostrando que el ejercicio de los poderes locales "*impide, perturba, dificulta, frustra o entorpece los fines federales que determinan la creación del establecimiento*". Validó los tributos en jaque por no haberse acreditado que frustraban el fin del establecimiento-

### 3) La potestad de eximir del Estado Nacional y cláusula del progreso (art. 75 inc. 18; 19 y 23)

Al abordar esta temática no puede soslayarse el debido respeto del art. 16 de la CN y asimismo cabe efectuar la distinción entre exención e inmunidad. La primera se establece por ley y neutraliza la consecuencia jurídica frente al acaecimiento del hecho imponible. La segunda es una exención reconocida en la CN expresa o tácitamente en su texto.

En este sentido puede citarse la inmunidad de los instrumentos de gobierno tanto federal como provincial (es tácita en la CN se encuentra respecto de BA en el Pacto de San José de Flores de 1859 CSJN "Banco de la Provincia de bA c/ Nación Argentina" Fallos 186:219 de 1940).

Otro caso de inmunidad es el referido a la intangibilidad de las remuneraciones de los magistrados (art. 110 CN) y así la CSJN consideró que los jueces no debían tributar el Impuesto a las Ganancias en virtud de dicho artículo en "Fisco Nacional c/ Rodolfo Medina" Fallos 176:73. Sin embargo, lo que no autoriza es que las Provincias establezcan en sus constituciones o leyes exenciones a los impuestos nacionales (como a sus funcionarios) CSJN "Horacio Poviña c/ Fisco Nacional" 1940 Fallos 187:690). A partir de una Acordada de la CSJN 20/1996 se extendió la exención de los jueces a los demás funcionarios del Poder Judicial respecto del Impuesto a las Ganancias.

Asimismo otro límite a la potestad tributaria local en base a la supremacía federal lo constituyen las exenciones nacidas en base a la cláusula del progreso en este sentido la CSJN convalidó la facultad del Congreso de la Nación de otorgar exenciones incluso respecto de tributos locales CSJN "Ferrocarril Central Argentino c/ Santa Fe" Fallos 68:227 de 1897; en materia de radiodifusión, respecto de las instalaciones "Cía Entrerriana de teléfonos C7 Entre Ríos" Fallos 189:272 de 1941, si bien en otros decisorios tuvo una postura más restrictiva.

En esta disposición constitucional se han invalidado tributos locales que afectan las actividades reguladas por leyes nacionales así "Griet Hnos c/ Tucumán" Fallos 137:212 de 1922 que invalidó un tributo provincial que afectaba la actividad azucarera protegida por una política nacional. En sentido contrario "Telefónica C7 M de Chascomús" Fallos 320.619 de 1997. En esta temática cabe reiterar la cita a los que tutelan el régimen federal de la energía (lo que se relaciona además con el art. 75 inc. 12 referido al comercio) "AGHEERA" entre otros. En efecto, se da generalmente en supuestos de concesiones efectuadas por el Estado Nacional, en este sentido la CSJN ("Línea 22) sostuvo: *"el tributo de sellos local constituye un inequívoco avance sobre al reglamentación que el gobierno nacional ha hecho (incisos 13 y 18 del artículo 75 de la Constitución Nacional), importa el desconocimiento del ámbito de protección que la ley federal otorga a dicho servicio público, y en definitiva lesiona palmariamente el principio de supremacía legal del artículo 31 de la Constitución Nacional"*.

#### 4) La cláusula de los Códigos (art. 75 inc. 12)

Esta limitación se refiere a las materias que están reservadas al derecho común sobre las cuales los estados locales no tienen autonomía calificadora por la diversa jerarquía normativa. En efecto, no pueden regular en forma distinta los institutos regulados en el derecho de fondo. En este sentido la CSJN invalidó un impuesto provincial por pretender modificar las disposiciones sobre condominio "Ana Masotti de Busso c/

BA" CSJN 234:568 de 1947; o porque no podía modificar las regulaciones en materia de sociedades en punto al impuesto a la herencia "Atilio Liberti" CSJN 235:571 de 1956. Y finalmente otro claro ejemplo ha sido el referido a la prescripción tanto en punto a los plazos, modos de contarlos, causas de suspensión e interrupción y tanto en la repetición de los impuesto como respecto de su cobro, en todo se aplica el Código Civil y no pueden modificarlo los Códigos Fiscales locales ("Francisco Archia c/ BA" Fallos 100:5 de 1906 entre muchísimos otros y "Filcrosa" CSJN 2003 entre innumerables más en la actualidad)

Respecto de la supremacía nacional, es el caso que a lo largo de la historia pueden encontrarse antecedentes jurisprudenciales de la Corte que aplicando leyes nacionales que contenían exenciones referidas a tributos provinciales y municipales declaró inconstitucionales tales leyes locales que imponían los gravámenes prohibidos por las primeras e impedían la realización de los fines de la política nacional (CSJN "Banco de la Nación c/ Prov. Córdoba" 1961.

#### **IV. Conclusión**

El federalismo tributario (o sistema poltributario en palabras de la Corte "Línea 22" cons. 29) es de concertación y se sostiene con el cumplimiento de tales acuerdos (derecho intrafederal) y de los límites establecidos por la CN en base al principio de supremacía federal (arts. 31, 75 incs. 12, 13, 18, 19, 23 y 30 y art. 126 CN)