

## **INGRESOS BRUTOS. DISCRIMINACIONES FUNDADAS EN LA RADICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. LA VIA PROCESAL Y EL PAPEL DE LA CORTE SUPREMA**

**Fernando C. Kalemkerian**

### **PONENCIA:**

Según algunos autores, el esquema de coparticipación federal instaurado a partir de la decisión de la Corte en “Sociedad Anónima Mattaldi - Simón Limitada contra Provincia de Buenos Aires” sería una solución tipo teorema de Coase a las externalidades negativas de la “guerra fiscal” entre las jurisdicciones.

Desde otra óptica, se ha dicho que la introducción de un esquema de coparticipación evitó la denominada “*competencia horizontal*”, que hubiera forzado a las jurisdicciones locales a reducir las tasas impositivas para atraer recursos y a reducir los gastos o a hacer más eficientes los servicios. Se evitó la “tragedia de los comunes” al costo de perder la beneficiosa competencia horizontal.

Pensamos que la razón se halla más cerca de esta última idea, aunque no estamos de acuerdo con que se hubiera conseguido eliminar la competencia horizontal, o más bien, si se lo hizo, fue sólo respecto de sus consecuencias benéficas.

Dos ejemplos de competencia fiscal de signo claramente negativo pueden hallarse en la interpretación discriminatoria de la exención a la actividad industrial consagrada por el Pacto Federal y la diferencia de alícuotas fundada en la radicación del contribuyente respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El rol asumido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que puede que - en forma intuitiva - hubiera adoptado en un principio una solución tendiente a la eliminación de estos inconvenientes, de la misma forma, - deliberada o no -, ha contribuido quizás a perpetuarlos. No así por haber variado su criterio en cuanto a algunas soluciones de fondo, sino en forma indirecta y quizás involuntaria, como resultado de una política tendiente a limitar el acceso a la instancia originaria, la convalidación del “solve et repete” y una tendencia errática en materia de medidas cautelares.

La limitación del acceso a la instancia originaria no es nueva y no se circunscribe a la materia tributaria. Se trata en cierto modo de una comprensible reacción inaugurada en particular a partir del año 2006, con motivo de los cambios en la composición de la Corte, que en la actualidad resulta quizás aún más justificada.

Pero ello demuestra que el análisis económico del derecho tributario, que en general se ha circunscripto al de los impuestos en particular, o en todo caso al comportamiento del contribuyente en relación con la evasión, debe integrarse también con el derecho procesal y con el modo en que los Tribunales se comportan frente a los problemas concretos.

=====

## **I. Problemas derivados del federalismo fiscal.**

Hay en general cierto consenso en torno a que la existencia de varios niveles de gobierno en países con estructura federal, que comparten una misma base imponible, da lugar a la denominada "tragedia de los comunes"<sup>1</sup>, por cuanto la base es sobre-gravada, las tasas son mayores y ello genera una deficiente provisión de bienes públicos, baja de la inversión y de la producción<sup>2</sup>.

Desde esta óptica, podría decirse que son preferibles los regímenes de separación de fuentes, o aquellos basados en acuerdos fiscales (participación, cuotas adicionales, asignaciones globales, etc) en contraste con los de concurrencia, que generan precisamente los inconvenientes señalados.

Pero un sistema de separación de fuentes no evitaría en principio la denominada guerra fiscal entre las jurisdicciones, tanto horizontal (entre los que se encuentran en un mismo nivel de gobierno) como vertical (entre los distintos niveles de gobierno).

De acuerdo con algunos autores, la competencia impositiva vertical y horizontal especialmente en los impuestos a las ganancias y al consumo, determina que las jurisdicciones compitan entre sí, al modo de un juego NASH.

---

<sup>1</sup> HARDIN, Garret, "The Tragedy of the Commons", Science, Vol. 162, No. 3859 (December 13, 1968), pp. 1243-1248. Este dilema describe la situación en que se encuentran varios individuos, motivados exclusivamente por el interés personal y actuando en forma racional pero independiente. Ello termina paradójicamente por un recurso compartido limitado, pese a que es evidente que a ninguno de ellos conviene esta destrucción.

<sup>2</sup> BERKOWITZ, Daniel, LI, Wei, "Tax Rights in Transition Economies: A Tragedy of the Commons?", July 1999 Forthcoming Journal of Public Economics Journal of Public Economics, Nr 76, 369-397. En referencia al caso de las diferencias entre los sistemas Chino y Ruso, se afirma que: "In our model, the only way to improve efficiency is to reduce the number of independent tax agencies through either a collusive arrangement (such as fiscal contracts between central and local governments in China) or a clearly delineated and enforced tax assignment (...) This new fiscal system represents, at least in theory, an additional improvement in the definition of tax rights because it assigns each level of the government its own tax base", entendemos en este último caso, un regimen de clara separación de fuentes.

Los estudios sugieren que la competencia de impuestos horizontal ejerce una presión descendente sobre las tasas, por lo menos en lo que respecta a las bases imponibles de precio inelástico. La competencia entre los gobiernos para atraer inversiones y consumo a sus jurisdicciones, daría lugar, de acuerdo con esta visión, a una significativa reducción de las alícuotas impositivas y la consiguiente sub-provisión de bienes públicos, dando lugar al fenómeno conocido como "*race to the bottom*". Por otra parte, la competencia se considera perjudicial por cuanto da lugar al denominado turismo tributario, y a maniobras evasivas, como el establecimiento de residencias fraudulentas.

Se parte de la evidencia de que el sistema de gobierno federal y la descentralización favorecen la competencia institucional desde que los consumidores tienen opciones de salida más sencillas por cuanto es relativamente fácil trasladarse de una jurisdicción a otra. Y ello no refiere sólo a la traslación física sino a la de los capitales.

Desde otra perspectiva, y en especial para la teoría escuela conocida como *public choice*, que sostiene una visión positiva del federalismo fiscal, la competencia fiscal no es necesariamente un rasgo negativo<sup>3</sup>.

Se ha hecho mérito en más de una oportunidad del denominado teorema de TIEBOUT<sup>4</sup>, del "voto con los pies", que refiere a la posibilidad de los contribuyentes de manifestar sus preferencias sobre ingresos y gastos públicos, desplazándose a la jurisdicción en la que las políticas públicas se aproximen a estas preferencias.

La noción de que la competencia fiscal es siempre negativa ha sido relativizada más recientemente, habiéndose señalado que no existen estudios empíricos suficientes en tal sentido<sup>5</sup>.

A la misma conclusión se arribó al analizar el caso Brasileño en torno al Impuesto al Valor Agregado<sup>6</sup>. Incluso, como veremos a continuación, han llegado a resaltarse los aspectos benéficos de la competencia entre jurisdicciones.

---

<sup>3</sup> Ver por ejemplo BRENNAN, Geoffrey y BUCHANAN, James. "*The Collected Works of James M. Buchanan*". volume 9 "*The Power to Tax Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*", Liberty Fund, Indianapolis, 19080.

<sup>4</sup> TIEBOUT, Charles M. "*A Pure Theory of Local Government Expenditures*," *Journal of Political Economy*, 60 (October 1956), 415-24 cit por BRENNAN, H.G y BUCHANAN, J. " op. cit. pág. 201.

<sup>5</sup> OATES, WALLACE E. "*An Essay on Fiscal Federalism*" , *Journal of Economic Literature* Vol. XXXVII (September 1999) pp. 1120–1149

<sup>6</sup> DE MELLO, Luiz, "*La "guerra de impuestos brasileña: el caso de la competencia del impuesto al valor agregado entre los estados"* Documento de trabajo del Departamento Económico de la OCDE publicado el 14 Febrero de 2007

## **II. Dos visiones antagónicas sobre la experiencia Argentina y el papel de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.**

Como es sabido, la crisis fiscal iniciada en 1890 llevó al gobierno federal a imponer impuestos “indirectos” sobre las bebidas alcohólicas y otros productos que estaban a su vez gravados con tributos provinciales.

A partir de allí la situación fue de concurrencia – que daría lugar a los inconvenientes señalados -, hasta que la cuestión llegó a la Corte Suprema mucho tiempo después.

En efecto, recién en el año 1927, el Máximo Tribunal<sup>7</sup> resolvió que los impuestos internos podían ser establecidos por la nación y por las provincias en ejercicio de facultades concurrentes, derivando esta conclusión del art. 4° de la Constitución nacional en cuanto se refiera a “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso”, y desechando la aplicación del régimen de separación de fuentes. Quiso con ello seguramente, aventar el peligro de la beligerancia fiscal entre las Provincias y en particular entre ellas y la Nación. Con este antecedente directo se dictó la Ley-Convenio 12.139, de Unificación de Impuestos Internos.

Según algún autor, el esquema de coparticipación federal instaurado a partir de la decisión de la Corte, sería una solución tipo teorema de Coase a las externalidades negativas de la “guerra fiscal”<sup>8</sup>

Desde otra óptica, se ha dicho que la introducción de un esquema de coparticipación de impuestos en Argentina ha sido reconocida como una de las fuentes del descontrol fiscal que ha llevado al país a una crisis fiscal tras otra. Es ilustrativa la siguiente afirmación: *evitaron la “competencia horizontal”, que los hubiera forzado a reducir las tasas impositivas para atraer recursos y a reducir los gastos o a hacer más eficientes los servicios. Se evitó la*

---

<sup>7</sup> CSJN “Sociedad Anónima Mattaldi - Simón Limitada contra Provincia de Buenos Aires”, del 28 de septiembre de 1927 (Fallos: 149-260)

<sup>8</sup> BERTEA, Aníbal O.: “*La coparticipación de impuestos nacionales y el Teorema de Coase*” Publicado en: PET 2004 (julio-306), 01/01/2004, 5. Pretende el autor demostrar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió en forma intuitiva en base al teorema de Coase, provocando con su decisión y su recomendación obiter dictum la aceleración de los tiempos parlamentarios hasta arribar a una solución negociada: ley-convenio de unificación de impuestos internos. Este escenario de acuerdo con el autor se constituyó en un modelo de Pareto superior. La ley, eliminó una de las externalidades negativas del régimen anterior: la beligerancia fiscal entre la nación y las provincias, y entre éstas.

*“tragedia de los comunes” al costo de perder la beneficiosa competencia horizontal<sup>9</sup>*, descartando que la guerra fiscal genere siempre efectos perjudiciales, y agregando que las reducciones impositivas son como reducciones competitivas de precios que benefician a los consumidores.

Pensamos que la razón se halla más cerca de esta última idea, aunque no estamos de acuerdo con que se hubiera conseguido eliminar la competencia horizontal, o más bien, si se lo hizo, fue sólo respecto de las consecuencias benéficas que resalta el trabajo antes citado. Es más, paradójicamente tampoco logró evitarse la tragedia de los comunes – en cuanto se la relacione con la múltiple imposición de las bases imponibles - , pese a que en teoría no se comparten dichas bases entre los distintos niveles en razón de la prohibición de imponer tributos análogos a los coparticipados (art. 9 Ley 25.348).

Pero el rol asumido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que si es cierto que en forma intuitiva adoptó una solución tendiente a la eliminación de estos inconvenientes, de la misma forma, - deliberada o no -, puede haber contribuido a perpetuarlos. No así por haber variado su criterio en cuanto a algunas soluciones de fondo, sino en forma indirecta y quizás involuntaria, como resultado de una política tendiente a limitar el acceso a la instancia originaria, la convalidación del “solve et repete” y una tendencia errática en materia de medidas cautelares, tal como se estudiará en lo que sigue, en relación con dos ejemplos de beligerancia fiscal.

### **III. Dos ejemplos de competencia horizontal de efectos negativos.**

Como se adelantó, los “acuerdos cómplices” adoptados en Argentina para poner fin a la disputa fiscal entre jurisdicciones sólo parecen haber tenido influencia en la eliminación de la reducción de las tasas impositivas como instrumento para atraer recursos, es decir, lo que algunos economistas consideran un rasgo positivo de la competencia jurisdiccional. Pero existe, si se quiere, otro tipo de beligerancia fiscal, que de algún modo es de signo inverso.

Los aranceles internos, constituyen una clara manifestación de competencia perniciosa entre niveles de gobierno, que en rigor nunca necesitó de un acuerdo destinado a ponerle fin, porque fueron prohibidos desde la misma Constitución de 1853.

Sin embargo, seguidamente traemos a colación dos ejemplos que son bien conocidos y que no agotan por cierto todo el elenco en los que se ha pasado por alto esta restricción.

---

<sup>9</sup> KRAUSE, Martín, “*La Tragedia de los comunes en la competencia vertical entre jurisdicciones*”, Revista Civilizar de Empresa y Economía.

El primero de ellos apareció casi contemporáneamente con la celebración del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, acordado entre la Nación y las Provincias el 12/8/1993, y ha dado lugar a un extenso tratamiento de la doctrina. Consistió en la interpretación restrictiva de la exención para las industrias con establecimientos ubicados en varias jurisdicciones.

El segundo ejemplo, que acaso resulta una transgresión más burda, no ya al Pacto Fiscal de 1993, pero sí al Convenio Multilateral y por supuesto a la Constitución Nacional, se dio poco más de una década más tarde, a partir de las reformas a las legislaciones locales operadas especialmente a partir del año 2008.

### **III.a. La interpretación discriminatoria de la exención a la actividad industrial.**

Con respecto al problema mencionado en primer término, cabe recordar que el 12 de agosto de 1993 la Nación y Provincias suscribieron el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Dentro de los múltiples compromisos asumidos – que a la postre no se cumplieron - , en el acto declarativo primero, punto cuatro, inc. e) se plasmó el de eximir del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la "producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista", con anterioridad al 30/06/1995. Acordaron además las provincias en el punto séptimo al reemplazo de este impuesto – sobre cuyos aspectos negativos no vale la pena abundar por ser hartos conocidos - , en un plazo no mayor de 3 años, por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía. El compromiso fue prorrogado hasta fines de 1998 y finalmente nunca se cumplió.

Muchas provincias – un ejemplo de ello es la de Buenos Aires - , establecieron condiciones para gozar de la exención, vinculadas a la exigencia de que el establecimiento se encontrara radicado en la jurisdicción<sup>10</sup>.

En la Provincia de Buenos Aires se sancionaron las leyes 11490 (Ley Impositiva 1994 (art. 39), (B.O. 21/1/94) y 11518 (arts. 1 a 4) (B.O. 14/4/94) y ley 12.747 respecto de la producción primaria y de bienes.

---

<sup>10</sup> Ej. Art. 104, inc. 23 b), OF, hoy 116, inc. 22), CF de la Ciudad de Buenos Aires; art. 128, inc. p), CF del Chaco, art. 18, inc. m), ley 1887 de Chubut, art. 168, inc. segundo después del f), CF de Entre Ríos; art. 229, inc. r), CF de Formosa (sin exigir establecimiento radicado en la provincia), art. 199 bis, inc. e), CF de Jujuy (Idem), art. 177, inc. q), CF de La Rioja, art. 20 inc. r), ley 1301 de Río Negro, art. 174, inc. W), CF de Salta; art. 130, inc. p), CF de San Juan, art. 160, inc. ñ), CF de Santa Fe. (conf. BULIT GOÑI, Enrique G *"Restricción inconstitucional agravada por la exención a la industria en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad de Buenos Aires."* en *"Constitución Nacional y Tributación Local"* del mismo autor, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2009, primera edición, Tomo 2, págs. 1375/1384.

La exención quedó condicionada únicamente a que el establecimiento industrial esté ubicado en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

Luego, con la ley 13.003, (Ley Impositiva 2003) se suspendieron las referidas exenciones para determinadas actividades. Se trata de una exención a una exención. Con la reforma impositiva de la ley 13.850 (B.O 29/7/2008) se introdujeron algunas particularidades, por cuanto en los casos en que no corresponde la exención – es decir, en los casos que en la exención se suspende en virtud de las reformas mencionadas - , la industria manufacturera tributará, de acuerdo a la ubicación de sus establecimientos, dentro o fuera de la Provincia, respectivamente, a la alícuota del 1% o 3 %. Es decir que si el establecimiento se encuentra radicado en la Provincia de Buenos Aires, se aplica la alícuota del 1 %, pero con una limitación adicional, por cuanto sólo respecto de los ingresos provenientes de la actividad desarrollada en el establecimiento ubicado en esa jurisdicción. Sobre esto volveremos.

Esta suspensión no resulta aplicable – lo que equivale a decir que se vuelve a la primer exención - a las actividades de producción primaria y de producción de bienes, que se desarrollen en establecimiento ubicado en la provincia de Buenos Aires, cuando el total de ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia, no supere la suma de pesos \$60.000.000. Cuando se trate de contribuyentes que inicien actividades, el monto a considerar para gozar de la exención deberá ser menor o igual a \$10.000.000, obtenidos durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas.

El problema se complica cuando los contribuyentes fueran titulares de dos o más establecimientos industriales, radicados tanto en la jurisdicción de la provincia como fuera de ella, - situación que no se encuentra prevista en forma expresa en las distintas disposiciones - . Fruto de una interpretación restrictiva de parte de los Fiscos locales, la exención procede exclusivamente en relación con los ingresos originados por la venta de los productos elaborados en el establecimiento industrial radicado en la provincia. Esta vez el requisito condicionante no se desprende directamente de la legislación local – existencia de establecimiento ubicado en la jurisdicción -, sino de la interpretación de las Agencias de Recaudación.

En el caso de la Provincia de Buenos Aires, la Dirección Técnica Tributaria ha emitido varios informes en relación con la cuestión que nos ocupa<sup>11</sup>, señalando que al no encontrarse

---

<sup>11</sup> Inf. (DTT DPR Bs. As.) 209/2000, del 15/11/2000; Inf. (DTT DPR Bs. As.) Inf. (DTT DPR Bs. As.) 95/2002, del 29/5/2002, Inf. (DTT DPR Bs. As.) 77/2002, 107/2004, del 9/9/2004; Inf. (DTT DPR Bs. As.) 167/2006, del 30/6/2006; entre otros.

previsto que el tratamiento exentivo alcance a los ingresos provenientes del desarrollo de actividades productivas en jurisdicción distinta a la provincial, cabe concluir que la exención procede únicamente en relación a los ingresos originados en la venta de productos elaborados en el establecimiento fabril radicado en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires. Ello implica discriminar, de los ingresos brutos totales, los que corresponden al establecimiento ubicado en la jurisdicción, que serían los únicos que podrían beneficiarse con la exención.

Teniendo en cuenta los excesos en que incurrió la Administración Tributaria al interpretar las disposiciones en juego, se dictó la Disposición Normativa serie "B" 17/07, del 24 de abril de 2007 que pretende determinar el alcance de la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para los supuestos en que las actividades industriales de los contribuyentes se lleven a cabo en establecimientos ubicados tanto en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires como fuera de su territorio.

Establece en su artículo 1 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 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."*

En el supuesto de que la base imponible atribuida a esta Provincia por aplicación de las normas del Convenio Multilateral resulte superior al monto de los ingresos provenientes de la venta de los productos, fabricados en el establecimiento industrial ubicado en esta jurisdicción, corresponde ingresar el impuesto correspondiente a la diferencia.

Tiempo después, la por entonces Dirección Provincial de Rentas, emitió el Informe 63/2007 DTT (DPR Bs. As)., señalando que: *"la exención correspondiente a la empresa abarca los ingresos provenientes de la venta de los productos elaborados en esta Provincia (correspondientes a la actividad beneficiada), hasta el límite de los asignados a esta jurisdicción por aplicación del coeficiente unificado"*

Por aplicación de estas disposiciones, cuando los ingresos provenientes de la venta de lo producido en jurisdicción de Buenos Aires (relacionada con la actividad exenta) excedan la suma de los ingresos (por la misma actividad) asignados a esta jurisdicción por aplicación

---

del coeficiente unificado, dicha circunstancia no dará lugar al cómputo de crédito fiscal alguno a favor del contribuyente.

Nótese que la determinación del coeficiente es anual, pues el período fiscal del impuesto sobre los ingresos brutos es el año calendario.

Tan sólo por citar otros dos casos representativos, en la Provincia de Córdoba, se dictó el Decreto 1037/09, que dispuso las mismas restricciones a la exención que rige para la actividad industrial contempladas por la Disposición Normativa serie "B" 17/07 de la Provincia de Buenos Aires.

La Ciudad de Buenos Aires por su parte, había introducido la exención mediante la Ordenanza 47.549, sin prever condicionamientos en punto a la ubicación del establecimiento. Sin embargo, fueron establecidos más adelante, mediante el Decreto 92/94, del 26/1/94, y la Ordenanza Fiscal, t.o. 1998 T.O. por decreto 324/98 del 20/4/98. Finalmente mediante la 150 del 29/1/99, art. 116, inc. 22)., se agregó a la exigencia de que el establecimiento fabril esté radicado en la Ciudad de Buenos Aires, que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en establecimientos radicados en esa ciudad, excluyendo de la excepción aquellos que tuvieran allí su establecimiento pero que desarrollaran actividades fuera de ella, hipótesis que será difícil de observar en la práctica.

No tenemos noticia de que esta cuestión hubiera sido finalmente resuelta por la Corte Suprema de Justicia, más allá de los casos en que si bien llegó a su conocimiento, no llegó a pronunciarse<sup>12</sup>. Más adelante adelantamos nuestro parecer respecto de las alternativas procesales que pueden seguirse.

Con respecto a la Comisión Arbitral<sup>13</sup> se declaró incompetente para intervenir en situaciones como la planteada, en razón de que el tratamiento fiscal que cada jurisdicción le otorga a los ingresos que se atribuyen conforme a las normas del Convenio Multilateral es privativo de las mismas, criterio que fue confirmado por la Comisión Plenaria<sup>14</sup>

### **III.b. Alícuotas diferenciales en función de la radicación del establecimiento.**

Corresponde ahora referirse al segundo ejemplo de competencia jurisdiccional negativa. El establecimiento de alícuotas diferenciales fundada en la radicación de establecimientos.

---

<sup>12</sup> Recientemente la cuestión se planteó en la causa Orbis Mertig SanLuis S.A.I.C. C/Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad. (JO) S.C. O.459, L.XLI, aunque fue rechazada por existir una acción declarativa con idéntico objeto por ante la justicia provincial.

<sup>13</sup> Res. (CA) 8/2008, "ENOD S.A. contra la Resolución dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires" del 18/3/08.

<sup>14</sup> Res (CP) 1/2009, del 21/5/2009. desestimando el recurso de apelación interpuesto por ENOD S.A. contra la Resolución (CA) N° 8/2008 dictada por la Comisión Arbitral en el Expte. C.M. N° 584/2006

Algo de esto ya habíamos anticipado al analizar la normativa de la Provincia de Buenos Aires, aunque sólo en lo que respecta a la actividad industrial.

La diferencia de alícuotas se difundió especialmente luego de las reformas operadas en la Provincia de Buenos Aires luego del dictado de la ya mencionada Ley N° 13.850 publicada el 29 de julio de 2008, por la que, como habíamos visto, además de suspenderse las exenciones a la industria en cuando se superara determinada facturación, se establecieron alícuotas diferenciales en función de la radicación del establecimiento, precisamente para estos casos que fueron marginados de la exención.

Amén de estas modificaciones cuyo detalle hemos mencionado más arriba, la discriminación de alícuotas se extendió a otros sectores de la actividad, según el monto de los ingresos y la radicación del contribuyente.

El tratamiento diferencial se mantuvo en las Leyes Impositivas posteriores. Así por ejemplo, en la Ley Impositiva 2013, se establece en tres con cinco centésimos por ciento (3,5%) la alícuota aplicable a las actividades de venta al por mayor y menor, cuando las mismas se desarrollen en establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires y el total de ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia, no supere la suma de pesos cuarenta millones (\$40.000.000) (art. 23 Ley Impositiva 2013), que se reduce al tres por ciento (3%) cuando los ingresos no superen la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.0000. (art. 24). De no cumplirse estas condiciones, caerían en la alícuota del cinco por ciento (5 %) prevista con carácter general en el artículo 21.

En ambos casos, se establece además que tratándose de contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, la alícuota diferencial alcanza exclusivamente a los ingresos provenientes de las actividades desarrolladas en el establecimiento ubicado en esa jurisdicción, con el límite de los ingresos atribuidos a la Provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, es decir que se ha adoptado la solución de la Disposición Normativa serie "B" 17/07, del 24 de abril de 2007 que comentamos más arriba.

Vale la pena citar la experiencia de la Provincia de Santa Fe – que sólo es una más por cierto - , ya que presenta algunas particularidades que lo diferencian del caso anterior. La Ley Impositiva contiene una delegación legislativa, que fue bien aprovechada por el Poder Ejecutivo para introducir la discriminación a la que nos venimos refiriendo, aunque en rigor esta discriminación proviene directamente de la propia ley delegatoria. Luego, a través de las facultades de interpretación del Organismo Recaudador se precisó el alcance del concepto de radicación en la jurisdicción.

El art. 9 de la Ley N° 13.286 de la Provincia de Santa Fe, publicada el 27 de septiembre de 2012, dispuso incorporar como tercer párrafo al artículo 6 de la Ley impositiva Nro. 3650 (t.o. 1997 según Decreto N° 2349/97 y modificaciones), el siguiente texto: *‘Autorízase al Poder Ejecutivo Provincial a incrementar la alícuota básica del tres con cincuenta centésimos por ciento (3,5 %), hasta en un treinta por ciento 30 % (treinta por ciento) cuando las actividades sean realizadas por contribuyentes o responsables radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia’* .

Así, el art. 6 de la Ley N° 3.650 quedó redactado de la siguiente manera: *“Establécese la alícuota básica del 3,5% (tres con cinco décimos por ciento) en el impuesto sobre los ingresos brutos, en tanto no tengan previsto otro tratamiento específico en esta ley o en el Código Fiscal”. “Autorízase al Poder Ejecutivo a incrementar la presente alícuota hasta un máximo del 20% (veinte por ciento) de la misma”. “Autorízase al Poder Ejecutivo Provincial a incrementar la alícuota básica del tres con cincuenta centésimos por ciento (3,5 %), hasta en un treinta por ciento 30 % (treinta por ciento) cuando las actividades sean realizadas por contribuyentes o responsables radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia”*.

Por su parte, el Decreto N° 2707/2012, en su art. 1° estableció: *“Incrementátese la alícuota básica establecida en el tercer párrafo del artículo 6 de la ley impositiva 3650 (t.o. 1997 s/D. 2349/1997 y modif.), fijándose la misma en el 4,5% (cuatro con cinco décimos por ciento), cuando las actividades sean desarrolladas por contribuyentes o responsables del impuesto sobre los ingresos brutos radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe”* (el subrayado me pertenece).

La Resolución General de la Administración Provincial de Impuestos N° 22/2012, resolvió en su art. 1° que: *“A los fines de la aplicación de la alícuota establecida en el artículo 1 del decreto 2707/2012, en tanto no tengan previsto un tratamiento específico en la ley impositiva 3456 (t.o. 1997 y modif.), se considerarán radicados fuera de la Provincia de Santa Fe, a aquellos contribuyentes o empresas encuadrados en el ámbito del Convenio Multilateral del 18/8/1977 y no comprendidos en los artículos 2 y 3 de la resolución general 14/2012 de esta Administración Provincial de Impuestos, cuando el lugar donde se llevan a cabo las funciones de dirección o administración principal (Jurisdicción Sede) se encuentra fuera de la Provincia de Santa Fe”*.

Esta última Resolución General referida, (API) N° 14/2012 establece, en su art. 2, que: *“A los fines del inc. ñ) del art. 160 del Código Fiscal (t.o. en 1997 y sus modificatorias), modificado por el art. 7 de la Ley 13.286; del inc. a) bis del art. 7 de la Ley Impositiva 3.650 (t.o. en 1997 y modificatorias), incorporado por el art. 8 de la Ley 13.286, y tercer párrafo del art. 6 de la Ley Impositiva 3.650 (t.o. en 1997 y modificatorias), incorporado por el art. 9 de*

*la Ley 13.286, se consideran empresas radicadas en jurisdicción de la provincia de Santa Fe a aquéllas que cumplan los siguientes requisitos:*

*a) Que el asiento principal de sus operaciones se encuentre dentro de la provincia de Santa Fe y posean planta industrial en ésta.*

*b) Cuando no se cumpla el requisito anterior pero posean planta industrial ubicada en jurisdicción provincial y una administración local que permita determinar sus obligaciones fiscales” y en su art. 3 que: “A los fines del inc. d) del art. 7 de la Ley Impositiva 3.650 (t.o. en 1997 y modificatorias), modificado por el art. 12 de la Ley 13.286, se considerarán contribuyentes radicados en jurisdicción de la provincia de Santa Fe a aquéllos que tengan como sede en el territorio provincial el lugar de administración o dirección”.*

Vale decir que la reglamentación añadió requisitos para considerar cuándo una empresa se encuentra radicada fuera de la Provincia, que en resumidas cuentas dependen del lugar en que la empresa tenga su dirección o administración.

#### **IV. Análisis Constitucional de las disposiciones mencionadas.**

Las regulaciones locales que acabamos de repasar son a primera vista contrarias a lo dispuesto por los artículos 9, 10, 75, incs. 1, 10 y 13 y 126, entre otros, de nuestra Constitución Nacional.

Existe en ambos casos una clara discriminación respecto de contribuyentes que no se encuentren radicados en las Provincias que han establecido estas disposiciones. El gravamen recae sobre ellos en mayor medida por el sólo hecho de hallarse radicados en otra jurisdicción.

No parece necesario abundar en esta argumentación. Sin embargo, y sin caer en la categórica afirmación del Chief Justice Hugues, en el sentido de que “la Constitución es lo que los jueces dicen que es”, conviene repasar la jurisprudencia de la Corte Suprema de nuestro país en torno a la cláusula comercial y la prohibición constitucional de establecimiento de aduanas interiores, para avizorar las chances de éxito de un planteo en tal sentido, tanto desde el punto de vista de la cuestión de fondo, como de las alternativas procesales que pueden observarse. Sobre todo desde que no existen antecedentes que específicamente se refieran a la materia involucrada, o por lo menos no los hay recientes, que se hubieran pronunciado en particular sobre los aspectos sustanciales involucrados en esta normativa.

En este sentido, cabe recordar que existen diversas manifestaciones de la violación a lo dispuesto por el artículo 75 inc. 13 de la Constitución Nacional, pero una de ellas se confunde prácticamente con la prohibición de establecimiento de aduanas interiores prevista por los artículos 9 y 10 de la misma Carta Magna. Nos referimos a la inconstitucionalidad de todo impuesto provincial que sea discriminatorio del comercio interjurisdiccional.

Un antecedente remoto inaugura esta tendencia, recaído en los autos “Don Juan Antony y otros contra la Provincia de Santa Fe” del 27 de julio de 1916<sup>15</sup>

El Máximo Tribunal declaró inconstitucional una ley de esa provincia que establecía un tributo sobre la venta de cerveza, cuya alícuota se incrementaba cuando hubiera sido elaborada fuera de la provincia. Es, probablemente, el antecedente que mayor analogía guarda con las disposiciones analizadas.

Se dijo en esa oportunidad *“Es indudable que una Provincia puede gravar con impuestos las mercaderías que ha introducido de otra y se encuentran ya incorporadas a su riqueza general, pero desde el momento en que el gravamen se basa en esa procedencia o establece diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local, sale de su esfera propia de acción y afecta el comercio interprovincial cuya reglamentación ha sido atribuida al Honorable Congreso de la Nación. En consecuencia, es violatoria de los artículos 9 y 10 de la Constitución Nacional una ley provincial que grava la venta de determinado producto fabricado en otra provincia con un impuesto mayor que el que se cobra al similar fabricado en la propia”*.

La adopción de la regla de la no discriminación, recogida luego en innumerables precedentes posteriores, inscribe a nuestra Corte Suprema de Justicia en la misma línea que su par norteamericana, que desde 1875 sostuvo que el poder otorgado al Congreso sobre el comercio interjurisdiccional tuvo la intención de evitar la legislación discriminatoria de los Estados<sup>16</sup>. Esta regla además, forma parte de los cuatro límites para que un impuesto se encuentre conforme a la cláusula comercial a tenor de la jurisprudencia del Máximo Tribunal de ese país, en particular luego del precedente “Complete Auto Transit”<sup>17</sup>, expresamente citado en el conocido precedente nacional recaído in re “Transporte Vidal”<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup> CSJN, “Don Juan Antony y otros contra la provincia de Santa Fe sobre inconstitucionalidad de un impuesto”, del 27 de julio de 1916, (Fallos 125:333)

<sup>16</sup> Conf. TRIBE, Laurence H. “American Constitutional Law”, Foundation Press, 3ra. Edición, vol. I, Ney York, 2000, pág. 1107

<sup>17</sup> 430 U.S. 274 (1977) “Complete Auto Transit, Inc. v. Brady”.

<sup>18</sup> CSJN “Transporte Vidal c/ Provincia de Mendoza”, del 31 de mayo de 1984, (Fallos 306:516)

Abundan los antecedentes vinculados a la discriminación y prohibición de aduanas interiores, pero ninguno tan ajustado a los hechos que son materia de análisis como aquel viejo precedente de 1916.

Así, la declaración de inconstitucionalidad de la ley de la Provincia de Córdoba que creaba un derecho de permiso de expendio para determinados artículos<sup>19</sup>, del Decreto de Buenos Aires que dispuso eximir transitoriamente de los impuestos a la energía eléctrica a los usuarios industriales y comerciales de la provincia y abastecidos por empresas sujetas a su jurisdicción<sup>20</sup>, o la exigencia de la Provincia de Santa Cruz en el sentido de que la tripulación de los buques pesqueros estuviera constituida por un porcentaje de ciudadanos argentinos residentes en esa Provincia<sup>21</sup>.

En los últimos tiempos, la Corte invalidó el impuesto denominado "a la capacidad prestable", de la Provincia de Entre Ríos, que pretendía gravar depósitos y colocaciones fuera de la jurisdicción de esa provincia cuando los fondos eran captados en jurisdicción local<sup>22</sup>.

Evidentemente la fijación de alícuotas diferenciales cuando se trata de una empresa radicada fuera de la jurisdicción, es tanto como crear un gravamen a la introducción del bien y/o servicio en la provincia, y resulta constitutivo de una aduana interior, discriminando respecto del comercio interjurisdiccional.

Amén de ello, constituye un incumplimiento de lo dispuesto por el artículo 32 del Convenio Multilateral, cuando expresa que: *"Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción"*, aunque por obvias razones, que serán desarrolladas en el apartado siguiente, esto último difícilmente sea invocado por el contribuyente.

## **V. Cauce procesal para acceder a la jurisdicción.**

Como resulta de lo explicado con anterioridad, el problema no es tanto la cuestión de fondo, que es a nuestros ojos bastante clara, sino el camino a seguir en materia procesal.

---

<sup>19</sup> CSJN, "Vila, Luis y Justo y otros c. Provincia de Córdoba", del 6 de agosto de 1937, (Fallos 178:308).

<sup>20</sup> CSJN, "Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Provincia de Buenos Aires", del 1 de julio de 1997, (Fallos 320:1302). Los hechos de este precedente no se encuentran muy alejados de la primera de las violaciones comentadas.

<sup>21</sup> CSJN, "Argenova S.A. c. provincia de Santa Cruz", del 14 de diciembre de 2010 (Fallos 333:2367)

<sup>22</sup> CSJN, "Banco Credicoop Cooperativo Limitado c/ Entre Ríos, Provincia s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", del 26 de marzo de 2014, B. 194, XLIII, doctrina reiterada en el mismo día en autos Banco Macro S.A. c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa de certeza, B.850. XLV)

La acción declarativa de certeza surge a primera vista como un cauce procesal adecuado. Los recaudos propios de este remedio tal como están previstos por el artículo 322 del C.P.C.C.N., y han sido delineados por la jurisprudencia entendemos se cumplen perfectamente.

Es necesario superar el estado de incertidumbre constitucional sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica. La declaración de certeza debe expresarse sobre si estas disposiciones se compadecen con lo dispuesto por los arts. 8; 9; 10; 16; 28; 75, incs. 1, 10 y 13; y 126, y cctes., de nuestra Constitución Nacional.

Evidentemente no tendrá sólo un carácter consultivo, y existirá un interés jurídico de parte del accionante, en la medida en que resulte susceptible de producir un perjuicio o lesión actual y ello será así, a tenor de la jurisprudencia, cuando hubiera mediado una actividad explícita del poder administrador, traducida, verbigracia, en la fijación de la fecha de vencimiento del tributo, en la emisión de resolución o instrucción general interpretativa del alcance de la ley reguladora, etc<sup>23</sup>.

Personalmente consideramos que el sólo dictado de estas disposiciones y el hecho de encontrarse el contribuyente abarcado por la hipótesis prevista por la norma hubiera resultado suficiente para tener por cumplimentado este extremo, pero considerando la exigencia pretoriana, será necesario que exista por ejemplo, una intimación administrativa de pago<sup>24</sup>, de la diferencia de alícuota, con mayor razón el inicio del procedimiento determinativo de oficio, o bien cualquier acto que traduzca la voluntad del Fisco de aplicar las normas al caso concreto.

Por otra parte, en líneas generales no se dispondrá de otro medio legal para poner fin inmediato a este de incertidumbre, teniendo en cuenta la "igual eficacia o idoneidad específica" de la que habla por ejemplo MORELLO<sup>25</sup>. Es sabido que los ordenamientos locales establecen vías recursivas de la determinación de oficio, que culminan con el "solve et repete"<sup>26</sup> una vez superada la instancia administrativa. En muchos casos, el Código

---

<sup>23</sup> conf. SPISSO, Rodolfo "Acciones y Recursos en Materia Tributaria", Lexis Nexis, pag. 178, ver igualmente CSJN "Lopez Saavedra c/ Provincia de Bs. As., del 29 de marzo de 1988, Colegio San Lucas SRL c/ Gob. Nacional, del 21 de mayo de 1987, entre muchos otros).

<sup>24</sup> CSJN, "Newland, Leonardo A. c/Pcia de Santiago del Estero", del 19 de marzo de 1987, N. 120. XX.; ; 19-03-1987; (Fallos 310: 606)

<sup>25</sup> MORELLO, Augusto Mario. El Derecho. Tomo 123, p. 423.)

<sup>26</sup> En lo que respecta a la aplicación del principio "solve et repete", cabe recordar que de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema, a partir del citado precedente "Newland" la exigencia del cumplimiento previo de lo que constituye el objeto de la discusión implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial que tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último (conf. CSJN, "Newland, Leonardo A. c/Pcia de Santiago del Estero", del 19 de marzo de 1987, N. 120. XX.; ; 19-03-1987; Fallos 310: 606)

Fiscal incluso descarta el proceso determinativo de oficio, como sucede por ejemplo en la Provincia de Santa Fe<sup>27</sup>, lo que equivale a decir que no obstante cualquier recurso administrativo que pudiera interponerse, el Fisco se encontrará habilitado para promover el juicio de apremio.

En relación con la competencia, no caben dudas de que constituye materia federal y que corresponde a la Corte Suprema de Justicia en instancia originaria.

En cuanto al primer aspecto, esto es, la competencia federal, habrá de cuidarse el actor de no invocar, en el primer caso, la violación del Pacto Federal, o en ambos casos el mencionado artículo 22 del Convenio Multilateral, debido a la reciente y ampliamente difundida jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que retomando una línea jurisprudencial anterior a la reforma Constitucional de 1994<sup>28</sup>, y abandonando una saludable jurisprudencia construida luego de esta reforma<sup>29</sup>, descartó que, primero el Pacto Federal<sup>30</sup> y más tarde la Ley de Coparticipación y el Convenio Multilateral, constituyeran materia federal, esto último en el conocido "Papel Misionero"<sup>31</sup>.

Afortunadamente en los dos casos analizados la presencia de la cuestión constitucional fundada en la cláusula comercial y la prohibición de aduanas interiores torna innecesaria la invocación del derecho intrafederal, que fue reducido por la jurisprudencia comentada a un rango inferior.

La competencia origina de la Corte Suprema de Justicia tampoco debería ofrecer dudas, desde nuestro punto de vista, sin importar la distinta vecindad de las partes, pues ello sólo es requisito para las causas civiles. Una de las hipótesis en que procede la competencia originaria de la Corte, según los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional y 24, inc. 1º, del decreto-ley 1285/58, se presenta al resultar demandada una provincia en una causa de

---

<sup>27</sup> El Código Fiscal, en su artículo 71 establece en forma expresa que: "*Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, provenientes de retenciones, percepciones, recaudaciones y/o pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor o el saldo a favor de la Administración se cancele o se difiera impropriadamente (regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, compensaciones no autorizadas por la Administración Provincial de Impuestos, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento de determinación de oficio previsto en este Código, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada. Igual procedimiento al previsto en el párrafo precedente resultará de aplicación cuando los contribuyentes y/o responsables apliquen para determinar el tributo, alícuotas improcedentes a la actividad económica declarada por los mismos.*" (el subrayado me pertenece).

<sup>28</sup> Véase por ejemplo CSJN, autos "Transportes Automotores Chevalier S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, del 20 de agosto de 1991, (Fallos 314:862).

<sup>29</sup> CSJN, "El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, del 12 de julio de 2001, (Fallos 324: 4226).

<sup>30</sup> CSJN, "Matadero y Frigorífico Merlo S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, del 27 de mayo de 2004, (Fallos 327: 1789).

<sup>31</sup> CSJN, "Papel Misionero S.A.I.F.C. c/ Provincia de Misiones, del 5 de mayo de 2009, (Fallos 332:1007).

manifiesto contenido federal, es decir, cuando la pretensión se funda directa y exclusivamente en prescripciones de la Constitución Nacional, en tratados con naciones extranjeras y en leyes nacionales, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en el pleito<sup>32</sup>, circunstancia que se da claramente en la hipótesis bajo análisis.

Pero allí no ha de terminar el análisis. Es igualmente conocida una nueva limitación – en rigor anterior a las mencionadas – inaugurada en el precedente “Argencard<sup>33</sup>”, y luego recogida en “IBM<sup>34</sup>”. Allí se dijo que, siendo que fue el Organismo Recaudador el que determinó la deuda que se pretendía impugnar – y que en estos precedentes revestía el carácter de entidad autárquica – esta circunstancia no permitiría identificarla con la Provincia demandada, obstando entonces a la competencia originaria.

Si bien esta limitación pareció haber sido dejada de lado en el mismo “Papel Misionero”, al menos en forma implícita<sup>35</sup>, puesto que se trataba de la misma Agencia Recaudatoria de la Provincia de Misiones, reapareció más tarde, pero fue objeto de alguna depuración.

La Corte Suprema de Justicia a partir del precedente “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Provincia de Misiones<sup>36</sup>”, advirtió que la doctrina expuesta “Argencard” e “IBM” no podía ser entendida con un alcance omnicompreensivo de todas las relaciones procesales en las que resulte o pueda resultar vinculada la Dirección General de Rentas de la provincia demandada, sino que es necesario “*examinar, en cada caso, cuál es la autoridad que efectivamente tiene interés directo en el conflicto y, por ende, aptitud de cumplir con el mandato restitutorio del derecho que se denuncia como violado*”. Para que la Provincia pueda ser tenida por parte a los fines de provocar la competencia originaria, debe serlo, a tenor de la Corte, en un doble sentido: nominal y sustancial, y ello depende de la realidad jurídica del litigio. Luego introduce el que sería el criterio de distinción: cuando la pretensión se vincule con la potestad y/o la obligación tributaria, y no sólo con la función recaudatoria, la Provincia tendría interés directo en el pleito y podría asumir el carácter de parte y con ello abrir la instancia originaria.

La discriminación que introdujo la Corte abre un abanico de dudas. Existen casos en los que en forma más prístina se encuentra en juego la potestad tributaria de la provincia ejercida a través de su Legislatura. Ello sucede por ejemplo, con la diferencia de alícuotas establecida

---

<sup>32</sup> (Fallos: 115:167; 122:244; 292:625 y sus citas; 311:810, 1588, 1812, 2154 y 2725; 313: 98, 127 y 548, 314:508, entre otros)

<sup>33</sup> CSJN, autos “Argencard S.A. c/ Provincia de Misiones”, del 13 de febrero de 2007, (Fallos 330: 103).

<sup>34</sup> CSJN, autos “IBM Argentina S.A. c/Provincia de Misiones”, del 20 de febrero de 2007, (Fallos 330: 173).

<sup>35</sup> Quizás debido a que esta limitación fue reemplazada por un valladar mucho más efectivo y contundente para el ingreso a la instancia originaria.

<sup>36</sup> CSJN, autos “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Provincia de Misiones”, del 9 de junio de 2009, (Fallos 332: 1422)

por la Ley 13.850 de la Provincia de Buenos Aires y en general en todos los casos en que esta diferencia provenga de la ley en sentido material, emanada del Poder Legislativo Provincial.

Habíamos dicho que el caso de la Provincia de Santa Fe, por ejemplo, presenta algunas notas distintivas, dado que la Ley Impositiva contiene una delegación legislativa, y es el Decreto N° 2707/2012 del Poder Ejecutivo el que en definitiva establece las alícuotas diferenciales. Luego, través de las facultades de interpretación del Organismo Recaudador – de carácter autárquico dicho sea de paso- se precisó el alcance del concepto de radicación en la jurisdicción. No creemos que ello sea suficiente para descartar la competencia originaria. La discriminación proviene de la misma Ley. El Poder Ejecutivo representa indudablemente a la Provincia y la reglamentación del organismo fiscal, bien que dotado de autarquía, nada agrega a la violación constitucional.

Más delicado es, en este aspecto, el problema vinculado a la exención de la actividad industrial, cuando los contribuyentes fueran titulares de dos o más establecimientos industriales, donde en general es por conducto de una interpretación restrictiva de parte de las Agencias de Recaudación que se ha restringido la exención a los ingresos originados por la venta de los productos elaborados en el establecimiento industrial radicado en la provincia. No sabemos cómo podrá interpretar el Máximo Tribunal esta circunstancia, a la luz de la nueva restricción a su competencia originaria.

Ahora bien, el análisis de las alternativas procesales no sería completo si no incluyera una referencia a la forma en que la Corte Suprema ha abordado la cuestión de las medidas cautelares en procesos de esta naturaleza. No hace falta explicar que sin el dictado de una medida cautelar que permita sortear el “solve et repete” que rige en los ordenamientos locales, no tendría sentido seguir esta por cuanto en la mayor parte de los casos llegaría tarde.

En este sentido, al analizar las decisiones del Máximo Tribunal, es prácticamente imposible encontrar un hilo conductor. Existe una familia de fallos que se inicia en particular con la causa "Treas S.A."<sup>37</sup>, en los que la Corte fue sumamente estricta a la hora de admitir medidas cautelares que importaran la suspensión del acto administrativo en materia tributaria, basándose en el *leitmotiv* de que “*la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable del funcionamiento regular del Estado*”.

---

<sup>37</sup> CSJN, “Treas, S.A., del 22 de junio de 1989 (Fallos 312:1010)

En general, ha exhibido una mayor flexibilidad a la hora de otorgar medidas cautelares cuando están en discusión tributos locales. En muchos precedentes, se suspendieron las acciones por cobro del impuesto de sellos sobre ofertas de contratos<sup>38</sup>. Otro tanto sucedió en caso del adicional a los impuestos inmobiliarios y automotores de la Provincia de Buenos Aires, se otorgaron medidas de no innovar, cuando se gravaban inmuebles ubicados en el exterior de la Provincia<sup>39</sup>. En lo que se refiere específicamente a la problemática de la cláusula comercial la variedad de soluciones y la pobreza de argumentos, tornan imposible la sistematización. En los casos en que se ha rechazado la medida cautelar, se repite en general el latiguillo de la causa Trebas<sup>40</sup>, que hemos registrado. En los que fue admitida, se ha referido la Corte a la gravitación económica, y los eventuales conflictos de naturaleza interestadual que se podrían suscitar en relación con el establecimiento de restricciones aduaneras, así como el impacto respecto del comercio interprovincial<sup>41</sup>.

En algunas decisiones, se puede observar una frase preocupante que transcribimos: *“incluso en casos en los que procedió la acción declarativa solicitada, no se consideró que la sustanciación del juicio debiera impedir la percepción del impuesto pretendida, toda vez que el procedimiento reglado por el art. 322 del código de rito no excluye necesariamente el cobro compulsivo que la demandada estaría habilitada a intentar por las vías procesales que considere pertinentes (Fallos: 310:606)”*<sup>42</sup>. Es decir que se deja a salvo, en principio el procedimiento local, - que es precisamente lo que ha querido evitarse - y lo que es peor el cobro compulsivo de la deuda, que en muchos casos tornaría abstracta la cuestión.

Pero más desalentador aun resultan algunos precedentes en los que se estableció que no corresponde, por la vía que se pretende – acción declarativa - interferir en procesos judiciales ya existentes – en el caso el procedimiento de apremio que había iniciado la provincia – haciendo mérito del *“adecuado respeto que merecen las decisiones judiciales en cuanto impide que se las obstaculice con medidas de no innovar dictadas en juicios diferentes”*, con cita de Fallos:319:1325; 327:4773; 328:1438, entre otros<sup>43</sup>. Lo que equivale

---

<sup>38</sup> Ver vgr. Banco Río de la Plata c/ Pvcia Pampa (2004); Shell c/ Provincia Neuquén (2004, etc.)

<sup>39</sup> CSJN, “Capatti, Gustavo c/ Provincia Bs. As”, del 18 de diciembre de 2007, (Fallos 330:5226).

<sup>40</sup> CSJN, Mastellone Hnos S.A. c Provincia de Córdoba, del 24 de septiembre de 2013. Letra M Nro. 672 Año 2009 Tomo 45.

<sup>41</sup> conf. Fallos: 314:1312; 330:1261 y “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, pronunciamiento del 11 de diciembre de 2007 y causa A.2113.XLII. Prácticamente sin mayor argumentación, se admitió la medida cautelar en autos “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción de amparo” del 14 de febrero de 2012.- C. 37. XLVIII.

<sup>42</sup> CSJN, “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c. Provincia del Chubut y otro”, del 11/12/2003 (Fallos 326:4888) .Cita online: AR/JUR/6630/2003

<sup>43</sup> CSJN, “Transportadora Cuyana S.A. c Provincia de San Juan y otro”, del 17 de diciembre de 2013, Expte. 313/2008 Tomo: 44 Letra: T.

a decir que si el otorgamiento de la medida cautelar en sede de la Corte Suprema llegara tarde, y ya se hubiera iniciado el cobro compulsivo de la deuda, esta circunstancia obsta al otorgamiento de la medida en cuestión.

## **VI. Conclusión.**

La limitación del acceso a la instancia originaria no es nueva y no se circunscribe a la materia tributaria. Se trata en cierto modo de una comprensible reacción inaugurada en particular a partir del año 2006, con motivo de los cambios en la composición de la Corte, que en la actualidad resulta quizás aún más justificada.

Pero ello demuestra que el análisis económico del derecho tributario, que en general se ha circunscripto al de los impuestos en particular, o en todo caso al comportamiento del contribuyente en relación con la evasión, debe integrarse también con el derecho procesal y con el modo en que los Tribunales se comportan frente a los problemas concretos.

No debe olvidarse que en hipótesis como la analizada, la competencia originaria del Máximo Tribunal no es sólo una alternativa, sino la única solución para el justiciable, desde que resulta improrrogable.