

LEYES NACIONALES ¿PUEDEN RESTRINGIR Y/O LIMITAR LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DE LOS FISCOS PROVINCIALES Y/O MUNICIPALES?

CAN NATIONAL LAWS RESTRICT AND/OR LIMIT THE TAX POWERS OF PROVINCIAL AND/OR MUNICIPAL FISCOS?

José C. Bocchiardo (h.)¹

RESUMEN:

Las facultades tributarias de las provincias y de los municipios son amplias, pero su ejercicio se encuentra limitado por los principios constitucionales tributarios, la distribución de facultades tributarias, los poderes expresamente delegados al gobierno federal y la jerarquía normativa establecidos en la Constitución Nacional. Las leyes dictadas por el Congreso de la Nación con base en las prerrogativas expresamente delegadas al gobierno federal, pueden condicionar el ejercicio de las facultades tributarias locales. Dicho condicionamiento debe examinarse en forma conjunta con el régimen federal que consagra nuestra Carta fundamental, de manera que los gobiernos locales no se vean desprovistos de las potestades tributarias que el mismo texto constitucional les reconoce.

SUMMARY

The tax powers of the provinces and municipalities are broad, but their exercise is limited by the constitutional tax principles, the distribution of tax powers, the powers expressly delegated to the federal government and the regulatory hierarchy established in the National Constitution. The laws issued by the National Congress based on the prerogatives expressly delegated to the federal government may condition the exercise of local tax powers. Said conditioning must be examined jointly with the federal regime enshrined in our Fundamental Charter, so that local governments are not deprived of the tax powers that the same constitutional text recognizes for them.

1 Abogado (Universidad Nacional de Córdoba). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Nacional de Rosario). Docente de grado en la materia Derecho Tributario - Facultad de Derecho (UNC). Docente de posgrado en la Carrera de Especialización en Derecho Tributario - Facultad de Derecho (UNC). Docente de posgrado en la Carrera de Especialista en Tributación - Facultad de Cs. Económicas (UNC). Autor y coautor de diversos trabajos de investigación publicados, relativos al Derecho Tributario Constitucional y a los Tributos Provinciales. jose.bocchiardo@unc.edu.ar ORCID iD:0009-0009-2672-0931

PALABRAS CLAVE: Constitución Nacional – Principios constitucionales tributarios - Potestades tributarias locales – Poderes delegados al gobierno federal - Jerarquía normativa.

KEY WORDS: National Constitution – Constitutional tax principles - Local Tax Power – Powers delegated to the federal government – Regulatory hierarchy.

I. Introducción

El título que nos convoca remonta a uno de los temas de derecho tributario constitucional que más controversias y ríos de tinta ha generado en doctrina como jurisprudencia, cual es lo relativo a las facultades tributarias de las distintas esferas de gobierno que integran nuestro país y los límites al ejercicio de las mismas que, expresa e implícitamente, establece nuestra Constitución Nacional, lo cual engloba, a su vez, una cuestión de jerarquía normativa.

La Constitución Nacional, en el art. 75 incs. 1) y 2) realiza la distribución de facultades tributarias entre la Nación y las Provincias, estableciendo en el primer párrafo del segundo inciso citado, que corresponde al Congreso de la Nación *“...Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables...”*.

Por otro parte, en el marco de lo dispuesto por los arts. 5 y 123 de nuestra Carta Magna, es obligación de las provincias garantizar el régimen municipal y asegurar la autonomía de los municipios, reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. En virtud de ello, la potestad tributaria de los municipios derivará de la que les concedan las provincias en sus respectivas constituciones. Asimismo, y conforme se desprende del art. 121 de la Carta Magna nacional, las provincias conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal. Es así que se ha reconocido a las provincias amplias facultades para establecer impuestos, con excepción de los derechos de importación y exportación, que son de competencia exclusiva de la Nación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales y, en general, todas las que juzguen conducentes a sus bienes y prosperidad, sin más limitaciones que las emanadas del art. 108 –actual 126- de la Constitución, siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles, y formalidades de percepción del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades son amplias y discrecionales².

En consecuencia, de acuerdo a la distribución de facultades tributarias realizada por la Constitución Nacional, las provincias –y los municipios sometidos a su jurisdicción- no podrán establecer tributos de carácter aduanero y han de limitarse a los tributos interiores, sean directos o indirectos.

Ahora bien, al momento de ejercer las potestades tributarias señaladas, tanto las provincias como los municipios, encuentran como límite directo el bloque de garantías para los particulares que emana de la parte dogmática de la Constitución Nacional, que José

2 CSJN, Fallos 7:373, 51:350, etc.

O. Casas denominaba *Estatuto constitucional de derechos y garantías del contribuyente*, a saber: Reserva de ley tributaria (arts. 4°, 9°, 17,19, 22, 29, 39, 52, 75 incs. 1° y 2°, 76 y 99 párr. 3°); Indelegabilidad legislativa (arts. 29 y 76); Irretroactividad tributaria (arts. 1°, 14, 17, 28 y 33); No confiscatoriedad (Preámbulo; arts. 4°, 14, 17, 28 y 33); Igualdad (arts. 1°, 16, 20 y 33); Generalidad (Preámbulo, arts. 1° y 33 C.N.; Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; Convención Americana sobre Derechos Humanos –Pacto de San José de Costa Rica-); Proporcionalidad (arts. 4° y 75 inc. 2°); Equidad (Preámbulo, art. 4°); Seguridad jurídica (Preámbulo, arts. 28 y 33; Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; Convención Americana sobre Derechos Humanos –Pacto de San José de Costa Rica-); Derecho a la libre circulación territorial (arts. 7°, 9°, 10, 11, 12, 14 y 126); Capacidad contributiva (arts. 4°, 14, 16, 17, 28 y 33); Razonabilidad (arts. 28 y 33); Tutela jurisdiccional (Preámbulo, arts. 18 y 43, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; Convención Americana sobre Derechos Humanos –Pacto de San José de Costa Rica-; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

Además de los límites expresos a la potestad tributaria de las provincias y municipios que enumeramos en el párrafo precedente³, existen normas constitucionales con derivaciones implícitas en el ámbito tributario que condicionan indirectamente la distribución de competencias tributarias entre la Nación y las provincias, como consecuencia de los poderes delegados por las provincias al gobierno nacional, y que se encuentran consagradas en los incs. 12 (Cláusula de los códigos de fondo), 13 (Cláusula del comercio), 18 (Cláusula del progreso o desarrollo) y 30 (Cláusula de lo establecimiento de utilidad nacional) del art. 75 de la Constitución Nacional, lo que a su vez encierra una cuestión de jerarquía normativa.

La Constitución argentina dispone, como consecuencia de la forma federal de gobierno adoptada en su artículo 1°, una estructura jerárquica en función de la cual la Constitución y las normas nacionales priman sobre las provinciales y, obviamente, sobre las municipales, de consuno con el art. 31 que dice: *“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales....”*.

Ahora bien, lo arriba expuesto debe interpretarse en armonía con el sistema federal que adopta nuestra Constitución Nacional, de manera que no se prive a las provincias –y por derivación a sus municipios- de las potestades tributarias que la propia Constitución les reconoce, ya que no se debe perder de vista que las facultades de las provincias son originarias e indefinidas (art. 121 CN), en tanto que las delegadas a la Nación son definidas y expresas (art. 75 CN).

Es por ello que nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), después de reconocer amplias facultades tributarias a las provincias, fijó las reglas bajo los cuales debe hacerse el test de constitucionalidad para precisar si una norma provincial puede ser invalidada por considerársela contraria al ordenamiento federal. En efecto, el Tribunal Cimero de nuestro país, desde sus albores, tiene dicho que los actos de las legislaturas

3 Consideramos oportuno precisar que no se desarrollan en este trabajo los límites a la potestad tributaria local derivados de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548, en razón de que la misma, si bien es sancionada por el Congreso Nacional, es consecuencia de acuerdos previos entre Nación y provincias, es decir, producto del federalismo de concertación, y a la que cada provincia adhiere mediante ley interna de sus legislaturas, incorporándose así al derecho público local.

provinciales pueden ser invalidados (i) cuando se relacionan con materias que la Constitución asigna de manera exclusiva al gobierno federal, en particular al Congreso; (ii) cuando ellos han sido expresamente prohibidos a las provincias por la Constitución, o (iii) cuando resultan incompatibles o presentan una repugnancia efectiva respecto de actos del gobierno federal dictados en ejercicio de sus competencias constitucionales (cfr. Fallos: 3:131; 302:1181; 337:234; entre muchos otros).

Es bajo el prisma antes señalado que deben analizarse las cláusulas contenidas en los incs. 12, 13, 18 y 30 del art. 75 de la Constitución Nacional, sin perjuicios de otras consideraciones particulares que resultan de aplicación a cada una de ellas, y que desarrollamos a continuación.

II. Las cláusulas

1. La Cláusula de los códigos nacionales

El inc. 12 del art. 75 de la Constitución Nacional dispone que al Congreso Nacional le corresponde "...Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones...".

Alrededor de esta cláusula se ha planteado el problema de si las normas tributarias locales, provinciales o municipales, pueden apartarse o no de la legislación de fondo sancionada por el Congreso Nacional.

La doctrina judicial dominante de nuestra CSJN, ha sido la de otorgar preponderancia a la legislación nacional sobre la local, en razón tanto de la referida gradación jerárquica constitucional, como de la interpretación formulada de la distribución de competencias, en una tesis denominada *ius privatista* (Fallos, 23:647; 173:289; 176:115; 182:360; 187:216; 193:231; 200:444; 277:373; 282:20; 311:1795; 320:1344, entre otros)

Sin perjuicio de ello, cabe señalar que esta doctrina *iusprivatista* no se halla sola, sino que frente a ella se alza la teoría que se ha dado en llamar *iuspublicista*, según la cual, tratándose el derecho tributario de derecho público provincial, al no haber sido delegado a la Nación por las provincias, éstas conservan la posibilidad de determinar todo lo relativo a las obligaciones e institutos que lo constituyen. La Corte Suprema de Justicia de la Nación recibió esta tesis en algunos pronunciamientos (Fallos, 243:98; 251:379).

Entre los conflictos que se suscitaron con motivo de la cláusula de los códigos nacionales, pueden mencionarse los relacionados a los plazos de prescripción de los tributos locales (ver *Filcrosa S.A. s/ quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*, C.S.J.N. 30/09/03, 194-XXXIV Recurso de Hecho), así como también para la repetición de los gravámenes (Fallos 284:319, in re *Nidera Argentina v. Prov. de Entre Ríos*); lo relativo a los privilegios generales o especiales dados por las leyes locales a los tributos provinciales, que se apartan del Código Civil o de la Ley de Concursos y Quiebras, etc.

En el precedente "*Filcrosa*", la CSJN expresó que en relación al plazo de prescripción de los tributos locales correspondía aplicar el Código Civil de Vélez. Para así decidir, se basó en que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un institu-

to general del derecho, y que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias -ni a los municipios- dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto. En virtud de ello, la CSJN entendió que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local; para luego agregar que dicho Tribunal ha admitido la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo (Fallos: 190:98 y 321:174), proceder que ha justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil (Fallos: 313:1366)⁴.

Más allá de la postura que se tome respecto de una y otra doctrina, no se puede desconocer que desde el punto de vista práctico la doctrina judicial emanada del fallo “*Filcrosa*” tuvo un evidente efecto unificador respecto de la prescripción de los tributos locales a lo largo y ancho del país, evitando de esa manera la nociva dispersión de soluciones libradas al criterio particular de cada órgano legislativo local.

No obstante, la uniformidad lograda a través de la doctrina judicial antes mencionada, sufrió un duro embate con la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCN). En efecto, a partir del 1° de Agosto de 2015 entró en vigencia el CCyCN, establecido por Ley 26.994, que en sus arts. 2532 y 2560, otorga a las legislaciones locales la facultad de regular los plazos de prescripción de tributos. A partir de allí, se sucedieron una serie de fallos de tribunales superiores de provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que encontraron en las normas del CCyCN un respaldo a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción – independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal-, y razones suficientes para apartarse de la jurisprudencia sentada por la CSJN sobre esta materia⁵.

Si bien la CSJN aún no se ha pronunciado respecto de los arts. 2532 y 2560 del CCyCN, en base a los argumentos expuestos por el Máximo Tribunal federal en reiterados fallos y particularmente en *Filcrosa*, entendemos que su postura no debiera variar demasiado, en razón de que si la prescripción es un instituto general del derecho y no propio del derecho público local, y como tal materia delegada por las provincias al gobierno federal en virtud del art. 75 inc. 12 de la CN, no puede el Congreso Nacional como órgano delegado “devolverle” a las provincias, a través del CCyCN, una potestad que le delegó la Constitución Nacional, es decir, el poder constituyente. El Congreso no es poder constituyente, de ahí que sus leyes no pueden ampliar ni reducir los poderes que las provincias le delegaron. La solución correcta, a la luz de la doctrina judicial de la CSJN, sería que el Congreso federal regule la prescripción de los tributos locales en el CCyCN, fijando los plazos, cómputo, etc.

4 *Filcrosa S.A. s/ quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*, C.S.J.N. 30/09/03, 194-XXXIV Recurso de Hecho

5 Expte. N° 11148/14 “*Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido*” – TSJ de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – 23/10/2015. “*Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Castaño, Gabriel - Ejecutivo - Recurso de Casación (Expte. 496925)*” – TSJ de Córdoba - 28/07/2017.-

En recientes fallos⁶, la CSJN reitera la doctrina judicial de “Filcrosa”, pero cabe hacer una salvedad al respecto, ya que no entra en el análisis de los arts. 2532 y 2560 del CCyCN, sino que aplica aquella doctrina como consecuencia de que la situación jurídica sometida a decisión y los actos o hechos que son su consecuencia, fueron cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia del Código Civil de Vélez, y por aplicación de la noción de consumo jurídico, resuelve el caso por dicho código y por la interpretación que del mismo realizó la Corte. Igual criterio aplicó el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de nuestra provincia en los autos Simpson y Monjes⁷, como consecuencia del leal acatamiento a la doctrina de la CSJN.

Sin perjuicio de ello, es importante poner de relieve que en un fallo más reciente⁸, relativo al plazo de prescripción de sanciones de naturaleza penal impuestas por los fiscos locales, la CSJN vuelve a aplicar la doctrina de “Filcrosa”, en base a la cual concluye que corresponde aplicar al caso el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal, ya que es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local.

En base a lo expuesto, puede apreciarse que, por el momento, la polémica no ha concluido, sino que, por el contrario, sigue abierta en la jurisprudencia de la CSJN y también en los Tribunales Superiores de provincia y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

2. La cláusula del comercio

El inc. 13 del art. 75 de la Constitución Nacional consagra la facultad del Congreso federal de reglar el comercio exterior y de las provincias entre sí, y, a su vez, se complementa con el art. 126 del mismo cuerpo normativo, que veda a las provincias expedir leyes sobre comercio o navegación interior y exterior, y establecer aduanas provinciales.

Asimismo, las normas referidas precedentemente, se encuentran estrechamente vinculadas con los arts. 9, 10, 11 y 12 de la CN, en cuanto establecen que no habrá más aduanas que las nacionales y que en el interior de la República es libre la circulación de mercaderías y el transporte de bienes y personas.

El término comercio utilizado en el art. 75 inc. 13 de la CN es de gran amplitud, ya que no se limita al comercio en su carácter de acto jurídico únicamente, sino que abarca todas las manifestaciones de la vida económica relacionadas con la prosperidad nacional, es decir, la legislación industrial en todos sus aspectos, leyes de patentes y marcas, la navegación marítima y fluvial, el tránsito de mercaderías y de ganado en pie, el crédito, la moneda, el fomento de las industrias y el régimen impositivo que grava la riqueza y su circulación. De esta manera, en la inteligencia de que toda norma tributaria implica reglamentar la materia sobre la cual recae el gravamen, sumado al amplio alcance dado el término comercio antes referido, es lógico deducir que la cláusula comercial de la Constitución

6 CSJ 4930/2015/RH1 “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, y CSJ 1430/2019/RH1 “First Data Cono Sur S.R.L. c/ Estado de la Provincia de Corrientes (Dirección General de Rentas) s/ recurso facultativo (acción de nulidad)”.

7 “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Monjes Alambrados S.R.L. y Otros – Procedimiento de Ejecución Fiscal Administrativa – Expte. N° 8071708 – Recurso Directo - Expte. 10316678” y “Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba c/ Simpson, Nestor Oscar - Procedimiento de Ejecución Fiscal Administrativa - Recurso de Casación” (Expte. N° 5905744).

8 CSJ 1897/2018/RH1 “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”.

Nacional es una de las disposiciones que más controversias ha suscitado en relación con los límites al poder tributario de los gobiernos locales.

En relación a este tema, la Jurisprudencia de la Corte Suprema federal ha sufrido variaciones a lo largo del tiempo de acuerdo a la integración del tribunal, aunque es dable destacar que la solución prevaeciente ha sido admitir la validez constitucional de los tributos provinciales, aun cuando graven las actividades comerciales interjurisdiccionales, mientras éstos no constituyan una traba para dicho comercio, no modifiquen las corrientes naturales de circulación mercantil, no dificulten el consumo, ni disimulen una discriminación o tratamiento preferente de la riqueza local, no opere como un derecho aduanero, ni se aplique por el origen o destino de los bienes o personas, ni actúe como instrumento de protección económica, ni discrimine las corrientes naturales de tránsito.

Bajo tales premisas, con fundamento en los arts. 9 a 12 y 75, inc. 13 de la CN, nuestra Corte Suprema federal declaró la inconstitucionalidad de la ley 8293 de la Provincia de Entre Ríos, por medio de la cual dicha provincia le exigió a las entidades bancarias el pago de un impuesto denominado a la capacidad prestable generada con recursos locales y no utilizada en el territorio provincial, pues el Máximo Tribunal entendió que la autoridad provincial estableció un impuesto que discrimina los préstamos que las entidades bancarias realizan en otras jurisdicciones utilizando fondos captados en su territorio, e impide su circulación a través de la pretensión inconstitucional de que se vuelquen exclusivamente en el mismo, so pena de tener que afrontar el gravamen, los intereses y la multa que la legislación establece, afectándose así la supremacía de las normas constitucionales denunciadas como afectadas. Agregando posteriormente que la provincia demandada había excedido sus facultades al dictar una norma orientadora del crédito, en el sentido de que la intención es que los recursos captados en el ámbito de la Provincia no salgan de ella y sean aplicados a personas físicas, jurídicas o entes con radicación permanente y con actividad económica desarrollada en esa jurisdicción, dado que el poder de policía en la especie compete al Estado Nacional por delegación expresa de la materia federal implicada, así, la política monetaria, crediticia y cambiaria y las consecuentes actividades de fiscalización de dichas políticas, resultan inherentes al Banco Central, por constituir la ley de entidades financieras una ley especial de carácter federal que el Congreso Nacional está facultado a dictar en miras del interés nacional, para ser aplicadas en todo el territorio de la República⁹.

Igual línea de razonamiento ha seguido el Tribunal Cimero de nuestro país respecto de la Ley 12.346 de Coordinación del Transporte. En un fallo reciente¹⁰, la CSJN reiteró su doctrina según la cual *“...La reglamentación del comercio de las provincias entre sí es una de las facultades exclusivas reconocidas al Congreso por la Constitución (artículo 75, inc. 13) y, según lo ha resuelto esta Corte en diversos pronunciamientos, el transporte de cargas o pasajeros que une puntos situados en más de una provincia —excediendo así el ámbito exclusivamente reservado de cada una de ellas— es de las actividades alcanzadas por el poder regulatorio federal (cfr. Fallos: 188:27; 199:326; 324:3048; 335:2478, entre otros). En uso de esa atribución el Congreso sancionó la ley 12.346 (B.O. 21 de enero de 1937),...”*

9 CSJN, “Banco Credicoop Cooperativo Limitado c/ Provincia de Entre Ríos - acción declarativa de Inconstitucionalidad”, 26/03/2014.

10 CSJ 21/2012 (48-T)/CS1 ORIGINARIO “Transportes Don Otto S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 07/11/2023.

Además, en el pronunciamiento citado, la Corte recordó que si bien la Constitución no invalida de modo absoluto los tributos locales sobre el comercio interprovincial, sí preserva esta actividad de aquellos gravámenes que encarezcan su desenvolvimiento, dificultando la libre circulación territorial. Sobre esta base, el Tribunal invalidó el impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos toda vez que, al no ser trasladable al consumidor del servicio y no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante la tarifa oficial, el tributo termina operando como un impuesto directo, con efectos similares al impuesto nacional a las ganancias, pese a que el sistema de coparticipación federal prohíbe dicha superposición.

Como puede apreciarse, si bien la cláusula comercial constituye un límite a la potestad tributaria de los gobiernos locales, de ello no se deriva que sea una prohibición absoluta para imponer sus tributos sobre actividades comerciales interjurisdiccionales, ya que esto último implicaría aniquilar las potestades tributarias locales que la propia Constitución Nacional les reconoce.

En este sentido, Rodolfo R. Spisso señala que tanto la grande como la mediana y aun la pequeña empresa desenvuelven sus actividades económicas en más de una jurisdicción, ya sea en el plano interprovincial como internacional. Por lo tanto, si esa circunstancia fuera determinante para atribuirle a la Nación en forma exclusiva el ejercicio del poder tributario en relación con el comercio interjurisdiccional, las provincias quedarían desprovistas de todo poder efectivo en materia fiscal. Por ello, no hay que confundir la facultad para reglar el comercio interjurisdiccional, con la relacionada con el ejercicio del poder tributario. Si la Constitución Nacional le atribuye a la Nación facultades para establecer impuestos indirectos, en forma concurrente con las provincias, salvo los aduaneros y a los gobiernos locales para crear tanto impuestos directos como indirectos, a excepción de los referidos al comercio exterior, no es posible que este esquema se vea trastocado y desvirtuado por la mera incidencia que un tributo tenga sobre el comercio interjurisdiccional¹¹.

3. La cláusula del progreso

Esta cláusula se encuentra consagrada en el art. 75 incs. 18 y 19 de la Constitución Nacional, que atribuye al Congreso el deber de *"...Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores..."*(inc. 18), así como *"...Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento... Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen..."* (inc. 19).

A los fines de cumplir con los objetivos arriba descriptos, que los constituyentes entendieron que resultaban necesarios para el desarrollo y afianzamiento del país y de las declaraciones contenidas en el Preámbulo, nuestra Carta Magna, en la parte final del inc.

11 SPISSO, Rodolfo R. (2011), Derecho Constitucional Tributario, 5ª edición, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, pág. 81.

18, faculta al Congreso Nacional para dictar *“leyes protectoras de estos fines y concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”*.

A partir de la facultad referida en el párrafo precedente, se planteó la discusión de si el Congreso Nacional puede establecer exenciones y beneficios tributarios respecto de tributos locales.

Según la jurisprudencia que emana de nuestro Máximo Tribunal federal, el Congreso Nacional, en el marco de la cláusula bajo estudio, puede otorgar exenciones de tributos locales, ya que de lo contrario, tanto las provincias como los municipios, con el ejercicio de sus poderes tributarios, podrían dificultar o impedir, la consecución de los objetivos de la legislación federal.

En tempranos pronunciamientos de la CSJN, se observa una postura muy amplia, según la cual la supremacía de la ley federal es absoluta, sin importar si el tributo local frustra o restringe el desarrollo de la actividad objeto de regulación por la ley nacional. Así, en el precedente *“Ferrocarril Central Argentino v. Provincia de Santa Fe”*, el Tribunal Címero de nuestro país dijo que *“...si para fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio interprovincial o simplemente como medio de estímulo, cree conveniente acordar el privilegio de la exención de impuestos locales, esta disposición será perfectamente constitucional, porque ella no importa sino el ejercicio de una facultad del Poder Legislativo, cuyas sanciones priman sobre cualquier disposición en contrario que pudieran contener las constituciones o leyes provinciales. Resolver lo contrario sería reconocer en los gobiernos de provincia la facultad de anular o entorpecer los efectos de la legislación nacional”*¹².

Como consecuencia de la jurisprudencia arriba mencionada, el Congreso sancionó numerosas leyes que disponían exenciones de impuestos nacionales, provinciales y municipales, generalmente tendientes a beneficiar empresas ferroviarias, de telégrafos y de radiodifusión, aunque más tarde adquirieron mayor amplitud. Ahora bien, como enseña Rodolfo Spisso¹³, una empresa de transporte o comunicaciones, por aquella época, era una aventura por lo cual se imponía asegurar su existencia como medio de impulsar el progreso de la Nación. Pero hoy en día dichas empresas no tienen el mismo carácter aleatorio. Ello significa que en los tiempos que corren no es posible extender, genéricamente y en forma absoluta e indiscriminada, los alcances del art. 75 inc. 18 de la CN, comprendiendo en sus disposiciones la dispensa de gravámenes provinciales o municipales.

Posteriormente, la propia CSJN se encargó de restringir la amplitud de la doctrina señalada, considerando que debido al carácter excepcional de las exenciones establecidas por leyes federales, correspondía analizarlas a la luz de la actividad desarrollada por quien la invoca y de la índole del tributo, a los fines de no cercenar las potestades tributarias de los gobiernos locales que estos deben ejercer en su ámbito propio, en tanto no hayan sido delegadas al gobierno federal. En la causa *Banco Hipotecario Nacional v. Municipalidad de Santa Fe*¹⁴, al analizar la carta orgánica de dicha institución, el Tribunal Supremo entendió que la exención que allí se consagraba no comprendía la tasa cobrada por la prestación de servicios de iluminación, limpieza, etc., ya que no importaban una traba a

¹² Fallos, 68:227. En igual sentido, *“Roca Hnos. y Cia Ltda. S.A. v. Provincia de Santa Fe”*, Fallos, 188:247.

¹³ SPISSO, Rodolfo R.: *Derecho Constitucional Tributario*, 5ª edición, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, pág. 151 y ss.

¹⁴ CSJN, Fallos, 279:76

la actividad que incumbe al banco, susceptible de obstaculizar las finalidades de bienestar general que le corresponde atender.

En el marco de la Ley Nacional de Telecomunicaciones (Ley 19.798), la CSJN consideró que *"...las comunicaciones telefónicas interestatales están sujetas a la jurisdicción nacional, pues ellas constituyen el ejercicio del comercio, forman parte del sistema de correos y tienden a promover la prosperidad, adelanto y bienestar general del país (Fallos, 188:247, 213:467, 257:159 y sus citas; 299:149 y sus citas; 304:1186, sus citas y muchos otros)... Para luego concluir que resulta indudable que el gravamen municipal impugnado por la recurrente y que se origina en 'la ocupación o uso del espacio aéreo de jurisdicción municipal (...)' se encuentra en franca oposición con lo dispuesto por el art. 39 de la ley 19.798, toda vez que esta norma establece que estará exento de todo gravamen el uso del suelo, subsuelo y espacio aéreo del dominio público nacional, provincial o municipal, a los fines de la prestación del servicio público de telecomunicaciones. Al ser ello así, el tributo local constituye un inequívoco avance sobre la reglamentación que el gobierno nacional ha hecho en una materia delegada por las provincias a la Nación (incs. 13,14, 18 y 32 del art. 75 C.N.), importa el desconocimiento del ámbito de protección que la ley federal otorga a dicho servicio público, y en definitiva lesiona palmariamente el principio de supremacía legal del art. 31 C.N. (doctrina de Fallos 137:212)"¹⁵.*

Asimismo, en otra causa relativa a la misma ley federal arriba referida, el Máximo Tribunal nacional expresó que *"...si bien la jurisdicción federal sobre aquel servicio público 'es compatible con el ejercicio del poder de policía y de la potestad fiscal por parte de las provincias y de sus municipalidades, cuando respecto a este último la concesión nacional respectiva no contiene exención acordada en virtud de lo dispuesto por el art. 67, inc. 16, de la Constitución Nacional (texto anterior a la reforma de 1994) ... uno y otro ejercicio no deben condicionar de tal modo la prestación del servicio que puedan obstruirlo o perturbarlo, directa o indirectamente (Fallos: 213:467 y sus citas)..."¹⁶.*

Somos de la opinión que esta última es la tesis que se ajusta a la Constitución Nacional, respetando el régimen federal que consagra la misma, que debe aplicarse tanto a los supuestos de exención expresa de tributos locales consagrada por ley nacional, como a los casos de incompatibilidad tácita de normas locales en relación a actividades reguladas por ley nacional.

Es decir, cuando no existe una vulneración claramente perceptible y demostrada, debido a que no está probado que las normas provinciales entorpezcan, frustren o impidan la política nacional con la que parecen no coincidir, ninguna razón autoriza a invalidarlas. Se trata, a lo sumo, de una de las normales y mínimas fricciones que la realidad impone, y que deben ser toleradas en vista de la necesaria coexistencia de dos gobiernos, nacional uno provincial el otro, dotados de poderes propios¹⁷.

4. La Cláusula de los establecimientos de utilidad nacional

El inc. 30 del mismo artículo 75 de nuestra Constitución Nacional prescribe que es atribución del Congreso Nacional: *"Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la Capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos*

15 *Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de General Pico* (Fallos, 320:162, 27/2/1997)

16 *Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús* (Fallos, 320:619, 18/4/1997)

17 BOCCHIARDO (h.), José C. y RAIJMAN, Maximiliano (2015), "Poderes reservados por la Constitución Nacional: las cláusulas." ALVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel (dir.), *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, págs. 617/632.

de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”.

Es interesante destacar que antes de la reforma constitucional de 1994, la admisión de las facultades tributarias locales en *establecimientos de utilidad nacional*, había suscitado reiterados cambios en la jurisprudencia de la Corte Suprema, alternando entre una posición exclusivista de los poderes federales y una tesis finalista tendiente a aceptar la concurrencia con los locales.

A partir de la reforma constitucional de 1994, en que quedó redactado el inciso tal como se lo transcribe en el primer párrafo, las facultades exclusivas de la Nación se hallan solamente concedidas respecto a las materias y finalidades a cumplir en y por el establecimiento de utilidad nacional, habiendo en todos los aspectos restantes, concurrencia con las potestades provinciales y municipales.

En virtud de lo arriba expuesto, en materia de tributos las facultades locales podrán ejercerse en plenitud, mientras no interfieran con los objetivos del establecimiento en cuestión¹⁸, es decir, en la medida que no configure un obstáculo real y efectivo que condicione o impida la consecución de los fines propios del establecimiento de utilidad nacional del cual se trate.

III. Conclusión

Como corolario de lo expuesto, cabe afirmar que las facultades tributarias de las provincias y de los municipios son amplias, como expresamente lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación; sin perjuicio de lo cual, su ejercicio no puede afectar los límites impuestos por los principios constitucionales tributarios, la distribución de facultades tributarias, los poderes expresamente delegados y la jerarquía de normas establecidos en la Constitución Nacional.

En dicho contexto, y como respuesta al interrogante contenido en el título de este trabajo, podemos señalar que las leyes dictadas por el Congreso de la Nación con base en las atribuciones del art. 75 incs. 12, 13, 18 y 30 de nuestra Carta Magna pueden condicionar el ejercicio de las facultades tributarias locales. Ejemplo de ello son el Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26.994), la Ley Federal de Telecomunicaciones N° 19.798, la Ley de Coordinación del Transporte N° 12.346, las Leyes N° 14.772, 15.336 y 24.065, referidas al sistema federal de electricidad, etc.

Ahora bien, los límites arriba expuestos revisten, en principio, carácter excepcional y deben analizarse de forma armónica con el régimen federal que consagra nuestra Carta Magna nacional, de manera que se respeten las potestades tributarias que el mismo texto constitucional reconoce a los gobiernos locales y que estos ejercen en su ámbito propio. De acuerdo con el criterio precedente, las normas tributarias locales sólo podrán ser invalidadas por contrariar las cláusulas constitucionales mencionadas, cuando vayan en contra de principios basales del ordenamiento jurídico contenidos en los códigos de fondo sancionados por el Congreso, o en la medida en que interfieran, menoscaben o impi-

¹⁸ CSJN, doctrina de Fallos 325:766, “Casino Estrella de La Fortuna s/ allanamiento -causa n° 1666”; y Fallos 325:723, “Compañía de Transportes de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa”.-

dan la consecución de obras o actividades que por su magnitud conciten interés nacional y que por ello hayan merecido la concesión de estímulos tributarios, o cuando constituyan una traba para el comercio, modifiquen las corrientes naturales de circulación mercantil, dificulten el consumo, disimulen una discriminación o tratamiento preferente de la riqueza local, u operen como un derecho aduanero, o, finalmente, cuando interfieran con los fines de un establecimiento de utilidad nacional.

Por último, cabe señalar que, atento el carácter excepcional de las limitaciones a las potestades tributarias provinciales y municipales, los extremos invalidantes mencionados en el párrafo que antecede, deberán acreditarse en el caso concreto de manera clara y precisa, es decir, el agravio constitucional debe ser inequívoco.

Referencias Bibliográficas

- ATCHABAHIAN, A. y MARTIN, J. Ma. (1986), *Estructura tributaria y Distribución de la Potestad Impositiva en el sistema federal de Argentina*, en CUADERNOS IBEROAMERICANOS DE ESTUDIOS FISCALES, N° 3, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid.
- BOCCHIARDO (h.), José C. y RAIJMAN, Maximiliano (2015), "Poderes reservados por la Constitución Nacional: las cláusulas." ALVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel (dir.), *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, págs. 617/632.
- BULIT GOÑI, Enrique G. (2009), *CONSTITUCION NACIONAL Y TRIBUTACION LOCAL*, Tomo I, Ed. AD-HOC, Prov. de Buenos Aires.
- BULIT GOÑI, Enrique G. (1987), *Distribución de Competencias Tributarias entre Distintos Niveles de Gobierno*, en CUADERNOS IBEROAMERICANOS DE ESTUDIOS FISCALES, N° 6, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid.
- CASAS, José O. (2001), *Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la Ley de Coparticipación tributaria*, en DERECHO TRIBUTARIO MUNICIPAL, Ed. AD-HOC, Buenos Aires.
- CASAS, José O. (2007), *COPARTICIPACION Y TRIBUTOS MUNICIPALES*, Ed. AD-HOC, Prov. de Buenos Aires.
- GELLI, María A. (2005), *CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA*, Comentada y Concordada, Tercera Edición Ampliada y Actualizada, Ed. LA LEY, Prov. de Buenos Aires.
- LALANNE, Guillermo A. (2010), *La Cláusula Comercial. Análisis a la luz de la Jurisprudencia de la Suprema Corte Norteamericana y de la Corte Suprema Argentina*, en TRIBUTACIÓN LOCAL PROVINCIAL Y MUNICIPAL, Tomo I, Ed. AD-HOC, Buenos Aires.
- LUQUI, Juan Carlos (1993), *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires.
- SCHAFFRIK DE NUÑEZ, Fabiana H. y ALBORNOZ, Juan José (2010), *Régimen Tributario Argentino*, págs. 35 y ss., NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., NIETO Marcelo A., REVILLA, Pablo J.M., SCHAFFRIK DE NUÑEZ, Fabiana H. y VAZQUEZ, Marisa N. (Coord.), Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- SPISSO, Rodolfo R. (2011), *DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO*, Quinta Edición, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- SPISSO, Rodolfo R. (2003), *El poder tributario y su distribución*, en TRATADO DE TRIBUTACION, T. I, Vol. 2, Ed. ASTREA, Buenos Aires.