

Límites a la potestad tributaria local (provincial y municipal) y de la CABA por disposiciones genéricas de la CN no necesariamente referidas a la materia tributaria pero con directa implicancia.

Por Prof. Gabriela Inés Tozzini

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**). De esta forma operan como límites para las Provincias y los Municipios. (CSJN “Telefónica de Argentina C/ Chascomús” Fallos: 320:619). Y al constituir límites a los estados operan como derechos subjetivos de los contribuyentes de raigambre constitucional.

1. Disposiciones aplicables de la CN.

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

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 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.*

### **1- 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. En materia de relaciones sustanciales entre acreedores y deudores la CSJN ha declarado la inconstitucionalidad de normas locales contrarias a las leyes de fondo (causa “Sandoval c/Pcia. del Neuquén” del 08.07.97 y Fallos 176:115; 226:727, 235:571; 311:1795, entre muchos otros).

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 impuestos 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 “Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés”, sentencia del 01/11/11; “Dirección General de Rentas c/ Pickelados Mendoza S.A. s/ apremio”, sentencia del 5 de agosto de 2014; “Provincia de Chaco c/Rivero, Rodolfo Aníbal s/apremio”, sentencia del 01/11/11; “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”, sentencia del 06/12/11; “Municipalidad de la ciudad de Corrientes c/ Hermann, Alejandro Enrique s/ apremio”, sentencia del 11 de febrero de 2014 Criterio reiterado en F. 415, XLVIII, “Fisco de la Provincia de Corrientes c/ Bemporat, Clara Eloísa Teresa y/o Q.R.R. si apremio”, sentencia del 15 de mayo de 2014, entre innumerables más en la actualidad el más reciente CSJN en “Recurso de hecho deducido por la parte actora en la causa Montamat y Asociados S.R.L. c/Provincia de Neuquén s/acción declarativa administrativa” de fecha 08/10/2020.

En este punto debe tenerse en cuenta la reforma operada en el CCyCN. En efecto, en los arts. 2532 y 2560 que delegan en los gobiernos locales la posibilidad de reglar la prescripción tributaria lo que luce inconstitucional respecto del art. 75 inc.12) de la CN. En efecto, el Congreso de la Nación (poder constituido) no puede

arrogarse potestades del poder constituyente. Si bien aún la Corte no se ha expedido al respecto.

Esto se relaciona también con la proyección del derecho civil y penal sobre el derecho tributario local, temas responsabilidad solidaria, prescripción e ilícitos e intereses en repetición.

## **2- Cláusula Comercial de la CN (art. 75 inc. 13)**

Tiene su origen en EEUU en la Convención de Filadelfia y fue aplicada en la causa "Gibbons c/ Ogden" en 1824 respecto del comercio interjurisdiccional. 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 y las comunicaciones interjurisdiccionales. Son ejemplos de tributos que gravan la circulación de las mercaderías, el mero paso, el ingreso o que obstruyen la navegación y el puerto de los que sobran ejemplos.

Normalmente la Corte ha declarado la invalidez de algunos tributos locales por violar 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, alícuotas diferenciales (legislaciones locales que establecen diferencias según el contribuyente se encuentre radicado o no en ella y son inconstitucionales). En este sentido la CSJN ha declarado la inconstitucionalidad de tales diferencias en base al domicilio en "Bolsa de Cereales de BA c/ BA" 16/12/14, "Bayer C/ Santa Fe" y muchísimos otros. El más reciente CSJN "Laboratorios Bernabó c/ P. Córdoba" 17/12/2020.

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 gravan 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).

En este punto cabe destacar la siguiente jurisprudencia de la CSJN: "Logística La Serenísima S.A. y otros c. Provincia de Mendoza s/acción declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 14/02/2012; "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c. Buenos Aires, Provincia de s/ acción de amparo", sentencia del 14/02/201, "BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO C/ ENTRE RIOS, PROVINCIA DE Y OTRO (ESTADO NACIONAL) s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 26/03/2014; "NSS S.A C/ GCBA s/ proceso de conocimiento", sentencia del 15 de julio de 2014; "Colegio de escribanos de CABA c/ P. BA" 9/12/2'15.

### **3- La potestad de eximir del Estado Nacional y cláusula del progreso (art. 75 inc. 18; 19 y 23). Inmunidad de los instrumentos de gobierno.**

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). Los instrumentos de gobierno son las actividades, actos, contratos, obras o empresas, llevadas a cabo por entidades estatales (el Estado y sus corporaciones) o incluso por ciertos particulares que actúan mediante privatizaciones pero con control del estado lo que puede ser a través de una autoridad reguladora. Se trata de acciones concretas que impulsa el Estado (Naveira de Casanova, Gustavo). Esto se relaciona con la capacidad contributiva del estado en principio inexistente (CSJN "Municipalidad de Monte Cristo" 30/17/2012). Respecto a la inmunidad del estado o de los instrumentos de gobierno CSJN "Banco de la P.de BA c/ Nación argentina" Fallos 186:170 de 1.940; 330:4988 del 2007; "Transportadora de Gas del Sur c/ P. Santa Cruz" Fallos: 327:1083 del 2004. También respecto a las herramientas de las que se vale el gobierno nacional para llevar adelante políticas de subsidios: CSJN "Camuzzi gas del Sur c/ Tierra del Fuego", Fallos: 327:5012 de 2004 y "Línea 22" 2.010.

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 "Ferrocaril Central

Argentino c/ Santa Fe” Fallos 68:227 de 1897; en materia de radiodifusión, respecto de las instalaciones “Cía Entrerriana de teléfonos C/ Entre Ríos” Fallos 189:272 de 1941, si bien en otros decisorios tuvo una postura más restrictiva. Y favorable al otorgamiento de tales exenciones incluso para lograr la uniformidad de la tarifa CSJN “Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de General Pico” Fallos: 320:162 de 1.997. CSJN, “Aguas Argentinas c/Municipalidad de Avellaneda s/demanda declarativa”, sentencia del 25 de febrero de 2014 (régimen municipal y servicios públicos).

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 1.922 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”.

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.

Cabe citar también CSJN, “Intesar S.A. c/ Chubut, Provincia del y otro s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 18/12/12.

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

En realidad nada dice al CN acerca de lo que se entiende por tal a diferencia de que antes de la reforma de 1994 mencionaba como tal las fortalezas, almacenes y arsenales.

Esta disposición tiene su origen en la Constitución 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-

La supremacía del derecho federal y la autonomía calificadora del derecho tributario. (relacionar el tema con la supremacía federal)

La supremacía del derecho federal se suma a los que impone el federalismo fiscal a través del derecho intrafederal dictado en base al art. 75 inc. 2 CN y los demás límites nacidos de los principios constitucionales.

Derechos subjetivos a favor de los contribuyentes a nivel local nacidos del federalismo de concertación.

Es que todos los frenos a la potestad tributaria indican derechos subjetivos que puede hacer valer el contribuyente para la armonía de lo que llama la CSJN el "sistema poltributario" "Línea 22" 2.010 (del "gobierno federal" conforme CN y del derecho intrafederal).

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. En realidad se trata de acuerdos que hacen posible el federalismo fiscal con motivo de que no se ha resuelto el problema de base más profundo que es el dictado de una nueva ley de coparticipación o bien el replanteo de su reemplazo.

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).

También los fiscos locales deben recordar el "*pacta sunt servanda*" y la ética tributaria, las necesidades de caja no son excusas. Esto nos vuelve a conectar con la temática de la autonomía municipal porque estos acuerdos son suscriptos por la Nación y las provincias y por estas se obligan a los municipios.

Al respecto reitero que tal autonomía debe interpretarse correctamente del texto constitucional claro resulta que los municipios aceptan todo el entramado del federalismo de concertación al participar de la coparticipación ya que reciben al distribución de los tributos provinciales y nacionales y no pueden luego negar su validez o exigencias del régimen. Es decir que la autonomía municipal no implica un bill de indemnidad en materia tributaria. Estas exigencias de límites hacen posible el federalismo fiscal y fue lo que incluso permitió la unión nacional. Si se rompe, se destruye el federalismo.

El federalismo fiscal es lo que hace posible el federalismo pues garantiza autonomía en la recaudación y sin financiamiento no hay gobierno. Ahora bien, la coexistencia de varios estados con potestad tributaria implica reparto coordinado sin superposición. En la Argentina el federalismo es de concertación en efecto, sobre la base de acuerdos entre nación y provincias (CSJN Santa Fe c/ Estado Nacional" 2.015) y esos acuerdos generan derechos subjetivos a favor de los contribuyentes los que no pueden ser burlados por más que se pretenda recaudar. Los fiscos locales tienen límites a su potestad tributaria que deben respetar, el sustento territorial, los fijados por el derecho intrafederal (Pacto, Ley de Coparticipación, CM y muy reciente el Consenso Fiscal) y, por la CN (límites en el reparto y respecto de las garantías de los contribuyentes).

Límites que constituyen obligaciones a cumplir por parte de los estados locales. Apartarse de estas normas es romper el equilibrio que sostiene el federalismo y alzarse contra él. *“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).

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 derecho intrafederal, Pablo Revilla al referirse al Pacto fiscal sostuvo: *“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 no puede alzarse contra una ley convenio, que posee rango superior.”*

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.

El federalismo tributario requiere el respeto al principio de supremacía federal (arts. 31, 75 incs. 12, 13, 18, 19, 23 y 30 y art. 126 CN). Y sus normas “derecho intrafederal” genera derechos subjetivos a favor de los contribuyentes.

Si bien sabido es que la Corte en una primera etapa <sup>1</sup> no reconoció legitimación a los contribuyentes para cuestionar los tributos cuyas leyes se apartaban de las

---

<sup>1</sup> **Afirma Casás** en su voto en HB Füller SAIC 2.014: El leading case sobre el particular fue el recaído en la causa: “González Diez, B. c. Provincia de Jujuy s/ inconstitucionalidad de la ley 1.162, de impuesto a la coca” —Fallos: 183:160—, sentencia del 17 de marzo de 1939. El mismo temperamento mantuvo el Tribunal simero con posterioridad, entre otros, al pronunciarse en las causas: “Sociedad Comercial e Industrial rancisco Cores Ltda. s/ inconstitucionalidad y repetición de pago” — Fallos: 185:140—, sentencia del 8 de noviembre de 1939; “Michelin S.A. Argentina de Neumáticos v. Provincia de Buenos Aires” —Fallos:186:64—, sentencia del 23 de febrero 1940; “S.A. Argentina de Capitalización La Continental v. Provincia de Córdoba” —Fallos:201:202—, sentencia del 14 de marzo de 1945; “Cervecería Río Segundo c/ Provincia de Córdoba” —Fallos: 204:63—, sentencia del 13 de febrero de 1946; “S.A. La Esmeralda Capitalización v. Provincia de Córdoba” —Fallos: 205:131—, sentencia del 28 de junio de 1946; “Cecilio Robles y Cía. v. Provincia de Buenos Aires” —Fallos:208:414—, sentencia del 15 de septiembre de 1947; “Leopoldo L. Boffi v. Provincia de Buenos Aires” —Fallos: 210:276—, sentencia del 3 de marzo de 1948; “Carlos Juan Madariaga nchorena” —Fallos:242:280—, sentencia del 21 de noviembre de 1958; “S.A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Provincia de Tucumán” — Fallos: 251:180—, sentencia del 6 de noviembre de 1961; “S.A. Petrolera Argentina Esso v. Municipalidad de Bahía Blanca –Buenos Aires-” —Fallos: 255:207—, sentencia

obligaciones asumidas por las partes contratantes cambió de criterio con posterioridad el que se mantiene plenamente vigente.

En este sentido el profesor **Casás** afirmaba en su voto en STCABA “**HB Füller SAIC 2.014**: *“Con posterioridad, el Tribunal cimero adoptó una nueva orientación conforme a la cual los contribuyentes, a pesar de no ser parte de los pactos interjurisdiccionales instrumentados mediante leyes-convenio sancionadas por la Nación y las provincias, se hallan legitimados para reclamar su cumplimiento, así como para obtener una declaración de nulidad o ilegitimidad de tributos por encontrarse en pugna con el texto o las finalidades de dichos acuerdos. Esta doctrina judicial fue anticipada con el dictado del pronunciamiento recaído en la causa “Armando Antonio Irungaray v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” —Fallos: 307:1993—, sentencia del 15 de octubre de 1985, produciéndose el giro definitivo hacia el criterio actualmente sostenido por el Alto Estrado a partir del precedente “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires” —Fallos: 308:2153—, sentencia del 13 de noviembre de 1986. a partir de la causa “Aerolíneas Argentinas c/ p.de BA” del 13/11/1986 (Fallos: 308:2153), “La Plata remolques Sa c/ P. BA” 1993, y así a la actualidad como todos los que se citarán en el presente como “pan American Energy c/ P. Chubut” 19706/2012). En igual sentido CSJN “Bruno, Juan Carlos c/ Buenos Aires” 2.009”.*

En este sentido **Casás** afirmó: *“Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación arribó a soluciones diferentes en punto a la oclusión de su Estrado o a la apertura de su competencia originaria de tratarse de partes aforadas a su sede, reconoció en las referidas leyes-convenio una manifestación de lo que dio en denominar el “derecho intrafederal”. Así lo hizo en la causa “Transportes Automotores Chevallier S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa” —Fallos: 314:862—, sentencia del 20 de agosto de 1991, cuando señaló que “la actora alega la violación de una ley-convenio, esto es, una norma de derecho intrafederal sin efectuar impugnaciones concretas de carácter constitucional” agregando que [Como es sabido, las leyes-convenio hacen parte también –aunque con diversa jerarquía- del derecho local. Esa condición asume en el campo de derecho público provincial la ley de coparticipación por lo que su alegada violación no habilita la instancia originaria, lo que no es óbice para que, oportunamente, se someta el caso al conocimiento del Tribunal por las vías pertinentes”.*

*Para ello precisó que “[Este pacto, como las demás creaciones del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. // Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno*

---

del 17 de abril de 1963; “S.A. Bodegas y Viñedos Saint Remy” —Fallos: 262:367—, sentencia del 6 de agosto de 1965; “Electrometalúrgica Andina S.A.” —Fallos: 302:150—, sentencia del 6 de marzo de 1980; “Erasmus Miguel Ferrando y Cía. C. Municipalidad de Paraná” —Fallos: 303:2069—, sentencia del 29 de noviembre de 1981.”

*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 (Horacio Zorraquín Becú: “El Federalismo Argentino”, Edit. Perrot, 1958, pág. 194)”.*

*Esta nueva postura fue mantenida en la causa “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. v. Provincia de Buenos Aires” —Fallos: 324:4226—, sentencia del 7 de diciembre de 2001, en la que el Tribunal cimero, respecto de la Ley de Coparticipación Provincial de Impuestos Nacionales, dejó sentado que “el nuevo rango asignado al tema por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional”.*

*c) Las dos posiciones antes referidas se reiteraron y se modificaron sucesivamente a lo largo de una extensa secuencia de pronunciamientos, en las cuales se abordaron, no sólo las derivaciones resultantes de la Ley de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, sino también del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del Convenio Multilateral para evitar la Doble Imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de su Protocolo Adicional. Análogo derrotero jurisprudencial se registra en cuanto fue objeto de debate y decisión cuál era la jurisdicción competente —local o federal— cuando la impugnación se realizaba respecto de tributos municipales por considerarlos reñidos con las distintas manifestaciones del colectivo de instrumentos que conforman el “derecho intrafederal”. Y en este sentido cita en dicho decisorio los numerosos fallos de la CSJN que reconocieron esos derechos subjetivos a los contribuyentes contra actos de fiscos locales que violaban el Pacto u otras normas del derecho intrafederal.<sup>2</sup>*

---

<sup>2</sup> Afirma en este sentido Casás: En sucinta reseña, marcan el derrotero de las distintas familias jurisprudenciales los pronunciamientos recaídos en las causas que seguidamente se indican:

i) “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Río Negro” —Fallos: 326:880—, sentencia del 20 de marzo de 2003. ii) “Petrolera Pérez Companc S.A. v. Provincia del Neuquén” — Fallos: 326:1760—, sentencia del 2 de junio de 2003. iii) “Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados v. Provincia de Salta” —Fallos: 326:2030—, sentencia del 24 de junio de 2003. iv) “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia del Neuquén” —Fallos: 327:1034—, “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. provincia del Neuquén” —Fallos: 327:1051—, “Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima v. Provincia de Santa Cruz” —Fallos: 327:1083—, y “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego” —Fallos: 327:1108—, todas ellas decididas por sentencia del 15 de abril de 2004, en las que se abordó el incumplimiento por las jurisdicciones provinciales del perfil instrumental con que debía tipificarse el Impuesto de Sellos atento al Régimen de Coparticipación Provincial de Impuestos Nacionales (art. 9º, inc. b, apartado 2), a las que siguieron una secuencia abundante de resoluciones que abordaron idéntica cuestión y se resolvieron conforme a la misma doctrina. v) “Argencard S.A. v. Provincia de Salta” —Fallos: 327:1473—, sentencia del 27 de mayo de 2004. vi) “Matadero y Frigorífico Merlo S.A. v. provincia de Buenos Aires” —Fallos: 327:1789—, sentencia del 27 de mayo de 2004. vii) “Unilever de Argentina S.A. v. Municipalidad de Río Cuarto” —Fallos: 328:3340—, sentencia del 6 de septiembre de 2005. viii) “Cuyoplacas S.A. c/ Provincia de La Pampa” —Fallos:332:998—; y “Papel Misionero S.A.I.F.C c/ Provincia de Misiones” — Fallos: 332:1007—, ambos con sentencia del 5 de mayo de 2009. ix) “Compañía Micrómnibus La Colorada S.A.C.I. c/ Provincia de Buenos Aires” —Fallos: 332:1624—, sentencia del 28 de julio de 2009. x) “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y Otro (Estado

En este sentido afirmó contundentemente su cambio de criterio a favor del reconocimiento de los derechos de los contribuyentes nacidos del derecho intrafederal. En este sentido sentenció: *“Es que no puede perderse de vista que la Ley de Coparticipación Provincial de Impuestos Nacionales (en mayor medida y con carácter directo) y los Acuerdos Federales complementarios (con menor intensidad y con carácter derivado) constituyen normas con reconocimiento constitucional, dada la expresa referencia al régimen de distribución de la renta pública federal y de armonización tributaria contenida en el inciso 2º, párrafos segundo a sexto, del art. 75 de la Constitución Nacional (hoy regulado por la ley nº 23.548). Del mismo modo que deben tenerse presentes las peculiares características de dicho sistema (conf. Horacio Daniel Piombo, Teoría General y Derecho de los Tratados Interjurisdiccionales Internos – su desenvolvimiento en la estructura institucional argentina, Depalma, 1994), así como deben sumarse, con particular consideración, las previsiones de carácter general que para instrumentos de andamio análogo brinda el art. 125 del texto actual de nuestra Carta Magna.*

*Por lo demás, es evidente que los pactos suscriptos por el gobierno central y los estados locales (ratificados por los órganos legislativos de las dos esferas de gobierno), no pueden encasillarse dentro del derecho común sancionado por el Congreso de la Nación (art. 75, inc. 12 CN), ni dentro del derecho local residual —circunscripto en la actualidad a la ley nº 24.588, también denominada Ley Cafiero— (art. 75 inc. 30 CN), con lo cual, en este aspecto, tales reglas sancionadas por el Poder Legislativo Nacional solamente pueden calificar como federales sin perjuicio de que, a su vez, en razón de la adhesión y vistas desde otra perspectiva, también constituyan derecho público local para los Estados singulares.*

*g) Independientemente de la postura doctrinal que tiempo atrás sostuve, en el sentido de que ciertos acuerdos fiscales eran inhábiles para que con base en ellos los contribuyentes pudieran formular reclamos a la Nación o a las provincias que los suscribieron y posteriormente aprobaron o ratificaron por acto legislativo (ob. cit. “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, del que soy autor), hoy, casi dos décadas después, tomando en cuenta los sucesivos y variados abordajes practicados sobre el tema por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entiendo que los mismos son oponibles a los Fiscos y permiten articular reclamos por parte de los contribuyentes ante su eventual inobservancia de lo acordado por leyes-convenio. Todo ello en situación equivalente a la que se deriva de las obligaciones asumidas en la Ley de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, actual ley nº 23.548 y sus modificaciones (en particular, art. 9, para el caso, inc. b, apartados 1 y 2)”*

---

Nacional) s/ acción declarativa” —Fallos: 335:996—, sentencia del 19 de junio de 2012. xi) “Frigorífico de Aves Soychú SAICFI c/ Municipalidad de Gualleaguay” —Registro del Alto Tribunal Letra: F, Número: 509, Tomo XLV—, sentencia del 14 de mayo de 2013. xii) “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe” —Registro del Alto Tribunal Letra: C, Número: 80, Tomo: XLIII—, sentencia del 18 de junio de 2013.

Afirmó así que las obligaciones asumidas por los fiscos locales en la ley de coparticipación, y sus instrumentos complementarios, generan derechos en cabeza de los contribuyentes, tanto para repeler el cobro de un gravamen en pugna con el régimen, como para repetir aquellos ya ingresados en contravención con los compromisos asumidos por dicho régimen y que según la jurisprudencia de la Corte aunque no sean parte en la suscripción de dichos pactos o convenios se encontraban para reclamar su cumplimiento, así como para obtener una declaración de nulidad o ilegitimidad de tributos por encontrarse en pugna con el texto o las finalidades de dichos acuerdos.

Finalmente indicó **Casás**: *“También representa una referencia insoslayable como pauta hermenéutica de este tipo de institutos, que la propia Constitución Nacional, con alcance más general y al normar el Sistema de apartado primero: “Fecha de entrada en vigencia”, parágrafo 135, ps. 147 y ss., en particular p. 150, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996). Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, vino a establecer, en el quinto párrafo del inc. 2º del art. 75, que las disposiciones de dicho régimen “no podrán ser modificadas unilateralmente ni reglamentadas”, de donde resulta claro que ningún Fisco puede desobligarse de los compromisos asumidos a su respecto, ni siquiera valiéndose de resquicios colaterales u oblicuos. Sin perjuicio de ello, como ya lo sostuviera, la Nación, como contraparte de los Estados locales bien puede dispensarlos, temporalmente, de las limitaciones a la potestad tributaria normativa que les compete, según se lo haya impuesto como resultado de la negociación plasmada en el acuerdo”.*

Tales pactos o acuerdos y luego leyes tanto nacionales como locales son: la ley de coparticipación, CM, Pacto Fiscal I y II, Compromiso federal, Compromiso federal para el crecimiento y disciplina fiscal, la posterior que la ratifica, el Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos” celebrado entre el Estado Nacional, los Estados Provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Acuerdo para un nuevo federalismo fiscal, Carta de intención entre Nación y provincias para el fortalecimiento de las administraciones tributarias, Consenso Fiscal, Adenda del Consenso Fiscal y Consenso Fiscal Federal 2020<sup>3</sup> todos generan derechos subjetivos a favor de los contribuyentes.

---

<sup>3</sup> Con fecha 4/12/2020, el **Estado Nacional y las Provincias firmantes** suscribieron el nuevo **Consenso Fiscal 2020**, que modifica y amplía los anteriores Consensos suscriptos desde el año 2017 -**Consenso Fiscal 2017, Consenso Fiscal 2018 y Consenso Fiscal 2019**- Prorrogar hasta el 31 de diciembre de 2021 la suspensión de los compromisos asumidos en 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. Quedaron suspendidos:

**Impuesto sobre los ingresos brutos**

**b) Desgravar inmediatamente los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes, excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios.**

**c) Desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.**

---

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.

ANEXO I (suspendido) refiere a la baja progresiva de las alícuotas en el ISIB y sellos, alícuotas del impuesto inmobiliario en un rango entre 0,5% y 2% del valor fiscal establecido conforme lo previsto en el punto anterior. Derogar todo tributo sobre la nómina salarial.

#### **Tributos específicos**

s) Derogar inmediatamente los tributos 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 consumidores finales.

Profundizar la adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos – Convenio Multilateral, de manera de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones y evitar la generación de saldos inadecuados o permanentes a favor del contribuyente.

Aplicar mecanismos de devolución automática, compensación o transferencia de crédito del impuesto sobre los ingresos brutos, a aquellos contribuyentes que tengan saldos a favor del impuesto sobre los ingresos brutos generados por retenciones, percepciones y/o recaudaciones.