

DOBLE IMPOSICIÓN LOCAL: SU HISTORIA, ACTUALIDAD Y FUTURO A LA LUZ DE LOS PROBLEMAS QUE SE GENERAN EN LA INTERACCIÓN ENTRE LOS TRES NIVELES DE GOBIERNO, NACIÓN, PROVINCIAS Y MUNICIPIOS

Bruno M. TONDINI

Especialista en Tributación, Fac. de Cs. Económicas, UBA. Director de la especialización en Derecho Tributario y Finanzas Públicas y Profesor Titular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Fac. de Derecho y Cs. Políticas, UCALP. Profesor Adjunto de Derecho Internacional Público y Derecho Internacional Privado de la Universidad Nacional de La Plata. Profesor Titular de Derecho Internacional Privado, Fac. de Derecho y Cs. Políticas, UCALP.

1. Introducción

La coexistencia de estados, sean que estos estén en un mismo o diferente nivel y con poder tributario, genera la posibilidad de múltiple imposición. Por ello, luego de haber analizado durante años la situación a nivel internacional, en el presente trabajo me he planteado hacerlo desde el prisma interlocal. Para iniciar, estimo pertinente hacer una breve reseña de la distribución tributaria como introducción para, acto seguido, avanzar sobre la doble imposición en forma conceptual, ya que existen dos vertientes, la internacional y la local.

Sin dudas, la doble imposición genera la necesidad de un análisis teórico y conceptual de las diferentes técnicas que se pueden adoptar para evitarla, y luego pasar a desarrollar en concreto la distribución de la potestad tributaria en la Constitución argentina.

Nuestro régimen federal de organización estatal hace que coexistan, en un mismo territorio, distintos planos o niveles de gobierno: la Nación, con facultades definidas y expresas otorgadas por las provincias, y estas últimas con facultades no delegadas a la Nación. Por último, los municipios, con las potestades que cada una de sus respectivas provincias les asignen. Por ello y fruto de la mencionada “coexistencia”, se encuentra la necesidad de delimitar el alcance y contenido de las competencias y potestades de cada uno de ellos. Esta delimitación y distribución de las potestades tributarias de cada nivel de gobierno constituye uno de los problemas de más difícil solución en todo régimen federal.

Tal problemática nos lleva, además, a desarrollar un capítulo en el cual se desande la distribución del poder entre Nación y provincias, un acápite que es la razón última de

nuestro trabajo: la posibilidad de doble imposición tributaria entre las provincias y los municipios. Sin embargo, debemos hacer una breve aclaración en cuanto a su extensión, atento a la imposibilidad de agotar en el presente el abordaje del tema si tomamos como punto de partida al instituto de la potestad tributaria municipal y su doble imposición en relación con nuestro régimen federal de coparticipación. Es preciso destacar que no pretendemos analizar si la imposición por parte de los ejidos municipales constituye una tasa o un impuesto, sino directamente que el género tributo en cuestión soslaya el régimen federal de gobierno.

Realizada esta brevísima reseña, nos adentraremos en la potestad tributaria municipal, adelantando que, hoy en día, no está en discusión si en la República Argentina los municipios están jurídicamente habilitados para establecer impuestos, sino que su óbice gira en torno a que ellos no incurran en superposiciones con las potestades del gobierno federal o provincial.

Tampoco podemos excluir la importancia del presente y su relación con el aspecto financiero, que, en nuestro país, fue manifiesta por los Constituyentes de 1853 en la organización del Estado argentino.

Esta misma motivación se observa en la actualidad: ya son escasas las jurisdicciones provinciales que superan su sostenimiento financiero con recursos propios en general y tributarios, lo cual implica, sin dudas, un efecto dominó en la afectación y consecuentes dificultades que tienen las unidades inferiores, que son los municipios.

Señala Macón que la crítica a la debilidad de los sistemas provinciales y municipales actuales es indudablemente correcta (Macón, 2003:2). Por ejemplo, recurriendo a las comparaciones cuantificadas, las provincias argentinas autofinancian menos del 40 % de sus gastos, como promedio ponderado, con gran dispersión. Algunas provincias lo hacen en menos del 10 %, es decir, su sistema tributario es prácticamente inexistente. Ciertamente, hay sistemas fiscales federales en los cuales la autofinanciación —en términos absolutos— es menor que en la Argentina. Así ocurre en México y en Venezuela, por ejemplo. Pero ambos países son menos descentralizados en el gasto. En los países federales con similar nivel de descentralización del gasto que Argentina, por ejemplo, Brasil y Estados Unidos, los niveles inferiores de gobierno tienen mayor grado de autofinanciación.

A medida que los servicios brindados por las comunas fueron aumentando —coincidimos con Gammacurta (2012:2)—, en paralelo se crearon tasas municipales con la intención de financiar esos gastos. En la actualidad, en los municipios del país, hay más de ciento treinta tasas diferentes, con un promedio de unas veinte por distrito, según se desprende de un informe realizado por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF). Esta situación repercute en un incremento de la presión fiscal sobre los contribuyentes, y pone de manifiesto la necesidad de retomar la dilatada discusión por la coparticipación, algo que para muchos jefes comunales ya resulta impostergable.

2. La doble imposición y las formas de división de las competencias tributarias. Aspectos teóricos y conceptuales

La condena a toda tributación múltiple ha sido generalmente aceptada —señala Sorondo—, aunque no siempre han sido expuestas con suficiente claridad las razones en que se basa tal condena (2000:1). Existe un extenso número de trabajos sobre las maneras de evitar la doble imposición, y refinados procesos y procedimientos técnicos han sido recomendados o puestos en juego para lograr tal resultado. Dichos trabajos han tenido por obvia la respuesta al problema. La doble tributación es mala por ser simplemente doble tributación. Sin embargo, el criterio de condenación absoluto e indiscriminado ha sufrido ciertas modificaciones ante elaboraciones más cuidadosas del problema. Según Bloch y Heilemann, “es dudoso que la superposición de impuestos de varias autoridades gubernamentales se considere perjudicial por sí misma y es aún más dudoso todavía que sea siempre restrictiva del comercio internacional” (1946:1158).

La doble imposición se presenta cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos o más sujetos con poder tributario (Villegas, 1997:44).

Dentro de las diferentes divisiones de este concepto, se encuentra, por un lado, la doble imposición internacional y, por el otro, la doble imposición interna. Las principales diferencias entre ambas resultan de los sujetos activos intervinientes y las ramas del derecho que abordan sus relaciones en forma consecuyente.

La doble imposición internacional sugiere inmediatamente la idea de a) dos Estados con personalidad jurídica en el orden internacional que imponen; b) un mismo impuesto cobrado por cada uno de ellos; c) sobre un mismo hecho imponible. Todo ello regulado por el derecho internacional. Los dos últimos elementos son comunes a la doble imposición interna. Por ello, son de profunda utilidad los estudios realizados en el ámbito internacional a la hora de desarrollar las diferentes técnicas para evitarla, dado que surgen de una misma necesidad, la necesidad de lograr una coordinación fiscal, política y financiera entre los diferentes niveles de Estado, de manera que puedan lograr un ejercicio razonable de las potestades tributarias que sustentan.

Señalan Chirico, Basile y Chicolino (2012:2) que la doctrina ha desarrollado varios sistemas para solucionar este problema y lograr una coordinación financiera eficiente, entre las que se pueden nombrar:

1. La separación de fuentes, sistema por el cual se reserva a cada nivel de gobierno fuentes determinadas de recursos para ser explotadas.
2. La concurrencia de fuentes, en el que todos los niveles de gobierno pueden gravar las mismas fuentes tributarias, aun aplicando sistemas legales independientes. Este sistema tiende a plantear problemas de superposición impositiva, doble o múltiple imposición, y hace necesaria la adopción de medidas que eviten o minimicen tales efectos.

3. El sistema de cuotas adicionales o suplementarias, que permite que un nivel dicte libremente la norma que establece el tributo, dejando que otro nivel gubernamental —inferior o superior— aplique alícuotas suplementarias a ese tributo recaudado por el otro nivel, para lo que normalmente se establecen topes.
4. Las asignaciones, subvenciones o transferencias, mecanismos en los cuales, por ejemplo, la recaudación la realiza el nivel nacional superior, y asigna parte de ella a niveles inferiores, o —a la inversa— recauda el nivel inferior y asigna parte de ella a niveles superiores, lo cual hace que estas asignaciones sean condicionadas a la prestación de ciertos servicios o funciones, o no estar sujetas a condicionamientos.
5. Los sistemas de créditos fiscales, que se verifican cuando un nivel computa como pago a cuenta de un tributo propio el pago que el sujeto haya hecho de un tributo de otro nivel.
6. Los sistemas de deducción fiscal, que consisten en que un nivel permita deducir de la base imponible de sus tributos importes que el sujeto haya abonado por tributos de otro nivel.

Ninguno de estos métodos se aplica en forma pura y exclusiva, siendo lo más habitual la existencia de sistemas de coordinación fiscales que toman elementos de varios de ellos. Los métodos de mayor relevancia, al menos por su aplicación práctica en nuestro país, son los de separación de fuentes, concurrencia de fuentes y el de coparticipación.

3. La distribución de las potestades tributarias en la Constitución Argentina

Nuestra Carta Magna establece, respecto de las competencias tributarias y la armonización de los distintos métodos de coordinación, una combinación entre los métodos de concurrencia, separación y coparticipación tributaria.

La Constitución nacional (CN) en su artículo 1 determina la forma representativa, republicana y federal de gobierno para la Nación Argentina. El federalismo, así constitucionalmente establecido, faculta a los Estados Provinciales a —entre otras cosas— establecer sus propios impuestos y a disponer los medios necesarios para asegurar su autonomía económica, ello atento lo establecido por los arts. 121 y 125. Esta coexistencia de múltiples potestades tributarias a distintos niveles de gobierno deja un amplio campo para la concurrencia y la superposición.

La distribución de competencias tributarias entre las distintas esferas de poder en nuestro régimen federal de gobierno se encuentra reglada por el artículo 75, incisos 1) y 2), de nuestra Constitución Nacional.

El inciso primero del mencionado artículo atribuye con carácter exclusivo y excluyente a la Nación, y en forma permanente, los tributos relacionados con el comercio exterior, es decir, el establecimiento de los derechos de importación y exportación y la legislación en materia aduanera. Esta disposición se complementa con lo establecido en los artículos 9 a

12 y 75, inciso 13), de nuestra Suprema Norma Federal. El segundo deslinda competencias respecto de tributos internos, tanto directos como indirectos.

Resulta inexorable, en primer lugar, aclarar a qué se refiere nuestra Ley Suprema cuando habla de contribuciones directas e indirectas, de manera de comprender acabadamente cuáles son los tributos a que hace referencia y evitar así errores en la exégesis normativa.

Podría decirse válidamente que, en el contexto en que nuestra Constitución fue sancionada, esta clasificación difería según el punto de vista abordado para su análisis. Desde un punto de vista administrativo, el análisis se circunscribía a la inclusión o no del contribuyente en los padrones del Fisco. Desde un punto de vista económico, a la posibilidad de traslación del tributo, lo que resulta en tributos directos aquellos que recaían directamente sobre el sujeto de derecho, aquel a quien el legislador tuvo en mira a la hora de determinar el hecho imponible, y que no resultaban capaces de ser trasladados. Los tributos indirectos, por su parte, eran entendidos como aquellos que, finalmente, incidían sobre el contribuyente de facto, pues, una vez que el tributo percutía sobre el contribuyente de jure, este lo trasladaba; entonces el contribuyente era, de hecho, quien en definitiva terminaba soportando el peso económico del gravamen. No obstante ello, con el transcurrir del tiempo, estos criterios han ido mutando, y hoy es ampliamente aceptada la doctrina que distingue a los tributos en directos o indirectos en función de la manifestación de capacidad contributiva sobre la cual recae. Según esta teoría, serán tributos directos aquellos que recaen sobre manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva, es decir, los tributos a la renta o el patrimonio. Por el contrario, serán tributos indirectos aquellos que recaen sobre manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, como el consumo, la producción, la venta de bienes.

Frente a lo antedicho corresponde preguntarnos ¿cómo incide el sistema federal en la situación relativa a la existencia de la doble imposición? (Chas, 2018:2).

Ante tal interrogante, siguiendo al mencionado autor, es oportuno considerar lo expuesto por Hocsman, quien dice que las cuestiones impositivas tienen una relación muy estrecha con los principios constitucionales de un país y, especialmente, con la forma de Estado adoptada por el texto constitucional vigente (Hocsman, 2005:2). Esta afirmación viene a dar sustento a la respuesta que pretendemos sostener por estos lares: el federalismo adoptado en el artículo primero de nuestra Constitución nacional es, posiblemente y como ahondaremos a continuación, uno de los principales fundamentos jurídico-políticos por los cuales se hace viable la existencia de la doble imposición en nuestro país.

En este mismo sentido, corresponde remarcar que nuestra ley fundamental modela la existencia de tres niveles de gobiernos estatales: por un lado, está el Estado nacional, que nace de la delegación de poderes que realizan las provincias, las cuales, a su vez, conforman otro de los niveles, y, adicionalmente, aparecen los municipios, a los cuales se les reconoce autonomía en un quíntuple orden (institucional, político, administrativo, económico y financiero).

En paralelo, la Constitución nacional —a la cual Sosa caracteriza acertadamente como el “primer distribuidor de fuentes tributarias” (2007:1)— estructura la distribución

de competencias fiscales entre distintos centros de poder (García Vizcaíno, 1996:272), lo cual es lógico, ya que también distribuye las facultades de cada uno de ellos, que, para ser ejercidas, necesitan indefectiblemente de recursos monetarios.

La Constitución también determina el carácter exclusivo o concurrente de tales facultades impositivas —en función de las mencionadas estructuras estatales (García Vizcaíno, 1996:238)—.

Resumiendo, desde un punto de vista principalmente jurídico o de arquitectura jurídico-política, podemos decir que uno de los orígenes de la superposición tributaria está dado por la distribución del poder fiscal concebido por nuestra Constitución nacional y por diversas constituciones provinciales al asignar las facultades impositivas de los distintos centros de poder estatal, y como consecuencia del sistema de relación poder-territorio adoptado para la organización de nuestra Nación. Todo esto, combinado con la ausencia de estructuras jurídicas complementarias que plasmen adecuadamente la descentralización que necesitaría un Estado federal en materia tributaria, viene a generar condiciones suficientes para el surgimiento del fenómeno de la doble imposición.

Hoy, por reconocimiento expreso a partir de la reforma constitucional de 1994, al cristalizar la inteligencia que a sus preceptos le había otorgado nuestro Tribunal Supremo en el precedente de la CSJN “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada c/Provincia de Buenos Aires”¹, el inciso 2) del mencionado artículo atribuye, entonces, en forma concurrente entre Nación y provincias, y con carácter permanente, el establecimiento de contribuciones indirectas. Asimismo, dispone que, en ciertas circunstancias excepcionales en las que la defensa, seguridad común y bienestar general del Estado lo exijan, el Congreso Nacional podrá imponer contribuciones directas por tiempo determinado y en forma proporcional en todo el territorio de la Nación.

Tenemos, entonces, el siguiente esquema de deslinde de competencias tributarias:

I - Nación:

- En forma exclusiva, excluyente y con carácter permanente, el establecimiento de tributos aduaneros.
- En forma concurrente con las provincias y con carácter permanente, el establecimiento de tributos internos indirectos.
- Con carácter transitorio y en situaciones excepcionales, el establecimiento de tributos internos directos.

II - Provincias:

- En forma exclusiva y con carácter permanente, el establecimiento de tributos internos directos.
- En forma concurrente con la Nación y con carácter permanente, el establecimiento de tributos internos indirectos.

¹ Fallos: 149:260 (1 “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires” - CSJN - 1927).

La CN nada dice respecto de las potestades tributarias municipales en lo que a regulación específica se refiere, pero sí les reconoce —aunque al menos indirectamente— dicha potestad, cuando en el inciso 30) del artículo 75 dispone que estos “conservarán” dicha facultad en tanto no interfieran con la finalidad específica federal. No obstante, esta ausencia de regulación específica en la materia, en un todo de acuerdo con lo prescripto por los artículos 5 y 123, deja librado a lo que cada constitución provincial establezca respecto de su régimen municipal. Junto a estas disposiciones constitucionales de atribución de competencias, nuestra máxima norma contiene también algunas otras que, si bien no se refieren estrictamente a la materia tributaria, delimitan el ejercicio de las competencias provinciales y municipales; estas son las contenidas en los incisos 12), 13), 18) y 30) del mencionado artículo 75.

Atento a la asignación de competencias que hace la CN en lo que respecta a sistemas de coordinación financiera federal, esta adopta un método combinado, utilizando, así, la separación de fuentes en los tributos al comercio exterior —otorgados de manera exclusiva al gobierno federal— y el método de concurrencia de fuentes para los tributos internos, tanto indirectos como directos, siendo esta concurrencia de carácter excepcional y temporal para estos últimos, pues la facultad de la Nación en la legislación y establecimiento de tributos directos emergerá cuando se den todos y cada uno de los requisitos contenidos en nuestra Carta fundamental.

Si bien esto es lo que dicta la CN, muchas veces la realidad no se condice con el deber ser. En la práctica, los tributos indirectos más importantes, llámese impuesto al valor agregado (IVA) e impuestos internos, son legislados y recaudados exclusivamente por la Nación, y la “excepcionalidad” en la legislación y recaudación de tributos directos por parte de la Nación, cuya titularidad en principio es de las provincias, se ha convertido en “regularidad” en virtud de las sucesivas prórrogas, como es el caso del impuesto a las ganancias² o el impuesto sobre los bienes personales, lo cual ha hecho que se avance sobre el terreno de las contribuciones directas bajo el pretexto de la emergencia y la transitoriedad.

Las provincias, por su parte, lejos de detener esta extralimitación de la Nación en el ejercicio de su potestad tributaria, participan en la producción de estas contribuciones directas junto a las indirectas por medio de la coparticipación federal, tercer sistema de coordinación financiera que integra este mecanismo combinado de distribución de potestades tributarias, que obtuvo reconocimiento constitucional con la reforma de 1994.

4. La doble imposición en nuestro sistema tributario, su reconocimiento por la CSJN desde antaño y los mecanismos existentes para resolverla

La coexistencia de múltiples potestades tributarias a distintos niveles de gobierno deja un amplio campo para la concurrencia y la superposición.

² Recordamos que se encuentra vigente en forma interrumpida, bajo distintas denominaciones, desde el año 1932.

Señala Chiappero (2013:1) que nuestra Suprema Corte de Justicia viene advirtiendo, desde ya hace largo tiempo, sobre los peligros y asimetrías que puede acarrear esta superposición tributaria proveniente del ejercicio de facultades concurrentes, derivada de la arquitectura constitucional y la consecuente necesidad de coordinación.

En el precedente ya mencionado Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada señaló:

No obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente supone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y provincial, en sus actuaciones respectivas dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan en determinadas circunstancias importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De allí la constante requisición colectiva traducida en múltiples estudios y proyectos tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan desde la reforma de la Constitución hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados Federales.

Se trata de una concurrencia que la CSJN se ha encargado constantemente de reconocer³. En tal sentido, cabe destacar que nuestro máximo tribunal ha reconocido que la múltiple imposición en sí misma no es inconstitucional en la medida que cada uno de los distintos tributos haya sido creado por entes políticos con facultades establecidas al efecto.

Con la reforma constitucional nacional del año 1994, como ya mencionamos, existe una superposición de potestades tributarias, pero ello no implica inconstitucionalidad por sí misma. Numerosos fallos de la Corte avalan este criterio; dijo nuestro máximo tribunal:

La duplicidad que resulta del ejercicio de facultades impositivas diferentes no limitadas por disposición constitucional alguna no causa la invalidez del impuesto.⁴

Las provincias gozan de la facultad de crear impuestos y de elegir la materia imponible, sin más límites que los establecidos en la Constitución Nacional, entre los cuales no se halla la existencia de un impuesto nacional análogo, si este constitucionalmente no tiene el carácter de exclusivo.⁵

La superposición de impuestos nacionales y provinciales no comporta, por sí sola, violación constitucional, la que existiría si uno de los gravámenes estuviera fuera de los límites de la potestad fiscal de la autoridad que lo estableció. Pero entonces la habría no por el hecho de la coexistencia, sino por la transgresión de las normas constitucionales que determinan el ámbito de las respectivas facultades impositivas de la Nación y las provincias.⁶

³ Fallo “Financiera y Comercial Nidera S.A. c/ Prov. de Ente Ríos” - CSJN C 11/5/1972.

⁴ “Bodegas y Viñedos San Carlos S.A. c/ Prov. de San Juan” - CSJN - 1939.

⁵ “Boffi, Leopoldo L. c/Provincia de Buenos Aires” - CSJN - 1948

⁶ Varsavsky, León c/Prov. de Buenos Aires” - CSJN - 1951

Ante la concurrencia de fuentes de financiamiento de orden constitucional, con el objetivo de mitigar sus consecuencias, la CSJN admitió que las provincias se autolimitaran a partir de leyes unilaterales —por ejemplo, la Ley 12.143 de impuesto a las ventas, mediante la cual se participaba a las provincias el producido de este impuesto— o por medio de leyes convenio.

Ello fue así, incluso aun antes de la constitucionalización de la coparticipación federal mediante la reforma de 1994, en la causa “Madariaga Anchorena, Carlos Juan”, en la cual consideró: “El ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan restringir convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos mediante acuerdos entre sí y con la Nación”⁷.

En el ejercicio de esta facultad de autolimitación por parte de las provincias con la aquiescencia del Estado nacional, bajo la forma de leyes convenio, se dictaron los siguientes:

- la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.
- el Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en busca de evitar la superposición vertical de tributos en el orden nacional, provincial y municipal;
- el Convenio Multilateral de 1977, de idéntica estructuración, pero con ausencia de la Nación, trata de atemperar la superposición horizontal.

a) Ley de Coparticipación Federal (LCF)

Sus orígenes se remontan al año 1935, con la sanción por parte del Congreso de la Nación de la ley de unificación de impuestos internos, en esos momentos aplicados por las provincias en una única etapa, la manufacturera, lo que generaba discusiones en torno a su constitucionalidad, pues actuaban como verdaderas aduanas interiores. Luego de su reemplazo, de que sanciones de nuevas disposiciones se fueran acumulando a ella, de que participaran otros tributos, y de que hubiera sucesivas derogaciones y dictado de normas, se llegó a dictar el actual régimen, regulado por las disposiciones de la Ley 23.548.

Esta norma constituye lo que la doctrina denominó “elemento de coordinación vertical”, dado que regula la relación fiscal que existe entre los distintos niveles de gobierno (Estado nacional, Estados provinciales, Estados municipales), que rigen en nuestro país. Dicha ley coordina la imposición indirecta entre la Nación y las provincias y establece mecanismos que regulan los tributos provinciales para evitar la superposición de la materia imponible reservada para la Nación y el modo en que los tributos coparticipables serán distribuidos entre el Estado nacional y las provincias concordantes.

Se reserva para los Estados provinciales la potestad de implementar, administrar, fiscalizar y recaudar los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad; radicación, circulación o transferencia de automóviles, de sellos y transmisión gratuita de bienes, con las salvedades que menciona en su artículo 9 la LCF. Cabe destacar que el carácter de “transitorio” que se le asigna a la Ley 23.548 (rasgo que surge

⁷ “Madariaga Anchorena, Carlos Juan” - CSJN - 1958.

de su propia letra), aún no ha sido subsanado con un nuevo régimen de coparticipación que se entendería como definitivo, a pesar de haber transcurrido sobradamente el plazo estipulado en el artículo 75, inciso 2) de la CN (sancionada en 1994) para que tal hecho suceda.

Las provincias adherentes a este régimen deben hacerlo a través de una ley específica de aceptación, la cual debe disponer que cada provincia "... se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la LCF...".⁸ Este es el punto central del régimen de coordinación tributaria entre Nación, provincias y municipios, que establece a la "analogía" como elemento fundamental a la hora de determinar la capacidad de legislar en materia tributaria. Será, entonces, la determinación del alcance del término *analogía* la que nos permitirá delimitar la potestad tributaria que poseen provincias y municipios, pues la Ley 23.548 en ningún momento otorga precisión de lo que este término comprende.

Fue con el dictado de la Ley 14.788 que se incluyó al concepto *analogía* en forma expresa, inclusión que se mantiene en la redacción del régimen vigente. Dino Jarach, en oportunidad de redactar el anteproyecto de ley de unificación y distribución de impuestos, consideró, respecto de la analogía, que,

sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponibles de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en estos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponibles, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imponibles o bases de medición. (1966:183)

La Comisión Federal de Impuestos se expidió a este respecto en la resolución del comité ejecutivo 142/1997, posteriormente confirmada por Resolución plenaria 60/1998, y aclaró que la analogía debe buscarse en torno a aquellos elementos sustanciales, sin que sea indispensable que esa analogía configure una "identidad estricta". Dejó en claro, en el caso *sub examine*, que pueden presentarse diferencias en la base imponible que no obstan a su existencia, si los elementos en torno de los cuales se da por configurada esta resultan esenciales, como en el caso de que un mismo sujeto tribute dos veces sobre el mismo hecho. Es decir que no es necesario que un tributo deba ser estrictamente idéntico a uno nacional coparticipable para caer dentro de la calificación de analogía, sino, por el contrario, resulta suficiente con que recaiga sobre todo o parte de la materia imponible que grave un tributo nacional para que esta se dé por configurada. Esta posición había

⁸ Art. 9, inc. B), Ley 23.548.

sido sostenida con anterioridad por nuestro Máximo Tribunal en la causa “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/ Provincia de Buenos Aires”⁹, en la cual, por no estar contemplada la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos en el precio oficial del billete aéreo y siendo absorbido íntegramente por la actora, este no resultaba susceptible de traslación, hecho que, sumado a que la contribuyente se encontraba sujeta al impuesto a las ganancias a nivel nacional, convertía al primero en un tributo análogo a uno nacional coparticipable.

En busca de esa analogía, deberán compararse los hechos generadores de tributos locales, los que, aun en ausencia de correspondencia estricta, deberán resultar diversos a los ya captados a nivel nacional, excluyéndose del análisis a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados. Respecto de estas últimas, corresponderá indagar sobre su verdadera naturaleza jurídica; recordemos que la naturaleza de un tributo dependerá de sus elementos estructurantes, especialmente de su hecho generador, independientemente del *nomen iuris* utilizado por el legislador.

Señala Macón que la diferencia entre doble imposición y analogía es que, aparentemente, el concepto de esta es más restrictivo que el de aquella. Pero a veces no es así. Puede ilustrarse esta última afirmación examinando el caso peruano. La legislación tributaria peruana solía contener un impuesto nacional a la diferencia entre activos y pasivos de las empresas. Una disposición expresa eximía los bienes inmuebles de ser computados en el activo porque estos estaban gravados por niveles municipales inferiores por el impuesto inmobiliario, entendiéndose que con ello se evitaba la doble imposición. En la República Argentina, en cambio, pudo existir un impuesto de ese tipo, sin excluir los inmuebles y manteniendo el impuesto inmobiliario porque la noción vigente es la prohibición de analogía. Un impuesto al capital de empresas incluía las propiedades, pero no es análogo al impuesto inmobiliario. La noción de analogía ha generado discusión, ya que puede sostenerse que el impuesto a los ingresos brutos de las provincias es análogo al impuesto al valor agregado nacional. Obviamente, es fácil concluir que no son iguales, pero quizá sean análogos porque, en ambos casos, el monto de las ventas o ingresos está gravado, aunque en el impuesto al valor agregado la imposición está atenuada por el crédito fiscal.

b) el Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento

El 12/8/1993, mediante el Decreto 1807 de necesidad y urgencia, se suscribió este Pacto entre el Gobierno Nacional y las provincias, el que pretendía, mediante una reestructuración del sistema fiscal, la derogación o adecuación de algunos tributos, la desregulación de determinadas actividades, la reforma del Estado a nivel provincial y una inserción en condiciones competitivas en los mercados internacionales.

Este tipo de acuerdos se caracteriza por el otorgamiento de concesiones recíprocas

⁹ Fallo Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/ Provincia de Buenos Aires, CSJN, 3/11/1986, publicado en Fallos: 308:2153 y en revista *Impuestos*, XLV-A-201, editorial La Ley.

entre las partes, en el caso, Nación y provincias. Los gobernadores de las provincias adheridas se comprometieron, entre otras medidas y con el fin de lograr el crecimiento de la economía nacional y la reactivación de las economías regionales, a derogar los impuestos provinciales específicos, como así también a promover la derogación de tasas municipales que recaigan sobre los mismos hechos impositivos, que graven la transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios, excepto los destinados a uso doméstico. Respecto de tasas municipales en general, se comprometían a la derogación de todas aquellas que no constituyan retribución a servicios efectivamente prestados, como también de aquellas que excedan el costo que derive de su prestación.

Esto incorpora nuevas premisas a lo ya prescripto por la ley de coparticipación federal. Por un lado, y aun cuando no resultara análogo a algún impuesto sujeto a las disposiciones de la Ley 23.548, las provincias autolimitaron su facultad de aplicar impuestos sobre la transferencia de estos productos, motivación que se explica en el impacto que sobre la actividad económica genera la aplicación de este tipo de tributos, cuando la finalidad del Pacto consistía en la reducción del costo argentino para forjar una economía más competitiva. Respecto de tasas retributivas de servicios, expresamente excluidas del análisis de analogía por disposiciones de la ley de coparticipación federal, las provincias se comprometieron a restringir la aplicación por sus municipios cuando recaigan, en lo que a este trabajo interesa, sobre la transferencia de combustibles y gas. Además, se fijaron los requisitos de efectiva prestación y adecuación al costo de los servicios, lo que deja entrever el abuso que por parte de los gobiernos locales se venía haciendo con la utilización de esta especie tributaria.

c) Ley de Convenio Multilateral (CM)

La Ley de Convenio Multilateral de 1977 constituye la tercera y última herramienta de coordinación tributaria en la Argentina.

La doctrina la ha definido como un elemento de coordinación horizontal, dado que dicha ley está orientada a evitar las dobles o múltiples imposiciones entre las mismas provincias, y a acotar las potestades tributarias de cada una de las jurisdicciones a la base imponible que se genera en su ámbito. La Ley de CM fija el mecanismo de distribución de la materia imponible entre las diferentes provincias que lo suscribieron cuando ella es generada en más de una jurisdicción provincial.

5. El avance de los municipios en la utilización de diferentes instrumentos tributarios

Si decimos que el municipio puede establecer tasas y contribuciones especiales, no hay duda, y todas las opiniones están de acuerdo. La pregunta que sigue es si puede crear impuestos.

La respuesta a esta pregunta se encuentra en las facultades que por medio de la

constitución provincial, la provincia asigna a los municipios. Dentro del marco normativo provincial, encontramos como norma fundamental la constitución provincial, que es en donde se define el alcance y contenido de la autonomía municipal. Al tratar el régimen municipal, establece, entre otras cosas, con qué facultades cuenta el municipio. Luego vamos a tener dos tipos de municipios. Los que cuentan con carta orgánica y los que no cuentan con carta orgánica. Estos últimos, o sea los que no cuentan con carta orgánica, se rigen por lo establecido en la Ley Orgánica de Municipios, dictada por la Legislatura provincial.

Los municipios que cuentan con autonomía plena, es decir que tienen autonomía institucional, son los que tienen sus propias cartas orgánicas, que vienen a ser las constituciones municipales. Siempre estas cartas orgánicas están de acuerdo a las facultades o potestades otorgadas en la constitución provincial, que viene a ser la norma fundamental para nuestro análisis.

Señala Sosa que el artículo 188 de la Constitución de la Provincia de Córdoba indica cuáles son las fuentes de recursos con que cuenta el Municipio. Primeramente, debemos mencionar lo indicado en el inciso 2), que establece como fuente de recurso lo que viene siendo de un conocimiento general, es decir, la facultad del cobro de tasas, que es el concepto más difundido como competencia municipal. También incluye el concepto de precios, derechos, patentes y contribuciones por mejoras. El inciso 3) menciona la clásica coparticipación provincial y federal, con una característica particular, que es el poner un piso por el cual esta no puede ser inferior al 20 %, y a ser distribuidos con base en el principio de proporcionalidad y redistribución solidaria. Se debe resaltar, por su importancia y trascendencia, lo establecido en el inciso 1), que claramente indica “los impuestos municipales”, que respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal. Se puede concluir que, para los municipios de la provincia de Córdoba, estos gozan de facultades tributarias amplias, las cuales les permite establecer los impuestos que consideren necesarios para la prestación de los servicios que le corresponde, con la condición de mantener la armonía con el régimen impositivo provincial y federal (Sosa, 2007:1).

La provincia de Santa Fe cuenta con una Constitución provincial que data del año 1962; en ella no se encuentra reconocida la autonomía municipal, la cual resulta una exigencia, a partir de la Constitución nacional del año 1994. No obstante, y al igual que en el resto del país, no se encuentran limitaciones para el cobro de tasas y contribuciones especiales. En cuanto a los tributos que pueden cobrar el municipio, en el artículo 107 de la Constitución de la Provincia de Santa Fe, se dispone que sus municipios pueden recaudar libremente las tasas y contribuciones que establezcan en su jurisdicción. También tienen participación en los gravámenes directos e indirectos que recaude la provincia. O sea, la clásica coparticipación de impuestos. Lo que no se menciona, y por lo tanto no se otorga, es la potestad para crear impuestos municipales. En la Ley 2756 Orgánica de Municipios de la Provincia de Santa Fe, se reconocen facultades más amplias en materia tributaria, lo que permite incluso el cobro de impuestos; se reconoce también independencia en el

ejercicio de sus funciones. Esto significa que, para la prestación de los servicios propios del municipio, la elección de los recursos por establecer su facultad, siempre sujeto a las limitaciones, primeramente, de la Carta Orgánica Municipal, y de otras normas del derecho positivo, como la Ley de Coparticipación Federal, que contiene limitaciones en cuanto a los tributos que regir en las provincias y municipios. La Ley 2756 Orgánica de Municipalidades de la provincia de Santa Fe, en su artículo 48, establece un detalle de la materia tributaria y efectúa una amplia descripción de los impuestos, tasas, derechos, contribuciones y rentas municipales; indica al final del artículo que la clasificación contenida es de carácter enunciativo y no limita facultades a las municipalidades para crear recursos y nuevas rentas.

La nueva Constitución de la Provincia de Tucumán, sancionada el 6/6/2006, reconoce la autonomía y fija las potestades tributarias municipales. Si bien requiere de una ley que contemple los cambios efectuados e indique cómo se llevará a cabo el proceso para el dictado por parte de los municipios de sus cartas orgánicas, las facultades tributarias están otorgadas. En el artículo 135 de la Constitución de la Provincia de Tucumán, se establece cuáles son los recursos con que pueden contar los municipios. Realmente, es amplia la facultad en materia tributaria, que al igual que en la provincia de Córdoba, se determina como condición: la de armonizar con los sistemas tributarios provinciales y nacionales. Hasta tanto se vayan desarrollando estas etapas, se encuentra vigente la ley Provincial 5529, conocida como Ley Orgánica de Municipios, vigente desde el 5/9/1983. En ella se indica de una manera meramente enunciativa una serie de impuestos, tasas, derechos y otras denominaciones que establezcan las ordenanzas acorde a las necesidades municipales. Esto no limita que el municipio pueda establecer otras rentas que sean de carácter municipal. Se indica como límite de esta facultad la constitución provincial.

En el caso de la provincia de Buenos Aires, más allá de la libertad para establecer tasas, en ocasiones los municipios disponen nuevas imposiciones para compensar la merma de los recursos provenientes de la coparticipación nacional y provincial. Los jefes comunales bonaerenses aspiran a ser los agentes de cobro de impuestos locales, los que ahora les vuelven vía coparticipación de impuestos provinciales. Por caso, en el año 2003, la provincia transfirió a las comunas el cobro de las patentes para automóviles de más de 10 años, pero según admiten en algunos municipios, esto “no es una fuente de financiación importante para los recursos municipales”. Otro impuesto cuyo cobro también fue municipalizado es el inmobiliario rural, pero, por obvias razones, solamente tiene impacto en los distritos del interior bonaerense.

Además de la doble imposición que se advierte entre algunos impuestos provinciales y tasas locales, el informe de IARAF advierte sobre un aspecto preocupante: la superposición de tasas, “ya que hay actividades que se encuentran gravadas por varias tasas al mismo tiempo”. Según el relevamiento de IARAF, en los 100 municipios más grande del país en cuanto a población, en un 70 % de estas comunas, una de las tasas más significativas, como lo es la de seguridad e higiene, se cobra sobre la facturación, o sea que la base imponible

es la misma que la utilizada para el cobro de ingresos brutos, con lo cual se genera una doble imposición.

Otro ejemplo de esta situación son los servicios públicos que, además de la tasa de seguridad e higiene, deben pagar, en algunos casos, la de inspección del suministro de energía eléctrica o del gas natural (que también se suele cobrar como un porcentaje de los ingresos). Además de los inconvenientes que esto acarrea para las empresas, resulta indudable que el costo lo termina abonando el consumidor final, por el traslado hacia las tarifas.

Citamos a título ilustrativo el fallo dictado el 24 de noviembre de 2009 por la Cámara en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás en “Keh Gas S. A. c/ Municipalidad de Pergamino s/ Pretensión Anulatoria”, en la cual desecha los agravios de la empresa vinculados, en primer término, a que la tasa de seguridad e higiene grava las ventas brutas netas de IVA y no el cómputo de las compras para disminuir la base imponible para la aplicación de la tasa y la acusación de doble imposición, cuando se toma para la determinación de las tasas municipales la misma base imponible que para los impuestos de ingresos brutos, con lo cual se cae en una base de inconstitucionalidad.

Para ello apela a lo

... señalado por Mirta L. García y Germán Krivokapich (en “Poder Tributario Municipal”, en “Derecho Tributario Provincial y Municipal”, Enrique G. Bulit Goñi (coordinador), Ad Hoc, Bs. As., 2002, páginas 180 y ss.): “Luego, los municipios de provincia, establecen la base imponible para determinar el quantum del tributo. Al respecto, poco a poco los municipios van adoptando en forma mayoritaria la aplicación del principio de capacidad contributiva, y por tal motivo la base imponible estará constituida por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada (p. ej., art. 23 de la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Quilmes, provincia de Buenos Aires).- Éste viene ocurriendo con la modernización de las legislaciones municipales, que en reiteradas oportunidades se observa que adolecen de dinamismo, y responden a los viejos principios de la tributación. (...)”- Lo mismo ocurre con la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene. Antes se la cobraba mayoritariamente utilizando como base imponible al personal ocupado o los metros cuadrados o los metros cúbicos del establecimiento. En tiempos de desocupación creciente y galopante, se me hace cuanto menos antipático cobrar el tributo sobre la base del personal ocupado, cuando una lógica y dinámica técnica legislativa —también la municipal— debe promover e incentivar la creación de empleo. (...)”- En cambio, la base imponible constituida por los ingresos brutos del contribuyente resulta una manifestación razonable de su capacidad contributiva. (...) han definido a la capacidad contributiva como aquel ‘principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.’...” (citando a Alberto Tarsitano, en “Estudios de derecho constitucional tributario. Homenaje a Juan Carlos Luqui”, coordinado por Horacio A. García Belsunce, Depalma, Bs. As., 1994, p. 303)

6. Análisis de la reciente jurisprudencia de la CSJN “Pan American Energy Llc. Sucursal Argentina c/ Chubut y Estado Nacional s/ Acción Declarativa”

En el reciente fallo, de fecha 19/6/2012, el Máximo Tribunal hizo lugar a la demanda presentada por la empresa contra la provincia del Chubut, a los fines de cuestionar una ley local reguladora de un “fondo especial para la atención de usuarios carenciados de servicios de energía eléctrica” por el término de cinco meses, la cual establece que se gravará con noventa centavos de peso cada Mw/h a consumidores de energía eléctrica en el ámbito provincial, cuyos consumos sean iguales o superiores a 2.500 Mw/h¹⁰.

La empresa basa su reclamo a la ley provincial por dos razones:

1. Analogía: considera que es inconstitucional el gravamen local, ya que guarda sustancial analogía con el impuesto al valor agregado y, por lo tanto, no cumple con las restricciones asumidas por la provincia al adherir a la LCF, que impide la creación de gravámenes locales análogos a los nacionales, es decir, que les está vedado a las provincias gravar con un tributo (excepto tasas con contraprestación de un servicio) las materias impondibles sujetas a impuestos nacionales. En el presente caso, es la venta de energía eléctrica la que constituye la materia imponible en el caso del IVA, que, a su vez, resulta alcanzada a través del consumo por el gravamen local en cuestión.

2. Estabilidad fiscal: alega que la mencionada ley local afecta la garantía de estabilidad fiscal establecida en el artículo 56, inciso a), de la Ley 17.319 de hidrocarburos:

Los permisos de explotación y concesiones de exploración de hidrocarburos tendrán a su cargo el pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes al momento de la adjudicación, pero que no podrán ser gravados con nuevos tributos ni con aumentos sobre los existentes, salvo el caso de las tasas que retribuyan servicios, las contribuciones de mejoras, o los aumentos generales de impuestos.

Dicha garantía se ve afectada —en este caso— porque, durante la concesión, se procedió a gravar materia imponible a través de la creación de un gravamen que no existía al comienzo de la explotación.

El Fisco sostuvo que la norma provincial es legítima y que fue sancionada con el objetivo de crear un fondo transitorio para evitar los cortes de energía eléctrica de los usuarios más empobrecidos. Niega la existencia de analogía entre el impuesto al valor agregado y el fondo especial, ya que el primero es trasladable, afecta el consumo en general, admite crédito fiscal y es proporcional; en cambio, el gravamen local grava un consumo específico, no tiene ni genera crédito fiscal y además se aplica solo en la etapa final. Adicionalmente, agrega que el importe que debe pagar la compañía no representa un daño para ella, con relación a los ingresos que obtiene por los productos que comercializa.

¹⁰ Ver el comentario que sobre él realizan Pauletti, Edelmiro Tomás y Pauletti, Gustavo (2012) en “Concepto de ‘doble imposición’ vedado por el sistema de coparticipación federal. Interpretación armónica de la Corte Suprema”, publicado en *Revista de Doctrina Judicial*, Buenos Aires, 19/9/2012, p. 27.

Por último, concluye que no se afecta la garantía de estabilidad fiscal señalada porque esta es de emergencia y transitoria, y se trata de un tributo general sobre los grandes consumidores de electricidad, con independencia de la actividad que realicen.

La CSJN concluye que debe ser privado de validez el artículo 3 de la ley (Chubut) 4845, por el principio de supremacía federal establecido en el artículo 31 de la Constitución Nacional, dando lugar a la demanda presentada por la empresa contra la provincia del Chubut, haciendo suyo parte del dictamen de la Procuradora General de la Nación (PGN), en tres puntos:

a) Entiende que la analogía no pretende una completa identidad de hechos imposables o bases, sino una coincidencia “sustancial” y cita la opinión del maestro Dino Jarach sobre la analogía entre impuestos que ya mencionáramos y, acto seguido, expresa que

... tal criterio explica que el propio legislador dejase fuera del ámbito de la prohibición de analogía, aunque circunscriptos a materias concretas y a reglas más o menos estrictas, los impuestos sobre la propiedad inmueble, sobre la propiedad automotor, sobre los ingresos brutos, de sellos y a la transmisión gratuita de bienes. (Tercer párrafo, *in fine*, inciso b, del artículo 9 de la ley de coparticipación)

Por aplicación de este criterio, cabe concluir que, en el régimen fiscal *sub examine*, el tributo local impugnado guarda “sustancial analogía” con el IVA.

b) En el análisis concreto de esta “sustancial analogía”, procede a comparar los hechos imposables de ambos gravámenes; son tributos que gravan el consumo, si bien el IVA tiene un aspecto material y subjetivo más amplio que el tributo local aquí cuestionado: el hecho imponible del impuesto al valor agregado es la venta de energía eléctrica efectuada por un sujeto pasivo, y, por su parte, en el caso del tributo local, el hecho imponible se configura a través del consumo de energía eléctrica, en cuanto supera los 2.500 Mw/h dentro del territorio de la provincia, por lo que ambos tributos gravan el consumo. Es decir, la adquisición de la energía eléctrica por la actora aparece gravada así doblemente.

c) Señala expresamente la improcedencia de legislar por la provincia del modo en que lo hace sobre aspectos expresamente vedados por la ley de coparticipación federal, y que el estado local ha consentido (arg. Fallos: 331:2178), por medio de la norma de adhesión a la ley convenio, como también en el compromiso adquirido al suscribir el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de agosto de 1993. Los estados parte de ese Pacto acordaron derogar los impuestos provinciales específicos que gravan la transferencia —entre otros objetos— de energía eléctrica, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico. Tal supresión así convenida resulta operativa de pleno derecho (Fallos: 322:1781, considerando 5) y, en tanto dicho Pacto no sea denunciado por alguna de las partes, implica el mantenimiento de la situación acordada e impide el establecimiento de un tributo como el que aquí se cuestiona.

7. La actualidad y el futuro se encuentra frente a los próximos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Desde mediados del corriente, podemos mencionar la existencia de tres causas que se encuentran radicadas ante la CSJN que nos indicarán, probablemente, un nuevo camino en el alcance de la autonomía municipal, y uno de ellos es de importancia fundamental, ya que aborda aspectos vinculados a las potestades locales en materia tributaria.

Los tres casos que tienen a municipios como demandados, dos tuvieron audiencias públicas y el restante sentencia: Easo contra la Municipalidad de Quilmes, Shi Jinchui contra la Municipalidad de Arroyito y el fallo de Telefónica contra la Municipalidad de General Güemes.

El miércoles 3 de julio, tuvo lugar la audiencia pública en la causa “Shi, Jinchui c/ Municipalidad de la Ciudad de Arroyito s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”. El propietario de un supermercado se enfrenta a la comuna cordobesa a fin de que se declare inconstitucional la ordenanza 1660, dictada por la unanimidad del Concejo Deliberante de esa localidad, que, bajo el título “descanso dominical del trabajador”, prohíbe a los supermercados (con superficie igual o superior a los 100 m²) abrir los días domingo. El tema tiene densidad jurídica: “¿Qué es lo que prevalece, la libertad de comercio, el cumplimiento de las leyes laborales, el respeto a las autonomías locales, o la validación a costumbres apoyadas por la mayoría de la población del lugar?”.

En el fallo de Telefónica contra la Municipalidad de General Güemes, la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad de una ordenanza municipal que dispone el traslado de antenas de telefonía celular por interferir en la competencia regulatoria federal. Con los votos concurrentes de los jueces Carlos Rosenkrantz, Elena Highton de Nolasco y Ricardo Lorenzetti, la Corte Suprema de Justicia de la Nación decidió que, al disponer la relocalización de antenas de telefonía celular, el municipio se entrometió en aspectos vinculados al funcionamiento y organización de un servicio interjurisdiccional que, conforme la Constitución nacional, son de competencia federal.

En disidencia, los jueces Juan Carlos Maqueda y Horacio Rosatti reconocieron la competencia constitucional de los municipios para regular cuestiones referidas al planeamiento urbano, en la medida en que no fue probado en la causa un obstáculo real y efectivo a la prestación del servicio de telecomunicaciones.

Telefónica Móviles Argentina S. A. y Telefónica de Argentina S. A. iniciaron una demanda con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de la ordenanza 299/2010 de la Municipalidad de General Güemes (provincia de Salta) que dispone, entre otras medidas, la relocalización de las antenas de telefonía celular ya instaladas fuera del ejido urbano. En concreto, la norma cuestionada ordena la erradicación, en un plazo de 60 días, de estructuras y antenas de la zona urbana, cuyo emplazamiento incumpla la distancia mínima de 500 m respecto de esa zona o que se encuentren en las proximidades de lugares donde se desarrollen actividades educativas, deportivas, sociales o de cualquier tipo que signifique la posibilidad de exposición continua de personas a las emisiones de dichas antenas.

Para fundar su reclamo, las actoras argumentaron que, al regular tales aspectos, la municipalidad se entrometió indebidamente en la regulación del servicio de telecomunicaciones que, según surge del artículo 75, inciso 13 de la Constitución nacional, corresponde a la órbita de competencia exclusiva del Estado federal.

También las actoras alegaron que la referida ordenanza resultaba irrazonable por cuanto había quedado demostrado por el perito oficial que las antenas de telefonía móvil no tenían efectos nocivos sobre la salud de las personas y que el emplazamiento ordenado no haría más que provocar el efecto contrario al que se quería evitar, puesto que resultaba necesario aumentar el nivel de radiación para permitir el correcto funcionamiento del servicio.

La Municipalidad, por su parte, defendió la validez de la ordenanza invocando su poder de policía local en materia de salubridad. También alegó a tales efectos razones arquitectónicas, infraestructurales, tecnológicas, paisajísticas, patrimoniales, morfológicas, urbanísticas y ambientales.

La Cámara Federal de Apelaciones de Salta confirmó la sentencia de primera instancia que rechazó la demanda. Esta decisión fue recurrida por las empresas telefónicas ante la Corte Suprema que, con los votos de los jueces Rosenkrantz, Highton de Nolasco y Lorenzetti, declaró la inconstitucionalidad solicitada.

En su voto, el juez Rosenkrantz resolvió que la ordenanza n.º 299/2010 de la Municipalidad de General Güemes, en cuanto ordena la remoción de antenas ya instaladas y altera por esa vía el diseño de la red de telefonía celular (artículos 6.º y 17), es inconstitucional pues se trata de un aspecto regulatorio de competencia nacional exclusiva, como lo es, inequívocamente, el de ampliar, modificar y trasladar los distintos medios o sistemas de telecomunicaciones (artículo 9, inciso “1” y 27 de la Ley de Telecomunicaciones).

Para así decidir, el juez Rosenkrantz recordó que es un principio reconocido por la Corte Suprema que las provincias y los municipios deben ejercer sus competencias sin alterar las condiciones materiales, económicas, jurídicas o de cualquier orden establecidas por la legislación nacional que hacen posible el cumplimiento de los fines del gobierno federal. Agregó que este principio es de fundamental importancia en nuestra tradición, pues es el que, desde los albores de la organización nacional, ha permitido el desenvolvimiento sostenido en el tiempo de los cometidos que la Constitución, en su artículo 75, pone a cargo del gobierno de la Nación para ser cumplidos en todo el territorio de la República.

Afirmó luego que ni la reforma constitucional de 1994 ni el reconocimiento constitucional del estatus autónomo de los municipios en el artículo 123 de la Constitución ha modificado la distribución constitucional de competencias en materia de telecomunicaciones. Por ello, la autonomía municipal no puede ser entendida como una franquicia para que los municipios interfieran en el desarrollo de los servicios nacionales, sino que, en todo caso, debe ser concebida como el fundamento para que los municipios ejerzan aquellas competencias regulatorias que les resultan propias siempre que dicho ejercicio sea armónico con las atribuciones que la Constitución le ha concedido al gobierno federal.

De acuerdo con estos principios, el juez Rosenkrantz sostuvo que la competencia municipal relativa a la autorización de la obra civil que sirve de estructura de soporte de

antenas encuentra límite en el hecho de que dicha competencia no puede extenderse al punto de regular los aspectos técnicos del servicio de telefonía de competencia propia de las autoridades federales. En relación con las antenas instaladas por las actoras, el juez Rosenkrantz recordó que, tal como había sido acreditado en autos con el dictamen pericial obrante en la causa, en el diseño de una red de telecomunicaciones, la ubicación de las antenas responde a criterios técnicos que contemplan las necesidades geográficas de cobertura, la factibilidad de prestar el servicio a un número determinado de usuarios, así como la posibilidad de interconexión con otras estaciones. Por ello, toda orden de traslado de una antena ya instalada necesariamente afecta el diseño y la estructura del sistema de telecomunicaciones.

Además, el juez Rosenkrantz afirmó que el fundamento central de la Ordenanza —que a pesar de varias invocaciones no es sino el de proteger la salud de la población— no guarda ningún vínculo racional con el traslado de las antenas que ella dispone, lo que afecta su validez. En efecto, como surge del dictamen pericial agregado a la causa, la decisión de reubicar las antenas dispuesta en la Ordenanza es una medida que produciría el efecto exactamente contrario al fin buscado de manera principal, es decir, proteger la salud de la población¹¹.

Finalmente, en la causa CSJ 1533/2017/RH1 “Esso Petrolera Argentina S. R. L. c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa”, el pasado 6 de junio, se realizó una audiencia pública.

Analizando sus antecedentes, la SCJBA rechazó la demanda interpuesta por Esso Petrolera Argentina S. R. L. contra el Decreto 4.246, suscripto por el Sr. Intendente de la Municipalidad de Quilmes el 19 de diciembre de 2002 y dictado en el expediente administrativo 4091-8960-D-02. Por ese acto, se había desestimado el recurso de reconsideración presentado por la actora contra la intimación al pago de la tasa de inspección, seguridad e higiene por distintos períodos que se extienden desde el 4/1996 al 7/2002, como consecuencia de los servicios de inspección, seguridad e higiene prestados a dos estaciones de servicio de su propiedad, situadas en dicha ciudad. Para así resolver, la sentencia señaló que el contribuyente no discutía su carácter de sujeto pasivo de la tasa, sino que cuestionaba la forma de cálculo de la base imponible, en cuanto incluía no solo los ingresos brutos obtenidos por la actividad desplegada en el ámbito del Municipio demandado, sino también los originados en aquellos municipios de la provincia de Buenos Aires en los que no contaba con establecimiento o local. Indicó que esa situación se encuentra reglada por el art. 35, tercer párrafo, del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 (CM), por lo cual, ante la falta de participación tributaria de las otras comunas de la provincia, el municipio que cuenta con agencias o locales habilitados puede gravar el 100 % (cien por ciento) del monto imponible atribuido al Fisco provincial. Afirmó que concurren en autos los supuestos para la aplicación de ese precepto y que las particulares

¹¹ FSA 11000507/2010/1/RH1 Telefónica Móviles Argentina S.A. - Telefónica Argentina S.A. c/ Municipalidad de Gral. Güemes s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad.

condiciones en que desarrollan su actividad los agentes de comercialización de la actora no constituyen una razón suficiente que permita legitimar un apartamiento interpretativo de la clara y categórica previsión normativa.

Rechazó también el planteo de ilegitimidad de la tasa por no guardar relación con el costo del servicio prestado, al afirmar que no existe norma constitucional o legal que obligue a observar dicha proporcionalidad. Añadió que lo percibido en concepto de tasas retributivas no atiende únicamente al gasto de la oficina que presta el servicio, sino que financia a la organización municipal toda, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera. Por último, aseveró que las constancias de la causa acreditan la realización de varias visitas e inspecciones del personal municipal a los establecimientos de la actora, por lo que se impone el rechazo del argumento basado en la falta de prestación en concreto de los servicios a cargo de la comuna.

Contrariamente a lo resuelto por el Corte bonaerense, el Sr Procurador en su dictamen ya presentado ante el Máximo Tribunal, que, desde su punto de vista, asiste razón a la actora cuando señala que, respecto de la base imponible municipal, en esta causa, el municipio optó por los ingresos brutos provenientes del ejercicio de la actividad gravada como base imponible de su tasa de inspección, seguridad e higiene. Vale recordar aquí que este tributo es exigido, precisamente, como contraprestación por dichos servicios, que son brindados por el propio demandado.

En primer término, arriba a la conclusión de que es evidente que la pretensión de la demandada de computar, para la formación del coeficiente unificado correspondiente al Municipio de Quilmes (arts. 20 y 35 del Convenio Multilateral), los ingresos provenientes de actividades desplegadas en otros municipios implica un inaceptable desborde de los límites territoriales de su poder de imposición (arg. Fallos: 307:374, cons. 21).

Funda lo antedicho en que, si bien toda vez que esa actividad gravada se desarrolla en un proceso único y económica inescindible en varias provincias y, a su vez, dentro de la provincia de Buenos Aires, en varios municipios, la distribución de los ingresos brutos entre estos últimos debió realizarse sobre la base de las disposiciones del CM, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional específico que lo reemplace (*cfr.* art. 35, segundo párrafo, del CM). Al respecto, ha indicado V. E. que la finalidad de ese Convenio es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7.º), al fijar una determinada esfera de imposición para cada una de estas (Fallos: 298: 392, cons. 6.º). Más recientemente, precisó que la misión del citado Convenio consiste en “medir” cuánto de la actividad corresponde a cada jurisdicción (en este caso, a cada municipio) y “distribuirla” entre ellas (Fallos: 338:845, cons. segundo párrafo). Es claro entonces que, mediante la aplicación de este mecanismo, cada municipio queda acotado a gravar únicamente la porción de ingresos que corresponden a la actividad desarrollada dentro de sus límites; evita así tanto los desbordes territoriales en el ejercicio de sus facultades tributarias cuanto los posibles conflictos de doble o múltiple imposición.

Ahora bien, como ya se aclaró en Fallos: 329: 5, el Convenio no prevé la posibilidad de acrecentamiento de esa porción gravable, sea como consecuencia de la falta de prueba de pago del tributo en otro u otros municipios, o de ausencia de local o establecimiento en ellos (cfr. arts. 2 a 13 del Convenio). No se me escapa que el art. 35, tercer párrafo, del CM establece que:

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.

Concluye que no puede generarse un permiso para que aquellos municipios que cuenten con local o establecimiento del contribuyente se apropien de ingresos originados en actividades desarrolladas fuera de sus límites, puesto que el CM, en su mecánica, distribuye los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad gravada entre las distintas jurisdicciones sin que dicho reparto se altere luego por el tratamiento que reciban frente al tributo local de cada una de ellas (gravados, no gravados o exentos). De esta perspectiva, cuando el CM menciona que “... 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”, pienso que busca dejar en claro la situación de aquellos contribuyentes que desarrollan su actividad provincial íntegramente en dos o más municipios en los que cuentan, en todos ellos, con local o establecimiento. En este caso, es de toda lógica que el conjunto de municipios podrá gravar el ciento por ciento (100 %) del monto imponible atribuido al fisco provincial, dado que se verifica una total identidad entre la actividad desarrollada en la provincia y la desplegada en el grupo de los municipios en los que cuenta con local o establecimiento.

En segundo término, no pueden computarse los ingresos brutos del contribuyente en la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene, sin observar en el caso concreto la debida correspondencia entre el monto de este tributo y el costo del servicio. En tal sentido, es reiterada doctrina que resulta necesario que el monto de la tasa y el costo del servicio guarden cierta relación, sin que ello deba interpretarse en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201:545; 234: 663, entre otros), a lo que agregó el Sr. Procurador, con rotundidad, que

no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público. (Fallos: 234:663)

Esta doctrina no hace más que reflejar las consecuencias jurídicas de la decisión financiera adoptada por el legislador quien, al estimar oportuno brindar un determinado servicio y frente a la necesidad de prever la manera en que este ha de financiarse, al apreciar la característica de su divisibilidad —que permite individualizar a cada uno de sus beneficiarios—, optó por solventarlo mediante una tasa, descartando así los demás recursos financieros a su alcance (endeudamiento, ingresos patrimoniales, otro tipo de tributo). De tal forma, es el propio legislador quien, en el origen de la obligación, liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, por lo que mal puede pretender que aquella, apreciada globalmente, sobrepase con exceso el costo de la prestación. Ello no implica necesariamente, desde la posición individual de los contribuyentes a quienes el servicio les ha sido prestado —como bien lo advirtió esa Corte en el precedente citado—, que la cuota individual con la que cada uno ha de concurrir al sostenimiento de ese determinado gasto público deba tener una estricta equivalencia con lo que le cuesta al Estado prestar el servicio en cuestión a ese contribuyente en concreto, puesto que el coste global del servicio no solo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad contributiva (arg. Fallos: 234:663 y concordantes).

Finalmente, en el caso, concluye en este punto, y atendiendo a las constancias del expediente, que la valoración realizada por la sentencia recurrida no se adecua a la doctrina de V. E. expuesta en el punto anterior, puesto que el demandado no ha demostrado que el producido de la tasa guarde proporción con el costo total del servicio de inspección de seguridad, higiene y salubridad que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa cuyo pago aquí se cuestiona.

8. Conclusión

El desarrollo del presente trabajo permite concluir, siguiendo a Chiappero (2013:3), que provincias y municipios no se encuentran absolutamente despojados de la posibilidad de establecer impuestos, sino que deberán aplicarlos sobre aquellas materias imponibles que no se encuentren ya sujetas a algún tributo nacional coparticipado. Todas estas manifestaciones captadas ya por algún otro impuesto nacional coparticipable (*v. gr.*, impuesto a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, a la transferencia de bienes inmuebles, al valor agregado, a los consumos específicos, entre otros) hacen que tanto provincias como municipios vean esquilgadas sus alternativas de cobrar impuestos. Su poder tributario queda prácticamente circunscripto a la imposición de tasas retributivas de servicios —expresamente excluidas por la norma— y contribuciones especiales, las que, por su naturaleza, no poseen un hecho imponible análogo a uno nacional coparticipable. Sin embargo, en la práctica, se vienen utilizando ciertas figuras que, ocultas bajo el ropaje de tasas o contribuciones especiales, esconden verdaderos impuestos, pretendiendo de esta manera sustraerse de las limitaciones que les fueron impuestas desde el orden superior.

Ahora bien, uno puede preguntarse cómo pueden financiarse los municipios con tasas y precios si prestan algunos servicios gratuitos o subsidiados. No es que las tasas y los precios deban cubrir solo y exactamente el costo. A veces hay diferencias negativas y positivas. Pero sí tienen servicios gratuitos importantes, como los hospitales, por ejemplo; es simplemente imposible que los cubran con esos excedentes, si existen. Ante ello y con razonamiento financiero apropiado, tenemos dos opciones, o se aplican impuestos o se suprime la prestación de servicios gratuitos. Parece extremadamente drástico, pero implica buscar la consistencia aritmética.

En realidad, existe una tercera alternativa que respeta la aritmética: consiste en no aplicar impuestos, mantener los servicios gratuitos y sustituir aquellos por mayor coparticipación de las provincias. Eso es posible pero implica una movida contraria a la correspondencia fiscal.

Este concepto, señala Macón, surgió a partir de escritos de Knut Wicksell y consistía en utilizar, para el sector público, algún sistema de asignación de bienes y servicios de similar eficacia al sistema de precios en el sistema privado (Wicksell, 1895:72). El sustituto del sistema de precios sería el voto político, a través del cual los votantes “deciden” qué servicios se van a ofrecer, como lo hacen los clientes, mientras pagan el costo por un sustituto compulsivo del sistema de precios: el principio del beneficio.

Utilizar el principio del beneficio se volvió objeto dominante de la literatura teórica tributaria de las primeras décadas del siglo xx, pero la literatura posterior demostró que un comportamiento político similar al del mercado es imposible (Arroz, 1963:14); esa demostración recibió el famoso nombre de “teorema de la imposibilidad”. La consecuencia constructiva, obtenida como resultado de ello unos años más tarde, fue que la especulación que realizan los consumidores de bienes privados —sobre la base de comparar el producto que compran y su calidad con el precio—, en el sector público, solo puede ser efectuado por los dirigentes, es decir, por los políticos (Downs, 1957:1).

Los políticos especulan para maximizar sus votos, de la misma manera que los consumidores lo hacen con la utilidad de los bienes que adquieren. Cuando establecen un servicio o un subsidio, ganan votos, pero cuando sancionan los impuestos destinados a pagarlos, pierden votos. Por eso es importante que las provincias y las municipalidades se autofinancien en mayor medida. Los políticos locales decidirán con cuidado los servicios que van a ofrecer y cómo los van a ofrecer porque van a tener que pagar el costo político de financiarlos. Ello contribuye a la eficiencia, es decir, a reducir la relación costo/servicio, poniendo el costo —en términos políticos— en cabeza de quienes toman decisiones. Lamentablemente, en las últimas dos décadas, el caso argentino ha destruido esta posibilidad, dado que se ha producido un fenómeno de inversas proporciones, ya que, por un lado, se ha crecido en la descentralización en los servicios y, por el otro, se ha generado una fuerte centralización en la financiación tributaria.

Los autores especializados que trabajan con seriedad aceptan que no hay nada esencial en los municipios que les impida cobrar impuestos. Existen autores para quienes, luego de la reforma de la Constitución nacional en 1994, los municipios pueden establecer impuestos,

aunque la legislación provincial no se lo permita, así por ejemplo lo señala Baistrocchi (1996:1197). Este autor se refiere al hecho de que la Constitución de 1853 exigía a las provincias asegurar su régimen municipal (art. 5), mientras que la de 1994 exige asegurar la autonomía municipal (art. 123). Por un estereotipo no queremos hacer posible la aplicación de impuestos, única alternativa racional en presencia de servicios gratuitos o subsidiados. Muchas personas, seguramente, se asustan si se habla de impuestos municipales pero ¿es mejor la situación actual en que se aplican impuestos, se miente y se pleitea?

En resumen, hay solo tres alternativas: 1) permitir la aplicación de impuestos; 2) suprimir servicios gratuitos y subsidiados (hospitales, por ejemplo); 3) aumentar la coparticipación provincial.

En suma, la falta de correspondencia fiscal de las provincias y municipalidades no es un problema atribuible a las instituciones descentralizadas ni a sus dirigentes, sino básicamente a las restricciones establecidas por la legislación nacional, merced a la influencia de artículos y libros que se resistieron al sistema de concurrencia que establece la Constitución. No es difícil imaginar por qué. Por la notoria y conceptualmente errónea noción de doble imposición vigente en gran parte de la literatura especializada nacional.

Bulit Goñi se expresa sobre el avance que ha tenido la Nación diciendo “fue avanzando en el espectro de sus tributos, y pocos terrenos baldíos quedaron para las provincias, en los que plantar nuevos tributos, de alguna rentabilidad fiscal, y que no colisionaran con aquella trama constitucional e intrafederal” (Bulit Goñi; 2007:258).

Por ello, desde lo netamente tributario, la falta de correspondencia fiscal entre lo gastado y lo recaudado, y la ilusión fiscal que esto provoca, no es aconsejable. Ciertos tributos deben ser recaudados por los municipios, de manera de poder mejorar su recaudación y procurar su empleo eficiente.

En muchos casos, las tasas surgen como una compensación de la caída de recursos, detrás se esconde, como ya adelantamos al inicio del trabajo, un problema más grande, que es todo el régimen de coparticipación, el cual torna la situación similar a la que reclaman las provincias respecto del Gobierno nacional y que se reproduce en la relación de aquellas con los municipios.

El informe de IARAF ya mencionado, estableció que un 35 % del financiamiento obtenido por los municipios relevados “corresponde a recursos propios (fundamentalmente, no tributarios), mientras que el 65 % restante está compuesto por la coparticipación y las otras transferencias corrientes y de capital que reciben de los niveles superiores de Gobierno”. Para el caso de los municipios bonaerenses más grandes, los recursos propios pueden estar en el orden del 50 %, siendo más importante la incidencia de la coparticipación en los distritos más chicos.

Entonces, con la gran cantidad y heterogeneidad de tasas que hay en la actualidad en los municipios, el sinceramiento tributario y la discusión de la coparticipación deben conjugarse para articular entre los tres niveles de Gobierno una salida que permita un equilibrio entre los servicios brindados y los recursos con los que se cuentan y evitar inequidades e ineficacias en el sistema tributario argentino.

Bibliografía

- ARROW, K. (1963). *Social choice and individual values*. 2.^a edición. New York: Wiley Sons.
- BAISTROCCHI, E. (1996). *La autonomía de los municipios de provincias: sus posibles consecuencias tributarias* (segunda parte). EN: *La Ley* 1996-D, P. 1197.
- BLOCH, H. S. y HEILEMANN, C. E. (1946). *International Tax Relations*, 55 YALE L. J. 1158, citado en *Efectos de la tributación sobre el comercio exterior y las inversiones en el extranjero*, publicación de las Naciones Unidas, 1950, XVI, p. 44.
- BULIT GOÑI, E. (2007). *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Buenos Aires: Ad-Hoc.
- CHAS, G. P. (2018). La doble imposición en el ámbito provincial y municipal: consideraciones relativas a su origen fenomenológico, legalidad, eficiencia y justicia, de publicación digital en: <http://www.saij.gob.ar/guillermo-chas-doble-imposicion-ambito-provincial-municipal-consideraciones-relativas-su-origen-fenomenologico-legalidad-eficiencia-justicia-dacf180211-2018-09-27/123456789-0abc-defg1120-81fcanirtcod?&o=7&f=Total%7CFecha%7CEstado%20de%20Vigencia%5B5%2C1%5D%7CTema/Derecho%20tributario%20y%20aduanero%5B3%2C1%5D%7COrganismo%5B5%2C1%5D%7CAutor%5B5%2C1%5D%7CJurisdicci%F3n%5B5%2C1%5D%7CTribunal%5B5%2C1%5D%7CPublica-ci%F3n%5B5%2C1%5D%7CColecci%F3n%20tem%Etica%5B5%2C1%5D%7CTipo%20de%20Documento/Doctrina&t=402>
- CHIAPPERO, A. (2013). Tributos sobre los combustibles, una nueva extralimitación de los gobiernos locales, EN: *Doctrina Tributaria, ERREPAR (DTE)*, Setiembre, 2013 XXXIV, Errepar online.
- CHIRICO, V. A, BASILE, F. y CHICOLINO, R. M. (2012). Coparticipación y doble imposición: un nuevo antecedente para observar con optimismo. EN: *Revista Práctica Integral Buenos Aires (PIBA)*, IV, octubre 2012, 2.
- DOWNS, A. (1957). *An economic theory of democracy*. New York: Harper Row.
- GAMMACURTA, G. (2012). Las tasas municipales, un recurso que también se agota. EN: *Suplemento ámbito municipal & desarrollo federal*, 11 abr. 2012, 2, de publicación digital en: www.ambito.com/noticia.asp?id=632457.
- GARCÍA VIZCAÍNO, C. (1996). *Derecho Tributario: consideraciones económicas y jurídicas*, T. I. Parte General, Buenos Aires: Depalma.
- HOCSMAN, H. (2005). Principios constitucionales tributarios, publicado en http://www.justiniano.com/revista_doctrina/principios_constitucionales_tributarios.htm,
- JARACH, D. (1966). Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos; Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales. EN: *Revista Consejo Federal de Inversiones*, Buenos Aires, 183.
- MACÓN, J. (2003). Obstáculos a la correspondencia fiscal de las provincias, EN: *PET*, junio-2, 2.

PAULETTI, E. T. y PAULETTI, G. (2012). Concepto de “doble imposición” vedado por el sistema de coparticipación federal. Interpretación armónica de la Corte Suprema, EN: DJ 19/09/2012, 27

SORONDO, J. C. (2000). Algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional, de publicación digital en: www.derechointernacional.net/privado/doctrina-parte-especial/444-derecho-administrativo/105-reflexiones-sobre-el-problema-de-la-doble-imposicion-internacional-por-juan-carlos-sorondo.html

SOSA, J. F. (2007). Federalismo y tributos municipales, Ponencia del Cuarto Congreso de Administración Pública (Parte IV), de publicación digital en www.asociacionag.org.ar/pdfcap/4/Sosa,%20José%20F.doc

VILLEGAS, H. (1997). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo Único, 6.ª edición ampliada. Buenos Aires: Depalma.

WICKSELL, K. (1896). Eine neue prinzip der gerechten bestuerung - Finanztheoretische unstersuchungen, Jena, 1896. (Existe traducción inglesa de una parte, en Musgrave, Richard A. y Peacock, Alan T. (1967). Classics in the theory of public finance. New York: McMillan, pp. 72-118.

Jurisprudencia de la CSJN:

“Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c. Provincia de Buenos Aires”- CSJN- 3/11/1986 Publicado en FALLOS: 308:2153 y en revista IMPUESTOS XLV-A-201, editorial La Ley.

“Bodegas y Viñedos San Carlos SA c/Prov. de San Juan” - CSJN – 1939.

“Boffi, Leopoldo L. c/Provincia de Buenos Aires” - CSJN – 1948.

“Financiera y Comercial Nidera SA c/Prov. de Ente Ríos” - CSJN “C 11/5/1972.

“Madariaga Anchorena, Carlos Juan” - CSJN – 1958.

“Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada c/Provincia de Buenos Aires” - CSJN – 1927, Fallos: 149:260.

“Varsavsky, León c/Prov. de Buenos Aires” - CSJN – 1951.