

XII JORNADAS NACIONALES DEL SECTOR PÚBLICO

“Nuestros aportes ante los desafíos futuros”

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de
la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Ciudad Autónoma de Buenos Aires
30, 31 de agosto y 1° de septiembre de 2017

Área III – Herramientas para el control del funcionamiento del sector público.

Subtema: “3.10. Sustentabilidad fiscal y reforma tributaria”

***Título: “HACIA LA REFORMULACIÓN DEL SISTEMA DE
COPARTICIPACIÓN DE IMPUESTOS”***

Autor:

Alberto Marcelo Bello

XII JORNADAS NACIONALES DEL SECTOR PÚBLICO

“Nuestros aportes ante los desafíos futuros”

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de
la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Ciudad Autónoma de Buenos Aires
30, 31 de agosto y 1° de septiembre de 2017

Área III – Herramientas para el control del funcionamiento del sector público.

Subtema: “3.10. Sustentabilidad fiscal y reforma tributaria”

***Título: “HACIA LA REFORMULACIÓN DEL SISTEMA DE
COPARTICIPACIÓN DE IMPUESTOS”***

28 de julio de 2017

INDICE

1. Resumen.
2. La ley de coparticipación y los pactos fiscales.
 - 2.1. Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.
 - 2.2. Acuerdo de Reafirmación Federal.
 - 2.3. Pacto Fiscal I.
 - 2.4. Pacto Fiscal II – Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.
 - 2.5. Compromiso Federal.
 - 2.6. Compromiso federal para el crecimiento y la disciplina fiscal.
 - 2.7. Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.
3. El pacto fiscal II y la exención a la producción primaria y secundaria.
 - 3.1. Provincia de Buenos Aires.
 - 3.2. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
 - 3.3. Provincia de Córdoba.
 - 3.4. Provincia de Tucumán.
4. Principios constitucionales afectados.
 - 4.1. Principio de legalidad.
 - 4.2. Principio de igualdad.
 - 4.3. Cláusula de comercio.
5. Naturaleza del pacto fiscal.
6. Alternativas procesales a favor de los administrados.
7. Propuesta de reforma tributaria en tributos locales.
8. Propuesta de reforma del actual sistema de coparticipación.
9. Conclusiones.
10. Bibliografía.

1. Resumen.

En el presente trabajo se ha recorrido el desarrollo histórico de los pactos y otros acuerdos fiscales suscriptos entre la Nación y las Provincias, a los efectos de corroborar su vigencia y obtener evidencias que permitan verificar los motivos que llevaron a los Fiscos provinciales a interpretar restrictivamente la exención de los establecimientos industriales de sujetos que realicen actividades interjurisdiccionales, sin dejar de analizar la naturaleza del Pacto Fiscal II.

En virtud de ello, se analizará la naturaleza de los pactos fiscales, admitiéndose que las leyes convenio no poseen jerarquía constitucional, pero ello no implica reconocer que éstas tienen una jerarquía diferente y superior al mero derecho local. Empero, la Corte ya se ha pronunciado al respecto, no reconociéndole competencia federal, sino de norma de derecho público local, cerrando definitivamente la competencia originaria para acceder directamente a la corte por vía de recurso extraordinario.

Por su parte, se han identificados los principios constitucionales afectados, considerando que las normas provinciales contrarias al pacto que afectan a aquellos sujetos que actúan en dos o más jurisdicciones, al discriminar a productos que provienen de extraña jurisdicción respecto de productos de origen local, constituyendo un supuesto de arbitrariedad, importando una discriminación en contra de las actividades interjurisdiccionales, contraria a los principios de legalidad, igualdad y cláusula de comercio.

En este contexto, se propone una reforma tributaria en tributos locales, que contempla como alternativa la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos por un gravamen a las ventas finales de consumo, debiéndose gravar transitoriamente aquel impuesto a la alícuota de 0% hasta tanto sea reemplazado por otra alternativa más viable.

Finalmente, se propone una reforma del actual régimen de coparticipación federal de impuestos, como lo dispone la manda constitucional, recomendándose transparentar el sistema de asignación de fondos coparticipables a partir de una masa de coparticipación conformada por la totalidad de los impuestos recaudados por el Estado nacional, excepto aquellos

provenientes del comercio exterior y aportes y contribuciones de la seguridad social, y mediante transferencias totalmente automáticas.

Todo ello complementado con la eliminación de retenciones de fondos precoparticipados y de transferencias discrecionales y condicionadas desde el Estado nacional.

2. La ley de coparticipación y los pactos fiscales

2.1. Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

La reforma constitucional de 1994 incorporó en el plexo constitucional el mecanismo de coparticipación federal, en los términos del artículo 75, incisos 2 y 3, fijándose un plazo perentorio para sancionar un nuevo régimen antes de la finalización del año 1996. Dicho compromiso aún sigue incumplido, encontrándose pendiente de sanción de un nuevo régimen de coparticipación federal.

La ley de Coparticipación Federal de Impuestos, Ley N° 23.548, es una ley convenio sancionada por el Congreso Nacional, y a la cual han adherido las provincias adquiriendo el derecho a participar en la distribución de los tributos nacionales, asumiendo por sí y por sus municipalidades la obligación de no sancionar impuestos análogos a los coparticipados.

Dicha norma se encuadra dentro de las leyes convenio, conformando el derecho intrafederal, incorporándose al derecho interno de cada Estado provincial una vez ratificado por la legislatura provincial pertinente, conformando un rango normativo específico dentro del derecho federal, al generarse por un acuerdo entre la Nación y las provincias, y no siendo posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes.

El artículo 9º, inciso b, de la Ley N° 23.548 establece que cada provincia se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley. Asimismo, esta norma dispone que en cumplimiento de dicha obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de

productos sujetos a los tributos a que se refiere dicha ley. Dicha obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

La prohibición de aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados es un mecanismo adoptado por las leyes de coparticipación a los efectos de evitar la doble o múltiple imposición.

En el Mensaje de elevación al Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto de reforma de la Ley N° 20.221, a través de la Ley N° 22.006 se sostuvo que “El régimen citado –se refiere al de la Ley N° 20.221-, que constituye un convenio de adhesión de las provincias con la Nación, establece no sólo la forma y los montos de distribución de los impuestos federales que se recaudan, sino que también regula los límites dentro de los que las partes pueden ejercer sus respectivas facultades tributarias, estableciendo, a tal fin, determinadas prohibiciones en la materia... El principio básico al respecto es la imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable, excluyéndose de tal impedimento a los impuestos locales sobre inmuebles, automotores, ingresos brutos y los de sellos”¹.

2.2. Acuerdo de Reafirmación Federal.

El Acuerdo de reafirmación federal suscripto por los representantes del gobierno nacional y de cada una de las provincias, en la ciudad de Luján, provincia de Buenos Aires, el 24 de marzo de 1990 tuvo por objeto reafirmar el federalismo de concertación promovido por nuestros constituyentes y plasmado en nuestra Carta Magna, y sus principales objetivos comprenden encontrar solución al desequilibrio fiscal en las relaciones entre la nación y las provincias, reestructurar el sistema federal por intermedio de los instrumentos contemplados

¹ CASÁS, O. J., “Coparticipación y Tributos Municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía”, Ed. Ad-Hoc, 2007, p. 50.

² BERTEA, A. O., “Financiación de provincias y municipios: nuevo paradigma del federalismo fiscal argentino”, en ALVAREZ ECHAGUE, Juan M., “Tributación Local Provincial y Municipal”, Tomo I: “Federalismo Fiscal. Hacienda Pública local. Tributos provinciales. Administración tributaria provincial y municipal”, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, p. 53.

³ ALTAVILLA, C., “Acuerdos interjurisdiccionales en materia tributaria: el pactismo fiscal (segunda parte)”, Periódico Económico Tributario N° 421, Ed. La Ley, 26 de junio de 2009, p. 4.

⁴ Ley N° 24.130, Sancionada el 2/9/1992, Promulgada el 17/9/1992, BO N° 27477: 22/09/1992. Fuente: www.infoleg.gov.ar

por el sistema constitucional (leyes-convenio, acuerdos, pactos, etc.), promover el desarrollo de la autonomía de los municipios, entre otros.

Dicho Acuerdo constituyó el punto de partida del proceso de transformación del país en la década del noventa, y cuyas consecuencias tienen plena vigencia en la actualidad. Los objetivos de dicho Acuerdo comprenden: i) Consolidar el sistema democrático, brindando una participación más directa de la ciudadanía; ii) Desarrollo económico y social integrado, con base en la justicia social, que se oriente al bienestar común; iii) Federalismo de concertación a través de acuerdos interjurisdiccionales; iv) Promover la institución de regiones y la integración latinoamericana; v) Autonomía de los municipios; vi) Asegurar el ejercicio por parte de los Estados locales de los poderes reservados constitucionalmente y que han sido indebidamente asumidos por el Gobierno nacional a través del tiempo; vii) mayor y mejor participación de las provincias en el ejercicio de los poderes concurrentes con la Nación; viii) Propiciar una reforma constitucional que contemple estos objetivos y que asegure la plena vigencia del equilibrio federal².

Por su parte, el artículo 7º de dicho Acuerdo establece la necesidad de alcanzar un proceso de descentralización de funciones y servicios desde el gobierno federal hacia los provinciales, en materias tales como Policía de Trabajo, de salubridad animal, establecimientos de utilidad nacional en las provincias, dominio de los recursos naturales, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión. Asimismo, su artículo 9º dispone que las transferencias no serán compulsivas ni inconsultas, sino concertadas y ratificada por ley del Congreso Nacional, y deberán ser acompañadas con la correspondiente asignación de recursos por el tiempo que se convenga, para que las provincias puedan afrontar eficazmente las respectivas prestaciones. Consecuentemente, durante la década del noventa y hasta la reforma constitucional del año 1994, el Estado nacional transfirió a las provincias los servicios de salud y educación, empero, ello no ha sido acompañado con la correspondiente asignación de recursos³.

2.3. Pacto Fiscal I.

El Pacto Fiscal I ha sido suscripto en la Ciudad de Buenos Aires, el 12 de agosto de 1992, entre las autoridades del Estado nacional y los gobiernos provinciales, siendo ratificado por Ley N° 24.130⁴ y por las legislaturas provinciales. Dicho Pacto reconoce como acuerdo marco el Acuerdo de reafirmación federal, y tiene por objeto profundizar la reforma del sector público en sus dimensiones nacional, provincial y municipal, además de profundizar el proceso de descentralización como modelo para la prestación de funciones básicas del Estado, en especial aquellas necesidades sociales básicas del sector pasivo.

Asimismo, dicho Pacto modifica la Ley de Coparticipación Federal (Ley N° 23.548), autorizando al Poder Ejecutivo nacional la detracción de montos de la masa coparticipable: i) 15% para atender el pago de las obligaciones previsionales nacionales y otros gastos operativos que resulten necesarios; ii) \$ 43.800.000 para ser distribuida entre los Estados suscriptores con el objeto de cubrir desequilibrios fiscales, siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 6° y concordantes de la Ley N° 23.548, y según lo dispuesto en dicho Pacto.

Por su parte, la cláusula octava, párrafo primero establece que “el presente convenio tendrá vigencia hasta el 31/12/1993. Las provincias y la Nación se comprometen a seguir financiando mancomunadamente el régimen nacional de previsión social, por lo cual se asegurará del descuento del 15% de la masa de impuestos coparticipables hasta tanto no exista un nuevo acuerdo de partes o una nueva ley de coparticipación federal”.

Dicho acuerdo fue ratificado en el año 1993 por el Pacto Fiscal II, y en el año 2006 el gobierno extendió dicho acuerdo mediante la Ley N° 26.078⁵, hasta que se sancione una nueva ley de coparticipación federal, de acuerdo a lo que prescribe la reforma de la Constitución Nacional del año 1994.

Al respecto, la Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 76 dicho plexo legal, en las causas “Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional s/acción

declarativa de inconstitucionalidad”⁶ y “Provincia de San Luis c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”⁷, y concedió medida cautelar en la autos “Córdoba, Provincia de c. Estado Nacional y otro s/medida cautelar”⁸, dado que el gobierno nacional prorrogó sin acuerdo previo de dichas provincias la detracción del 15% de la masa coparticipable con destino a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES), modificando unilateralmente el derecho intrafederal.

2.4. Pacto Fiscal II - Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Este Pacto se suscribió el 12 de agosto de 1993 entre la nación y dieciséis provincias, al cual luego adhirieron la totalidad de las mismas, con el objeto de comprometerse en distintas acciones necesarias para promover el empleo, la producción y el crecimiento económico armónico del país y sus regiones.

A través de dicho Pacto, el Estado nacional y las provincias que suscribieron el acuerdo acordaron prorrogar hasta el 30 de junio de 1995 la vigencia del Pacto Fiscal I suscripto el 12 de agosto de 1992, en los términos de su punto declarativo tercero. Luego, la Ley N° 24.699⁹ prorrogó la vigencia de los Pactos Fiscal I y II hasta el 31 de diciembre de 1998. Dicha ley fue prorrogada hasta el 31 de marzo de 2000 por la Ley N° 24.919¹⁰, y luego prorrogada hasta el 31 de diciembre de 1999 por Ley N° 25.063¹¹, y

⁵ Ley N° 26.078, Sancionada el 22/12/2005, Promulgada parcialmente el 9/1/2006, BO N° 30822: 26/1/2006, fuente: www.infoleg.gov.ar

⁶ SANTA FE, PROVINCIA DE (2015), Causa “Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad” sentencia del 24/11/2015 de CSJN.

⁷ SAN LUIS, PROVINCIA DE (2015), Causa “San Luis, Provincia de c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad” sentencia del 24/11/2015 de CSJN.

⁸ CÓRDOBA, PROVINCIA DE (2015), Causa “Córdoba, Provincia de c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad” sentencia del 9/12/2015 de CSJN.

⁹ Ley N° 24.699, Sancionada el 25/09/1996, Promulgada el 26/09/1996, BO N° 28488: 27/09/1996, fuente: www.infoleg.gov.ar

¹⁰ Ley N° 24.919, Sancionada el 09/12/1997, Promulgada el 29/12/1997, BO N° 28805: 31/12/1997, fuente: www.infoleg.gov.ar

¹¹ Ley N° 25.063, Sancionada el 07/12/1998, Promulgada el 24/12/1998, BO N° 29053: 30/12/1998, fuente: www.infoleg.gov.ar

¹² Ley N° 25.235, Sancionada el 15/12/1999, Promulgada el 30/12/1999, BO N° 29310: 07/01/2000, fuente: www.infoleg.gov.ar

posteriormente, la Ley N° 25.235¹² prorrogó su vigencia hasta del 31 de diciembre de 2001 o hasta que entre en vigencia el régimen de coparticipación de impuestos que reemplace al instituido por la Ley N° 23.548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, lo que ocurra primero.

Dicho Pacto dispone la derogación del Impuesto de Sellos, no alcanzando dicha derogación a las tasas retributivas de servicios administrativos efectivamente prestados y que guarden relación con el costo del servicio. Asimismo, establece la derogación de los Impuestos Provinciales específicos que graven la transferencia de Combustibles, Gas, Energía Eléctrica, incluso los que recaen sobre la autogenerada, y Servicios Sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico. Asimismo, se derogarán de inmediato las que graven directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios de espacio físico, incluido el aéreo, y se promueve la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales citados precedentemente. También se promoverá la derogación de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.

Por su parte, en el acto declarativo primero, punto cuarto, se establece la obligación de eximir del impuesto sobre los ingresos brutos una serie de actividades que se mencionan genéricamente, parcial y progresivamente pero antes del 30/6/1995, exceptuándose explícitamente de esa liberalidad a las hidrocarburíferas y sus complementarias.

En un plazo no mayor de tres años, y bajo algunas condiciones que podría alegarse no se han cumplido, sustituir ingresos brutos por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.

Ahora bien, la mayoría de las jurisdicciones eximieron a las industrias cuyo establecimiento fabril se encuentre ubicado en su jurisdicción, con lo que introdujeron una discriminación inconstitucional, conforme artículo 75, inciso 13

de la Carta Magna, en tanto las actividades industriales desarrolladas íntegramente en una jurisdicción quedaron planamente exentas, mientras que las interjurisdicciones deben tributar en todas las jurisdicciones donde ejercen actividad y no tienen radicado el establecimiento fabril¹³.

Al exceptuarse del compromiso de exención a la industria a los ingresos por ventas a consumidores finales, los cuales tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista, algunas provincias definieron este concepto con máxima e indebida amplitud, de manera de minimizar los alcances de la exención que se habían comprometido a establecer¹⁴.

A través de dicho Pacto, las provincias asumen el compromiso de establecer tasas que respondan a servicios efectivamente prestados. Ahora bien, en caso de que el municipio no cumpla con dicho compromiso, percibiendo bajo la denominación de tasas verdaderos impuestos, éste tendrá dos alternativas: a) dejar de recibir toda la coparticipación que le correspondiera en los impuestos nacionales y seguir cobrando el impuesto o “tasa desnaturalizada”; o b) ajustar los elementos de la obligación tributaria para hacerlos coincidir en un todo con las características de las tasas¹⁵.

En este Pacto, las provincias se han comprometido a derogar los impuestos provinciales específicos que graven la transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios, y asimismo, a promover la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos. Asimismo, se recomienda a los municipios que modifiquen las tasas viales y de mantenimiento de caminos, a fin de que no se superen determinados parámetros que allí se pautan¹⁶.

¹³ BULLIT GOÑI, E. G., “Constitución Nacional y Tributación Local”, Tomo II, 1era. Edición, Ed. Ad-Hoc, septiembre de 2009, Buenos Aires.

¹⁴ BULLIT GOÑI, E. G., “Constitución Nacional y Tributación Local”, Tomo II, 1era. Edición, Ed. Ad-Hoc, septiembre de 2009, Buenos Aires.

¹⁵ GRIMALDI, C. S., “Sobre las tasas municipales y el cálculo admisible para determinarlas”, Periódico Económico Tributario N° 345, Ed. La Ley, 27 de marzo de 2006, p. 1.

¹⁶ NAVEIRA DE CASANOVA, G. J., “Competencias tributarias de los municipios”, en “Derecho Tributario Municipal”, coordinador: José Osvaldo Casás, Ed. Ad-Hoc, 1ª edición, 1ª reimpresión, Buenos Aires, junio de 2005.

¹⁷ Ley N° 25.235, Sancionada el 15/12/1999, Promulgada el 30/12/1999, BO N° 29310: 07/01/2000, fuente: www.infoleg.gov.ar

¹⁸ DI PIETRAMONICA, V. C., “Las denuncias provinciales de los pactos fiscales”, Consultor Tributario, Ed. Errepar, Julio de 2013.

2.5. Compromiso Federal.

El Compromiso Federal se suscribió el 6 de diciembre de 1999, en la sede del Consejo Federal de Inversiones (CFI), en la ciudad de Buenos Aires, entre los gobernadores en ejercicio y electos de las provincias y representantes del presidente electo de la nación, disponiendo en su cláusula novena implementar la armonización tributaria entre los distintos niveles de gobierno, comprendiendo también a los municipios.

Dicho acuerdo fue ratificado por la Ley N° 25.235¹⁷, prorrogando por un plazo de 2 (dos) años la vigencia de las leyes 24.130, 24.699, 24.919 y 25.063, entre otras. Consecuentemente, se prorrogan los pactos fiscales suscriptos entre la Nación y las provincias que suscribieron dichos acuerdos¹⁸.

El Compromiso Federal tuvo por objetivos: i) acordar la realización de acciones concurrentes a la consecución de un crecimiento equilibrado de la Nación y evitar las distorsiones y efectos adversos en la producción y el empleo que generan el alto nivel de endeudamiento del conjunto del sector público y las fluctuaciones en el nivel de la actividad económica ocasionados tanto por factores cíclicos de origen interno como por perturbaciones externas; ii) ratificar la necesidad de impulsar el cumplimiento de los aspectos pendientes del acuerdo entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales del 12/8/1993 y sus modificatorias; iii) disminuir en términos nominales tanto el gasto público nacional como provincial; iv) impulsar la incorporación de los siguientes institutos para ser tenidos en cuenta tanto en la legislación nacional y/o provincial a dictarse en el futuro: a) transparencia de la información fiscal; b) sanción dentro de 2000 de la nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos; c) creación de un fondo anticíclico financiado con recursos coparticipables, similar al instituido por la ley 25.152; d) Coordinación de los sistemas de crédito público y del endeudamiento provincial; e) Racionalización y perfeccionamiento de la administración tributaria interjurisdiccional y creación y fortalecimiento de un organismo fiscal federal.

2.6. Compromiso federal para el crecimiento y la disciplina fiscal.

El Compromiso federal para el crecimiento y la disciplina fiscal se suscribió el 17 de noviembre de 2000, en la ciudad de Buenos Aires, entre los gobernadores de provincias, el jefe de gobierno de la ciudad de Buenos Aires, el jefe de gabinete de ministros, y los ministros de economía y del interior, mediante el cual se ratifica el Compromiso federal suscripto en el año 1999, y cuyos objetivos son los de avanzar en el diseño y puesta en marcha de una serie de instrumentos y políticas de carácter fiscal y financiero para enfrentar la delicada situación social y evitar las distorsiones y efectos adversos en la producción, el empleo y en la propia gestión de sector público generados en las fluctuaciones de los niveles de la actividad económica. En este sentido, a través de dicho Compromiso federal las partes intervinientes se comprometen a reducir el gasto público y promover el empleo.

Dicho acuerdo fue ratificado por Ley N° 25.400¹⁹, reiterándose los términos del Compromiso Federal citado precedentemente, y prorrogando nuevamente la vigencia de las leyes 24.130, 24.699, 24.919 y 25.063, entre otras, por un plazo de 5 (cinco) años²⁰.

A través de dicho Compromiso federal, se ratifica la cláusula 9ª mediante la cual se comprometen a firmar dentro de los 120 días un Pacto Federal de armonización tributaria, que aún no se encuentra firmado, entre el Gobierno Nacional y las provincias, invitando a los municipios, respetando los principios constitucionales que rijan en cada provincia y persiguiendo el objetivo de eliminar la existencia de tributos y otro tipo de cargas con efectos distorsivos sobre la actividad económica, la inversión y el empleo. Por su parte, se comprometen a propiciar la adhesión de los municipios a los aspectos centrales de los acuerdos suscriptos²¹.

¹⁹ Ley N° 25.400, Sancionada el 07/12/2000, Promulgada el 08/01/2001, BO N° 29563: 10/01/2001, fuente: www.infoleg.gov.ar

²⁰ DI PIETRAMONICA, V. C., "Las denuncias provinciales de los pactos fiscales", Consultor Tributario, Ed. Errepar, Julio de 2013.

²¹ NAVEIRA DE CASANOVA, G. J., "Competencias tributarias de los municipios", en "Derecho Tributario Municipal", coordinador: Casás, J. O., Ed. Ad-Hoc, 1ª edición, 1ª reimpresión, Buenos Aires, junio de 2005, p. 123.

Al respecto, dicha cláusula 9ª se estableció que “las jurisdicciones provinciales y el gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires podrán, durante la vigencia del presente Compromiso, no destinar a los fines específicos los fondos asignados por leyes especiales, hasta un cincuenta por ciento (50%) del valor de los mismos, los que no se computarán a los fines de la obligación a que se refiere el inc. g) del artículo 9º de la Ley N° 23.548”.

2.7. Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.

El presente Acuerdo se suscribió el 27 de febrero de 2002, en la Ciudad de Buenos Aires, por parte del presidente de la Nación, los gobernadores de provincia y el jefe de gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuyos propósitos son los siguientes: i) cumplir con el mandato constitucional de dar forma a un régimen de coparticipación de impuestos que permita la distribución de los ingresos fiscales adecuada a las especiales circunstancias que atravesaba el país, y que inicie el régimen de coparticipación definitivo; ii) atender a las inéditas circunstancias económicas-sociales que se dan en nuestro país y que imponen dar claridad a la relación fiscal entre la Nación y las provincias, en los términos del art. 75, inc. 2º, párrafo 3, de la Constitución Nacional, simplificando los mecanismos de distribución, y otorgando mayor previsibilidad y sustento al financiamiento genuino de la Administración Pública nacional y provincial; iii) refinanciar la pesada carga que recae sobre los Estados provinciales proveniente de las deuda financieras asumidas durante muchos años con tasas de interés incompatibles con la estabilidad económica y el equilibrio fiscal, y que impide atender con eficiencia, por distracción de recursos y esfuerzos, las funciones básicas que les asigna el texto constitucional.

Dicho Acuerdo suscripto entre la Nación y las provincias adherentes fue ratificada por Ley N° 25.570²², comprometiéndose a dar tratamiento

²² Ley N° 25.570, Sancionada el 10/04/2002, Promulgada el 03/05/2002, BO N° 29891: 06/05/2002, fuente: www.infoleg.gov.ar

²³ Ley N° 26.078, Sancionada el 22/12/2005, Promulgada el 09/01/2006, BO N° 30892: 12/01/2006, fuente: www.infoleg.gov.ar

²⁴ Ley N° 25.239, Sancionada el 29/12/1999, Promulgada el 30/12/1999, BO N° 29305: 31/12/1999, fuente: www.infoleg.gov.ar

²⁵ Decreto N° 2054, de fecha 22/12/2010, BO N° 32058: 29/12/2010, fuente: www.infoleg.gov.ar

presupuestario anualmente a las obligaciones reconocidas en el Compromiso Federal, Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal, y demás convenios complementarios.

En cumplimiento de dicho compromiso, mediante Ley N° 26.078²³ de presupuesto para el año 2006 se prorrogó durante la vigencia de los impuestos pertinentes, o hasta la sanción de la ley de coparticipación federal, lo que ocurra primero, entre otras, las leyes 24.130, 24.699 y 25.239 (artículo 11). Por su parte, se prorrogó la vigencia de las disposiciones del artículo 17 de la Ley N° 25.239²⁴, por el plazo de 5 (cinco) años, o hasta la entrada en vigencia del régimen de coparticipación federal. Finalmente, este último plazo ha sido prorrogado hasta el 31/12/2015, mediante el artículo 26 del Decreto N° 2054²⁵ del año 2010²⁶.

A partir del presente Acuerdo se implementó un nuevo sistema de distribución de la renta federal, mediante las transferencias o asignaciones condicionadas, las cuales se diferencian del Régimen de Coparticipación de Impuestos, en que los recursos transferidos provienen exclusivamente del Tesoro Nacional, los cuales se distribuyen en función de criterios predefinidos por el Gobierno nacional, y pueden estar destinados a cumplir finalidades específicas, sin requerirse un esfuerzo o contrapartida por parte de la provincia o municipio que se beneficie de dicha distribución²⁷.

Al respecto, debe contemplarse que toda provincia o municipio se encuentra obligado a prestar determinados servicios públicos que serán soportados mediante fuentes de ingresos tributarios originados por la recaudación de tributos. Ahora bien, con el objeto de promover el crecimiento, el empleo, la inclusión social y la equidad, el Estado nacional ha adoptado

²⁶ DI PIETRAMONICA, V. C., "Las denuncias provinciales de los pactos fiscales", Consultor Tributario, Ed. Errepar, Julio de 2013.

²⁷ BERTEA, A. O., Informe de relatoría, I Jornada de Derecho Tributario Provincial y Municipal", Panel I: "Límites al Ejercicio de Potestades Fiscales de Provincias y Municipios", organizado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Rosario, 5 y 6 de junio de 2014.

²⁸ Ley N° 11.463, Sancionada el 07/12/1993, Promulgada el 18/11/1993, BO N° 22569: 07/12/1993, fuente: www.infoleg.gov.ar

nuevas formas de financiamiento a provincias y municipios mediante transferencias discrecionales y condicionadas, que han modificado sustancialmente las relaciones fiscales entre los distintos planos de gobierno.

De esta manera, el Estado nacional ha incrementado sustancialmente dichas transferencias discrecionales y condicionadas, constituyendo la principal fuente de financiamiento de provincias y municipios, por sobre los recursos propios de fuente tributaria y recursos coparticipables. Dichas transferencias a pesar de no ser consideradas arbitrarias, son discrecionales, y afectan los principios tributarios de subsidiaridad y de correspondencia, que requieren la responsabilidad de los distintos planos de gobierno respecto a los gastos en que incurran, y su correspondencia con las fuentes de ingresos generadas.

3. El Pacto Fiscal II y la exención a la producción primaria y secundaria.

El Pacto Fiscal II suscripto el 12 de agosto de 1993 entre la nación y dieciséis provincias, al cual luego adhirieron la totalidad de las mismas, estableció la obligación de eximir del impuesto sobre los ingresos brutos una serie de actividades que se mencionan genéricamente, parcial y progresivamente pero antes del 30/06/1995. Asimismo, en un plazo no mayor de tres años, y bajo algunas condiciones que en principio podríamos adelantar que no se han cumplido, se comprometieron a sustituir el impuesto sobre los ingresos brutos por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.

Ahora bien, los contribuyentes y responsables del convenio multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos que posean establecimiento industrial en las provincias de Buenos Aires, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Córdoba, Tucumán, entre otras, y adicionalmente posean establecimientos industriales en otra jurisdicción, se encontrarán afectados por las interpretaciones restrictivas a las cuales recurren aquellas jurisdicciones respecto al reconocimiento de la exención de sus actividades primarias y/o industriales, excepto aquellos ingresos generados por actividades originadas en ventas a consumidores finales, las cuales se encontrarán alcanzadas por el impuesto al igual que las actividades minoristas.

3.1. Provincia de Buenos Aires.

El Pacto Fiscal II ha sido ratificado por la provincia de Buenos Aires mediante la Ley N° 11.463²⁸ que dispuso “modificar el impuesto sobre los ingresos brutos, disponiendo la exención de las actividades que se indican a continuación... a) producción primaria... e) producción de bienes; e) industria manufacturera...”. La Ley N° 11.490²⁹ exime del impuesto sobre los ingresos brutos a determinadas actividades, entre las cuales se encuentran las actividades de fabricación, frigoríficas, construcción de maquinarias, equipos industriales. Por su parte, la Ley N° 11.518³⁰ incluye dentro del beneficio exentivo a “todas las actividades no enumeradas expresamente en este artículo, mencionadas en el punto primero, cláusula 4) del pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento del 12 de agosto de 1993”³¹.

Los requisitos requeridos por la Dirección provincial son: a) la inexistencia de deuda por todo tributo provincial; b) establecimiento industrial radicado en la Provincia de Buenos Aires; c) estar alcanzado por el beneficio de desgravación previsional dispuesto por el Decreto N° 2609/93^{32 33}.

²⁹ Ley N° 11.490, BO (Bs. As) N° 22569: 07/12/1993.

³⁰ Ley N° 11.518, BO (Bs. As) N° 25706: 25/07/2007, Promulgada por Decreto 1468/07 de fecha: 13/07/07.

³¹ Causa “Don Tonio SRL”, Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Sala I, 3/10/2005, fuente: Errepar, BD9 – DTE 07566.

³² Decreto N° 2609/93, Norma Derogada, de fecha 26/12/1993, BO.: 24/12/1993.

³³ ALMADA, L. y MATICH, C., “Conflictos que genera la interpretación restrictiva de las provincias de Buenos y Córdoba de la exención para las industrias sujetas a Convenio Multilateral con establecimientos ubicados en su territorio y en otras jurisdicciones”, fuente: Fiscalex, 2010.

³⁴ Informe Técnico (DTT DPR Bs. As.) N° 08/2004, de fecha: 07/01/2004, fuente: Errepar, BD2 – DTE 07263-Documento completo.

³⁵ ALANIZ, J. A., “Ingresos brutos: Exención a la actividad industrial por el pacto fiscal. Denegatoria del beneficio. Procedencia del plazo de gracia previsto por la ley 12.837”, fuente: Errepar, Doctrina Tributaria, 2004.

³⁶ Ley N° 13.850, BO (Bs. As.): 29/07/2008.

³⁷ Disposición Normativa, Serie “B” N° 17/07.

³⁸ Decreto N° 92/1994, BO: 26/01/1994.

³⁹ Decreto N° 121/1994, de fecha 09/02/1994, BO (CABA): 16/02/1994, fuente: Errepar.

En el Informe Técnico N° 8/2004³⁴ la Dirección provincial procedió a agrupar varias consultas referidas a resoluciones denegatorias de exención en el impuesto sobre los ingresos brutos, originadas por las siguientes inobservancias por parte de los contribuyentes o responsables: i) falta de acreditación de la habilitación municipal del inmueble en donde desarrolla la actividad; ii) acreditación del carácter con que el contribuyente ocupa dicho inmueble; iii) falta de presentación de la copia del contrato social o estatuto de la sociedad; iv) falta de coincidencia entre la CUIT consignada en la solicitud y las constancias municipales a nombre de personas físicas y jurídicas³⁵.

La Ley N° 13.850³⁶ de reforma tributaria de la provincia de Buenos Aires suspendió las exenciones establecidas por las leyes 11.490 y 11.518 citadas precedentemente. Empero, dicha suspensión no resultaba aplicable a las actividades primarias y de producción de bienes, en la medida que los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente o responsable en el período fiscal anterior, generados por el desarrollo de dichas actividades dentro o fuera de la provincia, no superen la suma de \$ 60.000.000 (pesos sesenta millones).

Ahora bien, dichos sujetos tendrán distinto tratamiento fiscal en función de que posean establecimiento industrial radicado en la provincia de Buenos Aires, o sean de extraña jurisdicción. Consecuentemente, tributarán a la alícuota del 1% en el primer supuesto, siempre y cuando posean establecimiento en la provincia, no tengan otro tratamiento específico y no desarrollen actividades de venta minoristas, más precisamente ventas a consumidores finales. De lo contrario, resultará aplicable una alícuota sustancialmente superior.

A través del artículo 1° de la Disposición Normativa serie “B” N° 17/07³⁷ se establece que “tratándose de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral que desarrollan actividad industrial, beneficiada por las leyes 11.490 y 11.518 y modificatorias, en establecimientos ubicados en distintas jurisdicciones, la exención alcanza a los ingresos provenientes de la

⁴⁰ Decreto N° 324/1998, BO (CABA): 20/04/1998.

⁴¹ Decreto N° 2143/1999, BO (CABA): 29/11/1999.

venta de los productos fabricados en el establecimiento industrial ubicado en esta Provincia, con el límite de los ingresos atribuidos a esta Provincia, correspondientes a la actividad beneficiada, por aplicación del mencionado Convenio”.

3.2. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Mediante el Decreto N° 92/1994³⁸ del Poder Ejecutivo Nacional (PEN) modificando la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (MCBA) estableciendo en su inciso 23) del artículo 1° de dicha ordenanza “modificar el impuesto a los ingresos brutos, disponiendo la exención de las actividades que se indican a continuación: ... e) producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista... Estas exenciones podrán implementarse en forma parcial y progresivamente de acuerdo a lo que disponga cada provincia pero deberán estar completadas antes del 30 de junio de 1995

El Decreto N° 121/1994³⁹ estableció en su artículo 2° que “... es requisito indispensable para gozar de tal exención la inexistencia de deuda del tributo o bien haberse acogido a planes de regularización y estar cumpliendo los mismos. De constatarse el incumplimiento, no procederá la franquicia requerida”.

Luego, el Decreto N° 324/1998⁴⁰ a través de su artículo 104, inciso 23) establece otro requisito como condición para gozar del beneficio de exención que “exclusivamente para el caso que la actividad industrial se desarrolle en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

⁴² LUIS, C. E., “Convalidan potestades tributarias por sobre el pacto fiscal”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo XXXII, octubre de 2011, p. 955.

⁴³ Ley N° 9505, BO (Cba.): 08/08/2008.

⁴⁴ Decreto N° 1037/09, BO (Cba.): 21/08/2009.

Asimismo, el Decreto N° 2143⁴¹ aprobó la reglamentación del Código Fiscal de la Ciudad disponiendo en su artículo 116, inciso 22), punto b), dispone la exención de los “ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes actividades:... b) producción industrial, únicamente para el caso que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires, en tanto cuentan con la debida autorización y respecto de los ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos desarrollados en dichos establecimientos”. Por su parte, el Código Fiscal del año 2001 dispuso en su artículo 126, inciso 22), que estarán exentos “...los ingresos provenientes de las siguientes actividades: ... b) Producción industrial...”. Ahora bien, a partir del año 2004 todo el régimen de exención que rigió hasta el año 2013 se modificó por un régimen de alícuota 0%. No obstante ello, dicho nuevo régimen tendrá los mismos efectos que el de exención⁴².

3.3. Provincia de Córdoba.

El artículo 179, inciso 23) del código fiscal de la provincia de Córdoba reconoció la exención a la actividad industrial en el impuesto sobre los ingresos brutos, en la medida en que los contribuyentes o responsables no realicen operaciones a consumidores finales, y posean establecimiento industrial radicado en la provincia.

Por su parte, la Ley N° 9505⁴³ suspendió hasta el 31 de diciembre de 2010 dicha exención, excepto que aquellos sujetos obtengan en el período fiscal anterior bases imponibles gravadas, no gravadas y exentas declaradas correspondientes a la totalidad de sus actividades que no supere la suma de \$ 2.000.000 (pesos dos millones).

Ahora bien, en caso de que no resulte aplicable dicha exención, corresponderá aplicar la alícuota del 1% en la medida en que posean establecimiento radicado en la provincia. De lo contrario, dichos sujetos tributarán en función de las alícuotas que correspondan a la actividad mayorista o minorista, en caso de corresponder.

El Decreto N° 1037/09⁴⁴ dispone en su artículo 1°: “establécese que en caso de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, que desarrollan su actividad industrial en establecimientos ubicados en distintas jurisdicciones, la exención establecida en el inciso 23 del artículo 179 del Código Tributario provincial –Ley 6.006, t.o. en 2004 y sus modificatorias- y normas complementarias, y las alícuotas dispuestas para la referida actividad en los códigos 31000 al 39000 del art. 17 de la ley impositiva 9577 y/o las que se establezcan en el futuro, alcanza a los ingresos provenientes de la venta de productos fabricados en el establecimiento industrial ubicado en esta provincia o al valor atribuible a los mismos, con el límite de los ingresos asignados a esta jurisdicción, correspondientes a dicha actividad, por aplicación del mencionado convenio”⁴⁵.

3.4. Provincia de Tucumán.

El poder ejecutivo de la provincia de Tucumán mediante Decreto de necesidad y urgencia N° 2358/93⁴⁶, de fecha 27/10/1993, dispuso la exención del impuesto sobre los ingresos brutos para determinados sectores, y con reducción de alícuotas para otras actividades.

Por su parte, la Ley N° 6497⁴⁷ estableció una delegación legislativa en el Poder Ejecutivo para establecer la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos, desde el mínimo del 0%, hasta un máximo del 15%. Dicha norma que establece el régimen de alícuota 0% ha sido dejada sin efecto mediante el Decreto (ME) N° 1961⁴⁸ de fecha 12/9/2002⁴⁹.

⁴⁵ ALMADA, L. y MATICH, C., “Conflictos que genera la interpretación restrictiva de las provincias de Buenos y Córdoba de la exención para las industrias sujetas a Convenio Multilateral con establecimientos ubicados en su territorio y en otras jurisdicciones”, fuente; Fiscalex, |2010.

⁴⁶ Decreto N° 2358/93, BO (Tucumán): 27/10/1993.

⁴⁷ Ley N° 6497, BO: 29/11/1993.

⁴⁸ Decreto (ME) N° 1961, BO: 12/09/2002.

⁴⁹ COMBA, L. A., “La inconstitucionalidad de la derogación del régimen de alícuota cero en la Provincia de Tucumán”, Consultor Tributario, Ed. Errepar, agosto de 2009, p. 55.

⁵⁰ Causa “Compañía Azucarera Los Balcanes” (2009), sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, sentencia del 19/2/2009.

4. Principios constitucionales afectado.

4.1. Principio de legalidad.

El artículo 17 del plexo constitucional establece el principio de reserva de ley, que se encuentra delimitado por el principio de división de poderes, en defensa de los derechos individuales de los contribuyentes. Ahora bien, el principio de legalidad tiene un alcance amplio, propio de un Estado de derecho, que excede la materia tributaria, implicando la sujeción de los actos de la administración a la ley en sentido formal y material.

El principio de reserva de ley surge como límite a la actuación discrecional del poder ejecutivo, y más precisamente de la Administración tributaria, que impide que todo acto administrativo relacionado con la materia tributaria sea regulado por reglamento, sino que debe serlo exclusivamente por ley. Ello se debe, conforme al principio de legalidad, a que la Administración tributaria no se encuentra facultada a hacer lo que la ley no prohíbe, sino todo lo contrario, todo acto administrativo debe encontrarse fundado en una ley formal.

En este sentido, en la *causa “Compañía Azucarera Los Balcanes SA”*, sentencia de fecha 19/2/2009 la Corte concluyó que “deviene inconstitucional el decreto 1961 del 12/9/2002, ya que en tanto deja sin efecto la alícuota del 0% del Impuesto sobre los ingresos brutos, excede los límites de la delegación legislativa acordada, pues se aparta de la política legislativa tenida en cuenta por el legislador al delegar, que no es otra que la consecución de los propósitos y objetivos del Pacto Fiscal, vinculados a la exención progresiva del impuesto... Debe declararse la nulidad de un reglamento delegado, dictado por el Poder Ejecutivo que se aparta de los objetivos que le dan marco a las facultades delegadas, delimitado por la política legislativa fijada a partir de las pautas y propósitos establecidos en el Pacto Fiscal suscripto por la Provincia de Tucumán, cuando en el punto 4) de la cláusula primera del mismo, aquella asumió el compromiso de modificar el impuesto a los ingresos brutos,

disponiendo la exención gradual del tributo a ciertas actividades como la del actor”⁵⁰.

4.2. Principio de igualdad.

El establecimiento de un tratamiento diferenciado para los contribuyentes locales, más beneficios respecto del previsto para los contribuyentes foráneos, quienes reciben un tratamiento más gravoso, se encuentra en pugna con el principio de igualdad, atento a que la distinta vecindad interior no constituye una pauta razonable que, a los fines impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales⁵¹.

No obstante ello, en la causa “Valot” el Tribunal Superior de Justicia sostuvo que “la regla de igualdad no es absoluta, ya que el legislador puede tener en cuenta la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que pueden prestarse a considerar, y emitir regulaciones diferenciadas; lo que aquella regla consagra es la obligación de igualar a todas las personas afectadas por una medida, dentro de la categoría, grupo o clasificación que les corresponda, evitando distinciones arbitrarias u hostiles y que con relación al diferente tratamiento de las industrias radicadas dentro o fuera de la jurisdicción de la Ciudad (...) la parte actora no ha demostrado que las normas que impugna tengan fines persecutorios, arbitrarios, de segregación u hostiles....”⁵².

No coincidimos con la posición adoptada por el voto de la mayoría en dicha causa, atento a que el requisito de la ubicación de la fábrica para acceder a la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos vulnera palmariamente la garantía de igualdad y el art. 75, inciso 13 de nuestra Carta Magna, al

⁵¹ COLEGIO DE ESCRIBANO (2015), Causa “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Prov. de Bs. As. s/ordinario”, sentencia del 9/12/2015 de CSJN, Fallos, 338:1455.

⁵² VALOT (2015), Causa “Valot SA c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 2/8/2011 de CSJN.

⁵³ TRANSPORTES VIDAL (1984), Causa “Transportes Vidal c/Provincia de Mendoza”, sentencia del 31/5/1984 de CSJN, Fallos, 306:516.

⁵⁴ AA.VV. (2013), BULLIT GOÑI, Enrique G., “Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad”, en “La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su Primera Sentencia”, Directores: Casás, J. O. y Freytes, R. O., Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Ed. Errepar, p. 73/96.

discriminar según el origen o destino de los productos, favoreciendo el comercio o industria local en detrimento de las actividades industriales extrajurisdicción.

4.3. Cláusula de comercio.

La cláusula de comercio se encuentra contemplada en el artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional, el cual establece que el Congreso Nacional tiene la facultad de reglar el comercio con naciones extranjeras, y de las provincias entre sí.

Por su parte, los artículos 9° al 11 de dicha Carta Magna disponen prescripciones de las aduanas interiores y derecho de tránsito y libre circulación de los bienes en el interior. Asimismo, el artículo 12 del plexo constitucional establece la limitación del derecho común dictado por el Congreso Nacional al derecho tributario local.

En la *causa “Transportes Vidal SA c/Provincia de Mendoza”* la Corte sostuvo que el alcance de los principios contenidos en los artículos 9, 10, 11 y 12, y artículo 75, inciso 12 de la CN debe ser fijado en relación al principio del poder de las provincias para crear impuestos a la riqueza que se encuentren dentro de sus fronteras, poder esencial para su subsistencia. Dicho poder provincial no es ilimitado, encontrando como límites, la prohibición de aplicar gravámenes discriminatorios o dificulten actividades interjurisdiccionales⁵³.

Con respecto a la “cláusula comercial”, el doctor Bullit Goñi sostiene que “...desde sus orígenes, la Corte admitió la gravabilidad por los fiscos locales de las actividades de comercio interjurisdiccional, en tanto la aplicación de esos tributos no fuera discriminatoria, no actuaran como aduanas interiores, no se aplicarán por el origen o destino de los bienes, no torcieran las corrientes naturales de circulación y de tránsito, etc.”⁵⁴.

5. Naturaleza del pacto fiscal.

Nuestra constitución nacional ha definido la figura de jerarquía normativa, al disponer en su artículo 31 que la 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 ellas, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales.

Por su parte, el artículo 121 de la Carta Magna establece que 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. Es por ello que conservan la competencia Federal.

Los pactos fiscales tienden a consagrar algunos principios y disposiciones para reformular la estructura tributaria de los distintos niveles de gobierno, disminuyendo la presión tributaria sobre determinados sectores productivos, evitando la múltiple imposición, entre otros aspectos. Es el caso del Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal, a través del cual el Poder Ejecutivo Nacional y los gobernadores de las provincias adherentes se comprometen a suscribir un acuerdo (Pacto Federal de Armonización Tributaria), respetando los principios constitucionales que rijan en cada provincia y persiguiendo el objetivo de eliminar la existencia de tributos y otros tipos de cargas con efectos distorsivos sobre la actividad económica, la inversión y el empleo⁵⁵.

Al respecto, el doctor Bullit Goñi sostiene que "...los acuerdos interjurisdiccionales de contenido tributario celebrados entre jurisdicciones del Estado Federal, en cuanto requieren para su validación y vigencia de la ratificación por ley local no son sólo derecho local ni son equiparables lisa y llanamente, sin más, al derecho local puro, sino que son más, tienen una jerarquía diferente y superior al "mero" derecho local". Es por ello que tiende a coincidir con las causas "Aguera" y "El Condor", no coincidiendo con la causa "Papel Misionero"⁵⁶.

⁵⁵ BOCCHIARDO, J. (h), "Facultades tributarias de los Municipios de Provincia", en "Estudios de Derecho Tributario", Director: Arroyo, E., Ed. Advocatus, publicación de la Facultad de

Los tratados interjurisdiccionales son derecho local, ya que son ratificados por leyes locales, como condición indispensable para su validez. Empero, como bien ha reconocido la Corte, en la causa “*Agueera*”, entre otros, dichos tratados tienen un carácter diferencial, al reconocerles especialidad al no poder ser modificados unilateralmente por las jurisdicciones. Es por ello, que la Corte sostiene que forman parte del derecho “intrafederal”, que tienen una categoría superior al derecho local propiamente dicho. Ello está dado por la naturaleza de su origen y por la característica de sus disposiciones, al no poder ser derogadas unilateralmente.

Al respecto, el derecho intrafederal tiene una jerarquía superior a toda normativa generada unilateralmente, ya sea por parte de la Nación o de las provincias, teniendo un carácter especial. Consecuentemente, tiene un nivel jurídico jerárquicamente superior, tanto al derecho público local como al derecho federal, y también resulta tener una jerarquía superior al derecho interprovincial, surgido del acuerdo entre las provincias⁵⁷.

Repasando la doctrina de la Corte en la materia objeto de análisis, podemos destacar que desde antaño y hasta la reforma constitucional de 1994, el Máximo Tribunal federal reconoció el carácter de derecho público local a la Ley de Coparticipación Federal, Convenio Multilateral y Pactos Fiscales.

Empero, a partir de dicha reforma constitucional a través de la cual se le asigna rango constitucional a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, la Corte cambió su criterio en la causa “*El Cóndor*”⁵⁸, sentando precedente al reconocerse el carácter federal de dichas leyes convenio.

Asimismo, en la causa “*Agueera c/Provincia de Buenos Aires y otros/acción declarativa*” la Corte ha sostenido que los pactos fiscales suscriptos entre las provincias y sus municipios es una manifestación positiva del federalismo de concertación, y le otorga una jerarquía especial superior a las leyes de una provincia, las que no podrían ser modificadas unilateralmente por

Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba, Serie: Textos de Estudios, Córdoba, 2013, 97.

⁵⁶ AA.VV., BULLIT GOÑI, E. G., “Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad”, en “La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su Primera Sentencia”, Directores: Casás, J. O. y Freytes, R. O., Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Ed. Errepar, p. 73/96.

algunos de los niveles de gobierno que participaron en su formación porque expresan una voluntad común⁵⁹.

Empero, en la Causa “*Frigorífico Matadero Merlo*”⁶⁰ la Corte se ha declarado incompetente respecto a una causa referida a la aplicación de pactos fiscales, al habersele suspendido la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos, donde colisionaba la legislación de la provincia de Buenos Aires (leyes 11.490 y 11.518) con el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto Fiscal II), el cual fue ratificado por ley provincial 11.463. En dicha causa la Corte no reconoce jerarquía constitucional a los pactos fiscales, solo reconociendo dicha jerarquía a la Ley de Coparticipación Federal, sosteniendo que los pactos fiscales no representan los acuerdos que establece la Constitución Nacional, en los términos de su artículo 75, inciso 2°. Al respecto, la Corte sostuvo que los pactos fiscales forman parte del derecho local, y su vulneración colisiona en primera instancia con la normativa provincial, quedando excluidos de la materia exclusivamente federal. Asimismo, la Corte concluye que los pactos fiscales carecen de rango constitucional, jerarquía que solo ha sido reconocida a la Ley de Coparticipación Federal en la causa “*El Cóndor*”⁶¹.

En la misma línea, en la *causa* “*Cuyoplacas SA*”⁶² la Corte no reconoce que los pactos fiscales tengan la jerarquía constitucional que se le asignaba a

⁵⁷ QUEIROLO, D., “Derecho intrafederal y la competencia ordinaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Concertación y desconcierto”, PET, 1/1/2004, p. 4, citado por ZABALZA, M., “Los principios constitucionales tributarios en pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Coparticipación, derecho intrafederal y competencia originaria de la CSJN. “Papel Misionero SAIFC c/provincia de Misiones”, en “Dogmática Tributaria”, Director: Urresti, E. J., Ed. Ad-Hoc, 1era. Edición, 2013, Buenos Aires, p. 194.

⁵⁸ EL CÓNDOR (2001), Causa “El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/provincia de Buenos Aires” sentencia del 7/12/2001 de CSJN, Fallos, 324:4226.

⁵⁹ AGUEERA (1999), Causa “Asociación Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (Aguerra) c/Provincia de Buenos Aires y otros s/acción declarativa, sentencia del 19/8/1999 de CSJN, Fallos, 322:1781.

⁶⁰ FRIGORÍFICO MATADERO MERLO (2004), Causa “Frigorífico Matadero Merlo c/provincia de Buenos Aires” sentencia del 27/5/2004 de CSJN, Fallos, 327:1789.

⁶¹ EL CÓNDOR (2001), Causa “El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/provincia de Buenos Aires” sentencia del 7/12/2001 de CSJN, Fallos, 324:4226.

⁶² CUYOPLACAS (2009), Causa “Cuyoplacas S.A. c/provincia de La Pampa s/ordinario” sentencia del 5/9/2009 de CSJN, Fallos, 327:1473.

⁶³ PAPEL MISIONERO SAIFC (2009), Causa “Papel Misionero SAIFC c/provincia de Misiones” sentencia del 5/5/2009 de CSJN, Fallos, 332:1007.

la Ley de Coparticipación Federal. Asimismo, sostiene que en la causa se plantean cuestiones de índole federal y local, al encontrarse afectadas disposiciones de la Constitución Nacional y del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y es por ello que la cuestión planteada no tiene naturaleza exclusivamente federal, sino también local, más precisamente de derecho público provincial.

En la causa *“Papel Misionero SAIFC c/provincia de Misiones”*⁶³, se planteaba la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos y su ilegitimidad a la luz de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, por haber dictado normas la DGR de la Provincia de Misiones en supuesta violación del Convenio Multilateral ante las disposiciones del artículo 9º, inciso d). En dicha causa la Corte retoma la doctrina tradicional que sostiene que las leyes convenio (Ley de Coparticipación Federal, Convenio Multilateral y Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento) forman parte del derecho público provincial, aunque admite que tienen diversa jerarquía, y en consecuencia, no abren la competencia originaria de la Corte.

En este sentido, y continuando con dicha línea doctrinal la Corte sostiene que a los efectos de habilitar la instancia contemplada en el artículo 117 de la Constitución Nacional, cuando en la causa es parte una provincia, es condición necesaria que en la demanda además de las cuestiones federales, no se planteen cuestiones de naturaleza local, las cuales resultarían ajenas a la competencia federal, y consecuentemente conducirían a la declaración de incompetencia por parte del Máximo Tribunal.

Por lo tanto, cuando en una misma causa se discuten cuestiones de índole federal y local, debe dirimirse la controversia en primera instancia ante la justicia local, y una vez superadas las instancias pertinentes, presentar recurso extraordinario ante la Corte, en los términos del art. 14 de la ley 48.

No compartimos el cambio de criterio de la Corte respecto a la naturaleza de los Pactos Fiscales, en el entendimiento de que dicho giro de la doctrina del Máximo Tribunal federal se debería a cuestiones de economía

procesal, como surge del Voto del Ministro Maqueda en la causa *“Papel Misionero”*, al invocar razones institucionales y la necesidad de evitar líneas jurisprudenciales encontradas.

Al respecto, admitimos que las leyes convenio no poseen jerarquía constitucional, pero ello no implica reconocer que éstas tienen una jerarquía diferente y superior al mero derecho local. No obstante ello, la Corte ya se había pronunciado al respecto, no reconociéndole competencia federal, sino de norma de derecho público local, cerrando definitivamente la competencia originaria para acceder directamente a la corte por vía de recurso extraordinario.

Asimismo, debe destacarse que la Corte ha extendido dicho criterio de no admitir la competencia federal a la Ley de Coparticipación Federal aún luego de la reforma constitucional del año 1994 que le otorgó jerarquía constitucional, hasta la sentencia de la causa *“Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucional”*, donde la Corte sostuvo que los pactos fiscales se incorporan una vez ratificadas por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía, ubicándose con un rango normativo específico dentro del “derecho federal”⁶⁴.

Si bien en dicha causa la Corte ha hecho expresa referencia al Pacto Fiscal I, la diversa jerarquía de los pactos fiscales respecto al derecho público local, tiene plena vigencia también para el Pacto Fiscal II, como bien lo sostiene el doctor Lema, al comentar el reciente fallo *“Orbis”*, donde lamentablemente el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad sostuvo todo lo contrario, al no reconocer no solo la jerarquía superior, sino también negando que su jerarquía sea diversa⁶⁵.

En virtud de todo ello, podemos vislumbrar que el Máximo Tribunal federal mantendrá su posición respecto a la naturaleza de la Ley de Coparticipación Federal, Convenio Multilateral y Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, conforme a la causa *“Papel Misionero”*, no atribuyéndole el carácter de “derecho federal”.

⁶⁴ SANTA FE, PROVINCIA DE (2015), Causa *“Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”* sentencia del 24/11/2015 de CSJN.

⁶⁵ LEMA, R., *“Ingresos Brutos. Exención a la actividad industrial. Pacto Fiscal. Tratamiento diferencial en razón de la radicación del establecimiento industrial”*, comentario al fallo *“Orbis”*

6. Alternativas procesales a favor de los administrados.

Los sujetos afectados por la vulneración del Pacto Fiscal II no podrán sustanciar sus causas ante las Comisiones Arbitral y Plenaria, puesto que el Convenio Multilateral solo le atribuye competencia para reglar la forma de distribución de los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones donde los contribuyentes o responsables del Convenio desarrollan sus actividades. Consecuentemente, el tratamiento fiscal que establezca cada jurisdicción respecto a los ingresos brutos que se atribuyen conforme a las normas del Convenio Multilateral es privativo de las mismas.

El tipo de acción judicial a sustanciar contra las decisiones de los Fiscos provinciales, dependerá de la naturaleza de las normas que se pretenden impugnar, ya sea que estas tengan el carácter federal o local.

En caso de considerarse que estemos en presencia de una cuestión federal quedaría habilitado el recurso extraordinario ante la Corte, mediante recurso de apelación extraordinaria, en los términos de los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional, y artículos 14, 15 y 16 de la ley 48.

En materia tributaria, la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación así como también la competencia de la justicia federal, evitando la justicia local, ha sido la vía elegida por los contribuyentes, a fines de sustanciar sus derechos frente a las pretensiones tributarias de las provincias y municipios, en aquellas causas generadas por vulneración del Régimen de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral y los pactos fiscales, dado que en estos casos se abre la competencia federal, por resultar aplicable el derecho intrafederal⁶⁶.

Al respecto, la Corte desde antaño se ha pronunciado sosteniendo que la competencia originaria procede en la medida que la acción interpuesta sea fundada directa y exclusivamente en prescripciones de carácter nacional, en

Mertig SAIC c/GCBA s/acción meramente declarativa (art. 277, CCAyT) s/recurso de inconstitucionalidad concedido", Sentencia del 17/5/2017, TSJ Bs. As. (Ciudad), Ed. Errepar.

⁶⁶ ZABALZA, M., "Los principios constitucionales tributarios en pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Coparticipación, derecho intrafederal y competencia originaria de la CSJN. "Papel Misionero SAIFC c/provincia de Misiones", en "Dogmática Tributaria", Director: Esteban J. Urresti, Ed. Ad-Hoc, 1era. Edición, 2013, Buenos Aires, p. 192.

⁶⁷ LA NACIÓN, "La necesidad y los tiempos de una reforma tributaria", Editorial, Diario LA NACIÓN, 6 de marzo de 2016, p. 30.

leyes del Congreso Nacional o en tratados con naciones extranjeras, debiendo ser evidente la cuestión federal en la interposición del recurso.

Ahora bien, en caso de que las normas afectadas no tengan el carácter federal, sino que pertenezcan al derecho público local, resultará improcedente deducir demanda originaria ante la Corte, debiendo recurrirse a los tribunales locales de acuerdo a las normas procesales de cada jurisdicción.

7. Propuesta de reforma tributaria en tributos locales.

El carácter federal de nuestra organización nacional determina que las provincias y los municipios legislen y cobren impuestos y tasas en su propio nivel. Los gobiernos provinciales y municipales han incrementado sustancialmente las alícuotas y valuaciones fiscales, entre otros, y en especial, en el impuesto sobre los ingresos brutos, siendo uno de los impuestos más distorsivos por ser un impuesto acumulativo con efecto en cascada que grava cada etapa del proceso productivo o de comercialización⁶⁷.

Asimismo, a través de los años se han implementado numerosos regímenes de retenciones y percepciones que llegan hasta gravar a los bienes que son producidos en otras provincias, y en determinadas jurisdicciones se han generado verdaderas aduanas interiores, alcanzando de forma diferencial a aquellos bienes provenientes de extraña jurisdicción. Todo ello afecta significativamente la competitividad de los productos de nuestro país respecto de los de otros países de la región.

En este contexto, las jurisdicciones locales se han aferrado a su principal fuente de financiación, el impuesto sobre los ingresos brutos, gravando nuevamente a la producción, desconociendo la vigencia del Pacto Federal II, e incrementando sustancialmente la recaudación de dicho impuesto mediante el aumento de alícuotas. Al respecto, debe contemplarse que al momento de derogarse dicho impuesto las cargas tributarias en la industria alcanzaban al 1%, mientras que actualmente la superan ampliamente.

Las normas provinciales contrarias al pacto que afectan a aquellos sujetos que actúan en dos o más jurisdicciones configuran una situación de

palmaria inconstitucionalidad, por cuanto estarían afectando el principio de legalidad, igualdad y la cláusula de comercio, al discriminar a los productos que provienen de extraña jurisdicción respecto de los productos de origen local, constituyendo un supuesto de arbitrariedad, importando una discriminación en contra de las actividades interjurisdiccionales, contraria a los preceptos constitucionales.

Ello es así, puesto que el tratamiento exentivo otorgado a los sujetos que desarrollen actividades interjurisdiccionales que posean un único establecimiento industrial en una jurisdicción, difiere del tratamiento suministrado a aquellos sujetos que poseen establecimiento industrial en dos o más jurisdicciones.

Por todo ello, debiera gravarse transitoriamente el impuesto sobre los ingresos brutos a la alícuota de 0% hasta tanto sea reemplazado por otra alternativa más viable.

Una alternativa sería la sustitución de dicho impuesto por un gravamen a las ventas finales de consumo, que no obstante resultar más fácil de instrumentar que un IVA provincial, requiere de un mayor esfuerzo de fiscalización que el actual impuesto sobre los ingresos brutos, dado que la recaudación de este impuesto se encuentra asegurada a través de numerosos regímenes de retención y percepción. Es por ello que el nuevo gravamen debería ser complementado con un régimen de retención en la etapa mayorista.

Ello debería ser complementado con la adecuación de los condicionamientos técnicos de las tasas municipales, a los efectos de evitar que los municipios continúen aplicando tributos encubiertos bajo la denominación de tasas, sin que se presten efectivamente los servicios públicos divisibles, o que omitan considerar la razonable y discreta proporción que debe existir entre el monto del tributo exigido y el costo del servicio prestado.

Finalmente, se debieran eliminar las tasas municipales (tasas de comercio, industria, servicios, etc.) que se determinen sobre la base imponible conformada por ingresos por ventas.

8. Propuesta de reforma del actual sistema de coparticipación.

Luego de analizar la evolución histórica de los pactos y acuerdos fiscales a partir de la Ley de Coparticipación de Impuestos, hemos obtenido evidencias de que los motivos que llevaron a los Fiscos provinciales a interpretar restrictivamente la exención de los establecimientos industriales de sujetos que realicen actividades interjurisdiccionales son de índole netamente fiscales, las cuales traen aparejadas implicancias tributarias.

Ello tiene sus orígenes en el proceso histórico de nuestro sistema federal, a partir de una tendencia generalizada al desplazamiento del sistema de separación y concurrencia de fuentes tributarias hacia el sistema de coparticipación, el cual ha sido distorsionado mediante la suscripción de pactos y acuerdos fiscales que han modificado sustancialmente las fuentes de financiamiento de las provincias y municipios.

A partir del proceso de transformación social y económica iniciado en la década de los noventa y hasta la reforma constitucional del año 1994, asistimos a una tendencia cada vez más generalizada de transferencia de funciones sin asignación presupuestaria de los niveles nacionales a los provinciales y municipales, debiendo afrontar los gobiernos locales mayores responsabilidades con escasos recursos.

Por su parte, toda provincia o municipio se encuentra obligada a prestar determinados servicios públicos que serán soportados mediante fuentes de ingresos tributarios originados por la recaudación de tributos.

En este sentido, con el objeto de promover el crecimiento, el empleo, la inclusión social y la equidad, el Estado nacional ha adoptado nuevas formas de financiamiento a provincias y municipios que han modificado sustancialmente las relaciones fiscales entre los distintos planos de gobierno.

El Estado nacional ha incrementado sustancialmente las transferencias discrecionales y condicionadas, constituyendo la principal fuente de financiamiento de provincias y municipios, por sobre los recursos propios de fuente tributaria y recursos coparticipables.

Dichas transferencias a pesar de no ser consideradas arbitrarias, son discrecionales, y afectan los principios tributarios de subsidiaridad y de

correspondencia, que requieren la responsabilidad de los distintos planos de gobierno respecto a los gastos en que incurran, y su correspondencia con las fuentes de ingresos generadas.

Evidentemente, los pactos fiscales no han cumplido su objeto fundacional, el cual ha sido muy loable, pero no obstante ello, con el devenir de los años, el poder de imposición de las provincias se ha desdibujado, concentrándose cada vez más en el Estado nacional.

Consecuentemente, si resolvemos el problema fiscal, recuperando el poder tributario compartido entre Nación y provincias, estaremos resolviendo indirectamente el problema tributario.

La presente propuesta de reforma del sistema de coparticipación tiene por objeto cumplir con la Disposición Transitoria Sexta de la reforma de la Constitución Nacional del año 1994 que dispuso “un régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996...”.

Para ello, debería dictarse una nueva ley de coparticipación como bien lo dispone dicha manda constitucional y la doctrina^{68 69 70 71}, mediante la cual se redefine el régimen de coparticipación federal a través de la implementación nuevas propuestas de redistribución de fuentes tributarias basadas en el principio de solidaridad, o reformulando el sistema de coparticipación vigente.

En este sentido, se recomienda transparentar el sistema de asignación de fondos coparticipables, a partir de una masa de coparticipación conformada por la totalidad de los impuestos recaudados por el Estado nacional, excepto aquellos provenientes del comercio exterior y aportes y contribuciones de la seguridad social, y mediante transferencias totalmente automáticas. Ello

⁶⁸ LORENZO, A., “Bases y lineamientos generales para una futura Reforma Tributaria: nueva versión ampliada y actualizada”, CPCECABA, 2ª edición, Ed. Edicon, 2015, p. 19/54.

⁶⁹ SCHINDEL, Á, y TARSITANO, A., “Lineamientos y Propuestas para la Reforma Fiscal Argentina”, Homenaje de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales a la República en el Bicentenario de su Independencia, AAEF, 1ª edición, 2016, p. 113/65.

⁷⁰ LONG, C., “Federalismo y Desarrollo. Propuesta para la reforma del sistema de coparticipación de impuestos”, Revista Debate N° 512, diciembre 2014, p. 1/30, fuente: www.revistadebate.com.ar.

complementado con la eliminación de retenciones de fondos precoparticipados y de transferencias discrecionales y condicionadas desde el Estado nacional.

A los efectos de promover el consenso de los gobernadores de la totalidad de las provinciales y de la CABA, en post de llegar a un acuerdo para la suscripción de la nueva ley de coparticipación, sería conveniente incrementar la masa coparticipable para así poder incrementar los porcentajes de coparticipación primaria actualmente vigentes, evitando que la negociación del nuevo acuerdo no se transforme en un juego de suma cero, sino más bien en un juego cooperativo, mediante el cual todas las provincias se beneficien con el nuevo acuerdo, mejorando su posición anterior respecto a los fondos coparticipados que perciban.

Por su parte, deberíamos replantearnos la asignación de los niveles de coparticipación secundaria, mediante criterios objetivos de distribución, establecidos en forma explícita, clara, permanente y no arbitraria. Sin dejar de destacar la necesidad de apaciguar la voracidad fiscal de los municipios, implementando cambios estructurales que contemplen la posibilidad de suscribir nuevos acuerdos entre la Nación y las Provincias, cuyos compromisos asumidos involucren también a sus municipios, mediante la coordinación de las necesidades particulares de cada uno de los niveles estatales.

9. Conclusiones.

En el presente trabajo se han desarrollado los principales pactos fiscales suscriptos por la Nación y las provincias a partir de la ley de coparticipación fiscal que aún se encuentra vigente, a pesar de que la manda constitucional dispuesta por la Disposición Transitoria Sexta de la reforma de la CN del año 1994, ha ordenado la sanción de una nueva ley de coparticipación federal con anterioridad a la finalización del año 1996.

Han pasado más de veinte años, y aún se mantiene vigente el régimen instaurado por la Ley Nº 23.548, y los pactos fiscales han acentuado aún más la discrecionalidad en la transferencia de fondos de la Nación a las provincias,

⁷¹ MARTÍN, J., "Reforma Tributaria. Un análisis al alcance de todos", Ideas Tributarias, informe publicado el 16/5/2017, fuente: <https://ideastributarias.wordpress.com/2017/05/16/reformatributaria/>

afectando aún más los principios tributarios de subsidiaridad y de correspondencia.

Ello ha acentuado el poder tributario del Estado nacional, en detrimento del poder tributario originario de las provincias. Consecuentemente, si resolvemos el problema fiscal, recuperando el poder tributario compartido entre la Nación y las provincias, estaremos resolviendo indirectamente el problema tributario que tanto aqueja a los gobiernos subnacionales.

En este sentido, hemos asistido a una tendencia generalizada de transferencia de funciones sin asignación presupuestaria de los niveles nacionales a los provinciales y municipales, debiendo afrontar los gobiernos locales mayores responsabilidades con escasos recursos.

Ello ha motivado que las jurisdicciones locales se aferren a su principal fuente de financiación, el impuesto sobre los ingresos brutos, y hayan incumplido los acuerdos suscriptos oportunamente, desconociendo el Pacto Fiscal II, configurando una situación de palmaria inconstitucionalidad, al otorgar tratamiento exentivo a los sujetos de desarrollen actividades interjurisdiccionales que posean un único establecimiento industrial en una jurisdicción, y desconociendo dicha exención respecto a aquellos sujetos que posean establecimiento en extrajurisdicción.

Con respecto a la naturaleza de los pactos fiscales, se admite que las leyes convenio no poseen jerarquía constitucional, pero ello no implica reconocer que tienen una jerarquía diferente y superior al mero derecho local. Empero, la Corte ya se ha pronunciado al respecto, no reconociéndole competencia federal, cerrando definitivamente la competencia originaria para acceder directamente a la corte por vía de recurso extraordinario.

En este contexto, se propone una reforma tributaria en tributos locales, que contemple como alternativa la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos por un gravamen a las ventas finales de consumo, debiendo gravarse transitoriamente aquel impuesto a la alícuota de 0%, hasta tanto se implemente la tan ansiada reforma.

Por su parte, se propone una reforma del actual sistema de coparticipación, en el marco de un consenso unánime entre Nación y provincias, donde todas las partes se beneficien del nuevo régimen, mediante la ampliación de la masa

de ingresos coparticipables, que debiera estar conformada por todos los impuestos recaudados por el Estado nacional, excepto aquellos provenientes del comercio exterior, y aportes y contribuciones de la seguridad social.

Para ello, se requiere la eliminación de retenciones de fondos precoparticipados y de transferencias discrecionales y condicionadas desde el Estado nacional, que han sido implementados mediante los pactos fiscales analizados y no han contribuido a fortalecer el federalismo de concertación, que ha motivado a los mismos.

En virtud de ello, se debe transparentar el sistema de asignación de fondos coparticipables, mediante criterios objetivos de distribución, en base a reglas explícitas, claras y no arbitrarias, y mediante transferencias totalmente automáticas.

Asimismo, debe destacarse la necesidad de apaciguar la voracidad fiscal de los municipios, implementando cambios estructurales que contemplen la posibilidad de suscribir nuevos acuerdos entre la Nación y las Provincias, cuyos compromisos asumidos involucren también a sus municipios, mediante la coordinación de las necesidades particulares de cada uno de los niveles estatales. Para ello, se requiere la responsabilidad de los distintos planos de gobierno respecto a los gastos en que incurran, y su correspondencia con las fuentes de ingresos generadas.

10. Bibliografía.

- [1:] CASÁS, O. J., "Coparticipación y Tributos Municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía", Ed. Ad-Hoc, 2007, p. 50.
- [2:] BERTEA, A. O., "Financiación de provincias y municipios: nuevo paradigma del federalismo fiscal argentino", en ALVAREZ ECHAGUE, J. M., "Tributación Local Provincial y Municipal", Tomo I: "Federalismo Fiscal. Hacienda Pública local. Tributos provinciales. Administración tributaria provincial y municipal", Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, p. 53.
- [3:] ALTAVILLA, C., "Acuerdos interjurisdiccionales en materia tributaria: el pactismo fiscal (segunda parte)", Periódico Económico Tributario N° 421, Ed. La Ley, 26 de junio de 2009, p. 4.
- [4:] Ley N° 24.130, Sancionada el 2/9/1992, Promulgada el 17/9/1992, BO N° 27477: 22/09/1992. Fuente: www.infoleg.gov.ar
- [5:] Ley N° 26.078, Sancionada el 22/12/2005, Promulgada parcialmente el 9/1/2006, BO N° 30822: 26/1/2006, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [6:] SANTA FE, PROVINCIA DE (2015), Causa "Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad" sentencia del 24/11/2015 de CSJN.
- [7:] SAN LUIS, PROVINCIA DE (2015), Causa "San Luis, Provincia de c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad" sentencia del 24/11/2015 de CSJN.
- [8:] CÓRDOBA, PROVINCIA DE (2015), Causa "Córdoba, Provincia de c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad" sentencia del 9/12/2015 de CSJN.

- [9:] Ley N° 24.699, Sancionada el 25/09/1996, Promulgada el 26/09/1996, BO N° 28488: 27/09/1996, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [10:] Ley N° 24.919, Sancionada el 09/12/1997, Promulgada el 29/12/1997, BO N° 28805: 31/12/1997, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [11:] Ley N° 25.063, Sancionada el 07/12/1998, Promulgada el 24/12/1998, BO N° 29053: 30/12/1998, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [12:] Ley N° 25.235, Sancionada el 15/12/1999, Promulgada el 30/12/1999, BO N° 29310: 07/01/2000, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [13:] BULLIT GOÑI, E. G., "Constitución Nacional y Tributación Local", Tomo II, 1era. Edición, Ed. Ad-Hoc, septiembre de 2009, Buenos Aires.
- [14:] BULLIT GOÑI, E. G., "Constitución Nacional y Tributación Local", Tomo II, 1era. Edición, Ed. Ad-Hoc, septiembre de 2009, Buenos Aires.
- [15:] GRIMALDI, C. S., "Sobre las tasas municipales y el cálculo admisible para determinarlas", Periódico Económico Tributario N° 345, Ed. La Ley, 27 de marzo de 2006, p. 1.
- [16:] NAVEIRA DE CASANOVA, G. J., "Competencias tributarias de los municipios", en "Derecho Tributario Municipal", coordinador: Casás, J. O., Ed. Ad-Hoc, 1ª edición, 1ª reimpresión, Buenos Aires, junio de 2005.
- [17:] Ley N° 25.235, Sancionada el 15/12/1999, Promulgada el 30/12/1999, BO N° 29310: 07/01/2000, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [18:] DI PIETRAMONICA, V. C., "Las denuncias provinciales de los pactos fiscales", Consultor Tributario, Ed. Errepar, Julio de 2013.
- [19:] Ley N° 25.400, Sancionada el 07/12/2000, Promulgada el 08/01/2001, BO N° 29563: 10/01/2001, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [20:] DI PIETRAMONICA, V. C., "Las denuncias provinciales de los pactos fiscales", Consultor Tributario, Ed. Errepar, Julio de 2013.
- [21:] NAVEIRA DE CASANOVA, G. J., "Competencias tributarias de los municipios", en "Derecho Tributario Municipal", coordinador: Casás, J. O., Ed. Ad-Hoc, 1ª edición, 1ª reimpresión, Buenos Aires, junio de 2005, p. 123.
- [22:] Ley N° 25.570, Sancionada el 10/04/2002, Promulgada el 03/05/2002, BO N° 29891: 06/05/2002, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [23:] Ley N° 26.078, Sancionada el 22/12/2005, Promulgada el 09/01/2006, BO N° 30892: 12/01/2006, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [24:] Ley N° 25.239, Sancionada el 29/12/1999, Promulgada el 30/12/1999, BO N° 29305: 31/12/1999, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [25:] Decreto N° 2054, de fecha 22/12/2010, BO N° 32058: 29/12/2010, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [26:] DI PIETRAMONICA, V. C., "Las denuncias provinciales de los pactos fiscales", Consultor Tributario, Ed. Errepar, Julio de 2013.
- [27:] BERTEA, A. O., Informe de relatoría, I Jornada de Derecho Tributario Provincial y Municipal", Panel I: "Límites al Ejercicio de Potestades Fiscales de Provincias y Municipios", organizado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Rosario, 5 y 6 de junio de 2014.
- [28:] Ley N° 11.463, Sancionada el 07/12/1993, Promulgada el 18/11/1993, BO N° 22569: 07/12/1993, fuente: www.infoleg.gov.ar
- [29:] Ley N° 11.490, BO (Bs. As) N° 22569: 07/12/1993.
- [30:] Ley N° 11.518, BO (Bs. As) N° 25706: 25/07/2007, Promulgada por Decreto N° 1468/07 de fecha: 13/07/07.
- [31:] Causa "Don Tonio SRL", Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Sala I, 3/10/2005, fuente: Errepar, BD9 – DTE 07566.
- [32:] Decreto N° 2609/93, Norma Derogada, de fecha 26/12/1993, BO.: 24/12/1993.
- [33:] ALMADA, L. y MATICH, C., "Conflictos que genera la interpretación restrictiva de las provincias de Buenos y Córdoba de la exención para las industrias sujetas a Convenio Multilateral con establecimientos ubicados en su territorio y en otras jurisdicciones", fuente: Fiscalex, 2010.
- [34:] Informe Técnico (DTT DPR Bs. As.) N° 08/2004, de fecha: 07/01/2004, fuente: Errepar, BD2 – DTE 07263-Documento completo.
- [35:] ALANIZ, J. A., "Ingresos brutos: Exención a la actividad industrial por el pacto fiscal. Denegatoria del beneficio. Procedencia del plazo de gracia previsto por la ley 12.837", fuente: Errepar, Doctrina Tributaria, 2004.
- [36:] Ley N° 13.850, BO (Bs. As.): 29/07/2008.

- [37:] Disposición Normativa, Serie "B" N° 17/07.
- [38:] Decreto N° 92/1994, BO: 26/01/1994.
- [39:] Decreto N° 121/1994, de fecha 09/02/1994, BO (CABA): 16/02/1994, fuente: Errepar.
- [40:] Decreto N° 324/1998, BO (CABA): 20/04/1998.
- [41:] Decreto N° 2143/1999, BO (CABA): 29/11/1999.
- [42:] LUIS, C. E., "Convalidan potestades tributarias por sobre el pacto fiscal", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo XXXII, octubre de 2011, p. 955.
- [43:] Ley N° 9505, BO (Cba.): 08/08/2008.
- [44:] Decreto N° 1037/09, BO (Cba.): 21/08/2009.
- [45:] ALMADA, L. y MATICH, C., "Conflictos que genera la interpretación restrictiva de las provincias de Buenos y Córdoba de la exención para las industrias sujetas a Convenio Multilateral con establecimientos ubicados en su territorio y en otras jurisdicciones", fuente; Fiscalex, 2010.
- [46:] Decreto N° 2358/93, BO (Tucumán): 27/10/1993.
- [47:] Ley N° 6497, BO: 29/11/1993.
- [48:] Decreto (ME) N° 1961, BO: 12/09/2002.
- [49:] COMBA, L. A., "La inconstitucionalidad de la derogación del régimen de alícuota cero en la Provincia de Tucumán", Consultor Tributario, Ed. Errepar, agosto de 2009, p. 55.
- [50:] Causa "Compañía Azucarera Los Balcanes" (2009), sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, sentencia del 19/2/2009.
- [51:] COLEGIO DE ESCRIBANOS (2015), Causa "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Prov. de Bs. As. s/ordinario", sentencia del 9/12/2015 de CSJN, Fallos, 338:1455.
- [52:] VALOT (2015), Causa "Valot SA c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 2/8/2011 de CSJN.
- [53:] TRANSPORTES VIDAL (1984), Causa "Transportes Vidal c/Provincia de Mendoza", sentencia del 31/5/1984 de CSJN, Fallos, 306:516.
- [54:] AA.VV. (2013), BULLIT GOÑI, Enrique G., "Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad", en "La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su Primera Sentencia", Directores: José O. Casás y Roberto O. Freytes, Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Ed. Errepar, p. 73/96.
- [55:] BOCCHIARDO, J. (h), "Facultades tributarias de los Municipios de Provincia", en "Estudios de Derecho Tributario", Director: Arroyo, E., Ed. Advocatus, publicación de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba, Serie: Textos de Estudios, Córdoba, 2013, 97.
- [56:] AA.VV. (2013), BULLIT GOÑI, E. G., "Ingresos Brutos, Convenio Multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad", en "La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su Primera Sentencia", Directores: Casás, J. O. y Freytes, R. O., Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Ed. Errepar, p. 73/96.
- [57:] QUEIROLO, D., "Derecho intrafederal y la competencia ordinaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Concertación y desconcierto", PET, 1/1/2004, p. 4, citado por ZABALZA, M., "Los principios constitucionales tributarios en pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Coparticipación, derecho intrafederal y competencia originaria de la CSJN. "Papel Misionero SAIFC c/provincia de Misiones", en "Dogmática Tributaria", Director: Urresti, E. J., Ed. Ad-Hoc, 1era. Edición, 2013, Buenos Aires, p. 194.
- [58:] EL CÓNDOR (2001), Causa "El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/provincia de Buenos Aires" sentencia del 7/12/2001 de CSJN, Fallos, 324:4226.
- [59:] AGUEERA (1999), Causa "Asociación Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (Aguerra) c/Provincia de Buenos Aires y otros s/acción declarativa, sentencia del 19/8/1999 de CSJN, Fallos, 322:1781.
- [60:] FRIGORÍFICO MATADERO MERLO (2004), Causa "Frigorífico Matadero Merlo c/provincia de Buenos Aires" sentencia del 27/5/2004 de CSJN, Fallos, 327:1789.
- [61:] EL CÓNDOR (2001), Causa "El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/provincia de Buenos Aires" sentencia del 7/12/2001 de CSJN, Fallos, 324:4226.
- [62:] CUYOPLACAS (2009), Causa "Cuyoplacas S.A. c/provincia de La Pampa s/ordinario" sentencia del 5/9/2009 de CSJN, Fallos, 327:1473.
- [63:] PAPEL MISIONERO SAIFC (2009), Causa "Papel Misionero SAIFC c/provincia de Misiones" sentencia del 5/5/2009 de CSJN, Fallos, 332:1007.

- [64:] SANTA FE, PROVINCIA DE (2015), Causa “Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad” sentencia del 24/11/2015 de CSJN.
- [65:] LEMA, R., “Ingresos Brutos. Exención a la actividad industrial. Pacto Fiscal. Tratamiento diferencial en razón de la radicación del establecimiento industrial”, comentario al fallo “Orbis Mertig SAIC c/GCBA s/acción meramente declarativa (art. 277, CCAYT) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, Sentencia del 17/5/2017, TSJ Bs. As. (Ciudad), Ed. Errepar.
- [66:] ZABALZA, M., “Los principios constitucionales tributarios en pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Coparticipación, derecho intrafederal y competencia originaria de la CSJN. “Papel Misionero SAIFC c/provincia de Misiones”, en “Dogmática Tributaria”, Director: Esteban J. Urresti, Ed. Ad-Hoc, 1era. Edición, 2013, Buenos Aires, p. 192.
- [67:] LA NACIÓN, “La necesidad y los tiempos de una reforma tributaria”, Editorial, Diario LA NACIÓN, 6 de marzo de 2016, p. 30.
- [68:] LORENZO, A., “Bases y lineamientos generales para una futura Reforma Tributaria: nueva versión ampliada y actualizada”, CPCECABA, 2ª edición, Ed. Edicon, 2015, p. 19/54.
- [69:] SCHINDEL, Á, y TARSITANO, A., “Lineamientos y Propuestas para la Reforma Fiscal Argentina”, Homenaje de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales a la República en el Bicentenario de su Independencia, AAEF, 1ª edición, 2016, p. 113/65.
- [70:] LONG, C., “Federalismo y Desarrollo. Propuesta para la reforma del sistema de coparticipación de impuestos”, Revista Debate N° 512, diciembre 2014, p. 1/30, fuente: www.revistadebate.com.ar.
- [71:] MARTÍN, J., “Reforma Tributaria. Un análisis al alcance de todos”, Ideas Tributarias, informe publicado el 16/5/2017, fuente: <https://ideastributarias.wordpress.com/2017/05/16/reformatributaria/>