

“Gravabilidad de las exportaciones en los tributos locales”



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA. ESCUELA DE POSGRADO.

ESPECIALIZACIÓN EN INGRESOS PÚBLICOS

AUTOR: DR. Garcia Daniel Ricardo

TUTOR: DR. ESP. EN TRIBUTACIÓN GOÑI, LUIS G.

Índice

| | |
|---|----|
| RESUMEN..... | 5 |
| CAPITULO I – Régimen tributario federal..... | 7 |
| Régimen tributario federal. Distribución de potestades fiscales | 7 |
| Potestades tributarias para gravar el comercio interjurisdiccional | 9 |
| CAPITULO II – Ingresos brutos y exportaciones | 11 |
| Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 de 1988..... | 11 |
| Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. | 11 |
| Posición doctrinaria frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en relación a las exportaciones..... | 13 |
| Reacción de las provincias argentinas. Códigos Tributarios Locales | 15 |
| Provincia de Misiones..... | 15 |
| Planteos judiciales | 17 |
| Posición del autor | 18 |
| CAPITULO III – Tributación municipal..... | 21 |
| Potestad tributaria de los municipios en Argentina..... | 21 |
| Facultad del fisco local para fijar con autonomía su base imponible | 22 |
| Posición del autor | 23 |
| Conformación de la base imponible de tributos municipales por seguridad e higiene con ingresos por exportaciones | 25 |
| Tasas municipales..... | 25 |
| Tasas de Registro e Inspección y similares | 26 |
| Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. Posición ante la autonomía municipal | 26 |
| Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallo Dinel S.A..... | 27 |
| CAPITULO IV – Convenio Multilateral – Consideraciones generales..... | 31 |
| Convenio Multilateral. Consideraciones generales | 31 |
| Convenio Multilateral y su aplicación a los municipios – artículo 35 | 31 |
| Jurisprudencia de la Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral Su criterio ante los planteos de violación al art. 35 | 33 |
| Fallo “Abb-Elster S.A. contra Municipalidad de Lanús”. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires..... | 36 |
| Comisión Federal de Impuestos – disposiciones referentes a municipios | 38 |
| CAPITULO V - Tributación del Mercosur..... | 41 |
| CONCLUSIONES | 43 |
| BIBLIOGRAFIA | 45 |
| Libros..... | 45 |
| Jurisprudencia..... | 46 |

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo efectuar un análisis de las potestades tributarias que revisten los fiscos locales (provinciales y municipales) de incorporar en la base imponible de sus tributos los ingresos originados por operaciones de venta al mercado exterior (comúnmente denominado “exportación”).

La doctrina y la jurisprudencia han producido frondoso material de estudio con posturas encontradas. De allí la motivación para elaborar una investigación del tema, efectuando un estudio del régimen de potestades fiscales que revisten los Estados en nuestra organización constitucional.

La obra se estructura en cinco ejes temáticos divididos en capítulos: 1) el régimen constitucional tributario, 2) las provincias, 3) los municipios, 4) el convenio multilateral – consideraciones generales- y 5) la tributación del Mercosur.

Cada tópico será analizado en relación al tema central de la obra, es decir, la gravabilidad de ingresos de exportación.

En primer término se aborda el deslinde tributario del sistema constitucional de la República Argentina, explicando las potestades tributarias de cada estructura de estado.

En segundo lugar se analizan las posiciones asumidas por las diversas provincias argentinas en cuanto a la incorporación o no de los ingresos por ventas al exterior en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En este marco también se estudia el compromiso suscripto por las provincias en la Ley de Coparticipación Federal y la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En la tercera parte del trabajo se abordará doctrina y jurisprudencia -administrativa y judicial- referida a la posibilidad de los fiscos municipales de incorporar, dentro de su base imponible, los ingresos derivados de ventas al mercado externo.

En el cuarto capítulo se expondrá minuciosamente las disposiciones del Convenio Multilateral en relación a los municipios y la jurisprudencia vertida por la Comisión Arbitral y Plenaria a los efectos de explicar el criterio en relación a la incorporación de los ingresos obtenidos por exportación en la base imponible municipal.

Finalmente se comentará la estructura tributaria subnacional de los países del Mercosur.

El fin de la obra es discernir si los ingresos por ventas de bienes y/o servicios al exterior pueden o no ser incluidos en la base imponible de los tributos, ya sea en los ingresos brutos provinciales o las tasas de seguridad e higiene municipales.

CAPITULO I – Régimen tributario federal

Régimen tributario federal. Distribución de potestades fiscales

La Argentina ha adoptado la forma de estado Federal conforme lo declara la Constitución Nacional (CN) de 1853 en su artículo 1º. El sistema federalista supone la existencia de más de un centro territorial con capacidad normativa, en el que se equilibran la unidad de un solo Estado con la pluralidad y autonomía de muchos otros¹.

Este sistema adoptado establece tres órdenes de estado (Nación, provincias y municipios) con perfiles, características y competencias propias en relación de subordinación y participación.

En orden de nuestro interés, cabe señalar que cada una de estas unidades políticas desarrolla diversos tipos de funciones que le son atribuidas en virtud de sus competencias. La ejecución de estas funciones insume recursos que condicionan las diversas competencias y tareas de las unidades políticas. De allí se origina la potestad tributaria, definida como “la aptitud que se atribuye al Estado, es decir, a la representación política del conjunto de una sociedad para exigir compulsivamente contribuciones obligatorias en orden a satisfacer intereses generales”.²

La Carta Magna reconoce potestades tributarias directas únicamente a la Nación (arts. 4º y 75, incs. 1 y 2) y a las Provincias (arts. 121 y 75 inc. 2), más no reconoce en forma expresa potestades fiscales a los municipios. No obstante ello, en virtud del análisis sistemático de los artículos 5º y 123º, se puede concluir que los municipios de provincias detentan un grado cierto de autonomía que debe ser asegurado en las constituciones provinciales.

En materia fiscal y tributaria, el artículo 123º de la CN asegura la autonomía financiera y económica de los municipios; por lo tanto, las provincias deben regular la potestad fiscal de los municipios.

Claro está que el Estado Argentino posee una estructura normativa que establece, como enunciamos, tres niveles de Estado que deben armonizar sus potestades de imposición. Ello

¹ Conf. GELLI, María Angélica. Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada. Tercera Edición ampliada y actualizada. Editorial La Ley. Buenos Aires 2007. Pág. 29.

² BULIT GOÑI, Enrique G. Constitución Nacional y Tributación Local. Tomo I. Primera Edición. Editorial Ad Hoc. Buenos Aires. 2009. Pág. 531.

en virtud de no vulnerar las garantías constitucionales de los contribuyentes tales como la doble imposición, razonabilidad, proporcionalidad e igualdad de las cargas públicas, etc.

En forma abreviada podemos señalar las potestades que en materia tributaria ha distribuido la CN a cada unidad de gobierno.

- Nación

De manera exclusiva y excluyente la potestad de establecer derechos de importación y exportación (art. 4)

- Nación y Provincias

De modo concurrente y sin condiciones, la potestad de establecer contribuciones indirectas (art. 75, inc. 2°).

De modo concurrente y condicionada a la Nación, la potestad de establecer contribuciones directas, solo por tiempo determinado y siempre que la seguridad, la defensa o el interés general del Estado lo exijan (art. 75 inc. 2°).

- Provincias

De modo exclusivo y sin condiciones, la potestad de establecer contribuciones directas (art. 75, inc. 2°).

- Municipios

La CN omitió asignar en forma específica potestad de imposición alguna. No obstante ello, el artículo 5 de la Carta Magna dispone que las provincias deben asegurar la existencia del “régimen municipal”. Esto debe entenderse en materia tributaria como el aseguramiento de cierta potestad tributaria que permita a los municipios incorporar recursos económicos que permitan el desarrollo y ejecución de las funciones y competencias que constitucionalmente han sido asignadas.

Por su parte, a partir de la reforma constitucional de 1994, se ha dispuesto la autonomía económica y financiera –entre otras- a los efectos de “asegurar” la existencia de los municipios en términos financieros.

Potestades tributarias para gravar el comercio interjurisdiccional

En los artículos 4° y 75° inc. 1 y 2 de la CN se encuentran enumeradas las fuentes de recursos que conforman el tesoro del gobierno central.

Entre los recursos enunciados por el artículo 4°, a los fines del presente estudio interesa analizar las rentas originadas por los “derechos de importación y exportación”.

Dichos ingresos los percibe el Estado Nacional en forma exclusiva, es decir, sin que otro orden estadual pueda exigir coactivamente dichos gravámenes.

Esta disposición se complementa, a su vez, con la denominada cláusula comercial del artículo 75° inc. 13 de la CN, la cual dispone como competencia exclusiva del Congreso de la Nación la potestad de “reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”.

Esta cláusula de la CN tiene origen en el artículo I, sección 8.3 de la Constitución de los Estados Unidos de Norte América. Tanto allí como en nuestro país ha suscitado cuestionamientos al respecto de la validez de tributos locales aplicados sobre operaciones del comercio internacional³.

No obstante ello, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) resolvió en el precedente Transporte Vidal S.A.⁴ que las provincias tienen plenas facultades para gravar la actividad interjurisdiccional (la actividad económica desarrollada por los sujetos a través del territorio de dos o más provincias).

En la misma línea, en el fallo Telefónica de Argentina⁵ el Alto Tribunal reconoció específicamente la potestad municipal para gravar actividades sujetas a regulación de la jurisdicción federal, en este caso, la actividad de telefonía.

De lo expuesto surge con total claridad que la jurisprudencia de la CSJN entiende legal el ejercicio de la potestad tributaria de las provincias y municipios para gravar actividades interjurisdiccionales sin que exista vulneración al artículo 75° inciso 13° de la CN (cláusula de comercio).

A su vez, la disposición del artículo 75, inc. 13 de la CN —expresa Sánchez Viamonte—⁶ tiene gran amplitud: “...porque no se refiere al comercio en su carácter de acto jurídico

³GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada*, 3° Edición ampliada y actualizada, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 580.

⁴C.S.J.N. “Transporte Vidal S.A. c/ Provincia de Mendoza”, Fallos 305:516 (1984).

⁵C.S.J.N. “Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús”, Fallos 320:621 (1997).

únicamente, sino a todas las manifestaciones de la vida económica relacionadas con la prosperidad nacional, es decir, la legislación industrial en todos sus aspectos, las leyes de patentes y marcas, la navegación marítima y fluvial (...) el régimen impositivo que grava la riqueza y su circulación...”.

La clausula de comercio integra el conjunto de disposiciones que prohíben el establecimiento de aduanas internas (artículos 9, 10 y 11 de la CN).

⁶ SÁNCHEZ VIAMONTE, Carlos, *Manual de derecho Constitucional*, en SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, 5° Edición, AbeledoPerrot, 2011, pág. 81.

CAPITULO II – Ingresos brutos y exportaciones

Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 de 1988

En el año 1988 se sancionó la aún vigente Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 (LCFI).

Bajo la forma de una ley – convenio, dicha norma establece el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la Nación y las provincias⁷.

Así, luego de ratificada por las respectivas legislaturas provinciales, la Ciudad de Buenos Aires y la Nación, la LCFI forma parte del derecho “intra federal” de concertación y se incorpora al derecho público interno de cada Estado local.

Ello surge de la causa AGUEERA⁸ por cuanto ubica a: “...los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el gobierno nacional en un rango normativo específico dentro del derecho federal...”.

En lo referente al tema bajo examen debemos acudir al Capítulo II denominado “Obligaciones Emergentes del Régimen”, específicamente el art. 9º, inc. b) pto. 1º de la ley analizada.

Allí se prescribe que el IIBB podrá gravar “las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza)”.

A partir de la reforma del año 1994 de la CN, esta Ley de Coparticipación tomó estado constitucional (artículo 75 inc. 2 de la CN).

Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La pretensión de las provincias de gravar las operaciones de ventas al extranjero con el IIBB ha sido llevada a los estrados del máximo tribunal.

⁷ BALBO, Elvira. Las “Otras Obligaciones” emergentes de la Coparticipación: Un abordaje de su ineludible revisión. Elaborado en base al trabajo presentado por la autora citada en las 43º Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas. Universidad Nacional de Córdoba - 2010-

⁸ C.S.J.N. “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa”, Fallos 322:1781 (1999). La causa en cuestión analiza el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Sin perjuicio de ello, los conceptos vertidos son de utilidad para analizar la naturaleza jurídica de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

En un primer momento, la Corte Suprema negó atribuciones impositivas a los estados locales en relación con actividades vinculadas al comercio internacional.

En ese sentido, la sentencia *Quebrachales Fusionados*⁹ señala: "Las provincias tienen 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".

En este caso, la Provincia tomaba en cuenta las ventas al exterior al solo efecto de fijar la base imponible del tributo que gravaba las actividades de producción o comercialización en su jurisdicción.

El 13/9/1973 el Máximo Tribunal adoptó la posición mantenida hasta la actualidad sin variaciones. El fallo *Indunor S.A.*¹⁰ estableció doctrina judicial al respecto.

Dicho criterio fue reiterado en causas posteriores como *Bovril Argentina*¹¹; *Moos, Elías S.A.*¹² e *Impresit Sideco S.A.*¹³

El precedente *Indunor* destaca, en primer término, que las provincias conservan todas las facultades no delegadas a la Nación. Es por ello que pueden establecer libremente impuestos sobre las materias no delegadas expresamente a la Nación por la Constitución Nacional (artículo 121 CN).

La sentencia señaló que el impuesto provincial (en ese momento denominado impuesto sobre las actividades lucrativas) no importa violación al orden constitucional en tanto no perturbe la libre ejecución del acto de venta o lo supedita a determinadas exigencias.

⁹ C.S.J.N. "*Quebrachales Fusionados SA c/ Pcia. de Chaco*", Fallos 280:176 (1971)

¹⁰ C.S.J.N. "*Indunor S.A. c/ Chaco*", Fallos 286:301 (1973)

¹¹ C.S.J.N. "*Bovril Argentina c/ Provincia de Entre Ríos*", Fallos 300:310 (1978)

¹² C.S.J.N. "*Moos, Elías S.A. c/ Provincia de Buenos Aires*", Fallos 300:1232 (1978)

¹³ C.S.J.N. "*Impresit Sideco S.A. c. Provincia de Buenos Aires*", Fallos 304:1129 (1982)

En ese sentido expresó el precedente analizado que: “el impuesto no grava la venta, sino que se limita a tomarla como índice del valor de la producción, y por ende no afecta al orden constitucional en tanto no perturbe la libre ejecución del acto de venta o lo supedite a determinadas exigencias, interfiriendo la salida de los productos de los límites provinciales, por encima de la normal incidencia que todo impuesto tiene sobre la negociación de los productos”¹⁴.

El citado fallo argumentó que ante la inexistencia de pruebas de que la ley local sea entorpecedora, frustratoria o impeditiva de la circulación de productos o de negociaciones con las naciones extranjeras, no puede reputársela en oposición con los artículos 67, incs. 1º y 12º de la Constitución nacional -actual artículo 75 inc. 13- de la denominada “cláusula comercial”¹⁵.

El antecedente judicial analizado expresa que el impuesto provincial será válido siempre y cuando el mismo no interfiera ni entorpezca la libre circulación dentro del territorio del país de los bienes sujetos a comercialización.

Posición doctrinaria frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en relación a las exportaciones

En virtud de la normativa constitucional expuesta se intenta dilucidar la potestad de las provincias para gravar, mediante el impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB), los ingresos derivados por operaciones de ventas al mercado internacional.

En un análisis estrictamente constitucional, los fiscos provinciales están legitimados para incluir, dentro de la base imponible de sus tributos, los ingresos que se registran por exportaciones.

En esta posición se manifiesta Bulit Goñi¹⁶ quien argumenta con claridad que: “...desde el punto de vista estrictamente constitucional, los fiscos locales, es decir, las provincias y las municipalidades, pueden aplicar tributos sobre las actividades cumplidas o los bienes producidos en su ámbito, aun cuando los ingresos sobre los que recaigan se originen en la exportación de tales bienes” (...) “...a pesar de esa ‘autorización’ constitucional, ha sido

¹⁴ Indunor S.A. (ver cita 10)

¹⁵ Idem.

¹⁶ BULIT GOÑI, Enrique G, *Constitución Nacional y Tributación Local*, Tomo I, 1º Edición, Ad Hoc, Buenos Aires, 2009, pág. 824.

sabia la política de las provincias, legislativamente consagrada de manera individual y conjunta, entre sí y con la Nación, la de abstenerse de gravar tales ingresos provenientes de exportaciones...”. Como el mismo autor lo prescribe, existe una “autorización constitucional” para gravar con tributos locales ventas destinadas al mercado externo.

Pablo Revilla¹⁷ ha expresado “...a partir del año 1973, ha sido pacíficamente aceptado que no media óbice constitucional alguno para que las provincias alcancen los ingresos provenientes de las ventas de productos al exterior, en tanto aquellos constituyan la expresión cuantitativa de un hecho imponible cuyo sustento material y territorial reside en el ejercicio de una actividad en jurisdicción de la provincia...”.

No obstante ello, una fuerte posición doctrinal (Enrique Bulit Goñi¹⁸, Pablo Revilla¹⁹, Lorena Almada y Cecilia Matich²⁰) se manifiesta señalando que las provincias, pese a la clara e irrefutable autorización constitucional, han vedado su legítima potestad tributaria de gravar ingresos derivados de ventas al mercado internacional toda vez que se han adherido “sin reservas” al régimen de la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos.

Explica Bulit Goñi²¹ que “...sin duda el apartado transcrito (se refiere al art. 9° de la ley 23.548) importa –implícitamente– la voluntad de la ley de que las exportaciones no sean alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos, así como la ‘autorización’, en sentido opuesto y esto sí dicho de modo expreso, para que las mencionadas actividades conexas a las exportaciones puedan ser gravadas...”.

¹⁷ REVILLA, Pablo, “*Tratamiento de las exportaciones en el impuesto sobre los ingresos brutos bajo el prisma de la ley de coparticipación federal*”, en *Tributación Local Provincial y Municipal*, director Juan Manuel Álvarez Echague, Tomo I, 1° Edición, Ad Hoc, Buenos Aires, 2010, pág. 487.

¹⁸ BULIT GOÑI, Enrique G, obra citada, Pág. 824

¹⁹ REVILLA, Pablo, obra citada, pág. 488 y 489.

²⁰ ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, *Las tasas Municipales en el ámbito tributario*, La Ley, 1° Edición, Buenos Aires, 2009, pág. 220

²¹ BULIT GOÑI, Enrique G. Óbra citada, Pág. 1395.

Reacción de las provincias argentinas. Códigos Tributarios Locales

Sin perjuicio a la reconocida validez constitucional de incluir en la base de medición del IIBB provincial las operaciones de exportación, las jurisdicciones locales han definido -delimitando su política fiscal- no gravar dichas operaciones de comercio exterior.

Los fiscos han recurrido a figuras jurídicas distintas para no gravar la actividad bajo análisis, las cuales se expondrán a continuación²²:

Exención: Ciudad de Buenos Aires, art. 126, inc. 12 C.F.; Entre Ríos, art. 169, inc. u) C.F.; Mendoza, art. 185, inc. o); y salta, art. 174, inc. k) C.F.

Exclusión del hecho imponible: Buenos Aires, art. 146, inc. d) C.F.; San Luis, art. 170, inc. d) C.F.; Santa Cruz, art. 29, inc. d), dec. ley 1627/58; Tierra del Fuego, art. 102, inc. d), C.F.; y Tucumán, art. 197, inc. d) C.F. Exclusión de la base imponible: Catamarca, art. 180, inc. d) C.F.; Chaco, art. 119, inc. d) C.F.; Chubut, art. 4, inc. d) C.F.; Formosa, art. 205, inc. d), dec. Ley 1887; Córdoba, art. 164, inc. i), C.F.; Corrientes, art. 125, inc. d), C.F.; Formosa, art. 205, inc. d), C.F.; Jujuy, art. 182, 4, C.F.; La Pampa, art. 166, inc. d), C.F.; La Rioja, art. 183, inc. d) C.F.; Neuquén, art. 166, inc. d), C.F.; Rio Negro, art. 4, inc. d), LEY 1301; San Juan, art. 114, inc. d), C.F.; Santa Fe, art. 127, inc. c), C.F.; Santiago del Estero, art. 174, inc. d), C.F.

La técnica legislativa correcta para manifestar la abstención provincial de gravar ingresos por ventas al mercado exterior es la exención. Esta posición puede sostenerse toda vez que las provincias son las encargadas -mediante el ejercicio de su autonómica- de fijar su política fiscal y regular la extensión de su poder tributario.

Provincia de Misiones

Hasta el periodo 2005, la Provincia de Misiones, en sintonía con las demás jurisdicciones del país, excluía a los ingresos por exportaciones de productos y mercaderías de la base imponible de los IIBB.

A partir del 14 de enero de 2006, mediante la ley provincial 4255, la Provincia de Misiones definió, en uso de su legítima y constitucional potestad tributaria, derogar la exención establecida en el inc. d) del art. 128 del Código Fiscal Provincial. Dicha norma consideraba a los ingresos por exportaciones como no gravados por el impuesto.

²² Cfme. BULIT GOÑI, Enrique G. Obra citada, Pág. 1393.

Desde ese momento, Misiones se transformó en la única provincia del país en ejercer su potestad tributaria e incluir en la base imponible del impuesto sobre los IIBB los ingresos originados por la venta de bienes y servicios al exterior.

Conforme señalan Lorena Almada y Cecilia Matich²³ en su completa exposición al respecto de la situación de Misiones, se encuentran en trámite ante la Comisión Federal de Impuesto desde el 26 de Julio de 2006 los siguientes expedientes:

- Expediente 637/06 “Unión Industrial Argentina (UIA) c/ Provincia de Misiones IIBB s/ exportaciones”;
- Expediente 646/06 “Cámara Argentina de la Industria Cosmética y Perfumería – (CAPA). Impuesto sobre los Ingresos Brutos a exportaciones. Derogación del inc. d) del art. 128 de la ley 2860 (Código Fiscal) Provincia de Misiones;
- Expediente 647/06 “Coordinadora de Industrias de Productos Alimenticios – (COPAL). Impuesto sobre los ingresos brutos a exportaciones. Derogación del inc. d) del art. 128 de la ley 2860 (Código Fiscal) Provincia de Misiones.

Las citadas autoras señalan que los expedientes provienen de una remisión de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, en donde la misma se declaró incompetente.

El Comité Ejecutivo ha establecido, mediante la Resolución 364/2007, la acumulación de los tres expedientes mencionados dada la completa identidad de objeto de las tres causas.

En los considerandos de dicha Resolución se expresó que: “con fecha 26 de julio del año 2006 fueron recibidas estas actuaciones, derivadas por nota del Presidente de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, donde se manifiesta que “habida cuenta de la incompetencia de la Comisión Arbitral, se remite la presente para los efectos que estime corresponder”.

La Comisión Federal de Impuestos no ha emitido resolución al respecto del tema sometido bajo su consideración.

²³ ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, obra citada, pág. 229.

Planteos judiciales

El planteo de inconstitucionalidad del artículo 30 de la citada ley 4255 llegó a la Corte Suprema de Justicia, que el 27 de diciembre de 2006 se pronunció en la causa Henter Industrial y Comercial S.A.²⁴

La actora -dedicada a la venta de madera con destino al mercado internacional- invocó que la ley 4255 de la Provincia de Misiones lesionaba los derechos originados por la ley 23.548, específicamente su art. 9º, inc. b); la ley 22.415 (Código Aduanero); el Pacto Federal Para la Producción, el Empleo y el Crecimiento, ratificado por ley local 3045; y los arts. 4º, 9º, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 28, 31, 75 (incs. 1, 10 y 13), 121 y 126 de la CN.

A los efectos de resolver la cuestión, el Alto Tribunal comparte los argumentos del dictamen de la señora procuradora fiscal y declara que la causa es ajena a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia. Esto significa que el proceso debe ser tramitado ante la justicia ordinaria de la Provincia de Misiones. La sentencia del Alto Tribunal no se expide sobre el fondo de la materia litigiosa.

En otro precedente más reciente, el 4 de Febrero de 2014 la Corte Suprema de Justicia emitió el fallo Aceitera Martinez S.A.²⁵, en donde, parcialmente, se dio tratamiento a las potestades de la provincia para gravar ingresos por exportación.

El demandante, en los argumentos, reconoce las facultades de la Provincia de Misiones para gravar operaciones de comercio exterior mediante el IIBB. Esto surge expresamente del fallo cuando se expone que: "...Aclara (se refiere a la impugnante) que no cuestiona el poder que tienen las provincias para gravar, mediante el impuesto a las ingresos brutos, las exportaciones realizadas desde su propio territorio, sino que se centra en el exceso del ejercicio de esa potestad al pretender incluir en el tributo la actividad exportadora desarrollada en otros estados, sin ningún vínculo territorial con la Provincia de Misiones...".

No obstante, el planteo específicamente está destinado señalar que el contribuyente no desarrolla la actividad de venta de bienes al extranjero desde la provincia en cuestión, sino que comercializa y vende sus productos al mercado interno en Misiones.

²⁴ C.S.J.N. "Henter Industrial y Comercial S.A. y otros c/Provincia de Misiones", Fallos 329:6033 (2006)

²⁵ C.S.J.N. "Aceitera Martínez S.A. c/Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" (2014).

Ante los planteos esgrimidos por la actora, la Corte habilitó su competencia originaria (conforme el artículo 116 de la CN) por ser una provincia parte y tratarse de una cuestión federal.

La Corte otorgó la medida cautelar de no innovar solicitada por la actora, a los efectos de que la determinación de la Provincia no cause lesión en sus derechos. El fallo no se expide sobre el fondo de la cuestión, sino que se circunscribe a otorgar la medida cautelar de referencia²⁶.

Posición del autor

Cabe aclarar que la propia Corte Suprema (máximo intérprete de la CN) es la que, en un análisis minucioso, ha definido constitucionalmente válido la potestad local de incorporar en la base imponible del IIBB las operaciones por actividades de venta al extranjero, por lo tanto, no existen dudas jurisprudenciales al respecto.

Del propio fallo INDUNOR S.A. se extrae que la incorporación a la base imponible del IIBB (en ese entonces el impuesto era sobre las actividades lucrativas) de las operaciones de exportación no vulnera la denominada cláusula del comercio. Para sostener la supuesta violación a la cláusula comercial, quien alega su violación debe demostrar en forma concluyente que el impuesto provincial es impeditivo, entorpecedor o frustratorio del tráfico comercial (interjurisdiccional o internacional.)

El tributo local es válido siempre que no grave específicamente la entrada o la salida de la provincia o del país de un determinado bien o servicio, ni importe un tratamiento discriminatorio en beneficio de la producción local.

Cabe resaltar que el IIBB provincial no es un impuesto que recaiga sobre la mera venta de bienes y servicios. Muy por el contrario, el hecho imponible de este tributo es el ejercicio de una actividad comercial, industrial o profesional, donde se consideran los ingresos originados por el ejercicio de esa actividad como base de medición o mensura (base imponible del impuesto).

²⁶ En ese mismo sentido, continuando con el criterio del fallo citado en la nota al pie anterior se han dictado: C.S.J.N. "Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza" (2015) y C.S.J.N. "Alliance One Tobacco Arg. S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" (2016).

Resulta razonable gravar con el tributo local los ingresos por operaciones, actividades o servicios interjurisdiccional, sean interprovinciales o internacionales, ya que los mismos recaen sobre la actividad productora de riqueza que se produce en el ámbito físico de la jurisdicción local.

Por otro lado, del análisis de la ley 23.548, art. 9º, inc. b), pto. 1º, se colige que no fue intención de las provincias enervar su legítima y constitucional potestad tributaria de gravar los ingresos derivados de exportaciones. En dicha norma los Estados locales efectuaron una aclaración legal al respecto de que su poder de imposición abarca las “actividades conexas a la exportación”.

Bulit Goñi hace referencia a una “voluntad implícita” de las provincias para enervar su potestad de gravar los ingresos por exportaciones. Sin embargo, advierte de seguido en su obra que la supuesta prohibición “no ha sido colocada expresamente” en la Ley de Coparticipación Federal de Impuesto.

Al no existir en la ley de coparticipación una prohibición expresa, es carente de sustento jurídico afirmar que las provincias han renunciado a dicha potestad de tributaria.

Argumentar lo contrario afectaría las potestades de imposición de los Estados locales (art. 75, inc. 2 de la CN) sin que estos hayan renunciado a esa facultad en forma expresa. Es decir, existiría una clara vulneración a la distribución de competencias tributarias que establece la CN.

Es inconducente entender que las provincias hayan efectuado una renuncia “implícita” a sus legítimas potestades de gravar con el tributo local los ingresos originados por exportación.

Conclusiones

- La potestad de las provincias de incorporar en la base imponible del impuesto a los ingresos brutos los ingresos producidos por operaciones internacionales no encuentra ningún óbice constitucional.
- La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos aclara que las provincias podrán gravar las actividades conexas a las exportaciones. Cabe agregar que esta norma no establece prohibición alguna a las provincias para gravar ingresos originados por exportaciones

- Al no existir prohibición, los estados provinciales están revestidos de potestad tributaria para gravar con el IIBB los ingresos de ventas de bienes y servicios al exterior
- Las provincias han definido, en ejercicio de su autonomía y mediante su política fiscal, abstenerse de gravar los ingresos originados por exportaciones utilizando figuras como la exención, la exclusión de base imponible y exclusión del hecho imponible.
- La Provincia de Misiones ha determinado derogar la exención del inc. d) del art. 128 del Código Fiscal Provincial.

A partir de allí, se encuentra incluido en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos los ingresos que los contribuyentes obtengan por operaciones de exportación de bienes y servicios.

Todo ello en ejercicio de su autonomía tributaria, la cual faculta a las provincias a fijar con independencia la base de medición de sus tributos.

CAPITULO III – Tributación municipal

Potestad tributaria de los municipios en Argentina

La potestad tributaria de los municipios ha sido motivo de discusión a lo largo de la historia jurídica nacional. Inclusive en la actualidad no hay acuerdo en la doctrina tributarista al respecto.

Entre los constitucionalistas que se expidieron anteriormente a la reforma de la CN del año 1994 citamos a Bielsa²⁷ quien señaló que el poder impositivo municipal era un poder delegado por las legislaturas de las provincias a las que pertenecían.

Bidart Campos²⁸ reconoce que con anterioridad a la reforma del año 1994 se había interpretado que los municipios de provincia ejercían por delegación de la provincia determinadas competencias tributarias, pero tuvieron una posterior evolución hasta reconocer que los municipios investían poder tributario originario propio.

Para sustentar dicha postura interpreta el art. 123 de la CN, toda vez que éste obliga a las provincias a reglar el alcance de la autonomía municipal en el orden económico – financiero. Esto lleva a sostener que las constituciones provinciales deben reconocer a los municipios un espacio de imposición para que los mismos establezcan tributos que le permitan obtener recursos para su existencia real. Esto implica un reconocimiento desde la CN de poder originario propio.

Zuccherino²⁹ analiza la doctrina anterior a la reforma del 1994. Señala que este tema se vincula en forma directa al status jurídico que se le otorgue a la institución municipal. En efecto, si se le otorga el carácter de autárquico, se arribará a la concepción de que las facultades municipales son meramente delegadas por las provincias.

Por el contrario, si se estima al municipio como autónomo la consecuencia será reconocerle facultades originarias de imposición.

²⁷ BIELSA, Rafael. Principios del régimen municipal. Editorial Lajouane. Buenos Aires 1930. Pág 103. En ABALOS, ob. Citada. Pág. 260.

²⁸ BIDART CAMPOS, Germán. Manual de la Constitución reformada, T. II, Ediar, Buenos Aires 1998. Pág. 181. En ABALOS, ob. Cit. Pág. 260.

²⁹ ZUCCHERINO, Ricardo. Tratado de derecho federal, estadual y municipal (argentino y comparado). T III, 2º Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires 1992. Pág. 228. En ABALOS, ob. Cit. Pág. 261.

Hoy día tanto la CN como la Corte Suprema de Justicia reconocen la autonomía de la institución municipal, por ello –tomando la lógica de Zuccherino- los municipios gozan de una autonomía originaria.

Los tributaristas como García Belsunce³⁰ niegan que la reforma del año 1994 haya traído solución a la controversia de las potestades tributarias municipales. Por el contrario agrega que “las municipalidades tienen un poder institucional, político, económico, administrativo y financiero derivado de las constituciones provinciales y éstas (...) así lo han hecho porque la mando el art. 123 de la C.N.”.

Jarach³¹ opina que “el principio es que las municipalidades carecen de Poder Fiscal originario, el que compete exclusivamente al Estado o a los Estados Provinciales. De esa afirmación se deduce que las municipalidades tienen únicamente potestades tributarias de carácter derivado, esto es el conjunto de facultades impositivas que el Estado les asigne”.

Giuliani Fonrouge³² entiende que todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de igual naturaleza jurídica, de distinta magnitud, más no de diferente categoría. Las provincias tienen un poder amplio (art. 121 CN) y el gobierno federal y los municipios un poder restringido a sus respectivas funciones, pero siempre de carácter originario, ya que sin ello no podrían responder a sus necesidades estatales. Las provincias no conceden las potestades tributarias a los municipios, sino que las reglamentan.

Facultad del fisco local para fijar con autonomía su base imponible

En ejercicio de la autonomía otorgada por la jurisprudencia (a partir del fallo Rivademar³³) y consagrada en la CN reformada de 1994 en su artículo 123º, conviene aclarar que los fiscos municipales se encuentran revestidos de cierto grado de libertad para fijar –en ejercicio de su política fiscal- la base imponible de sus tributos.

A modo complementario se transcribe la parte pertinente de los artículos de la CN que sustentan la autonomía municipal.

³⁰ GARCIA BELSUNCE, Horacio. La autonomía de los municipios provinciales. DTE, T. XII, Pág. 363. En ABALOS, ob. Cit. Pág. 266.

³¹ JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Tercera Edición. Abeledo Perrot. Buenos Aires 1996. Pág. 165.

³² GIULIANI FONROUGE, Carlos. Ob. Citada. Pág. 307.

³³ C.S.J.N. “Rivademar c/ Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe”, Fallos 312:326 (1989).

1. El artículo 5 de la CN establece que "...Cada provincia dictara para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones...".
2. Por su parte el artículo 123 dispone "...Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5º, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero...".

Como se expuso en el punto referido al poder tributario municipal, es la Provincia la que está obligada a reconocer a los municipios autonomía tributaria y regular su alcance mediante la constitución provincial.

Esta potestad tributaria no puede ser abstracta, sino que debe otorgarse poder de imposición suficiente para que la existencia de la institución municipal no se torne una mera ficción jurídica ante la falta de recursos para el cumplimiento de sus objetivos.

Adviértase de lo expuesto que la CN declara que: 1) Los municipios son autónomos, 2) ejercen su potestad con independencia de todo otro poder y 3) reconoce facultades tributarias originarias.

Posición del autor

Los municipios de argentina poseen un status jurídico tributario originario, que tiene como principal basamento las disposiciones de la CN.

Cabe expresar que es el propio art. 123 de la Carta Magna quien reconoce la autonomía económico-financiera a los municipios.

Las provincias tienen la obligación constitucional de reglamentar -en sus constituciones locales- las potestades tributarias de los municipios. Ello con el fin de que la existencia de la institución municipal no se torne meramente abstracta, sino que tenga capacidad para crear tributos y obtener recursos, para luego sufragar gastos que permitan satisfacer las necesidades de los vecinos.

Las provincias tienen una obligación – deber de asegurar el régimen municipal, y con este, su régimen impositivo. Dicha obligación esta impuesta en forma directa por la constitución nacional.

Éste poder impositivo debe ser lo suficientemente amplio como para que los municipios puedan percibir los recursos que le permitan satisfacer las necesidades generales de la comunidad vecinal.

De esto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- Los municipios son autónomos (artículos 5 y 123 de la CN)
- Las provincias tienen el deber de asegurar la autonomía económico – financiera de los municipios (123 de la CN)
- La autonomía debe ser lo suficientemente amplia para que los municipios puedan percibir ingresos que permitan sufragar sus gastos para satisfacción del interés general
- La autonomía municipal es originaria, sujeta a una coordinación y regulación por parte de las provincias en las constituciones locales.

Conformación de la base imponible de tributos municipales por seguridad e higiene con ingresos por exportaciones

Tasas municipales

Sin entrar en las largas discusiones vertidas en torno a la naturaleza jurídica de este género tributario, el autor Valdés Costa define a las tasas como el “tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con los contribuyentes”. Aclara que la obligación de pagar la tasa debe estar creada por ley y nace en cuanto se verifica el presupuesto de hecho, es decir, la actividad del Estado que concierne de modo particular al contribuyente.³⁴ No obstante lo señalado, la posición dista bastante de ser unánime entre los autores.

El mismo autor señala que en Brasil, si bien se acepta la naturaleza tributaria de la tasa, el concepto de vinculación presenta variantes en la legislación, al admitir como elemento constitutivo la prestación estatal potencial y no la efectiva.

La constitución brasilera de 1988, en su art. 145-11, señala expresamente que la tasa puede ser exigida por la “utilización, **efectiva o potencial**, de servicios públicos prestados al contribuyente o puestos a su disposición”. El derecho público brasileño deja totalmente dilucidada la cuestión, evitando los debates al respecto, siendo claro ante la aceptación de la validez de tasas de prestación potencial.

En la doctrina nacional tenemos a Giuliani Fonrouge, el cual entiende a la tasa como una “prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”³⁵. Tomando la misma línea se desprende el Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT, en su artículo 11°, el cual establece que las tasas deben responder a “...la prestación efectiva o **potencial** de un servicio en régimen de derecho público...”. En este caso se promueve que los servicios que retribuyen las tasas puedan revestir la calidad de efectivos o potenciales, admitiendo la dualidad en el régimen de prestaciones.

³⁴ VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario, 2º Edición. Ed. Depalma. Buenos Aires 1996. Pág. 43. En ABALOS, María Gabriela. Municipio y Poder Tributario Local. Editorial Ad Hoc. 1º Edición. Buenos Aires 2007. Pág. 242.

³⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. Tomo I, 5º Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires 1993. Pág. 293.

Los autores no han acordado unánimemente al respecto de la prestación de servicios de las tasas, no obstante ello, se han podido verter algunos conceptos que ayudan a entender el tema.

Tasas de Registro e Inspección y similares

El tributo que reviste mayor importancia tanto política como presupuestaria en los municipios argentinos es, sin duda alguna, la tasa que recae sobre las tareas de inspección, registro, contralor, medición y fidelidad de pesas, etc., denominada comúnmente Tasa de Comercio.

Las comunas han otorgado diversa denominación a este género tributario, sin registrarse demasiadas diferencias unos de otros en sus hechos imponibles.

En líneas generales, salvando algunas excepciones, la mayoría de los municipios exigen presupuestos de procedencia generales:

- El ejercicio (habitual, esporádico o accidental) de actividades (a título oneroso o gratuito), en el ejido territorial de la comuna, o que tengan efectos en ella (con o sin la existencia de un local para la prestación de servicios);
- La prestación de un servicio (divisible o indivisible) de seguridad, higiene, contralor, fiscalización de pesas y medidas, desarrollo económico, etc. al sujeto (que desarrolla actividades en el ejido municipal) por parte de la respectiva comuna.

Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. Posición ante la autonomía municipal

Reforzando la posición de autonomía que revisten los municipios para fijar su base imponible, se puede citar lo señalado por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral en donde argumenta: "...los Organismos del Convenio Multilateral ya se han expedido respecto de que el Convenio no puede condicionar la política fiscal de cada Provincia adherida y sus municipios sino que debe brindar pautas de distribución de ingresos³⁶...".

En otro precedente, la Comisión Plenaria ratifica la postura tomada y señala: "...Que los Organismos del Convenio Multilateral ya se han expedido respecto de que el Convenio no

³⁶ Resolución 451/2004 (CA) "BANCO DE GALICIA S.A. c/ MUNICIPALIDAD DE ROSARIO".

puede condicionar la política fiscal de cada Provincia adherida y sus Municipios, sino que debe brindar pautas de distribución de ingresos...”³⁷.

Las Comisiones Arbitral y Plenaria han concluido que los municipios están facultados para establecer con autonomía su política fiscal, sin que la misma sea revisada por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

Los organismos de aplicación citados argumentan que existe una incompetencia para juzgar la política fiscal provincial y municipal. Refieren que el Convenio Multilateral tiene facultades –únicamente- para distribuir base imponible entre las jurisdicciones, más no puede inmiscuirse en la política fiscal de las provincias, como así tampoco de sus municipios.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallo Dinel S.A.

En el presente trabajo se analizó el precedente Indunor S.A.³⁸ Allí, el Máximo Tribunal fijó la constitucionalidad de la potestad tributaria provincial para gravar con el impuesto provincial los ingresos por las ventas al exterior.

Entendió la Corte que, en este caso, no existe contraposición alguna de la potestad provincial para conformar base imponible con dichos ingresos.

En ese sentido, y pese a la contundencia del precedente Indunor S.A., el Alto Tribunal tuvo oportunidad de manifestarse en igual sentido en el fallo Dinel S.A.³⁹ reforzando la doctrina establecida anteriormente y aplicándola a los municipios.

En el considerando 8º señala que: “la protección acordada constitucionalmente al comercio internacional, es la necesaria para garantizar que no se adopten medidas que puedan condicionar su curso, discriminarlo en función de su origen, aplicarse a modo de condición para ejercerlo, o encarecer la actividad hasta el extremo de dificultarla o impedirle (fallos: 305:1672, considerando 7º), o que – tratándose de tributos – no se impongan en forma tal que entorpezcan, frustren o impidan determinada política del gobierno federal expresada en

³⁷ Resolución Nº 17/2005 (CP) “BANEX S.A. c/Municipalidad de Rosario”.

³⁸ Indunor S.A. (ver cita 14)

³⁹ C.S.J.N. “Dinel S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, Fallos 315:660 (7/4/1992).

normas sancionadas en virtud de los arts. 25, 27 y 67, incs. 12, 16 y 18 de la Ley Fundamental (fallos 307:374, considerandos 18 y 19)".

En este considerando se sienta la doctrina de "interferencia fiscal".

La Corte expresa que existe una protección constitucional al comercio exterior, el cual queda bajo regulación del Estado Nacional en virtud de los artículos 4° y 75° inc. 1° y 13° de la CN.

Esta protección tiende a "garantizar" que la comercialización de los productos y servicios con los países extranjeros no sufra interferencias de los estados locales –provincias y municipios- mediante acciones que dificulten o encarezcan la actividad hasta el extremo de impedirla o dificultarla.

Aclara el Tribunal que en el ámbito tributario se busca que los estados locales –en el caso en particular los municipios- no impongan contribuciones que "frustren o impidan" las políticas del gobierno federal en materia de comercio exterior.

La Corte Suprema exige que, ante el reclamo de inconstitucionalidad de la base imponible de un tributo local -por incorporar ingresos provenientes de ventas al mercado externo- el impugnante debe demostrar que la exacción entorpece o impide alguna política federal en materia de comercio exterior.

Cuesta imaginar el caso en que un tributo municipal -en virtud de sus magras alícuotas- tenga incidencia suficiente como para entorpecer, frustrar o dificultar la aplicación de una política federal en materia de exportaciones.

El considerando 7° agrega que: "la Constitución Nacional no otorga al Gobierno Federal la potestad exclusiva de imposición sobre todas las actividades susceptibles de considerarse alcanzadas por la facultad del art. 67, inc. 12 (hoy 75 inc. 13 de la CN), sino que únicamente le otorga en exclusividad la facultad de exigir derechos de importación y exportación (art. 4)".

Los ingresos brutos del contribuyente son una base de medición "razonable" (conforme señala la Corte), y por ello, si no existe interferencia o entorpecimiento de la política federal en materia de comercio exterior, no cabe declarar a los tributos municipales como inconstitucionales.

Una vez analizados los argumentos vertidos por la Corte Suprema, queda en claro la constitucionalidad de las potestades que revisten los fiscos locales –en este caso los

municipios- para incluir, dentro de la base imponible de sus tributos sobre el comercio y la industria, los ingresos por ventas al extranjero.

CAPITULO IV – Convenio Multilateral – Consideraciones generales

Convenio Multilateral. Consideraciones generales

Es pertinente iniciar este apartado dando breve reseña de la aplicación del Convenio Multilateral.

En ese sentido, citando a Bulit Goñi, queda claro que el Convenio Multilateral es un acuerdo o convenio celebrado entre jurisdicciones con poderes tributarios propios que tienen por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos los fiscos han sancionado (hace referencia al Impuesto sobre los Ingresos Brutos provinciales). Mediante la aplicación del convenio multilateral distribuimos la base imponible entre las distintas jurisdicciones⁴⁰.

Corresponde señalar que el artículo 1º marca su ámbito de aplicación. Establece como principio que las actividades comprendidas en sus disposiciones "...son las que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas, en dos o más jurisdicciones...".

Convenio Multilateral y su aplicación a los municipios – artículo 35

Como se señaló en el punto anterior, el artículo 1º del acuerdo interjurisdiccional establece su ámbito de aplicación.

Para clarificar lo expuesto existe doctrina de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral. En ese sentido, la Comisión Arbitral señaló en el precedente "PRIDE PETROTECH S.A. c/ Municipalidad de General Mosconi, Provincia de Salta"⁴¹ (Resol. 7/96) que: "...el art. 35 del Convenio es aplicable cuando se trata de sujetos que, además de actuar en diversos municipios de una misma provincia, se encuentran alcanzados por el convenio multilateral en razón de actuar también en otras jurisdicciones...".

⁴⁰ SERRA, Juan Carlos, "CONVENIO MULTILATERAL. Análisis Integral", Editorial Osmar D. Buyatti, Edición, Buenos Aires, pág. 24.

⁴¹ PRIDE PETROTECH S.A. c/ Municipalidad de General Mosconi, Provincia de Salta" (Resol. 7/96 – C.A.)

Dicho criterio fue sostenido mediante el precedente “Bymo S.A. c/Municipalidad de La Plata, Provincia de Buenos Aires”⁴², en donde se expresó que es función de la C.A. resolver las cuestiones sometidas a su consideración siempre y cuando se originen entre contribuyentes sometidos al régimen del Convenio Multilateral.

Es decir, los contribuyentes que aleguen desarrollar su actividad en dos o más municipios, pero de una misma provincia, no se hallan sujetos a las normas del convenio.

En ese sentido, el artículo 35 del CM es el único que hace referencia a los municipios de provincia, demarcando en tan solo tres párrafos el modo en el cual, los contribuyentes de convenio, deben distribuir base imponible intermunicipal, el cual reza de la siguiente manera:

En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.

La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio, si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida.

Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial.

Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierta expresas disposiciones constitucionales.

⁴² Bymo S.A. c/Municipalidad de La Plata, Provincia de Buenos Aires”⁴² (Resol. 55/2013 – C.A.)

El 1º párrafo ha sido examinado por la doctrina como "un tope o límite, el cual no puede ser desbordado por los municipios de una jurisdicción determinada"⁴³.

Es decir, este acápite del art. establece que los municipios podrán gravar *únicamente* los ingresos brutos atribuibles al fisco de la provincia que forman parte. El límite son los ingresos atribuidos a la provincia por el contribuyente.

El párrafo 2º ha establecido la manera en la cual los contribuyentes deben distribuir base imponible dentro de una jurisdicción provincial entre los municipios.

Acuerdo con la siguiente opinión que expresa: "el eje conceptual impuesto por el C.M. consiste en procurar replicar entre los municipios de una misma provincia, las reglas o pautas que rigen la distribución interprovincial...El ejercicio de distribución entre municipalidades opera así reproduciendo, en escala, las reglas del convenio"⁴⁴.

El párrafo 3º agrega que si la legislación local exige local habilitado para aplicar el gravamen, únicamente se distribuirá base entre aquellos municipios que ostenten establecimiento o local dentro de su ejido.

Jurisprudencia de la Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral Su criterio ante los planteos de violación al art. 35

Cabe repasar el criterio adoptado por los órganos de aplicación del Convenio, las Comisiones Arbitral (CA) y Plenaria (CP), al respecto de la potestad municipal de gravar los ingresos por exportaciones.

Algunos antecedentes clarificaran la postura de los órganos del Convenio.

En primer término la CA entendió que los municipios, al establecer una base imponible más amplia que el IIBB provincial, superaba el tope establecido en el art. 35. Esto queda expuesto en el siguiente precedente:

- "Ulex Empresa Minera c/ Municipalidad de San Antonio de los Cobres, Provincia de Salta". Resolución Comisión Arbitral (CA) 19/2003 y Resolución CA 20/2003.

La empresa (contribuyente de convenio multilateral) paga la tasa municipal.

⁴³ DOGLIANI, Juan, "Tributación Local, Provincial y Municipal", Tomo II, Director ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, Editorial AD — HOC, 1º Edición, Buenos Aires, 2010, pág. 761.

⁴⁴ DOGLIANI, Juan, Ob. Citada, pág. 762.

Cuestiona la misma ya que el municipio incorpora los ingresos sobre exportaciones, que la provincia excluye para calcular el IIBB. De esta forma, entiende, se vulnera el art. 35 del CM.

La CA sostuvo que: “de aplicarse el criterio planteado por la Municipalidad, se vería vulnerado el art. 35 del convenio multilateral en cuanto no se respetaría el límite establecido por la citada norma”.

Pablo Revilla⁴⁵ expresa que el dictamen jurídico que precede a esta resolución puntualiza que incluir los ingresos provenientes de las exportaciones implica acrecentar la base municipal más allá de la provincial y que esta restricción se aplica tanto al régimen general (art. 2º CM) como a los especiales.

Posteriormente la CA modificó esta postura:

- “Destilería Argentina de Petróleo S.A. –DAPSA- c/ Municipalidad de Avellaneda, Provincia de Buenos Aires”. Resolución CA 12/2006.

La municipalidad practicó un ajuste que radicaba en la base imponible que declaraba el contribuyente, incluyendo como atribuible al municipio los ingresos por operaciones del exterior.

La empresa señala que, actuando de esta manera, el municipio trasciende sus potestades e infringe las disposiciones del art. 35 del CM.

Sobre el fondo del asunto, la CA modifica su posición anterior y expone que: “en lo atinente a la aplicación del art. 35 del convenio multilateral, esta normativa lo que pretende es fijar un límite a la imposición que puedan ejercer los municipios, y en este caso no se observa que se haya violentado este principio, sino que el fisco municipal practicó el ajuste considerando el total de los ingresos correspondientes a la Provincia de Buenos Aires, entre los cuales obviamente se incluyen las exportaciones conforme al tratamiento dispuesto en la ordenanza fiscal”.

- “Mañsalin Particulares S.A. c/ Municipalidad de Merlo, Provincia de Buenos Aires”. Resolución CA 14/2006.

⁴⁵ REVILLA, Pablo. Tasas Municipales. Director Enrique Bulit Goñi. Tomo I. 1º Edición. Editorial Lexis Nexis Argentina. Buenos Aires 2007. Pág. 417.

La empresa señala que si la Provincia de Buenos Aires reconoce que las provincias no tienen potestades para gravar ingresos por exportaciones, el municipio de Merlo no puede incluir este ingreso en la base imponible de su tributo.

La CA entendió que si bien, para la Provincia de Buenos Aires no constituyen actividad gravada las ventas al exterior, esto no ocurre en el municipio de Merlo.

La CA afirma que los municipios tienen plena competencia para legislar al respecto de su política fiscal.

La CA afirma que: “el hecho de que algunas jurisdicciones provinciales los hayan excluido del hecho imponible no les hace perder el carácter de ingreso, sino que para las mismas los ingresos por ese concepto no se encuentran alcanzados por el tributo, mientras que aquellas que hayan otorgado la exención los deducen a los fines de la determinación de la base imponible gravada”.

- “Supermercado Mayorista Yaguar S.A. c/ Municipalidad de Avellaneda, Provincia de Buenos Aires”. Resolución CA 36/06.

Este antecedente trata varios temas en relación a la aplicación del art. 35 del convenio. Se analiza únicamente lo relacionado a la cuestión debatida en el trabajo.

La CA entiende que el art. 35 establece el límite de imposición de los municipios, configurándolo como los ingresos del contribuyente en la jurisdicción provincial.

En lo referente a la conformación de la base imponible municipal con ingresos de exportación, entiende que las ventas al exterior forman parte de los ingresos del contribuyente. Las provincias pueden excluirlos de la base imponible del IIBB, no obstante, esta situación no hace que pierdan la categoría de ingresos.

No observan que las disposiciones de la municipalidad de Avellaneda obstruyan la vigencia del CM.

Luego fue la CP la que ha definido la cuestión en la Resolución 26/07, confirmando lo actuado por la CA.

En la resolución citada, la CP ha definido que, a los efectos del cálculo del coeficiente de distribución de los IIBB, se deberán excluir los ingresos y gastos que se originen en la exportación de bienes. Ello de conformidad con el art. 7º del anexo a la resolución general 1/2007.

Conforme la CA y CP, los municipios pueden incorporar a la base imponible de sus tributos municipales los ingresos por ventas al mercado internacional. La política fiscal municipal es totalmente autónoma de las provincias que conforman.

La incorporación de estos ingresos no se contrapone con el art. 35 del convenio multilateral.

Los municipios no se encuentran obligados a efectuar las deducciones o exclusiones que realizan las provincias en sus leyes fiscales, si estas no se encuentran legisladas en sus códigos tributarios locales.

Fallo "Abb-Elster S.A. contra Municipalidad de Lanús"⁴⁶. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires

Es oportuno analizar el precedente judicial Abb-Elster S.A., ya que trata la inclusión en la base imponible del tributo municipal de seguridad e higiene de los ingresos originados por exportaciones, relacionando dicha potestad con el Convenio Multilateral.

La firma cuestionó, en instancia administrativa, la posición sostenida por el fisco que reclama un ajuste por los ingresos originados en operaciones de comercio exterior, sosteniendo la inconstitucionalidad del tributo. En concreto, impugnó la ordenanza fiscal 7244/91 que establecía en su art. 73, inc. 2 g), deducir "... el ochenta por ciento (80%) de los ingresos que por exportaciones correspondieren tributariamente a la jurisdicción Municipalidad de Lanús".

Por otro lado, para los contribuyentes de CM, frente al impuesto sobre los ingresos brutos, la ordenanza fiscal establecía en el art. 76: "Los contribuyentes que desarrollen su actividad en dos o más jurisdicciones ajustarán la liquidación de la tasa a las normas establecidas en el art. 35 del convenio multilateral, de fecha 18 de agosto de 1977 y sus modificaciones y/o actualizaciones posteriores".

En ese sentido, el municipio entendía que el 100% de los ingresos originados por la firma eran atribuibles a la jurisdicción comunal, toda vez que el contribuyente no registraba otro local habilitado en la Provincia de Buenos Aires.

⁴⁶ Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. "Abb-Elster S.A. c/ Municipalidad de Lanús s/ Demanda contencioso administrativa" (4/4/2012).

El peritaje determinó que la firma desarrolla su actividad en distintas jurisdicciones del país, de modo que se encuentra plenamente alcanzada por el CM.

La empresa sostiene que el municipio excedió los límites de su poder tributario, fijados por la Provincia de Buenos Aires y específicamente el art. 35 del Convenio Multilateral, que a su juicio impide gravar los ingresos por exportación.

En la sentencia se transcribe el art. 35 del Convenio Multilateral y el art. 7º de la Resol. General 1/2008 (ex RG 44/93, ratificada por RG 49/94; art. 7, Resolución 2/2010), que ha dispuesto que los ingresos provenientes de operaciones de exportación, así como los gastos que les correspondan, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.

Agrega que las provincias conjuntamente han consagrado su abstención de gravar los ingresos derivados de exportaciones en la ley 23.548 –de coparticipación federal de recursos fiscales-.

Aquí el fallo incurre en un grueso error de consideraciones fácticas y de derecho.

No es cierto que las provincias en su conjunto han definido, coordinadamente, abstenerse de gravar los ingresos por exportaciones en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Tal como se ha expuesto, desde el periodo 2006 la provincia de Misiones grava dichas operaciones en ejercicio de su autonomía fiscal. Desconocer esta situación es negar el legítimo comportamiento fiscal que ha sostenido Misiones desde la modificación de su normativa, sin obtener reveses judiciales.

Por otra parte, cabe citar textualmente lo siguiente: “...sin perjuicio de que por alguna otra causa esas entradas de dinero puedan atribuirse a la Provincia de Buenos Aires o a la Municipalidad de Lanús, los ingresos provenientes de las exportaciones de la actora no pueden incluirse dentro de la base imponible de la tasa por inspección de seguridad e higiene porque no se refiere a ellos la distribución organizada en el convenio multilateral...”.

Es claramente errada la posición de la sentencia cuando la existencia de una contraposición al CM gravar operaciones de exportación por parte de los municipios. La sentencia reconoce –no pudiendo ser de otra manera- la condición de “ingreso” que revisten las exportaciones.

En el presente estudio se ha volcado reiterada doctrina de la CA y CP del CM en relación a

las atribuciones que tienen los municipios para incluir en su base imponible ingresos por exportación, con total autonomía de lo que definan las leyes fiscales provinciales. Estos organismos han definido que la inclusión de dichos ingresos en la base imponible de los tributos municipales en modo alguno importa violación al CM.

La decisión judicial apuntada agravia contundentemente la autonomía municipal establecida en el art. 123 de la Carta Magna.

No se encuentra en la CN, ni en la Ley de Coparticipación Federal, ni en el CM razón suficiente para entender que los municipios tengan incompetencia alguna gravar ingresos por exportaciones.

Esto se puede verificar ya que: 1) los ingresos por exportaciones son “ingresos”, tal como lo postula el art. 35 del Convenio Multilateral (1º párrafo) y lo ratifica el fallo de análisis; 2) la Comisión Arbitral y Plenaria han re afirmado que la política legislativa municipal es autónoma, en lo que respecta a la fijación de su base imponible, pudiendo gravar o eximir ingresos sin atender a la política tributaria provincial.

Comisión Federal de Impuestos – disposiciones referentes a municipios

La Comisión Federal de Impuestos (CFI) tiene como función establecida por el art. 11º, inc. c) de la ley 23.548 “controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución”.

A su vez, el inc. d) del artículo bajo mención señala que ésta debe decidir “si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente”.

De ello se entiende que la CFI es el órgano encargado de velar que las provincias –y a su vez los municipios- cumplan con las obligaciones que han suscripto al momento de adherir al régimen de distribución.

Siguiendo este orden de ideas, para impugnar un tributo municipal ante el órgano creado por la ley convenio, se debe alegar que éste contraviene lo dispuesto en el art. 9º, inc. b) que señala:

*“Las provincias se comprometen 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 imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”.

Entonces, para llevar al análisis de la CFI el planteo de legitimidad de la base imponible de los tributos municipales (en este caso, la incorporación de los ingresos por exportación), es necesario demostrar que los tributos –exigidos por los municipios- son análogos a un impuesto nacional coparticipable.

Dicha obligación de no aplicar gravámenes locales “análogos” a los nacionales coparticipables no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

Es decir, si el tributo municipal cuestionado por su base imponible –que incorpora ingresos por exportaciones- es una tasa retributiva de servicios prestados, no será válido el reclamo de analogía ante la CFI por la excepción descripta.

Por lo expuesto es que corresponde concluir que las tasas (que retribuyan servicios prestados) que incorporen en su base imponible ingresos por ventas al extranjero, no pueden ser cuestionadas por analogía. Eso es lo que se extrae de la propia ley de coparticipación, al analizar su art. 9.

En relación al argumento que se vierte en el párrafo anterior, cabe marcar la diferencia que estableció el Dr. Casás, en su rol de asesor jurídico de la Comisión Federal de Impuestos, en virtud del dictamen 7/94 con relación al caso “Cámara Aceitera de la República Argentina s/ Ordenanza General Impositiva del Municipio de San Lorenzo, Provincia de Santa Fe. Derecho de Registro e Inspección. Régimen Especial” donde expresó su opinión en contrario de lo expuesto en párrafos anteriores.

En dicho dictamen manifestó que los gravámenes municipales que se miden en función de los ingresos no pueden recaer sobre los derivados de exportaciones sin entrar en pugna con el régimen de coparticipación federal.

CAPITULO V - Tributación del Mercosur

Luego del análisis efectuado en los puntos anteriores, cabe realizar comparaciones en relación a la organización tributaria de los países del Mercosur.

Para ello se ha seguido el profundo análisis de la situación fiscal de los Estados miembros del Mercosur realizado por Alberto Barreix y Luis Villela⁴⁷.

Para ello, cabe resaltar que la Argentina establece impuestos generales al consumo. El gobierno central (Nación) recauda el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y las provincias el IIBB.

En un análisis concreto de la estructura del IVA, corresponde expresar que su hecho imponible se compone de venta de cosas muebles, prestaciones de servicios e importaciones definitivas de cosa mueble a título oneroso.

Por otro lado, el IIBB establece como hecho imponible, en términos genéricos, toda operación onerosa desarrollada con carácter habitual.

En el IVA las exportaciones de servicios no están gravadas⁴⁸ y las de bienes se encuentran exentas⁴⁹.

En el IIBB, tal como se desarrolló anteriormente, las provincias argentinas, salvo Misiones, excluyen de su gravabilidad a las exportaciones de bienes y servicios. Cabe remarcar que las provincias no establecen mecanismos para recuperar el impuesto pagado en otras etapas económicas, como si lo prevé la estructura impositiva del IVA⁵⁰.

Paraguay y Uruguay presentan un impuesto general sobre los consumos similares al IVA de Argentina. En dichos Estados se gravan las exportaciones de bienes a tasa cero y se prevén mecanismos para la devolución del impuesto pagado.

⁴⁷ BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis. *Tributación en el Mercosur. Evolución, comparación y posibilidades de coordinación*. Banco Interamericano de Desarrollo. Buenos Aires, 2003.

⁴⁸ El inciso b) del artículo 1 de la Ley del IVA dispone que no se considerarán realizadas en el territorio de la Nación aquellas locaciones y prestaciones de servicios efectuadas en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. A efectos de poder computarse los créditos fiscales vinculados con la exportación de servicios, el artículo 77.1 del decreto reglamentario de la ley prevé el reintegro del IVA previsto en el artículo 43 de la ley.

⁴⁹ Artículo 8 inc. e) de la Ley de IVA.

⁵⁰ El artículo 43 de la Ley de IVA establece la posibilidad de devolución de los créditos fiscales por exportación de bienes y/o servicios.

La estructura tributaria de Brasil es la que, a los fines del análisis, interesa abordar con mayor profundidad.

La República Federativa del Brasil se constituye políticamente, al igual que Argentina, como una federación en donde se deben armonizar y articular las potestades de impositivas de varias estructuras estatales con facultades tributarias autónomas.

Brasil, a diferencia de Argentina, no establece un IVA recaudado por el gobierno central, sino que descentraliza el impuesto al consumo en sus estructuras subnacionales (estados y municipios).

El Impuesto a la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS) es el principal impuesto estadual y grava las transferencias de mercaderías y las prestaciones de los servicios de comunicaciones y de transporte intermunicipal e interestadual. Los restantes servicios se encuentran gravados por el Impuesto Sobre Servicios (ISS), el cual es un impuesto municipal monofásico⁵¹.

Para las exportaciones de bienes el ICMS estableció⁵² un sistema similar a los IVAs de Argentina, Paraguay y Uruguay, gravando a tasa cero y con devolución o compensación de los créditos pagados.

Sin embargo, el ISS no legisla devolución del impuesto pagado y, por ende, grava las exportaciones de servicios.

Brasil gravaba a través del ICMS las exportaciones de bienes. Fue a partir del año 1996, a través de una modificación a su sistema impositivo, que se procedió a desgravar la venta de bienes al exterior, organizando un sistema de devoluciones del impuesto pagado en etapas anteriores de producción (al igual que Argentina, Paraguay y Uruguay).

No funciona del mismo modo el ISS que es recaudado por los municipios, en donde están gravados los servicios que se exportan.

Queda manifiesto que el Brasil, Estado federal al igual que la Argentina, conforma un impuesto al consumo general que gravan las prestaciones de servicios al exterior con un impuesto similar a los IIBB provinciales, el ISS municipal.

⁵¹ BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis. Ob. Citada. Pág. 43.

⁵² Esta modificación de la técnica del ICMS se realizó mediante la Ley Complementaria N° 87, del año 1996, a los efectos de atenuar el impacto de impuesto sobre los bienes exportados.

CONCLUSIONES

A lo largo del desarrollo del trabajo se ha elaborado un minucioso análisis de las potestades de los fiscos locales (provincias y municipios) para incorporar en la base imponible de sus tributos los ingresos derivados de operaciones de exportación.

El primer capítulo de la obra deja de manifiesto que la potestad exclusiva de la Nación de establecer derechos de importación y exportación no representa un óbice constitucional para que los fiscos locales graven los ingresos de exportaciones.

En la segunda parte se analizan las potestades fiscales de las provincias.

Se cita jurisprudencia de la C.S.J.N., la cual, desde el precedente *Indunor S.A.*, manifestó la constitucionalidad de incorporar en la base imponible del impuesto a las actividades lucrativas (hoy día impuesto sobre los ingresos brutos) los ingresos derivados de exportaciones.

A su vez, se deja en claro que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos de ninguna manera inhibe las potestades fiscales de las provincias, ya que esta norma únicamente aclara que las jurisdicciones están legitimadas para gravar las actividades conexas a las exportaciones. Al no existir prohibición, los estados provinciales están revestidos de potestad tributaria para gravar con el IIBB los ingresos de ventas de bienes y servicios al exterior.

Un claro ejemplo del ejercicio de la potestad fiscal provincial es la Provincia de Misiones, la cual ha incluido en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos los ingresos que los contribuyentes obtengan por operaciones de exportación de bienes y/o servicios.

Por otra parte, el tercer capítulo ahonda al respecto de las potestades fiscales de los municipios.

Se ha concluido los municipios son autónomos y que las provincias tienen el deber de asegurar esta autonomía económico – financiera.

A su vez, la jurisprudencia de la C.S.J.N. en el fallo *Dinel S.A.* señaló que los tributos municipales pueden incorporar en la base imponible de sus tributos, ingresos de exportación, sin que esto importe violación constitucional alguna.

Todos estos antecedentes hacen concluir que los ingresos derivados de operaciones de exportación de bienes y/o servicios pueden ser incluidos en la base imponible de los ingresos brutos provinciales y las tasas de seguridad e higiene municipales, sin que esto

importe violación a la Constitución Nacional, Convenio Multilateral o Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

BIBLIOGRAFIA

Libros

En orden alfabético

- ABALOS, María Gabriela. "Municipio y Poder Tributario Local". Editorial Ad Hoc. Primera Edición. Buenos Aires 2007
- ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia. "Las tasas Municipales en el ámbito tributario". Editorial La Ley. Primera Edición. Buenos Aires 2009
- BALBO, Elvira. Las "Otras Obligaciones" emergentes de la Coparticipación: Un abordaje de su ineludible revisión. Elaborado en base al trabajo presentado por la autora en las 43° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas. Universidad Nacional de Córdoba - 2010-
- BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis. "Tributación en el Mercosur. Evolución, comparación y posibilidades de coordinación". Banco Interamericano de Desarrollo. Buenos Aires, 2003.
- BULIT GOÑI, Enrique G. "Constitución Nacional y Tributación Local". Tomo I. Primera Edición. Editorial Ad Hoc. Buenos Aires. 2009
- CASÁS, José Osvaldo, "Coparticipación y Tributos Municipales". Primera Edición. Editorial Ad Hoc. Buenos Aires 2007.
- DOGLIANI, Juan, "Tributación Local, Provincial y Municipal", Tomo II, Director ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel. Editorial AD — HOC. Primera Edición. Buenos Aires 2010.
- GELLI, María Angélica. "Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada". Tercera Edición ampliada y actualizada. Editorial La Ley. Buenos Aires 2007
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. "Derecho Financiero". Tomo I. Quinta Edición. Editorial Deplama. Buenos Aires 1993.

- JARACH, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Tercera Edición. Abeledo Perrot. Buenos Aires 1996.
- REVILLA, Pablo. "Tasas Municipales". Director Enrique Bulit Goñi. Tomo I. Primera Edición. Editorial Lexis Nexis Argentina. Buenos Aires 2007.
- SERRA, Juan Carlos, "CONVENIO MULTILATERAL. Análisis Integral", Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires 2007.

Jurisprudencia

En orden cronológico

Corte Suprema de Justicia de la Nación (C.S.J.N.)

- C.S.J.N. "Quebrachales Fusionados SA c/Pcia. de Chaco", Fallos 280:176 (1971).
- C.S.J.N. "Bovril Argentina c/ Provincia de Entre Ríos", Fallos 300:310 (1978).
- C.S.J.N. "Moos, Elías S.A. c/ Provincia de Buenos Aires", Fallos 300:1232 (1978).
- C.S.J.N. "Impresit Sideco S.A. c/ Provincia de Buenos Aires", Fallos 304:1129 (1982).
- C.S.J.N. "Indunor S.A. c/ Provincia de Chaco", Fallos 286:301 (1983).
- C.S.J.N. "Transporte Vidal S.A. c/ Provincia de Mendoza", Fallos 305:516 (1984).
- C.S.J.N. "Rivademar c/ Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe", Fallos 312:326 (1989).
- C.S.J.N. "Dinel S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", Fallos 315:660 (1992).
- C.S.J.N. "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús", Fallos 320:621 (1997).
- C.S.J.N. "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (A.G.U.E.E.R.A.) c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", Fallos 322:1781 (1999).
- C.S.J.N. "Henter Industrial y Comercial S.A. y otros c/Provincia de Misiones", Fallos 329:6033 (2006).

- C.S.J.N. "Aceitera Martínez S.A. c/Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" (2014).
- C.S.J.N. "Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza" (2015).
- C.S.J.N. "Alliance One Tobacco Arg. S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" (2016).

Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (S.C.J.B.A.)

- S.C.J.B.A. "Abb-Elster S.A. c/ Municipalidad de Lanús s/ Demanda contencioso administrativa" (2012).