**DICTAMEN PARA EL
CENTRO DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO
FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
PRODUCIDO POR EL PROFESOR TITULAR CONSULTO DOCTOR RODOLFO R. SPISSO
SOBRE TRATAMIENTO DISCRIMINATORIO EN EL IMPUESTO DE SELLOS DE
LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

La ley n° 14.333 art. 46, inc. b), apart. 7 de la Provincia de Buenos Aires establece una alícuota diferencial en concepto de Impuesto de Sellos respecto de los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en su territorio, concertados en instrumentos públicos o privados otorgados fuera de su jurisdicción. La Corte Suprema en la acción promovida por el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires ¹ tendiente a la declaración de inconstitucionalidad de dicha norma, decretó, prontamente, una prohibición de innovar ordenando a la provincia local que, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en la causa, se abstenga de reclamar o de exigir a los notarios asociados al Colegio referido y a las personas que requieran sus servicios, el pago de una alícuota diferencial en concepto de impuesto de sellos con fundamento en la norma impugnada, que resulte superior a la que tributan por actos concertados dentro del territorio provincial.

La pretensión de establecer discriminaciones según intervenga un notario con matrícula de extraña jurisdicción o cuando el acto sea realizado fuera de la jurisdicción en que se encuentran los bienes violenta la letra y el espíritu de la Constitución, entendida como sistema inspirado en el programa constitucional que se traduce en directivas explícitas e implícitas, orientadas a una realización viable de la República mediante un federalismo racional, que posibilite el desarrollo y autonomía de los gobiernos locales, pero sin atentar contra el objetivo central y primario de constituir la unión nacional.

No ha de sorprender que la Corte Suprema de la Nación, cuya doctrina es muy restrictiva respecto de la adopción de medidas cautelares que obstaculicen la normal percepción de la renta pública, que haya decretado prohibición de innovar suspendiendo el tratamiento discriminatorio establecido en el impuesto de sellos con relación a actos realizados en extraña jurisdicción sobre inmuebles ubicados en su territorio, pues el Tribunal cimero tiene una reiterada jurisprudencia en que ha invalidado tributos provinciales que establecen diferencias tarifarias según el origen o el destino de los productos o mercaderías o en razón de la vecindad de los operadores económicos.

La doctrina de la Corte Suprema considera que los impuestos provinciales afectan el comercio entre los Estados provinciales cuando una ley impositiva se propone o sin proponerse, opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una provincia, estableciendo tasas diferentes según sea su origen o el destino de los productos. Lo condenable, lo ilegal, es el gravamen con fines económicos de protección o de preferencia, a fin de manejar la circulación económica. Lo que impide que el país sea "un solo territorio para una sola Nación", como lo ha dicho la Corte, es el tratamiento diferente del mismo producto según sea local o importado, según se consuma en él o se exporte a otra provincia y no habría Nación, agrega nuestro tribunal cimero, si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente.

En la causa "*Bressani, Carlos H*" ², la actora impugnaba el art. 2° de la ley 866 de la Provincia de Mendoza que establecía un impuesto a las uvas que se cosechen en la provincia, del que estaban exentas las uvas que se vinifiquen dentro del territorio de la provincia. La Corte consideró que el distingo establecido en la ley mendocina que discriminaba según el origen o destino de la mercadería era contrario a la Constitución. Al pasar revista a las previsiones constitucionales, nuestro tribunal cimero dijo:

¹ CSJN, 14/02/2012 "*Colegio de Escribanos de la CABA v. Prov. Bs.As*", La Ley online: AR/JUR/117/2012.

² CSJN 02/06/1937 "*Bressani, Carlos H. y otros c/ Provincia de Mendoza*", Fallos t.189:9

“Es necesario examinar estos mandatos ilustrados por la experiencia en que se inspiraron”.

“Buscaban desterrar un sistema impositivo feudal que venía desde la Colonia, cuyo exponente típico fue la aduana seca de Córdoba. El sistema se prolongó y agravó después de la Independencia, constituyendo una causa de aislamiento, de querellas y luchas entre las provincias, poniendo una valla a la formación y constitución de la Nación”.

“Antes de la Constitución de 1853, el derecho común consistía en que era facultad provincial la regulación del comercio interior y exterior (Constitución de Córdoba, año 1821, art. 5º de la sección 6, cap.13; de Tucumán, 1820, cap. 3, art. 15; de Entre Ríos, 1822; Catamarca, 1823; Salta 1822 etc.)”.

“Cada provincia tenía sus aforos y reglamentos de aduana, hacían entre sí o con el extranjero concesiones y convenios sobre tarifas, y su vida económica estaba subordinada al régimen aduanero. Los impuestos que las provincias crearon, como consecuencia de su aislamiento fueron tres principales: el de importación, el de tránsito y el de extracción de sus productos”.

“Si la uva de Mendoza que se industrializa en ella paga el mismo impuesto que la que sale para industrializarse fuera de ella, no hay impuesto a la extracción ni violación a la libre circulación”.

“La Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, ha dicho con razón esta Corte: no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. Pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible, pero de estados indestructibles (art. 13, 67 inc.14). Los constituyentes actores y testigos presenciales del proceso que tuvo su término en la Constitución de 1853, establecieron una unidad no por supresión de las provincias –camino que había obligado a desahuciar una terrible experiencia- sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma”.

Los artículos 9º, 10 y 11 de la Constitución nacional se complementan con la cláusula comercial, art. 75 inc.13, que le atribuye al gobierno nacional la facultad exclusiva de reglar el comercio interjurisdiccional, veda a las provincias establecer aduanas interiores, imponer tributos a la mera circulación territorial o a la entrada o salida de su territorio de mercaderías o de cosas, o discriminar en disfavor del comercio interjurisdiccional, estableciendo diferencias según el origen o el destino del producto o haciendo más gravoso el tributo en razón de ese comercio. La protección o inmunidad que las referidas cláusulas constitucionales acuerdan al comercio interjurisdiccional tiende a impedir medidas a través de las cuales pudiera condicionarse su curso, discriminarse en su contra, sometérselo a regulaciones múltiples que lo obstruyan o encarezcan o se opongan a una determinada política del gobierno nacional.

Ahora bien, ¿cuando concluye el comercio interjurisdiccional y nace el derecho de las jurisdicciones locales a gravar el comercio interno? A ello ha dado adecuado respuesta la Corte en numerosos precedentes, cuya doctrina quedó consolidada en la sentencia dictada en la causa “Vila Luis y Justo y otros v. Provincia de Córdoba”³, en que la Corte dijo:

“¿En qué forma los impuestos provinciales, afectan el comercio entre los Estados?”

“Lo afectan desde luego cuando una ley de impuestos se propone o sin proponerse, opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una provincia. Es decir, se

³ CSJN, 06/08/1937, “Vila Luis y Justo y otros v. Provincia de Córdoba”, Fallos t.178:308

vuelve a la idea de leyes que crean diferencias de tratamiento del mismo local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen”.

“Es necesario por eso el examen puntual de cada caso para comprender la significación, el propósito y los efectos de la ley impugnada. Cuando no han significado los impuestos creados una traba o una carga al comercio interprovincial y sólo, si por lo tanto, el ejercicio del derecho indiscutible de gravar la riqueza local, la Corte ha declarado legal el gravamen (caso "*Chiossone v. San Luis*", 163:285; "*Merello v. Corrientes*", 173:192; "*Avilés, Moroni v. Santa Fe*", 176:95; "*Camps v. Entre Ríos*" 176:315)".

“Lo condenable, lo ilegal, es, pues, el gravamen con fines económicos de protección o de preferencia., a fin de manejar la circulación económica”

“Lo que impedía, pues, que el país fuera "un solo territorio para una sola Nación", como lo ha dicho esta Corte, era el tratamiento diferente del mismo producto según sea local o importado, según se consuma en él o se exporte a otra provincia.

“En diversos fallos esta Corte ha recogido ese pensamiento interpretativo del principio constitucional. "La Constitución ha querido impedir, ha dicho en el caso "*Antony v. Santa Fe*" (125:133) que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza una provincia pueda hostilizar el comercio de los productos de otra". Cuando se creaba diferencias entre el producto que salía y el que quedaba en su territorio, ha declarado igualmente que era inconstitucional (caso "*López v. Corrientes*", 91:180; "*Las Palmas Produce v. Buenos Aires*", 100:364; "*Cinto, Carlos v. Entre Ríos*", 134:259)".

“La supresión de la aduana interior significó substancialmente la abolición de preferencias en el tratamiento de los productos o mercaderías por razón de su procedencia”.

El comercio interjurisdiccional cesa y nace el derecho de las jurisdicciones locales a ejercer la potestad tributaria, cuando los productos o servicios de otras jurisdicciones se incorporan a la masa general de bienes de la provincia, circunstancia que se produce cuando se les aplica el mismo tratamiento tarifario que a los productos locales.

Es de interés citar la decisión de la Corte Suprema de la Nación en la causa "*Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/Provincia de Buenos Aires*"⁴, en que se cuestionaban los decretos-leyes n^{os} 7.290/67 y 9.038/78 la Provincia de Buenos Aires que gravan el consumo industrial y comercial de energía, estableciéndose por el primero una alícuota del 13% y por el segundo un adicional del 5%, cuyo destino es el "Fondo Especial de Desarrollo Eléctrico de la Provincia de Buenos Aires". Con posterioridad, a partir del 16 de abril de 1992, la provincia, por decreto n^o 1.160/92, dispuso que quedarán transitoriamente eximidos de su pago los usuarios industriales y comerciales abastecidos por empresas generadoras de su jurisdicción, por lo cual los citados gravámenes alcanzan únicamente a usuarios de empresas ajenas a la jurisdicción bonaerense. El tribunal cimero al declarar la inconstitucionalidad del régimen mediante el cual la Provincia de Buenos Aires y el Ente Provincial Regulador Energético perciben el cobro de los citados impuestos sostuvo:

“Que si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcancen que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución nacional (*Fallos* 310:2443 y sus citas)", agregando más adelante que "Parece evidente entonces que la discriminación resultante del decreto n^o 1.160/92 hace que las consecuencias del tributo así aplicado importe en los hechos una barrera aduanera que entorpece la libre

⁴ CSJN, 01/07/1997, "*Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/Provincia de Buenos Aires*" *Fallos* t. 320:131

circulación en detrimento de lo dispuesto en los art. 9º, 10 y 11 de la Constitución Nacional (*Fallos* t.316:1962) y sus citas”.

A su vez, en la causa “*Transportes Vidal c/Mendoza*”⁵, la Corte tuvo oportunidad de precisar en el considerando 8º de la sentencia, que las actividades inescindiblemente desenvueltas en varias jurisdicciones no pueden verse sometidas a múltiple imposición que las obstruyan o encarezcan, como resultado de la aplicación de tributos semejantes por parte de los distintos fiscos sobre la misma porción imponible, por implicar un tratamiento discriminatorio en contra del comercio interjurisdiccional respecto del que se desarrolla exclusivamente en el ámbito de una sola provincia.

Si bien dicho precedente se vincula con la actuación del conjunto de los fiscos que gravan una actividad interjurisdiccional que al hacerla recaer parcial o totalmente sobre la misma porción imponible, la tornan desventajosa con relación a otras actividades intraprovinciales, constituye un claro rechazo por parte del tribunal cimero de las políticas tributarias llevadas a cabo por las provincias que discriminan en disfavor del comercio interjurisdiccional, cuya regulación le ha sido asignada a la Nación (art. 75 inc.13 C.N.).

Reciente decisión en la causa “*Siderar SAIC v. Provincia de Buenos Aires*” la Corte con remisión a la doctrina de “*Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro*”,⁶ hizo lugar a la repetición de las sumas abonadas por la actora en concepto de impuesto al servicio de electricidad y de gravamen adicional al consumo de energía eléctrica ante la inconstitucionalidad de los Decretos-ley de la Provincia de Buenos Aires n^{os} 7.290/67, 9.030/78 y 1.160/92 que constituyeron la causa fuente de las obligaciones tributarias.

Cabe recordar también que en una causa que no revestía carácter tributario, el Máximo Tribunal declaró la inconstitucionalidad de la ley n^o 2.632 de la Provincia de Santa Cruz que establecía, como requisito para la extensión de permisos de pesca, que la tripulación de los buques de las empresas pesqueras esté constituida en un cincuenta por ciento por ciudadanos argentinos que tengan mas de dos años de residencia permanente en dicha provincia. Así lo hizo, entendiendo que dicha norma “...introdujo un privilegio a favor de sus habitantes y de aquellas personas que acrediten mas de dos años de residencia en ella, que [...] no se concilia con la igualdad de derechos que consagra la Constitución Nacional entre los habitantes de las distintas provincias”⁷.

La doctrina de la Corte Suprema categóricamente juzga inconstitucional las leyes provinciales, que bajo el pretexto de protección de los derechos locales conspira que la necesaria unidad de la Nación, que desecha toda lucha estéril entre los intereses económicos de cada una de los Estados que la integran.

Buenos Aires, mayo de 2012

DR. RODOLFO R. SPISSO
PROFESOR TITULAR CONSULTO DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UBA

⁵ CSJN, 31/05/1994 “*Transportes Vidal c/ Provincia de Mendoza*”, *Fallos* t.306:518, La Ley 1984-C-225

⁶ CSJN; 06/09/2011, La Ley on line AR/JUR/47828/2011

⁷ CSJN, 14/12/2010 “*Argenova S.A. c/ Santa Cruz, Provincia de s/ acción declarativa*”, *Fallos* t.333: 2372