

TRABAJO FINAL INTEGRADOR  
(MONOGRAFIA)

ALUMNO: DR. LUIS M. PALMA- D.N.I.  
14981.057 -

POSGRADO DE ESPECIALIZACION EN  
PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO LEY  
PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA  
MATANZA-

DIRECTOR

Dr. IGNACIO BUITRAGO-

TEMA: PRINCIPIOS DEL DERECHO  
CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO-  
POTESTADES DE LAS PROVINCIAS EN  
MATERIA TRIBUTARIA-  
ANALISIS DEL CASO DE LOS  
INGRESOS BRUTOS A LAS  
EXPORTACIONES EN LA PROVINCIA  
DE MISIONES

**INDICE**

INTRODUCCIÓN (Pag. 1)

**PUNTO 1-**

1- .ANTECEDENTES DEL CASO

1.1-EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS- EVOLUCION HISTORICA

1.2 CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO EN LA ARGENTINA.

1.3 LOS INGRESOS BRUTOS EN LA PROVINCIA DE MISIONES

Pag. 1/10

**PUNTO 2-**

2.1- LA ACCION DE INSCOSTITUCIONALIDAD - NORMAS DE RAIGAMBRE FEDERAL AFECTADAS SEGUN LA MISMA

2.2.COMPETENCIA ORIGINARIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION

2.3- PROCEDENCIA DE LA ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD

Pag. 1/10

**PUNTO 3**

3.1-HECHOS OBJETO DE LA ACCION-

3.2- EL SISTEMA TRIBUTARIO ADUANERO ARGENTINO.-

Pag. 14/17

**PUNTO 4**

4.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES AFECTADOS  
MENCIONADOS EN LA ACCION ENTABLADA

4.2 VIOLACIÓN DE LA LIBERTAD DE TRÁNSITO.-

4.3 LA VIOLACIÓN DE LA LLAMADA CLÁUSULA DEL COMERCIO.-

4.4 -VIOLACIÓN DE LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL.-

4.5 AFECTACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.-

4.5 VIOLACIÓN DEL DERECHO DE IGUALDAD.

4.6 ONFISCATORIEDAD DE LA TASA.

Pag. 17/30

PUNTO 5-

5.1-LA EVENTUAL CONTESTACION DE LA PROVINCIA DE MISIONES DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA EN LA MATERIA:

5.2 DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

5.3- EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE

5.4 FALLOS INDUNOR C.I.F.I. Y F Y MARWICK S.A.

5.6 - LA COPARTICIPACION FEDERAL

Pag. 30/39

PUNTO 6

6-CONCLUSION - ESTADO ACTUAL DE LA CUESTION

Pag.38/41

Bibliografía:

- Hector Belisario Villegas en su obra "Curso de finanzas derecho financiero y tributario" (9ª edición ASTREA-
- Segundo V. Linares Quintana, "Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional", 2ª edición, T.V Ed. Plus Ultra, Buenos Aires 1977/88) -
- Spisso Rodolfo Derecho Constitucional Tributario (Lexis Nexis Tercera Edición)-
- Luciano Digriesa. Documento 17 - Federalismo Fiscal UNLP- 2003-
- Enrique G. Bulit Goñi, Derecho Tributario Provincial y Municipal,, Editorial Ad-Hoc, Septiembre de 2002).-
- Código Fiscal de la Provincia de Misiones (Ley N° 4366- T.O. 2007)-
- Ley N° 4255 de la Provincia de Misiones -Año 2006-
- Ley de Coparticipación Federal N° 23.548/88-
- Constitución Nacional-
- Fallos citados y extraídos de la pagina web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación-  
[www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar)

**INTRODUCCIÓN:** El motivo del presente trabajo es indagar en un caso práctico la supuesta afectación de los principios de compatibilidad del poder impositivo local o provincial con las facultades de la nación en la materia, (Potestades Tributarias en materia de comercio exterior, Cláusula Comercial, Cláusula del progreso) como así los principios constitucionales de capacidad contributiva, legalidad, confiscatoriedad y de igualdad en la argumentación efectuada por medio de una ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD entablada contra la Provincia de Misiones. -

En el caso, un particular recurrió ante Corte Suprema de Justicia de la Nación por medio de una acción declarativa de inconstitucionalidad, en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia de Misiones para que se resuelva la inconstitucionalidad del art. 30 de la ley N° 4255 (B.O.P. 13/1/06) de la provincia demandada. Esta, deroga la exención prevista en art. 128 inc. d) de la ley 2860 -Código Fiscal Provincial, t.o. 1991 que pretende gravar con un el Impuesto provincial a los Ingresos Brutos por sus operaciones de exportación.

El citado artículo 128 inc d) del Código Fiscal de la Provincia de Misiones establecía antes de la reforma precitada que los fondos provenientes de las exportaciones no constituían ingresos gravados en el impuesto a los ingresos brutos, esto es establecía una exención

La Corte se pronuncio en una primera instancia, rechazando la acción por entender que la cuestión no era de su competencia, basándose en el hecho de que para que una provincia pueda ser tenida como parte y proceda , en consecuencia, la competencia originaria prevista en el Artículo 117 de la Constitución Nacional , era necesario que ella participe en el pleito tanto en forma nominal , (ya sea en condición de actora, demandada o tercero) como que lo haga con un alcance sustancial , (o sea que tenga interés directo en el pleito) de tal manera que la sentencia que se dicte le resulte obligatoria (Fallos 314:508, 322:1511, entre otros)

Que en esta comprensión corresponde subrayar que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones es la encargada de la aplicación del gravamen que se pretende impugnar, agencia que reviste carácter autárquico en el orden administrativo financiero y operativo. De ahí pues que se trata de un ente con individualidad jurídica y funcional y que entonces al no formar parte dicho organismo de la Administración central local (Fallos 308:2214) surge que la provincia de Misiones no reviste la calidad de parte en tanto no participa en forma sustancial en el pleito, mas allá de las expresiones formales de la accionante. Que todo ello trae aparejado la declaración de incompetencia de la Corte para entender por vía de la instancia originaria.

En la presente monografía se pretende exponer en una primera parte los argumentos de la acción declarativa de certeza efectivamente entablada, para luego indagar en materia doctrinaria y jurisprudencial cuales ha sido las posiciones de distintos autores y los fallos del mas alto tribunal en casos análogos.

### **1.1-EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS- EVOLUCION HISTORICA:**

Previo a todo el desarrollo de la presente monografía es de necesario rigor científico y académico definir el impuesto del que trataremos y hacer algunas consideraciones respecto del mismo en cuanto a su esencia y en cuanto a la competencia de las provincias para legislarlo, en especial su tratamiento en la Provincia de Misiones.

El impuesto a los ingreso brutos nos dice **Hector Belisario Villegas** en su obra "**Curso de finanzas derecho financiero y tributario**" (9ª edición -ASTREA) es el que grava las actividades ejercidas con animo de lucro, también conocido anteriormente como impuesto a las actividades lucrativas tiene su origen en el época medieval en el que los señores feudales o soberanos otorgaban una carta patente que consistía en una autorización para qu el súbdito ejerciera determinada actividad, ya fuese un comercio, industria u oficio. Como recuerda Jarach, hasta el corso armado en los mares poseía esa

autorización. Esta carta se consideraba una verdadera tasa ya que consistía en una contraprestación del servicio que prestaba el soberano al permitir al vasallo que el mismo realizara sus actividades. En la modernidad el concepto cambio al ser las actividades licitas libres y protegidas constitucionalmente. El concepto mudo de lo que es una tasa por un servicio y se transforma en un impuesto que se paga en virtud de la capacidad económica demostrada por el ejercicio de cierto tipo de actividad, oficio u o industria que produce lucro.

El impuesto sobre los ingresos brutos tiene un antecedente histórico de gran importancia en lo que fue la "alcabala" española. Este tributo, que rigió principalmente durante la edad media, alcanzó alícuotas entre el 45% y el 60% del precio de la mercadería. Cabe mencionar que el costo administrativo consumía prácticamente un tercio del monto total recaudado. Tan funesto fue este tributo para la economía española, que se llegó a afirmar (entre otros Adam Smith) que la alcabala había arruinado la economía de España. En efecto, si se considera que los principales países vecinos europeos de esa época (Inglaterra, Francia y Holanda), no tenían un impuesto similar, la balanza comercial española se veía seriamente afectada. Tal es así que surgió la necesidad de bajar la alícuota y cobrar el tributo en la frontera para tratar de poner en un pie de igualdad a las mercaderías extranjeras. Este impuesto aparece posteriormente en Alemania, Italia y Francia, pero el verdadero auge se produce con las necesidades fiscales durante y luego de la Primera Guerra Mundial. En 1916 existía en Alemania un impuesto de sello sobre las ventas de mercaderías, que en los años posteriores (1918-1919) se convierte en un gravamen general sobre los suministros y transacciones. La necesidad de fondos de la primera guerra obligó a otros países a incorporar este tributo: Francia en 1917, Italia en 1919 y Bélgica en 1921. La Segunda Guerra Mundial hizo que países reacios a este tributo, tuvieran irremediamente que adoptarlo. Tal el caso de Gran Bretaña, Suiza y Grecia. Claramente, desde mucho tiempo atrás, se reconoce al tributo como fuertemente distorsivo y nada aconsejable su utilización. Pero también se reconoce su gran productividad fiscal, que lo hace apto en las épocas de crisis como las guerras.

En nuestro territorio, Digriosa nos dice que este impuesto aparece en la época de la colonia como uno de los establecidos por la Real Hacienda (entre otros: alcabala, almojarifazgo, derrama, diezmo, anata, quinto real) para financiar los gastos del Estado. Inicialmente, la alcabala se aplicó sobre todas las compras y ventas de cualquier producto, para luego extenderse a las herencias, donaciones y arriendos. Su alícuota varió entre el 2% y el 6% del valor de las mercaderías. Asimismo existieron varios tipos de alcabala: (i) *de cabezón*: que se cobraba por las ventas al detalle, (ii) *del viento*: que se cobraba a los extranjeros por la venta de mercaderías y (iii) *del contrato*: que se cobraba por la transferencia de dominio de bienes raíces urbanos.

En las Provincias (antes gobernaciones o intendencias) el impuesto existía en forma de patentes, y por eso siempre se la ha considerado de carácter local.

El inconveniente principal fue la falta de racionalidad en la forma de percibir el impuesto. Por ejemplo Buenos Aires surgieron varios impuestos a la industria al comercio que gravaban profesiones, impuestos la capital en giro produciéndose una superposición inarmónica de tributos

Fue esa la razón por la cual el impuesto aparece por primera vez en la legislación Argentina el 1ro de enero de 1948 y bajo la inspiración de Jarach en la provincia de Buenos Aires<sup>2</sup>, luego siguió la Capital Federal, y en poco más de 5 años se difundió por todo el país. Fue sucesivamente denominado "Impuesto a las Actividades Lucrativas", luego "Impuesto de Patente por el Ejercicio de Actividades con Fines de Lucro", y finalmente como se lo conoce en la actualidad "Impuesto sobre los Ingresos Brutos"

En cuanto a la ley de coparticipación, la misma en su primera época obligo a las provincias a abandonar el impuesto a las actividades lucrativas y regresar al impuesto de patentes, ante la aparición del IVA y para evitar superposiciones. Para lograr ese propósito la ley 20.663 estableció que a partir de 1975 las provincias no podían aplicar gravámenes locales análogos a los coparticipados según la ley. De este impedimento provincial se excluían ciertos impuestos tales como inmobiliario, sellos y fue

entonces cuando se sustituyo la anterior autorización para que las provincias estableciesen el impuesto a las actividades lucrativas . Ella se transformo en autorización para implantar el "impuesto de patente por el ejercicio de actividades con fines de lucro" (art 9, inc. b, ley 20.221, según ley 20.633).

El resultado fue negativo, ya que como consecuencia de las disposiciones mencionadas, las provincias y la Capital Federal crearon tributos deficientes y retrógrados (los impuestos de patente) que no hicieron otra cosa que desfigurar el tradicional impuesto a las actividades lucrativas sin atacar la esencia del problema, pues la superposición se produjo con el IVA.

Posteriormente, esa superposición impositiva quedo consolidada, puesto que por ley 21.251 se autorizo a las provincias a establecer un impuesto sobre los ingresos brutos derivados del ejercicio de actividades habituales, concediéndose igual autorización a la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires por ley 21.252. a su vez, el 3 de diciembre de 1975 se celebro un acta de concertación entre provincias y Capital Federal, redactándose un proyecto de legislación uniforme que figura como anexo de dicha acta.

Si bien con algunas variantes, ese texto fue seguido por las jurisdicciones argentinas durante 1976, año en el cual el gravamen recibió el nombre de "impuesto a las actividades con fines de lucro".

En 1977 hubo otra variante que consistió principalmente en que el impuesto paso a denominarse "impuesto a los ingresos brutos" en la mayoría de las provincias y en la Capital Federal. Esto, sumado a modificaciones que se introdujeron en el hecho imponible, ha llevado a decir, con razón, que no es un mero cambio de nombre lo que se ha producido, sino algo de mayor trascendencia.

El Pacto federal para el Empleo, la producción y el Crecimiento, del 12 de agosto de 1993, estableció una serie de exenciones en este tributo que podian tener carácter de parciales y progresivas. Estas debian ser completadas antes del 30 de junio de 1995, y la Nación y las provincias asumían la obligación de que el impuesto a los ingresos brutos fuera sustituido por un impuesto general al consumo que tendiera a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía. Esto debía realizarse

en un plazo no mayor de tres años a partir de la firma del convenio, pero no se concreto en la practica.

## **1.2 CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO EN LA ARGENTINA.**

Se trata de un impuesto *indirecto* porque grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva.

Es un impuesto *real* porque no tiene en cuenta las condiciones subjetivas de los destinatarios legales tributarios, sino tan solo la actividad que ellos ejercen con habitualidad.

Es un impuesto *local* y se adecua al principio de la territorialidad, lo cual significa que unicamente estan gravadas las actividades realizadas dentro de una jurisdicción determinada.

Otro hecho importante en la historia de este impuesto en Argentina, es la creación del Convenio Multilateral, que desde 1954 ha regido los conflictos interjurisdiccionales entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. Este mecanismo busca evitar múltiples imposiciones en actividades desarrolladas en más de una jurisdicción.

## **1.3 LOS INGRESOS BRUTOS EN LA PROVINCIA DE MISIONES:**

El Código Fiscal de la Provincia de Misiones (Ley N° 4366- T.O. 2007) establece en su articulado la definición de hecho imponible en el impuesto que nos ocupa, como así también las actividades gravadas y exentas, entre las que no se encuentran en la actualidad las exportaciones como se dijera por efecto de la derogación del inc. d) del Artículo 127

Antes de desarrollar la normativa en extenso es del caso remarcar y como ya se ha dicho que el impuesto en cuestión establecía con anterioridad al dictado de la ley N° 4255- del año 2006 la exención a las exportaciones.

Es de destacar que el Código Fiscal de la Provincia había sido dictado por ley N° 2860-91, derogando otras leyes anteriores y reuniendo en un solo cuerpo normativa dispersa

En la actualidad tenemos que el Código Fiscal de la Provincia de Misiones establece lo siguiente

. TITULO II - Impuesto sobre los ingresos brutos

CAPITULO I - Hecho imponible

Art. 139 - El ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la provincia de Misiones, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste y lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza) estará alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinen en los artículos siguientes.

La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión o locación, y los usos y costumbres de la vida económica.

Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

Determinación del hecho imponible. Realidad económica

En cuanto a la determinación del hecho imponible el Código establece lo siguiente

Art. 141 - Para la determinación del hecho imponible se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia -en caso de discrepancia de la calificación que mereciera a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole, o a los fines del encuadramiento en otras normas nacionales, provinciales o municipales, ajenas a la finalidad de la ley.

El artículo que a continuación se cita , que quedo así redactado y que anteriormente vendría a ser el antiguo Artículo 128 que fue objeto de la derogación por el artículo 30 de la ley N° 4255 y que contenía entre las exenciones al impuesto en cuestión a los ingresos provenientes de las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a ,los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas . Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte , estibaje , deposito y toda otra de similar naturaleza. y sus actividades conexas. Por ello es que al no estar entre las exenciones establecidas por el texto de la ley mencionada las exportaciones pasaron a estar gravadas con el impuesto a los ingresos brutos

#### **Actividades no gravadas**

**Art. 142 - No constituyen ingresos gravados en este impuesto los correspondientes a:**

- a) El trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, con remuneración fija o variable.
- b) El desempeño de cargos públicos.
- c) El transporte internacional de pasajeros y/o cargas efectuados por empresas constituidas en el exterior en Estados con los cuales el país tenga suscripto o suscriba acuerdo o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja, a condición de reciprocidad, que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el que estén constituidas las empresas.
- d) Honorarios de Directorios y Consejos de Vigilancia, ni otros de similar naturaleza. Esta disposición no alcanza a los ingresos en concepto de sindicatura.
- e) Jubilaciones y otras pasividades en general.

#### **2.1-LA ACCION DE INSCOSTITUCIONALIDAD - NORMAS DE RAIGAMBRE FEDERAL AFECTADAS SEGUN LA MISMA :**

En este punto se desarrollara la acción de inconstitucionalidad propiamente dicha por lo que se transcribe la misma en sus parte pertinentes

relacionadas con el tema en cuestión ya que la normativa en crisis, y ya mencionada (ley N°4225 de la Provincia de Misiones) según el demandante colisiona y transgrede, normas de raigambre federal, como ser la ley N° 23.548 -Ley de Coparticipación Federal-, y arts. 4, 9, 10, 11, 14, 17, 75 incs. 1, 10 y 13, 121 y 126 de la Constitución Nacional.-

## **2.2. COMPETENCIA ORIGINARIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION.-**

El basamento del demandante es que estima que son aplicables los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional, así como también de la doctrina legal elaborada a partir de los fallos emitidos por este Alto Tribunal, basándose en razones de vecindad - así como en razón de la materia federal controvertida

### **Vecindad:**

Arts. 116 y 117 de la Carta "Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión ....; de las causas que se susciten ....; entre una provincia y los vecinos de otra..." (art. 116, CN) y "...pero en todos los asuntos ... Y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente" (art. 117, CN).-

En apoyo de lo aseverado precedentemente, la Corte Suprema tiene resuelto "... que para que una provincia pueda ser tenida por parte -de conformidad con el precitado artículo de la Constitución Nacional- y proceda, en consecuencia, su competencia originaria, aquélla debe serlo en sentido nominal y sustancial. Este Tribunal comparte, en lo pertinente el dictamen del Procurador 'in re.' C 380.XVII, 'C.I.F.E.N C/ La Avícola de Gualedguaychú S.A S/ cobro de pesos' -sentencia del 26 de febrero de 1980- en el cual se precisan los alcances del mencionado criterio y se pone de relieve que, en lo que hace a la necesidad de ser parte nominal, se requiere que la provincia figure expresamente como tal en el juicio, en tanto que lo referente a la exigencia de ser parte sustancial significa que debe tener en el litigio un interés directo que surja manifiestamente de la realidad jurídica, más allá de

las expresiones formales usadas por las partes"(caso "Alberto Andrés Marrese v. Cámara de Diputados (Provincia de Santa Fe", sentencia del 28 de noviembre de 1985, FALLOS; 3072:2249).-

Lo cual fuera ratificado por la Corte en el fallo emitido con fecha 29 de abril de 2004 y en el caso "NOBLEZA PICCARDO" Exp. N° N.106.XXXIX.-

### Materia federal.-

Puesto que se ataca la inconstitucionalidad de normas legales provinciales -ley 4255- por ser directamente opuestas -y por ende inconstitucionales- a normas federales

.- Así tenemos : El dictamen de la Procuración Fiscal, producido en autos "*Gutiérrez, José A.* de fecha 31/05/88, (FALLOS; 311:919), en donde se sostuvo: "... la causa vincula a un particular con una provincia y la materia del juicio tiene un manifiesto contenido federal -como ocurre en autos-, el caso se revela como de aquéllos reservados a la jurisdicción originaria del tribunal (conf. L. 125, XXI "*Lavalle, Cayetano A. y Gutiérrez de Lavalle, Juana s/recurso de amparo* ", sentencia del 30 de abril de 1987 y sus citas)".-

Esta línea jurisprudencial, en casos análogos al presente, ha sido ratificada en los siguientes casos: (i) con fecha 7 de diciembre de 2001 en el caso "EL CONDOR EMPRESA DE TRANSPORTES S.A. C/ PROVINCIA DE BUENOS AIRES"; (ii) a fs. 32/33 del caso "TRANSPORTES AUTOMOTORES LA ESTRELLA S.A. C/ PROV. DE RIO NEGRO" Exp. T.165.XXXIV; a fs. 94/95 del caso "VIA BARILOCHE SRL C/ PROV. DE MISIONES", Exp.- V.549.XXXVI.-

### 2.3- PROCEDENCIA DE LA ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD.-

Es el medio procesal idóneo para conferir certeza al actor, respecto del estado de incertidumbre en el que se encuentra por la ilegítima pretensión que ha manifestado la provincia demandada.

Se ha destacado la necesidad de la existencia de un "caso" o "controversia", siendo que la demanda declarativa debe encontrar sustento: a) en

una acción que afecte sustancialmente en algún momento los intereses legales de una persona; **b)** que la actividad cuestionada alcance al peticionario en forma suficientemente directa y; **c)** que ella haya llegado a una concreción bastante (**FALLOS; 304:310, 306:1125**).

En ese orden y, con respecto a la acción declarativa de inconstitucionalidad, la Corte tiene resuelto que: *"La acción declarativa de inconstitucionalidad debe responder a un "caso", ya que dicho pronunciamiento no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa*

Los requisitos formales para que proceda la acción de inconstitucionalidad como acción declarativa en los términos del art. 322 del CPCCN; son: Conforme lo resuelto en la causa **"Newland, Leonardo Antonio c/ Provincia de Santiago del Estero"** (**FALLOS; 310:606**): *"... la concurrencia de un estado de incertidumbre sobre la existencia y modalidad de una relación jurídica, en tanto se trata de la aplicación de un gravamen o sanción respecto de actividades ya cumplidas y omitidas; la existencia de un interés jurídico suficiente en el accionante ya que ha mediado una actividad explícita del poder administrador dirigida a la percepción de aquél, y la carencia de otra vía alternativa para articular la pretensión que se trae al proceso.*

**"Santiago del Estero, Provincia de c/ Estado Nacional y/o Y.P.F s/ acción de amparo"**, y F.312.XX Originario **"Fábrica Argentina de Calderas S.R.L. c/ Santa Fe, Provincia de s/ Declaración de inconstitucionalidad"**, sentencias del 20 de agosto de 1958 y 19 de diciembre de 1986, respectivamente).-

En tal orden de ideas, la acción resulta procedente por cuanto de un lado la Provincia ha concretado todos los actos legislativos -Ley 4255- en donde se deroga la exención de abonar IIB por las operaciones de exportación; en tanto la realidad jurídica nos demuestra que el tributo en cuestión es inconstitucional en razón de que -entre otras razones- (i) viola la Ley de Coparticipación Federal 23.548, específicamente su art. 9 inc. B); (ii) ninguna otra provincia del país ha legislado un impuesto local como el que se cuestiona en el presente, por contrariar normativa de raigambre federal y artículos expuestos de la Constitución

Nacional; (iii) todo lo referente a las importaciones y exportaciones es materia exclusiva del Gobierno Federal -cfr. art. 75, inc. 1, CN-; y (iv) viola la facultad exclusiva del Gobierno Federal de reglar el Comercio con las naciones extranjeras, conforme determina el art. 75, inc. 13 de la Constitución Nacional

En este sentido, se ha afirmado que: *"En materia tributaria, debe haber 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 interpretando el alcance de la ley reguladora del gravamen, o en la exteriorización de su voluntad por otros medios... "*

### **3.1-HECHOS OBJETO DE LA ACCION- .-**

Hasta la sanción de la ley provincial en crisis - 4255- el art. 128, inc. d) de la ley provincial 2860, establecía la exención del IIB provincial en el caso de las operaciones de exportación; lo cual cuadra resaltar en la acción era un eufemismo para indicar que se respetaba la falta de competencia de la provincia para legislar -vgr. art. 75, inc. 1, CN- en materia de derechos de importación y exportación.-

Esta pacífica situación ha cambiado radicalmente en el caso de la demandada desde la publicación en el Boletín Oficial Provincial de fecha 13 de enero de 2006 de la ley provincial 4255, que en su art. 30 ha derogado la exención del art. 128, inc. d), de la ley 2860, con lo que a partir de su entrada en vigencia, las operaciones de exportación que se realicen por sujetos pasivos del IIB de la provincia demandada, por esa sola circunstancia, pasan a estar gravados con el impuesto en crisis,

*"La denominación dada al gravamen no es suficiente para definir el carácter de éste, pues a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el impuesto, por cuanto de otro modo podrían fácilmente burlarse los propósitos de aquella con respecto a la libertad de circulación de los productos y*

comprometerse el comercio internacional. Al gravar una provincia operaciones realizadas fuera de su territorio, actúa más allá de su potestad jurisdiccional, invade otras jurisdicciones y dicta leyes de comercio internacional; tales impuestos violan los arts.67, incs. 1 y 12, y 108 de la Constitución Nacional. Al tomar como base para liquidar el impuesto a las actividades lucrativas en la Provincia de Chaco el monto de las ventas hechas al exterior, se gravan indudablemente esas ventas, tal como si hubieran sido efectuadas dentro del ámbito de la provincia. La circunstancia de que en la ley impugnada no se distingan las operaciones de venta celebradas dentro de la provincia, de las concertadas en el extranjero, gravado a todas de acuerdo con un mismo criterio, está demostrado que el hecho imponible no es otro que el de la comercialización; lo cual pugna en el caso con las atribuciones reservadas al Gobierno de la Nación porque importa una regulación del comercio exterior. Las provincias tienen una amplia facultad impositiva dentro de su territorio y es justo y lógico que traten de recaudar los fondos necesarios para el desarrollo de sus actividades estatales, a cuyo fin deben recurrir a la materia imponible dentro de su propio ámbito. Así, se justifica que exijan las contribuciones pertinentes a sociedades que producen mercaderías en fábricas allí instaladas; pero lo que no pueden es valerse de un mecanismo como el que rige el impuesto a las actividades lucrativas vigente en el Chaco, es decir, tomar como base imponible ventas realizadas por esas compañías al exterior del país, porque de esa manera interfieren las provincias en el comercio internacional y prácticamente gravan la exportación, con lo cual se toman atribuciones que son exclusivas del Congreso Nacional." (CS, FALLOS, S.A. QUEBRACHALES FUSIONADOS IND. COM. Y AGROPECUARIA, del 21 de julio de 1971).-

### 3.2- EL SISTEMA TRIBUTARIO ADUANERO ARGENTINO.-

En cuanto a las aduanas y a los derechos de importación y exportación, la Constitución Nacional es terminante, no existen las aduanas interiores, y las exteriores son exclusivamente federales (cfr.

arts. 4, 9, 10, 11, 12, 75 inc. 1º, y 126, CN).- En tal sentido, le incumbe en exclusiva al Congreso de la Nación, legislar sobre aduanas externas y establecer derechos de exportación y/o importación (cfr. art. 4, 9, y 75 inc. 1º, CN).-

**ILEGITIMIDAD DEL IMPUESTO.-**

Teniendo en cuenta que no hay más aduanas que las federales creadas por el Estado Nacional, que solamente el Congreso de la Nación puede imponer derechos de exportación e importación (cfr. arts. 4, 9, 10, 11, 12, 75 inc. 1, y 126, CN), y atento a que el Estado Nacional cobra derechos de exportación a mis mandantes, ante cada operación de esa naturaleza que se realice *-inclusive se le realizan retenciones de ganancias conforme prevé la normativa general sobre la materia-*, conforme prevé el Código Aduanero, resulta a todas luces inaceptable que una provincia pretenda aplicar un distorsivo impuesto provincial en transgresión a la prohibición puesta por el art. 75, inc. 1 de la Carta Magna Nacional, generando un notorio caso de doble imposición inaceptable y confiscatoria del patrimonio.

En fecha 13 de febrero de 2001, en un caso donde se encontraba en tela de juicio la ley 19.640, el tema de las aduanas interiores y la libre circulación, la Corte falló considerando que: *"El sistema de la ley 19.640 no concede derechos diferenciales ni afecta el principio que, en materia comercial, asegura que la nación constituye un solo territorio sujeto a una regulación uniforme e impide la multiplicidad normativa surgida del número de provincias.- La inadmisibilidad de aduanas interiores o provinciales, contenida en el artículo 9 de la Constitución Nacional a la validez de controles administrativos sobre la circulación de bienes.- El control administrativo sobre la circulación de bienes constituye una de las varias funciones aduaneras perfectamente diferenciable del restringido concepto de la aduana como mera recaudadora tributaria.- El art. 10 de la Constitución Nacional tiene por objeto suprimir a los efectos comerciales del tránsito, las fronteras y las jurisdicciones interprovinciales, convirtiendo a todo el país en una clase de artículos, sin poder ser gravados por impuesto alguno, al pasar por las diversas provincias que atraviesan"* (FALLOS; 324:187).- En este mismo caso en

su voto, los Dres. Fayt, Petracchi y Bossert, resolvieron, inclusive, que: "...Los arts. 10, 11, y 12 de la Constitución Nacional vedan la posibilidad de imponer "derechos" ("cualquiera que sea su denominación") que graven el mero tráfico interjurisdiccional y que tengan como causa o razón justificativa del tributo la exteriorización de ese hecho".-

Este acertado fallo permite extraer las siguientes conclusiones: 1) no hay más aduanas que las federales; 2) dentro del marco de la ley 23.548, el único organismo que puede controlar y verificar el cumplimiento de las normas aduaneras y el cobro de derechos de exportación es la AFIP-DGA; y 3) es inconstitucional que se pretenda establecer el pago de derechos -cualquiera que sea su denominación- de exportación por la mera circulación internacional de bienes y servicios; y con mayor razón cuando quien pretende imponer el pago del derecho en cuestión es una provincia.-

Lo actuado por la provincia demandada implica una manifiesta violación a lo establecido en el art. 126 de la Constitución Nacional, que le impide ejercer poderes delegados al Estado Federal.-

#### **4.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES AFECTADOS Y MENCIONADOS EN LA ACCION ENTABLADA**

#### **4.2 Violación de la libertad de tránsito.-**

A poco que se analiza la norma cuestionada -art. 30°, ley N° 4255), se advierte sin que quede lugar a dudas que el hecho imponible gravado es el mero egreso de bienes de la Provincia hacia el extranjero conforme los mecanismos que determina la Aduana Nacional.-

En ese rumbo, se advierte pronto que tal hecho de imposición no es otro que el simple egreso de la provincia de mercaderías.

En suma el tributo pretende erigirse en una verdadera imposición aduanera interna

En similar sentido se ha dicho que: "Lo que la Constitución Nacional suprimió por

su artículo 10 no fue sólo la aduana provincial, sino también la aduana interior, cualquiera que fuere el carácter nacional o provincial que tuviera, prohibiendo que en la circulación de mercaderías la autoridad nacional pudiera restablecer las aduanas interiores que formaban parte de las antiguas instituciones argentinas. Las provincias no se hallan autorizadas para dictar leyes y reglamentos que importen trabar o perturbar, de cualquier modo, la libre circulación territorial o que puedan menoscabar el derecho de reglamentar el comercio conferido al Congreso de la Nación. Cada provincia recupera su plena capacidad impositiva a partir del momento en que las mercaderías, géneros o productos introducidos a su territorio lleguen a confundirse o mezclarse con la masa general de bienes de la provincia, y ello así a condición que, aun después de producida la incorporación de valores, el impuesto no establezca distinciones entre los bienes introducidos y los ya existentes en el territorio" (FALLOS; 149:137, 155:42).

Más recientemente, con fecha 13 de febrero de 2001 (FALLOS; 324:187), la Corte falló que: "...Los arts. 10, 11, y 12 de la Constitución Nacional vedan la posibilidad de imponer "derechos" ("cualquiera que sea su denominación") que graven el mero tráfico interjurisdiccional -internacional en el caso que nos ocupa- y que tengan como causa o razón justificativa del tributo la exteriorización de ese hecho" (según el voto de los Dres. Fayt, Petracchi y Bossert).-

#### **4.3 La violación de la llamada cláusula del comercio.-**

El vocablo "comercio" (del latín: "mercancia"), según diccionario de la Real Academia Española, significa, en una primera acepción, "negociación que se hace comprando y vendiendo o permutando géneros o mercancías". Aunque también refiere a "comunicación y trato de unas gentes o pueblos con otros" (tercera acepción).-

El comercio -como expresa Carlevari- integra el conjunto de actividades que se ha dado en llamar el sector terciario, para diferenciarlo, por su índole, de los sectores

productivos de bienes, que conforman los sectores primario y secundario. No es una actividad productiva en sí, pero es concurrente en el proceso económico de una comunidad evolucionada.-

A efectos de la aplicación de la cláusula del inc. 13 del art. 75, empero, el concepto de comercio es mucho más amplio, atento en la doctrina como en la jurisprudencia.-

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene expresado que "el vocablo comercio usado por la Constitución americana igual al de nuestro inc. 12 del art. 67 (actual art. 75 inc. 13) ha sido interpretado en el sentido de comprender, además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles por todo el territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por telégrafo, teléfono u otro medio, de ideas, órdenes y convenios" (**FALLOS; 154:112**).

En este punto, aclaro que es conocida la doctrina de la Corte por la cual la cláusula contenida en el art. 75 inc. 13) de la Constitución Nacional no invalida de modo absoluto los tributos locales sobre el comercio interprovincial e internacional y que la protección acordada constitucionalmente al comercio es la necesaria para que, tratándose de tributos, no se impongan en forma tal que entorpezcan, frustren o impidan la libre circulación territorial o en forma discriminatoria.

Precisamente en el presente caso estamos en presencia de un tributo, que discrimina irrazonablemente en contra del comercio interprovincial e internacional exigiéndose en un obstáculo el mismo.- Máxime cuando ya el Estado Nacional percibe derechos de exportación a través de la Aduana Nacional, con lo cual también se configura un supuesto de doble imposición inaceptable.-

Aquí corresponde detenerse a fin de efectuar una consideración respecto de la configuración de la doctrina de la Corte con la mecánica del impuesto en crisis.

*"Que, como lo dispone el actual art. 75, inc. 13 de la Constitución Nacional, el Congreso Nacional tiene entre sus atribuciones la de regir el comercio interprovincial y con los estados*

extranjeros, actividad caracterizada ya en la trascendente y más que centenaria sentencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América dictada en el caso Gibbons. Así lo recordó este tribunal en la causa: C. 822.XY "Comité Federal de Radiodifusión c/Provincia del Neuquén s/inconstitucionalidad" resuelta el 20 de junio de 1996 cuando afirmó que "el comercio sin duda es tráfico pero es algo más, es relación " y que tal exégesis del principio constitucional abría "el camino para una interpretación dinámica -compatible y necesaria para su vivencia permanente- y que acordó contenido expansivo a un proceso de transformación económica con relaciones cada vez más complejas e interdependientes ". Así se explica, se dijo entonces, la doctrina recogida por esta Corte en Fallos: 154:104 cuando sostuvo que el vocablo comercio comprende, "además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles por todo el territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por teléfono, telégrafo u otro medio de ideas, órdenes y convenios "

-

En este sentido la Corte a través de los acertados fallos dictados en el caso "S.A. LABORATORIOS SUARRY" (CS, 6/5/42, FALLOS; 192:350) y en el caso "TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A. S/ ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD" (CS, 24/8/98, FALLOS; 321:1074), determinó la exclusiva competencia federal para reglar y gravar todo lo relacionado con el transporte interjurisdiccional.- Lo cual es igualmente y con más razón aplicable al comercio internacional.-

"Pese a que la Corte Suprema argentina ha admitido la doble o múltiple imposición si quien la impone tiene competencia para ello, en algunos casos la ha descalificado si interfiere en la atribución del Congreso de reglar el comercio interjurisdiccional (Conf. SPISSO, RODOLFO R., Derecho Constitucional Tributario, 2° ed., actualizada y ampliada, Depalma, 2000, pág. 117.)- Sin embargo, ha analizado la prohibición de establecer aduanas locales y la atribución del Congreso de reglar el comercio a la luz del principio en virtud del cual las provincias tienen el poder de

crear impuestos a las riquezas que se encuentren dentro de sus fronteras, pues ése es un poder esencial para su subsistencia (**Conf. "Vila c. Provincia de Córdoba", Fallos 178:308 (1937).**).

Esto tiene su raigambre en el nacimiento de nuestro país como tal, dado que los Estados Provinciales preexistentes a Nuestra Carta Magna, poseían aduanas interiores, por medio de las cuales estos estados recaudaban tributos.

Al sancionarse nuestra Constitución, se eliminan todas las aduanas interiores, razón por la cual pasa al Gobierno Federal la regulación de las importaciones y/o exportaciones.

No obstante, esto no significa que las empresas radicadas en los estados provinciales no deban pagar ningún impuesto para no interferir en el comercio internacional; sino que el mismo no se debe restringir ni gravar de ninguna manera; pues cuando con la imposición local se crea una desigualdad manifiesta en contra de los residentes de un estado provincial, es evidente que el impuesto opera como una aduana, y es esto lo que impiden las previsiones constitucionales.

De la jurisprudencia de la Corte Suprema, podemos señalar a la causa mencionada **"S.A. Quebrachales Fusionados Industrial, Comercial y Agropecuaria c/Provincia del Chaco"**, en la cual la Corte se ha pronunciado por la inconstitucionalidad del impuesto a las actividades lucrativas cuando se gravan las exportaciones.-

El anterior impuesto sobre las actividades lucrativas, como el actual impuesto sobre los ingresos brutos, grava las ventas, en realidad la mera extracción de las mercaderías al exterior, con la particularidad de que debe ser necesariamente trasladable.-

Así lo ha entendido la Corte en la causa **"Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada c/Mendoza, Provincia de s/ Acción declarativa"**, el 08 de septiembre de 1998,

."Cuestionó la validez de las normas en cuanto autorizan gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a la actividad del transporte público de pasajeros en el ámbito interprovincial, en violación -según dijo- de los arts. 4, 9, 12, 31, 75 inc 13 y 126 de la

Constitución Nacional y 3° de la ley nacional 12.346, así como también las leyes 20.221 y 22.006, que prohíben la doble imposición." "Manifestó que siempre abonó dicho impuesto respecto del transporte que efectúa dentro de la provincia, en la inteligencia de estar exenta del tributo cuando el transporte es interprovincial, toda vez que, respecto de este último, las tarifas fijadas por la autoridad administrativa nacional no contemplan, entre sus componentes de costos, el impuesto a los ingresos brutos provincial que la Dirección de Rentas intenta cobrarle por los períodos 1989 a 1992." "Por último, agregó que se encuentra imposibilitada de afrontar económicamente su pago..."

El mas alto Tribunal consideró:  
 "...2) Que es de aplicación la doctrina expuesta en la causa E.20 XXIII **"El Libertador S.A.C.I. c/Buenos Aires, Provincia de s/Acción Declarativa"**, **disidencia de los jueces Nazareno, Moliné O'Connor y Petracchi, sentencia del 20 de diciembre de 1994**, en los cuales los planteos de las partes guardan sustancial analogía con lo aquí debatido." "Por ello y de conformidad en lo pertinente con el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada".-

¿Cuál es la razón de esta argumentación?. Las razones y consideraciones por las cuales se llega a la conclusión, por parte de la Corte de considerar que no correspondía gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a los ingresos percibidos por la Cooperativa TAC, es que el impuesto debe ser trasladable, dado que ésta es la esencia de los impuestos a los consumos, como es el impuesto sobre los ingresos brutos.

Es por ello que, o es trasladable el impuesto, como en la causa Cooperativa TAC, y por lo tanto sí interfiere en el comercio internacional, o el impuesto puede aplicarse sobre la producción y mera extracción, y el impuesto entonces, ya deja de ser sobre los ingresos, para ser sobre la actividad, sobre la producción, y entonces ya colisiona con el impuesto a las ganancias. Aparte de la manifiesta colisión con los derechos a la exportación que aplica el Estado Nacional a través de la AFIP-DGA.-

Es evidente que esto es incompatible, no puede decirse por un lado que es un impuesto sobre los consumos, que debe ser necesariamente trasladable, y en el caso bajo análisis, en el de las exportaciones, no existe posibilidad alguna de traslación, dado que el comprador del exterior no puede aplicarlo a sus ventas, sino que debe ser soportado por el vendedor local, como parte de un costo mas.

Es por todo esto que sí interfiere en el comercio internacional, no puede ser considerado como un impuesto neutro, sino que por el contrario, afecta directamente la economía de las empresas.

#### **4.4 -Violación de la Ley de Coparticipación Federal.-**

Con fecha 26 de enero de 1988 se publicó la ley federal N° 23.548/88, que estableció un régimen de coparticipación federal, a fin de distribuir los recursos fiscales recaudados por la Nación y allí establecidos, entre el Estado Nacional y las provincias que adhirieran al sistema en cuestión.-

En este contexto y, como una muestra más de la exclusiva y excluyente naturaleza federal de los derechos de importación y exportación aduanera, el art. 2, inc. a), de la ley 23.548 expresamente estableció que tales derechos de importación y exportación previstos en el art. 4° de la Constitución Nacional se hallaban excluidos del régimen de coparticipación.-

En el art. 9°, la ley 23.548 expresamente estableció que: *"La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) que acepta el régimen de esta ley sin limitaciones ni reservas; b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley".-*

Y, si las provincias no podían en caso de adhesión a la presente ley, aplicar tributos análogos a los distribuidos por ella, mucho menos podían -ni pueden- aplicar un impuesto a la exportación por el mero egreso de la provincia de productos con destino al exterior, pues ello sería -sin perjuicio de todo lo precedentemente expuesto- un

derecho de exportación, reservado a la esfera exclusiva del Estado Federal y cobrado a través de la AFIP-DGA.-

*En consecuencia, si se aplicara el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de actividades ejercidas en una jurisdicción pero sobre ingresos obtenidos de la exportación de bienes así obtenidos, se estaría contraviniendo, también -además de a las leyes locales- la ley convenio 23.548" (Enrique G. Bulit Goñi, Derecho Tributario Provincial y Municipal, págs. 132/133, Editorial Ad-Hoc, Septiembre de 2002).-*

No podemos dejar pasar por alto una revisión de que sucede en el resto de las jurisdicciones en las que se aplica el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Así, hay un grupo de provincias que han establecido que las exportaciones están exentas, como es el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Entre Ríos,; Mendoza, Salta,

Otras jurisdicciones han optado por la exclusión del hecho imponible, Provincia de Buenos Aires, San Luis, Santa Cruz, Tierra del Fuego, y Tucumán

Por último, otras provincias han optado por la exclusión de la base imponible a las exportaciones, como es el caso de Catamarca, Chaco, Chubut, Córdoba, Corrientes, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Neuquén, Río Negro, San Juan, Santa Fe y Santiago del Estero

Es decir, todas las demás jurisdicciones provinciales, y Misiones hasta el mes de enero del corriente año 2006, han entendido correctamente las disposiciones legales que les obligan al cumplimiento de las pautas establecidas en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, no es una "liberalidad" de la Provincia, sino un compromiso legal que han asumido por medio de una Ley Nacional, que su cumplimiento es obligatorio.

La provincia demandada ha adherido y ratificado en forma expresa la ley de coparticipación federal N° 23.548

La reforma Constitucional del año 1994 otorgó al convenio en cuestión status normativo.-

Así, incorporó este tópico al plexo constitucional en los incisos 2 y 3 del artículo 75.-

El citado inciso 2 dispone que "...las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones ...".-

Tal como lo señala **Osvaldo Soler ("Derecho Tributario", Ed. La Ley, 2002, pág. 90 y 91)** la Constitución recoge así la experiencia normativa registrada en orden a las leyes de coparticipación sancionadas hasta el momento de la reforma, como un remedio útil mediante el cual la Nación, sin desconocer los poderes tributarios de las provincias, se limita a ofrecerles una parte del producido de los impuestos nacionales que integran la masa coparticipable, a cambio del compromiso asumido por las provincias de abstenerse del ejercicio de sus facultades impositivas en determinados aspectos; enfoque que coincide con el criterio seguido por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en ya un antiguo precedente del año 1958 (**Madariaga Anchorena s/Demanda de inconstitucionalidad; FALLOS; 280:297**).-

En un precedente análogo al presente caso (**FALLOS; 322:1781**) -en relación al Pacto Federal Para el Empleo, la producción y el Crecimiento-la Corte ha resuelto que: "el Pacto Federal, al que la Provincia de Buenos Aires se adhirió por la ley 11.463, comporta por sus alcances y contenido la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación tendiente a establecer mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias un programa, destinado a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales. El Pacto Federal, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal y se incorpora, una vez ratificado por la legislatura, al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser

*expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias".*

Las normas provinciales cuestionadas son inconstitucionales por ser violatorias del artículo 31 de la Ley Fundamental, ya que la ley provincial no posee entidad tal que le permita modificar disposiciones normativas de superior jerarquía (los acuerdos o tratados suscriptos entre el Estado Nacional y los estados provinciales de los que da cuenta el inciso 2 y el inciso 3 del artículo 75 de nuestra Constitución Nacional) y que se encuentran expresamente incorporadas a nuestro plexo normativo federal.

Asimismo, no se debe perder de vista que en fecha 12 de agosto de 1993 se celebró el Pacto Federal Para El Empleo, La Producción Y El Crecimiento.

Del mismo fueron parte el Estado Nacional y una serie de estados provinciales, entre los que se encuentra la Provincia de Misiones.

En fecha 27 de agosto del mismo año, el Poder Ejecutivo de la Nación dictó el Decreto 1807/93 (publicado en el Boletín Oficial del día 2 de septiembre de 1993) mediante el cual se instruye el Ministerio de Economía de la Nación para que efectúe, dentro del marco de sus competencias, todas las operaciones necesarias para obtener la plena aplicación de las normas, obligaciones y compromisos acordadas en el Pacto Federal señalado.

De tal modo, el Pacto Federal en cuestión ha sido incorporado al plexo normativo nacional por el Decreto 1807/93.

A través del mismo todas las provincias signatarias y la Nación se fijaron una serie de objetivos y pautas fiscales, comprometiéndose las provincias a derogar en las respectivas jurisdicciones el impuesto de sellos, los impuestos provinciales específicos que gravan la transferencia de gas, energía eléctrica y servicios sanitarios, entre otros y, en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, disponer la exención sobre la producción primaria, compraventa de divisas, producción de bienes, prestación de servicio de electricidad, agua y gas; construcción de inmuebles y a las prestaciones financieras.

La Reforma Constitucional del año 1994 otorgó al convenio en cuestión status normativo.

Así, incorporó este tópico al plexo constitucional en los incisos 2 y 3 del artículo 75.

El citado inciso 2 dispone que "...las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parteo el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones ...".-

Así, además de convalidar el expreso texto constitucional el derecho de las provincias a participar en el producido de los gravámenes nacionales coparticipables, la Ley Fundamental otorga plena y clara certidumbre respecto de la validez de este tipo de convenios entre la Nación y las provincias.

Tal como lo señala Osvaldo Soler ("Derecho Tributario", Ed. La Ley, 2002, pág. 90 y 91) la Constitución recoge así la experiencia normativa registrada en orden a las leyes de coparticipación sancionadas hasta el momento de la reforma, como un remedio útil mediante el cual la Nación, sin desconocer los poderes tributarios de las provincias, se limita a ofrecerles una parte del producido de los impuestos nacionales que integran la masa coparticipable, a cambio del compromiso asumido por las provincias de abstenerse del ejercicio de sus facultades impositivas en determinados aspectos; enfoque que coincide con el criterio seguido por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en ya un antiguo precedente del año 1958 (Madariaga Anchorena s/Demanda de inconstitucionalidad; Fallos 280:297).

Por su parte, la provincia de Misiones en cumplimiento de las obligaciones y compromisos asumidos en el "Pacto Federal Para El Empleo, La Producción Y El Crecimiento" que suscribiera, sancionó la ley pertinente que ratificó legislativamente y para su jurisdicción las normas del Pacto Federal señalado.

Asimismo, y en cumplimiento de las obligaciones contraídas en el Pacto Federal

Para El Empleo, La Producción Y El Crecimiento, ella siguió sin gravar con IIB las exportaciones de mercaderías.-

De tal modo, el estado provincial demandado, hasta la sanción de la norma en crisis dio cumplimiento con la obligación de medios contraída al suscribir el Pacto Federal Para El Empleo, La Producción Y El Crecimiento.-

Ello así hasta que en fecha 6 de enero del corriente la Provincia de Misiones sanciona la Ley 4255 que dispone la derogación de la exención del tributo mencionado para las exportaciones, quebrantando y violando, de tal modo, el compromiso y las obligaciones asumidas en el Pacto Federal Para El Empleo, La Producción Y El Crecimiento.

#### **4.5 AFECTACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.-**

La capacidad contributiva constituye un principio liminar del derecho tributario que sirve como presupuesto legitimador del establecimiento de los impuestos. Aunque la Constitución Nacional no lo consagra expresamente, sí lo hace de manera innominado como fundamento de la justicia material inmanente en los impuestos contemplada en el artículo 33 de la Constitución Nacional, que dice: *"las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno"*.

La capacidad contributiva opera como un límite al legislador a la hora de establecer los hechos imposables, ya que ella no es sino la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que son elevados al rango de categoría imponible y que recién entonces legitiman la carga tributaria.

Se sigue de estas breves notas introductorias que la capacidad contributiva constituye un principio autónomo, que no requiere de un desarrollo legislativo que concrete su alcance y contenido, que posee por ello carácter operativo y

que en, en suma, su eficacia directa impide legitimar un impuesto allí donde no existe una capacidad contributiva presente, real y efectiva.

Pero es la doctrina que emerge de la causa "Navarro Viola de Herrera" (Fallos 156:48) la que entiende la capacidad contributiva como criterio de medición de la carga tributaria, y señala que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley estructura el hecho imponible teniendo en cuenta una manifestación de riqueza agotada con anterioridad a su sanción.

El mecanismo introducido en el art. 30 de la Ley N° 4255 de la Provincia de Misiones pretende gravar riqueza allí donde no se encuentra.

En efecto, resulta impensable suponer una capacidad de contribuir que no se vea desbordada por una imposición sobre el valor de las mercaderías exportadas sin que resulte conculcada en forma abierta esta garantía innominada.

#### **4.5 VIOLACIÓN DEL DERECHO DE IGUALDAD.**

Por medio del inciso b), artículo 9, de la ley 23.548, se establece que la provincias parte del régimen se obligan a: *"no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos...Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor -cualquiera fuere su característica o denominación- que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos".-*

De la transcripción realizada surge la prohibición que la Provincia demandada viola con el dictado de la ley N° 4255, en su art. 30; impone un impuesto a las exportaciones, de materia discriminatoria e irrazonable

Es evidente la arbitraria desigualdad de tratamiento para los productos que se exporten de la provincia demandada, frente al universo de restantes productos que se exporten de las restantes provincias argentinas y, por ende violatoria de los arts. 16 y 28 de la Carta Magna.-

#### 4.6- CONFISCATORIEDAD DE LA TASA.

Se plantea su inconstitucionalidad por ser confiscatoria de sus patrimonios.

La inconstitucionalidad que en grado supletorio se arguye deriva en este caso de la evidente confiscatoriedad del tributo cuestionado (art. 14 y 17 de la Constitución nacional).-

Mas, a la violación de la garantía de no confiscatoriedad no se arriba en este caso por el concepto clásico de aquella conculcación (la absorción de una parte sustancial de la renta, de acuerdo al concepto que fuera acuñado por la Excma. Corte), sino por la grave irrazonabilidad del quantum establecido por el legislador provincial para la gabela en crisis.

El maestro Linares Quintana dice que "el eje en torno al cual gira todo el sistema jurisprudencias de la Corte Suprema, con respecto a la confiscatoriedad de las contribuciones, es regla que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable. Y este cuántum es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, o de su renta, o de la utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos" (Segundo V. Linares Quintana, "Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado", t. IV, pág 22, Bs.As. 1985) -destacado propio-.

En sentido coincidente se pronuncia Casás cuando sostiene que: "La garantía

*innominada de la razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la interdicción de su contravalor, que es la arbitrariedad o simplemente la irrazonabilidad, en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos.*

*Desde el punto de vista legislativo se llena el recaudo de la razonabilidad si los medios adoptados para la consecución de los propósitos de tal poder del Estado son rectamente apropiados en todas las circunstancias, con lo cual lo razonable no se identifica necesariamente con lo oportuno ni lo conveniente, sino que requiere de un más preciso requisito" (Casás, José Osvaldo, en "Presión fiscal e inconstitucionalidad", pág 109, Bs.As. 1992).*

Ahora bien, al trazar un paralelo entre lo jurídico y lo fáctico, se cae pronto en la cuenta de que la provincia demandada pretende gravar la mera exportación de productos a un valor per se confiscatorio.-

Todos estos fueron los fundamentos expuestos en la acción declarativa entablada en contra de la Provincia de Misiones por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación , y que como se anticipara en la introducción a esta monografía fue rechazada al declararse la misma incompetente.

#### PUNTO 5

##### **5.1- LA EVENTUAL CONTESTACION DE LA PROVINCIA DE MISIONES DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA EN LA MATERIA:**

La cuestión, como se ha dicho, ha quedado planteada de la forma expuesta en la Acción Declarativa de Inconstitucionalidad previamente expuesta y que originariamente fuera rechazada en base a lo argumentos ya precitados de que la Corte entiende que: para que una provincia pueda ser tenida como parte y proceda , en consecuencia la competencia originaria prevista en el Artículo 117 de la Constitución Nacional , es necesario que ella participe en el pleito tanto en forma nominal , ya sea en condición de actora, demandada o tercero, como que lo haga con un alcance sustancial , o sea que tenga interés directo en el pleito, de tal manera que la sentencia que se dicte le resulte

obligatoria (**Fallos 314:508, 322:1511, entre otros**) Que en esta comprensión corresponde subrayar que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones es la encargada de la aplicación del gravamen que se pretende impugnar, agencia que reviste carácter autárquico en el orden administrativo financiero y operativo. De ahí pues que se trata de un ente con individualidad jurídica y funcional y que entonces al no formar parte dicho organismo de la Administración central local (**Fallos 308:2214**) surge que la provincia de Misiones no reviste la calidad de parte en tanto no participa en forma sustancial en el pleito, mas allá de las expresiones formales de la accionante. Que todo ello trae aparejado la declaración de incompetencia de la Corte para entender por vía de la instancia originaria.

No obstante ello en este punto citaremos la doctrina y jurisprudencia en casos análogos al presentado en esta monografía y relacionados con los principios constitucionales afectados, aunque desde el punto de vista contrario, es decir de la demandada y por medio de una eventual contestación de la Provincia de Misiones en el momento procesal oportuno, esto, claro esta, en el marco de una suposición futura y defendiendo sus intereses en juego (, vale aclarar que el caso en la actualidad esta tramitando en jurisdicción ordinaria provincial)

## 5.2 DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

Rodolfo Spisso en su obra **Derecho Constitucional Tributario (Lexis Nexis Tercera Edición)** nos habla de las cuestiones medulares de esta problemática, cuales son la Cláusula Comercial de la Constitución y de los principios para discernir la compatibilidad del poder impositivo local o provincial con la misma.

En efecto, el artículo 75 inc. 13 de la Constitución Nacional establece que: "corresponde al Congreso de la nación reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre si"

El origen de la cláusula comercial es Estados Unidos, país en el cual el gobierno tenia grandes dificultades por la falta de atribuciones del

Congreso para reglar el comercio interestadual y exterior ,ya que los estados podían por separado gravar la importación y exportación, así como establecer todas las reglas comerciales que consideraran pertinentes, lo que iba en contra del espíritu federal e intereses comunes de la confederación. Por ello la Convención de Filadelfia sancionó el Artículo 1 Sección 8a, cl 3ª que estableció: "El congreso tendrá poder .....para reglar el comercio con las naciones extranjeras y entre los diversos estados y con las tribus indias" Los antecedentes nacionales se remontan al Pacto Federal del año 1831 en la cual las provincias signatarias se comprometían a delegar en el gobierno central las facultades de reglar el comercio exterior e interior del país. El Acuerdo de san Nicolás volvió a confirmar esta decisión.

Un principio en la materia es el que manda diferenciar a los efectos de establecer la validez de un gravamen, es discernir entre la competencia federal para reglar el comercio interjurisdiccional y la otra, con el ejercicio del poder tributario, dos cosas totalmente distintas. (**Impresit Sideco S.A. vs/ Provincia de Buenos Aires C.S.J.N 20-11-1980 LL 1981-A. 346**). Lo que les esta vedado a las Provincias es establecer Aduana interiores o imponer tributos a la mera circulación territorial ,o a la entrada o salida de mercaderías o personas a su territorio, o discriminar en disfavor del comercio interjurisdiccional . Si por el contrario el tributo local no establece diferencias entre el origen del tributo y no erige en una barrera a l comercio internacional o interjurisdiccional , no puede ser invalidado con fundamento en la cláusula comercial de la constitución, que no puede ser invocada para cercenar facultades no delegadas por las provincias al gobierno nacional. La Corte al pronunciarse en la causa **Moss, Elias c/Provincia de Buenos Aires (ED 82-475)** estableció claramente que: "*la circunstancia de que el tributo provincial tenga incidencia económica sobre el precio de los productos que se exportan , al integrarse su base imponible con las ventas tanto locales como las realizadas al exterior no autoriza a considerarlo como un impuesto al comercio internacional ni implica interferir en la política exportadora llevada a cabo por el gobierno nacional*"

### 5.3- EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE:

Se pueden distinguir tres etapas en la evolución de la jurisprudencia de nuestro más alto tribunal.

a) La primera que se extiende desde su instalación hasta 1966, denominado el periodo tradicional en el cual se admite el ejercicio de facultades impositivas de las provincias en la medida en que no condicionen curso del comercio interjurisdiccional, ni discriminen en su contra o no lo sometan a regulaciones múltiples que obstruyan u obstaculicen la política nacional

b) En la segunda etapa que se extiende desde 1966 a 1973, se adopta un criterio totalmente restrictivo del alcance de las facultades impositivas de las autoridades locales que aparecen recortadas sensiblemente. En esta etapa la Corte se pronuncia en numerosos fallos negándoles a las provincias facultades impositivas. Se podrían citar las causas *Transradio Internacional S.A. V. Provincia de Buenos Aires* en la que la Corte entendió invalidando un gravamen que incidía en el consumo de energía eléctrica utilizada para la transmisión de mensajes radiotelegráficos desde o hacia el exterior y estableció algunos parámetros restrictivos tales como que: 1) La potestad federal para regular el comercio internacional es amplia y no puede ser limitada o interferida por las provincias, ya sea mediante tributos u otras medidas 2) La interferencia se produce no solo cuando se afecta directamente la actividad, sino cuando el acto provincial incide directamente en esta, por lo cual al reunirse estas dos cuestiones el gravamen fue tildado de inconstitucional. También de esta etapa son los fallos del alto Tribunal, algunos de ellos ya desarrollados en este trabajo en su parte pertinente, tales como **Quebrachales Fusionados S.A., Bunge y Born Ltda.** En estos casos las provincias demandadas tomaban en cuenta las ventas al exterior al solo efecto de determinar la base imponible del tributo que gravaba las actividades de producción o comercialización cumplidas en la jurisdicción. En estos casos la Corte invalidó los gravámenes locales por entender los mismos afectaban el comercio internacional (Art. 75 inc.13 de la C.N.) cuya regulación compete a la Nación.

Aunque el común denominador en esta etapa (1966 a 1972), según los autores es que mientras la Corte se pronuncia claramente respecto de la declaración de incostitucionalidad relacionada a la aplicación del impuesto a los ingresos brutos en cuestiones que inciden en el comercio internacional, se afirma declarando la validez y licitud de la imposición local en materia de comercio interprovincial ya que considera que al cesar la circulación territorial del producto ingresado, la jurisdicción introductora se encuentra habilitada constitucionalmente para gravar la riqueza producida en su ámbito, no obstante la incidencia que pueda tener el impuesto en el comercio internacional.

c) La tercera etapa que se inicia a partir del año 1973, la Corte vuelve a su tradicional doctrina, generalizándola en materia de transporte internacional, aunque en casos puntuales relacionados con el comercio interjurisdiccional tiene criterios diferenciados. Es del caso puntualizar dos causas en las que la Corte se pronuncio a favor de la Provincias en la cuestión puntual de gravar las exportaciones con el impuesto a los ingresos brutos y que eventualmente deberían se citados por la Provincia de Misiones en la defensa de sus intereses.

#### 5.4 FALLOS INDUNOR Y MARWICK

Así tenemos que en el fallo "**Indunor**" el Tribunal le dedica específicamente dos considerandos a la relación entre el hecho imponible y la inclusión de los ingresos por exportaciones en la base imponible, allí señalo "10)... esta Corte declaro que el impuesto no grava la venta, sino que se limitaba a tomarla como índice del valor de la producción y que, en tales condiciones no importaba violación del orden constitucional en tanto el gravamen no perturbe la libre ejecución del acto de venta o lo supedita a determinadas exigencias, interfiriendo la salida de los productos de los límites provinciales o imponiendo impedimentos a la normal incidencia que todo impuesto tiene sobre la negociación de los productos; doctrina que fue ratificada posteriormente, entre otros, en Fallos: 210:791; 211:1254; 251:180; 253:74.

11) que por lo demás y como se ha expresado reiteradamente en el curso del proceso y en repetida jurisprudencia del tribunal, no cabe confundir el "hecho imponible" con la base o medida de la imposición pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es mas que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación. El primero se dirige al mero desarrollo de una actividad con fin de lucro; la segunda atiende al precio de venta de los productos únicamente como índice razonable para medir la riqueza producida (Fallos: 208:251; 211:1254), razón por la cual no puede cuestionarse la legitimidad constitucional del acto de imposición por computar dicha base para establecer el monto del tributo..." (CSJN, S.A. Indunor C.I.F.I y F. v. Provincia de Chaco, Fallos 286:301, 13/09/1973).

En este punto es importante remarcar que el Código Fiscal de la Provincia de Misiones no distingue en su Artículo 127 entre ingresos provenientes de ventas realizadas en la Provincia, en el resto del país o en el exterior, pues el impuesto grava la actividad local

En el punto referido a si las Provincias constitucionalmente han delegado a la Nación en forma exclusiva la aplicación de gravámenes que recaigan sobre ingresos por ventas al exterior La Corte en el fallo comentado en párrafo anterior ha dicho

"...Es facultad propia de las provincias elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, pudiendo hacerlo por medio de este o cualquier otro que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga con motivo o como requisito para permitir la salida de productos del ámbito territorial, con prescindencia de que se destine al consumo o elaboración fuera de la República..." agregando "...Que en virtud de lo expresado, no habiéndose alegado ni probado que el impuesto discutido se aplique únicamente en ocasión de la extracción de mercaderías de la jurisdicción provincial, no que la ley local sea entorpecedora,

frustratoria o impeditiva de la circulación de productos o de negociaciones efectuadas con fundamento en el principio de supremacía constitucional y declarar que no cabe reputarla en oposición con el art. 67 inc. 1 y 12 de la Constitución Nacional..."

En cuanto a que el tributo en cuestión grava la actividad y no la salida de la mercadería la Corte en la causa Marwick, S. A. c. Provincia de Misiones s/Repetición de Impuesto dijo: .

".....15) Que corolario de los principios enunciados es que las provincias puedan elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, a cuyo fin cabe que tomen en cuenta a más de las locales las ventas realizadas al exterior, toda vez que ese criterio constituye un razonable sistema de imposición que responde, en última instancia, a la actividad creadora de riqueza que se produce en el ámbito físico del Estado. Tal actividad estatal encuentra sustento, por lo demás, en la función reconocida al impuesto que, juntamente con su propósito de allegar fondos al tesoro público, constituye un valioso instrumento de regulación de la economía, complemento necesario del principio, con raigambre constitucional, que prevé atender el bien general (art. 67, inc. 2°, Constitución Nacional) al que conduce la finalidad de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas productivas (Fallos, t. 151, p. 359; t. 243, p. 98; t. 300, p. 1232; consid. 5°; "B. J. Service c. Mendoza, Provincia de", sentencia del 6 de diciembre de 1984) Rev. LA LEY, t. 1979D, p. 600; Rev. LA LEY, t. 1985B, p. 199).

16) Que no surge de autos que la producción de la actora sufra una discriminada carga impositiva que atienda específicamente a su destino ulterior. La ley 979, aquí cuestionada, no distingue entre los productos derivados al consumo local y los que se afectan a la exportación, de modo tal que la gabela recae sobre las mercaderías cuyas ventas se realizan en ambos supuestos; esta circunstancia, que no es refutada por la demandante, demuestra lo que es objeto de imposición. Así aplicada, resulta válida puesto que no grava específicamente actividades extraterritoriales y no se impone como motivo o como requisito para permitir la salida de los efectos del ámbito provincial (Fallos, t. 286, p. 301; t. 302, p.

1232 Rev. LA LEY, t. 1982A, p. 59).

17) Que no resultan convincentes las argumentaciones de la actora acerca de la interpretación que le mereció la reforma tributaria de la ley 979 y la subsistencia de la exención anterior contemplada en el Código Fiscal (t. o. 1977). En primer lugar, porque todo privilegio o exención en materia como la que aquí se trata, debe surgir de una expresa e inequívoca admisión legal y, en segundo término, porque no cabe inferir de un preexistente régimen tributario la implícita persistencia de beneficio semejante, cuyo reconocimiento o desconocimiento está sujeto al ejercicio amplio y discrecional de las facultades impositivas sobre cuya oportunidad o acierto no cabe revisión judicial (Fallos, t. 243, p. 98; t. 286, p. 301; consid. 5°) en tanto no comprometan los límites, infranqueables, del texto constitucional.

#### **5.6 - LA COPARTICIPACION FEDERAL**

Quienes sustentan que el gravamen contradice lo dispuesto por la ley de Coparticipación expresan que La Ley 23.548 no sólo regla la distribución de la recaudación de impuestos nacionales sino que, además, coordina el ejercicio de las potestades tributarias nacionales y de los poderes locales. Y por ello, el impuesto tal como lo prevé la Provincia de Misiones a partir de la ley 4255, no sólo incumple las pautas previstas para su dictado por dicha Ley, sino que También se superpone a un impuesto nacional coparticipable (Impuesto a las Ganancias), en los términos de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, toda vez que, el tributo debe ser absorbido por el exportador, en virtud de que los precios son internacionales y por tal motivo están determinados por el mercado, superponiéndose en consecuencia la gabela con el impuesto a las ganancias.-

Resaltando a su vez, los seguidores de esta postura, que el artículo 9° de dicha ley determina que la adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga, en lo que respecta a los Impuestos

sobre los Ingresos Brutos, que éstos deberán ajustarse a determinadas características. Entre éstas, se establece que las Provincias podrán gravar con dicho impuesto solamente las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza), definiéndose claramente -desde este punto de vista - la exclusión de las operaciones de exportación de la potestad de imposición de las provincias con el referido gravamen.

Esta posición está viciada desde sus fundamentos, toda vez que el fallo citado, invalidó el impuesto sobre los ingresos brutos a los prestatarios de un servicio público de transporte interjurisdiccional cuando se encontraba acreditado que las tarifas pertinentes habían sido fijadas por la autoridad Nacional sin considerar, entre los elementos del costo, el impuesto a los ingresos brutos provincial y que la actora era contribuyente, en el orden nacional, del impuesto a las ganancias<sup>20</sup>. Para decidir de esta forma, sostuvo que cuando el impuesto provincial sobre los ingresos brutos no es trasladable por no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante tarifa oficial su determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por el contribuyente, hipótesis en la cual, el gravamen queda excluido de la previsión del art. 9º, inc. b, párrafo cuarto, de la entonces vigente ley de coparticipación (Nº 20.221, texto según ley 22.006) y encuadrado en el párrafo segundo del mismo artículo, en cuyo texto se plasmó el principio básico que privilegió el legislador, consistente en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable.

De ahí que, encontrándose las rentas de las demandantes sujetas al impuesto a las ganancias (ley 20.628 y modificatorias), la aplicación del tributo local importaba la configuración de la hipótesis de doble imposición contraria a las reglas señaladas precedentemente. Pero la Corte Suprema, en el fallo VIA

BARILOCHE C/ PROVINCIA DE MISIONES en relación a una situación semejante, rechazó el planteo, toda vez que el servicio prestado por la empresa no se encontraba tarifado (tráfico libre), no existiendo restricción

alguna en cuanto a las tarifas, y por lo tanto la empresa podía trasladar el tributo al consumidor sin ninguna restricción.-

Por ello, pretender equiparar el precio determinado por el mercado internacional, con un precio tarifado, carece de sustento, tanto jurídico como económico, ya que al exportador no le esta vedado trasladar el impuesto, por que llevando al extremo la interpretación pretendida, a los exportadores no se les debería aplicar tributos de ninguna naturaleza, ni aun las tasas o contribuciones municipales, el impuesto inmobiliario o el de sellos. E incluso regular, en ejercicio de las atribuciones del poder de policía, lo relativo a la insalubridad del trabajo en fábricas, reduciendo horarios, por que ello determinaría un aumento en el precio del producto que incidiría en el comercio internacional por que no lo podría trasladar

**CSJN in re: "Vía Bariloche S.R.L. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - V. 549. XXXVI.**

11

En cuanto a la interpretación que se realiza del art. 9 b) - 1 que establece "...- **Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza".**

Pretender determinar por contrario sensu, que implícitamente de dicho articulo surge la prohibición de gravar las exportaciones, es improcedente, toda vez que la misma Corte Suprema ha dicho que "el reparo formulado al precepto de la ley 20.221, modificado por ley 22006, que permite gravar con el impuesto a los ingresos brutos las actividades conexas a la exportación ("transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza"), promueve el examen de una cuestión insustancial, ya que el otorgamiento de esas facultades no importó conferir una prerrogativa que las provincias no se hubieren reservado"<sup>23</sup>.-

Dejando en claro, que las Provincias, sin necesidad de que el Congreso a través de la ley citada, aclare el punto, estaban facultadas a gravar dichas

actividades, debiendo realizarse la interpretación de las prohibiciones con carácter restrictivo, no estando prohibido expresamente por la ley de coparticipación, y no siendo dicha posibilidad inconstitucional de acuerdo a lo ya expuesto, estimo que este fundamento carece de sustento lógico en cuanto a la interpretación que se pretende dar a la norma.-

#### **6-CONCLUSION - ESTADO ACTUAL DE LA CUESTION**

En este punto se concluye que dadas las características de la acción, la complejidad de la cuestión analizada que hace a la esencia del estado federal y de la república, como así también al que la Corte se declaró incompetente para entender de manera originaria es del caso hacer algunas consideraciones.

En primer término se debe decir que el tema la declaración de incompetencia de la Corte es muy opinable por cierto, dado que el argumento esgrimido por el más alto tribunal de que la Provincia de Misiones no fue la demandada, sino su oficina de recaudación de impuestos, esto es la Dirección General de Rentas de la Provincia, en cierta manera no es sustentable, dado que es un organismo de la Provincia de Misiones y además lo que se cuestiona en la acción de inconstitucionalidad es una Ley de la Provincia de Misiones, por lo que no cabe la menor duda de que la Corte se debería haber declarado competente a mi humilde saber y entender. Además no escapa la importancia del tema en cuestión que es de tal envergadura por su naturaleza constitucional tributaria y por estar en juego normas federales que no admite mayor dilación en su tratamiento como a la que ahora está sometida, toda vez que el trámite ordinario en la Provincia de Misiones, al igual a que la mayoría de los Tribunales Provinciales es realmente muy lento y podrá tardar años en resolverse en todas las instancias previas antes de llegar a la Corte, lo que torna ilusorios a los derechos de los contribuyentes y los deja en situación de total indefensión ante la particular pretensión fiscal de la Provincia. Que de la misma manera en que se está de acuerdo en la necesidad de pagar impuestos para el normal

funcionamiento del aparato estatal, se pretende como contrapartida que se cobren impuestos legítimamente legislados y en armonía con el sistema tributario argentino.- Puesto que de la misma manera que el Estado recauda tributos para poder funcionar y así lograr el cumplimiento de sus fines -*el primero de los cuales debería ser el respeto a los derechos individuales de los contribuyentes*- y la consecución del bien público y colectivo, se pretende que se respeten sus derechos como contribuyentes y que no se les cobren sumas en exceso a las que corresponden por derecho.-

Lo que nos demuestra el presente trabajo es que evidentemente al Estado demandado no le interesa la suerte ni los derechos de los contribuyentes, animándolo una insaciable voracidad recaudatoria, a cualquier costo.- Ello no es legítimo y, más importante, no es justo.-

Con lamentable frecuencia, y en su afán por recaudar recursos para el erario público, la autoridad fiscal -*en este caso la provincial*- prescinde de los principios más elementales que configuran la libertad fiscal, el principio de legalidad (art. 19 CN), al derecho de igualdad ante la ley (art. 16, CN), el derecho al debido proceso legal y adjetivo (art. 18 CN) y el principio de seguridad jurídica.-

En efecto, si bien el sistema fiscal presenta particular importancia para la integración del tesoro nacional, con el cual se solventan los gastos que genera la actividad estatal encaminada hacia el logro del bien común, ello no significa restar trascendencia a las libertades individuales que deben ser preservadas de un ejercicio patológico o arbitrario del poder impositivo, que desemboque en la supresión o desnaturalización de la libertad fiscal correspondiente a los contribuyentes (*conf. Segundo V. Linares Quintana, "Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional", 2ª edición, T. V, pág. 177, Ed. Plus Ultra, Buenos Aires 1977/88*).-

Cuando la autoridad fiscal, o cualquier autoridad pública, ejecutan actos que rozan derechos y libertades de las personas, su actuación debe desenvolverse dentro del cauce legal obrando con mesura, prudencia y firmeza, pero jamás con

arbitrariedad o torpeza.- Tal es, precisamente, el caso de autos.-

Esa torpeza, eventual falta de diligencia o error inexcusable, en modo alguno pueden justificar el ilegítimo proceder de la provincia demandada al pretender gravar las exportaciones con el IIB provincial, en franco desmedro de la ley de coparticipación federal, y de la prohibición expresa prevista en los incisos 1° y 13° del art. 75 de la Carta Magna Nacional.-

El efecto económico y financiero inmediato de la aplicación de la normativa en la actualidad ha significado que muchas empresas e industrias se trasladaran a la vecina Provincia de Corrientes en las que las exportaciones no se encuentran gravadas con ingreso brutos. Asimismo y como se dijera las acciones legales entabladas por los contribuyentes afectados marchan muy lentamente, lo que demuestra una vez mas que la medida además de ser desacertada a los intereses de la Provincia en cuanto al permanente exodo de empresas e industrias es injusta en cuanto a su tratamiento procesal dado los intereses en juego para la Provincia de Misiones.

**DR- LUIS MIGUEL PALMA**  
**ABOGADO**