

# 17

Derecho  
financiero y tributario  
local

OCT

2025

DEBATES



**PROPIETARIO**

Facultad de Derecho,  
Universidad de  
Buenos Aires

**DIRECTOR**

Horacio Corti

**SUBDIRECTOR**

Pablo Revilla

**CONSEJO EDITORIAL**

Fabiana H. Schafrik  
Gladys V. Vidal  
Horacio F. Cardozo  
Patricio Urresti  
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de  
este número:**

**DIRECTOR**

Patricio E. Urresti

**COORDINADORES**

Guillermina Gamberg  
Sebastián A. Macchi

**DISEÑO**

Sofía Aguirre Addy

---

**Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario**  
Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires  
Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)  
[www.derecho.uba.ar](http://www.derecho.uba.ar) - [cedfdt@derecho.uba.ar](mailto:cedfdt@derecho.uba.ar)

**ISSN 2953-450X**

Publicación periódica registrada en DNDA

# Revista **DEBATES**

---

Derecho financiero y tributario local

---

Nº 17 - Año V - Octubre 2025

## Editorial

Patricio Urresti ..... 5

## Un panorama del federalismo fiscal en la Argentina del Siglo XXI

Germán Krivocapich ..... 9

## Repensar el federalismo fiscal. Su necesidad en la práctica

Maximiliano Rajjman ..... 18

## Renta de la tierra, federalismo y regalías hidrocarburíferas

César Villena ..... 25

## El instrumento como objeto del impuesto de sellos. Comentarios y reflexiones a partir de nuevos pronunciamientos de la Corte

Rubén Horacio Malvitano ..... 52

## Los límites de la ley 23.966 en materia de Ingresos Brutos y un caso que requiere revisión en la Provincia de Buenos Aires

Ezequiel Maltz ..... 62

## La atribución de ingresos en el Convenio Multilateral: análisis de la RG CA n° 14/2017 y jurisprudencia reciente

Daniela Carolina Cístola ..... 69

## La inteligencia artificial y su compatibilidad con el derecho tributario sustantivo, a la luz de los principios y garantías constitucionales

Cristian Mauricio Durrieu ..... 75

## Nuevos interrogantes en torno al Impuesto a las Patentes en la CABA

Ma. Florencia Fontana y Sofía L. Zuccarino ..... 85

## La exención a los titulares de vehículos eléctricos y la capacidad contributiva no alcanzada

Sebastián A. Macchi ..... 96

## Autonomía financiera municipal y el margen de apreciación local: tensiones y desafíos en la jurisprudencia de la CSJN

María Belén Castagnini ..... 148

## Las facultades tributarias de los municipios: sus “líneas directrices” en un importante fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Gastón Vidal Quera ..... 161

**Impacto de la ley 14.386 en las vías defensivas de los contribuyentes santafesinos frente a tasas municipales llamadas “tasa general de inmuebles rurales o urbanos”**

Gabriela I. Tozzini y Guido A. Corsalini ..... 172

**El fallo “Esso”, las “Tasas ‘Raffo’ de segunda generación”**

Gustavo Grinberg ..... 184

**El principio de la prohibición de analogía frente a la tributación ambiental**

Leonardo Andrés Behm ..... 193

**Política Fiscal Ambiental y Tributos Locales: ¿Instrumentos de regulación o recaudación?**

Guillermo Ignacio Gerth ..... 203

**La acción originaria de inconstitucionalidad bonaerense: presentación general con dedicada atención a su desarrollo en materia tributaria**

Mariana Mattarollo ..... 213



## Editorial

I. La presentación de esta nueva revista aconseja recordar que ya han transcurrido más de tres años desde que se publicó el segundo número de la revista *Debates de Derecho Financiero y Tributario*, dedicado a la “Tributación local” e inspirado en buena medida en el Ciclo de Disertaciones sobre Tributación Local, que se sigue desarrollando de manera periódica e ininterrumpida desde el año 2020.

Concebida con el propósito fundante de constituir una “renovación del Derecho Financiero y Tributario” —como lo apuntaba el Dr. Horacio Corti en su editorial inaugural—, corresponde en esta ocasión introducir el presente número centrado en el “Derecho Financiero y Tributario local”.

Quienes se adentren en su lectura encontrarán dieciséis trabajos que abordan múltiples y diversos aspectos vinculados con el “Derecho Financiero y Tributario local”, con la aspiración de contribuir al intercambio, reflexión y debate plural de estas temáticas, de vital importancia para la construcción de un federalismo financiero que garantice suficientes recursos en cada uno de los niveles de gobierno, pero sin traspasar los límites constitucionales que condicionan el ejercicio de tales competencias.

Al prologar aquel ejemplar, se señalaban algunos de sus conflictos evidentes: la inobservancia de las pautas uniformadoras contempladas en la ley 23.548 respecto de ciertos impuestos locales, la transgresión a la prohibición de analogía mediante la creación de tributos locales análogos a los nacionales coparticipados, el ejercicio de

potestades tributarias más allá de los límites territoriales de las distintas jurisdicciones, el establecimiento de presuntas “tasas” en clara contravención a la jurisprudencia de la Corte Suprema, la dispersión normativa que se exhibe en el ámbito local, entre otros.

Desde luego, tales anomalías se originan y se enmarcan en una disputa mayor: la concerniente a la pelea por la renta federal y la necesidad de los Estados locales de contar con genuinas fuentes de financiamiento para hacer frente a sus requerimientos y, de esa forma, garantizar la efectividad de los derechos constitucionales, circunstancia francamente acuciante en el nivel municipal.

No puede soslayarse que el reconocimiento de la autonomía municipal importa, necesariamente, garantizar los medios para su subsistencia, de modo que, cuando la Constitución Nacional ordena a las provincias asegurar el régimen municipal, dispone la mantención de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el reconocimiento del “derecho a los medios” (autos “Eso Petrolera Argentina S.R.L.”, decisión del 2 de septiembre de 2021, Fallos: 344:2123; “Gasnor S.A.”, sentencia del 7 de octubre de 2021, Fallos: 344:2728, y, en fecha más reciente, “Granja Tres Arroyos SACAFEI”, resolución del 3 de agosto de 2023, Fallos: 346:776, votos de los jueces Rosatti y Maqueda; entre otros).

Sin embargo, la imperiosa exigencia de garantizar su autonomía financiera no puede —en ningún caso— desvirtuar los compromisos asumidos por los distintos

protagonistas del federalismo, ni vulnerar los derechos y garantías de los contribuyentes.

Resulta inocultable la creciente litigiosidad en que se encuentra sumida la tributación local en las últimas décadas, escenario que se agrava por la supervivencia del *solve et repete* en el plano provincial y municipal, respecto del cual cabe insistir en todos los reproches del que ha sido objeto. Ocurre que la vigencia de tal privilegio puede fomentar el ejercicio desmedido e irracional de las potestades legislativas, así como también, en el ámbito aplicativo del tributo, de las facultades de los órganos recaudadores del crédito tributario.

Lo que en cualquier caso cabe reconocer es que la Corte Suprema de Justicia ha tenido oportunidad de abordar algunos de los tópicos conflictivos que se apuntaban al prologar el ejemplar anterior de la revista.

En el ámbito del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, el máximo tribunal federal ha zanjado que la interpretación que estima alcanzadas por dicho gravamen a las actividades ejercidas en forma onerosa, con prescindencia de que sean lucrativas o no, desvirtúa y vuelve inoperante a la solución normativa prevista en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. En ese sentido, destacó que dicha ley dispone, en su art. 9º, una serie de obligaciones que asumen las provincias —por sí y por sus municipios— que adhieren voluntariamente a su régimen, entre las que se encuentra la de “ajustarse” a las “características básicas” del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, de modo de “alcanzar el grado de homogeneidad normativa perseguido por el régimen”, sin que las normas locales puedan “complementar” tales “características

básicas” (autos “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda.”, sentencia del 19 de marzo de 2024, Fallos: 347:237, voto de la mayoría).

Con relación a la categoría tributaria de la tasa, la Corte Suprema de Justicia ha alertado que la prestación concreta, efectiva e individualizada de un servicio es la “clave de bóveda” del sistema de distribución de competencias tributarias entre las distintas jurisdicciones, pues son tales actividades las que permiten a las municipalidades gravar a los contribuyentes sin violar la Constitución Nacional, y que la descripción de servicios amplios en la hipótesis de incidencia constituye “una coartada” para gravar actividades de los contribuyentes para quienes no se brinda ningún servicio o prestación (autos “Gasnor S.A.”, sentencia del 7 de octubre de 2021, Fallos: 344:2728, voto de la mayoría).

No puede obviarse que, en dicho fallo, el propio tribunal alude a sus diversos precedentes en materia de tasas retributivas de servicios como un “*corpus jurisprudencial ineludible*”, lo que constituye la prueba más evidente de la persistencia y profundización de la problemática (Fallos: 344:2728, voto de la mayoría).

Sucede que no resulta infrecuente encontrar, disfrazados de tributos vinculados bajo las más variadas denominaciones legales, verdaderos impuestos análogos a los nacionales coparticipados por la ley 23.548, o supuestas “tasas” que contravienen los principios de justicia material que gobiernan la tributación o las cláusulas constitucionales.

Es que el agotamiento del campo fértil de materias imponibles como consecuencia de los compromisos asumidos por los Estados locales en el plexo del denominado “derecho intrafederal” ha acotado mucho el margen para que puedan crear impuestos válidos.

De todas formas, la tributación ambiental se presenta como una alternativa aún poco explorada pero plausible para la generación de recursos genuinos en los niveles subnacionales, en la medida, claro está, en que no se incurra —una vez más— en la instauración de pretendidos tributos ambientales con meras excusas recaudatorias y ausentes de cualquier elemento de extrafiscalidad.

Así sucede, por ejemplo, con la impropia llamada “ecotasa” del municipio de San Carlos de Bariloche, que no es “eco”, en tanto, a mi modo de ver, únicamente resultan tributos ecológicos o ambientales aquellos que, en su fundamento y estructura, están concebidos para lograr como finalidad extrafiscal la tutela del ambiente, lo que no ocurre en el caso. Tampoco es una verdadera “tasa”, pues —por mucho que así se la califique—, al examinar su naturaleza, surge que el nacimiento de la obligación tributaria no se anuda a la concreta, efectiva e individualizada prestación de ningún servicio o actividad estatal. Dicho tributo fue descalificado por la Corte Suprema de Justicia en fecha reciente y finalmente derogado por el municipio de Bariloche. En aquella ocasión, el máximo tribunal federal destacó que ese tributo involucra actividades realizadas por el municipio que favorecen a la comunidad en su conjunto y no solo a los turistas que pernoctan en establecimientos ubicados dentro del ejido municipal (autos

“Cantaluppi”, sentencia del 2 de julio de 2024, Fallos: 347:653).

Es necesario insistir en que el anclaje de un tributo en una determinada categoría depende, esencialmente, de su régimen jurídico material, lo que conduce a censurar la utilización de denominaciones legales disociadas de su verdadera sustancia, pues la carencia de rigor genera inseguridad y falta de certeza.

Finalmente, cabe renovar las críticas, que no son nuevas, ni originales, en lo que respecta al “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, altamente distorsivo al castigar la cadena de producción y comercialización, aunque de notable importancia en términos recaudatorios, circunstancia que dificulta el reemplazo del impuesto que constituye, claramente, la principal fuente de financiamiento propio de las distintas provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

II. En el marco expuesto, el presente número incluye distintos ensayos que plantean algunas de las problemáticas actuales del federalismo fiscal (ver, al respecto, los trabajos de Germán Krivocapich, Maximiliano Rajjman y César Villena).

En lo que concierne a los impuestos en particular, las colaboraciones incorporadas en esta edición abordan aspectos controvertidos de los principales gravámenes provinciales, tales como el “Impuesto de Sellos” (trabajo de Rubén H. Malvitano), el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” y el Convenio Multilateral (participaciones de Ezequiel Maltz y Daniela C. Cístola, respectivamente), el “Impuesto a las Patentes” (ensayo de Ma. Florencia Fontana y Sofía L. Zuccarino), e incluso, con un perfil innovador, cuestiones relacionadas con los más recientes desafíos que sugiere la inteligencia

artificial en su aplicación al “Impuesto Inmobiliario” (colaboración de Cristian M. Durrieu).

La revista también se ocupa de una de las temáticas que exhibe indudable actualidad: la tributación ambiental (ver, sobre esta cuestión, los trabajos de Leonardo A. Behm y Guillermo I. Gerth), y todavía inmerso en ese tópico, se plantean interrogantes concretos relacionados con la exención a los titulares de vehículos eléctricos en el “Impuesto a las Patentes” (consultar el ensayo de Sebastián Macchi).

En el ámbito de la tributación municipal, son muchas y complejas las disputas concernientes a la autonomía financiera municipal (ver, al respecto, el estudio de M. Belén Castagnini), temática que se manifiesta, con especial nitidez, en la delicada problemática de las tasas retributivas de servicios (consultar el trabajo de Gabriela I. Tozzini y Guido A. Corsalini; y las colaboraciones de Gustavo Grinberg y de Gastón Vidal Quera).

Finalmente, en el terreno del constitucionalismo provincial y desde una perspectiva adjetiva, el presente número se ocupa de una vía procesal específica de plena aplicación a la materia tributaria: la acción originaria de inconstitucionalidad bonaerense (cotejar la colaboración de Mariana Mattarollo).

Sirva esta breve introducción para invitar a la comunidad académica a la lectura atenta de los distintos ensayos que, con renovado compromiso, abordan los retos actuales del Derecho Financiero y Tributario local.

Patricio E. Urresti

## UN PANORAMA DEL FEDERALISMO FISCAL EN LA ARGENTINA DEL SIGLO XXI

Germán Krivocapich

### I. El federalismo argentino, un caso particular

Al momento de abordar la problemática cuestión del federalismo fiscal en la República Argentina, conviene tener claro, desde el comienzo, que a pesar de haberse organizado como una “confederación” en sus mismísimos orígenes constitucionales —allá por 1853— el nuestro es uno de los países menos federales del mundo. En rigor, ese federalismo anunciado en sus intenciones por los constituyentes originales nunca —con algunas honrosas excepciones— ha sido puesto en práctica, y las consecuencias de ello se observan con nitidez en la situación de sumisión y total e injusta dependencia que las provincias mantienen hoy con respecto al gobierno nacional, todo ello en un mundo que tiende cada vez más a la fragmentación y la polarización económica y cultural, y en el que los reclamos autonómicos regionales aumentan a ritmo constante y en permanente confrontación con las tendencias hegemónicas centralistas.

Lo más preocupante del caso argentino —y acaso lo que contribuye a volver aún más flagrante la situación de asimetría fiscal entre el gobierno nacional y las provincias— es el sistemático incumplimiento del mandato constitucional establecido en la reforma de 1994 de sancionar una Ley de Coparticipación Federal que pueda poner freno a esa situación, y que obligaba a contar con esa nueva norma de aplicación para el año 1996. Estos casi treinta años de anomalía jurídica pueden ser entendidos, entonces, como la consolidación fáctica de un sistema centralista de reconcentración fiscal, que se inclina permanentemente hacia la discrecionalidad, y que desde hace ya demasiado tiempo frena cualquier

posibilidad de crecimiento sostenido o estabilidad financiera para una buena parte de nuestro territorio.

La siempre delicada cuestión de la concurrencia entre las potestades tributarias de la Nación, las provincias y los municipios demanda hoy el diseño de un verdadero esquema federal que otorgue sustentabilidad y previsibilidad a una estructura que acentúa su centralidad al compás de los vaivenes económicos de la economía nacional, sumida esta última, también desde hace ya demasiado tiempo, en una crisis económica que impide el desarrollo pleno de sus potencialidades y la consolidación de un sistema acorde a los imperativos constitucionales. En ese sentido, no puede hablarse de una democracia completa y eficiente en la medida en que las autonomías locales persisten en su reclamo por el marco y las condiciones adecuadas para edificar desde el interior las tramas del desarrollo y la competitividad que requiere un mundo globalizado y altamente tecnificado. Mientras tanto, los agentes políticos de la República Argentina no encauzan sus esfuerzos a solucionar este problema, y ya a nivel internacional muchos de los replanteos teóricos contemporáneos de los esquemas federales tradicionales convergen en la necesidad de modificar la geopolítica configurada a partir de la Segunda Guerra Mundial, esa que erigió a los estados centralistas como carta de eficiencia y presupuesto necesario e insalvable para la reconstrucción de un buen número de naciones destrozadas por aquel conflicto. En consecuencia, el federalismo fiscal del siglo XXI no debe dejar de mirar hacia el pasado, pero no para repetir sus taras, sino para trazar mejor el esquema de los futuros posibles.

Aquí seguimos a Juan José Llach<sup>1</sup> en su visión de que el “corto” siglo XX caracterizado por Eric Hobsbawm —que se extendió entre el inicio de la Primera Guerra Mundial (1914) y la caída del Muro de Berlín (1989)— impuso el paradigma de la centralización administrativa y fiscal en detrimento de las autonomías locales, algunas de las cuales pugnan por resurgir desde entonces, y cuyas demandas deberían orientar cualquier diseño de un federalismo posible para los nuevos tiempos. La tendencia abarcadora y centralista de los estados diseñados bajo el paraguas ideológico del “New Deal” de Roosevelt ahora languidece frente a la renovada pretensión de recuperar autonomías regionales y poderes recaudatorios para el nivel provincial o municipal, aunque esos reclamos no siempre estén asociados al mantenimiento de consensos democráticos que se creían consolidados y que, sin embargo, los tiempos que corren han demostrado como sumamente frágiles o nunca del todo afianzados.

Detenerse en esta cuestión permite observar cómo el federalismo se “territorializó” de maneras diversas a lo largo del mundo y a través de la historia, aumentando o disminuyendo las autonomías y las capacidades locales según una escala diferencial de correspondencia fiscal que no siempre priorizó reunir en una misma persona las figuras del ciudadano, el contribuyente y el beneficiario del gasto. En el caso de la Argentina, los parámetros del crecimiento y el desarrollo económico siempre habían sido medidos o entendidos según un patrón histórico-geográfico que desveló a Alberdi y Sarmiento en su eterna discusión sobre el modelo de desarrollo a seguir. Los focos locales de producción se alimentaban, sin embargo, de fuerzas complementarias, y lo que había estado en

discusión era la procedencia y la tradición de los agentes humanos encargados de organizarlas e impulsarlas. Esa discusión central —que fue, esencialmente, de matiz cultural— puso posteriormente en profundidad el debate en torno a los mecanismos y las instituciones encargadas de consolidar y distribuir el nivel de ingresos, una cuestión que hace tanto a la relación del capital social con los agentes de producción como a la forma político-institucional que esa relación se ve obligada a asumir.

En definitiva, de lo que se trata es de hallar un esquema de distribución fiscal territorial que tenga su razón de ser en una amalgama entre factores políticos y económicos, y que nuestro país ha tenido, históricamente, enormes dificultades para poder conciliar a través de mecanismos e instrumentos constitucionales. Ahora, y gracias a la perspectiva que proveen más de doscientos años de historia como Nación, sabemos que los conflictos jurídicos entre unidades políticas que se producen como consecuencia de esas desavenencias internas deberían ser asumidos por un nuevo régimen federal fiscal que contemple la cuestión de los recursos del Estado desde una perspectiva integral y acorde al nuevo paradigma técnico y social cifrado por este aceleradísimo siglo XXI. Esto significa, ni más ni menos, incorporar al debate —sin opacidades— la delicada relación política entre la Nación y las provincias, sin perder de vista que la preocupación central del federalismo como régimen organizativo requiere hacerse cargo del componente cultural de cada región en el despliegue de los recursos.

Ante el vacío legal imperante en la Argentina, esas relaciones de orden fiscal entre la Nación y las provincias son, hoy, eminentemente políticas antes que institucionales, y hacen a las responsabilidades y atribuciones de cada nivel del Estado en directa relación con los

---

<sup>1</sup> Llach, Juan José, *Federales & Unitarios en el Siglo XXI*, Buenos Aires, Temas, 1ª edición, 2013.

niveles de erogación, las potestades tributarias, los marcadores de gasto público y —finalmente— el régimen de coparticipación de los recursos propiamente dicho, tanto en su calidad primaria (la que se da entre la Nación y los gobiernos subnacionales) o secundaria (efectivizada entre provincias o estados), según el caso. En lo que concierne al circuito de recolección y distribución fiscal, llama la atención que desde principios del siglo XX nuestro país haya logrado consolidar una tendencia creciente hacia la federalización y la descentralización, y que ese impulso se viera, luego, fatalmente revertido en lo que Juan José Llach<sup>2</sup> identifica como un período de reconfiguración producido entre los seis años que transcurren entre 2006 a 2012, y que se prolonga hasta el presente. En esos seis años, en términos de coparticipación, la cuota del gasto nacional se ensanchó entre el 48,6% y el 56,2%, y en paralelo, la Argentina sufrió un proceso de concentración de las potestades tributarias legales que ató las necesidades de financiamiento de los gobiernos provinciales a los criterios discrecionales de la Nación, ciclo pernicioso que continúa distorsionando las relaciones fiscales nacionales hasta el día de hoy.

Se trata, en definitiva, de una actualización de facto del histórico conflicto entre “Unitarios” y “Federales” que tiñó buena parte de nuestra historia con los colores de la violencia y la intolerancia, y que retroalimentó el vicio administrativo-fiscal (tendido sobre nuestro territorio como un sistema pervertido de “premios” y “castigos”) entre el Gobierno Nacional y los provinciales. Ese aparato de disciplinamiento y reducción manejado por el gobierno central pivotea sobre el vacío normativo que mencionamos anteriormente, y que es, a su vez, paradójicamente administrado como si se tratara de un

régimen legal en sí mismo. Ese régimen, obviamente, está basado en la discrecionalidad y en toda una batería de criterios y herramientas distorsivos.

## **II. Cambios y transformaciones. Los distintos regímenes y el trayecto hacia el centralismo recaudador**

En el origen del conflicto aparecen dos cuestiones, una de tipo interpretativa y otra vinculada a la propia matriz del diseño fiscal. En perspectiva histórica, la primera se saldó con la lectura que la llamada “Asamblea del Año XIII” (1813) realizó con respecto a la investidura de los diputados que asistieron a la conformación de ese órgano deliberativo. Los representantes de la “Banda Oriental” (Uruguay) enviados por el caudillo Artigas cargaban con el mandato de impulsar la conformación de una “confederación”, cuyo gobierno supremo entendería solamente en lo que concerniera a los negocios generales del Estado, dejando el resto de las cuestiones organizativas internas al gobierno de cada provincia. La Asamblea, sin embargo, consideró que los diputados acudían al llamado institucional en su carácter de representantes del pueblo de la Nación y no del de las provincias o, en su defecto, de estas mismas.

Siguieron las tentativas unitarias de imposición de constituciones centralistas en 1819 y 1826, que son las responsables, en definitiva, de poner en marcha la escalada de confrontaciones que enhebra los llamados “pactos preexistentes” firmados entre Buenos Aires y las provincias del Litoral (del Pilar, Cuadrilátero y Federal) con la Constitución de 1853, y cuyo preámbulo finalmente clarifica las intenciones legislativas de constituir una “Confederación” a través de un Congreso General constituyente guiado por la “voluntad” y la “elección” de las provincias que habían procedido a integrarlo. Quedaba en claro (al menos por aquel entonces) que

<sup>2</sup> Llach, Juan José, *Federales & Unitarios en el Siglo XXI*, op. cit.

las provincias preexistían a la Nación como tal, y a partir de esa certeza se abría toda la serie de implicancias fiscales recogidas por el artículo 4, que definía claramente cuáles eran los recursos de la Nación.

En ese artículo 4 se establecía: *“el gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”*. Allá por 1853, la aparición de lo que Quesada denominaría después “la cuestión del Tesoro” implicaba que los impuestos tributarios no enumerados en ese artículo —es decir todos, exceptuando los del comercio exterior— pertenecían originariamente a las provincias, centrándose principalmente en impuestos de tipo indirecto, a la producción, al consumo y otras transacciones internas. El mecanismo de transferencias desde la Nación hacia las Provincias se mantenía en el artículo 67, cuyo inciso 8 (resabio de la Constitución unitaria de 1826) atribuía al Congreso la facultad de otorgar subsidios del Tesoro Nacional a las provincias que no alcanzaran a cubrir sus necesidades presupuestarias a través de su propio sistema de recaudación. Esos Aportes del Tesoro Nacional (los llamados “ATN”) no tuvieron, sin embargo, mayor relevancia hasta el año 1910.

La consideración albertiana sobre el período rosista acerca del triunfo del federalismo pero la prevalencia de la centralidad, quedó fijada de manera abstracta en la Constitución de 1853, que en su artículo 5 sólo obligaba a las provincias a asegurar su administración de

justicia, su régimen municipal y la educación primaria, mientras que las atribuciones del Congreso (art. 75, inc. 18) incluían la ilustración, la instrucción general y universitaria, el desarrollo industrial, las cuestiones inmigratorias, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras nacionales, la captación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores. Esa tendencia abarcativa se agudiza a partir de 1880 con la federalización del territorio de la Ciudad de Buenos Aires y su declaración como capital de la República, ya que el gasto nacional ejecutado al nivel de esa localidad fue, a partir de entonces, co-financiado por las provincias.

Esa inequidad, sostenida hasta el día de hoy, preludia la situación descontrolada que detona hacia 1890, cuando la crisis económica obliga a una reestructuración de la deuda pública y a un replanteo de necesidades fiscales (ambas imposibles de ser satisfechas con los recursos aduaneros). A partir de esta situación, el Congreso permitió que el gobierno nacional estableciera variados impuestos de tipo indirecto que, en más de una ocasión, llegaron a superponerse con gravámenes ya existentes al nivel provincial, y entre los que sobresalieron los llamados, en su momento, “impuestos al vicio”, por tratarse de gravámenes sobre el juego, el tabaco y el alcohol. Hasta 1935, el devenir tributario de la Argentina estará pautado por esta superposición de fuentes fiscales que tiene su origen en la libertad de cada nivel de gobierno para establecer los impuestos que decidiera implementar en su respectiva jurisdicción, y que les permitiera asegurar el cumplimiento de sus funciones.

Si entendemos como un fenómeno complejo la aparición del régimen de coparticipación tributaria en la Argentina, es necesario atribuir al “crack” financiero de la década del 30 del siglo pasado un papel preponderante en ese concierto de causas.

El sistema de acuerdos entre Nación y provincias para la distribución de los recursos nacionales surge claramente en esta nueva etapa fiscal federal iniciada en 1935 y apuntalada sobre un sistema de partición según el cual el gobierno nacional recaudaba y, a través de dichos acuerdos, distribuía entre ellas al tiempo que retenía una parte para sí. Sin embargo, la intención originaria de ordenar el caos tributario surgido en 1890 —caracterizado, entre otros males, por el espectro dañino de la “doble imposición”— mutó perniciosamente en el nuevo paradigma sucesivamente ordenado por las leyes 12.139, 12.143 y 12.147, y a través del cual las provincias renunciaron a impuestos que compartían con la Nación y, a cambio, fueron compensados por ésta con partes de la recaudación.

La reapertura democrática de 1983 coincidió con la caducidad de la ley de coparticipación, pero la falta de un acuerdo entre la Nación y las provincias para alumbrar un nuevo régimen que administrara las relaciones fiscales entre ellos dejó al país sumido en un vacío legal que desembocaría en un método de asignación según el cual la Nación distribuía los recursos coparticipados según la ley de presupuesto aprobada por el Congreso. Este punto de quiebre significó el fin de la coparticipación federal y la transformación de todos los fondos girados a las provincias en ATN (Aportes del Tesoro Nacional), con la reactivación inevitable de los conflictos por necesidades y atribuciones. La ley 23.548 estableció un “régimen transitorio” que originalmente debía regir entre 1988 y 1989, con posibilidad de prórroga automática para el caso de que el Congreso Nacional no hubiere sancionado una nueva ley de coparticipación.

### III. La eterna distorsión

Las reformas económico-políticas estructurales de la década del 90 del siglo

XX en Argentina dibujan un nuevo horizonte de distribución de recursos entre la Nación y las provincias. La eliminación de los gravámenes a las exportaciones (retenciones) y la transferencia de sus cajas de jubilaciones y pensiones al sistema de seguridad social nacional significó un alivio momentáneo para las cajas provinciales, aunque fueron luego perjudicadas por las transferencias de servicios educativos y de salud realizadas sin las correspondientes asignaciones de recursos destinadas a solventarlos, y apenas atados a una redistribución entre provincias según la envergadura de los servicios transferidos. Simultáneamente, la creación de las Administradoras de Fondos de Pensión (AFJP) demandó una legislación específica que asignó el 15% de la masa coparticipable al sistema de seguridad social, una forma distorsiva de apuntalar el drenaje de recursos al que daría lugar el nuevo régimen de capitalización.

Los llamados “Pactos Fiscales” acompañan dicho proceso, trazando los alcances e implicancias de la cuestión señalada en el fallo “San Luis c/Estado Nacional”<sup>3</sup>, en el que la Corte Suprema de Justicia había alentado a ambas partes para que acordaran, a través de una participación concurrente entre el Estado Nacional y las provincias, una línea de acción destinada a uniformar las políticas necesarias para asegurar el común crecimiento de la economía nacional y las regionales.

Al atravesar el proceso hiperinflacionario de fines de la década de los ochenta del siglo XX, y ya adentrándose en los parámetros del régimen de convertibilidad que definiría la década posterior, el primer Pacto Fiscal (llamado “Pacto Fiscal 1”<sup>4</sup>) se configura durante la primera presidencia de Carlos Menem e intentó modificar la distribución primaria de los recursos

<sup>3</sup> CSJN, “San Luis, Provincia de c/Estado Nacional y otra s/cobro de pesos”, sentencia del 14/11/2015.

<sup>4</sup> Ley 24.130.

coparticipables derogando normas que preveían la deducción de la masa de los gastos que acarreaba la percepción de los tributos por distribuir, garantizando a las provincias, a cambio, un ingreso mensual mínimo coparticipable.

Sólo un año después de producido ese pacto inicial, en septiembre de 1993, tiene lugar el llamado “Pacto Fiscal 2”<sup>5</sup>, que intentó mejorar la competitividad de las economías regionales derogando el Impuesto de Sellos por parte de las provincias y eliminando los tributos que recayeran sobre operaciones financieras y de seguros vinculadas al sector agropecuario, minero y de la construcción. Simultáneamente, se suprimieron impuestos especiales a la transferencia de combustible, gas y energía eléctrica, al tiempo que se reafirmaba el compromiso para la sustitución (en un plazo no mayor a 3 años) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de las provincias, meta que nunca llegó a cumplirse.

A este segundo Pacto Fiscal siguió el denominado “Compromiso Federal” (1999<sup>6</sup>), que estableció que para el año 2000 debía promulgarse una nueva Ley de Coparticipación y producirse una modificación de los montos a transferir, según un promedio calculado sobre lo recaudado por las provincias durante los tres años anteriores. En el año 2000, el llamado “Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal”<sup>7</sup> tampoco logró el objetivo de engendrar una nueva ley de coparticipación, aunque las partes llegaron a acordar la firma de un pacto federal de armonización tributaria con el objetivo de eliminar tributos y cargas de marcado carácter distorsivo.

Transcurrieron quince años entre el denominado “Acuerdo Nación-Provincias sobre la Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos”<sup>8</sup> y el “Consenso Fiscal” de 2017<sup>9</sup>. El primero fijó el objetivo de sancionar una nueva ley de coparticipación en el año 2002, y el segundo incluyó una batería de reformas destinadas a aumentar la inversión de capital con vistas a la generación de empleo privado, junto con un plan de armonización tributaria encaminado a la reducción del déficit fiscal. En paralelo, se intentó poner fin a los litigios existentes entre la Nación y las provincias en cuanto a los procesos que se habían iniciado por el cobro de asignaciones específicas. Un año después, en 2018, y adoptando la forma de un nuevo “consenso fiscal”<sup>10</sup>, se intentó modificar el régimen establecido por la Ley de Impuesto a las Ganancias, finiquitando la obligación de no crear nuevos impuestos nacionales al patrimonio, fijando, también, un máximo sobre la alícuota del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Esta cadena de intentos fallidos de sancionar una nueva ley de coparticipación señala las falencias institucionales de nuestra época y resignifica la necesidad de entablar todos los diálogos interjurisdiccionales postergados para tratar de construir una nueva estructura jurídica capaz de albergar el federalismo fiscal por venir. En el limbo normativo sobre el que dormita hoy la Argentina, la provisoriedad es norma y el arbitrio unilateral, ley. La vigencia de la ley 23.548 ha intercalado un gigantesco paréntesis institucional hacia el interior de un régimen fiscal que nació (teóricamente) con la reforma constitucional de 1994, pero en el que, sin embargo, el federalismo permanece como un rehén de la política centralista. La mentada autonomía de los municipios —eje doctrinal de la

<sup>5</sup> Ver el art. 33 de la ley 24.307, el decreto n° 14/1994 del Poder Ejecutivo Nacional, y sus prórrogas.

<sup>6</sup> Ley 25.235.

<sup>7</sup> Ley 25.400.

<sup>8</sup> Ley 25.570.

<sup>9</sup> Ley 27.429.

<sup>10</sup> Ley 27.469.

controversia acerca de si dicha autonomía implica la facultad de cobrar impuestos y no solamente “tasas”— arrojó al sistema a una especie de “animación suspendida” en relación a la llamada “Ley Convenio”, que obligaba a la sanción de una nueva Ley de Coparticipación antes de 1996, y que debía (debería) ser votada por la mayoría absoluta de los miembros de cada cámara, para luego ser aprobada por las 24 legislaturas provinciales más la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El resultado de este “hiato institucionalizado” es la consolidación de un virtual estado de anomia en el que las provincias y la Nación cobran impuestos directos e indirectos de cualquier tipo, los recursos del comercio exterior sufren drenajes a través del llamado “Fondo Federal Solidario”, y los municipios proceden a cobrar impuestos con una pasmosa discreción, escudándose en la cáscara semántica de la palabra “tasa” para aplicarlos de manera serpenteante a un creciente universo de actividades.

Las facultades tributarias de la Argentina se hallan, por lo tanto, extremadamente concentradas en el gobierno nacional, mientras resulta escasa la recaudación propia de los municipios a pesar de la recurrencia de las “tasas” mencionadas más arriba. La agudización de esta realidad a principios del siglo XXI salta a la vista cuando se comprueba que la participación de la Nación no ha dejado de crecer a partir de ese punto de quiebre histórico, y que dicha expansión resulta aún más contraproducente por haber tenido lugar dentro de un ciclo aumentativo de la presión tributaria en el que la Nación pasó de recaudar un 18,79% del PIB en 1998, a un 32,05% en 2012. En el mismo período, las provincias aumentaron del 5,8% al 7,92% del PIB, mientras los municipios se mantuvieron casi estables.

El cúmulo de situaciones precedentes no sólo pone de manifiesto la opacidad y las distorsiones de un sistema fiscal federal totalmente falseado y desvirtuado. También transparenta las profundas diferencias cuantitativas y cualitativas entre las facultades tributarias de los gobiernos provinciales y el nacional, y la desproporcionada carga fiscal que la obligación de prestar determinados bienes y servicios significa para los primeros. En ese sentido, lo que va del siglo XXI no ha dejado de concentrar poder y atribuciones en el gobierno nacional, al ritmo de un muy discrecional criterio de otorgamiento de subsidios y una política absolutamente arbitraria de transferencias discrecionales entre la Nación, las provincias y los municipios. La colisión de intereses entre las provincias y los municipios también se ha agravado por una “localización” de facto de la gestión cotidiana en éstos últimos de algunas cuestiones cuya competencia ni siquiera les pertenece. Ciertamente, no eran éstas las intenciones de Sarmiento cuando —en la senda doctrinaria abierta por Alexis de Tocqueville— proponía fortalecer la institución municipal como mecanismo para acercar los intereses de la gestión política con los del ciudadano medio. El notable aumento del poder y la influencia de los intendentes como consecuencia de esta reconfiguración del mapa político del interior del país ha favorecido el trato directo del gobierno nacional con aquellos, en detrimento de la preponderancia de los gobiernos provinciales y originando, de esa manera, una distorsión generalizada de las jerarquías políticas.

Finalmente, y en lo que hace a la correspondencia fiscal (la relación entre el porcentaje en el que un nivel de gobierno participa en la recaudación y en el gasto total), podemos observar que cuanto mayor se vuelve el monto de los gastos en relación a los recursos propios, mayor retroceso experimenta el federalismo en nuestro país, ya que se acrecienta la dependencia de los

distintos gobiernos y jurisdicciones respecto del gobierno central. Esa endémica asimetría fiscal del federalismo argentino se observa tanto en los esquemas de responsabilidades por gastos como en las escasas potestades tributarias reservadas a las provincias y a los municipios.

Según los informes que el CEPA (Centro de Economía Política Argentina) elabora mensualmente para monitorear la evolución real de las transferencias por coparticipación a las demás provincias y demás recursos tributarios de origen nacional, la recaudación fiscal de la Argentina se encuentra actualmente en un significativo ciclo negativo, tanto a nivel nacional como en los distintos niveles subnacionales, más aún cuando se indaga en el peso relativo de las transferencias en relación al total de los recursos provinciales. En su informe correspondiente a julio de 2024 se advierte claramente esta situación disvaliosa.

Allí leemos que los ingresos provinciales se componen básicamente —y como ya hemos visto— de dos fuentes: los recursos propios, por un lado, y aquellos de origen nacional, por el otro, estos últimos integrados por las transferencias de coparticipación. Aquí se observa que en lo que hace a las transferencias tributarias de origen nacional, las mismas representan una parte más que significativa de los ingresos provinciales, alcanzando, en promedio, un 56,6% de recursos de Coparticipación Federal (CFI). Si se incorpora el resto de transferencias de origen nacional (RON), el marcador asciende a un 70,3% del total. De esa manera, y tal como se observa en el gráfico siguiente, son muchas las provincias que padecen un grado de dependencia de los recursos tributarios de origen nacional (por recursos coparticipables) cada vez mayor, como Formosa, Catamarca, Chaco, Jujuy y San Juan, mientras que también se aprecia que, en otros casos, como en el de la Ciudad

Autónoma de Buenos Aires, la recaudación por recursos locales es claramente mayor. Según el informe, a julio de 2024, los Recursos de Origen Nacional se desplomaron un 18,4% en términos reales, mientras la Coparticipación Federal de Impuestos mostró una disminución del 16,6%. **(Ver gráfico 1 al final del texto)**

En lo que refiere a Recursos de Origen Nacional, luego de un 2022 de buen desempeño, la situación de 2023 mostró un estancamiento de la recaudación. Mientras en 2022, los Recursos de Origen Nacional crecieron en 11 de los 12 meses, en 2023 cayeron en 9 de los 12 meses del año. Por su parte, 2024 acumula 5 de 6 meses de derrumbes en términos reales.

En cuanto a las transferencias por coparticipación, todas las provincias sufrieron derrumbes reales a lo largo de julio, oscilando entre un 13,6 y un 17,5%. El promedio negativo de todo el conjunto se situó en -16,6%. **(Ver gráfico 2 al final del texto)**

Esta caída en los índices de recaudación de los niveles nacionales, provinciales y municipales se refleja problemáticamente en la terrible merma en la ejecución de políticas públicas que sufre la Argentina desde diciembre de 2023, todo lo que cual se traduce en un empobrecimiento de la calidad de vida y la cada vez mayor dificultad para proveer adecuadamente servicios esenciales como la educación y la seguridad.

Gráfico 1:

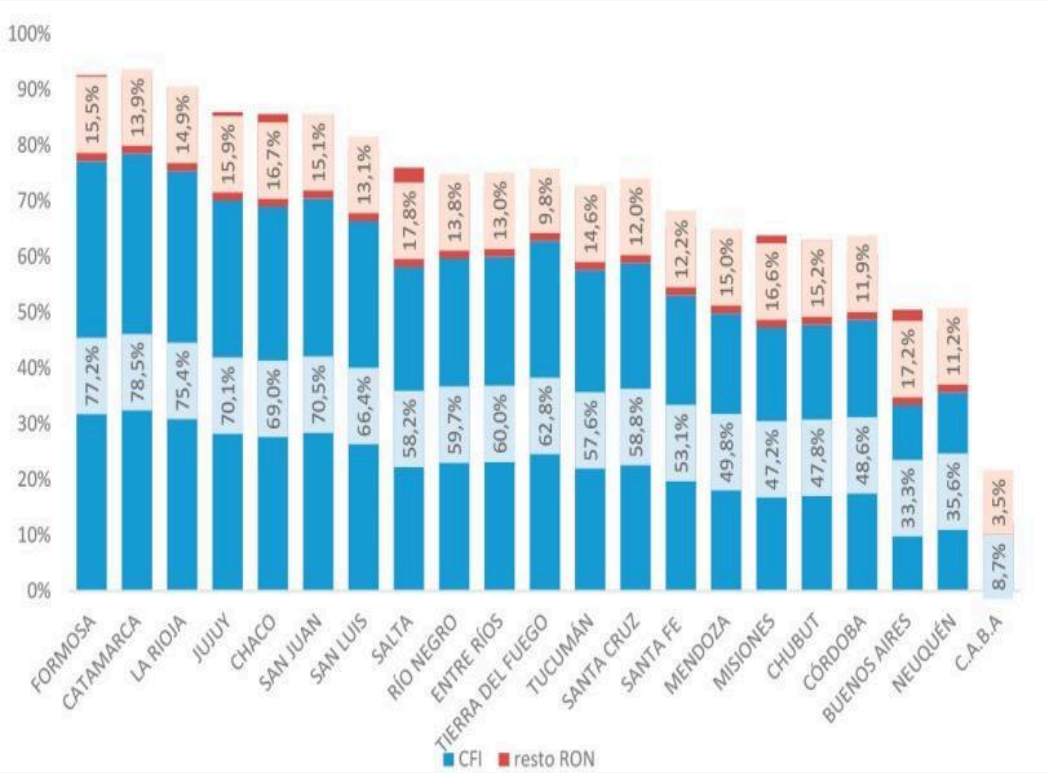
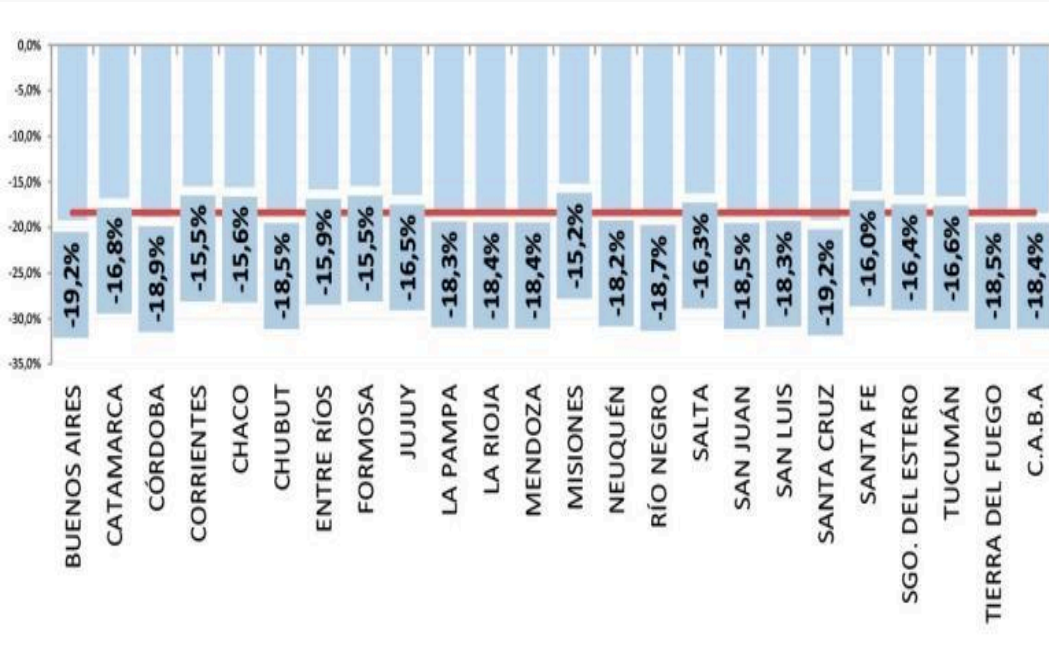


Gráfico 2



## REPENSAR EL FEDERALISMO FISCAL. SU NECESIDAD EN LA PRÁCTICA

Maximiliano Raijman

### I. Introducción

Cuando referimos al federalismo fiscal básicamente lo hacemos en cuanto a la forma en que los diferentes niveles de gobierno —nacional, estatal o provincial, y municipal— recaudan ingresos, gestionan el gasto público y coordinan la política fiscal. Dicho de otra manera, la distribución de competencias y recursos fiscales entre el gobierno nacional, las provincias y los municipios en los países con estructuras federales, como Argentina, Brasil, México, Estados Unidos o Alemania. Entre sus objetivos encontramos el de procurar equilibrar dos principios fundamentales:

- Autonomía fiscal, que permite a las provincias, en su carácter de gobiernos subnacionales, recaudar sus propios ingresos y decidir en qué gastar, de acuerdo con las necesidades locales.

- Solidaridad y equidad interjurisdiccional, que garantiza que todas las regiones, independientemente de su capacidad económica, puedan ofrecer servicios públicos básicos y mantener niveles similares de desarrollo.

Para ello es indispensable una distribución clara de competencias fiscales, principalmente en relación a la competencia de potestad tributaria, de asignación de funciones / servicios y, consecuentemente, de responsabilidades de gasto.

Debido a esto, y teniendo en cuenta que en la práctica ningún sistema federal es igual, me referiré exclusivamente al funcionamiento en nuestro país, en el cual adolecemos de endémicas desigualdades regionales, en virtud de que algunas provincias tienen más recursos que otras,

pero no es menos cierto que a la vez a estas se les asignan mayores funciones, a su vez nos encontramos con problemas de coordinación y con una marcada irresponsabilidad fiscal por parte de los gobiernos locales que gastan más de lo que recaudan esperando ser rescatados por el gobierno central. Esto último también requiere ser analizado a la luz de la asignación de servicios.

La organización de nuestro sistema federal se encuentra plasmada en la Constitución Nacional, la cual establece un sistema mixto, ya que prevé un sistema de separación de fuentes y a la vez uno de concurrencia de fuentes. Ante esto último y debido al indeseado pero constitucional efecto económico de la múltiple imposición, la propia carta fundamental prevé regímenes intrafederales, conformado por leyes convenio. Dicho en otras palabras, un sistema de armonización y coordinación tributaria, a través del cual los recursos deben ser compartidos entre la Nación y las provincias, llamado coparticipación federal de impuestos.

Este sistema está basado en la ley transitoria 23.548 del año 1988 que, por manda constitucional, debía reemplazarse antes de que finalice el año 1996, según la previsión del apartado sexto.

A casi 30 años esta reforma nunca llegó, por lo cual la armonización y coordinación tributaria se rige por una ley que regula otra realidad del país para el cual fue creada.

### II. La crisis del Federalismo Fiscal en Argentina

Nuestro país reconoce constitucionalmente un sistema de gobierno federal, pero en la

práctica existe una enorme concentración de recursos en el gobierno nacional, lo que deja a las provincias en una situación de dependencia de las transferencias que les realice el gobierno central.

A este primer obstáculo al buen funcionamiento federal se le suma un régimen de coparticipación obsoleto y por lo tanto ineficiente e injusto, ya que al basarse el mismo en un sistema de reparto estático, algunas provincias reciben menos que otras, sin tener en cuenta brechas de desarrollo, ni ningún otro índice que permita una distribución justa.

A su vez, esta dependencia de fondos nacionales también ha contribuido a una débil disciplina fiscal en muchas provincias, que no enfrentan incentivos suficientes para aumentar su recaudación propia o mejorar la eficiencia de su gasto.

Por último y no por eso menos importante, nos encontramos con la asignación de funciones o servicios, cuya financiación no se refleja con el ingreso requerido.

Sobre esto, que va más allá del costo de gestión política, sino del costo que requiere poder financiar los servicios a cargo de los gobiernos provinciales, se le suman las funciones a cargo de los Municipios (educación, salud, seguridad, poder de policía, etc.).

Los gobiernos locales, que constitucionalmente tienen reconocida autonomía (artículos 5 y 126), y por lo tanto gozan de potestad tributaria, en la realidad prácticamente dichas facultades resultan de imposible aplicación, ya que todo presupuesto de hecho se encuentra alcanzado por el poder tributario nacional y, en menor escala, por el provincial.

Esta realidad refleja entonces una absoluta dependencia de los gobiernos locales a las transferencias de fondos realizados por la Nación y por la Provincia

de que se trate, quedando su autonomía únicamente reconocida en la letra de la ley.

### **III. La autonomía municipal a través de su poder tributario. Realidad o declamación**

El poder tributario municipal, según la previsión constitucional, es derivado. Esta delegación constitucional puede ser de mayor o menor grado de amplitud según cada provincia, pero de ninguna manera debe impedir la posibilidad de cumplimiento de las funciones municipales.

Por otra parte, su ejercicio tampoco puede afectar los límites impuestos por la propia Constitución Nacional, tanto en la distribución de potestades tributarias en ella establecida en cuanto a poderes delegados y jerarquía normativa, como los principios constitucionales tributarios que limitan la potestad tributaria de cualquier nivel de gobierno, las restricciones propias de la legislación nacional, provincial y del derecho intrafederal, tal como las previstas en la Ley 23.548 de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral, convenios de integración regional entre provincias o cualquier otra ley convenio que se celebre en el marco del Federalismo de Concertación, a través de los cuales se asuman obligaciones por parte de las provincias que atañen a sus municipios.

Actualmente, uno de los problemas más agudos del federalismo fiscal argentino es la doble imposición, que ocurre cuando dos o más jurisdicciones gravan una misma manifestación de capacidad contributiva. Un claro ejemplo es el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) que aplican las provincias y las tasas municipales que, en ocasiones, solapan la misma base imponible. Este fenómeno, además de ser una carga excesiva para los contribuyentes, distorsiona la economía y desalienta la inversión.

De esa manera, los gobiernos locales procuran una menor dependencia de las

transferencias de fondos que realiza la Nación y la Provincia, ya que prácticamente no existe hecho imponible que no se encuentre alcanzado por el gobierno federal y, por la prohibición establecida en la Ley de Coparticipación Federal, el poder tributario municipal se ve ejercido en la práctica a través de tasas y contribuciones especiales.

Las necesidades económico financieras de los gobiernos locales, ya sea por su endémico déficit fiscal devenido del tamaño de sus correspondientes gestiones, de la cantidad de servicios a su cargo que no resulta reconocido por los gobiernos provinciales ni nacional a la hora del reparto, entre otros motivos, hacen que se busquen algunas posibilidades de ingresos que, en muchos casos, no se condicen con lo que la ley prevé para cada instituto escogido.

Este es el caso de ciertas tasas municipales que confrontan directamente con lo que la legislación establece y la jurisprudencia, principalmente de nuestra Corte, constantemente exige que se cumplan y que los gobiernos locales se empeñan en incumplir a través de diferentes argucias, ya sea encubriendo impuestos a través de tasas, o no respetando en la práctica la declamación teórica de la prestación efectiva de un servicio divisible, o la prudente y razonable equivalencia del costo de la tasa con el costo del servicio, o el incumplimiento al requerido sustento territorial del tributo, entre otros.

#### **IV. La Tasa de Abasto**

Este tributo, técnicamente denominado Tasa de Inspección Sanitaria Animal (TISA) o también tasa de inspección higiénica, sanitaria y de aptitud bromatológica, es un recurso utilizado por varios municipios, a través del cual se cobra por el ingreso de productos alimenticios con fines comerciales a un municipio.

Esta tasa busca financiar los servicios de control de calidad de los alimentos perecederos. Mediante la misma, el Fisco municipal somete a inspección a las empresas que introducen mercaderías en la Ciudad, las obliga al pago de la contribución a los fines de otorgarles el certificado para que puedan ingresar sus productos, circular libremente y finalmente descargar la mercadería en el destino final.

Así y tomando como ejemplo la definición de su hecho imponible por el Código Tributario<sup>1</sup> de la ciudad de Río Tercero, Provincia de Córdoba, ésta se cobra por los servicios de inspección sanitaria prestado por la Municipalidad en la faena de animales o en la introducción de servicios alimenticios.

Esta gabela, como tantas otras, nuevamente presenta un reflejo de la necesidad financiera municipal y su falta de apego a la normativa imperante sobre la materia, ya sea por contraponerse a intereses federales como los que son competencia del SENASA o por resultar un impuesto disfrazado en una definición de tasa (ya que no presta servicio efectivo alguno como contraprestación) o por su violación a cláusulas constitucionales, como la derivada del inc. 13 del art. 75.

Sobre esta tasa y tomando en cuenta la jurisprudencia de la Corte paso a profundizar.

#### **V. La Jurisprudencia. El Fallo “La Piamontesa”**

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 3/8/2023, se pronunció analizando la autonomía municipal y su facultad para cobrar tributos y la colisión, o no, de las tasas bromatológicas o de abasto, la cláusula del comercio [art. 75, inc. 13), Constitución Nacional] y la prohibición de

<sup>1</sup> Ordenanza 4852/2024 C.D., Título V, Libro Segundo. Ordenanza 4854/2024 C.D., Título V.

las aduanas interiores que se dispone en los artículos 9 a 11 de la Constitución Nacional<sup>2</sup>.

La mecánica del tratamiento fiscal municipal era exigir a contribuyentes y responsables obtener un certificado habilitante por cada local o establecimiento y eximir de los derechos establecidos a los productos que se industrialicen en frigoríficos y/o elaboradores locales que se comercialicen en la ciudad y que posean habilitación sanitaria de Organismos Nacionales y Provinciales, teniendo en cuenta el desarrollo industrial de la misma. Las tareas de inspección municipal se realizan a través de distintos puestos de control sanitario.

De cumplirse con la verificación, la autoridad otorga un certificado de autorización para el ingreso a la ciudad, especificando el nombre, cantidad, procedencia de los artículos, tipo de documentación que sirve para la libre circulación y expendio.

Es así que, ante la inexistencia o falta de exhibición del certificado de autorización municipal, el Municipio tiene facultades para prohibir la descargar y expendio de los productos dentro de su ejido, y, en caso de no abonarse la tasa cuestionada, su consecuencia sería la intervención de la mercadería.

Es decir que, según la normativa local, solo después de pagada la tasa, la entidad municipal autoriza el ingreso de los productos alimenticios en el municipio.

Existe una duplicación ilegítima del servicio, que claramente lo encarece.

Esto motivó su declaración de inconstitucionalidad al constituir un derecho aduanero sobre mercaderías en tránsito, por

lo que transgrede la previsión de los artículos 9º, 10 y 11 de la Constitución Nacional que establecen la libre circulación en el territorio argentino y prohíben las aduanas interiores.

En “La Piamontesa”<sup>3</sup>, al igual que en “Manfrey”<sup>4</sup> y “Sancor”<sup>5</sup>, la Justicia Federal de Villa María, discutió la validez de la Tasa que el municipio aplicaba a alimentos que ingresaban a su ejido, declarando la inconstitucionalidad de ese gravamen por vulnerar principios constitucionales vinculados a la libre circulación interjurisdiccional y por superponer controles que corresponden a organismos nacionales como SENASA y ANMAT.

Particularmente se cuestionó el gravamen por conformar aduanas interiores prohibidas, ya que la tasa —cobrada por kilo/litro al entrar mercadería— operaba como un peaje sanitario sobre productos en tránsito, lo que contraviene los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución y la cláusula de comercio interjurisdiccional del art. 75 inc. 13 y, por otro lado, por invadir competencias nacionales, en virtud de que el control higiénico-sanitario de alimentos que circulan entre jurisdicciones es federal; los municipios sólo pueden fiscalizar en la boca de expendio (comercios locales), conforme jurisprudencia de la Corte Suprema.

Esta posición continúa el criterio establecido por el Máximo Tribunal en una

<sup>2</sup> CSJN in re “Granja Tres Arroyos SACAFEI c/Municipalidad de Río Cuarto s/acción meramente declarativa de derecho”, Fallos: 346:776.

<sup>3</sup> Juzg. Fed. Villa María in re “La Piamontesa S.A. c/Municipalidad de Río Tercero s/acción meramente declarativa de derecho”, Expte. N° 10838/2021, sentencia 18/3/2025.

<sup>4</sup> Juzg. Fed. Villa María in re “MANFREY Cooperativa de Tamberos de Comercio e industrialización Limitada c/Municipalidad de Río Tercero S/Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad”, expte. N° 1750/2021, sentencia 28/12/2023.

<sup>5</sup> Juzg. Fed. Villa María in re “SANCOR Cooperativas Unidas Limitada c/Municipalidad de Río Tercero s/Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad”, Expte. N° 6340/2021, sentencia 28/11/2024.

serie de fallos que comienzan con “Logística La Serenísima S.A.”<sup>6</sup>, a través de los cuales se limitó a provincias y municipios a controles intracomercio local, sin trabar la circulación interprovincial.

Nuevamente el Poder Judicial reafirma que las tasas deben retribuir un servicio concreto y divisible efectivamente prestado al contribuyente; de otro modo, derivan en tributos encubiertos o barreras al comercio.

Es dable recordar que las tasas son aquellos tributos vinculados a una actividad del Estado de carácter corriente, específico e inherente a su soberanía, con un hecho imponible que pesa sobre la Administración, cuyo pago es exigido según la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y sin perjuicio de la obtención de un beneficio económico de su parte.

Muchas de las características específicas de las tasas estriban en las particularidades de la actividad estatal que constituye el aspecto material de su hecho imponible, los cuales se pueden resumir de la siguiente manera: a) inherencia a la soberanía estatal; b) divisibilidad; c) efectividad; d) intrascendencia de la voluntad y e) ventaja eventual para el usuario.

En “Laboratorios Raffo”<sup>7</sup> la Corte sostuvo que la distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el art. 9º, inc. b, de la ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición

de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

La CSJN reiteradamente ha indicado que “*al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos 236:22; 251:22; 259:413; 312:1575; 329:792, entre otros)*”.

Claramente y con relación al gravamen analizado el mismo no se corresponde a la estructura de la Tasa, principalmente y más allá de la tacha de inconstitucionalidad por los motivos señalados en los fallos citados precedentemente, en relación a que el monto no guarda una razonable proporción con el costo del servicio que retribuye, incluso debiendo ser el municipio sobre quien pesa la carga de probarlo, tal cual lo sostiene Álvarez Echagüe cuando consideró que “*la moderna doctrina de la carga probatoria dinámica es de plena aplicación cuando se impugna una tasa por desproporcionada (tanto en el marco genérico como en casos particulares), pues es el Municipio quien se encuentra en mejores condiciones técnicas como para probar su postura*”<sup>8</sup>.

Por otra parte y al tratarse de un tributo vinculado a una actividad pública específica resulta lógico que su recaudación sea destinada al funcionamiento de dicha actividad, ya que “*no se concibe que se cree una tasa con destino a fines ajenos al servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación*”<sup>9</sup> y asimismo si

<sup>6</sup> CSJN *in re* “Logística La Serenísima S.A. y otros c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, L. 238. L.XLVI., sentencia 9/12/2015.

<sup>7</sup> CSJN *in re* “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba”, Fallos: 332:1503.

<sup>8</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”, en Casás, José O. (coord.), *Derecho tributario municipal. Perfiles constitucionales del municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001.

<sup>9</sup> Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 1996, segunda edición, p. 160.

la recaudación en concepto de tasa sobrepasa el costo actual de la actividad estatal, y su excedente se destina a crear reservas para ampliar o perfeccionarla en un futuro, se entiende que su recaudación sigue completamente ligada al servicio estatal por el cual se abona la tasa<sup>10</sup>. Con esta lógica, será rechazada una tasa que no destine absolutamente ninguno de sus fondos recaudados a financiar dicho servicio, atento que funcionaría más bien como un impuesto.

La discusión con relación a esa característica comienza cuando el pago de la tasa supera ampliamente el costo de la actividad pública a la que se encuentra vinculada.

Schindel sostiene que *“los servicios indivisibles y los divisibles deficitarios no retribuíbles por tasas, confirme decisiones de política fiscal, deben ser financiados por impuestos, ya sea recaudados por el propio municipio con el nombre de tales, si la legislación así lo permite, o —en su defecto— por impuestos coparticipados recaudados por la provincia o la Nación, según el caso”*<sup>11</sup>. Igualmente, Ferreiro Lapatza refiere que *“la cuantía de las tasas tiene como límite general máximo el coste del servicio”* y que *“lo usual es que la tasa no busque la financiación total del servicio, sino sólo una parte, al considerar que también ha de financiarse el servicio por otras vías, por ejemplo, con impuestos”*<sup>12</sup>.

La recaudación de la tasa debe estar destinada a financiar los gastos del servicio por el cual ésta se paga, sin perjuicio que el monto total no alcance para pagar el costo total del servicio (en cuyo caso se recurrirá a

otros ingresos públicos), o para mejorar o ampliar en un futuro el servicio brindado<sup>13</sup>.

Por ello es que no sería legal que lo recaudado sobrepase en exceso al costo de los mismos, lo que denotaría una forma encubierta de financiar otros aspectos del gasto público.

Como se sostuvo al comienzo del presente, nuestra Constitución Nacional distribuye directamente entre la Nación y las provincias —la CABA a nivel de éstas— en forma originaria esta asignación de potestades tributarias.

Por su parte los municipios no reciben esta habilitación directamente del texto constitucional, sino que el mismo queda plasmado en el respectivo ordenamiento provincial, el que debe cumplir con lo señalado en los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional y esto los hace llamarse poderes derivados.

Ya sea por su dependencia al reparto Nacional y Provincial, ya sea su escaso margen de gravabilidad ante la escasez de hechos imponible no alcanzados por niveles de gobierno superiores, o por la falta de reconocimiento al costo de los servicios que le compete asumir, o por su incapacidad de disminuir el gasto, u otro motivo, o la sumatoria de estos, existen por parte de los municipios ejercicios abusivos de sus facultades tributarias, justificándose los mismos en los motivos señalados.

La tasa analizada es palmariamente ilegítima, no sólo porque no respeta el principio de sustento territorial, porque en todos los casos no reúne los elementos esenciales que caracterizan la especie tributaria, según lo sostenido por la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema y la gran mayoría de la doctrina especializada, sino porque por vulnera principios

<sup>10</sup> Schindel, Ángel, “Conceptos y especies de tributos”, en García Belsunce, Horacio, director, *Tratado de tributación. Derecho tributario*, T. I, V. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 592.

<sup>11</sup> Schindel, Ángel, op. cit., p. 599.

<sup>12</sup> Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006, pp. 349 y 350.

<sup>13</sup> CSJN in re “De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros”, Fallos: 236:22.

constitucionales vinculados a la libre circulación interjurisdiccional y por superponer controles que corresponden a organismos nacionales como el SENASA y la ANMAT.

La justificación de su existencia y permanencia en el tiempo se encuentra únicamente en los inconvenientes financieros de los municipios argentinos que, ante la gran cantidad de competencias asignadas y servicios divisibles que deben prestar, por un lado, y la acotada autonomía tributaria que le asigna el Derecho intrafederal, por el otro, desfiguran la esencia de las tasas y utilizan el excedente de su recaudación para fines ajenos al servicio que por ellas se paga el gravamen.

## VI. ¿Es posible una solución?

El presente, planeando repensar el federalismo, se plantea desde la tributación exclusivamente, poniendo énfasis en las estrategias de las provincias y en especial de los municipios para poder financiarse, más allá de las trabas impuestas por las leyes convenios, que desde ya no se ajustan a la realidad actual.

Ciertas posiciones se asumen teniendo en cuenta las leyes aún vigentes, por lo que se discute la legitimidad de la gabela cuestionada, confrontando con esa legislación y la jurisprudencia pertinente.

La utilización de la Tasa de Abasto por parte de los gobiernos locales es un ejemplo más de la crisis que atraviesa el federalismo fiscal en estos tiempos.

Las necesidades acuciantes de los gobiernos locales y la falta de reconocimiento a los servicios que asumen y prestan conforma un motivo más que suficiente para entender que el repensar el federalismo fiscal en nuestro país es una necesidad práctica, no sólo una obligación constitucional, ya que la distribución de recursos y competencias entre la Nación, las

provincias y los municipios genera tensiones, duplicaciones impositivas y una creciente litigiosidad. La jurisprudencia, especialmente la de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha sido un pilar fundamental en la delineación de los límites y facultades de los distintos niveles de gobierno.

Las provincias y municipios, ante la insuficiencia de la coparticipación federal de impuestos, recurren a la creación de gravámenes para financiar sus gastos, lo que agrava las tensiones fiscales.

La solución de fondo requiere una nueva ley de coparticipación, consensuada entre la Nación y todas las provincias, tal como lo exige la Constitución, más la necesaria participación de los gobiernos locales, con el fin de dotarlos de los ingresos suficientes como para hacerle frente al proceso de descentralización de funciones.

Esta ley debería establecer criterios objetivos, transparentes y equitativos para la distribución de recursos, reconociendo tanto las necesidades como las capacidades de cada jurisdicción, debería buscar la armonización de las bases impositivas, la eliminación de la doble imposición y la creación de un sistema de coparticipación más equitativo y previsible.

De esta manera se garantizaría la seguridad jurídica y promovería la inversión, sin que los contribuyentes sean rehenes de las disputas entre los distintos niveles de gobierno.

Repensar el federalismo fiscal no es solo una cuestión de técnica tributaria, sino un imperativo para el desarrollo económico y la consolidación de un sistema institucional más justo y eficiente.

## RENTA DE LA TIERRA, FEDERALISMO Y REGALÍAS HIDROCARBURÍFERAS

César Villena

### I. Introducción a la estructura económica argentina en el largo plazo

La economía argentina en el largo plazo tiene una serie de características propias.

**A.** Posee un mercado interno intermedio o de escala restringida, lo que no favorece la incorporación de tecnología de punta ni el aumento de la productividad, salvo en algunas actividades particulares como agro, minería, energía y otras conexas.

**B.** Además, tiende a la sobrevaluación cambiaria, lo que significa que la divisa que actúa como dinero mundial está abaratada en la circulación interna. Esto fomenta una cuenta corriente negativa de la balanza de pagos y el endeudamiento externo.

**C.** Asimismo, existe una estructura industrial de baja productividad (aproximadamente el 20% de la productividad de EEUU), pero que atrae capitales de otros países que remiten utilidades a sus casas matrices con tipo de cambio bajo. Para la segunda década del siglo XXI, casi la mitad del producto bruto industrial se produce en empresas extranjeras. Esta estructura industrial mercadointernista es dependiente de la importación de insumos y de la disponibilidad de divisas para hacerla. A esta cualidad se la ha dado en conocer como restricción externa.

**D.** Esta estructura genera en el largo plazo una masa de trabajadores industriales concentrada en el conurbano bonaerense, el gran Rosario y el gran Córdoba. El gremialismo y los dirigentes de estas regiones ocupan un lugar destacado en las disputas políticas del país. Pero, desde mediados de la década de 1970 crece la

desocupación, la terciarización y el trabajo en negro.

**E.** Existe una persistencia de la inflación y el déficit fiscal: la elusión y la evasión del impuesto sobre las ganancias del capital es una normalidad que constituye una de las bases del déficit público, que al cubrirse con la emisión monetaria genera una inflación que genera una tasa de interés real negativa.

**F.** Por su parte, el capital financiero ha tenido una llamativa presencia en la formación del estado argentino en el siglo XIX y desde 1976 a través de la deuda externa con altos intereses a pagar. A los períodos de endeudamiento de gobiernos “liberales”, le suceden gobiernos “populistas” que pagan.

**G.** Desde mediados de la década de 1970, si miramos el tipo de cambio de paridad, la economía del país se achica en relación a EEUU: para 1974 se necesitan 32 Argentinas para tener el poder adquisitivo de Estados Unidos. En 2002, se requieren 80 Argentinas. En 2004 se precisan 69.

**H.** A partir de la segunda década del siglo XXI, la existencia de hidrocarburos no convencionales en Vaca Muerta y litio en el norte argentino, el abaratamiento de los medios de producción específicos para su explotación y la perspectiva de creciente demanda de estos, generan la expectativa de un nuevo motor para la expansión económica del país.

**I.** Finalmente, la estructura económica ha sido evidentemente dependiente de las

exportaciones agrarias y ganaderas desde sus orígenes<sup>1</sup>.

Este último atributo oculta un elemento esencial para el curso del proceso histórico general: la apropiación de la renta de la tierra, una ganancia extraordinaria producto de las bondades naturales de la nación argentina. En 1888, la renta agraria es el 42% de la plusvalía o excedente económico. En 1909, llega al 76%. En 1912 cubre el 67%. En 1928 llega al 40%.

En 1948 alcanza el 66%<sup>2</sup>. No obstante, en las últimas décadas, la renta del suelo achica su proporción en el excedente económico: entre 1995 y 2004, por ejemplo, aporta un promedio del 9%<sup>3</sup>. La caída del peso relativo de la renta de la tierra sobre el excedente económico puede apreciarse en la tendencia decreciente del peso de la Aduana en la recaudación total del Estado Nacional:

**(Ver gráfico 1 al final del texto)**

Puede apreciarse que la caída de la aduana en el peso relativo de la recaudación fue compensada por los impuestos en el mercado interno y las contribuciones de la seguridad social.

Planteado este escenario general, precisamos el objetivo de este trabajo: la

aparición de gas y petróleo no convencional en Vaca Muerta parece ser un nuevo motor de renta para el desarrollo económico del país. Existen muchas dudas, por ejemplo, ¿será exportando no convencionales para conseguir divisas o será abaratando costos energéticos de la industria nacional? ¿ambas? Por el momento, no llega a los niveles de importancia de la soja, pero insinúa algunos cambios a nivel subnacional. La apropiación de renta minera o hidrocarburífera por las provincias y municipios puede darse a través de diferentes mecanismos: regalías, cánones, tributos, fideicomisos y sociedades mixtas. En el presente texto sólo nos concentraremos en realizar algunas descripciones sobre las regalías hidrocarburíferas en las provincias en el marco de los debates sobre la renta de la tierra.

## II. El debate clásico sobre la renta de la tierra

Para la economía política clásica existen tres grandes clases sociales: los capitalistas, los obreros y los terratenientes. A su vez, el producto neto de las naciones se reparte entre estos en función de su ingreso particular: la ganancia capitalista, el salario de los trabajadores y la renta de la tierra para sus propietarios<sup>4</sup>. Cada uno de los individuos que componen estas clases sociales son individuos libres y poseedores de la propiedad privada de una mercancía particular: el capital, la fuerza de trabajo y la tierra. Sin embargo, ésta posee atributos especiales: es un medio de producción no reproducible, presenta condiciones naturales diferentes y es plausible de ser monopolizada por algún grupo social. Es decir, no todas las tierras tienen las mismas condiciones para producir ni los mismos costos: las menos fértiles requieren más

<sup>1</sup> Véase al respecto: Conesa, Eduardo, *Macroeconomía y política macroeconómica*, Buenos Aires, La Ley, 2015. Iñigo Carrera, Juan, *La formación económica de la sociedad argentina*, Volumen 1, Buenos Aires, Imago Mundi, 2007. Conesa, Eduardo, "El impacto de la economía en la política argentina", en *El Dial*, Buenos Aires, 2014, disponible en <https://www.eduardoconesa.com.ar/pdf/a-2014a.pdf> (fecha de consulta: 1/9/2025). Iñigo Carrera, Juan y Grinberg, Nicolás "¿Pelea o tango?", en *Página 12*, 13 de julio de 2015. Fidanza, Eduardo, "El disenso irresuelto acecha detrás de la crisis", en *La Nación*, 8 de septiembre de 2018.

<sup>2</sup> En base a Iñigo Carrera, *La formación...*, op. cit., 2007, Cuadros 6.1 y 6.4, págs. 88-99

<sup>3</sup> Iñigo Carrera, *La formación...*, Volumen 1, op. cit., 2007, pág. 45.

<sup>4</sup> López, Pablo; Gasparini, Cintia; y Bruchanski, Marcelo (compiladores), *Fundamentos de Economía*, Buenos Aires, Edunpaz, 2022, Capítulo 1.

trabajo y químicos; las más lejanas demandan más tiempo y energía en el transporte. En 1776 Adam Smith señala: “la renta de la tierra, considerada como un precio que se paga por su uso, es naturalmente un precio de monopolio (...) La renta varía no sólo por razón de la fertilidad, cualquiera que sea su producto, sino también de acuerdo con su localización, sea cual fuere la fertilidad. La tierra situada en las cercanías de una ciudad da una renta más grande que otra de fertilidad igual, pero situada en una zona más alejada del país”<sup>5</sup>.

En 1817, David Ricardo sostiene que las tierras más fértiles y mejor ubicadas en Inglaterra tienen menores costos en tiempo de trabajo que las tierras marginales. Dado que el precio del mercado lo ponen los peores suelos, aquellas obtienen una ganancia extraordinaria, pues venden a un valor mercantil por encima del trabajo gastado en su producción de mercancías agrarias. Ricardo sugiere que ese trabajo excedente era arrancado por los terratenientes a los industriales, mermando la capacidad de acumulación de estos<sup>6</sup>.

La tradición marginalista neoclásica no es ajena a esta inquietud. Dado que la tierra es escasa y que la productividad descende a medida que se expande la producción a tierras marginales, los teóricos neoclásicos generalizaron a partir de la década de 1870 este caso particular como la norma del funcionamiento de la producción capitalista y desarrollaron la teoría de la utilidad marginal y la escasez como fundamento de

los precios<sup>7</sup>. Pero es Alfred Marshall, a partir de 1890, quien le da a la noción clásica de renta de la tierra un alcance distinto. Para éste hay que reflexionar dos dimensiones al pensar los precios de mercado. Primero, en el corto plazo, se considera que la maquinaria y las instalaciones están dados, no se las puede ampliar y no se puede aumentar la producción. Segundo, en el largo plazo, cuando se contempla que puede variar la capacidad instalada, mejorar la tecnología y aumentar la producción. En el corto plazo, el capital instalado está dado, no puede modificarse, se comporta como la tierra no reproducible de David Ricardo. Cualquier aumento de demanda, dispara los precios en el corto plazo y como los costos están dados, la empresa puede conseguir una cuasi renta por encima de la ganancia normal<sup>8</sup>. Lo mismo sucede cuando una empresa logra hacer un cambio tecnológico individual que reduce sus costos y que las demás empresas no pueden reproducir en el corto plazo: se apropian de una ganancia normal y una cuasi renta<sup>9</sup>.

Una línea distinta es desarrollada por Marx en el Tomo III de *El Capital*, donde profundiza las ideas de Ricardo y le hace una serie de correcciones: en un sentido general, el conjunto de los capitales, que es lo que el alemán llama *capital social* o *capital total de la sociedad*, debe pagar a los dueños de la tierra una porción de plusvalía (excedente económico) por la misma existencia de la propiedad privada. En tanto aumenta la demanda social, se ponen en producción tierras menos fértiles o con peor ubicación. Esto hace que el

<sup>5</sup> Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causa de las Naciones*, México, Fondo de Cultura Económica, 1997 (1776), págs. 142-143. También citado en Kicillof, Axel, *De Smith a Keynes*, Buenos Aires, Eudeba, 2010, págs. 109-110.

<sup>6</sup> Kicillof, op. cit., págs. 153-154. Ricardo, David, *Principios de Economía Política y Tributación*, México, Fondo de Cultura Económica, Capítulos 2 y 21.

<sup>7</sup> Kaldor, Nicholas, “Teorías alternativas acerca de la distribución”, en Braun, Oscar, *Teoría del capital y la distribución*, Editorial Tiempo Contemporáneo, Buenos Aires, Editorial Tiempo Contemporáneo, 1973.

<sup>8</sup> Kicillof, op. cit., págs. 233-235.

<sup>9</sup> Schumpeter, Josep, *Teoría del desenvolvimiento económico*, México, Fondo de Cultura Económica, 1978.

precio comercial de las mercancías agrarias coincida con el precio de producción de la peor tierra, pero que a su vez esté por encima del precio de producción individual de la mejor tierra. Esto significa que al ir al mercado, las mercancías agrarias de la mejor tierra se venden por encima de su precio de producción individual, apropiándose de la tasa media de ganancia más una masa de plusvalía extraordinaria a la que llama renta diferencial. Es una renta basada en el monopolio sobre las condiciones naturales diferenciales de porciones del suelo<sup>10</sup>. Cuando la renta diferencial se basa en la aplicación extensiva de capital sobre una unidad de tierra, hablamos de renta diferencial de tipo I. En cambio, cuando la renta diferencial se basa en una aplicación intensiva de capital por unidad de tierra, hablamos de renta diferencial de tipo II.

Asimismo, Marx agrega la *renta absoluta*, lo cual es una corrección importante a Ricardo. Al existir la propiedad privada del suelo, ¿por qué el dueño de la peor tierra habría de darla gratuitamente? Va de suyo que aún por el uso de la peor tierra debe pagarse una renta. En la medida en que la rama agraria tenga una menor composición orgánica de capital que el resto de las ramas industriales, utilizaría mayor cantidad de capital variable y produciría una masa de valor por encima del precio de producción agrario, haciendo que la masa de plusvalía entre el precio de producción y el valor, en el proceso de formación de la tasa general de ganancia, debiera salir de la rama. Pero, como existe la propiedad privada de la tierra, la rama agraria retiene esa masa de plusvalía, que se transforma en renta absoluta. La renta de simple monopolio podría considerarse como aquella que brota del monopolio absoluto de las condiciones del suelo, pero en la cual, esta potestad hace que se lleve el precio comercial de las

mercancías agrarias por encima del precio de producción.

Basándonos en estas notas sobre el pensamiento económico clásico, podemos observar que la noción de renta de la tierra se dirige a la existencia de una ganancia extraordinaria que brota de la posibilidad de monopolizar condiciones naturales no reproducibles<sup>11</sup>. Esto les permite a los terratenientes la potencia para apropiarse de un excedente económico o plusvalía que no han producido y que el capital industrial debe ceder por la misma existencia de la propiedad privada de la tierra. Esta potencia ha dado lugar a discusiones sobre si la existencia de la renta de la tierra es un bloqueo al crecimiento económico o si puede ser apropiada por otros sujetos sociales diferentes al terrateniente y potenciar el desarrollo de las fuerzas productivas. A continuación sintetizaremos cómo se da este debate en el país.

### III. Conquistar y Apropiar: el debate clásico sobre la renta de la tierra en Argentina

Tras la crisis de 1930, maduraron interpretaciones ricardianas, marxistas y nacionalistas sobre la economía agraria que marcarían el sentido común de buena parte de la heterodoxia hasta el día de hoy<sup>12</sup>. La obra de Cárcamo en 1917 es una de los primeros análisis de la forma en que fue

<sup>11</sup> La obra magna sobre estos debates es Iñigo Carrera, Juan, *La renta de la tierra*, Buenos Aires, Imago Mundi, 2017.

<sup>12</sup> La reseña más completa en torno a este aspecto puede verse en Arceo, Enrique, *Argentina en la periferia próspera*, Buenos Aires, Universidad Nacional de Quilmes Ediciones, 2003, Capítulo 1. Dos obras previas merecen una mención especial: Álvarez, Juan, *Las guerras civiles argentinas*, Buenos Aires, Eudeba, 1972 (1914). Terry, José, *Finanzas*, Buenos Aires, 1918, 3ra edición. La primera obra muestra la correlación entre los vaivenes de la recaudación de la Aduana de Buenos Aires y las crisis políticas. La segunda tiene un apéndice en el que se ve la evolución financiera del país y las necesidades de cambios jurídicos.

<sup>10</sup> Marx, Karl. *El Capital*, México, Fondo de Cultura Económica, 1973, Tomo III, págs. 596-613.

apropiada privadamente la tierra pública en Argentina y cómo se dieron los mecanismos normativos para la formación de los grandes latifundios, temática que fuera continuada por Oddone en 1930, donde la ganadería extensiva es presentada como consecuencia de la forma en que la oligarquía concentró la propiedad de la tierra<sup>13</sup> y la agricultura del pequeño productor habría quedado en un segundo plano, reduciendo el tamaño del mercado interno<sup>14</sup>. La década del '30 ve florecer los trabajos del grupo FORJA, especialmente de Scalabrini Ortiz, quien pone el acento en la corrupción y la explotación que llevaba a cabo el capital inglés en las ramas claves de la economía. Por su parte, Ricardo Ortiz realiza un estudio sobre el sistema de transporte, el sistema portuario, el peso de las inversiones extranjeras y los cercamientos que requirió la economía agroexportadora<sup>15</sup>. En 1950 aparece uno de

los textos más influyentes de Prebisch, donde señala la debilidad de las economías periféricas frente al deterioro de los términos de intercambio y el poder de monopolio de los países centrales<sup>16</sup>.

En la década de los '60, toma fuerza la idea sobre el carácter poco capitalista de las relaciones sociales del latifundio, quizás con la posición matizada sostenida por Giberti<sup>17</sup>. Autores ligados al comunismo como Isacovich y Kohen hablan de una alianza entre la oligarquía terrateniente y el capital extranjero que bloqueaba el desarrollo autónomo del país<sup>18</sup>. Madura por entonces la idea de que el país tenía el carácter de un país dependiente que perdía excedente económico en sus relaciones con los países centrales y veía bloqueado su desarrollo. Aunque este enfoque ha sido poco pacífico a su interior<sup>19</sup>.

<sup>13</sup> Cárcamo, Miguel Ángel, *Evolución histórica del régimen de la tierra pública, 1810-1916*, Buenos Aires, Librería La Facultad, 1925. Oddone, Jacinto, *La burguesía terrateniente argentina*, Buenos Aires, Ediciones Libera, 1975 (Primera Edición 1930).

<sup>14</sup> Campolieti, Roberto, *La organización de la agricultura argentina*, Buenos Aires, Pedro M. Aquino y Cía., 1929. Cánepa, Luis Rodolfo, *Economía agraria argentina*, Buenos Aires, El Ateneo, 1942. Tenenbaum, Juan L., *Orientación económica de la agricultura argentina*, Buenos Aires, Losada, 1946. Grela, Plácido, *El grito de Alcorta. Historia de la rebelión campesina de 1912*, Buenos Aires, Editorial Tierra Nuestra, 1958. Liaceaga, José, *Las carnes en la economía argentina*, Buenos Aires, Editorial Raigal, 1952. Scobie, James, *Revolución en las Pampas*, Buenos Aires, Solar-Hachette, 1968. Taylor, Carl C., *Rural Life in Argentine*, Louisiana State University Press, Baton Rouge, 1948. Weil, Félix J., *Argentina Riddle*, John Day Company, New York, 1944. Boglich, José, *La cuestión agraria*, Buenos Aires, Editorial La Claridad, 1937. Este autor, como bien señala Arceo en su reseña, es una excepción al planteo marxista generalizado. Para Boglich los problemas de la economía argentina serían consecuencia del capital y no de su falta de desarrollo.

<sup>15</sup> Ortiz, Ricardo, *Valor económico de los puertos argentinos*, Buenos Aires, Editorial Losada, 1943.

Ortiz, Ricardo, *Historia económica de la Argentina*, Buenos Aires, Editorial Raigal, 1955.

<sup>16</sup> Prebisch, Raúl, "El desarrollo económico de la América Latina y algunos de sus principales problemas", en *Desarrollo Económico*, Vol. 26, Nº 103, Buenos Aires, IDES, octubre-diciembre de 1986 (texto original publicado en inglés en 1950).

<sup>17</sup> Giberti, Horacio, *El desarrollo agrario argentino*, Buenos Aires, Eudeba, 1964.

<sup>18</sup> Isacovich, Marcelo, *Argentina económica y social*, Buenos Aires, Editorial Quipo, 1963. Kohen, Alberto, *Clases sociales y programas agrarios*, Buenos Aires, Editorial Quipo, 1968.

<sup>19</sup> Arceo, op. cit.; Braun, Oscar, *Comercio internacional e imperialismo*, Buenos Aires, Editorial Siglo XXI, 1973; Carretero, Andrés, *Orígenes de la dependencia económica argentina, 1776-1852*, Buenos Aires, Ed. Platero, 1974; Ciafardini, Horacio et al., *Acumulación y centralización del capital en la industria argentina*, Buenos Aires, Editorial Tiempo Contemporáneo, 1973; Cooke, John W., *La prensa, los monopolios, la dependencia extranjera*, Buenos Aires, Aquarius, 1974; Diamand, Marcelo, "La estructura productiva desequilibrada argentina y el tipo de cambio", en *Desarrollo Económico*, Nº 45, Buenos Aires, abril-junio 1972, págs. 25-47; Galasso, Norberto, *De la Banca Baring al FMI*, Buenos Aires, Ediciones Colihue, 2002; Gastiazoro, Eugenio, *Argentina hoy*, Buenos Aires, Ediciones Pueblo, 1975; Jauretche, Arturo, *El Plan Prebisch: Retorno al coloniaje*,

En 1969, Ernesto Laclau adhiere a la tesis del intercambio desigual pero sosteniendo que la determinación radica en las diferentes composiciones orgánicas de capital<sup>20</sup>. Si nos concentramos en esta última, tenemos que en la formación de los precios de producción mundiales, los países periféricos que tienen menor composición orgánica de capital ceden valor a los países del centro, que tienen mayor composición orgánica de capital<sup>21</sup>. Acepta la definición de dependencia como flujo de plusvalía de los países periféricos a los países centrales. Exalta el carácter capitalista del período 1880-1930: se habían generalizado las relaciones salariales, las inversiones de capital fijo y una suficiente tecnificación para la época. A pesar de esto, la oligarquía terrateniente no habría tenido un carácter burgués: debido a la estructura de ingresos determinada por el nivel de las exportaciones agropecuarias, la renta era muy superior a la ganancia agraria, como fuente de riqueza. Se habría dado una

---

Buenos Aires, Editorial A. Peña Lillo, 1973 (1956); Milcíades, Peña, *Industrialización y clases sociales en la Argentina*, Buenos Aires, Hyspamérica, 1986; Pasos, Leonardo, *Raíces históricas de la dependencia argentina*, Buenos Aires, Editorial Cartago, 1975; Peralta Ramos, Mónica, *Acumulación del capital y crisis política en Argentina 1930-1974*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2007; Puiggrós, Rodolfo, *Las izquierdas y el problema nacional*, Buenos Aires, Jorge Álvarez, 1967; Scalabrini Ortiz, Raúl, *Historia de los ferrocarriles argentinos*, Buenos Aires, Editorial Fundación Ross, 2011 (1940); Sercovich, Francisco, "Dependencia tecnológica en la industria argentina" en *Desarrollo económico*, Vol. 53, N° 53, Buenos Aires, IDES, 1974. págs. 33-67; Rosa, José María, *Análisis histórico de la dependencia Argentina*, Buenos Aires, Editorial Guadalupe, 1973.

<sup>20</sup> Laclau, Ernesto, "Modos de producción, sistemas económicos y población excedente", en *Revista Latinoamericana de Sociología*, N° 2, Volumen 5, 1969, p. 294 y ss. También publicado en Giménez Zapiola, *El Régimen Oligárquico. Materiales para el estudio de la realidad argentina (hasta 1930)*, Buenos Aires, Amorrortu Editores, 1975.

<sup>21</sup> Laclau, Ernesto, op. cit., en Giménez Zapiola, op. cit., págs. 33-34.

estructura capitalista y dependiente como consecuencia de la conjunción del monopolio de la tierra y la elevadísima renta diferencial proveniente de la inagotable fertilidad de la llanura pampeana. La expansión del consumo oligárquico, la comercialización de la riqueza y la construcción de la red ferroviaria crearon fuentes de trabajo urbanas que dieron origen a una estratificación de clases medias, obreros artesanales y de servicios, actuando la renta diferencial como mecanismo multiplicador de la economía, creando un mercado interno subordinado a la expansión de la renta. Ésta sería plusvalía producida por el trabajador extranjero e introducida en virtud de la demanda de materias primas en el mercado mundial.

Una contradicción emerge del texto: Si la dependencia es el flujo constante de plusvalía desde los países periféricos hacia los países centrales y Argentina es un país dependiente, ¿cómo es posible que este país viva de la renta diferencial de la tierra, que implica un flujo de plusvalía desde los países centrales hacia el exportador de mercancías agrarias? El propio planteo del autor encierra esta contradicción, pero Laclau la pasa por alto. Esta interpretación es aceptada explícita o implícitamente por muchos autores, quienes introdujeron algunas modificaciones<sup>22</sup>.

Unos años después Flichman señala que Marx había intentado desarrollar la cuestión agraria sobre la base de la experiencia histórica de Gran Bretaña y a partir de ello se hacía necesario deslindar aquello que era imposición de la realidad y lo que correspondía a la esencia del capitalismo. Acepta como premisa del análisis la

---

<sup>22</sup> Ver Flichman, Guillermo, *La renta del suelo y el desarrollo agrario argentino*, México, Siglo XXI, 1977; Sábato, Hilda, *Capitalismo y ganadería en Buenos Aires*, Buenos Aires, Editorial Sudamericana, 1989; Sábato, Jorge, *La Clase Dominante en la Argentina Moderna*, Buenos Aires, CISEA/Grupo Editor Latinoamericano, 1988.

dominación de la agricultura por el capitalismo, pero no el que señala la libre concurrencia de capitales, la posibilidad de que éstos se transfirieran de una rama de producción a otra. Para Flichman, el desarrollo del capitalismo monopolístico impedía que este presupuesto siguiera siendo válido<sup>23</sup>. Obviamente, un capitalismo monopolístico que sin embargo ofrecía oportunidades de inversión en diferentes ramas no podía ser sino una contradicción en sí misma. Luego de afirmar que la desigualdad de distribución del capital en la agricultura se debía a su atraso relativo, señala que “cabe recordar que en el capitalismo monopolista de nuestros días es una ley general la desigualdad en la distribución del capital en el crédito, y no es en las ramas más atrasadas sino en las más avanzadas donde rige con mayor fuerza. Esta desigualdad está ligada con el problema de la existencia de diversas tasas de ganancias y de distintos ámbitos de acumulación del capital”<sup>24</sup>.

En relación a la transferencia de valor en la economía, Flichman plantea el problema en términos más amplios que Marx y le discute la noción de atraso relativo como mecanismo que permitiría la inexistencia de transferencia de valor de la industria al agro. Luego, introduce el origen de plusvalía de la renta diferencial, adhiriendo a la tesis de Laclau<sup>25</sup>. Por otro lado, defiende la existencia de una renta especulativa<sup>26</sup>, esto es, un ingreso para el terrateniente, dado por el constante crecimiento de los precios y la aparición de una expectativa de nuevas subas, haciendo que el suelo se usara sin promover una mayor inversión de capital intensiva por hectárea. Esto explicaría la

distribución de la inversión, ya que ante el futuro aumento del precio de la tierra era preferible la expansión territorial antes que la inversión intensiva. O sea, para Flichman el no uso intensivo de los suelos tenía una racionalidad<sup>27</sup>.

#### IV. Ceder y Recuperar: el debate contemporáneo sobre la renta de la tierra en Argentina

El resurgimiento de la cuestión se da con Juan Ignacio Carrera<sup>28</sup> quien postula que la formación de países como Argentina es producto de la necesidad de la unidad mundial regida por el capital concentrado inglés de contar con mercancías agrarias baratas, a cambio de lo cual se ve obligado a perder plusvalía vía renta diferencial del suelo, que luego intenta recuperar mediante el préstamos e inversión externa. En este sentido, los países sólo poseen la potencia que la unidad mundial les determina. A partir de esta idea general, la *especificidad de la acumulación de capital en Argentina* se caracterizaría por *cuatro fenómenos*. En primer lugar, la renta de la tierra ha permitido reproducir a los terratenientes como parásitos sociales y pagar la deuda pública externa. En segundo lugar, la renta

<sup>23</sup> Flichman, Guillermo, *La renta del suelo...*, op. cit., pág. 49.

<sup>24</sup> Flichman, Guillermo, *La renta...* op. cit., pág. 54.

<sup>25</sup> Flichman, Guillermo, *La renta...* op. cit., pág. 36.

<sup>26</sup> Flichman, Guillermo, “Modelo sobre la asignación de recursos en el sector agropecuario.”, en *Revista Desarrollo Económico*, Nº 39/40, Vol. 10, Buenos Aires, IDES, octubre 1970-marzo 1971.

<sup>27</sup> Flichman, Guillermo, “Nuevamente en torno al problema de la eficiencia en el uso de la tierra y la caracterización de los grandes terratenientes”, en *Desarrollo Económico*, Nº 54, Vol. 14, Buenos Aires, julio-septiembre, 1974, págs. 407. En historiografía, la renta minera también está presente en los estudios de la época pre independencia: Assadourian, Carlos Sempat, *El sistema de la economía colonial*, Lima, Instituto de Estudios Peruanos, 1982. Assadourian, Carlos Sempat, “La producción de la mercancía dinero en la formación del mercado interno colonial”, en *Economía*, Vol. 1, Nº 2, Universidad Católica del Perú, 1978, págs. 9-56. Tándeter, Enrique, *Coacción y mercado: la minería de la plata en el Potosí colonial, 1692-1826*, Buenos Aires, Sudamericana, primera edición, 1992.

<sup>28</sup> Los datos generales se hallan en Ignacio Carrera, Juan, *La formación económica de la sociedad argentina. Volumen I*, Buenos Aires, Imago Mundi, 2007.

de la tierra ha generado un proceso de acumulación basado en la sobrevaluación cambiaria. Esto tiene dos consecuencias. Por un lado, los capitales extranjeros que se valorizan dentro del país se apropian de una ganancia extraordinaria al remitir sus utilidades. Pero, por otro lado, los capitales industriales que producen mercancías en general no pueden valorizarse normalmente al exportar porque la mediación cambiaria les come parte del precio de producción. En tercer lugar, la renta permite valorizar a una tasa de ganancia extraordinaria a capitales industriales que operan en los países del centro y que se fragmentan en porciones más chicas para operar en Argentina y producir en la escala restringida del mercado interno del país al utilizar capital fijo que en sus países de origen han descartado como chatarra. Estos capitales más concentrados pero fragmentados también se apropian de la plusvalía que liberan los capitales más pequeños y se ven liberados de desarrollar las fuerzas productivas. Por último, al nacionalizarse los servicios públicos durante el primer peronismo, la renta de la tierra permitió pagarles a los capitales privados extranjeros expropiados una masa adicional de ganancia extraordinaria, pero luego se le negó al capital público la posibilidad de valorizarse normalmente, haciendo que este se transforme en un vehículo para la transferencia de renta de la tierra<sup>29</sup>. La renta diferencial de la tierra es plusvalía que ingresa al espacio de acumulación nacional desde los países compradores de las mercancías agrarias<sup>30</sup>. O sea, es plusvalía que el capital de los países del centro pierde. Así, los pagos de deuda externa, las indemnizaciones y la remisión de las utilidades son mecanismos mediante los

cuales ese capital del centro recupera la plusvalía que perdió. A su vez, esta masa de riqueza no ha sido usada para desarrollar las fuerzas productivas sino para sostener capitales chicos que no las desarrollan<sup>31</sup>.

Por otro lado, Enrique Arceo propone en el año 2003<sup>32</sup> que este concepto es ineficiente para el período de 1880-1930 porque supone la libre movilidad de capital y trabajo para lograr la igualación de la tasa de ganancia y la retribución de la fuerza de trabajo. Entonces, sugiere usar el concepto de renta internacional que consiste en un “...tributo impuesto al capital del centro en virtud de su exclusión de la explotación de la tierra de los países nuevos como consecuencia de los obstáculos existente, en general, a la movilidad internacional del capital y, en especial, a su movilidad internacional en la producción agraria de clima templado”<sup>33</sup>. La magnitud de la misma depende de la “diferencia entre el precio individual de producción –calculado con los precios (incluido el del transporte internacional) y la tasa de ganancia del centro– y el precio de producción de la tierra marginal en el centro”<sup>34</sup>. Para Arceo la clave de la dependencia está en el control del sistema industrial que es el que permite al capital productivo desarrollar las fuerzas productivas<sup>35</sup>. También incorpora la lucha de clases para entender los mecanismos de la apropiación de la renta internacional, que surge en el mercado mundial como

<sup>29</sup> Iñigo Carrera, Juan, “Crisis y Perspectivas del Capitalismo Argentino”, en *Revista Realidad Económica*, N° 171, Buenos Aires, IADE, abril-mayo de 2000, págs. 57-58.

<sup>30</sup> Iñigo Carrera, Juan, *La formación...* op. cit., pág. 15.

<sup>31</sup> Iñigo Carrera, Juan, *La especificidad nacional de la acumulación de capital en la Argentina: desde sus manifestaciones originarias hasta la evidencia de su contenido en las primeras décadas del siglo XX*, Tesis de Doctorado, Buenos Aires, Facultad de Filosofía y Letras, Universidad de Buenos Aires, 2013.

<sup>32</sup> Arceo, Enrique, *Argentina en la Periferia Próspera*, Bernal, Provincia de Buenos Aires, Universidad Nacional de Quilmes Editores, 2003.

<sup>33</sup> Arceo, *Argentina en la...* op. cit., pág. 97.

<sup>34</sup> Arceo, *Argentina en la...* op. cit., pág. 97.

<sup>35</sup> Arceo, Enrique, *El Largo Camino a la Crisis*, Buenos Aires, Editorial Cara o Seca, 2011, págs. 218-219.

resultado de la potenciación del trabajo argentino como consecuencia de la forma en que operaba la ley del valor en el ámbito internacional. Esa potenciación implicaba que una determinada cantidad de trabajo nacional equivalía, en el mercado mundial, a una cantidad mayor de trabajo de otras formaciones: entre 1880 y 1930, los capitales ingleses buscaban obtener esa renta internacional y aprovechar la fertilidad del campo argentino. Pero, se encontraban con que la tierra ya está distribuida. Se allí que Arceo les diera una enorme importancia a las formas de acceso al suelo. El grado de inserción del capital estaba determinado por las reglas de acceso al suelo argentino. Una forma de apropiarse de esa renta podía ser manejando los mecanismos de transportes, de comercialización y de crédito<sup>36</sup>.

En 2010, Rolando Astarita publicó un estudio donde reflexiona sobre la dependencia económica. Sostiene que *“hace muchos años (...) se explicaba a los alumnos de la carrera de Historia que la renta diferencial que recibían los terratenientes argentinos a fines del siglo XIX y principios del siglo XX no era creada por el trabajo agrícola, sino que constituía transferencia de plusvalor originado en las industrias de los países centrales. Vinculada a esta tesis está la concepción de que la renta surge por un precio de monopolio, y que la magnitud de la renta es independiente de las variables del tipo de cambio. El profesor Juan Iñigo Carrera (...) es uno de los mayores exponentes de la tesis de que la renta no se origina en el trabajo agrícola, sino en la industria”*<sup>37</sup>.

El debate tiene varias aristas técnicas y conceptuales de cierta complejidad, que exceden a este texto, así que nos concentraremos en el problema de la fuente

del plusvalor como el eje de diferencia entre los dos autores. Para Astarita la renta de la tierra es una plusvalía extraordinaria pero generada en la misma rama agraria. Desde hace varios años el autor viene exponiendo una mirada diferente sobre la formación de los precios de producción con distintas tecnologías. Según la posición mayoritaria entre los marxistas (Carchedi, Shaikh, Mandel, Diego Guerrero) *“las empresas con tecnología atrasada generan más valor que las empresas con tecnología adelantada porque emplean más unidades de trabajo vivo por unidad de producto. Así, en estas empresas de menor tecnología se generaría valor que reaparecería, a través de la formación de los precios de mercado, en la plusvalía apropiada por las empresas de mayor tecnología (...) las ganancias extraordinarias de las empresas tecnológicamente más avanzadas surgen de la transferencia de plusvalor desde las más atrasadas”*<sup>38</sup>.

Por su parte, Astarita presenta una posición contraria: *“si una empresa produce con una tecnología atrasada genera menos valor que la tecnológicamente adelantada. Por eso también la plusvalía extraordinaria de la que se apropia los capitales más productivos no surge de una transferencia de plusvalor desde las empresas menos productivas, sino del diferencial de productividad existente en la industria. Esto sucede porque el trabajo en la empresa de mayor tecnología actúa como ‘trabajo potenciado’ y ‘genera más valor’”*<sup>39</sup>. Ante esta idea, afirma que *“el fondo del argumento de Juan Iñigo Carrera es que, según la teoría de Marx, cuando el trabajo se aplica en una tierra de productividad superior, ese trabajo no puede generar más valor que el trabajo menos productivo. Por lo tanto, sostiene que si el trabajo aplicado a*

<sup>36</sup> Iñigo Carrera, *La formación...* op. cit., págs. 24 y 25, nota al pie Nº 2.

<sup>37</sup> Astarita, R, *Economía política de la dependencia y el subdesarrollo*. Bernal, Universidad Nacional de Quilmes, 2010, pág. 221.

<sup>38</sup> Astarita, Rolando, *Valor, mercado mundial y globalización*, Buenos Aires, Ediciones Kaicrón, 2006, p. 278.

<sup>39</sup> Astarita, *Valor, mercado...*, op. cit., pág. 279.

la tierra de mayor fertilidad no genera más valor que el trabajo aplicado a la tierra de menor fertilidad, no hay posibilidad de que la renta sea plusvalía generada por el trabajo agrícola. (...) La renta es una ganancia extraordinaria que se hace permanente porque la tierra es monopolizable. Y por eso también es plus ganancia generada en el trabajo agrícola”<sup>40</sup>. Por otro lado, Astarita manifiesta que la dependencia es un término apropiado “para designar una situación de predominio tecnológico, comercial y financiero de los capitales de los países más desarrollados, y de sus Estados. (...) Sin embargo, la dependencia no podrá ser superada mediante el aislamiento y la autarquía económica”<sup>41</sup>.

Veamos a continuación la respuesta de Iñigo Carrera: “Astarita cree que la apropiación de una plusvalía extraordinaria por vender a un precio comercial que se encuentra por encima del valor individual, y por lo tanto, la capacidad para disponer de una mayor porción del producto del trabajo social del que efectivamente se ha aportado individualmente a éste, se alimenta del aire. Lo que uno apropia de manera extraordinaria al vender a un precio que se ubica por sobre el valor individual de su mercancía, es lo que el comprador de esta pone del trabajo social que él ha entregado en cambio”<sup>42</sup>. En este sentido, ejemplifica: “Supongamos que el obrero que pone en producción una determinada tierra gasta 100 horas en producir 100 toneladas de soja, y que el valor producido en cada hora de trabajo se expresa en 1 onza de oro (ya que ese es también el tiempo socialmente necesario para producirla); supongamos que la tasa de plusvalía es del 100%, de modo que el valor de la fuerza de trabajo aplicada es de 50 onzas de oro y la plusvalía de otro

tanto. Pero supongamos que nuestro capitalista productor de soja se encuentra con que la soja se vende a 2 onzas de oro la tonelada, porque en la peor tierra que es necesario poner en producción para satisfacer el consumo social se requieren 200 horas para producir las 100 toneladas. Luego, cuando lleva sus 100 toneladas al mercado, obtiene por ellas 200 onzas de oro. Le paga al obrero sus 50 y se queda con 150. Es decir se queda con la capacidad para disponer del producto de 150 horas de trabajo abstracto socialmente necesario realizado de manera privada e independiente. Salvo que apelemos a una multiplicación milagrosa del tipo de la de los panes y los peces, esta masa de valor tiene que ser el producto de un trabajo socialmente necesario realizado por alguien que no recibe contrapartida por él. ¿Puede ser ese alguien el obrero del capitalista agrario? Ya sabemos que lo es por el valor correspondiente a sus 50 horas de trabajo impago, pero no hay forma de que esas 50 se hayan convertido materialmente en 150. De modo que no es plusvalía extraída a él la materializada en las 100 onzas de oro adicionales. ¿Del trabajo impago de quién viene entonces?”<sup>43</sup>.

La idea del trabajo potenciado supone que si la clase obrera puede dirigir el Estado y superar su dependencia, cualquier trabajo volcado sobre el fértil suelo de la Pampa de por sí puede multiplicar el valor y la plusvalía.

Las discusiones reseñadas tienen algunos puntos a ser a ser revisados:

i. Por una parte, se han concentrado más en la renta agraria y menos en la renta minera y la hidrocarburífera. Hay una razón obvia y otra oculta. La primera es que resulta evidente que la economía argentina se ha desarrollado al calor de las exportaciones agrarias. La otra es que el peso de la renta hidrocarburífera no se

<sup>40</sup> Astarita, *Economía política...*, op. cit., pág. 222.

<sup>41</sup> *Ibíd.*, pág. 297.

<sup>42</sup> Iñigo Carrera, *Renta agraria, ganancia del capital...*, op cit., pág. 2.

<sup>43</sup> *Ibíd.*, págs. 2-3.

presenta tan abiertamente, puesto que puede ocultarse en subsidios energéticos y el abaratamiento de precios internos de mercancías mineras.

ii. Luego, el peso de la renta hidrocarburífera en Argentina ha estado oculto en el manejo de los precios internos de la energía y los subsidios al menos desde 1930<sup>44</sup>. Pero, la aparición de una revolución tecnológica en el fracking en la segunda década del siglo XXI ha abaratado la explotación de yacimientos hidrocarburíferos no convencionales y permite el desarrollo de Vaca Muerta en Neuquén.

iii. Asimismo, la creciente demanda de electricidad y almacenamiento de la cuarta revolución industrial demanda litio de manera creciente, lo que acelera inversiones en el norte argentino. Dicho de otra manera, el siglo XXI parece tener la potencia de sumarle a la renta agraria de la pampa húmeda, la renta hidrocarburífera de Vaca Muerta y la renta minera del litio.

iv. Por otro lado, los enfoques sobre la renta han omitido su distribución y

apropiación a nivel subnacional<sup>45</sup>. Es decir, la apropiación y distribución de la renta hidrocarburífera que determina la potencia financiera de los estados provinciales<sup>46</sup>. No

<sup>45</sup> Los intentos de pensar la renta minera e hidrocarburífera, las regalías y su rol en el federalismo pueden verse en Conesa, Eduardo, "El impuesto a la tierra libre de mejoras, recursos naturales, hidrocarburos y el federalismo en la Argentina", en *El Dial*, 20 de julio de 2012, disponible en: <https://www.eduardoconesa.com.ar/pdf/a-2014h.pdf> (fecha de consulta: 1/9/2025). Piffano, Horacio, *Análisis económico del derecho tributario*, La Plata, Universidad de La Plata, 2013, capítulo 15.

<sup>46</sup> Sobre la renta y las ganancias en la rama de hidrocarburos, véanse: Dachevsky, Fernando, *Tierra y capital en la industria petrolera argentina: el desarrollo de la propiedad nacional de los hidrocarburos (1907-1975)*, Tesis de Doctorado en historia, Buenos Aires, Facultad de Filosofía y Letras, Universidad de Buenos Aires, 2013. Kornblihtt, Juan, "Tipo de Cambio y Transferencia de Valor: Análisis a partir de la Apropiación de Renta de la Tierra Petrolera en Venezuela", en Escorcía Romo, Roberto y Mario Robles Báez (comp.), *Dinero y Capital. Hacia una Reconstrucción de la Teoría del Dinero de Marx*, México, Editorial Ítaca, 2016. Kornblihtt, Juan, Tamara Seiffer, y Emiliano Mussi, "Las alternativas al neoliberalismo como forma de reproducir la particularidad del capital en América del Sur", en *Pensamiento al Margen*, Nº 4, Murcia-ACEP, 2016. Dachevsky, Fernando y Juan Kornblihtt, *Aproximación a los problemas metodológicos de la medición de la tasa de ganancia y la renta de la tierra petrolera*, Documento de Jóvenes Investigadores, Nº 27, Buenos Aires, Instituto de Investigaciones Gino Germani, Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires, 2011. Kornblihtt, Juan y Dachevsky, Fernando, "Crisis y renta de la tierra petrolera en Venezuela: crítica a la teoría de la Guerra Económica", en *Cuadernos del CENDES*, Nº 94, Caracas, Universidad Central de Venezuela, 2017, págs. 1-30.

Líneas de trabajo independientes, pero que exaltan el papel de la renta, pueden encontrarse en: Barrera, Mariano, "Beneficios extraordinarios y renta petrolera en el mercado hidrocarburífero argentino", en *Desarrollo Económico*, vol. 53 Nº 209-210. Buenos Aires, 2013. Campodónico, Humberto, *Renta petrolera y minera en países seleccionados de América Latina*, Santiago de Chile, CEPAL. 2008. Einstoss Tinto Alejandro, *Análisis de la Evolución reciente de la Renta*

<sup>44</sup> Dachevsky, Fernando, *Tierra y capital en la industria petrolera argentina: El desarrollo de la propiedad nacional de los hidrocarburos (1907-1875)*, Tesis de Doctorado, Buenos Aires, Facultad de Filosofía y Letras, Universidad de Buenos Aires, 2013. Fitzsimons, Alejandro, *Estado y acumulación de capital en Argentina: La expansión de las empresas extranjeras entre 1958 y 1963*, Tesis de Doctorado, Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires, 2014. 2023. Kornblihtt, Juan, Mateo Suster y Manuel. Casique Herrera, "El cálculo de la renta de la tierra petrolera y gasífera y sus cursos de apropiación en Argentina y Venezuela (1960 a la actualidad)", en Rojas Cifuentes, Javiera, Gabriel Rivas Castro, Mauricio Fuentes Salvo y Juan Kornblihtt, *La cuantificación del desarrollo histórico de la valorización de capital en América del Sur. Estudios de largo plazo sobre la tasa de ganancia y la renta de la tierra: metodología y resultados*, Santiago de Chile, Ariadna Editores, 2023.

obstante, se ha avanzado en algunas reflexiones sobre las limitaciones y potencialidades de la renta de Vaca Muerta y el litio<sup>47</sup>.

---

*Petrolera en Argentina*, Buenos Aires, CECE. 2016. Mansilla, Diego, “Una aproximación a la renta petrolera en la Argentina (1996-2005)”, en *Revista Realidad Económica*, Vol. 223, Buenos Aires, IADE, 2006. Ramón, Mariano, “La renta del sector hidrocarburífero argentino entre los años 2010 y 2015”, en *Revista Economía y Desafíos del Desarrollo*, Vol. I, N° 4, Buenos Aires, Universidad de San Martín, julio-noviembre de 2019.

<sup>47</sup> Bil, Damián, “En busca de combustible. Las apuestas desesperadas a Vaca Muerta y al litio como fuentes de renta para el capitalismo en Argentina”, en *El Aromo*, N° 105, Buenos Aires, RyR, 12 de junio de 2019. Emparentado a esta cuestión, puede verse: Farfaro Ruiz Betania y Bil Damián, “Aproximación a la medición de la renta petrolera argentina y sus mecanismos de transferencia (1963 a la actualidad)”, en *V Jornadas de Economía Crítica*, Buenos Aires, SEC, 2012. Bil, Damián y Betania Farfaro Ruíz, “Vaca flacas, La ley de hidrocarburos, Vaca Muerta y el manotazo de ahogado para traer dólares”, en *El Aromo*, N° 81, Buenos Aires, RyR noviembre-diciembre de 2014. También puede apreciarse algunas ideas generales en la entrevista periodística publicada en Noticias & Protagonistas, “Un barril a 84 dólares pone en apuros el objetivo de la Ley de Hidrocarburos”, 9 de noviembre de 2014, disponible en el sitio: <https://noticiasyprotagonistas.com/actualidad/un-barril-a-84-dolares-pone-en-apunros-el-objetivo-de-la-ley-de-hidrocarburos/> (fecha de consulta: 1/9/2025). La línea de este autor es diferente al enfoque de la unidad mundial, aunque esté vinculada sobre todo en el acercamiento cuantitativo.

Finalmente, merecen mención dos trabajos: Montamat, Daniel y Agustín Torroba, *La renta del petróleo en la Argentina*, Buenos Aires, Eudeba, 2022. Rojas Cifuentes, Javiera, Gabriel Rivas Castro, Mauricio Fuentes Salvo y Juan Kornblihtt, *La cuantificación del desarrollo histórico del capital en América del Sur. Estudios de largo plazo sobre la tasa de ganancia y la renta de la tierra: metodología y resultados*, Santiago de Chile, Universidad de Chile-Ariadna Ediciones, 2023. El primer trabajo es una orientación neoclásica que rescata la tradición ricardiana. El segundo, reúne cálculos de tasas de ganancia y renta de la tierra agraria, minera e hidrocarburífera en varios países de Sudamérica.

v. Existe una discusión sobre la distribución de la renta de hidrocarburos y minera entre los municipios a través de la repartición de regalías provinciales<sup>48</sup> y la competencia interprovincial a través de las alícuotas de las regalías a partir de la Ley Bases de 2024<sup>49</sup>.

vi. Finalmente, hay discusiones sobre si las regalías tienen carácter tributario o no y sobre las bases para su cálculo<sup>50</sup>.

## V. Federalismo y renta de la tierra

Las finanzas públicas tratan sobre las formas en que el Estado se apropia de parte de la plusvalía en la circulación<sup>51</sup> y cómo la

---

<sup>48</sup> Véase: Mottura, David, “¿Cómo reparten las regalías cada provincia petrolera?”, en *Más Energía*, 26 de junio 2021, disponible en <https://mase.lmneuquen.com/regalias/como-reparte-n-las-regalias-cada-provincia-petrolera-n817805> (fecha de consulta: 1/9/2025).

<sup>49</sup> Véase: “El mapa de las regalías petroleras en la Argentina, tras los cambios que impuso la Ley Bases”, en *Poder Local*, 1° agosto de 2025, disponible en <https://poderlocal.com.ar/2025/08/01/el-mapa-de-las-regalias-petroleras-en-la-argentina-tras-los-cambios-que-impuso-la-ley-bases/> (fecha de consulta: 1/9/2025). Zaiat, Alfredo, “Las penas son de nosotros, el petróleo y el gas son ajenos”, en *Página 12*, 1° de julio de 2024.

<sup>50</sup> CSJN, Fallos: 334:1162; 338:962; 339:1172; y 344:2086; y P. 538. XLVII. ORI “Petrolera LF Company S.R.L. c/Tierra del Fuego”, sentencia del 18 de septiembre de 2012. CSJN, C. 1015. XLV. ORI “Colhue Huapi S.A. c/Provincia de Chubut”, sentencia del 6 de octubre de 2015., CSJN, A. 807. XLVI. ORI “Alianza Petrolera S.A. c/Provincia de Mendoza”, sentencias del 20 de octubre de 2015 y 7 de junio de 2016. CSJN, R. 92. XLIX. ORI “Roch S.A. c/ Tierra del Fuego”, sentencias del 7 de febrero y 12 de septiembre de 2017. CSJN, “Petrolera Lf Company S.R.L. c/Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur”, sentencia del 23 de agosto de 2018.

<sup>51</sup> Lo hace a través de tributos (impuestos, tasas, contribuciones, ahorros obligatorios, peajes), emisión monetaria, renta y alquiler de tierra y operaciones de crédito público. En estos casos, no ha producción de plusvalía por el estado sino una apropiación de éste de la ya existente. Pero, la existencia de empresas públicas puede encerrar

redistribuye en forma centralizada y planificada a distintos sujetos sociales a través de inversión pública en medios de producción, salarios, subsidios, disminución de costos, sostenimiento de ganancias y prestación de servicios en gran escala con miras a la reproducción intergeneracional del capital total y las clases sociales sobre la que se apoya, asumiendo funciones que los capitales individuales no están en condiciones de asumir por sí mismos.

La forma concreta en que se da este proceso continuo de apropiación y redistribución de riqueza social tiene límites: la organización del poder político, la propiedad privada del capital, la garantía de reproducción genérica de la fuerza del trabajo, las necesidades del capital global y la especificidad económica del espacio nacional. El Estado se desarrolla en contradicción con dos determinaciones: las necesidades generales del capital global y las condiciones inmediatas de reproducción de la especificidad nacional. Esta tensión se da curso a través de las contradicciones entre el reconocimiento de los derechos, la efectividad de estos y la persecución a quienes los vulneran<sup>52</sup>.

Si miramos el proceso histórico, la fragmentación del capital global en diferentes formas nacionales empuja a los capitalistas a barrer con los límites del feudalismo y el colonialismo con vistas al desarrollo del mercado interno y la apropiación de plusvalía en el mercado mundial. En el siglo XIX, en Argentina la formación de una tasa general de ganancia interna proclive a la expansión nacional de capital implica la necesidad de superar los

límites provinciales coloniales para la formación de un mercado interno propio. Esta necesidad de los capitales ganaderos y mercantiles más concentrados del Río de la Plata chocan con los límites territoriales que oponen los pequeños capitales, la fuerza de trabajo y los terratenientes del Interior y el Litoral. La necesidad del capital de escala nacional colisiona con las necesidades locales de pequeños capitalistas restringidos a escala provincial, la fuerza de trabajo que empleaba y la fuerza política de los terratenientes arraigada en el control del aparato estatal local.

A mediados del siglo XIX, el federalismo constituye una de las formas políticas de darle curso a esta contradicción expandiendo un mercado nacional que conservara particularidades locales. Esto da lugar a una yuxtaposición de competencias políticas nacionales, provinciales y municipales que no hacen más que expandir las contradicciones ya latentes desde el vamos. Históricamente, la constitución del estado federal brota de las luchas entre la burguesía terrateniente y sus socios mercantiles que miran al mercado mundial y prefieren una centralización interna con vistas a competir internacionalmente y capitalistas más pequeños y terratenientes que al no poder competir en el mercado mundial, prefieren privilegiar su valorización de escala local. Luego de las guerras civiles argentinas del siglo XIX donde se liquidan parte de estos personajes políticos, la evidente potencialidad de cerrar la guerra y empezar a exportar y apropiarse de renta de la tierra a escala global, lleva a la necesidad de consenso: los más unitarios aceptan una forma federal que esconde la posibilidad de centralización gubernamental y los más federales admiten la centralización encubierta a cambio de aportes del tesoro nacional, subsidios y protección que les garantice su valorización local o les permitan una valorización de restricción regional un poco más grande.

---

producción de plusvalía y no su mera apropiación en la circulación.

<sup>52</sup> Hemos desarrollado esta cuestión en detalle en Villena, Cesar, *Acumulación de capital, transición energética y criminalidad ecológica*, Tesis de Maestría, Buenos Aires, Centro de Estudios de la Actividad Regulatoria Energética, Universidad de Buenos Aires, 2022, Capítulos 1 a 6.

El régimen constitucional de 1853-1860 establece que el tesoro nacional se financia con impuestos aduaneros, entre los que se destacan los derechos de importación. Los impuestos directos son de las provincias y excepcionalmente y por tiempo determinado podrían ser cobrados por Nación en caso de emergencia. Dicho régimen constitucional tiene dos particularidades que merecen un comentario. Primero, no menciona a los impuestos indirectos. Esto significa que las provincias no habían cedido estos tributos en Nación por lo que los conservaban con exclusividad: el Congreso Nacional no podía aprobar impuestos indirectos. Segundo, al incorporarse Buenos Aires en 1860, se determina que los derechos de exportación serían para la Nación sólo hasta 1866 y luego cesarían (no pudiendo ser tampoco provinciales).

Frente a la crisis económica de 1866 y las necesidades presupuestarias de la Guerra del Paraguay, Mitre impulsa una reforma constitucional para hacer permanentes las retenciones en cabeza de Nación, dejando de lado lo escrito seis años atrás<sup>53</sup>. Asimismo, en 1890 y 1894, frente a la debilidad financiera del Estado Nacional ante la gran depresión económica internacional, la Nación avanza sobre los impuestos indirectos que eran de potestad provincial para sostenerse, generando los más variados debates sobre la constitucionalidad de los impuestos internos nacionales<sup>54</sup>. Recién cien años después, la reforma constitucional de 1994 establece que los impuestos indirectos serían concurrentes entre Nación y provincias.

En la crisis de 1930 surge el régimen de coparticipación de impuestos, una forma de apropiación de plusvalía a través de la imposición y administración tributaria centralizada en el Estado Nacional para su posterior redistribución a los gobiernos locales. Las crisis económicas globales afectan nacional y localmente de manera distinta y los capitales más pequeños son los que tienen menos espalda para resistir. Los gobiernos locales sufren problemas para recaudar porque es caro sostener la administración-recaudación de tributos y porque circula menos plusvalía por la crisis. Frente a estas crisis financieras locales, el Estado federal, gracias a su escala, centraliza la recaudación y administración tributarias con menores costos y luego la redistribuye a las provincias.

Esto tiene dos beneficios. Primero, las provincias evitan los costos administrativos de la recaudación. Segundo, los gobiernos locales participan de una masa de plusvalía mayor a la que circula en su escala local. Así, si a través de una tasa de ganancia de escala nacional, los pequeños capitales ceden plusvalía a los más grandes, vía coparticipación el Estado federal se apropia de plusvalía que transfiere directamente a las provincias e indirectamente a los pequeños capitales y a la fuerza de trabajo restringida localmente. O sea, hay una recirculación de excedente que compensa parte de la plusvalía que han perdido los pequeños capitales.

Por otro lado, la evasión, la defraudación y la elusión tributaria son mecanismos que tienen tres facetas. Primero, para los capitales nacionales que operan a escala nacional, valga la redundancia, son un intento para restringir el excedente que pierden bajo formas tributarias. En el caso de los capitales extranjeros, estos tienen además el uso de precios de transferencias y tipo de cambio real bajo que les permiten multiplicar las ganancias que giran al exterior. Segundo, para los grandes

---

<sup>53</sup> Marucci, Carlos, y Cires, Gerardo, *Historia constitucional*, Buenos Aires, Erreius, 2022, Capítulo 2.

<sup>54</sup> Arcal, Gastón, "Breve historia de la conformación del régimen tributario argentino", en AAVV, *Régimen Tributario Argentino*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011. CSJN, Fallos: 149:260.

capitales que operan a escala internacional son mecanismos para evitar ceder renta de la tierra y otras ganancias extraordinarias al resto de los capitales que operan fronteras adentro. Tercero, para los pequeños capitales de alcance local son una estructura para no desaparecer ni liberar fuerza de trabajo.

Desde 1935 a la actualidad, se han desarrollado diversos regímenes de coparticipación de impuestos. Quedan fuera del reparto los impuestos aduaneros porque son exclusivos de Nación. Todo régimen detalla cómo se reparte la recaudación entre Nación y Provincias (distribución primaria) y cómo se reparte la recaudación entre cada una de las provincias (distribución secundaria). A continuación podemos ver cómo ha evolucionado la distribución primaria desde el punto de vista legal:

**(Ver gráfico 2 al final del texto)**

Como puede apreciarse, en el largo plazo, ha tendido a reducirse el excedente que se apropia el gobierno nacional y ha crecido la masa de riqueza social que se quedan las provincias. Hay dos puntos de quiebre. Primero en 1973 cuando la masa que se llevan las provincias supera a la que conserva Nación. Segundo, en 1988, cuando la parte que se distribuyen pega un nuevo salto en favor de los gobiernos locales. En la actualidad, los principales impuestos coparticipados son a las ganancias y al valor agregado. Si bien todas las provincias tienen recursos tributarios propios (impuestos a los ingresos brutos, a los sellos, inmobiliario, tasas sobre servicios locales), la mayoría es sensible a lo que reciben de Nación, aunque algunas más que otras. Asimismo, existe un grupo de provincias que tienen como recursos especiales las regalías mineras e hidrocarburíferas.

Si miramos las proyecciones del proyecto de ley de presupuesto de 2025 y excluimos

las contribuciones de la seguridad social, la recaudación de impuestos nacionales llegaría al 17, 7% del PIB. Existen 34 impuestos nacionales con las siguientes particularidades:

1. Hay 11 impuestos internos coparticipables con bases imponibles y alícuotas diferenciales.

2. Hay dos impuestos sobre combustibles: a los combustibles líquidos y al dióxido de carbono.

3. La ley 27743 derogó el impuesto a la transferencia de inmuebles.

4. El 22 de diciembre de 2024 perdió vigencia el impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) que recaía sobre la adquisición de dólares oficiales. *“Según las proyecciones, más de dos tercios de la recaudación de los impuestos considerados se concentrarán en dos impuestos: IVA (39,7% del total) y Ganancias (28,6%). Si a estos se agrega Créditos y Débitos (9,3%), Derechos de Exportación (8,1%), Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono (4,1%) y Derechos de Importación (3,3%). Se obtiene que seis impuestos (agrupando combustibles líquidos y dióxido de carbono en un único impuesto, Combustible) concentrarán más del 90% de tal recaudación. Los restantes veintisiete impuestos representan el 6,9% de la recaudación proyectada, destacándose dentro de este grupo los impuestos internos (2,6% del total)”<sup>55</sup>.*

Si miramos el peso de las transferencias nacionales sobre los ingresos corrientes de

<sup>55</sup> Oficina de Presupuesto del Congreso, *Nota Técnica. Análisis descriptivo de la estructura de la recaudación de impuestos nacionales*, Congreso de la Nación Argentina, 3 de enero de 2025, p.3. Disponible en <https://opc.gob.ar/estudios-especificos-tributarios/nota-tecnica-analisis-descriptivo-de-la-estructura-de-la-recaudacion-de-impuestos-nacionales/> (fecha de consulta: 1/9/2025).

las provincias en 2024, tenemos que CABA (9,7%), Neuquén (18,3%), Chubut (40,3%), Buenos Aires (46%) y Santa Cruz (46%) son las cinco provincias con menos dependencia de los recursos de coparticipación. En cambio, Formosa, (91,9%), Santiago del Estero (88,8), La Rioja (86,6), Chaco (88,3%) y Catamarca (81,2) son las cinco provincias que más dependen de las transferencias de Nación<sup>56</sup>. El sistema se caracteriza por “una gran dispersión entre las distintas jurisdicciones. (...) En tanto, para el resto de las jurisdicciones, la participación de las transferencias en el total de sus ingresos supera el 50%”<sup>57</sup>.

El IVA es el 7,02% del PIB, el 89% de lo que recauda se coparticipa y el 11% va a seguridad social (la mayoría a ANSES y una pequeña parte a las provincias cuyas cajas previsionales no fueron transferidas). El impuesto a las ganancias (5,05% del PIB) se coparticipa en el 100%. El impuesto a los créditos y débitos (1,65% del PIB) tiene afectación específica y va en el 100% a ANSES. Los impuestos a la exportación (1,43% del PIB) y a la importación (0,58% del PIB) no se coparticipan. Los impuestos internos (0,47% del PIB), entre los que se destacan los impuestos al tabaco y a los automotores, se coparticipan en el 100%<sup>58</sup>.

Buenos Aires es la provincia más preponderante y también la que más se queja del formato actual de la coparticipación por no basarse en criterios objetivos. El actual ministro de economía de la provincia informa en 2024 que:

*“En el esquema de coparticipación federal de impuestos quedó consagrado desde ese momento aproximadamente un 20% de la coparticipación federal de impuestos. Cuando si uno mira cualquier indicador objetivo, y esto me parece que es lo relevante en la provincia de Buenos Aires, en lo que hace a algún criterio devolutivo, es decir que a cada provincia le sea devuelto lo que aporta, uno observa que la provincia de Buenos Aires aporta más del 40%. Además, que representa el 38% de la población, aporta el 35% al producto bruto interno del país, aproximadamente el mismo porcentaje en términos de exportación es la producción industrial, representa la provincia de Buenos Aires el 50% de la producción industrial, con lo cual, si uno va a un criterio devolutivo, la provincia de Buenos Aires está más o menos en un 40% en relación con lo que aporta. (...)”*

*Y si uno va a un criterio redistributivo (...) uno tendría que mirar indicadores de vulnerabilidad, que cada provincia reciba recursos en función de la vulnerabilidad social que hay en su territorio, y en ese sentido también la provincia de Buenos Aires explica en gran medida los indicadores de vulnerabilidad del país. Cómo se da esta situación a la que arribamos hoy, pero que, en realidad, como digo, se arrastra desde hace décadas porque esto es así a partir de la de la ley del 87 en donde la provincia de Buenos Aires perdió más de 6 puntos de coparticipación, es decir, el porcentaje histórico que recibió la provincia de Buenos Aires estaba más cerca del 30% y con esa ley de coparticipación del 87 pasa a tener un porcentaje más cerca del 20% sin ninguna justificación objetiva.*

<sup>56</sup> Comisión de Coparticipación Federal de Impuestos, *Transferencias por coparticipación. Informe técnico*, Senado de la Nación Argentina, junio de 2025, p. 29, disponible en <https://www.senado.gob.ar/upload/archivo/54682> y <https://www.senado.gob.ar/micrositios/nota/22978/noticias> (fecha de consulta: 1/9/2025). Puede verse al respecto, también: Comisión Federal de Impuestos, *Índice de distribución de la coparticipación federal de impuestos y regímenes especiales de distribución*, 2025, disponible en [http://www.cfi.gov.ar/docs/indices\\_copa\\_2025.pdf](http://www.cfi.gov.ar/docs/indices_copa_2025.pdf) y <http://www.cfi.gov.ar/Coparticipacion/Indices.aspx> (fechas de consulta: 1/9/2025).

<sup>57</sup> Comisión de Coparticipación Federal de Impuestos, *Nota técnica...*, op. cit., págs. 20-30.

<sup>58</sup> Oficina de Presupuesto del Congreso, op. cit., 2025, pág. 6.

(...) Esas transferencias no automáticas para la provincia de Buenos Aires significaron recuperar entre tres y cuatro puntos en el esquema de coparticipación federal, es decir, de recibir aproximadamente un 20% de la distribución de recursos, la provincia de Buenos Aires pasa a recibir cerca del 25%, el 24% en algunos años. Claramente son compensaciones muy parciales con relación al esquema de coparticipación. (...)

A lo que llegamos es muy interesante: si la provincia de Buenos Aires, con sus indicadores en términos de lo que representa en el mapa del país, estuviera inserta en el sistema de federal de Estados Unidos, en el sistema de coparticipación de Estados Unidos, recibiría del sistema de coparticipación un 39% de la recaudación federal, de la recaudación nacional; si estuviera inserta en el sistema federal de México, recibiría el 38,7%; en Italia el 35%; en Brasil el 28%; en España el 27.5%. Es decir que en todos los casos que analizamos los repartos siempre siguen criterios objetivos, en todos los casos siempre la población tiene un peso”<sup>59</sup>.

Esta exposición del gobierno de Buenos Aires nos pone delante una de las principales características del federalismo argentino: la no correspondencia fiscal. Es decir, el gasto provincial de varias jurisdicciones depende más de lo que les transfiere Nación a las provincias que de lo que estas recaudan.

## VI. La evolución normativa de regalías hidrocarburíferas

El derecho colonial nace con el *principio regalista*: los minerales y las minas eran considerados del dominio eminente privado de la Corona y el rey les concedía el dominio

útil a sus vasallos pues no podía explotarlas por sí mismo, pese a que conservaba el poder de controlar qué sucedía en ellas y a recibir tributo<sup>60</sup>. Tras la revolución de mayo y el proceso de independencia de las provincias del Río de la Plata, el pueblo de la Nación es sucesor universal de la monarquía española sobre los territorios reales<sup>61</sup>. La constitución nacional 1853/1860 no se pronunció sobre la titularidad de los recursos naturales, pero separó el código civil y el código de minería<sup>62</sup>. En este último se mantuvo el

<sup>60</sup> Carbajales, J. J., *Historia jurídica de los hidrocarburos*, Buenos Aires, Edunpaz, 2025, p. 37.

<sup>61</sup> Carbajales, op. cit., p. 39. En el feudalismo tardío, la enfiteusis aparece como una forma jurídica extendida que sucede o convive con la servidumbre. Véase: Campagne, Fabián, *Feudalismo tardío y revolución*, Buenos Aires, Prometeo, 2005. El sistema feudal se basa en la multiplicidad de soberanías privadas, en el que el señor feudal conservaba para sí el poder jurisdiccional o de ban. Los reyes medievales eran *primus inter pares*, condición que va cambiando lentamente en la edad moderna con la concentración de la renta feudal en el Estado. Véase al respecto: Anderson, Perry, *El estado absolutista*, México, Siglo XXI, 1998 (1974). Duby, George, *Guerreros y Campesinos*, México, Siglo XXI, (1973). En el caso del Río de la Plata, el rey, en tanto soberano privado, posee el dominio eminente sobre la tierra y sus vasallos poseen el dominio útil, que les permite entre otras cosas, arrendarla a capitalistas. El proceso iniciado en 1810 inicia una revolución burguesa encabezada por la burguesía terrateniente y los comerciantes anti monopolio español. Véase al respecto: Harari, F. *La Contra*, Buenos Aires, Ediciones RyR, 2005. Harari, F., *Hacendados en armas*, Buenos Aires, RyR, 2009. Con la consolidación del capitalismo en la región del Río de la Plata, el dominio eminente privado del rey es transformado en el dominio eminente público en cabeza del pueblo de la Nación Argentina. La enfiteusis que era un derecho real feudal se transforma en un derecho público que da fundamento a la soberanía territorial (el dominio privado de la Nación es un dominio público que priva a otras naciones de controlar lo que posee la comunidad nacional).

<sup>62</sup> Vélez Sarsfield dice en la nota al artículo 2507 del Código Civil Argentino de 1869: “Muchos autores dividen la propiedad en la propiedad

<sup>59</sup> López, Pablo, “ Los desafíos del desarrollo de la economía argentina y la provincia de Buenos Aires. La cuestión del federalismo fiscal”, en *EC-Revista de Administración y Economía* Nº 8, UNPaz, noviembre de 2024.

principio regalista y se reemplazó al rey por el dominio privado de la nación o de las provincias<sup>63</sup>. El viejo soberano rey tenía el poder de cobrar regalías mineras. Ahora el nuevo soberano es la Nación y a través del Estado otorga concesiones sobre las minas y recauda regalías. En la década de 1930, con YPF en desarrollo, aparece la Ley de Hidrocarburos n° 12.161 (1935) que inició la diferenciación de la concesión minera de la concesión de hidrocarburos.

El Código de Minería (1886) concebía “el derecho de propiedad minera en forma absoluta, exclusiva y perpetua, enajenable y sometida a determinadas condiciones sobre la mina”<sup>64</sup>, pero esto era problemático para petróleo y gas. A partir de la Ley 17.319 (1967), la concesión hidrocarburífera se da con “el derecho de explotar los hidrocarburos (arts. 4, 27 y 30) por tiempo determinado, sometido a determinadas condiciones que el concesionario solo puede ceder con la conformidad de la autoridad de aplicación. (arts. 72 a 75)”<sup>65</sup>. La Ley 17.319, establece que las regalías serían del 12% para hidrocarburos líquidos extraídos en boca de pozo (art. 59) y para gas natural por volumen extraído y efectivamente aprovechado (art. 62). En ambos casos, podían reducirse hasta el 5% por productividad, condiciones y ubicación de

---

soberana del Estado y en la propiedad del derecho civil, en otros términos, en dominio eminente y dominio civil. La Nación tiene el derecho de reglamentar las condiciones y las cargas públicas de la propiedad privada. El ser colectivo que se llama Estado tiene respecto de los bienes que están en su territorio, un poder, un derecho superior de legislación, de jurisdicción y de contribución, que aplicado a los inmuebles, no es otra cosa que una parte de la soberanía territorial interior. A este derecho del Estado, que no es un verdadero derecho de la propiedad o dominio, corresponde el deber de los propietarios de someter sus derechos a las restricciones necesarias al interés general, y de contribuir a los gastos necesarios a la existencia, o al mayor bien del Estado”.

<sup>63</sup> Carbajales, op. cit., pág. 45.

<sup>64</sup> Carbajales, op. cit., pág. 92.

<sup>65</sup> Carbajales, op. cit., págs. 92-93

los pozos. Para el caso de hidrocarburos extraídos en el período de exploración, la regalía sería del 15% (art. 21) salvo que los mismos fueran usados para las necesidades de explotaciones y exploraciones (art. 63).

En 1994, la Constitución Nacional declara que el dominio originario de los recursos naturales pertenece a las provincias (art. 124). El decreto 1955/1994 impone que “cuando se publicara dicha legislación relativa a la ‘federalización’ de los hidrocarburos, operaría la transferencia definitiva del dominio respecto de tales áreas. Se trataba de permisos y concesiones otorgados por la nación pero que en adelante serían remitidos, a modo de traspaso, a las provincias productoras. Además, disponía que estas participarían junto con el Estado nacional en el proceso licitatorio y de selección para la adjudicación de permisos de exploración (arts. 3° y 4°). Lo que se exceptuaba de la transferencia eran las áreas costa afuera (off shore) situadas a una distancia mayor de 12 millas marinas medidas desde las líneas de base reconocidas por la legislación vigente”<sup>66</sup>.

En 2003, el DNU 546/2003 establece que “las autoridades Concedentes o de Aplicación Provinciales elaborarán los Pliegos de licitación correspondientes y celebrarán los concursos públicos y todos los actos necesarios (...) de acuerdo con su propia legislación en la medida en que sea compatible con la legislación nacional vigente” (art. 4). Pero, aclara dos cosas importantes sobre qué pueden hacer las provincias y qué puede hacer Nación. Primero, “el Poder Ejecutivo Nacional continuará ejerciendo las facultades emergentes de los Artículos 2° y 3° de la Ley N° 17.319. Los Estados Provinciales no podrán otorgar concesiones de transporte que abarquen DOS (2) o más Provincias o que tengan como destino la exportación” (art. 6). Segundo, que “los permisos de

---

<sup>66</sup> Carbajales, op. cit., págs. 215-216.

exploración y concesiones de explotación y de transporte de hidrocarburos otorgados por el Poder Ejecutivo Nacional sobre áreas o yacimientos localizados en las Provincias, continuarán en jurisdicción nacional hasta el dictado de la ley modificatoria de la Ley N° 17.319” (art. 8). Así el Estado Nacional continúa ejerciendo la política energética federal, en especial, exploración, explotación y transporte, y las provincias pueden otorgar permisos y conexiones, resolver conflictos y exigir cánones y regalías, entre otras funciones<sup>67</sup>.

En 2006 se sanciona la Ley 26.197 que sustituye la Ley 17.319 (1967). Se indica que “las regalías hidrocarburíferas correspondientes a los permisos de exploración y concesiones de explotación de hidrocarburos en vigor al momento de entrada en vigencia de la presente ley, se calcularán conforme lo disponen los respectivos títulos (permisos, concesiones o derechos) y se abonarán a las jurisdicciones a las que pertenezcan los yacimientos” (art. 2).

En 2014, la Ley 27.007 (recursos no convencionales) dice que los “proyectos de Producción Terciaria, Petróleos Extra Pesados y Costa Afuera que por su productividad, ubicación y demás características técnicas y económicas desfavorables, y que sean aprobados por la Autoridad de Aplicación y por la Comisión de Planificación y Coordinación Estratégica del Plan Nacional de Inversiones Hidrocarburíferas, podrán ser pasibles de una reducción de regalías de hasta el cincuenta por ciento (50%) por parte de la Autoridad de Aplicación provincial o nacional, según corresponda” (art. 6).

Asimismo, remarca que “El concesionario de explotación pagará mensualmente al Concedente, en concepto de regalía sobre el producido de los hidrocarburos líquidos extraídos en boca de pozo, un porcentaje

del doce por ciento (12%). Idéntico porcentaje del valor de los volúmenes extraídos y efectivamente aprovechados, pagará mensualmente la producción de gas natural, en concepto de regalía. Para el pago de esta regalía el valor del gas será fijado conforme al procedimiento indicado para el petróleo crudo en el artículo 61. El pago en especie de esta regalía sólo procederá cuando se asegure al concesionario una recepción de permanencia razonable. En ambos casos el Poder Ejecutivo nacional o provincial, según corresponda como autoridades concedentes, podrá reducir la misma hasta el cinco por ciento (5%) teniendo en cuenta la productividad, condiciones y ubicación de los pozos. Asimismo, en caso de prórroga, corresponderá el pago de una regalía adicional de hasta tres por ciento (3%) respecto de la regalía aplicable al momento de la primera prórroga y hasta un máximo total de dieciocho por ciento (18%) de regalía para las siguientes prórrogas. En los casos de las concesiones de explotación referidas en el último párrafo del artículo 35, corresponderá el pago de una regalía total que no podrá superar el dieciocho por ciento (18%). Por la realización de las actividades complementarias de explotación convencional de hidrocarburos, a las que se hace referencia en el artículo 27 bis de la presente ley, a partir del vencimiento del período de vigencia de la concesión oportunamente otorgada y dentro de la Concesión de Explotación No Convencional de Hidrocarburos, la Autoridad de Aplicación podrá fijar asimismo una regalía adicional de hasta tres por ciento (3%) respecto de la regalía vigente hasta un máximo de dieciocho por ciento (18%) según corresponda conforme al mecanismo establecido en el artículo 35. Las alícuotas de regalías previstas en el presente artículo serán el único mecanismo de ingreso sobre la producción de hidrocarburos que percibirán las jurisdicciones titulares del

<sup>67</sup> Carbajales, op. cit., pág. 218.

dominio de los hidrocarburos en su carácter de Concedentes” (art. 16).

Además, “El Poder Ejecutivo nacional o provincial, según corresponda, como autoridad Concedente, podrá reducir hasta el veinticinco por ciento (25%) el monto correspondiente a regalías aplicables a la producción de hidrocarburos y durante los diez (10) años siguientes a la finalización del proyecto piloto, en favor de empresas que soliciten una Concesión de Explotación No Convencional de Hidrocarburos, en los términos del artículo 27 bis de la ley 17.319 y sus modificatorias, dentro de los treinta y seis (36) meses a contar de la fecha de vigencia de la presente ley” (art. 28).

Finalmente, debemos mencionar los cambios introducidos por la Ley “Bases” (N° 27.742). En su artículo 125 modifica el art. 47 de la Ley de Hidrocarburos (N° 17.319). Cuando se llama a licitación, la autoridad provincial (o nacional si corresponde) debe armar un pliego en base a un modelo elaborado entre la provincia y la Secretaría de Energía de la Nación. A su vez, este modelo debe contener:

1. Condiciones y garantías,
2. Las inversiones mínimas necesarias,
3. Los “mecanismos de ajustes de las regalías que se consideren convenientes, los que podrán considerar para su formulación la totalidad de las inversiones realizadas, los ingresos obtenidos y los gastos operativos incurridos, entre otras variables. La evaluación de ofertas tendrá en cuenta el valor total del proyecto, incluyendo las regalías ofertadas, inversiones comprometidas y producción asociada conforme lo establecido en el pliego respectivo. Los oferentes competirán en el valor de la regalía sobre un valor base del quince por ciento (15%), que regirá el proyecto en cualquiera de sus etapas. La regalía a ofertar se identificará como el quince por ciento (15%)+‘X’. Dicho término

‘X’ se establece en un porcentaje (%) a exclusiva elección del oferente, el que podrá ser negativo”<sup>68</sup>.

Esto último genera un problema: “en la nueva ley se establece, como mínimo, el 15%, lo que pareciera un avance. Pero al mismo tiempo se dispuso que ese porcentaje será definido a discreción del oferente cuando una provincia convoca a licitación de una nueva concesión. ¿Esto qué significa? Que las empresas pueden ponerse de acuerdo para ofertar por debajo de ese 15% y la provincia deberá aceptarlo. Y si no lo hace, será demandada en un juicio en el tribunal arbitral del Ciadi, dependiente del Banco Mundial, cuyos antecedentes son dictar sentencias a favor de las empresas”<sup>69</sup>.

## VII. La evolución reciente de las regalías hidrocarburíferas provinciales

El peso de las regalías hidrocarburífera sobre el PBI es muy pequeño: menor al 0,5% del PBI. No obstante, puede observarse una leve tendencia al alza en los últimos años:

**(Ver gráfico 3 al final del texto)**

Por otro lado, si observamos el peso de las regalías sobre los ingresos provinciales totales, el peso no llega al 3% y se mantiene la tendencia alcista un poco más pronunciada:

**(Ver gráfico 4 al final del texto)**

El peso de las regalías se vuelve relevante para las provincias que producen petróleo y gas y la tendencia alcista es aún más marcada. La leve caída de 2020 que se

<sup>68</sup> Véase: Romano, Francisco, “Ley Bases: Análisis crítico de las reformas a la Ley de Hidrocarburos”, 15 de agosto de 2024, disponible en <https://pagbam.com/articulos/ley-bases-analisis-critico-de-las-reformas-a-la-ley-de-hidrocarburos-2/> (fecha de consulta: 1/9/2025).

<sup>69</sup> Zaiat, Alfredo, “Las penas son de nosotros, el petróleo y el gas son ajenos”, op. cit.

observa en todas las gráficas obedece a la pandemia del Covid 19:

**(Ver gráfico 5 al final del texto)**

En relación con el peso relativo de las regalías en cada provincia, cambia en función del hidrocarburo. Hay diez provincias que reciben regalías por hidrocarburos. Respecto al petróleo crudo, pueden dividirse en dos grupos. El primer grupo reúne a las cuatro provincias que más recaudan: Chubut, Neuquén, Santa Cruz y Mendoza. El segundo grupo reúne a las restantes que recaudan mucho menos: Río Negro, La Pampa, Tierra del Fuego, Salta, Formosa y Jujuy. En el caso del primer grupo podemos ver la siguiente tendencia:

**(Ver gráfico 6 al final del texto)**

Se hace evidente que Neuquén está creciendo en su recaudación de regalías sobre todo a partir de 2020. Esto está mostrando un cambio introducido por la explotación de petróleo no convencional en Vaca Muerta. Miremos a continuación la situación con el gas natural en las mismas cuatro provincias con más regalías:

**(Ver gráfico 7 al final del texto)**

El crecimiento de las regalías que recauda Neuquén sobre el resto de las provincias es evidente en shale gas también. No obstante, si excluimos a Neuquén de la gráfica, podemos observar que también se destaca Santa Cruz:

**(Ver gráfico 8 al final del texto)**

En materia de regalías por gas licuado de petróleo (GLP) se destacan las provincias de Neuquén, Tierra del Fuego, Santa Cruz y Río Negro.

**(Ver gráfico 9 al final del texto)**

Luego, tenemos regalías por gasolinas y condensados:

**(Ver gráfico 10 al final del texto)**

Aquí podemos observar que Neuquén siempre ha estado por encima del resto y que desde 2020 tiene una tendencia de crecimiento acelerada en regalías. Por debajo se destacan Salta y Tierra del Fuego.

En 2024, las regalías constituyen el 31% de los ingresos de Neuquén, el 19% para Chubut, el 18% para Santa Cruz, el 5% para Mendoza y Tierra de Fuego, el 4% para Río Negro y el 1% para La Pampa y Salta<sup>70</sup>.

En el mensaje de la ley de presupuesto de Neuquén para 2025, el gobernador contempla que el 40% de los ingresos totales estarían cubiertos por las regalías<sup>71</sup>. Allí se informa que: “Los recursos totales estimados para el año 2025 ascienden a \$ 5,9 billones, correspondiendo \$ 5,8 billones (98,8%) a recursos corrientes y \$ 73.036 millones (1,2%) a recursos de capital. Dentro de los recursos corrientes, el 48% corresponde a recursos tributarios que ascienden a \$ 2,8 billones. La participación de los recursos tributarios nacionales dentro del total de tributarios es del 34%, dejando así el restante 66% restante a los tributarios provinciales. Los recursos tributarios de origen provincial: la previsión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB) para el año 2024 es de \$ 1,7 billones. La correspondiente al Impuesto a los Sellos

<sup>70</sup> Oficina de Presupuesto del Congreso, *Regalías hidrocarburíferas. Acumulado a mayo de 2025*, Congreso de la Nación Argentina, mayo de 2025. Disponible en [https://opc.gob.ar/download/44904/?tmstv=1753221586\\_\\_](https://opc.gob.ar/download/44904/?tmstv=1753221586__) (fecha de consulta: 1/9/2025). Una observación metodológica. Los datos de regalías de la Secretaría de Energía y la OPC pueden diferir de lo informado por las provincias en el Esquema AIF.

<sup>71</sup> En base al *Mensaje del Proyecto de Ley de Presupuesto de la Provincia de Neuquén de 2025*, p. 47. Disponible en <https://www.economianqn.gob.ar/contenido/file/10872> (fecha de consulta: 1/9/2025). Pueden verse los proyectos de presupuesto de la provincia desde 2003 en adelante en <https://www.economianqn.gob.ar/contenido/institucional/presupuestos-provinciales> (fecha de consulta: 1/9/2025).

asciende a \$ 84.615 millones y al Impuesto Inmobiliario a \$ 46.709 millones. La participación de cada uno de ellos en el total de tributarios provinciales es de: 92,9%, 4,6% y 2,5% respectivamente. Los recursos no tributarios representan el 45% de los recursos corrientes y ascienden a \$ 2,6 billones. Las regalías de gas, petróleo e hidroeléctricas explican el 93% de los ingresos no tributarios y ascienden, en conjunto, a \$ 2,4 billones”<sup>72</sup>.

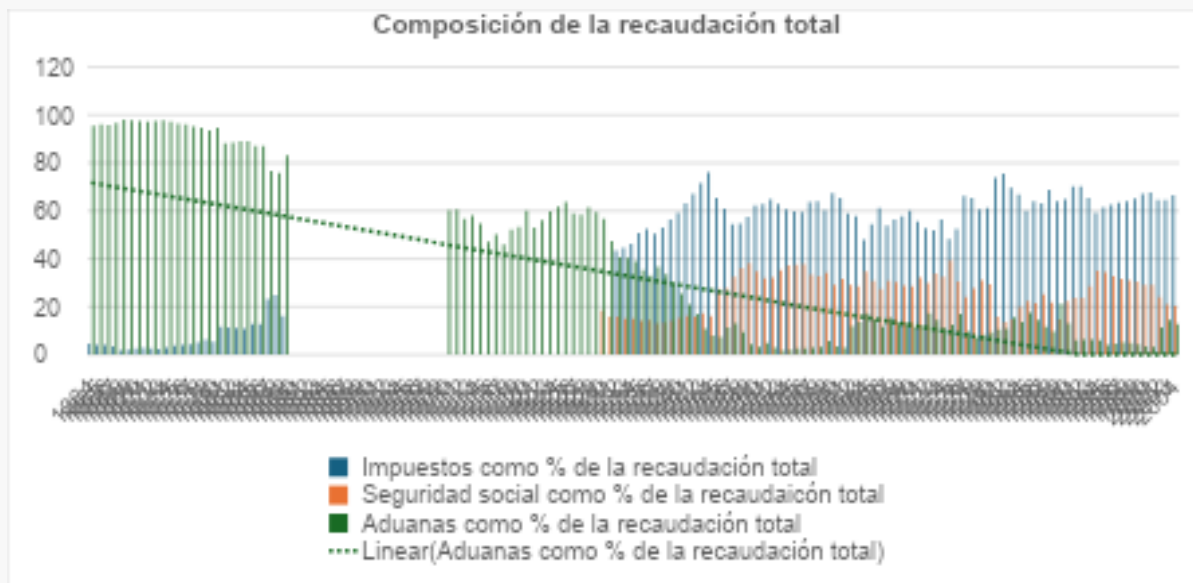
### **VIII. A modo de cierre**

En este texto hemos realizado una primera aproximación descriptiva a la cuestión de la renta de la tierra y las regalías. La sociedad argentina se ha desarrollado al calor de los vaivenes de la renta de la tierra. Mientras la misma tuvo un peso sustantivo, la Nación se sostuvo sobre los impuestos aduaneros. La pérdida de su peso coincide con el avance de la Nación sobre impuestos en el mercado interno y la aparición de la coparticipación. Las provincias se volvieron fuertemente dependientes de los recursos coparticipables. La región central (Buenos Aires, Santa Fe, Córdoba, Mendoza, Entre Ríos) aparece como la generadora del excedente económico que sostiene al resto del país. La formación del Estado Federal ha tenido a estas provincias como los sujetos políticos preponderantes.

Este desarrollo provisorio nos permite elaborar una cuestión exploratoria para siguientes trabajos: si la aparición de la explotación de hidrocarburos no convencionales implica una primera apropiación de una nueva renta hidrocarburífera a nivel de los gobiernos locales que no se traduce aún en una renta sustancial apropiada por el Estado Nacional, ¿esto podría darle más potencia política en la disputa federal a las provincias que se benefician de este hecho?

---

<sup>72</sup> Mensaje del Proyecto de Ley de Presupuesto de la Provincia de Neuquén de 2025, págs. 45-46.

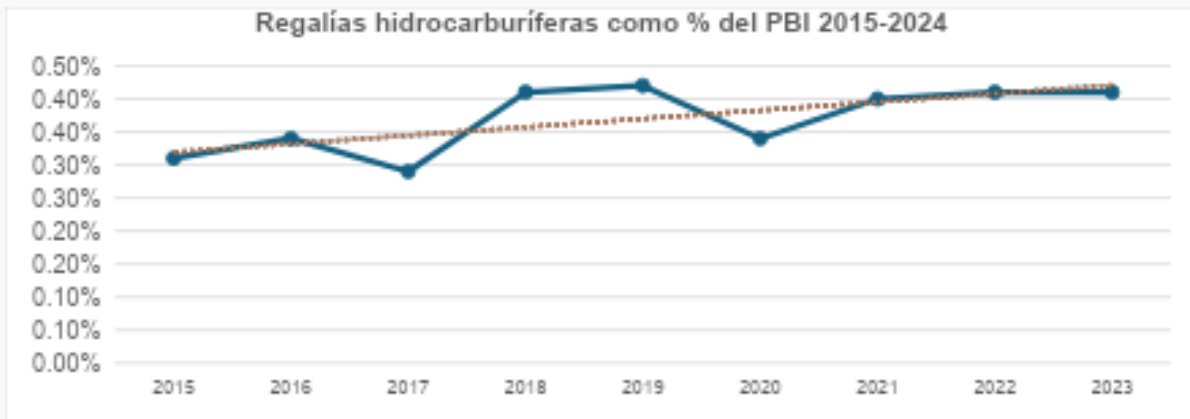
**Gráfico 1:**

Fuente: en base a Ferreres, O., *Dos siglos de economía argentina*, Buenos Aires, El Ateneo, 2005, Capítulo 6. Cuadros 6.1.1, págs. 483-485. En esta publicación no hay datos de Aduana para los años 1890 a 1909. Los datos de seguridad social arrancan en 1930. Para impuestos, no está la información entre 1890 y 1931.

**Gráfico 2:**

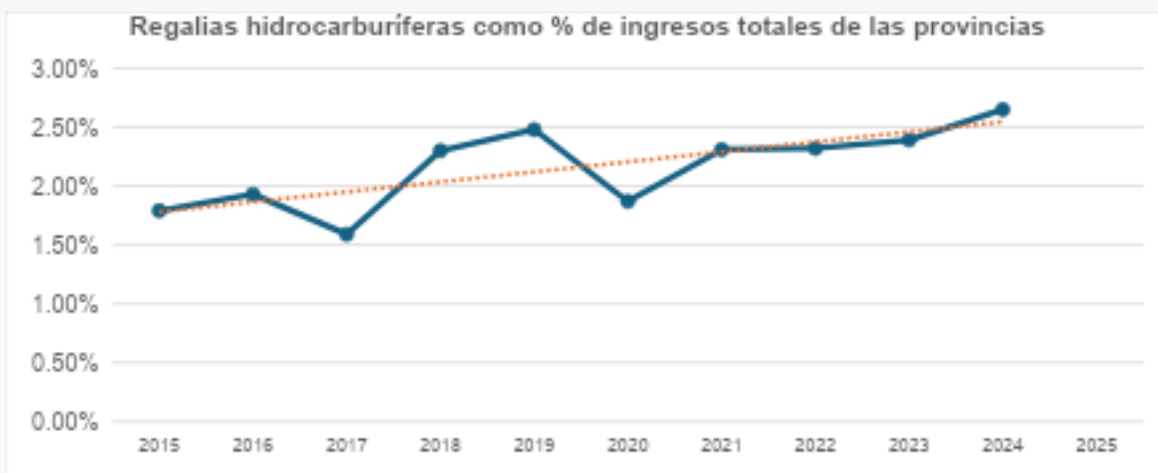
Fuente: Centrángolo, O. y Juan Pablo Jiménez, "Las relaciones entre niveles de gobierno en Argentina", en Revista de la CEPAL Nº 84, 2004, disponible en <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/3e35b381-1596-4a94-acf7-717434ba9744/content> (fecha de consulta: 1/09/2025).

**Gráfico 3:**

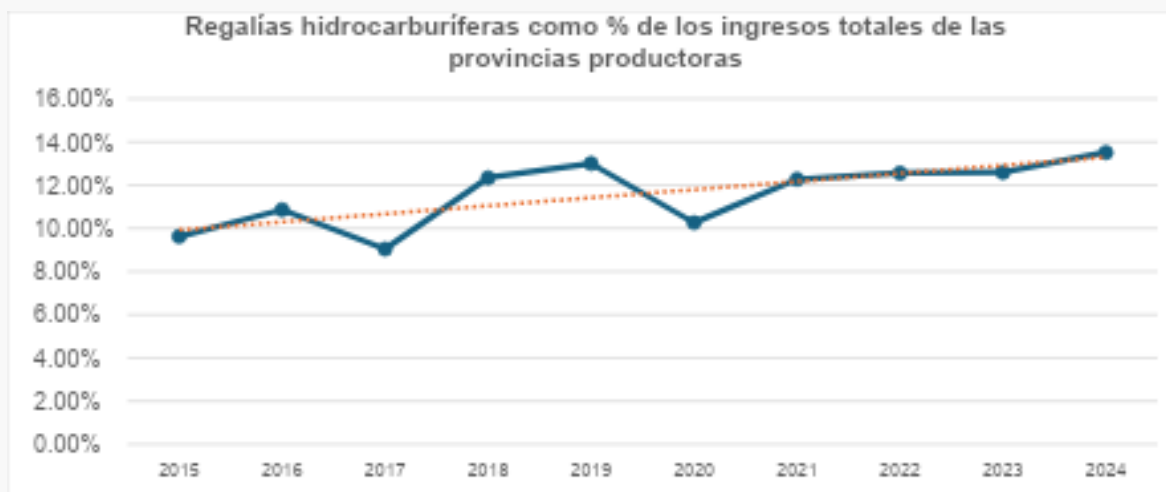


Fuente: En base a datos de la Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación, 2025, disponible en: <https://opc.gob.ar/federalismo-fiscal> (fecha de consulta: 1/9/2025).

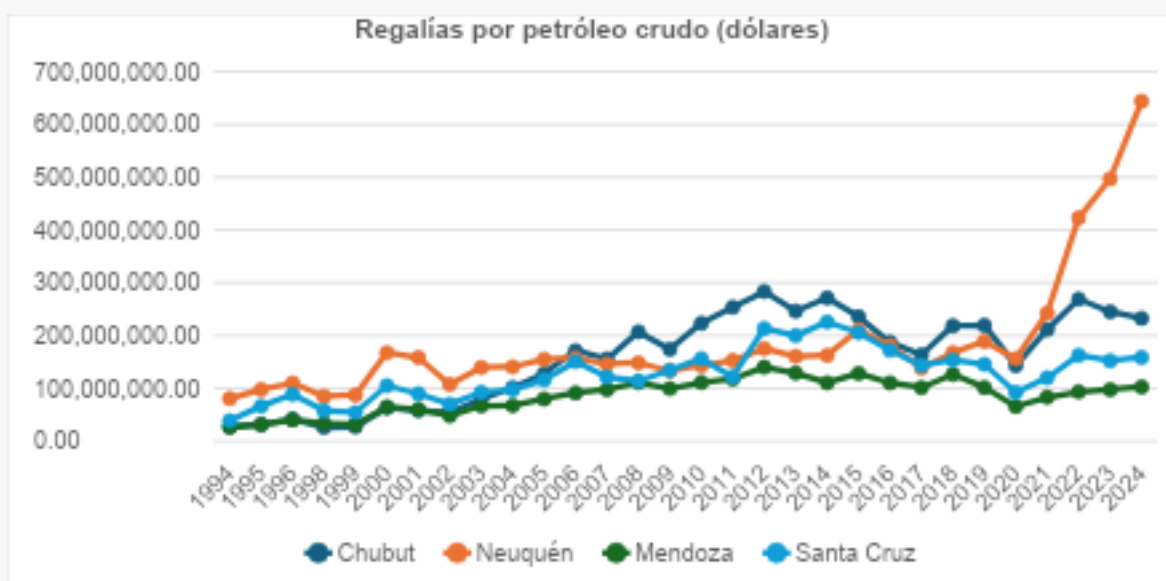
**Gráfico 4:**



Fuente: En base a datos de la Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación, 2025, <https://opc.gob.ar/federalismo-fiscal> (fecha de consulta: 1/9/2025).

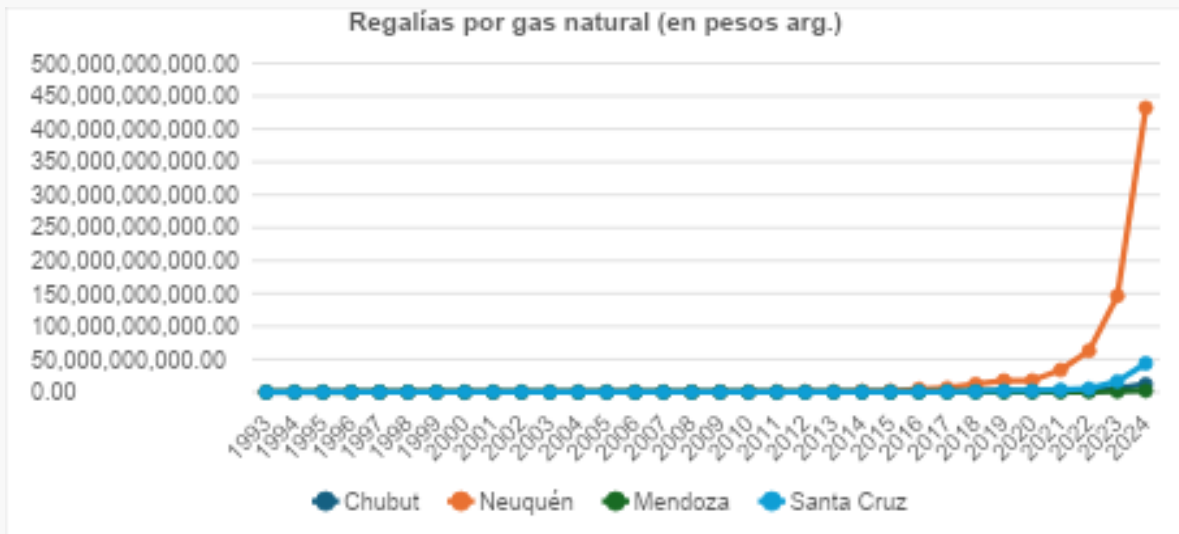
**Gráfico 5:**

Fuente: En base a datos de la Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación, 2025, disponible en: <https://opc.gob.ar/federalismo-fiscal> (fecha de consulta: 1/9/2025).

**Gráfico 6:**

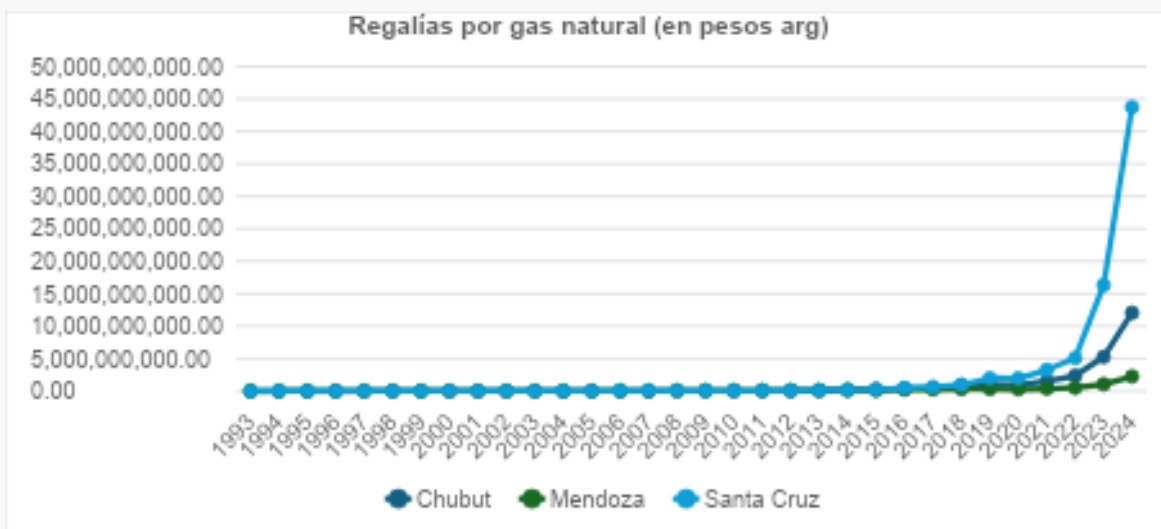
Fuente: Elaboración propia en base a Secretaría de Energía. Presidencia de la Nación. Ver el sitio <https://www.energia.gob.ar/contenidos/verpagina.php?idpagina=3181> (fecha de consulta: 1/9/2025).

Gráfico 7:

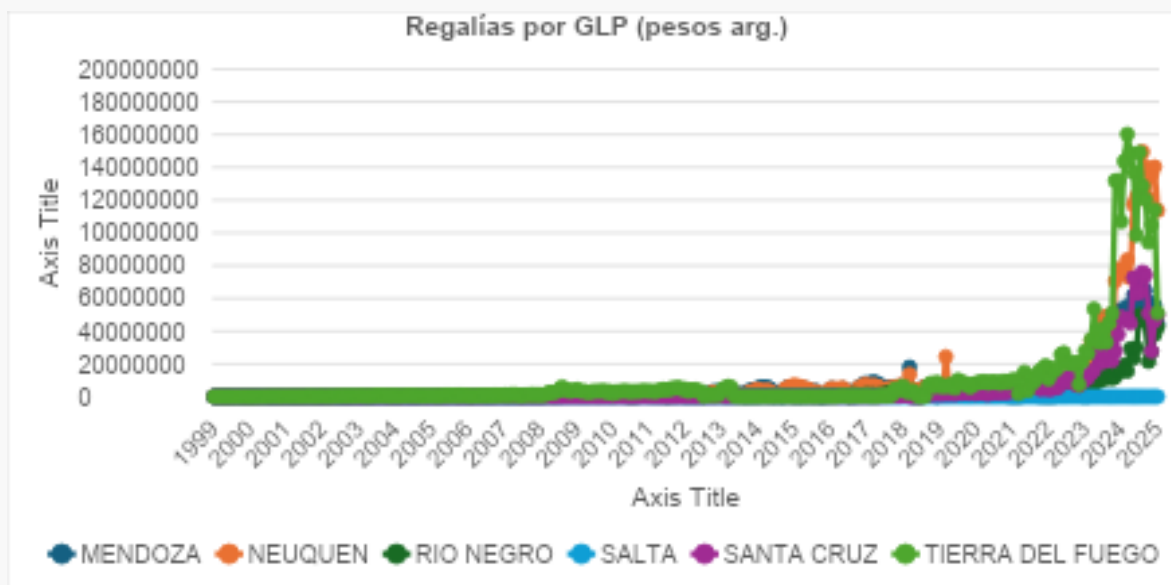


Fuente: Elaboración propia en base a Secretaría de Energía. Presidencia de la Nación. Ver el sitio <https://www.energia.gob.ar/contenidos/verpagina.php?idpagina=3181> (fecha de consulta: 1/9/2025).

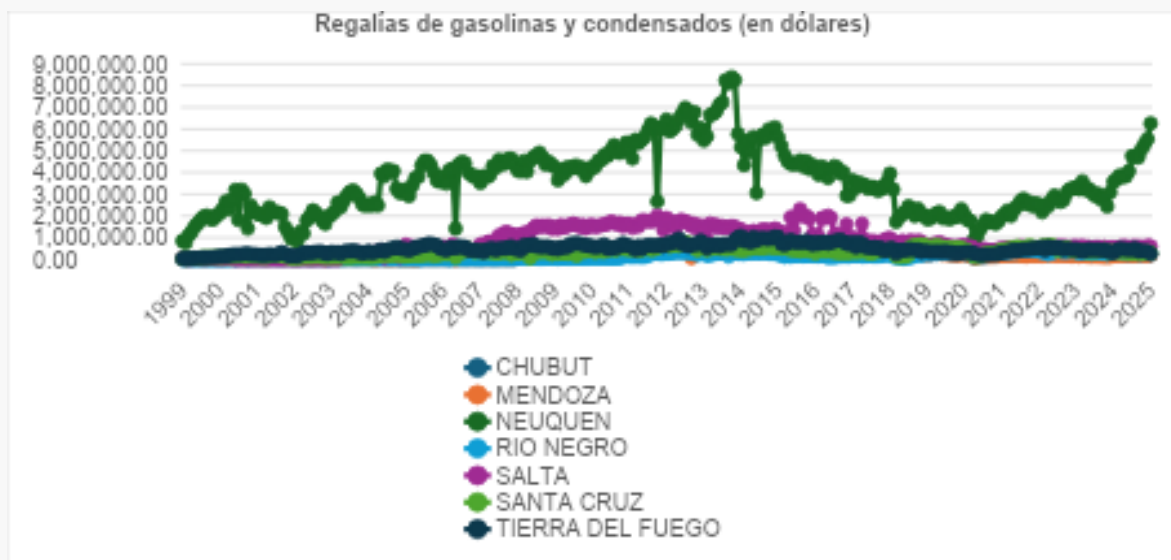
Gráfico 8:



Fuente: Elaboración propia en base a Secretaría de Energía. Presidencia de la Nación. Ver el sitio <https://www.energia.gob.ar/contenidos/verpagina.php?idpagina=3181> (fecha de consulta: 1/9/2025).

**Gráfico 9:**

Fuente: Secretaría de Energía. Presidencia de la Nación. Ver el sitio <https://www.energia.gob.ar/contenidos/verpagina.php?idpagina=3181> (fecha de consulta: 1/9/2025).

**Gráfico 10:**

Fuente: Elaboración propia en base a Secretaría de Energía. Presidencia de la Nación. Ver el sitio <https://www.energia.gob.ar/contenidos/verpagina.php?idpagina=3181> (fecha de consulta: 1/9/2025).

## EL INSTRUMENTO COMO OBJETO DEL IMPUESTO DE SELLOS. COMENTARIOS Y REFLEXIONES A PARTIR DE NUEVOS PRONUNCIAMIENTOS DE LA CORTE

Rubén Horacio Malvitano

En el marco de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 (LCFI), las Provincias y la CABA se comprometieron a que el impuesto de sellos sólo pueda recaer sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras (art. 9, inciso b, ap. 2).

De estas tres manifestaciones, recorreremos algunas cuestiones que hacen a la primera; esto es, a la que se ampara en la noción del principio instrumental como disparador del hecho imponible.

Como se reiterará más adelante, la mencionada norma legal tuvo como propósito fijar las pautas caracterizadoras del gravamen a fin de restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, en vistas a obtener un mínimo de homogeneidad<sup>1</sup>.

El celo del legislador en la materia lo llevó incluso a definir qué debe entenderse —a efectos de su gravabilidad—, por instrumento: *“...toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con*

*prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”*.

¿Por qué se grava el instrumento? Por ser la prueba fehaciente de la consagración de una relación jurídica entre las partes.

La CSJN ha mantenido una orientación muy marcada y estricta alrededor de la figura instrumental. Es que a pesar de los claros antecedentes en la materia y al esfuerzo consagrado por la LCFI dirigida a evitar los excesos, las jurisdicciones en muchos casos han pretendido hacer un uso extensivo de aquella, lo que ha generado —y aún hoy lo sigue haciendo—, situaciones que debieron ser resueltas por el Alto Tribunal.

Aunque son innumerables los casos que podrían citarse, en esta oportunidad nos referiremos a los pronunciamientos más recientes en la materia.

Así destacamos un caso en el que se analizó la pretensión fiscal de gravar solicitudes de adhesión a planes de ahorro para fines determinados firmados y presentados por sujetos deseosos de ser parte de aquellos<sup>2</sup>.

La Corte señaló al respecto que esa pretensión estaba en pugna con la obligación asumida por la provincia en el marco del art. 9, inciso b, ap. 2, de la LCFI. En su opinión no existe instrumento, ya que los firmantes sólo requieren que la empresa los incorpore a un grupo cuya conformación

<sup>1</sup> A este respecto remitimos al lector al Capítulo 3 de la obra del autor: *El impuesto de sellos*, Errepar, 2da. edición, 2020.

<sup>2</sup> CSJN, “Volkswagen S.A. de ahorro para fines determinados c/Provincia de Tierra del Fuego y otro s/contencioso administrativo”, CSJ 2154/2017, 2/7/2024.

está sujeta a que se admita una determinada cantidad de solicitudes según el plan. De modo tal, no puede sostenerse que los documentos revistan por sí mismos, y con la mera firma de los solicitantes los caracteres de un título jurídico con el cual se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones allí pactadas, ni mucho menos atribuir al interesado el carácter de comprador.

En el mismo contexto de negocios, llegó al ámbito de la Procuración el caso de solicitudes de adhesión suscriptos por interesados a incorporarse a un círculo de inversores para ahorro dirigido a la adjudicación de vehículos.

Al margen de otros argumentos, el contribuyente considera que no existe en los formularios suscriptos la característica de la autosuficiencia que requieren las normas aplicables para que se dispare la obligación impositiva. Aunque sin pronunciarse sobre el fondo, el Dictamen se inclinó por aceptar la competencia originaria de la Corte<sup>3</sup>.

En la esfera del TFA de la Pcia de Buenos Aires (PBA) se planteó una situación semejante; esto es, de ofertas de préstamos que podían ser o no aceptadas por quien las recibía; destacándose que la firma inserta por el receptor de aquellas sólo indicaba que dicha parte tomaba conocimiento sin que ello implicara aceptación.

La mayoría sostuvo que el hecho imponible no se configura cuando, tratándose de contrataciones entre presentes, la oferta y su aceptación se encuentran formalizadas en instrumentos por separado, careciendo la primera de los caracteres de un título jurídico con el que

pueda exigirse el cumplimiento. Concluyéndose que no existe instrumento en los términos de la LCFI y que las ofertas de mutuo objeto del caso no reúnen los requisitos previstos por la ley, toda vez que su cumplimiento está sujeto a su aceptación para luego depositar el dinero en la cuenta del mutuario; de lo que deriva la improcedencia de la pretensión fiscal ya que se aplicaría el gravamen sobre una oferta que carece de la autosuficiencia requerida para el cumplimiento de las obligaciones que la integran<sup>4</sup>.

Volviendo al ámbito de la Corte, el Tribunal Cintero se involucró en el análisis de una figura frecuentemente utilizada para regular las relaciones comerciales: la de los denominados “contratos reglamento” (*framework agreements*; *Indefinite delivery/Indefinite quantity – IDIQ*)<sup>5</sup>.

Se refirió este caso a contratos de concesión comercial firmados en 2005 y

---

<sup>4</sup> TFA PBA, Sala I, “Asian Bistro Argentina S.R.L.”, 10/3/2022. La minoría —Dra. Cisneros— sostuvo la gravabilidad en base a que oferta y aceptación eran contemporáneas por haberse realizado el mismo día sin que exista constancia de diferencia horaria, así como al hecho de que ambos documentos se encuentran impresos en el mismo tipo de papel y con igual identificación y tipografía (logo); todo lo cual lleva a concluir que se estaba ante un documento único alcanzado por el tributo. Máxime cuando se hace referencia expresa a reuniones previas, lo cual lleva a presuponer que es —en esa fecha—, en la que se concreta el acuerdo de voluntades. Nos permitimos disentir con esta conclusión por entender que se aparta del carácter objetivo del gravamen, ya que pareciera ampararse más en la operación propiamente dicha que en su instrumentación que —como incluso se admite—, deriva de dos documentos y no de un único como se termina presumiendo forzosamente.

<sup>5</sup> CSJN, “Toyota Argentina S.A. c/Provincia de Misiones-Dirección General de Rentas s/demanda contencioso administrativa”, Fallos: 347:1813, 21/11/2024. Sobre “contratos reglamento” remitimos al lector a nuestro artículo publicado en esta misma Revista, Año II, N° 2, Junio 2022, p. 44.

---

<sup>3</sup> Dictamen de la Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti, en la causa “Círculo de Inversores S.A.U. de Ahorro para Fines Determinados c/Pcia. de Entre Ríos - Administración Tributaria de Entre Ríos (ATER) s/incidente de medida cautelar”, 31/5/2021.

2009 entre una empresa automotriz y una sociedad concesionaria.

Del relato de los hechos surge que la actora interpuso una demanda contencioso administrativa contra la Provincia a fin de que se deje sin efecto la determinación de oficio realizada por el Fisco en concepto de impuesto de sellos respecto a ambos documentos.

En ese marco el Superior Tribunal de Justicia de Misiones rechazó la demanda confirmando la determinación de oficio recurrida, entendiendo que resultaba irrelevante que en los documentos no se hubiera estipulado la realización concreta de trabajos, obras o servicios, ni el valor económico de la contraprestación; rechazando la idea de que el fisco provincial hubiese tratado a los contratos de concesión como contratos de compraventa, señalando que aquel sólo empleó los comprobantes de las ventas realizadas a fin de determinar el monto de su base imponible presunta. Tampoco aceptó que el impuesto determinado se encontrara en pugna con lo dispuesto por la LCFI (art. 9, inciso b) por entender que no se trata de un gravamen análogo a uno nacional que no provoca un supuesto de doble imposición al no superponerse con otros impuestos nacionales como el IVA o el impuesto a las ganancias.

Frente a este panorama, la actora interpuso recurso extraordinario federal el que, denegado, originó su presentación en queja sosteniendo que,

- la determinación fiscal viola la LCFI al no gravar los contratos de concesión sino las compraventas de vehículos que subyacen en esos acuerdos, aunque estas no se encuentran instrumentadas;

- el impuesto reclamado resulta en los hechos un impuesto análogo al IVA;

- la determinación no cumplió con el principio de instrumentación que requiere que el título sea autosuficiente;

- la sentencia omitió considerar que los contratos de concesión en ninguna de sus cláusulas instrumentan compraventa alguna, sino el derecho del concesionario a comprar productos.

En primer lugar, es importante destacar que la Corte admitió la vía intentada por la actora sosteniendo que cuestiones de derecho público local *“admiten revisión en supuestos excepcionales cuando, como ocurre en autos, el criterio seguido por el fallo al aplicar normas locales conduce a un apartamiento inequívoco de su contenido y finalidad...y lo resuelto no encuentra fundamento sino en una exégesis inadecuada de la norma aplicable que la desvirtúa y vuelve inoperante...Tales vicios impiden considerar que la resolución apelada constituya una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias comprobadas de la causa...lo que impone su descalificación bajo la doctrina de la arbitrariedad de sentencias”*.

En su análisis el Alto Tribunal observa que el texto de los documentos regula la venta de productos al concesionario destacándose que éste último tendrá derecho a comprar productos del concedente, quien acuerda utilizar sus mejores esfuerzos para proveerlos al concesionario en las cantidades y clases que puedan serle requeridas; de hecho, ambas partes reconocen que de tiempo en tiempo determinados productos pueden no estar disponible en suficiente cantidad debido a factores que no están en control del concedente.

La sentencia concluye que la decisión de la instancia anterior *“resulta descalificable como acto jurisdiccional válido con arreglo a la doctrina sobre arbitrariedad de las sentencias...pues se sustenta únicamente en*

*el carácter oneroso del contrato de concesión, sin tener en consideración el requisito de la instrumentación establecido en el...Código Fiscal y en la LCFI, y de ese modo desvirtúa y vuelve inoperantes las citadas normas de derecho local”.*

Ciertamente causa sorpresa que la Corte deba recordar a esta altura las conclusiones a las que arribara en una buena cantidad de antecedentes que tienen muchos años, tales como<sup>6</sup>:

- *“la caracterización de instrumento a los fines del impuesto de sellos es la condición relevante establecida por la LCFI al determinar el marco dentro del cual pueden ejercerse las atribuciones provinciales, con el propósito de obtener un adecuado y equilibrado funcionamiento en el sistema de distribución, y alcanzar un reparto equitativo de la recaudación de los impuestos nacionales que conforman ese mecanismo”.*

- *la finalidad perseguida por el art. 9, inciso b, ap. 2 de la LCFI “es evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones para obtener un mínimo de homogeneidad y, asimismo, evitar la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados”.*

- *“el requisito de la instrumentación determina que no existe el hecho imponible por el impuesto de sellos si el acto en cuestión no se encuentra instrumentado,...para que pueda considerarse cumplido dicho requisito los documentos en cuestión deben ser autosuficientes en el sentido de que ‘pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos*

*que efectivamente realicen los contribuyentes”.*

Por eso no puede decirse que el pronunciamiento que venimos tratando sea portador de novedad alguna sino tan solo la ratificación (una más) de la férrea línea jurisprudencial seguida por el Alto Tribunal en la materia.

Entrando en mayores detalles la sentencia subraya que, de acuerdo con las cláusulas acordadas el concesionario contaba sólo con un “derecho a comprar” productos, “sujeto a disponibilidad de abastecimiento”, concluyendo que *“al no encontrarse instrumentadas las operaciones de compraventa de vehículos, repuestos y accesorios, ni las de prestación de servicios, no resulta posible exigir el impuesto de sellos respecto de ellas”.*

Una cuestión interesante sobre la que la sentencia hace hincapié es la metodología empleada para determinar la base imponible; concretamente el Fisco provincial estimó *“una venta mínima de diez (10) vehículos por mes durante la vigencia de cada instrumento”* y tomó el 5 % de ese monto *“para la cuantificación contractual de la venta de repuestos y accesorios y prestación de servicios posventa”.*

Sostiene la Corte, que determinar sobre una base presunta el impuesto no salva la ausencia de instrumentación de las operaciones; y que fundar la imposición exclusivamente en el carácter oneroso de los contratos de concesión resulta arbitrario puesto que prescinde del requisito de la instrumentación de los actos jurídicos que constituye una exigencia elemental del impuesto de sellos.

En otras palabras, se recurre a la lógica fundacional del hecho imponible del gravamen instrumental; esto es, que los elementos que lo conforman resultan ser la

---

<sup>6</sup> Remitimos al lector al Capítulo 10, op. cit. en la nota 1.

existencia de un **acto jurídico**, de carácter **oneroso**, debidamente **instrumentado**. A lo que obviamente corresponderá agregar la **territorialidad** (en cuanto a la identificación del sujeto activo titular del derecho a exigirlo).

En definitiva, el Alto Tribunal hace lugar a la queja declarando procedente el recurso extraordinario, dejando sin efecto la sentencia apelada; con costas.

Un aspecto de la sentencia que tampoco es novedoso por ser reiteración de pronunciamientos anteriores y por ampararse en las características intrínsecas del hecho imponible, es el relacionado con la existencia física del instrumento. Concretamente —señala el texto—: ... *“no pudiendo presumirse la existencia del instrumento aun cuando se pruebe que el contrato existe”*<sup>7</sup>. Aspecto este sobre el que volveremos más adelante.

En fecha más reciente volvió el Tribunal Cintero a pronunciarse en un caso similar al comentado y que involucrara a la misma jurisdicción. Concretamente, vinculado con documentación entre ausentes firmada entre concesionarios y una empresa automotriz<sup>8</sup>.

Arrancando con la cuestión procesal, se destaca que los ministros toman el pronunciamiento de la Procuradora que se expidiera en el sentido de que la sentencia del TSJ provincial resultaba descalificable como acto jurisdiccional válido con arreglo a la doctrina de la CSJN sobre arbitrariedad de las sentencias<sup>9</sup>. En este orden se afirma que *“si bien el análisis de compatibilidad de una norma local con la LCFI resulta como principio una materia ajena al recurso extraordinario federal, ello no implica*

*relevante a los superiores tribunales de llevar a cabo un examen suficiente y riguroso de la letra y el espíritu de esa norma de vital trascendencia, que dé respuesta a los planteos de los contribuyentes de forma coherente con el derecho intrafederal”*; a partir de lo cual se hizo lugar a la queja planteada por la actora declarándose procedente el recurso extraordinario.

Lo que fue materia de estudio por el Alto Tribunal fueron tres documentos generados a partir de la operatoria entre la automotriz y las concesionarias; esto es, un “Reglamento General” de carácter normativo y regulatorio de la relación comercial entre las partes; una “solicitud standard” elaborada por la actora para que las concesionarias se ofrecieran para desempeñar ese rol, que debía ser completada, firmada y presentada por aquellas a la automotriz, quien no tenía obligación de aceptarla en un plazo concreto. Y finalmente, las “órdenes de pedido” de los vehículos.

La postura del Fisco, convalidada por el TSJ, fue que la solicitud y el reglamento general suscriptos por las concesionarias suscriptos y enviados a la actora para su evaluación constituían un contrato de adhesión aceptados en forma ficta al proceder la empresa a la entrega de los vehículos al concesionario.

La línea argumental para concluir del modo indicado se amparó en que la redacción de la norma del Código Fiscal provincial sobre contratación entre ausentes vigente contemplaba expresamente su gravabilidad para el caso de aceptación tácita; entendiendo el TSJ que la legislación no violaba lo dispuesto por la LCFI *“toda vez que dicha ley convenio no establece que los instrumentos deban estar firmados por ambas partes, sino que únicamente requiere la existencia de una manifestación inequívoca de la voluntad que puede perfeccionarse aun de forma ficta”*.

<sup>7</sup> Remite a Fallos: 342:971.

<sup>8</sup> CSJN, “KIA Argentina SA c/DGR de la Pcia de Misiones s/demanda contencioso administrativa”, Fallos: 348:355, 29/5/2025.

<sup>9</sup> Dra. Laura Monti, 22/3/2023.

A partir de lo cual el Tribunal entendió que las disposiciones contractuales contenidas en el reglamento general determinaban que la solicitud de adhesión aceptada tácitamente por la actora reunía los caracteres de un título jurídico por el que se podía exigir el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realizasen las partes.

Frente a este pronunciamiento vuelve a reiterar aquí la Corte su ya tradicional línea jurisprudencial respecto a cómo debe interpretarse el art. 9, inciso b, ap. 2, de la LCFI a la luz de su evolución histórica; esto es, que dicha disposición tuvo origen en la reforma introducida por la Ley 22.006 al régimen de coparticipación de la Ley 20.221, que persiguiera evitar las consecuencias negativas de la doble imposición a través del diseño de una nueva política uniforme que contemplara la armonización de la configuración técnica de los tributos reservados a las provincias, en particular en materia de impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos. Recordando además que la Ley 20.221 había abandonado la denominación tradicional de “impuesto de sellos” reemplazándola por la de “impuestos sobre actos, contratos y operaciones”; denominación que provocó malas interpretaciones al haber sido tomada por algunas jurisdicciones como definición de hecho o base imponible que condujeron a excesos de imposición contrarios a la esencia del régimen de coparticipación al apartarse de su espíritu. Por ello —se recuerda—, el proyecto de la Ley 22.006 adoptó dos medidas: volver a la denominación tradicional de “impuesto de sellos” y limitar sus alcances al de un impuesto a la instrumentación.

Al haber adherido la provincia sin limitaciones ni reservas a la LCFI, la definición de instrumento quedó

incorporada al derecho público local con la jerarquía superior que ostentan las leyes convenio, “que obliga a las legislaturas provinciales a ajustarse a las características básicas del impuesto de sellos establecidas en la ley 23.548...”. Y recuerda que, encontrándose tal definición en el capítulo titulado “Obligaciones emergentes del régimen de esta ley”, no es posible sustraerse de su vigencia “so pretexto de que se trata tan sólo de una pauta orientadora”.<sup>10</sup>

La crítica al pronunciamiento del TSJ provincial vuelve a transitar por la falta de consideración del requisito de la instrumentación y de su interpretación -que califica como “gravemente equivocada”-, que llevó a considerar al tributo “como si tuviese la naturaleza jurídica de un impuesto ‘sobre actos, contratos y operaciones’ que había sido señalada por la nota del proyecto de la ley 22.006 como la causante de los excesos de imposición...”.

Entre otras consideraciones del pronunciamiento que merecen reproche, la CSJN señala lo contradictorio que resulta la afirmación de que lo que exige la LCFI es el perfeccionamiento del contrato mediante un instrumento sin necesidad de que se encuentre firmado por ambas partes, “pues sin el consentimiento de estas reflejado en dicho único documento no hay manera de que por sí solo revista los caracteres exteriores de un ‘título jurídico’ y de que reúna la autosuficiencia requerida para poder exigir el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos

---

<sup>10</sup> La sentencia remite a CSJN, “Grafa – Grandes Fábricas Argentinas S.A. c/ Fisco Nacional s/ repetición DGI”, 17/3/1998. En el mismo orden citamos CSJN, “Alba, Fábrica de Pinturas, Esmaltes y Barnices, y otros s/ pugna entre la L 23548 y la L 23658, art. 37”, 23/2/1995.

que efectivamente realicen los contratantes...”.

A esta altura, y aunque resulte redundante, es propicio recordar que hace ya muchos años en forma sintética y muy clara se afirmó que lo que grava el tributo resulta ser el continente y no el contenido<sup>11</sup>; y que en modo alguno lo alcanzado resulta ser el negocio o la operación económica. Lo que deriva de la estricta formalidad y objetividad características del tributo. En otras palabras, el hecho imponible está condicionado a exteriorizaciones formales sin las cuales no existe obligación. Es decir que no alcanza el hecho económico, falta la cuestión formal cuya existencia depende de la voluntad de las partes, al ser aquella, requisito constitutivo del hecho imponible.

De ello deriva también, que para que el Fisco pueda exigir el pago de la obligación resulta imperioso su acceso al instrumento (sea físico o digital, según el caso). De lo contrario no le será posible canalizar su pretensión. Siendo importante recordar que no sólo está alcanzado el acto instrumentado físicamente, sino también el soporte electrónico en tanto éste cuente con las características que lo hagan objeto del gravamen. Así la Justicia cordobesa sostuvo que tanto el CF provincial como la LCFI hacen referencia a la necesidad de instrumentación para la procedencia del tributo, pero sin exigir la existencia de un soporte físico<sup>12</sup>.

A este respecto, cabe destacar que en general así lo ha entendido la jurisprudencia. Por ejemplo, en un caso planteado en el ámbito de la PBA, se analizó la situación de una determinación

fiscal amparada en el empleo de un sistema de muestreo aplicado por la inspección actuante; concretamente las autoridades pretendieron utilizar casos testigo de formularios de solicitud de servicios emitidos por una empresa y firmados por los clientes, para extrapolarlos al universo de aquellos.

Se sostuvo en la sentencia —que rechazara ese procedimiento determinativo—, que “...conocer exactamente en cada servicio contratado la forma en que se ha instrumentado la operación es fundamental y necesario para saber si se encuentra alcanzado con el impuesto de sellos...”<sup>13</sup>.

También la jurisprudencia administrativa de la CABA se ha pronunciado expresamente en el mismo sentido afirmando que la exhibición, en el marco de una inspección, de los instrumentos originales resulta imprescindible para gravar la materia sustantiva involucrada<sup>14</sup>.

Como se observa, este antecedente hace referencia al carácter original del instrumento como condición de gravabilidad; lo que resulta correcto al excluir a las fotocopias ya que estas carecen de los caracteres propios de un instrumento al ser inhábiles para producir efectos jurídicos por sí mismas. Se trata de un título impuro por las modificaciones posibles que pueden hacerse y por eso carecen de valor probatorio; por lo que una fotocopia sin firma ológrafa de reconocimiento no es de ninguna manera un concepto equivalente a “copia de ejemplar” y por ende no es título jurídico suficiente<sup>15</sup>. Así, en un caso se concluyó que a lo sumo se estaría ante un elemento indiciario de la eventual existencia de un documento gravado<sup>16</sup>.

<sup>11</sup> Díaz, Vicente Oscar, *Impuesto de sellos. La relevancia tributaria del negocio jurídico instrumentado*, Buenos Aires, Editorial Errepar, 3ra. edición ampliada y actualizada, 2009.

<sup>12</sup> Cámara 6ta. de Apelac. en lo Civil y Comercial de Córdoba, “Swift S.A. c. Pineda, Angeles N. s/ Abreviado – Cobro de pesos – Mutuo”, 8/11/2022.

<sup>13</sup> TFA PBA, II, “Prosegur S.A.”, 30/7/2021.

<sup>14</sup> AGIP, Informe (Dir. Gral. Análisis Fiscal) 06586776/2014, 2/6/2014.

<sup>15</sup> Díaz, Vicente Oscar, op. cit.

<sup>16</sup> TFN, Sala A, “Inversai S.A.”, 6/11/1990.

En este contexto es posible afirmar que no puede presumirse la existencia física de un documento gravado a partir, p. ej., de la contabilidad, determinando de oficio una eventual obligación supuestamente no cumplida partiendo de registraciones en la cuenta “Documentos a pagar” del contribuyente que aludan a la firma de pagarés respecto de los que no se pueda probar el ingreso del tributo. Ni siquiera el eventual hallazgo de fotocopias de esos pagarés —no sellados—, podría dar pie a una determinación fiscal.

En la misma línea se destacan otros pronunciamientos de la misma Administración que aceptaron la improcedencia del gravamen, ante una carga duplicada por error en el sistema oficial de presentación de declaraciones juradas de instrumentos inexistentes; en otras palabras, que el simple hecho de haber formalizado la presentación de una liquidación no permite presumir la existencia del instrumento si se prueba que el mismo no se materializó; siendo que en el caso la carga al sistema “Clave Ciudad” vigente en CABA había sido consecuencia de un error<sup>17</sup>. Ello a pesar de que la Resolución N° 433/AGIP/2009 establece en su art. 8 que *“La utilización de la Clave, su protección y resguardo es de exclusiva responsabilidad y autoría de cada usuario. La información transmitida, la operación del sistema como asimismo cualquier efecto jurídico o fiscal que de ella se derive, se imputarán de pleno derecho a la persona física o jurídica en cuyo nombre y representación actúe el usuario, ello sin perjuicio de la responsabilidad que le*

*corresponda al mismo en virtud de la aplicación de las normas vigentes”*<sup>18</sup>.

Muy razonablemente el Informe indica que la norma transcrita no obsta que deba reconocerse el principio de instrumentación que rige el impuesto ya que su procedencia presupone la existencia de un instrumento que reúna los recaudos de ley para

---

<sup>18</sup> GCABA – DGANFA Informe IF-2025-20010357 – 16/5/2025. Otras situaciones de hecho con la misma conclusión de parte del organismo técnico fueron las tratadas en el Informe IF 19959541/2019 – 21/6/2019; y también en el Informe IF – 2019 – 19605554 – 19/6/2019, que tratara otro caso de duplicidad de una DJ respecto a un Acta de otorgamiento de posesión de un inmueble. Incluso se aceptó la anulación de una DJ que involucró a una Orden de Compra emitida en el marco de una licitación beneficiada con la exención que consagran las normas para compra de bienes y/o contrataciones de servicios por parte del GCABA (Informe IF – 2019 – 22182405). Otra situación de impuesto devuelto respecto de un instrumento exento fue la tratada en el Informe – IF 2019 – 27180611, referido a un beneficio previsto para personas con discapacidad.

En otro caso se concluyó que *“Teniendo en cuenta que no resulta razonable que existan más de una DJ por el mismo contrato, de constatarse la corrección de la DJ abonada, podrán anularse las DDJJ ...por el mismo contrato”* (Informe – IF 34049209/2018 – 13/12/2018). En otra oportunidad las autoridades desistieron de la acción judicial que se había iniciado al comprobar que el contribuyente duplicó por error sus DDJJ, siendo idénticas las abonadas con las impagas difiriendo sólo en la fecha de su confección (Informe – IF 2019 -24557333 – 7/8/2019).

Para no fatigar al lector, identificamos otros pronunciamientos que siguieron la misma línea: Informes – 9704195/2019 – 28/3/2019; 14135208/2019 – 2/5/2019; 2023 – 32053710 – 28/8/2023.

En cambio, en otras situaciones no se aceptó la improcedencia de la deuda ante el no acompañamiento de elementos probatorios en un caso en que el contribuyente alegó haber utilizado la página de AGIP como simulador para calcular el impuesto correspondiente a un proyecto de contrato (Informe IF – 2019 – 25990644; en el mismo orden, ver Informe IF 2019 – 24562149).

---

<sup>17</sup> El art. 366 del CF CABA (t.o. 2025) habilita el ingreso del gravamen sobre la base de declaraciones juradas, aclarando que el pago del tributo se hace bajo exclusiva responsabilidad del contribuyente y/o responsable, salvo cuando exista determinación previa del organismo de aplicación.

reputarse gravado, a partir del cual se extraigan los datos allí contenidos a ser volcados luego, en la declaración jurada que se presentará ante la Administración Fiscal.

Sobre la base de los antecedentes del planteo y considerando que el impuesto había sido abonado, se concluyó aceptando la anulación de la declaración presentada por error.

La apuntada necesidad de ubicar efectivamente a los instrumentos es interesante y nos mueve a la siguiente reflexión; esto es, que en algunas oportunidades se ha intentado destacar como virtud de esta forma impositiva que su recaudación resulta relativamente sencilla para la Administración.

Nada más alejado de la realidad. Además de la dificultad intrínseca que muchas veces se plantea en la práctica para alcanzar la correcta calificación de los actos jurídicos —entre otras desventajas que se le achacan al tributo—, la imprescindible necesidad de ubicar los documentos generadores de la obligación también pone en duda tal supuesto rasgo positivo.

Prueba de ello resultan ser las normas específicas que intentan —en el texto de las legislaciones jurisdiccionales—, neutralizar esta limitación con el ánimo de proteger el derecho del Fisco a exigir el impuesto.

Así se identifican —p. ej. —, dentro del Código Fiscal de la CABA (t.o. 2025) normas que —en el marco de sus disposiciones generales—, expresamente se orientan a extender la responsabilidad por ilícitos a aquel *“que procurare o ayudare a alguien a producir la desaparición, ocultación o adulteración de pruebas o instrumentos demostrativos de la obligación tributaria”* (art. 17, segundo párrafo del CF CABA, t.o. 2025). Norma que claramente aplica para el caso del impuesto de sellos.

A lo que cabe agregar, con un alcance más específicamente orientado al tributo propiamente dicho, las disposiciones especiales previstas para el instituto de la prescripción de las acciones y derechos del Fisco para exigir su ingreso.

En concreto, y siguiendo como ejemplo el caso del CF CABA, el artículo 76 vigente establece, para el caso de obligaciones de carácter instantáneo —como el caso que nos ocupa— que los términos generales de prescripción que establece el artículo 75 *“no corren mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la AGIP, por algún acto o hecho que los exteriorice en la CABA”*; no obstante lo cual se señala a continuación que *“el impuesto no resultará exigible, cuando al momento de la exteriorización, hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1º de enero del año siguiente a la realización de los hechos imponibles”*. Esta última aclaración está destinada a poner un límite temporal a lo que de otro modo podría convertir al derecho del Fisco en imprescriptible.

También es del caso considerar a esta altura lo dispuesto por las normativas vigentes respecto a la responsabilidad que pudiera caberle a quien tuviere en su poder instrumentos gravados por los que no se hubiera cancelado la obligación. Hablamos concretamente de lo que tradicionalmente se reconoce como la responsabilidad derivada de la denominada teoría de la esfera de custodia. Así, p. ej., el art. 364 del CF CABA (t.o. 2025) señala que son solidariamente responsables del gravamen omitido, sus intereses, multas y accesorios, quienes endosen, tramiten o conserven en su poder instrumentos sujetos al impuesto, en tanto aquellos habiliten al endosatario o tenedor al ejercicio de algún derecho.

Mientras que en la normativa de PBA (art. 295 del CF), se establece tal responsabilidad respecto de quienes

endosen, tramiten o conserven en su poder, por cualquier razón, instrumentos sujetos al gravamen. Como puede observarse existe entre ambas redacciones una diferencia que hace que la responsabilidad en el caso de la PBA aparezca más extendida que en el caso de la CABA.

Entre otros aspectos vinculados a la cuestión instrumental, también se ocupan las legislaciones vigentes de evitar la inconveniente multiplicación del gravamen ante una única relación jurídica en casos como los actos interdependientes (art. 315 CF CABA, t.o. 2025; arts. 261 y 284 CF PBA); los de aclaratoria, confirmación, rectificación o ratificación (art. 311 CF CABA, t.o. 2025; art. 297, inc. 23. CF PBA); cómputo como pago a cuenta del gravamen ingresado sobre un boleto de compraventa al otorgarse la escritura traslativa de dominio de inmuebles (art. 339 CF CABA, t.o. 2025; art. 268 CF PBA); etc.

Asimismo, se consagra la no gravabilidad (art. 306 del CF CABA, t.o. 2025), o la exención (art. 297, inc. 24, del CF de la PBA) para las llamadas “constancias de hecho” susceptibles de producir alguna adquisición, modificación, transferencia o extinción de derechos u obligaciones que no importen otro instrumento o acto gravado. Así por .ej., la certificación de una escritura otorgada y autorizada en el propio registro notarial que se encuentre en trámite de inscripción registral no estará impactada por el gravamen.

Finalmente reiteramos que, tal como lo fija la LCFl, los instrumentos quedan alcanzados por el impuesto con abstracción de la validez jurídica de los actos. Al respecto se ha hecho notar que tal abstracción opera únicamente si el acto jurídico quedó perfeccionado al momento de su instrumentación. A partir de ello si el acto fuera nulo (art. 387 CCyCN) no correspondería aplicar la regla fiscal de la

abstracción de la validez jurídica ya que la nulidad (absoluta) aplica de pleno derecho. El caso del acto anulable es diferente porque el mismo fue plenamente válido al momento de su nacimiento, aunque a posteriori sea privado de su eficacia. Las vicisitudes posteriores que lo privan de dicha eficacia no invalidan la procedencia del impuesto<sup>19</sup>.

A modo de síntesis final, más allá de las diversas aristas que se plantean alrededor de la figura instrumental, se observa que para la Corte la LCFl continúa siendo la ineludible brújula en la materia; y ello tanto para el contribuyente como para las jurisdicciones. Estas últimas no sólo en el ámbito de su accionar fiscalizador muchas veces caracterizado por una avidez recaudatoria no sostenida en la normativa, sino también —más importante aún—, en el de su manifestación legislativa que en algunos casos ha intentado desprenderse de los compromisos asumidos a través de la adhesión de la jurisdicción a la LCFl. No puede existir apartamiento alguno. La jurisprudencia de última instancia ha sido clara y contundente: la obligación tributaria sólo puede ser consecuencia de la existencia de instrumentos que configuren actos jurídicos de cuyo texto surja el perfeccionamiento contractual, y en tanto aquellos gocen de autosuficiencia. La LCFl es, al respecto, una suerte de manual de instrucciones que no puede eludirse.

---

<sup>19</sup> Soler, Osvaldo, *El impuesto de sellos en todas las jurisdicciones de la República Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2da. edición, 2011, p. 40.

## LOS LÍMITES DE LA LEY 23.966 EN MATERIA DE INGRESOS BRUTOS Y UN CASO QUE REQUIERE REVISIÓN EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Ezequiel Maltz

### I. La ley Nº 23.966

La ley nº 23.966 es de gran relevancia, ya que de manera especial regula la aplicación del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos, y un sistema de coparticipación específico de dicho tributo por fuera de la ley de coparticipación nº 23.548.

Se ha dicho que a partir de la unificación dispuesta en 1973 por la ley 20.221, ha existido una ley de coparticipación federal, sin perjuicio de que puedan haber existido otros regímenes de coparticipación de tributos particulares, dispuestos también mediante leyes convenio, como es el caso, hoy, de la ley 23.966, antes el decreto ley nº 505/58 o la ley nº 17.597, siempre para el gravamen a los combustibles<sup>1</sup>.

Las leyes nº 23.548 y 23.966 regulan el sistema vigente de coparticipación, si bien es conocida la deuda existente con la Constitución Nacional de 1994 que manda a sancionar un nuevo régimen superador de dichas normas.

El régimen de coparticipación, no deja de ser parte del derecho intrafederal mediante el cual las provincias adhieren por ley provincial, y se obligan a respetar sus pautas normativas.

Se ha dicho que los pactos fiscales, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización

constitucional: nación y provincias, y prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes.

Agregando que la esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes<sup>2</sup>.

Si bien la finalidad primordial del sistema es regular la recaudación y distribución de recursos tributarios, como otra faceta de notable importancia aparecen las pautas y limitaciones que se disponen a los fiscos locales a la hora de aplicar sus tributos.

La ley nº 23.966 concreta las pautas de distribución del impuesto sobre los combustibles recaudado, y a su vez regula límites en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tal como lo hace también la ley nº 23.548 dentro de su ámbito de aplicación.

Y los compromisos expuestos en el sistema, no son meras pautas orientadoras, sino que son obligatorias para los fiscos locales y así lo ha dejado en claro el máximo tribunal en varios precedentes de relevancia.

### II. Las limitaciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la normativa local de adhesión

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el impuesto local que mayor recaudación

---

<sup>1</sup> Bulit Goñi, Enrique G., “La coparticipación federal en la reforma constitucional de 1994”, La Ley, 1995-D-977, cita online: AR/DOC/14166/2001, [fecha de consulta: 31/08/2025].

---

<sup>2</sup> CSJN, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 24 de noviembre de 2015, Fallos: 338:1389.

presenta para los fiscos en la actualidad. Posee como antecedente al Impuesto sobre el Comercio y la Industria; y, más cercano en el tiempo, al de las Actividades Lucrativas.

Grava la actividad habitual, desarrollada a título oneroso dentro de la provincia respectiva.

Como se ha sostenido, en líneas generales el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto indirecto, ya que toma en cuenta un índice mediato de capacidad contributiva como son los ingresos brutos; y, por otra parte, es en principio trasladable<sup>3</sup>. Asimismo, es plurifásico y acumulativo.

Tanto la ley n° 23.548 como la n° 23.966 establecen determinados requisitos y limitaciones en relación a este impuesto.

La última de ellas y en lo que aquí interesa expone en su parte pertinente:

*"CAPITULO IV. DE LA DISTRIBUCIÓN...  
Artículo 22. Las provincias que adhieren al régimen de esta ley y decidan gravar con el impuesto a los ingresos brutos las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, deberán comprometerse a: a) Aplicar una tasa global, que, comprendidas ambas etapas, no exceda el TRES Y MEDIO POR CIENTO (3,5%), pudiendo alcanzar a la de industrialización con una tasa máxima del UNO POR CIENTO (1%). La tasa global explicitada no superará el DOS Y MEDIO POR CIENTO (2,5%) hasta el 31 de diciembre de 1991, y el TRES POR CIENTO (3%) a partir del 1° de enero de 1992 hasta el 31 de julio de 1992. Hasta esta última fecha las jurisdicciones que al 1° de enero de 1991 tuvieran vigentes una tasa sobre la etapa de expendio superior al DOS Y MEDIO POR CIENTO (2,5%) podrán continuar con la aplicación de la misma sobre la etapa señalada respetando la tasa global del TRES Y MEDIO POR CIENTO (3,5%). (El resaltado*

*es propio). b) Aplicar las tasas referidas en el punto anterior sobre las siguientes bases imponibles; en la etapa de industrialización sobre el precio de venta excluidos el impuesto al valor agregado y el creado por el presente título; en la etapa de expendio al público, sobre el precio de venta excluido el impuesto al valor agregado..."*

Vemos aquí que se efectúa un tope o límite para toda la actividad que consiste en la tasa global del 3,5%.

La provincia de Buenos Aires adhirió plenamente al régimen mediante la ley n° 11.244, que concretamente dispone:

*"Artículo 1.- La Provincia de Buenos Aires, adhiere a la Ley Nacional 23.966."*

Ya en su art. 2° expone: *"De conformidad con lo dispuesto en el artículo 21° de la Ley Nacional 23.966, establécense a los efectos de la aplicación del impuesto sobre los Ingresos Brutos por la industrialización y por el expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, las siguientes alícuotas: A) COMBUSTIBLES LÍQUIDOS: 1) Desde el 1°/9/91 al 31/12/91: a) Industrialización ..... 1,0 % b) Expendio al público ... 1,5 % 2) Desde el 1°/1/92 al 31/7/92: a) Industrialización ..... 1,0 % b) Expendio al público ... 2,0 % 3) Desde el 1°/8/92 al 28/2/94: a) Industrialización ..... 1,0 % b) Expendio al público ... 2,5 % 4) Desde el 1°/3/94: a) Industrialización ..... 0,1 % b) Expendio al público ... 3,4 %..."*

La provincia de Buenos Aires adhirió sin reservas al régimen nacional de la ley n° 23.966 y desde el año 1994 hasta la actualidad siempre la sumatoria de la cadena y el tope de alícuota debe ser el 3,5%, distribuido entre la industrialización y el expendio al público.

La citada ley n° 23.966 dispuso en su Capítulo IV, la distribución del producido del referido impuesto entre los fiscos provinciales, a condición de que, en caso que éstos gravasen con el Impuesto sobre los Ingresos

---

<sup>3</sup> Bulit Goñi, Enrique G, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Buenos Aires, Depalma, segunda edición, 1997, p. 47.

Brutos las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles y gas natural, se comprometieran a aplicar una tasa global que, comprendidas ambas etapas (industrialización y expendio), no superase el 3,5%<sup>4</sup>.

Desde el origen de la cadena hasta su finalización no es posible exceder ese tope.

La ley nº 11.490 introdujo una modificación a la ley nº 11.244, estableciendo: “ARTÍCULO 2° BIS: En los casos en que el expendio al público lo realicen las empresas comercializadoras comprendidas en la norma del artículo 3° inciso b) de la Ley Nacional 23.966, texto según Ley 23.988, ya sea que dicho expendio se efectúe en forma directa o por intermedio de comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, alícuota a aplicar a partir del 1° marzo de 1.994 será del tres con cuatro por ciento (3,4 %)”.

Recordamos que la ley nº 23.966 en su art. 3° dice: “Son sujetos pasivos del impuesto: a) Quienes realicen la importación definitiva. b) Las empresas que refinan, produzcan, elaboren, fabriquen y/u obtengan combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas, directamente o a través de terceros”.

Lo que hace la normativa es tratar el caso específico de la empresa industrializadora que luego comercializa el combustible aplicándole la tasa del 3,4%. Así, sumado al 0,1% como industrializador se cumple con el tope del 3,5%.

Mediante la normativa reseñada, se incorporó también el art. 149 del Código Fiscal, actual 217 (t.o. 2011).

El mismo reza: “Las industrias cuando ejerzan actividades minoristas, en razón de vender sus productos a consumidor final, tributarán el impuesto que para estas

actividades establece la Ley Impositiva, sobre la base imponible que representen los ingresos respectivos, independientemente del que les correspondiere por su actividad específica. En los casos en que dicha actividad minorista corresponda, como expendio al público, a la comercialización de combustibles líquidos y/o gas natural, ya sea que la misma se efectúe en forma directa o por intermedio de comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, estará gravada con el máximo de la tasa global que establece el artículo 21 de la Ley Nacional Nº 23.966 a la que la Provincia se encuentra adherida”.

Dicho esto, el punto conflictivo que abordaremos en los próximos párrafos se refiere a la situación de las estaciones de servicio que expenden combustible por cuenta y orden de las petroleras, y dónde se encuentran paradas en materia de Ingresos Brutos, ya que el fisco le cobra previamente a la petrolera el 3,5% por el expendio, es decir la alícuota máxima.

### III. Los antecedentes administrativos y jurisdiccionales referidos a la obligatoriedad del tope legal

Tanto la ex Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires mediante el Informe nº 34/92, como el Dictamen nº 901/92 emitido por la Asesoría General de Gobierno, exponen el criterio en relación a los límites de la ley nº 23.966 sobre Ingresos Brutos.

El Informe nº 34/92 al analizar la gravabilidad de las actividades hidrocarburíferas a la luz de las leyes nº 23.966 (Nacional) y 11.244 (de adhesión provincial) así como el Código Fiscal y la Ley Impositiva vigente, sostuvo que se consideraba como no alcanzado por el tributo, la reventa mayorista efectuada exclusivamente a expendedores al público, esto es, la comercialización efectuada a quienes a su vez venderán el combustible en estaciones de servicio o a través de surtidores, sujeto a quienes las leyes de coparticipación

<sup>4</sup> Informe ARBA nº 25/09.

de impuestos identifican con las “bocas de expendio al público”.

Ello ya que gravar estas operaciones implicaría excederse de la escala global máxima autorizada por la Ley de Coparticipación n° 23.966.

Mientras que otras ventas a sujetos distintos que adquieren el combustible sin el ánimo de revenderlos sino para utilizarlo o consumirlo en el desarrollo de su actividad, debían considerarse como una venta final, equiparable a la venta o expendio al público.

Por el Dictamen n° 901/92 la Asesoría General de Gobierno, a pedido de la ex Dirección de Rentas, analizó la validez del mencionado Informe, y sostuvo que la adhesión al régimen legal nacional implica el compromiso por parte de las provincias de aplicar una tasa global en concepto de Ingresos Brutos que comprendidas las etapas de industrialización y expendio al público no exceda del 3.5%, fijando topes máximos tanto para la primera (hoy 0,1%) como para la segunda (hoy 3,4%).

Advirtió que la comercialización mayorista de combustibles líquidos es una actividad no contemplada expresamente por la ley n° 11.244, ni por la ley n° 23.966 en la medida que no pueda contemplarse como actividad análoga a la de los expendedores. Por ello, concluye que la venta mayorista de combustibles líquidos efectuada por agentes oficiales en la etapa intermedia, circumscripita a la comercialización a los expendedores al público, no se encuentra gravada por el tributo, conforme con la legislación vigente.

Agrega que el límite de imposición que la adhesión conlleva, está dado únicamente por la tasa global máxima del 3.5% para todas las etapas.

Concluye el Organismo asesor, que si se interpretara que la ley n° 11.244 pretendiera gravar la comercialización mayorista efectuada a quienes revenderán mediante expendio, so pretexto de inferir la voluntad del legislador,

se estaría afectando el principio constitucional de legalidad tributaria que emerge de los artículos 19° de la Constitución Nacional y 22° de la Constitución Provincial.

La Comisión Federal de Impuestos, órgano especializado en la temática se ha expedido sobre la cuestión mediante Resolución de Plenario n° 112/2006<sup>5</sup>.

La misma confirmó la Resolución del Comité Ejecutivo n° 333/2005 en cuanto dijo: “Hacer lugar a la denuncia interpuesta por GAS NATURAL BAN S.A. en estos autos, decidiendo por los fundamentos de los considerandos de la presente- que el artículo 36 de la ley 12.727 de la Provincia de Buenos Aires se encuentra en pugna con lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley Convenio 23.966 en tanto, al establecer un incremento del 30% de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a la actividad desarrollada por aquella en su jurisdicción, se ha excedido el límite máximo de 3,5% acordado por esa última norma convencional”.

En el mismo sentido se ha expedido el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires en varios precedentes<sup>6</sup>.

Incluso la CSJN dejó firme lo resuelto por la Comisión Federal de Impuestos en la causa “Gas Natural Ban S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/violación del art. 22 de la Ley Nacional 23.966”, del 18 de junio de 2013<sup>7</sup>.

En la causa citada, resulta sumamente útil el dictamen de la Procuración al decir: “En efecto a partir de los precedentes de Fallos: 307: 1993; 308:2153; 314: 1797; 316:2183 y 2206; 321:2501; 326:2164; 327:1051, 1083 y 1108 entre muchos otros -por señalar algunos

---

<sup>5</sup> Causa “Gas Natural Ban S.A. s/denuncia incremento alícuota Impuestos sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires”, Recurso de revisión c/ Resolución del Comité Ejecutivo N° 333/2005”.

<sup>6</sup> Entre ellos: TFABA, Sala III, “Camuzzi Gas Pampeana S.A.”, sentencia del 8 de abril de 2014 (Registro N° 2853).

<sup>7</sup> CSJN, Fallos: 336:734.

pronunciamientos de la doctrina actual-, es claro que las limitaciones voluntariamente asumidas por las provincias generan una serie de condicionamientos para la configuración normativa de sus tributos, que paralelamente se toman exigibles por los particulares en su carácter de contribuyentes cuando son afectados por ellas”.

Luego sostiene: “Así las cosas, corresponde poner de relieve el papel que cumple la CFI dentro de la economía del régimen de coparticipación, tanto de la ley 23.548 como -en lo que aquí importa- de la ley 23.966. Especial importancia cobra el referido compromiso de abstenerse de establecer tributos locales análogos a los nacionales coparticipados, a la par que respetar determinadas pautas uniformadoras en los impuestos de sellos y sobre los ingresos brutos. La firma contribuyente, frente a un presunto incumplimiento de la Provincia de Buenos Aires, realizó sus presentaciones ante la CPI, quien puso en funcionamiento -en virtud de lo dispuesto por el art. ° 26 de la ley 23.966- la competencia que deviene del inc. d) del arto 11 de la ley 23.548”.

“En cuanto al fondo del asunto, considero que los agravios esgrimidos por la Provincia de Buenos Aires no pueden ser atendidos. Efectivamente, mediante la ley local 11.244 adhirió al sistema especial de distribución del título III de la ley nacional 23.966, comprometiéndose a respetar las pautas allí marcadas a cambio de recibir la transferencia por coparticipación que según ella le correspondería. La Provincia centra su argumentación en sostener, sintéticamente, que la eliminación del impuesto nacional sobre el gas natural distribuido por redes, para uso residencial y del comercio y los servicios, producida por el decreto 2.021192 -cuya constitucionalidad no ha sido aquí materia de debate-, tuvo por efecto la derogación tácita de la obligación asumida por las jurisdicciones de limitar la presión tributaria en el impuesto sobre los ingresos brutos que recae sobre las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y de gas natural, la cual

no puede superar la tasa global del 3,5%, en lo referido a este último”.

“Por ende, concluyo que la resolución recurrida realiza una adecuada interpretación de las normas pertinentes, al decidir, en los términos en que lo hizo, que el arto 36 de la ley local 12.727 se encuentra en pugna con lo dispuesto por el arto 22 de la ley 23.966”.

Asimismo, en el Informe n° 39/93 de la Dirección Técnica Tributaria, se ratifica lo resuelto por el Informe n° 34/92, ya citado.

#### **IV. La opinión de ARBA respecto a la situación de las estaciones de servicio que expenden por cuenta y orden de la petrolera**

El Fisco provincial específicamente en esta cuestión mantiene un criterio errado e incluso contradictorio con opiniones previas ya mencionadas.

En el Informe n° 4/18 ante un contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que solicitaba que se expidan respecto del encuadramiento de su actividad principal de venta al por menor de combustibles en consignación, ARBA confirmó su gravabilidad.

En el Informe se expone que: “Con relación al primer punto consultado, esto es el encuadre de la actividad de venta al por menor de combustibles en consignación, que la contribuyente manifiesta realizar bajo la forma de explotación unipersonal, es dable señalar que esta Agencia de Recaudación se expidió en el Informe Técnico N° 1/10, señalando: ‘La actividad descripta por el contribuyente -venta al por menor en consignación de combustibles- debe tributar bajo la alícuota prevista para el código NAIIB-99 505001 ‘Venta al por menor de combustibles líquidos y/o sólidos para vehículos automotores y motocicletas’”.

Este criterio coincide con los emitidos previamente mediante Consulta n° 350/02 y el Informe n° 1/10.

Podemos apreciar que el fisco entiende que cobrando el 3,5% a la petrolera, alícuota

máxima prevista, es factible cobrarle también a la estación de servicio por sus ventas por cuenta y orden, sobre la comisión.

En el Código Fiscal de CABA (t.o. 2025 por el dec. n° 16/2025) quedó plasmada esta misma interpretación, ya que en su art. 279 nos dice: *“En los casos de venta minorista de combustibles líquidos y/o gas natural, efectuada por quienes desarrollan actividades industriales, ya sea que la misma se efectúe en forma directa o por intermedio de comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, está gravada con el máximo de la tasa global que establece en el artículo 22 de la Ley Nacional N° 23.966 (t.o. por Decreto N° 518-PEN98) y modificatorias. Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 1 del artículo 240, cuando se dan los supuestos contemplados en este artículo se deduce de la base imponible el monto correspondiente al Impuesto al Valor Agregado y el monto de la comisión abonada al intermediario que efectúa la venta minorista de combustible y/o gas natural, debiendo éste ingresar el impuesto pertinente por la comisión que perciba, por aplicación del artículo 233”*.

De alguna manera se interpreta que en estos supuestos la estación de servicio estaría por fuera de la cadena comercializadora, o no expendiera combustible por no ser la propietaria del mismo.

#### **V. Sobre la regulación de las estaciones de servicio y los motivos por los cuales forman parte de la cadena comercializadora incluso cuando actúan por cuenta y orden**

Los argumentos fiscales tienden a distinguir de esta forma si la estación de servicio expende combustible propio o de terceros para definir la aplicación de la ley n° 23.966.

En cierta forma al tratarse de la intermediación consideran que es una actividad comercial en la cual no aplicarían las limitaciones normativas.

Sin embargo, consideramos que ello no es acorde a derecho y en concreto se incumple el tope del 3,5%.

Por un lado recordamos que el Decreto Nacional n° 2407 de fecha 15 de septiembre de 1983 nos dice: *“2. Definiciones: 2.1. Empresa comercializadora: La que proveyere regularmente combustible a estaciones de servicio y demás bocas de expendio, disponiendo para ello de las instalaciones necesarias y organización adecuada para su distribución. 2.2. Expendedor: Propietario, locatario, administrador o toda persona de existencia física o ideal que estuviere a cargo de la explotación de estaciones de servicio, garajes, surtidores en vía pública o bocas de consumo propio, en virtud de compromiso contraído con la empresa comercializadora”*.

Dicho Decreto reglamenta la ley n° 17.319 que regula específicamente la actividad hidrocarburífera.

Pero principalmente las estaciones de servicio se inscriben en los términos de la Resolución n° 1104/2004 de la Secretaría de Energía de la Nación, como boca de expendio de "venta al por menor" de combustibles líquidos, sin importar que expendan combustible de terceros.

Analizando el tema desde la normativa privada el Código Civil y Comercial en materia de mandato nos dice:

*"ARTÍCULO 1319.- Definición. Hay contrato de mandato cuando una parte se obliga a realizar uno o más actos jurídicos en interés de otra. ARTÍCULO 1321.- Mandato sin representación. Si el mandante no otorga poder de representación, el mandatario actúa en nombre propio pero en interés del mandante, quien no queda obligado directamente respecto del tercero, ni éste respecto del mandante. El mandante puede subrogarse en las acciones que tiene el mandatario contra el tercero, e igualmente el tercero en las acciones que pueda ejercer el mandatario contra el mandante”*.

Por su parte se indica: *"Contrato de consignación ARTÍCULO 1335.- Definición. Hay contrato de consignación cuando el mandato es sin representación para la venta de cosas muebles. Se le aplican supletoriamente las disposiciones del Capítulo 8 de este Título".*

Luego establece: *"ARTÍCULO 1337.- Efectos. El consignatario queda directamente obligado hacia las personas con quienes contrata, sin que éstas tengan acción contra el consignante, ni éste contra aquéllas".*

En materia de compra-venta dispone: *"ARTÍCULO 1123.- Definición. Hay compraventa si una de las partes se obliga a transferir la propiedad de una cosa y la otra a pagar un precio en dinero"... "ARTÍCULO 1132.- Cosa ajena. La venta de la cosa total o parcialmente ajena es válida, en los términos del artículo 1008. El vendedor se obliga a transmitir o hacer transmitir su dominio al comprador".*

Incluso es la propia ARBA la que mediante sus opiniones técnicas ha expuesto que la estación de servicio hace una venta en consignación.

Por ello, al querer gravarlas por su comisión se excede el tope legal del 3,5%.

## **VI. Conclusiones**

La ley nº 23.966 establece límites en materia de Ingresos Brutos para las provincias que adhieran mediante norma local. Actualmente, entre las etapas de industrialización y expendio de combustible líquido no se puede exceder el tope del 3,5%.

Tanto el fisco provincial como la Comisión Federal de Impuestos han dejado en claro la obligatoriedad de ello.

Ahora bien, el art. 217 del Código Fiscal agota el poder de imposición local, al gravar a la petrolera con la alícuota del 3,5% por sus ventas.

En base a ello, las estaciones de servicio que expenden por cuenta y orden de las

petroleras, están por fuera del ámbito de imposición, no existiendo sustento en el criterio fiscal para querer gravarlas, ello ya que forman parte de la cadena comercializadora y expenden combustible, incluso para el caso que no sean propietarias del mismo.

## LA ATRIBUCIÓN DE INGRESOS EN EL CONVENIO MULTILATERAL: ANÁLISIS DE LA RG CA Nº 14/2017 Y JURISPRUDENCIA RECIENTE

Daniela Carolina Cístola

### I. Introducción

El presente trabajo se propone analizar la evolución en la interpretación del criterio del “destino final de los bienes” a través de la RG CA Nº 14/2017 y la jurisprudencia reciente, destacando las tensiones entre la normativa y su aplicación práctica.

El Convenio Multilateral del 18/08/1977 es un instrumento fundamental en el sistema tributario argentino para distribuir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos entre las distintas jurisdicciones donde un contribuyente desarrolla su actividad. Este mecanismo, aunque útil, ha generado históricamente conflictos con relación al criterio para atribuir los ingresos generados particularmente en operaciones de comercialización de bienes entre provincias adheridas al mismo.

En este contexto, los Organismos del Convenio Multilateral tienen la competencia para resolver este tipo de controversias, siendo la Comisión Arbitral la encargada de emitir normas generales interpretativas obligatorias en procura de una aplicación justa y equitativa del Convenio Multilateral. Uno de sus logros más relevantes fue la aprobación de la Resolución General Interpretativa CA Nº 14/2017, destinada a establecer los criterios aplicables para la atribución de ingresos en las operaciones comprendidas en el art. 1, último párrafo, del citado Convenio, particularmente en operaciones de ventas de bienes y prestación de servicios realizadas mediante medios no presenciales.

A pesar de su carácter obligatorio, su interpretación y aplicación práctica continúa

generando controversias entre fiscos provinciales y contribuyentes, especialmente en torno al concepto de “destino final de los bienes” y la posibilidad —o no— de utilizar presunciones fuera del marco establecido por la norma.

### II. La Resolución General Interpretativa Nº 14/2017: Objeto y Criterios

#### II.A. Ámbito de aplicación

La RG CA Nº 14/2017 fue dictada con la finalidad de aprehender a aquellas operaciones alcanzadas por el art. 1, último párrafo, del Convenio y por el art. 1º de la RG CA Nº 83/2002 (actual RG CA Nº 05/2021). Es decir, para aquellas que se concretan por medios tales como correspondencia, teléfono, internet, plataformas digitales, o similares. No alcanza a las denominadas en general por la doctrina y alguna jurisprudencia “operaciones entre presentes”, aunque en la práctica los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y fiscos aplican para la atribución de los ingresos idéntico criterio —destino final de las mercaderías—.

La Comisión Arbitral estableció así este criterio tratando de complementar el principio de realidad económica y de territorialidad efectiva; la actividad generadora del ingreso se considerará realizada en la jurisdicción en la cual se cumple la obligación principal del vendedor, que es poner los bienes a disposición del comprador, en el lugar que este le indique en tanto y en cuanto pueda determinarse con certeza que ese domicilio le pertenece.

Para ello es fundamental que el vendedor:

- Conozca el destino final de los bienes al momento de la operación;
- Cuente con documentación que respalde dicho destino (remitos, órdenes de compra, etc.);
- Se verifique la existencia de sustento territorial -para algunos ahora nexo jurisdiccional- en la jurisdicción correspondiente.

## **II.B. Venta de bienes**

La resolución general en análisis establece qué se entiende por domicilio del adquirente, definiéndolo como el lugar del destino final de las mercaderías donde los bienes serán utilizados, transformados o comercializados. Este enfoque se alinea con el principio de realidad económica y con el objetivo de identificar el nexo efectivo entre la operación generadora del ingreso y la jurisdicción a la que corresponderá la atribución del mismo.

Si no puede establecerse dicho destino con certeza, la resolución dispone un orden de prelación exclusivo y excluyente:

1. Domicilio de la sucursal, agencia o establecimiento del adquirente que origina el pedido.
2. Domicilio principal donde desarrolla su actividad.
3. Domicilio del depósito o centro de distribución donde se entregaron los bienes.
4. Domicilio de su sede administrativa.

Las órdenes de pedido, los remitos de entrega, las constancias de transporte y el/los domicilios del cliente serán pruebas determinantes en este análisis. Así, el lugar

de destino final pretende erigirse como un factor objetivo y central para la distribución interjurisdiccional de ingresos en el ámbito del Convenio Multilateral, aun cuando, la aplicación de este en algunos casos concretos genere controversias.

## **II.C. Prestación de servicios**

Para los servicios, salvo disposiciones específicas, la Comisión Arbitral dispuso que los ingresos se atribuyen a la jurisdicción donde el servicio es efectivamente prestado, ya sea directamente por el contribuyente o a través de terceros, sin importar el lugar de contratación ni el domicilio del comitente. Con el dictado de esta RG se consolidó normativamente un criterio pacífico, que se ha mantenido firme a lo largo de muchos años, en comparación con el que rige para las operaciones de ventas de bienes.

## **III. Tensión entre el Marco Normativo y su Aplicación Práctica**

Aunque la RG CA N° 14/2017 busca aportar seguridad jurídica, la realidad muestra que la aplicación de la misma en los casos concretos que se someten a la jurisdicción de los citados organismos arbitrales, pone de manifiesto criterios dispares, tanto entre provincias como en las resoluciones de la propia Comisión Arbitral. Las diferencias se acentúan en operaciones complejas, como aquellas en las que el destino final no es fácilmente identificable o cuando las jurisdicciones aplican presunciones fuera del marco previsto.

## IV. Análisis de Jurisprudencia Relevante

### IV.A Caso Whirlpool (Resolución CA Nº 23/2024)

Recordemos sucintamente cuál era la discusión:

El fisco de la Provincia de Buenos Aires efectuó un ajuste a Whirlpool pues entendió que la firma había atribuido los ingresos, por la venta de electrodomésticos que efectuaba a sus clientes (grandes cadenas de venta de estos productos al público consumidor) al domicilio de facturación de los mismos.

ARBA sostuvo que los ingresos debían ser atribuidos al domicilio del “centro de distribución” que los clientes de Whirlpool poseían, lugar en el cual, además, se había pactado la entrega -de acuerdo a los remitos.

La Comisión Arbitral resolvió que los ingresos debían ser atribuidos al destino final de las mercaderías comercializadas, resolviendo que la jurisdicción debía modificar la atribución de los ingresos, debiendo por todos los medios a su alcance “determinar cuál es ese destino final” dejando de lado la atribución al “centro de distribución”.

Este decisorio podría generar interpretaciones contradictorias; precisamente si no se puede determinar “el destino final” —en los términos planteados por la RG CA Nº 14/2017— debe recurrirse a las alternativas exclusivas y excluyentes que plantea la misma norma. Entonces cuál es el motivo por el cual se habilita a la jurisdicción a que lo determine “por todos los medios a su alcance”, en detrimento de uno de los domicilios establecidos expresamente en esa RG. Con esta resolución se estaría habilitando una interpretación amplia que podría socavar la seguridad jurídica, ya que cada fisco podría utilizar parámetros distintos

—presunciones— para atribuir ingresos, los que en general, quedan fuera de discusión en los casos concretos.

En conclusión, la decisión adoptada resulta problemática pues contradice el carácter excluyente de los parámetros establecidos en la RG CA 14/2017, vulnerando su carácter vinculante. Si el vendedor no tiene certeza, conocimiento, de cuál será el destino final de las mercaderías vendidas, deberá aplicar las alternativas previstas en dicha resolución general y no otras presunciones. Idéntico comportamiento deberán respetar los fiscos adheridos.

Además, el fallo omite profundizar en el impacto de la actuación de viajantes, lo cual es relevante en función del art. 2, inc. b), del CM, que establece que los ingresos se atribuyen a la jurisdicción donde actúan los representantes que generan la venta.

### IV.B. Caso Kronen Internacional S.A.

A pesar de la resolución adoptada por la Comisión Arbitral en el citado caso de Whirlpool, pocos meses después resolvió el caso concreto Kronen Internacional S.A.<sup>1</sup> con un criterio algo distinto.

En lo que resulta de interés para el presente análisis, en esta controversia se encontraba en discusión la asignación de ingresos realizado en la determinación de oficio por el fisco de la Provincia de Santa Fe por las ventas que realizó Kronen Internacional S.A. a sus clientes. El citado organismo arbitral recordó que sin interesar el modo en que se perfeccionan las operaciones a los fines de establecer de donde proviene el ingreso es importante tener en cuenta el destino final de las mercaderías, respondiendo ello a la aplicación del artículo 27 del Convenio Multilateral.

<sup>1</sup> Resolución CA nº 09/2025.

Entonces en este caso sí parecieran haberse respetado las alternativas exclusivas y excluyentes previstas en la Resolución General CA N° 14/2017. El organismo arbitral citado *supra*, advirtió que de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, se observó que la firma fiscalizada sólo aportó remitos y facturas respecto de dos clientes: Electrónica Megatone S.A. y Bazar Avenida S.A.; dicha documentación no prueba —a criterio de la Comisión Arbitral— que pueda aplicarse, respecto de tales clientes, el apartado 2, inc. a), del artículo 1° de la Resolución General N° 14/2017, como lo ha hecho el fisco; entonces, siguiendo el orden de prelación dispuesto por dicha resolución general, dispuso que correspondía respecto de los citados clientes Electrónica Megatone S.A. y Bazar Avenida S.A., aplicar el apartado 3, inc. a), de su artículo 1°, esto es: “Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes”; ya que este es el único domicilio conocido por Kronen Internacional S.A. al momento de la venta. Efectúa también una afirmación por demás importante al indicar expresamente que las ventas que realizan, de forma posterior, sus clientes, son ajenas a las efectuadas por la fiscalizada y por ello la atribución de los ingresos generados por estas es materia extraña al caso concreto resuelto, haciendo lugar en este punto a la acción interpuesta por Kronen. Definitivamente este decisorio contrasta con el caso Whirlpool y constituye un precedente relevante en tanto revaloriza el orden de prelación como única vía posible para la atribución de ingresos cuando no se puede verificar el destino final.

En consecuencia, en este caso la CA:

- Reafirma el carácter obligatorio y jerárquico de los criterios de la RG 14/2017.
- Aclara que las ventas posteriores realizadas por los clientes del contribuyente

no deben ser consideradas para atribuir los ingresos del proveedor original.

#### **IV.C. Caso Ford Argentina S.C.A. vs. Provincia de Río Negro**

En este caso la terminal automotriz Ford Argentina S.C.A. poseía un concesionario oficial en la Provincia del Neuquén, dicha firma es fiscalizada por la Provincia de Río Negro, jurisdicción que, ante la negativa de la empresa —conforme surge del texto de la resolución citada— de responder los requerimientos cursados, procede a solicitar a la Dirección Nacional de la Propiedad Automotor, los vehículos marca Ford 0 km que fueron patentados durante los periodos de ajuste en la provincia fiscalizadora. Una vez obtenido ese dato procede a comparar el mismo, con los ingresos por venta de vehículos 0km que la firma atribuyó a esa provincia, al detectar diferencias, efectúa una determinación de oficio sobre base presunta.

La Comisión Arbitral debe establecer cuál es el criterio de atribución de ingresos: es decir, si los ingresos deben atribuirse al domicilio del concesionario (Neuquén) o al lugar de patentamiento del vehículo (Río Negro), considerando las disposiciones del Convenio Multilateral y resoluciones previas, para luego evaluar la metodología utilizada por la provincia para determinar ingresos sobre base presunta, ante la falta de datos ciertos.

Dicho organismo arbitral resuelve, en primer término, ratificar que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde, estrictamente, al lugar físico donde han sido retiradas o entregadas a sus compradores, es decir, al lugar donde el vendedor se desprende de ellas, sino que toma importancia el lugar geográfico de donde provienen los ingresos y, en todo caso, lo

más apropiado para determinar tal situación, es el destino final de las mismas, que generalmente es un domicilio del adquirente, que en el caso concreto es el concesionario<sup>2</sup>.

Este antecedente resulta de importancia pues separa, de algún modo, cuáles son los ingresos que debe distribuir la terminal automotriz —los generados por las ventas que efectúa a sus concesionarios— de los que deberán distribuir —en una segunda etapa— las concesionarias cuando vendan a consumidores finales los vehículos adquiridos a dicha terminal.

La otra cuestión sobre la cual tuvo que resolver la Comisión Arbitral es sobre la presunción utilizada por el fisco rionegrino —vehículos marca Ford patentados durante los periodos fiscalizados en dicha jurisdicción—. Este aspecto resulta para muchos medular, pues de algún modo, estando vigente y resultando obligatorio para todas las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral la aplicación de la Resolución CA Nº 14/2017 pareciera que se habilita no acatarla.

Se transcribe a continuación el considerando que genera incertidumbre: *“...los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho, en varias ocasiones, que no pueden juzgar o cuestionar la facultad que tienen las jurisdicciones de efectuar determinaciones sobre la base de presunciones, cuando no cuentan con los elementos necesarios para realizar las mismas sobre base cierta, ya que estas facultades emergen de las atribuciones que le confiere el propio*

*Código Fiscal y, en este caso, se considera que el parámetro utilizado por el fisco de Río Negro resulta razonable. Esto es, ante la falta de datos ciertos, la jurisdicción en búsqueda de una metodología que permita acercarse lo más posible a la realidad buscada, procedió a utilizar el parámetro del domicilio de patentamiento a los fines de realizar una estimación sobre base presunta utilizando para ello una información concreta y que tiene una relación cercana con la realidad de los hechos ocurridos. Sin embargo, sobre este punto, cabe resaltar que la determinación efectuada por la provincia de Río Negro no compromete los derechos que pudieran corresponderle a las demás jurisdicciones en la atribución de los ingresos conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes”.*

Se reitera —contrariamente a lo que resolvió el referido organismo arbitral— que existiendo una resolución general interpretativa —la RG CA Nº 14/2017— la misma resulta de aplicación obligatoria para todas las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral, en consecuencia no se podría habilitar en caso que no se pueda determinar con certeza “el destino final de las mercaderías vendidas” otros parámetros de atribución distintos de los previstos expresamente —de modo exclusivo y excluyente— en el texto de la norma general obligatoria.

Consecuentemente, la aceptación de una presunción basada en datos de patentamiento, por fuera del esquema de prelación previsto, puede interpretarse como una excepción fáctica que, si se generaliza, podría erosionar el principio de legalidad tributaria.

## V. Algunas Reflexiones

El análisis de estos precedentes permite identificar una serie de problemáticas

<sup>2</sup> Cf. también lo establecido en la Resolución General Nº 14/2017, cuando expresa que, en el caso de venta de bienes los ingresos “...serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél”.

- Falta de uniformidad en la aplicación de la RG CA 14/2017 por parte de los fiscos provinciales y los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral.
- La validación de presunciones no contempladas en la resolución general, lo que debilita su carácter normativo obligatorio.
- Ausencia de claridad en la interpretación del “destino final” y su documentación respaldatoria.
- Dificultad para los contribuyentes en planificar su cumplimiento fiscal con certeza, afectando el principio de seguridad jurídica.

transparente, equitativo y previsible para todos los actores involucrados.

## **VI. Conclusión**

La Resolución General Interpretativa CA N° 14/2017 representó un esfuerzo institucional valioso para tratar de establecer con certeza la atribución de ingresos bajo el régimen del Convenio Multilateral. No obstante, su aplicación práctica no ha sido pacífica ni uniforme. Las resoluciones de la propia Comisión Arbitral presentan en ocasiones criterios disímiles o contradictorios, debilitando el objetivo de previsibilidad normativa.

La incorporación de criterios presuntivos ajenos al texto de la resolución, incluso cuando se fundan en razonabilidad o en la falta de colaboración del contribuyente, pone en tela de juicio su vigencia efectiva como norma general y obligatoria.

Resulta imperioso que la Comisión Arbitral refuerce criterios uniformes, precisando los límites del uso de presunciones ante la existencia de una resolución general interpretativa, y respetando los mecanismos previstos por la RG CA 14/2017. Solo así se logrará consolidar un sistema tributario más

## LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y SU COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO, A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

Cristian Mauricio Durrieu

### I. Introducción

El presente trabajo tiene por objeto analizar la legitimidad y validez del accionar mediante IA en el ámbito del derecho tributario sustantivo, tomando como referencia un caso paradigmático —por la magnitud de su impacto— la valuación fiscal homogénea en el ámbito de la CABA.

Al constituir la base imponible de diversos tributos, la Valuación Fiscal Homogénea reviste el carácter de elemento esencial de los mismos y como tal se encuentra plenamente alcanzado por el principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria, concepto esencial consagrado pacíficamente en los textos constitucionales, la doctrina y jurisprudencia. Este principio impone que solo una ley formal, dictada por el Poder Legislativo, puede crear o modificar los elementos esenciales del tributo. En consecuencia, cualquier delegación de esta facultad en órganos administrativos resulta violatoria de la constitución. Paralelamente y según lo dispone el artículo 84 de la Constitución de la CABA, la Legislatura no puede delegar sus funciones.

Dicha prohibición adquiere especial importancia dado que como se desarrollará a continuación, los artículos del Código Fiscal de del de la CABA constituyen normas formales vacías de contenido material y con agravio al art. 51 de la Constitución delegan en la autoridad de aplicación establecer la metodología para el cálculo de la base imponible.

Sin perjuicio de esta ilegitimidad de origen, las resoluciones administrativas anuales dictadas por la AGIP, en ejercicio de dicha delegación, replican el mismo carácter meramente formal: lejos de definir el procedimiento o los valores involucrados, se

limitan a formas genéricas y declaraciones abstractas que no permiten conocer con certeza la metodología del cálculo de las valuaciones fiscales.

En este contexto, la totalidad de la normativa vigente no hace más que brindar instrucciones genéricas e imprecisas, pretendiendo conferir un halo de legalidad a la implementación de algoritmos de inteligencia artificial, que, aunque puedan ser técnicamente eficaces desde una perspectiva operativa, en la práctica terminan ejerciendo funciones propias del Poder Legislativo.

Este uso de algoritmos generativos no solo es ilegítimo. Además de carecer de sustento normativo específico, no está sujeto a reglas que lo limiten, no se publica ni es comprensible para quienes no participaron del diseño y carece de mecanismos efectivos de auditoría externa o control jurisdiccional. En adición a la ausencia de delegación de facultades en este aspecto, todo ello configura una grave afectación a los principios de certeza, generalidad, equidad e igualdad consagrados en el art. 51, 2º párrafo de la Constitución, pilares del derecho tributario sustantivo y del estado de derecho.

Seguidamente se estudiarán en particular las distintas normas vigentes que regulan la VFH.

### II. Normas del Código Fiscal (t.o. 2025) que regulan la VFH. Artículos 378 y 379. Definiciones formales

Ambos artículos presentan la estructura que corresponde a las normas legales. Sin embargo, la redacción ambigua, imprecisa y general, sumada a la inclusión de conceptos jurídicos indeterminados opacos, vacían de contenido material a dichas disposiciones. En consecuencia, no regulan de manera efectiva

el cálculo de la VFH, a pesar de que esta constituye la base imponible de diversos tributos.

El primer párrafo del art. 378 se expresa en términos ambiguos al señalar que, para “establecer” la valuación, deberán considerarse una serie de características, sin precisar el porcentaje de incidencia de cada una de ellas ni la fuente numérica de referencia. Además, se aclara que la enumeración es meramente enunciativa, lo que impide extraer pautas concretas para el cálculo.

El segundo párrafo, en la medida que afirma que “se tendrán en cuenta” una serie de características sin precisarlas ni indicar la forma en que deben ser consideradas en conjunto, carece de la mínima precisión necesaria para definir concretamente el contenido de la valuación.

En tales condiciones, se advierte que, más allá de constituir meras sugerencias generales, estos artículos no contienen un mandato efectivo respecto del cálculo de la valuación en cuestión.

Finalmente, el último párrafo introduce un elemento novedoso al disponer que “la valuación fiscal homogénea no podrá exceder el 20% del valor de mercado del inmueble”. Esta cláusula configura una evidente incongruencia legislativa, en tanto incorpora un concepto ajeno a las valuaciones fiscales de origen y sustento legal, sin definirlo ni regularlo adecuadamente. De este modo se introduce una base imponible alternativa y discrecional, carente de una previsión clara y desprovista de una metodología normativa que permita contrastar ambas variables. Esta cuestión será desarrollada más adelante en relación con la ley nacional de catastro y las reglas de procedimiento establecidas en la ley tarifaria.

### III. Fórmula de valuación

El artículo 379 del Código Fiscal, describe una fórmula de valuación integrada por

conceptos abstractos, tales como la incidencia del terreno o el coeficiente de depreciación. Sin definir sus fuentes, criterios de selección ni expresión numérica concreta, estos elementos entre otros, carecen de un desarrollo técnico legal que permita su aplicación objetiva. Especial atención reclama el concepto de “*incidencia del terreno*” por cuanto se refiere al valor del terreno calculado según los metros potencialmente edificables, con abstracción de lo realmente edificado. Vale decir que se toma un supuesto valor de posibles edificaciones que no existen en la realidad.

Teniendo en cuenta la desvinculación concreta de estos conceptos con las previsiones del artículo precedente, resulta evidente que dicha fórmula no constituye un mecanismo autónomo ni eficaz: su carácter meramente enunciativo y la ausencia de parámetros verificables impiden su operatividad concreta manteniéndose así la indeterminación de la base imponible.

Esta ausencia de definición legal de la valuación fiscal homogénea se ve expresamente confirmada por el propio Código Fiscal, por cuanto, en el artículo siguiente, reconoce la necesidad de establecer una metodología de cálculo y delega la determinación de la misma en la autoridad de aplicación. En consecuencia, es esta —y no el texto legal— la que en realidad define la regulación efectiva de la valuación y por lo tanto de la base imponible.

En todo caso no es ocioso destacar la evidente incompatibilidad de la fórmula con el requisito de certeza emergente del art. 51 de la Constitución, sin perjuicio de avizorar otras causales presentes en ese texto.

### IV. Expresa delegación de facultades legislativas

El artículo 380 del Código Fiscal dispone que “la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos debe fijar la metodología para valorar los parámetros incluidos en la forma establecida en el artículo anterior y,

sobre dicha base, establecer la valuación fiscal homogénea”.

Esta disposición consagra de forma expresa, una delegación de facultades legislativas. Pero lo más grave es que dicha delegación no se efectúa en el Poder Ejecutivo, lo que de por sí sería cuestionable. Sino en un órgano administrativo de menor jerarquía como la AGIP.

Resulta claro que, sin esta delegación, el cálculo de la VFH sería imposible por ausencia de una regulación cierta y efectiva. No solo se habilita una transferencia indebida de atribuciones legislativas, sino que además se las ejerce en los hechos, consumando una ilegitimidad manifiesta.

Así se confirma la violación al principio de reserva de ley y la desobediencia a lo dispuesto en el artículo 51 de la Constitución local, cuando establece que *“no hay tributo sin ley formal y es nula cualquier delegación explícita o implícita”*. Se vulnera también el art. 84 de la misma Constitución, que veda expresamente a la Legislatura delegar sus funciones.

En tales condiciones, la AGIP no puede *“valuar parámetros”* o *“establecer la metodología de cálculo”*, ya que si lo hiciera sería este organismo —y no la ley— el que regularía la base imponible de los tributos.

Corolario de lo expuesto es que los artículos pertinentes del Código Fiscal no regulan real y efectivamente la valuación fiscal homogénea, sino que trasladan esa regulación a un órgano administrativo que carece de competencia constitucional para hacerlo.

No modifica lo expuesto, la referencia en el artículo en cuanto a que la AGIP podría consultar distintas fuentes para establecerla valuación. En la medida en que esas fuentes se enumeran en forma abierta y optativa, tal previsión no constituye una restricción efectiva al carácter discrecional con que se otorga la facultad. Por ello no cabe pensar que podría tratarse de facultades reglamentarias, e igual consideración merece la posibilidad de

celebrar convenios en forma irrestricta.

La conclusión es que se regulan verdaderas facultades legislativas, a las que se intenta dar apariencia de ser meros reglamentos de ejecución.

El tercer párrafo del artículo 380 del Código Fiscal establece que la AGIP remitirá, antes del 31 de julio de cada año, el proyecto con los valores de incidencia y el valor real de edificación que utilizara para el ejercicio fiscal siguiente a la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la cual contará con treinta (30) días corridos de recibida la información para realizar las observaciones que estime corresponder.

Sin embargo, esta previsión no configura un verdadero procedimiento de deliberación y aprobación legislativa, no existe dictamen de comisión, no se trata como un proyecto autónomo, y dada su extensión y complejidad técnica es imposible que la Legislatura pueda efectuar observaciones o modificaciones sustanciales en el exiguo plazo previsto.

Además, no se exige que el proyecto defina con precisión que debe entenderse por *“valor de incidencia”*, ni señalar las fuentes que sostienen a tales valores de incidencia y edificación, ni aclara qué alcance debe darse a la expresión *“valores reales”*. La remisión, por lo tanto, no hace otra cosa que trasladar a la Legislatura un texto cerrado, respecto del cual no se le concede capacidad efectiva de decisión.

En definitiva, esta cláusula confirma que es la AGIP quien ejerce de hecho las facultades legislativas en materia de VFH, quedando la Legislatura reducida a ser un órgano convalidante sin poder real de revisión o modificación. Ello supone una inversión de orden jerárquico: las facultades sustantivas las ejerce la Administración y el Poder Legislativo se limita a ratificar sin debate. Se trata de un procedimiento simbólico que lejos de limitar la discrecionalidad administrativa la refuerza en abierta contradicción con la división de poderes y el régimen republicano.

## V. Resoluciones delegadas de la AGIP

Haciendo abstracción de la ilegítima delegación, la AGIP dicta anualmente resoluciones delegadas que se limitan, en su parte dispositiva, a aprobar la metodología para el cálculo de la valuación fiscal homogénea (VFH), los coeficientes de actualización la misma y las tablas de valores de los terrenos.

Estas resoluciones no solo confirman la transferencia de facultades legislativas al órgano recaudador, sino que, además, exceden el mandato conferido por la norma legal, al implementar fórmulas propias de sistemas informáticos, cuya lógica, variables y procedimientos no son accesibles, auditables ni comprensibles por los contribuyentes en particular ni a otros sujetos en general.

Son actos administrativos de alcance general que adolecen de motivación o fundamento técnico adecuado: no identifican las fuentes utilizadas y los criterios técnicos que justifican las fórmulas aplicadas. Se trata en esencia de un mecanismo autorreferencial: la Administración crea la norma, se aprueba a sí misma y la aplica sin ninguna intervención externa. Esta falta de transparencia y control convierte a las resoluciones en mecanismos irreversibles, contrarios al principio de legalidad.

Si bien y de hecho la delegación podría autorizar la asunción de facultades legislativas, eso no exime a las resoluciones de su carácter de acto administrativo ni de cumplir con los requisitos formales y sustanciales que la normativa exige, y lo cierto es que estas resoluciones carecen de fundamentación adecuada, obvian las fuentes de información relevantes y no explicitan los criterios técnicos que fundamentan las fórmulas.

Como resultado se genera una estructura normativa y operativa que impide reconstruir de manera objetiva y verificable el proceso de determinación de la base imponible.

## VI. Unidad de sustentabilidad contributiva. Artículo 381 de CF.

Este instituto denominado “unidad de sustentabilidad contributiva” es propio del Código Fiscal de la CABA y no aparece, por lo menos con esa denominación, en la legislación, doctrina y jurisprudencia del derecho tributario sustantivo.

La alambicada redacción del artículo que la regula ofrece una definición genérica, sin un marco normativo claro que establezca objetivos concretos y precisos. En la práctica puede advertirse que se trata de un coeficiente de actualización que resulta incompatible, en términos lógicos y jurídicos, con el resto de la normativa que regula la valuación.

De acuerdo con el artículo 380 de Código Fiscal, la AGIP debe presentar cada mes de julio el proyecto con el que fijara la VFH para el ejercicio siguiente. Esto implica que la valuación se actualiza anualmente, tanto en su dimensión numérica como en sus parámetros conceptuales. En ese marco, resulta incomprensible el fundamento y la razonabilidad de adicionar un mecanismo de ajuste a través de la USC.

A ello se suma que las resoluciones delegadas anuales de la AGIP incluyen, además, tablas de coeficientes de actualización de la VFH, lo que configura una segunda actualización anual.

A ello se suma una discrepancia normativa: mientras el Código Fiscal establece que la USC incide directamente sobre el tributo, las leyes tarifarias disponen que se aplica sobre la valuación. Esta diferencia no es menor: en el primer supuesto se refiere al *quantum* del tributo; en el segundo a la determinación de la base imponible. En ambos casos se vulnera la exigencia constitucional de certeza y genera conflictos graves como cuando se debe computar la base imponible del impuesto a los bienes personales.

Y no es una cuestión menor el riesgo de

retroactividad: dada la naturaleza anual y el devengamiento instantáneo del tributo, si este ya fue liquidado y cancelado conforme a la normativa vigente, la aplicación de la USC como ajuste adicional constituye una forma de retroactividad tributaria ilegítima.

En suma, la regulación de la USC no solo carece de sustento en la teoría y doctrina tributaria, sino que introduce superposiciones normativas, vulnera el principio de certeza y habilita prácticas asimilables a la retroactividad, incompatibles con la seguridad jurídica que debe regir en materia tributaria.

### **VII. Los topes de la ley impositiva para el tributo y la valuación fiscal homogénea**

Las sucesivas leyes tarifarias establecen un tope máximo consistente en que la tasa de ABL devengada en un ejercicio no podrá superar el 1% del valor de mercado del inmueble. Los contribuyentes que consideren que se ha superado el límite podrán interponer un recurso administrativo, debiendo acompañar al escrito donde fundamenten su impugnación dos informes realizados por corredores inmobiliarios matriculados en la Ciudad, o profesionales matriculados con incumbencia en la materia, que contengan una descripción de la propiedad, características de la zona y valor de mercado estimado. De la misma manera se podrá proceder para impugnar la VFH cuando se estime que supera en un 20 % el valor del mercado del inmueble.

Las únicas regulaciones de este remedio procesal indican que no tiene efecto suspensivo y que la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, —sin indicar qué funcionario ni el plazo para resolver—, podrá realizar las verificaciones que entienda necesarias y solicitar una tasación al Banco de la Ciudad de Buenos Aires.

Más allá de la apariencia, esta norma tiene dos objetivos: el primero es crear un ropaje destinado a sanear el cálculo ilegítimo de la VFH establecida por medio de delegaciones; el segundo es disponer de algún mecanismo

que ante la inexistencia de remedios procesales efectivos permita corregir errores o alucinaciones del sistema informático como así también errores de diseño del software o los algoritmos. Es decir, impugnaciones que no surgen de las normas legales sino de procedimientos informáticos. Es de suma trascendencia pensar de qué forma se resolvería la existencia de diferencias sustanciales entre los valores informados por las tasaciones y de estos con la tasación del Banco de la Ciudad de Buenos Aires, ello en oposición a la valuación fiscal homogénea. Se plantearía así la necesidad de comparar una valuación fiscal basada en la ley con tasaciones basadas en las reglas del mercado. Una solución jurídicamente fundada se avizora de extrema dificultad producto de la irreflexiva introducción de conceptos ajenos al catastro económico.

En todo caso, este recurso no satisface la necesidad de transparencia ni de supervisión, los topes legales limitan de manera precaria el daño que puede producir la aplicación de la VFH, pero no garantizan la comprensión ni la corrección de errores jurídicos, técnicos o metodológicos.

Por el contrario, restringen el ejercicio de impugnaciones de base constitucional o legal orientándolo al opaco concepto de valor de mercado que sustituye, indebidamente, cualquier otra vía impugnatoria en sede administrativa. En resumen, se trata de un recurso arbitrario destinado a dar una apariencia de legitimidad a la opacidad de los fundamentos informáticos que excluye vías recursivas jurídicas.

Debe advertirse, además, que la AGIP no solo regula vía delegación la VFH y aprueba la metodología que ella misma diseña, sino que también resuelve discrecionalmente las impugnaciones que los contribuyentes interpongan, concentrando en un único órgano funciones legislativas, reglamentarias y jurisdiccionales administrativas.

Más adelante se analizará la incompatibilidad de la VFH con la valuación

de mercado.

En todo caso la justicia de cámara de la CABA<sup>1</sup> ya declaró la inconstitucionalidad de la exigencia de dos informes de corredores u otros peritos teniendo en cuenta el costo de la actuación profesional.

### **VIII. Valuación fiscal homogénea y ley nacional de catastro**

La Ley Nacional de Catastro n° 26.209, sancionada en 2006, fijó los principios rectores del sistema catastral en todo el territorio argentino. Se trata de una ley de fondo, de aplicación obligatoria para todas las jurisdicciones provinciales y también para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que si bien posee autonomía legislativa carece de soberanía. En consecuencia, la valuación fiscal homogénea se encuentra condicionada al respeto de los principios generales de la norma nacional, en particular aquellos vinculados a la valuación parcelaria con fines fiscales. La Ciudad Autónoma de Buenos Aires no adhirió formalmente mediante una ley específica como lo han hecho otras provincias. Pero tratándose de una ley de fondo en los términos del artículo 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, sus disposiciones son obligatorias independientemente de que se dicte una ley de adhesión a la ley nacional.

La ley 26.209 define el catastro como el inventario sistemático y sistémico de inmuebles y de sus características físicas y económicas, y resalta su carácter complementario del Código Civil y Comercial. A su vez, el artículo 14 regula la valuación parcelaria disponiendo que cada jurisdicción debe necesariamente dictar una ley local que instrumente la metodología valuatoria, siempre dentro de los principios rectores que la ley nacional enuncia. No se trata de una potestad discrecional, sino de una competencia reglada que debe ejercerse

dentro de un marco común.

La CABA, sin embargo, no ha dictado una ley específica que determine la metodología de cálculo de la VFH. En su lugar, el Código Fiscal contiene referencias vagas o indirectas y ha delegado expresamente en la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) el diseño y la aplicación de la fórmula valuatoria. Esta delegación administrativa no puede considerarse como el cumplimiento de la exigencia legal ni satisface la necesidad de sustento técnico especializado y verificable. El resultado es un sistema opaco, carente de base legal suficiente, que vulnera principios y derechos constitucionales.

Para comprender la dimensión de este problema, es preciso distinguir entre valuación de mercado y valuación con fines tributarios. La valuación de mercado consiste en asignar un valor a un inmueble según la oferta y la demanda en relación a una fecha determinada. Responde a criterios económicos ajenos a regulaciones legales y se inscribe en el derecho privado. No existe una valuación única y en idénticas condiciones pueden coexistir tasaciones diferentes igualmente válidas.

La valuación fiscal, en cambio, cumple una función radicalmente distinta: constituir la base imponible de los tributos prediales. Su finalidad exige una regulación que asegure tanto el cálculo individual de cada parcela como la coherencia del conjunto del padrón inmobiliario. La homogeneidad no es un mero atributo técnico, sino una condición indispensable para garantizar la igualdad tributaria y evitar la arbitrariedad en la imposición.

El artículo 2 de la Ley Nacional, establece que el catastro se rige por técnicas y principios propios, y no puede confundirse con el sistema tributario, aunque colabore con él. En contraste, el Código Fiscal de la CABA ha transformado la VFH en una herramienta eminentemente tributaria, desconectada del catastro físico, jurídico y económico, creando una ficción valuatoria, funcional al empleo de

---

<sup>1</sup> Cámara CAYT, Sala II, “*Marcer Ernesto Alberto c/GCBA s/acción meramente declarativa*”, expte. n° 45644/2012, sentencia del 11 de diciembre de 2018.

algoritmos, pero sin comparación ni contraste con los principios y técnicas consustanciales a la materia catastral. Tanto es así que los parámetros utilizados por la Ciudad para calcular la VFH no surgen de un organismo técnico catastral, sino de sistemas automatizados cuyo origen es indefinido y sus fundamentos no son accesibles ni impugnables.

En resumen, no existe en la Ciudad, ni la ley local que regule la metodología valuatoria, ni un organismo técnico especializado en la materia. En consecuencia, no se cumple con la exigencia de una base técnica que garantice la equidad fiscal.

A esta ausencia de regulación legal específica, se suman otras inconsistencias que demuestran la indiferencia de la normativa y aplicación de la Ciudad respecto de los principios de la Ley Nacional de Catastro.

Se introduce de manera alternativa a la VFH el valor de mercado, pero sin definir cómo debe calcularse ni cómo resolver la pluralidad de valores derivados de métodos discrecionales de estimación. Este vacío conceptual transforma al valor de mercado en una noción ambigua e indeterminada inadmisibles como base imponible.

La base imponible de un tributo no puede ofrecer alternativas opacas entre la VFH y un valor de mercado estimativo. Debe ser única, objetiva e indisponible tanto para el contribuyente como para el Fisco. La coexistencia de métodos alternativos o superpuestos, sin una regla clara de prelación o integración socava los principios de legalidad, igualdad, certeza y generalidad.

La última disposición del artículo 14 exige que la metodología valuatoria discrimine entre el suelo y las construcciones. La VFH, sin embargo, valúa el suelo en función de construcciones existentes o potenciales, introduciendo un criterio de potencial económico futuro e incierto que puede no corresponderse con la realidad efectiva.

El llamado valor de incidencia, incorporado a

la VFH, en lugar de separar lógicamente el valor del terreno del de las edificaciones, consiste en estimar en un paso único y de manera estandarizada la proporción del valor total atribuible al terreno sin necesidad de realizar una valuación completa y desagregada. Este valor de incidencia nació como un atajo informático para derivar estimativamente el valor del suelo a partir de un valor total proyectado, promete uniformidad y rapidez, pero por su aplicación sin técnica visible, ni regulación ni transparencia, se convierte en un acto discrecional incompatible con los requisitos de la base imponible.

Esta marginación sistemática de la técnica catastral convierte el calificativo de “homogénea” en un rótulo sin contenido normativo ni aplicabilidad verificable. La VFH, tal como se aplica en la práctica, no define qué la hace homogénea, cómo garantiza esa homogeneidad ni cómo se diferencia de otras valuaciones fiscales —no homogéneas— previstas en el mismo Código Fiscal.

En las condiciones señaladas, la VFH, lejos de adecuarse a su función técnica y jurídica, incumple la ley nacional y se autodestruye como instrumento valuatorio: carece de legitimidad legal, técnica catastral, transparencia y control. No garantiza homogeneidad, equidad, ni seguridad jurídica, sino que legitima un sistema desigual e inequitativo.

## **IX. Resumen y crítica de la legislación y los principios aplicados a la VFH**

Como epílogo del análisis de las normas del Código Fiscal y de las leyes impositivas podría presumirse que éstas regulan la metodología de cálculo de la VFH. Sin embargo, ello no ocurre en la práctica. En realidad, mediante una delegación de facultades, la AGIP dicta resoluciones de carácter meramente formal que, más allá de fórmulas crípticas, y conceptos abstractos y abiertos, tampoco establecen una metodología cierta y efectiva.

La conclusión es que se trata de normas redactadas de manera ambigua y discrecional,

que no se adecuan ni a los principios y garantías constitucionales, ni a los conceptos obligatorios de derecho tributario sustantivo y procesal. Del mismo modo se apartan de las directivas técnicas obligatorias que emanan de la Ley Nacional de Catastro.

En definitiva, dichas normas sólo fijan directivas generales y abiertas, que funcionan como una pátina de legalidad y facilitan el diseño y la implementación efectiva de la VFH en manos de algoritmos clasificados como “generativos” que no están condicionados o regulados por ninguna norma.

Por otra parte, la excesiva cantidad y complejidad de los conceptos enunciados genéricamente por las normas dejan abierto el camino a la discrecionalidad, no ya de los algoritmos en sí mismos, sino más precisamente de los programadores o diseñadores de dichos sistemas.

#### **X. Metáforas y perspectiva filosófica**

El avance de la inteligencia artificial en materia de derecho tributario puede ilustrarse a través de tres metáforas que responden a una misma pregunta: quién decide por nosotros. Este interrogante remite a la falta de transparencia y control respecto de cómo funcionan los algoritmos y quienes son responsables de las decisiones que estos producen.

Tales cuestiones deben analizarse desde una perspectiva holística que desborda el campo de estudio de la informática. Incluso su carácter de ciencia es objeto de debate, al igual que las regulaciones y principios que la rigen.

El filósofo español José Ortega y Gasset, en su obra *La Rebelión de las Masas* (1930) desarrolló la noción de “*barbarie del especialismo*” para describir un fenómeno propio de la modernidad.

El especialista que, dominando con gran precisión un campo muy limitado del saber, desconoce o descuida la totalidad del

horizonte cultural, político y humano en el que ese conocimiento se inscribe.

Para Ortega, esta figura del especialismo constituye una forma de barbarie distinta de la ignorancia primitiva. El bárbaro moderno no es el que nada sabe, sino aquel que sabe mucho de un aspecto muy reducido y a la vez ignora o desprecia los fundamentos generales que deben dar sentido a su tarea. De allí surge el peligro: la técnica se vuelve autónoma, eficiente en su tarea, pero ciega frente al marco ético, político y jurídico que debería orientarla.

Este concepto resulta especialmente útil para analizar la situación de la VFH en la Ciudad. Los algoritmos de inteligencia artificial, diseñados por especialistas en programación estadística y datos, poseen una enorme capacidad para procesar información y asignar valores. Sin embargo, ese saber ultra especializado carece de la dimensión constitucional que es indispensable en materia tributaria.

El cálculo de la base imponible no puede ser reducido a un problema meramente técnico: está atravesado por principios como la reserva de ley, igualdad, seguridad jurídica y debido proceso. La regulación en un mecanismo algorítmico implica ceder el control jurídico a un saber especializado que en su eficiencia olvida la legitimidad.

De esta manera, la barbarie del especialismo se hace presente en el derecho tributario: el ingeniero de datos puede diseñar un modelo de valuación impecable en términos de exactitud estadística, pero ello no lo habilita para sustituir la potestad legislativa ni para garantizar las exigencias de constitucionalidad. La técnica, cuando se independiza del derecho, pierde la legitimidad y se convierte en un riesgo para las garantías fundamentales.

Otra metáfora ilustra esta problemática: *El Aprendiz de Hechicero*, obra de Paul Dukas inspirada en un poema de Goethe. En ella, un aprendiz, en ausencia de su maestro utiliza la

magia para que una escoba y un balde realicen su trabajo. Sin embargo, pierde el control y estos comienzan a multiplicarse sin freno provocando un desastre que sólo puede detener el regreso del maestro. La moraleja es clara: advierte sobre el peligro de manipular fuerzas que no se comprenden plenamente y sobre la importancia de la responsabilidad y el control. Algo similar ocurre cuando quienes diseñan software y algoritmos desconocen las garantías constitucionales y el derecho tributario sustantivo, ejerciendo en la práctica facultades reservadas al Poder Legislativo. Este fenómeno se vincula con la rendición de cuentas de quienes aplican IA, con el debate sobre la transparencia algorítmica, de enorme relevancia en materia fiscal y que involucra aspectos como auditabilidad, legibilidad, comprensibilidad, verificabilidad, transparencia interna y externa, explicabilidad, inteligibilidad, trazabilidad y código abierto.

Solo garantizando estos elementos puede asegurarse que la inteligencia artificial se utilice dentro de un marco jurídico claro respetuoso de las garantías y principios del derecho tributario.

La célebre frase de Juvenal "*Quis custodiet ipso custodes*" (quién controla a los controladores o quién vigila a los vigilantes) cuestiona la responsabilidad y rendición de cuentas de quienes detentan el poder de controlar a otros. Esta máxima se vuelve especialmente importante en relación con los diseñadores de software y algoritmos, cuya labor se caracteriza por la capacidad y una extrema complejidad técnica.

Solo especialistas y con medios adecuados podrían auditar estas herramientas desde lo técnico y aun así con limitaciones severas. En consecuencia, los contribuyentes se enfrentan ante la evidente imposibilidad de conocer cómo se arriba al cálculo de la VFH, que incide sobre la liquidación del tributo.

## **XI. El desapego al estado de derecho**

La conjunción de las normas meramente formales del Código Fiscal, la Ley Tarifaria, los reglamentos delegados de la AGIP y la

aplicación de facto de la inteligencia artificial confluyen en la supresión de garantías básicas como el debido proceso y la defensa en juicio.

Carece de sentido pretender que un contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa frente a una liquidación cuya lógica y fundamentos le resultan inexplicables y derivan de la aplicación de algoritmos opacos.

Sería paradigmático el caso de un contribuyente que recibe informalmente una liquidación en cuya determinación no ha tenido ni puede tener participación alguna. Desde ese momento queda atrapado por el art. 156, inc. 5, del Código fiscal, que habilita de inmediato y sin intimación previa la ejecución fiscal.

En tal situación lo único que podría hacer en defensa de sus derechos es invocar que la VFH supera en un veinte por ciento el valor de mercado, o que el tributo excede el uno por ciento de dicho valor, acompañando dos tasaciones de profesionales habilitados. Se descarta así la posibilidad de una defensa técnica o fundada en errores de liquidación o incluso en eventuales alucinaciones del sistema. Es por eso que la norma refiere a la actividad de tasadores en lugar de las profesiones de incumbencia específica que son las del agrimensor y el abogado.

Pero esta defensa es meramente formal e inoperante. Ello es así porque ante el plazo perentorio de la ejecución fiscal, la impugnación carece según la Ley Tarifaria de efecto suspensivo, no cuenta con plazo para resolverse ni instancia de apelación.

De allí en más, queda la incertidumbre de adivinar cómo podría la AGIP resolver la impugnación frente a cuatro valuaciones distintas a saber: la VFH, la tasación del Banco Ciudad y las dos tasaciones particulares. Surge entonces un interrogante crucial: ¿Cuál sería el criterio válido para establecer la base imponible al amparo de la reserva de Ley?

En este punto es adecuado recordar el voto del Juez Osvaldo Casás en cuanto a que " (...)

*si se tiene en cuenta que el colectivo de contribuyentes a menudo se halla desinformado respecto de la mecánica con que operan los gravámenes de masas liquidados por el fisco (que no requieren de la asistencia técnica de profesionales del Derecho o de las Ciencias económicas) y más aún, cuando se han producido modificaciones novedosas, en el sentido que motiva la presente impugnación, a partir de una regulación original respecto de la vigente en las restantes veintitrés jurisdicciones provinciales. Así en estos casos el 'Derecho', en razón de auténticas innovaciones y un sometimiento pretendidamente voluntario a las normas por parte de los obligados, ya no protege a los ciudadanos contribuyentes, sino que, por el contrario, los agrede convirtiéndose en una verdadera selva normativa que encierra las inseguridades y peligros de esa geografía”<sup>2</sup>.*

---

<sup>2</sup> TSJ CABA, “Spisso, Rodolfo c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, expte. n° 8486, sentencia del 2 de mayo de 2012, voto del Juez Casás.

## NUEVOS INTERROGANTES EN TORNO AL IMPUESTO A LAS PATENTES EN LA CABA

Ma. Florencia Fontana y Sofia L. Zuccarino

### I. Introducción

El Impuesto a las Patentes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires presenta distintas aristas que lo convierten en un tributo complejo, en tanto su configuración combina aspectos normativos locales con leyes y disposiciones administrativas de alcance nacional, como las recientes disposiciones que introducen modificaciones significativas en el régimen de inscripción de automotores.

En este esquema de profundas transformaciones, se propone, entonces, ofrecer una mirada integral sobre el Impuesto a las Patentes en la CABA, articulando las dimensiones mencionadas y efectuar un análisis crítico del régimen de presunciones contenido en el Código fiscal local, dirigido a tener por configurada la radicación del automotor en el ámbito de la Ciudad y dar lugar de este modo, al nacimiento de la obligación de pago.

### II. El Impuesto a las Patentes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Concepto de “radicación”

El Impuesto a las Patentes se encuentra contemplado normativamente en los artículos 420 a 438 del Código Fiscal de la Ciudad (t.o. 2025).

En términos sucintos, puede decirse que se trata de un tributo patrimonial específico, local, directo, anual y real que grava la propiedad de un automotor como manifestación de capacidad contributiva.

Al respecto, cabe precisar que conforme a lo dispuesto en la normativa de fondo el derecho real de dominio sobre los automotores se perfecciona con la

inscripción registral. Es decir, ni la entrega de la cosa ni la firma del contrato de compraventa resultan hábiles para constituir, modificar, transmitir o extinguir el derecho real de propiedad sobre dichos bienes, hasta tanto no se cumpla con su inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y Créditos Prendarios<sup>1</sup> (en adelante, RNPA).

De ahí que el aspecto material de la hipótesis de incidencia del Impuesto a las Patentes se configura a partir de la “radicación” del vehículo en el ejido local, determinada por la inscripción en el RNPA en la jurisdicción de la CABA (art. 423 C.F. t.o. 2025). A partir de ese acto, se adquiere el derecho real de propiedad a la vez que revela un nexo de territorialidad suficiente con la Ciudad de Buenos Aires.

El Código fiscal establece también que la “radicación” puede quedar configurada cuando el RNPA consigna en el título de propiedad que el vehículo se guarda habitualmente en la CABA, o, en el caso de vehículos no convocados por el Registro, cuando se guarden o estacionen habitualmente en dicha jurisdicción (art. 423 C.F. t.o. 2025).

En suma, a los efectos de tener por acaecido el hecho imponible del impuesto bajo examen, el automotor deberá estar radicado en la Ciudad de Buenos Aires, lo que —según el Código fiscal— se define por su inscripción en el RNPA en dicha

---

<sup>1</sup> Cnf. artículo 1 del Decreto-Ley 6582/58 (y modificatorias). Así también lo ha especificado la doctrina (v. Alterini, Atilio A., *Derecho de los Contratos*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2003, p. 521).

jurisdicción o su guarda habitual en el territorio de la Ciudad.

Ahora bien, para completar estos conceptos es necesario acudir a las normas nacionales que regulan los trámites de inscripción, efectos y demás cuestiones atinentes al régimen jurídico de propiedad del automotor (en adelante, RJA).

Al respecto corresponde referir que el RJA se encuentra previsto en el Decreto Ley n° 6582/58. Este régimen se completa con lo dispuesto en el Decreto n° 335/PEN/1988 (reglamentario del Régimen Jurídico Registral de la Propiedad del Automotor) y con el Digesto de Normas Técnico-Registrales del Registro Nacional de la propiedad Automotor<sup>2</sup>.

Así, en la primera de las normas citadas se establece que serán considerados automotores los “...*automóviles, camiones, inclusive los llamados tractores para semirremolque, camionetas, rurales, jeeps, furgones de reparto, ómnibus, micrómnibus y colectivos, sus respectivos remolques y acoplados, todos ellos aun cuando no estuvieran carrozados, las maquinarias agrícolas incluidas tractores, cosechadoras, grúas, maquinarias viales y todas aquellas que se autopropulsen*” (art. 5° del Decreto Ley n°6582/58).

Seguidamente ordena que la inscripción en el RNPA del dominio de todos los automotores comprendidos en la enumeración precedente es obligatoria y que, dicha inscripción cuando es de buena fe, confiere la propiedad del vehículo al titular (art. 6 del Decreto Ley n°6582/58).

<sup>2</sup> Cabe referir que el último texto publicado fue actualizado mediante la Disposición n°138/2022 del 11 de julio de 2022 mediante la que se sustituyó el Digesto de Normas Técnico-Registrales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor (aprobado por Disposición DN N° 36/96) y sus modificatorias por el que obra como Anexo de la citada disposición.

Antes de la sanción del Decreto de Necesidad y Urgencia n°70/2023<sup>3</sup>, el art. 11 del Decreto Ley n°6582/58 establecía que el automotor tendría como lugar de radicación, para todos sus efectos, el del domicilio del titular del dominio o el de su guarda habitual y que, tales circunstancias, debían ser acreditadas mediante los recaudos que establezca la autoridad de aplicación.

De igual modo, el Digesto —según actualización dispuesta mediante Disposición n°138/2022— ordena que los automotores tendrán como lugar de radicación el lugar del domicilio de su titular o el lugar de su guarda habitual y que a efectos de acreditar dichos extremos, se procederá en la forma dispuesta en las secciones correspondientes a estos

Así, con relación al domicilio del titular, el Digesto establece que, en los trámites de inscripción inicial, transferencia o cambio de domicilio, el peticionante deberá acreditar el domicilio mediante la forma y con los recaudos que para cada caso allí se establece, según se trate de una persona humana o jurídica<sup>4</sup>.

Por su parte, en lo que refiere al supuesto de “guarda habitual” el Digesto anuncia que “[c]uando en los trámites de inscripción inicial, transferencia o cambio de domicilio, se invoque la guarda habitual como lugar determinante de la radicación, deberá acreditarse la real existencia de dicha

<sup>3</sup> Publicado en el Boletín Oficial el 21 de diciembre de 2023.

<sup>4</sup> Así por ejemplo en el caso de las personas humanas con ciudadanía argentina, el domicilio se acredita a través de lo informado al Registro por el RENAPER; por su parte, si se tratara de personas jurídicas constituidas en el país, se podrá exhibir ante el Registro seccional donde presente el trámite, el contrato social, estatuto o constancia del organismo estatal de contralor de las personas jurídicas o de cualquier otro organismo estatal del que resulte el domicilio del titular o adquirente y dejar una copia.

*guarda en la forma y con los medios que para cada caso se establecen*<sup>5</sup>. (...) Al expedir la documentación registral, el Encargado de Registro consignará como domicilio el correspondiente al de la guarda habitual del automotor, seguido de las siglas 'G.H.'" (art. 1, Sección 2da. Capítulo VI).

Así las cosas, del régimen descripto puede colegirse que la "radicación" del automotor quedaba determinada por el domicilio del titular o bien, por el lugar de su guarda habitual; en sendos casos, debía presentarse documentación que acredite dichos extremos. Bajo tales condiciones, podía darse la situación de que el titular de dominio optara por inscribir al automotor en el Registro seccional correspondiente al lugar de la guarda habitual y que éste, no coincidiera con el de la jurisdicción impositiva correspondiente al domicilio declarado del titular.

No obstante ello, tal como se refirió oportunamente, el RJA fue modificado a través del Decreto de Necesidad y Urgencia nº 70/2023. A través esta norma se derogó, entre otros, el citado artículo 11 del Decreto Ley nº 6582/58 y sus modificatorias (art. 351).

<sup>5</sup> En este caso, las personas humanas o jurídicas privadas, podrán acreditar la real existencia de la guarda habitual a través de la presentación de "a) Acta notarial en la que el titular de dominio, o el adquirente que posea una Solicitud Tipo "08" en condiciones de ser inscripta, declaren bajo juramento que el lugar que denuncian, que detallarán debidamente, es la real guarda del automotor cuya inscripción o radicación solicitan, y manifiesten en qué carácter hacen uso del referido lugar y expongan las razones por las cuales dicha guarda difiere de su domicilio. b) Documentos que acrediten el carácter invocado para hacer uso del lugar denunciado como guarda habitual (v.g. título de propiedad, escritura de usufructo, contrato de locación o sus respectivos recibos de pago e informe de dominio del Registro de la Propiedad Inmueble para acreditar la titularidad del locador o comodante, u otro documento fehaciente)".

También se modificaron los alcances del cuarto párrafo del art. 7 del Decreto Ley nº 6582/58, el que, actualmente prevé que en los Registros seccionales<sup>6</sup> "...se inscribirá el dominio de los automotores, sus modificaciones, su extinción, sus transmisiones y gravámenes" y que las inscripciones o anotaciones "...también podrán realizarse directamente ante la Dirección Nacional, que deberá establecer a tal efecto un servicio de inscripción remoto, abierto, accesible y estandarizado, bajo jurisdicción nacional, que permita las inscripciones o anotaciones ordenadas por los titulares o por intermediarios autorizados de manera fehaciente por ellos. A tal efecto, el Poder Ejecutivo Nacional dictará la reglamentación correspondiente. La Dirección Nacional recabará toda la información necesaria para poner en funcionamiento ese registro tanto a automotores por registrarse como a los ya registrados. El Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer que determinadas inscripciones y anotaciones se cumplan únicamente ante la Dirección Nacional cuando fuere aconsejable para el mejor funcionamiento del sistema registral".

Con relación a ello, cabe referir que el 17 de septiembre de 2024 la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor emitió la Circular D.N. Nº 20, a través de la que dispuso que "...en virtud de la derogación de los artículos 11 y 12 del Régimen Jurídico del Automotor

<sup>6</sup> La Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios es el organismo de aplicación del Régimen Jurídico del Automotor y según lo dispuesto en el art. 7 del Decreto Ley nº 6582/58 tiene a su cargo el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor. Asimismo, la citada norma ordena que el Poder Ejecutivo Nacional reglará la organización y el funcionamiento del mencionado Registro y determinará el número de secciones en las que se dividirá territorialmente, fijando los límites de cada una de ellas a los efectos de las inscripciones relativas a los automotores radicados dentro de las mismas.

*(Decreto-Ley No 6582/58 -ratificado por la Ley N° 14.467-, t.o. Decreto N° 1114/97, y sus modificatorias) por conducto del Decreto N° DNU-2023-70-APN-PTE, referidos al lugar de radicación de los automotores y al trámite de cambio de radicación, cabe señalar en esta primera instancia que los tramites de inscripción inicial de automotores y motovehículos 0Km. podrán ser presentados por ante cualquier Registro Seccional del país, con independencia de la jurisdicción que corresponda al domicilio del adquirente de acuerdo con los términos del artículo 3° de la Resolución 272/2024 del Ministerio de Justicia de la Nación”.*

Seguidamente, el 6 de febrero del 2025 se publicó en el Boletín Oficial la Disposición N° 74/2025 que creó el Registro Único Virtual (RUV) a fin de habilitar la inscripción inicial virtual de automotores cero kilómetro (0 km) de fabricación nacional e importados que revistan determinadas condiciones, adquiridos por personas humanas mayores de edad, mediante el uso del sistema denominado Registro Único Nacional del Automotor (RUNA).

Esta medida constituyó una instancia relevante en la reglamentación de la política trazada en el DNU n° 70/2023 —orientada a la creación de un registro que instrumente la inscripción de trámites de carácter virtual de bienes en el marco del Régimen Jurídico del Automotor— y consolidó la posibilidad de que el adquirente de un automotor cero kilómetro pueda optar por inscribirlo en una jurisdicción distinta a la de su domicilio legal. Su vigencia comenzó a hacerse efectiva a partir del 19 de febrero de 2025, luego del dictado de la Disposición n° 93/2025<sup>7</sup> que reglamentó lo allí ordenado.

De lo expuesto hasta aquí se colige que las disposiciones mencionadas precedentemente importaron una

modificación sustancial al RJA, en tanto a través del DNU n° 70/2023 se derogó el artículo 11 del Decreto Ley n° 6582/58 que fijaba el lugar de “radicación” de un automotor según el domicilio del titular del dominio o el lugar de su guarda habitual.

No obstante, según lo comunicado a través de la Circular D.N. N° 20, en una primera instancia, sólo los trámites de inscripción inicial de automotores y motovehículos 0km. podrán ser presentados por ante cualquier Registro seccional del país, con independencia de la jurisdicción que corresponda al domicilio del adquirente. Por su parte, cuando se trate de la inscripción inicial de automotores y motovehículos 0km que cumplan con las condiciones detalladas en la Disposición n°

<sup>7</sup> Publicado en el Boletín Oficial el 14 de febrero de 2025.

93/2025<sup>8</sup>, la inscripción inicial podrá realizarse mediante de forma virtual en el Registro Único Virtual (RUV) mediante el uso del sistema denominado Registro Único Nacional del Automotor (RUNA).

<sup>8</sup> La Disposición n° 93/2025 reglamentó lo dispuesto en la Disposición n° 74/2025. Sobre este punto, ordena que *“La inscripción inicial de automotores y motovehículos CERO KILÓMETRO (0 Km) de fabricación nacional e importados, podrán ser efectuadas por las personas autorizadas por los comerciantes habitualistas inscriptos en las categorías mencionadas en el Título II, Capítulo VI, Sección 1ª, artículo 1º, incisos a), b), c), e) y f), a través del Registro Único Virtual (RUV) de manera remota y virtual, ingresando los datos en el Registro Único Nacional del Automotor (RUNA) en la forma prevista en la presente, respecto de los automotores por ellos comercializados, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:*

*a.- Que el adquirente sea persona humana, mayor de edad, plenamente capaz y que actúe por su propio derecho.*

*b.- Que el precio de venta no involucre sumas que alcancen o superen los montos informados como “Umbrales para el Sector Automotor” conforme a las normas establecidas por la Unidad de Información Financiera.*

*c.- Que el automotor cuente con su respectiva Licencia de Configuración de Modelo (LCM) y su Licencia de Configuración Ambiental (LCA), de corresponder.*

*d.- Que el certificado de importación o fabricación no tenga restricciones o limitaciones al dominio o que el automotor se encuentre afectado a regímenes especiales.*

*e.- Que el automotor no se inscriba con prenda simultánea o contrato de leasing.*

*f.- Que no se petitionen en forma simultánea trámites de alta, baja o cambio de tipo de carrocería o de automotor, ni de afectación a un uso que requiera su efectiva acreditación.*

*g.- Que el modelo-año que surja del certificado de fabricación o importación corresponda al año en que se efectúe la inscripción.*

*h.- Que el adquirente del automotor o motovehículo encomiende mediante nota la gestión de inscripción al comerciante habitualista, dejándose constancia de que sólo abonará por el trámite los aranceles que a tal efecto establezca el MINISTERIO DE JUSTICIA.*

*i.- Que el comerciante habitualista cuente con firma digital para acceder al Registro Único Nacional del Automotor (RUNA).*

Por el momento, se mantiene el interrogante acerca del tratamiento que cabría otorgar a aquellos automotores que no encuadran en las condiciones descriptas, en tanto en principio, el DNU n° 70/2023 derogó —sin salvedades— el concepto de “radicación” contenido en el RJA.

### III. Radicación efectiva en la CABA. Presunciones

Tal como se ha intentado explicar, en el Código fiscal de la Ciudad se diseñó la hipótesis de incidencia del Impuesto a las patentes a partir del concepto de “radicación”.

En este orden, para que nazca la obligación fiscal, el automotor debe estar “radicado” en la Ciudad, a partir de su inscripción en el RNPA en la jurisdicción. Siguiendo los lineamientos establecidos en el RJA y en el Digesto de la DNRPA, la inscripción en uno u otro Registro seccional quedaba determinada por el lugar del domicilio del titular del dominio o el de la guarda habitual del vehículo (en ambos casos, sujetos a acreditación y verificación por parte del Registro seccional del que se trate).

Los recientes cambios operados a partir del DNU n° 70/2023 —y las disposiciones n° 74/2025 y n° 93/2025— se apartan del criterio expuesto, permitiendo la inscripción virtual del vehículo en cualquier seccional del Registro de Propiedad Automotor del país cuando se trate de la inscripción inicial de los automotores 0km en las condiciones establecidas en la última de las disposiciones citadas. Es decir que, para estos vehículos la radicación inicial ya no quedará sujeta al lugar del domicilio del titular del dominio o el de su guarda habitual.

Lo expuesto resulta necesario a efectos de entender el hecho imponible del Impuesto a las Patentes y su configuración a través del

régimen de presunciones contenido en el artículo 423 (t.o. 2025).

La norma citada prescribe que “[s]in perjuicio de la radicación de un vehículo comprendido en los incisos a) y b) del artículo 51 de la Ley Tarifaria, fuera de la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que conste en el Registro de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios, se presume que el vehículo se encuentra radicado en esta Ciudad y sujeto su titular o poseedor a título de dueño al pago del tributo en esta jurisdicción, cuando se den algunas de las siguientes situaciones —combinadas o no—:

a) Cuando el titular dominial o poseedor a título de dueño, tenga su domicilio fiscal o real en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el vehículo registre su guarda habitual en otra jurisdicción.

b) Cuando el titular dominial o poseedor a título de dueño posea domicilio en otra jurisdicción en la que se registra la radicación del vehículo, pero se verifique la existencia de un espacio de guarda habitual o estacionamiento en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

c) Cuando el titular dominial o poseedor a título de dueño desarrolle actividades en esta jurisdicción que involucren el uso del vehículo.

d) Cuando cualquier tipo de documentación habilitante para la circulación del vehículo sea recibida en un domicilio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

*El pago de la misma obligación efectuado en otra jurisdicción debe descontarse de la suma que deba abonar en esta jurisdicción”.*

Es decir, se trata de una presunción legal en virtud de la que, a partir de la configuración de determinados presupuestos de hecho —incisos a, b, c o

d—, se inferiría la “efectiva radicación” del vehículo en la Ciudad de Buenos Aires.

De este modo, de configurarse alguno de los supuestos citados, los vehículos comprendidos en los incisos a) y b) del artículo 51 de la Ley Tarifaria —automóviles, camionetas rurales, camionetas 4x4, microcoupes, motocicletas, motonetas, ambulancias, autos fúnebres, casas rodantes, trailers, camiones, acoplados, semirremolques, camionetas y pick-up— se tendrán por “radicados” en la Ciudad de Buenos Aires, aun cuando constare su inscripción en otra jurisdicción.

Ahora bien, es preciso referir que, en términos generales, las presunciones se conciben como el resultado de un proceso mediante el cual, a partir de un hecho conocido se infiere la existencia de otro hecho probable<sup>9</sup>.

De este modo, la presunción parte de un hecho cierto y probado que, sometido a las reglas de la inferencia, concluye en un enunciado relativo (*iuris tantum*) o absoluto (*iuris et de iure*).

En este marco, cobra relevancia por un lado, la certeza del “hecho base” que, a partir del empleo de un razonamiento lógico-deductivo (nexo) resulta en el hecho presumido.

A efectos de derribar la presunción, el contribuyente podrá valerse de prueba que desacredite no solo la razonabilidad de ésta, sino también la veracidad del hecho que le sirvió de sustento. Al respecto se ha dicho que la Administración debe probar el hecho cierto que sirve de basamento a la presunción; si el contribuyente pretende desvirtuar ese hecho base, estaremos en presencia de una “contraprueba”, mientras que si la actividad probatoria se dirige a

<sup>9</sup> Almada, María Lorena y Matich, Cecilia, “Presunciones en la ley 11.683 (primera parte)”, en *Periódico económico tributario*, n° 366, Buenos Aires, La Ley, febrero de 2007, p. 1 y ss.

negar la afirmación presumida, estamos ante lo que se denomina como “prueba en contrario”<sup>10</sup>.

Por otro lado, es sabido que el camino de la inferencia que conduce al resultado presuntivo, debe trazarse sobre la regla de la razonabilidad a efectos de preservar los principios y garantías reconocidos en la Constitución Nacional.

Así, el principio de razonabilidad —llevado al plano de las presunciones legales— exige que el vínculo entre el hecho base seleccionado por el legislador y el resultado de la inferencia, sea razonable, proporcionado e idóneo para alcanzar las conclusiones que se producen a partir de su constatación.

Distinto es el caso de las ficciones legales, que han sido definidas como una “mentira técnica”; como una construcción jurídica aceptada deliberadamente, aunque no refleje la realidad fáctica<sup>11</sup>.

Si bien existen distintos criterios para diferenciar a las presunciones de las ficciones, estas, se distinguen de las primeras en tanto una presunción es el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido y cierto se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable; mientras que en el caso de las ficciones, frente a un hecho conocido y de existencia cierta, el legislador otorga certeza jurídica a otro hecho, cuya existencia real es improbable o falsa por no existir una relación natural entre ambos conceptos<sup>12</sup>.

Estos conceptos se confunden, no obstante, en los efectos que proyectan sobre la actividad probatoria en tanto, las ficciones, al igual que las presunciones *iure et de iure*, excluyen la prueba en contrario ante la imposibilidad de destruir el hecho presumido<sup>13</sup>.

Ahora bien, en lo que refiere a la utilización de presunciones en el derecho tributario, su aceptación en este campo, ha sido atribuida a la necesidad de combatir el fraude fiscal, y suplir la inercia del legislador a la hora de definir con precisión los hechos imponderables, así como superar las dificultades técnicas en la probanza de operaciones económicas complejas.

Asorey y Navarrine explican que “[e]l problema se origina cuando el legislador define al hecho imponible, ignorando elementos directos extraídos de la realidad que permitan alcanzar los verdaderos hechos que se pretenden gravar, y reemplazándolos por elementos, indicios, o signos que sustituyen la realidad. Ello puede ocurrir con el establecimiento de tributos por vía de presunciones y/o ficciones, o de la fijación de criterios presuntivos en los distintos tributos que integran el sistema, que inciden sobre la base tributaria, el sujeto y sobre los demás elementos del hecho imponible”<sup>14</sup>.

En la práctica, el legislador ha recurrido a las presunciones legales para inferir, por ejemplo, la existencia y cuantía de determinada manifestación de capacidad contributiva y hacer nacer la obligación de pago. No obstante, la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal ha limitado su utilización frente a los alcances que impone

<sup>10</sup> Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O., *Las presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 3ed., 2006, p. 8.

<sup>11</sup> Gascón Abellán, Marina, *Los hechos en el derecho, bases argumentales de la prueba*, Madrid, Marcial Pons, 3ª ed., 2010, p. 132, ISBN: 978-84-9123-030-4.

<sup>12</sup> Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O., *Las presunciones y ficciones en el derecho tributario*, ya citado, pp. 6/7.

<sup>13</sup> Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O., *Las presunciones y ficciones en el derecho tributario*, ya citado, p. 4

<sup>14</sup> Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O., *Las presunciones y ficciones en el derecho tributario*, ya citado, p. 1.

el respeto a los principios constitucionales de la tributación<sup>15</sup>.

En el derecho tributario sustantivo, el mayor punto de fricción se produce a simple vista cuando a través de la utilización de presunciones, se intenta alcanzar una manifestación de capacidad contributiva ficticia o inexistente. En estos casos, la presunción podría ser objeto de reproche constitucional en virtud del alcance de los principios de capacidad contributiva, igualdad, generalidad y seguridad jurídica.

En lo que refiere al régimen de presunciones establecido en el Código fiscal local, es posible advertir ciertas tensiones entre las garantías citadas y la relación

natural que debe existir entre el hecho base y el presunto.

Al respecto, no debe perderse de vista que el Impuesto sobre las Patentes es un tributo patrimonial que alcanza una manifestación de capacidad contributiva específica que reside en el derecho real de propiedad que ostenta el titular del bien, en este caso de los automotores. De ahí que, la hipótesis de incidencia de este tributo se configura a partir del concepto de “radicación” en la Ciudad, que no es más que la inscripción registral del bien —momento en que se adquiere el derecho real de propiedad— en el Registro de la propiedad en la jurisdicción de la CABA. Es decir que, para que nazca la obligación fiscal el automotor debe estar “radicado” en la Ciudad, a partir de su inscripción en el RNPA en la jurisdicción.

De este modo, cabe preguntarse si los presupuestos contenidos en el art. 423 —como la verificación de un domicilio fiscal o real en la Ciudad, la existencia de un espacio de guarda o estacionamiento, el desarrollo de actividades en la jurisdicción o la circunstancia de recibir documentación habilitante en un domicilio de la CABA— resultan idóneos para conducir al intérprete a presumir que se ha configurado la “radicación” del vehículo en la Ciudad de Buenos Aires.

Sobre el tema, se ha dicho que “[a]l crear presunciones de radicación que pasan por alto la que surge de la inscripción en el RNPA, el artículo en comentario [actual art. 423 del C.F. t.o. 2025] entra en conflicto normativo con el ordenamiento jurídico del automotor, el cual goza de supremacía federal. En efecto, en este artículo, el Código Fiscal pretende apartarse del concepto de radicación definido por el derecho común o de fondo, posibilidad vedada por el sistema constitucional federal de reparto de competencias. Por ende puede afirmarse que en la medida en que la presunción

<sup>15</sup> Esta discusión se dio por ejemplo, en la causa “Hermitage” (sentencia del 15 de junio de 2010, Fallos: 333:993). En dicha oportunidad, la CSJN se pronunció sobre la constitucionalidad del Impuesto a la ganancia mínima presunta. Cabe recordar que del mensaje de elevación del proyecto de ley que proponía la implementación del citado impuesto, se especificó que el gravamen se fundamentaba en la presunción de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial requería necesariamente para su desarrollo en condiciones de competitividad de la generación de una rentabilidad que contribuya al mínimo de su mantenimiento. En este orden, los contribuyentes que mantuvieran estos activos, pagarían el 1% como renta presunta, a cuenta del Impuesto a las ganancias. La CSJN definió que “...el nacimiento de la obligación tributaria se sujetó así a la presunción de una ganancia mínima, y esta inferencia tuvo por sustento la existencia en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que componen su activo”. En este orden, sostuvo que la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y resolvió en el caso, que en la medida en que en el tributo de marras, el legislador presumía la existencia de un mínimo de ingresos en términos absolutos, es decir con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario, la presunción devenía irrazonable en tanto en el caso concreto la actora había demostrado que su explotación comercial había arrojado pérdidas en los períodos discutidos.

*modifica la definición de radicación que contiene el RJA resulta inconstitucional*<sup>16</sup>.

Aun cuando pueda admitirse que los recientes cambios operados, a partir de la sanción del DNU n° 70/2023 y de las disposiciones n° 74/2025 y n° 93/2025, modificaron el concepto de “radicación” suprimiendo las normas que sujetaban la inscripción del automotor en el Registro automotor según el lugar del domicilio legal del titular del dominio o el de su guarda habitual, es dable a hacer notar que la implementación de sus alcances, se encuentra aún en un estado incipiente, con reducido ámbito de injerencia de conformidad a lo dispuesto en las citadas disposiciones y en la Circular n° 20/2024.

A nuestro juicio, el régimen bajo comentario presenta otros defectos igualmente atendibles, que podrían ocasionar serios conflictos al tiempo de su aplicación en la práctica como ser, la circunstancia de que la técnica legislativa empleada oscila entre la consagración de una presunción legal y una ficción, en cuanto presume la “radicación efectiva” del automotor en el territorio de la Ciudad, aun cuando la radicación del vehículo se encuentre asentada en otra jurisdicción.

En efecto, nótese que la norma establece que “[s]in perjuicio de la radicación de un vehículo... fuera de la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que conste en el Registro de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios, se presume que el vehículo se encuentra radicado en esta Ciudad y sujeto su titular o poseedor a título de dueño al pago del tributo en esta jurisdicción, cuando...” y, a

continuación que “[e]l pago de la misma obligación efectuado en otra jurisdicción debe descontarse de la suma que deba abonar en esta jurisdicción”.

De este modo, puede darse que, cumplido alguno de los presupuestos indicados (hecho conocido), se otorgue certeza jurídica a otro hecho cuya existencia real es improbable o falsa (ficción), en tanto el razonamiento que prevé la norma autoriza a concluir que el automotor puede encontrarse efectivamente radicado en la Ciudad, sin perjuicio del lugar de radicación en otra jurisdicción asentado en el RNPA. Más aún en el Código se establece un mecanismo de pago a cuenta que autoriza al contribuyente a computar —en tales condiciones— el pago efectuado en extraña jurisdicción como crédito del que corresponde abonar en la Ciudad.

En esta inteligencia, la relación natural que debe existir entre el hecho base y el hecho presumido, se interrumpe por la existencia de un tercer hecho jurídico (radicación en otra jurisdicción asentado en el RNPA) que transforma a la presunción en una ficción jurídica.

La determinación del hecho imponible a través del uso de criterios presuntivos en circunstancias como las precedentemente descriptas trae aparejada severas consecuencias como la imposibilidad de destruir el hecho presumido, en tanto la prueba de que el automotor se encuentra efectivamente radicado en otra jurisdicción no parece poseer *per se*, virtualidad suficiente para neutralizar los efectos de la presunción. En tales condiciones, los contribuyentes posiblemente verán limitado su derecho de defensa a la admisibilidad de elementos de prueba que logren desacreditar únicamente la veracidad del hecho base o “contraprueba”.

Siguiendo este criterio tampoco se advierte que se haya garantizado un

<sup>16</sup> Apostolidis, Federico, “Impuesto a las Patentes sobre los vehículos en general”, en Schafrik, Fabiana H. (dir.), Albornoz, Juan José (coord.), *Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comentado*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Editorial Jusbaire, 2023, p. 1566, ISBN 978-987-768-331-8.

procedimiento contradictorio para asegurar el derecho de defensa del contribuyente<sup>17</sup>. Al respecto se ha indicado que “[e]s poco razonable que en la etapa en la que el Fisco decide aplicar la presunción, el contribuyente o responsable no tenga asegurada su participación para tratar de desvirtuar la pretensión fiscal. Esto lleva a que, en la mayoría de los casos, los contribuyentes deban tratar de demostrar la ausencia de las presunciones en el acotado marco de un juicio de ejecución fiscal, pues es recién en dicha oportunidad que se anotan de la decisión del ente recaudador”<sup>18</sup>.

Finalmente como tercera reflexión, corresponde precisar que la norma bajo examen prescribe que a los efectos de inferir el hecho presumido (“que el vehículo se encuentra radicado en esta Ciudad”) deberán darse alguna de las situaciones enumeradas en sus incisos “combinadas o no”.

Entre las situaciones enumeradas coexisten por ejemplo, la verificación de un espacio de guarda habitual o estacionamiento (inciso b.), con la circunstancia de desarrollar actividades en la jurisdicción o de recibir documentación habilitante en un domicilio de la CABA (incisos c y d, respectivamente).

Fácil es advertir que los hechos seleccionados por el legislador para

presumir la radicación efectiva del vehículo en la Ciudad —y de este modo hacer nacer la obligación de pago—, se acercan con distintos grados de intensidad a la definición de la hipótesis de incidencia prevista en el Código fiscal para el Impuesto bajo examen. No obstante, por expresa previsión normativa basta la configuración de alguno de ellos, para tener por acaecido el hecho generador de la obligación fiscal.

Tal como hemos referido anteriormente, la garantía de razonabilidad exige que el vínculo entre el hecho base seleccionado por el legislador y el resultado de la inferencia, sea razonable, proporcionado e idóneo para alcanzar las conclusiones que se producen a partir de su constatación.

De este modo, en ausencia de otros elementos que logren crear convicción acerca del lugar de efectiva radicación del vehículo, la simple observación de algunos de los presupuestos sindicados —como la circunstancia de desarrollar actividades en la jurisdicción o de recibir documentación habilitante en un domicilio de la CABA— no parece revelar un vínculo de adecuada proporcionalidad.

#### IV. Reflexiones finales

En materia tributaria, las reglas constitucionales obligan al legislador a definir los hechos imposables con el mayor grado de detalle y certeza posibles. En esta línea, la doctrina reconoce que el establecimiento de presunciones y ficciones debe reducirse al mínimo, sin que pueda aceptarse su utilización por razones de ineficiencia o ineptitud para captar o definir la realidad que se pretende sustituir<sup>19</sup>.

Tal como se adelantó, el Impuesto a las Patentes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires es un tributo complejo, que se integra

<sup>17</sup> Debe advertirse que el art. 160 del Código fiscal de la Ciudad t.o. 2025 ordena que “se puede ejecutar por vía de ejecución fiscal y sin previa intimación administrativa de pago la deuda por gravámenes, intereses o multas no abonadas en los términos establecidos y resultantes de (...) 4. Liquidación administrativa de los tributos para cuya percepción no sea necesario la declaración jurada del contribuyente por ser determinados por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, incluyendo la categoría Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”.

<sup>18</sup> Apostolidis, Federico, “Impuesto a las Patentes sobre los vehículos en general”, ya citado, p. 1568.

<sup>19</sup> Navarrine, S. C. y Asorey, Rubén O., *Las presunciones y ficciones en el derecho tributario*, ya citado, p. 36.

con conceptos provenientes de la normativa de fondo.

Las recientes modificaciones introducidas a nivel nacional en el Régimen de Propiedad Automotor, acompañadas de las flamantes transformaciones tecnológicas, redefinen el concepto de “radicación” e impactan de este modo, en el diseño y configuración de la obligación fiscal de este tributo.

En este escenario, es posible que las jurisdicciones locales se vean en la necesidad de revisar el diseño del Impuesto a las Patentes sobre los vehículos en general procurando que la definición del hecho imponible se adecúe a la nueva realidad normativa. Sería deseable que tal tarea se lleve adelante mediante un esfuerzo coordinado en el marco del derecho federal de concertación, que asegure la coherencia del sistema tributario, de modo de preservar la capacidad recaudatoria de los Fiscos, pero también de prevenir el uso intensivo de este tipo de herramientas que tal como ha sido definido por nuestro Máximo Tribunal, deben restringirse a la configuración de circunstancias excepcionales que así lo requieran<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> En la causa “Hermitage” la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha delimitado como principio general que la utilización de la técnica de las presunciones en materia tributaria no resulta objetable, no obstante, su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen (CSJN, “Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional-Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos-Título 5-ley 25.063 s/proceso de conocimiento”, ya citada).

## LA EXENCIÓN A LOS TITULARES DE VEHÍCULOS ELÉCTRICOS EN LA CABA Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA NO ALCANZADA

Sebastián A. Macchi

### I. Introducción a la temática seleccionada

En este trabajo<sup>1</sup> me propongo analizar cómo la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, uno de los actores del sistema federal, trató a ciertos contribuyentes, particularmente, a los titulares de vehículos eléctricos, durante un determinado período, como parte de su política fiscal y en el marco de las medidas dirigidas a enfrentar el cambio climático y proteger el ambiente. Analizaré, además, la vinculación de dicha política con sus obligaciones en derechos humanos y trataré de concluir si las disposiciones —mientras estuvieron vigentes sin limitaciones— han sido acertadas, o bien se pudo explorar algún camino alternativo.

### II. Las obligaciones de los Tratados con relación a la Ciudad

Una primera aclaración podría estar dada con relación al lugar que ocupa la Ciudad de Buenos Aires dentro de una forma de gobierno federal como la adoptada por nuestro país y la exigibilidad de las obligaciones de derechos humanos. La Constitución de la Ciudad promueve expresamente los derechos humanos (ver su preámbulo), y declara que rigen todos los derechos reconocidos en la Constitución Nacional y los tratados de derechos humanos, los cuales no pueden ser limitados por una omisión de reglamentación (art. 10), y esta última

mención facilita su operatividad<sup>2</sup>, al admitir que los derechos no pueden ser negados como consecuencia de la falta o insuficiencia de reglamentación<sup>3</sup>.

A pesar del debate doctrinario acerca de los tratados internacionales y su vigor en el orden local<sup>4</sup>, creo que no podría dudarse de

<sup>2</sup> Ver el concepto de operatividad normativa en: CSJN, Fallos: 315:1492.

<sup>3</sup> Con relación a un precedente jurisprudencial suscitado ante un caso de omisión legislativa, respecto del derecho ciudadano a participar en el ciclo presupuestario en la etapa de planificación (art. 52 de la Constitución de la Ciudad), ver el caso: Cámara CAYT, Sala I, autos “García Elorrio, Javier María c/GCBA y otros s/amparo”, expte. 35421/2009, sentencia del 30 de junio de 2014. En dicha oportunidad se consideró, además, la idoneidad de la vía del amparo para obtener la pronta tutela del derecho vulnerado a través de la omisión de los poderes políticos de reglamentar dicha cláusula constitucional, circunstancia que afectaba no sólo al accionante sino a toda la comunidad local. Acerca del ciclo presupuestario en general, ver: Corti, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1º ed., 2007, págs. 219-289.

<sup>4</sup> Ver: Rosenkrantz, Carlos F., “En contra de los ‘préstamos’ y de otros usos ‘no autoritativos’ del derecho extranjero”, en *Revista Jurídica de la Universidad de Palermo*, año VI, nº 1, octubre de 2005, págs. 71/96, publicado en el sitio: [https://www.palermo.edu/derecho/publicaciones/pdfs/revista\\_juridica/n6N1-Octubre2005/061Juridica04.pdf](https://www.palermo.edu/derecho/publicaciones/pdfs/revista_juridica/n6N1-Octubre2005/061Juridica04.pdf) (fecha de consulta: 11/8/2025); y su réplica: Filippini, Leonardo G., “El derecho internacional de los derechos humanos no es un préstamo. Reflexiones sobre la crítica a los préstamos de Carlos F. Rosenkrantz”, en *Revista Jurídica de la Universidad de Palermo*, año VIII, nº 1, septiembre de 2007, págs. 71/96, publicado en el sitio: [https://www.palermo.edu/derecho/publicaciones/pdfs/revista\\_juridica/n8N1-Sept2007/081Juridica13.pdf](https://www.palermo.edu/derecho/publicaciones/pdfs/revista_juridica/n8N1-Sept2007/081Juridica13.pdf) (fecha de consulta: 11/8/2025) y, en la misma revista: Rosenkrantz, Carlos F., “Advertencias a un

<sup>1</sup> El presente trabajo es una ampliación de la investigación efectuada para la V Edición de la Diplomatura en Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales del Ciclo de Cursos Online (CCO) de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.

la exigibilidad de los derechos reconocidos en los pactos de derechos humanos con relación a las provincias o la Ciudad de Buenos Aires, pues más allá de lo que diga la carta magna local, los tratados ratificados por el gobierno federal incluyen una norma, denominada comúnmente como “cláusula federal”, que prescribe que las disposiciones de los tratados se aplican a las “partes componentes” de un estado federal sin limitaciones o excepciones<sup>5</sup>. Además de ello, tal como ha ocurrido en numerosos precedentes jurisprudenciales, la violación de una norma contenida en un tratado puede generar la intervención de la Corte Suprema de Justicia<sup>6</sup>.

Acerca de la obligatoriedad de los tratados de derechos humanos con relación a las provincias, se ha destacado su jerarquía constitucional, a partir del art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional, y que el art. 5° de la carta magna condiciona a las provincias “a que cada una de ellas dicte a su vez una constitución que esté de acuerdo con los principios declaraciones y garantías de la CN. Con ello, y la lógica de concatenaciones del ordenamiento jurídico (...) las Provincias ya están obligadas a cumplir” los tratados y, además, si se produjera una violación de sus previsiones, se abriría la jurisdicción federal para la

recomposición del derecho violado<sup>7</sup>. Por otra parte, en la Opinión Consultiva n° 16, la Corte Interamericana indicó, acerca de esta cuestión, que “*un Estado no puede alegar su estructura federal para dejar de cumplir una obligación internacional*”, mientras que, de conformidad con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, el tratado es obligatorio dentro del territorio del país signatario<sup>8</sup>.

Luego, cabría interrogarnos acerca de qué obligaciones prevén los pactos y cuál es la índole, caracteres, y alcances de aquellas previsiones. Me detendré particularmente en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (en adelante “PIDESC”), dado que es aceptado que esta Convención posee obligaciones de carácter positivo, prestacionales<sup>9</sup>.

Cabe tener presente que existen dos grupos de obligaciones claramente diferenciadas: las de abstención o negativas, que consisten en el derecho de la persona, frente al Estado, de que no se obstaculicen acciones, no se afecten situaciones jurídicas o no se las elimine; y las de acción, o positivas, a través de las cuales el Estado

---

internacionalista (o los problemas de Simón y Mazzeo)”, págs. 203/213.

<sup>5</sup> Ver los arts. 28 del PIDESC y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos —cuya redacción es semejante—, el art. 28, puntos 1 y 2, de la Convención Americana de Derechos Humanos.

<sup>6</sup> Ver los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional, y el art. 14 de la ley n° 48. Como ejemplo de la jurisdicción abierta ante la vulneración de un derecho contenido en el PIDESC, se puede ver el precedente: CSJN, “Q. C., S. Y. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/amparo”, sentencia del 24 de abril de 2012, Fallos: 335:452.

---

<sup>7</sup> Alonso Regueira, Enrique M. (dir.), *La Convención Americana de Derechos Humanos y su proyección en el Derecho Argentino*, Buenos Aires, La Ley, 2013, págs. 509/518.

<sup>8</sup> Ver los puntos 138 a 140 de la Opinión Consultiva mencionada, emitida el 1° de octubre de 1999, y el precedente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, causa “Garrido y Baigorria, Reparaciones (art. 63.1 Convención Americana sobre Derechos Humanos)”, sentencia de 27 de agosto de 1998, Serie C n° 39, párr. 46.

<sup>9</sup> Como una breve introducción, puedo mencionar que cuando en un enunciado normativo se alude al “derecho a algo”, hay un sujeto titular y un destinatario, además, por supuesto, de un objeto, y este destinatario tiene un deber específico con el titular del derecho.

realizará un acto material —una prestación— o normativo<sup>10</sup>.

Lo dicho anteriormente es sin perder de vista que todos los derechos, de algún modo, implican obligaciones positivas y negativas ya que, como se verá más adelante, el Estado deberá favorecer el ejercicio de un derecho con alguna acción —o abstención— o prestación<sup>11</sup>. Como se ve, y sin intención de agotar la enumeración de posibles enunciados normativos, en el PIDESC se presentan diversas obligaciones para los Estados Parte, que aparecen como comunes para todos los derechos particulares, que deberán materializarse en acciones concretas para que esos individuos, titulares de esos derechos, puedan gozar y ejercerlos libremente<sup>12</sup>. Los derechos sociales, en general, tienen ese carácter de derechos subjetivos de prestación positiva del Estado, ya que su objeto es un hacer o una acción. Implican

una posición normativa de los particulares frente a ese Estado, que deberá actuar de algún modo, generalmente a través de una prestación, para que sea posible satisfacer ese derecho.

Con relación a lo anterior, corresponde hacer una mínima mención, sin exceder el marco de este trabajo, acerca de la índole de las obligaciones estatales: ¿A qué se ha comprometido la Nación y, por añadidura, la Ciudad de Buenos Aires? Pues lo relevante, para este ensayo, es que las obligaciones de contenido positivo requieren una actividad erogatoria estatal, que requerirá de los recursos para solventarla y de una conducta coherente para cumplir con ese cometido, si es que lo que se pretende es cumplir con las obligaciones antedichas.

En primer término, cabe observar que, en el PIDESC, los Estados Parte se han obligado a la adopción de medidas, tanto por separado como mediante la asistencia internacional, *“especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos”* (art. 2º, ap. 1). A continuación, el Pacto alude al deber de garantizar el ejercicio de derechos sin discriminación (art. 2º, ap. 2) y, finalmente, los países en desarrollo pueden determinar en qué medida garantizarán los derechos económicos para las personas no nacionales (art. 2º, ap. 3). Un esquema similar aparece en el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales se presenta un esquema similar (art. 1º), en la propia Convención Americana

<sup>10</sup> Se puede ampliar, acerca de este esquema, con: Alexy, Robert, *“Teoría de los Derechos Fundamentales”*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, págs. 186/240.

<sup>11</sup> En efecto, coincidentemente, y a su vez relacionándolo con el campo financiero, se ha afirmado que *“todos los derechos, llámense civiles, políticos, económicos o culturales tienen un costo, y prescriben tanto obligaciones negativas como positivas”*, que no se agotan en obligaciones de abstención, sino que exigen conductas positivas, como puede ser la reglamentación y la actividad administrativa posterior —ejercicio del poder de policía— para controlar su cumplimiento (Abramovich, Víctor, y Courtis, Christian, “Apuntes sobre la exigibilidad judicial de los derechos sociales”, en la obra colectiva: Courtis, Christian y Ávila Santamaría, Ramiro, *La protección judicial de los derechos sociales*, Quito, Ecuador, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2009, págs. 3/6).

<sup>12</sup> Aunque exista un deber de abstención, a través de algunas instituciones —por ejemplo, la policía o los bomberos— el Estado monopoliza la fuerza, provee el orden y protege el ejercicio de ciertos derechos. Para la existencia y continuidad de tales funciones, y del Estado mismo, es necesaria una actividad específica, como es la financiera, que le permitirá hacerse de recursos para afrontar sus gastos.

de Derechos Humanos (arts. 2º y 26<sup>13</sup>), y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 2º, punto 2)<sup>14</sup>.

A partir de los enunciados del art. 2º del PIDESC, antes transcritos, dimanan diversas notas que requieren su matización, ya que hay obligaciones de los Estados que son de cumplimiento inmediato —al momento de la entrada en vigencia en el orden interno—, mientras que otras son de satisfacción progresiva, casi como un mandato de optimización, en los términos formulados por Alexy.

En ese sentido, resultan esclarecedores los términos de las observaciones generales. Estos documentos son trabajos interpretativos elaborados por los organismos permanentes de los tratados que, a través de un estudio pormenorizado de los derechos, elaboran una opinión que describe el contenido y alcances de los postulados particulares consultados. Para el intérprete, o los operadores jurídicos, son un material de suma trascendencia, ya que se trata de la interpretación normativa efectuada por los mismos órganos que

controlan el cumplimiento de las obligaciones estatales.

En primer término, los Estados adoptarán medidas, ya sea en forma individual o coordinada: en este punto se tratarán de efectuar las transformaciones internas que sean necesarias para lograr “la plena efectividad” de los derechos, lo que puede incluir reformas institucionales, administrativas, legales, constitucionales, “especialmente económicas y técnicas”<sup>15</sup>, o de cualquier otra índole. Esas reformas serán, como indiqué, las necesarias y pertinentes para permitir, en primer término, y de forma inmediata, el ejercicio de un contenido mínimo de derechos, para luego avanzar “progresivamente” a la plena efectividad de tales derechos del Pacto. La obligación de adoptar medidas, más allá de las condiciones de los recursos que más adelante mencionaré, es de carácter inmediato<sup>16</sup>, de modo que el Estado, al suscribir el Pacto, no puede ser remiso o demorarlas. Entre las medidas posibles deben incluirse las de índole fiscal<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> Se ha destacado que dicha previsión es fruto del interés de los Estados por consignar una mención directa a los derechos económicos, sociales y culturales, para darles la máxima protección compatible con las condiciones peculiares de la gran mayoría de los Estados Americanos. Asimismo, se ha valorado la “interdependencia” entre los derechos DESCA y los civiles y políticos (Corte Interamericana de Derechos Humanos, “*Acevedo Buendía y otros ‘Cesantes y Jubilados de la Contraloría’ Vs. Perú*”, sentencia del 1º de julio de 2009, punto 101).

<sup>14</sup> Existe una concepción tradicional, ya superada, vinculada con que las obligaciones del Pacto de derechos DESCA eran programáticas y las del Pacto de derechos civiles y políticos eran operativas. Ampliar con el texto: Abramovich, Víctor, y Courtis, Christian, “Apuntes sobre la exigibilidad judicial de los derechos sociales”, en la obra colectiva: Courtis, Christian y Ávila Santamaría, Ramiro, *La protección judicial de los derechos sociales*, ya citada, págs. 3/30.

<sup>15</sup> Se puede pensar aquí en políticas públicas específicas, subsidios, subvenciones, y otras medidas asistenciales que permitan mitigar barreras económicas que dificulten en cierto sector de la población el ejercicio de un determinado derecho.

<sup>16</sup> Ver la declaración sobre “La obligación de adoptar medidas hasta el máximo de los recursos de que disponga de conformidad con el protocolo facultativo del pacto”, del Consejo Económico y Social, emitida el 21 de septiembre de 2007, documento: E/C.12/2007/1; en sentido análogo, Carbonell, Miguel, “Eficacia de la Constitución y derechos sociales, esbozo de algunos problemas”, en la obra colectiva: Courtis, Christian y Ávila Santamaría, Ramiro, *La protección judicial de los derechos sociales*, ya citada, págs. 77/78.

<sup>17</sup> Ver, al respecto: Corti, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, publicado en la Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, número 17, año 9, febrero de 2019, págs. 154/229.

La idea de contenido mínimo de un derecho se relaciona con un nivel esencial de goce de aquel, sin el cual no se podría afirmar su existencia, pues carecería de sustancia efectiva<sup>18</sup> y ha sido considerada también por la jurisprudencia<sup>19</sup>. Lo anterior es sin perder de vista la complejidad que

representa el modo en que se implementa en cada país signatario del Pacto, aspecto que excede el análisis presente.

De todas formas, a pesar de tratarse de un enunciado un tanto impreciso, y más allá de lo que puedan agregar las opiniones consultivas específicas, consiste en un estándar legal —o un parámetro— para verificar si un Estado ha adoptado una política regresiva, contraria al principio de “no regresividad” y que admite el control judicial. En efecto, se trata de un criterio que participa de la idea del “control de razonabilidad”, entendido, a mi juicio, como la evaluación de las consecuencias de la medida: si se suprime o dificulta el ejercicio de un derecho del que antes de una hipotética medida determinada se gozaba con cierto grado de satisfacción, entonces la decisión estatal sería regresiva.

Otro de los componentes de la previsión contenida en el art. 2º del PIDESC es, como se ha indicado, la progresividad hacia la plena efectividad de los derechos<sup>20</sup>.

El Pacto establece dicho estándar de cumplimiento estatal, ya que asume que la plena efectividad de los derechos reconocidos, obligaciones para los signatarios del Pacto de carácter positivo, implican una importante erogación de recursos, que debe sostenerse en el tiempo, de modo que no todos los Estados se encuentran en condiciones de cumplirlos en el momento de la suscripción del Pacto<sup>21</sup>. El

<sup>18</sup> Ver la Observación General nº 3, emitida por el Comité DESC de Naciones Unidas, adoptada en el quinto período de sesiones, 1990, particularmente el punto nº 10. Cabe agregar que, con relación a la evaluación del cumplimiento de las obligaciones de contenido mínimo, se deben considerar las limitaciones de recursos, bajo ciertas condiciones de justificación. Resulta ineludible referir que, un tiempo después, el Comité DESC ha perfeccionado la definición de “contenido mínimo” de los derechos, y ha indicado que un Estado Parte no puede “nunca ni en ninguna circunstancia” justificar su incumplimiento ya que los derechos reconocidos en el PIDESC son “inderogables” (ver el punto nº 47 de la Observación General nº 14, vinculada con el derecho a la salud, adoptada por el Consejo Económico y Social el 11 de agosto de 2000, documento: E/C.12/2000/4, CESCR).

<sup>19</sup> Al respecto, en una causa vinculada con las refacciones de un hospital porteño, se han conjugado las obligaciones de contenido mínimo (consideradas como una sustancia mínima e inderogable) y la prohibición de regresividad, orientada a la ampliación progresiva hasta la efectividad de los derechos (Cámara CAyT, Sala II, en los autos “Asesoría Tutelar nº 1 ante la justicia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA”, expte. nº 24708, sentencia del 8 de noviembre de 2011). Por otra parte, en un caso vinculado con el derecho a la vivienda, ya mencionado, la Corte Suprema de Justicia afirmó que “hay una garantía mínima del derecho fundamental que constituye una frontera a la discrecionalidad de los poderes públicos”, la cual no puede ser atravesada sin producir una amenaza grave para la existencia misma de la persona (CSJN, Fallos: 335:452, ya citados). Se puede ampliar, acerca del alcance de este concepto y del control de razonabilidad ejercido en este último precedente, con: Corti, Horacio, “Modelos de control judicial de las restricciones financieras en el derecho comparado: la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia argentina sobre el derecho a la vivienda”, publicado en la Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, número 16, año 8, Buenos Aires, octubre de 2018, pág. 72).

<sup>20</sup> Se ha explicado que “la obligación veda al legislador y al titular del poder reglamentario la adopción de reglamentación que derogue o reduzca el nivel de los derechos económicos, sociales y culturales de los que goza la población. Desde la perspectiva del titular del derecho, la obligación constituye una garantía de mantenimiento (...) y de su nivel de goce” (Courtis, Christian (comp.), *Ni un paso atrás. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2006, págs. 17/18).

<sup>21</sup> Ver, en el mismo sentido: Courtis, Christian (comp.), *Ni un paso atrás. La prohibición de*

Estado no puede desmejorar el nivel de goce y ejercicio de un derecho DESCA, o retroceder en las mejoras alcanzadas en un determinado momento. Como contracara, existe —aunque de manera no escrita, pero implícitamente contenida en el carácter aludido— una prohibición de regresividad, es decir, la interdicción de las medidas que puede adoptar un Estado que impliquen un retroceso en determinado nivel alcanzado en el goce de un derecho. A mi modo de ver, esto podría ocurrir de diversas maneras: mediante decisiones que eliminen derechos, o que los vacíen de contenido cuando ya fueron reconocidos, o que restrinjan su acceso, o empeoren las condiciones para el ejercicio a través de reglamentos u otras normativas o actividades de hecho que, de cualquier modo, impliquen un empeoramiento de las condiciones que existían<sup>22</sup>.

---

*regresividad en materia de derechos sociales*, ya citada, pág. 84. De todas formas, No desconozco que el concepto es un tanto poroso, y puede dar lugar a diversas interpretaciones, tal como, por ejemplo, ha efectuado la Corte Interamericana (Corte Interamericana de Derechos Humanos, “*Cinco Pensionistas’ Vs. Perú*”, sentencia del 28 de febrero de 2003, ver los puntos 147 y 148 con relación al art. 26. Ver, asimismo, las críticas a dicho fallo en: Courtis, Christian, comp., *Ni un paso atrás. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*, ya citada, págs. 85/86).

<sup>22</sup> Si, por ejemplo, la “Asignación Universal por Hijo” y la “Asignación por Embarazo” pueden ser consideradas como un avance en materia de prestaciones para cubrir las contingencias de la maternidad y la niñez, dado que con anterioridad no existía una política equivalente (ver, al respecto, el informe elaborado por Arcidiácono, Pilar; Pautassi, Laura C.; y Straschnoy, Mora, “Asignación universal por hijo para la protección social de la Argentina. Entre la satisfacción de necesidades y el reconocimiento de derechos”, emitido en el año 2013, disponible en el sitio: <https://repositorio.cepal.org/items/eb7abbcd-fb9c-4e72-ad4f-e47763ea3325>, fecha de consulta: 11/08/2025, cita: LC/L.3662), implicaría una medida regresiva su eliminación o la restricción en

De todas formas, las medidas regresivas se pueden justificar bajo excepcionales circunstancias, pero aun en tiempos de crisis económicas, se debe proteger a los más vulnerables, con medidas de relativo bajo costo, tales como subsidios y otras prestaciones específicas y contingentes<sup>23</sup>.

La situación fiscal del Estado resulta relevante ya que la limitación de recursos o el estrés financiero de las arcas públicas incide en las políticas de gastos estatal<sup>24</sup>. La jurisprudencia del fuero contencioso porteño también se ha expresado en forma semejante, y ha considerado que solo en forma excepcional, y con la debida fundamentación, se podría justificar la falta de recursos para reconocer derechos en

---

el acceso a la prestación de asistencia a través de irrazonables y dificultosos requisitos.

<sup>23</sup> Ver los puntos 10 a 13 de la Observación General n° 3, ya mencionada. La falta de satisfacción de las obligaciones de contenido mínimo genera una presunción de culpabilidad del Estado incumplidor (Ver el punto 10 de dicha Observación General n° 3, y Carbonell, Miguel, “Eficacia de la Constitución y derechos sociales, esbozo de algunos problemas”, en la obra colectiva: Courtis, Christian y Ávila Santamaría, Ramiro, *La protección judicial de los derechos sociales*, ya citado, págs. 84/86).

<sup>24</sup> Acerca de dicha cuestión, ha señalado Sepúlveda los recaudos para que el Estado pueda justificar una medida regresiva (ampliar en: Courtis, Christian (comp.), *Ni un paso atrás. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*, ya citada, págs. 139/140). En sentido similar, Corti indica que los Estados tienen la obligación de asignarles los máximos recursos disponibles, y que “el derecho internacional de los derechos humanos limita la discrecionalidad financiera”; por ello, “una obligación inmediata no depende (en términos jurídicos, según nuestra clasificación) de los recursos de que disponga el Estado” (Corti, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, ya citado, págs. 154/229).

forma parcial<sup>25</sup>. No puedo dejar de mencionar que también los tribunales porteños han adoptado decisiones con el estándar de no regresividad en derechos reconocidos, puntualmente, en casos vinculados con el derecho al trabajo, aunque en una posición minoritaria<sup>26</sup>; el derecho a la vivienda digna<sup>27</sup>; el derecho a realizar actividades económicas en la vía pública<sup>28</sup>; o el derecho a una reparación plena por un accidente de trabajo<sup>29</sup>.

Por último, un último aspecto relevante para este trabajo es otra obligación inmediata de los Estados, vinculada con la adopción de medidas “hasta el máximo de los recursos de que disponga” (cfr. art. 2º del PIDESC). En distintas observaciones generales se ha tratado la temática de las obligaciones y su alcance en materia fiscal<sup>30</sup>.

<sup>25</sup> Cámara CAyT, Sala II, en los autos “Asesoría Tutelar n° 1 ante la justicia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA”, ya citada.

<sup>26</sup> Cámara CAyT, en pleno, en la causa “Granel”, expte. n° 31255/2018, sentencia del 27 de septiembre de 2023, voto de los jueces Balbín y Schafrik.

<sup>27</sup> Cámara CAyT, Sala I, en los autos “Córdoba”, expte. n° 53749/2024, sentencia del 7 de marzo de 2025, y en sentido similar, en las causas: “Sena”, expte. n° 217626/2021, resolución del 15 de noviembre de 2024, “Escudero”, expte. n° 123238, pronunciamiento del 24 de febrero de 2023, y “C., O. M.”, expte. n° 34010/2016, fallo del 7 de agosto de 2018, entre muchos otros; Sala IV, en los autos “Gamiz”, expte. n° 176472/2020, decisión del 16 de marzo de 2022, voto del juez Balbín.

<sup>28</sup> Cámara CAyT, Sala I, en la causa “Sánchez”, expte. n° 43301/2012, sentencia del 4 de marzo de 2020, voto del juez Balbín.

<sup>29</sup> Cámara CAyT, Sala II, en la causa “Barqui”, expte. n° 19606, decisión del 13 de junio de 2017.

<sup>30</sup> Ver la Observación General n° 3 sobre “La índole de las obligaciones de los Estados Partes (pár. 1 del art. 2 del Pacto)”, adoptada por el Comité DESC, quinto período de sesiones, 1990, documento n° E/1991/23; y la Observación General n° 19, sobre la “Elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del Niño”, punto n° 57, adoptada el 21 de julio de 2016 por el Comité de los Derechos del Niño, documento: CRC/C/GC/19.

Aparecería aquí, como relevante, el concepto de la suficiencia<sup>31</sup>. Con relación al término aludido, aplicado a los recursos disponibles, el profesor Corti identifica un triple enfoque posible, y explica que, a partir de la obligación de aseguramiento de un contenido mínimo de derechos, los recursos suficientes permitirán soportar ese contenido básico, y luego avanzar y sostener su plena efectividad<sup>32</sup>. Dicha situación denota que, a mayor y mejor cobertura, se requerirán mayores ingresos.

Asimismo, para que un Estado Parte pueda atribuir su falta de cumplimiento de las obligaciones mínimas a una falta de recursos disponibles, debe demostrar que ha realizado esfuerzos para utilizar todos los recursos que están a su disposición para satisfacer, con carácter prioritario, las obligaciones mínimas<sup>33</sup>.

Particularmente, uno de los elementos esenciales para ello es la ya mencionada política fiscal, es decir, la actividad estatal tendiente a obtener los recursos necesarios para afrontar las erogaciones vinculadas con la existencia del Estado y los derechos constitucionales.

El deber de emplear el máximo de los recursos implicará para el Estado adoptar todas las medidas que estén a su alcance para dar cumplimiento a sus obligaciones inmediatas (contenido mínimo) y avanzar hacia la plena efectividad. En este punto

<sup>31</sup> Para un marco conceptual y su ubicación en el derecho financiero, ver: Corti, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, ya citado, págs. 97-101.

<sup>32</sup> Corti, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, ya citado.

<sup>33</sup> Ver el punto 10 de dicha Observación General n° 3. En sentido similar, CSJN, Fallos: 335:452, ya citados, voto concurrente de la mayoría, y Cámara CAyT, Sala II, en los autos “Asesoría Tutelar n° 1 ante la justicia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA”, ya citada.

resulta central que el Estado pueda contar con recursos que sean suficientes para afrontar su existencia misma, su organización, y cumplir con su cometido constitucional, es decir, la plena efectividad de los derechos que reconoce o, en términos más exactos, el tránsito entre la obligación de contenido mínimo y la plena efectividad de los derechos<sup>34</sup>. Más allá de que puedan existir otras fuentes de ingresos<sup>35</sup>, cobran un papel fundamental los recursos fiscales, y la política fiscal de un Estado para obtenerlos y distribuirlos en cumplimiento de esos derechos.

Ha sido Alberdi quien ha destacado, oportunamente, la importancia del tesoro como instrumento de acumulación de medios para que el Estado pueda costear su existencia y los servicios que presta<sup>36</sup>. Desde la ciencia financiera, con un enfoque económico hacia el proceso productivo, Grizziotti ha enfatizado acerca de la relevancia del Estado al explicar que los costos de producción serían notablemente superiores si cada individuo tuviese que proveerse de servicios tales como caminos o conectividad, o la protección de su propiedad, y entendió que se aprovecha mejor la riqueza gastándola en un Estado civilizado que en uno “semibárbaro”<sup>37</sup>. Por su parte, la Corte Suprema también ha sido

categorica al afirmar que “ningún Estado puede ser viable si no cuenta con los recursos necesarios para llevar adelante sus cometidos”<sup>38</sup>.

En sentido similar, la problemática del financiamiento de los derechos también ha sido abordada por la doctrina norteamericana, que ha sostenido que los derechos no son un don divino, “no se exigen solos, y es imposible protegerlos de manera confiable si el gobierno es insolvente o está incapacitado” y, de acuerdo con ello, “las libertades privadas tienen costos públicos”<sup>39</sup>. Desde otra perspectiva, con un enfoque desde los derechos humanos<sup>40</sup>, Corti señala que todos los derechos requieren instituciones y fondos públicos que aseguren su efectividad, y los estados deben asignar recursos suficientes para ello<sup>41</sup>. Cabe mencionar que incluso la libertad de contratar o el ejercicio del derecho de

---

<sup>38</sup> CSJN, Fallos: 332:1571.

<sup>39</sup> Holmes, Stephen; y Sunstein, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2011, pág. 241. Al presentar el libro, Roberto Gargarella ha comentado que “todos nuestros derechos dependen de los impuestos recaudados por el gobierno. Eso significa que no es posible pedir, al mismo tiempo, que la política reduzca los impuestos y dé garantía plena a nuestros derechos” (ver la p. 11).

<sup>40</sup> Distintos tratados y convenciones de derechos humanos tienen expresa jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22, Constitución Nacional), y también se encuentran reconocidos en la Constitución jujeña (ver el preámbulo y los arts. 6° y 15).

<sup>41</sup> Corti, Horacio, “Hacia unos principios sobre la política fiscal de acuerdo con el sistema internacional de los derechos humanos”, junio de 2020, disponible en el sitio: <https://derechosypoliticafiscal.org> (fecha de consulta: 11/08/2025). En sentido similar, ampliar, por el mismo autor, con el ensayo “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, ya citado, págs. 154/229.

---

<sup>34</sup> Lo anterior es bajo la premisa de que la ausencia de recursos no puede obstar el cumplimiento del contenido mínimo de los derechos, y que los Estados se encuentran obligados a destinar prioritariamente sus recursos para cumplir con los derechos sociales.

<sup>35</sup> Los recursos humanos o técnicos al servicio estatal.

<sup>36</sup> Alberdi, Juan Bautista, *Organización de la Confederación Argentina*, tomo II, “Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su constitución de 1853”, Buenos Aires, Casa Editora Pedro García y Cía., 1958, págs. 210/211.

<sup>37</sup> Grizziotti, Benvenuto, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, Roque Depalma Editor, 1959, págs. 57/58.

propiedad requieren la preexistencia de distintas instituciones que sólo el Estado puede organizar: reglas, medios para exigir su cumplimiento (v. gr. el Poder Judicial, fuerzas de seguridad), un mercado, vías de comunicación, bancos, entre otras instituciones que generan costos para poder funcionar regularmente y cumplir sus cometidos.

Con relación a los recursos, resultan de suma trascendencia los tributos<sup>42</sup>, dado que, a través de una política tributaria adecuada, que resulte justa y que capte recursos existentes en forma respetuosa de los derechos individuales, es posible también redistribuir la riqueza y mejorar el nivel de vida de la población, mientras que con una política equivocada el Estado tendría menos recursos y podrá cumplir solo de un modo insuficiente sus obligaciones, además de mantener un *statu quo* desigual. Y, por otra parte, es también medular el crédito público (la deuda): la importancia de la deuda pública también es destacable, ya que, si bien implica la posibilidad de contar con recursos en forma actual e inmediata, también conlleva —como es sabido— el sacrificio de ingresos de generaciones futuras<sup>43</sup>, al tiempo que el excesivo y descontrolado peso de los servicios de deuda (intereses) genera compromisos ineludibles para un presupuesto estrecho y limitado, con la consecuencia de que otros

gastos queden relegados o, en ocasiones, sean recortados en forma regresiva.

La actividad que realizará el organismo recaudador es fundamental para obtener los recursos necesarios para el funcionamiento estatal, de modo que no sólo será importante la existencia de mandatos normativos que capten una porción de la riqueza disponible, sino que resultará determinante la eficacia y efectividad del Fisco en cumplir su cometido, pues no debe obviarse que el cobro de los tributos presupone no solo un derecho sino también una obligación en cabeza del organismo recaudador<sup>44</sup>.

Se ha destacado que existen tres dimensiones o enfoques posibles acerca del término “recursos disponibles”, entre los que se encuentran los recursos socialmente disponibles<sup>45</sup>, y este aspecto es importante porque alude a las posibilidades de captar riqueza de la sociedad en un momento determinado<sup>46</sup>, para asignarnos prioritariamente al cumplimiento de las obligaciones en materia de derechos sociales, y este podría ser el umbral dentro del cual pivotan las posibilidades reales de financiación de las políticas públicas.

En ese orden de ideas, se ha destacado la movilización de recursos —o si se me permite el término, redistribución de la riqueza— para garantizar que los Estados respeten, protejan y cumplan los derechos comprometidos en los Pactos<sup>47</sup>. Aparece el

<sup>42</sup> Es decir, aquel recurso estatal clasificado como “derivado”, ya que significa una detracción de la riqueza de los particulares por parte del Estado, en virtud de su poder de imperio (ver, en ese sentido, la clasificación de los recursos en la doctrina financiera especializada: Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, tercera edición, 1999, págs. 222/252).

<sup>43</sup> Hace algunos años Argentina tomó deuda, a través de la resolución n° 97-E/2017 del Ministerio de Finanzas de la Nación, a pagar en 100 años (denominados “BONOS INTERNACIONALES DE LA REPÚBLICA ARGENTINA EN DÓLARES ESTADOUNIDENSES 7,125% VTO. 2117”, cfr. art. 1°).

<sup>44</sup> CSJN, Fallos: 308:1799; y 316:2832.

<sup>45</sup> Corti, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, ya citado.

<sup>46</sup> En palabras del autor (ver op. cit.), se trata de los recursos con los que cuenta una sociedad y son susceptibles de ser captados en forma legítima, es decir, sin vulnerar un derecho constitucional.

<sup>47</sup> Ver la Resolución n° 63/239, que aprueba la “Declaración de Doha sobre la financiación para el desarrollo: documento final de la Conferencia internacional de seguimiento sobre la financiación

aludido concepto en diversos documentos internacionales, tales como el informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos<sup>48</sup>, el documento denominado “Política Fiscal y Derechos Humanos en Tiempos de Austeridad”<sup>49</sup>, o el “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”<sup>50</sup>. En particular,

---

para el desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey”, por la Asamblea General de Naciones Unidas el 24 de diciembre de 2008, documento: A/RES/63/239. Se indicó que correspondía aumentar los ingresos fiscales mediante sistemas tributarios modernizados, una recaudación más eficiente de los impuestos, la ampliación de la base tributaria y la lucha eficaz contra la evasión de impuestos.

<sup>48</sup> Ver los puntos n° 3 y 4 del “Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, Magdalena Sepúlveda Carmona”, adoptado el 22 de mayo de 2014 en el 26° período de sesiones del Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, documento: A/HRC/26/28.

<sup>49</sup> CESR, ACIJ, Dejusticia, CELS, FUNDAR, Grupo FARO, INESC e IBP, “Política Fiscal y Derechos Humanos en Tiempos de Austeridad”, documento de síntesis del 11 de abril de 2016, disponible en el sitio:

[https://www.cesr.org/sites/default/files/2021/5%C3%ADntesis\\_Austeridad\\_PolFiscal\\_DDHH\\_CIDH-Final.pdf](https://www.cesr.org/sites/default/files/2021/5%C3%ADntesis_Austeridad_PolFiscal_DDHH_CIDH-Final.pdf) (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>50</sup> Comisión Interamericana de Derechos Humanos, “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, emitido el 7 de septiembre de 2017, documento: OEA/Ser.L/V/II.164. En este documento se ha destacado el papel fundamental de las políticas redistributivas para combatir la pobreza a través de la reducción de los niveles altos de desigualdad (punto 493). En este aspecto, al hablar de redistribución y políticas, para resolver algo problemático como la pobreza (la desigualdad de recursos) se ve subyacente una idea de igualdad con similitudes a la esbozada por Rawls, en el sentido de que “*las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de modo tal que (...) se espere razonablemente que sean ventajosas para todos*” (Rawls, John, *Teoría de la Justicia*, EE.UU., The President and Fellows of Harvard College, 1971, pág. 68). Es decir, que las desigualdades admisibles son las que resulten ventajosas para todos, situación que se podría

en este último trabajo, y con relación a los sistemas tributarios de la región, se cuestionaron las bajas cargas impositivas y los tributos regresivos, junto con las “*numerosas deducciones de impuestos, exenciones y vacíos legales, así como la evasión*”<sup>51</sup>. Por ello, en miras a lograr la eficiencia en los ingresos estatales se recomendó una revisión de las moratorias y exenciones que “*benefician de forma desproporcionada a los sectores más acomodados de la sociedad*”<sup>52</sup>. La baja recaudación se transforma en un obstáculo para desenvolver adecuadamente políticas efectivas y duraderas para mitigar los efectos de la desigualdad económica.

Con relación a los tributos que recaen sobre el patrimonio en Argentina, se ha destacado que su cobro favorece la igualdad y la equidad, y se ha criticado la política fiscal de reducción de la alícuota con relación al “Impuesto sobre los Bienes Personales”<sup>53</sup>. Aunque no resulta adecuado

---

lograr a través de mecanismos redistributivos de riqueza que movilicen recursos hacia los sectores menos favorecidos para que mejoren sus oportunidades. Tal sería el caso del cobro de tributos a aquellas personas que manifiesten la existencia de riqueza suficiente para contribuir, con el fin de realizar los derechos de las personas en una posición menos ventajosa. Y de ese modo se podría lograr un “orden social” adecuado (Rawls, John, *Teoría de la Justicia*, antes aludido, págs. 80/85).

<sup>51</sup> “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, antes citado, punto 495.

<sup>52</sup> “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, antes citado, punto 496.

<sup>53</sup> Ver el informe “Políticas Fiscales y Garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales en América Latina: Argentina, Brasil, Colombia y Perú”, elaborado para la audiencia temática sobre políticas fiscales y garantía de los DESC en el marco del 168° período de sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, República Dominicana, mayo de 2018, producido por: Center for Economic and Social Rights, Instituto de Estudos Socioeconômicos, OXFAM Brasil, OXFAM, Conectas Derechos Humanos, La Plataforma de

extrapolar sin más aquellas conclusiones, por el ámbito y el contexto en el que ocurrieron, es relevante tener presente que la dinámica del impuesto nacional aludido es similar al gravamen de patentes, en tanto ambos recaen —aunque de distinta forma— sobre el patrimonio, de modo que también podría predicarse que este último impuesto tiende a promover aquellos valores. En sentido similar, en las observaciones finales de Argentina efectuadas por el Comité DESC en 2018<sup>54</sup>, en forma novedosa<sup>55</sup>, se cuestionaron ciertas políticas fiscales, como la reducción de la carga impositiva para grupos sociales de altos ingresos o el mantenimiento de exenciones tributarias injustificadas, y se instó al país a preservar la capacidad redistributiva del sistema fiscal.

No puedo obviar el documento denominado “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal” elaborado por un comité de expertos e impulsado por diversas asociaciones de la sociedad civil. Entre sus principios, se reconoce el rol

activo del Estado, a través de la política fiscal justa, para la realización de los derechos humanos<sup>56</sup>. Se destaca también la priorización de niveles esenciales de los derechos DESC, y el deber estatal de movilizar “el máximo de los recursos disponibles” para lograr progresivamente la plena efectividad de los DESC<sup>57</sup>, para lo cual se proponen diversas líneas de acción o directrices.

Más recientemente, en el año en curso, se produjo una declaración denominada “Política tributaria y Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales”, en la cual se destacó la relevancia de movilizar recursos a través de la política tributaria con el fin de hacer efectivos los DESC, reducir la pobreza y las desigualdades. Los recursos, se dijo, deben ser suficientes, y el gasto adecuado<sup>58</sup>.

Lo que traté de evidenciar con estos documentos es que, si tomamos como punto de partida la normativización de los derechos humanos, han aparecido desde allí distintos mandatos para los estados signatarios, algunos de los cuales son de cumplimiento inmediato y hacen posible la realización de los DESC. Entre ellos, la obligación de adoptar medidas y la satisfacción de —al menos— un nivel de contenido mínimo de los derechos

---

Derechos Humanos DHESCA Brasil, Justiça Global, Ministerio Público de la Defensa de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia, Centro de Estudios Legales y Sociales, Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad “Dejusticia”, Foro Salud, Asociación Pro Derechos Humanos. Podría considerarse que el término “equidad” empleado tiene un alcance en términos distributivos.

<sup>54</sup> Ver el documento “Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico de la Argentina”, del 1º de noviembre de 2018, aprobadas por el Comité en su 64º período de sesiones, documento: E/C.12/ARG/CO/4.

<sup>55</sup> Pues no se había efectuado una observación semejante con anterioridad (Ver las “Observaciones finales del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales”, del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, adoptada en el 47º período de sesiones el 14 de diciembre de 2011, documento: E/C.12/ARG/CO/3), lo que podría dar la pauta de un empeoramiento de la política fiscal estatal hacia un esquema menos redistributivo e inerte ante las desigualdades económicas.

---

<sup>56</sup> Ver los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”, elaborados en mayo de 2021, disponible en el sitio: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es> (fecha de consulta: 11/08/2025). Particularmente, los principios nº 1, 2, 3, 5, y 6.

<sup>57</sup> “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”, antes mencionados, principios nº 8, 9 y 10.

<sup>58</sup> Ver el documento elaborado por el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de Naciones Unidas, aprobado por el Comité en su 77º período de sesiones, 10 a 28 de febrero de 2025, publicado el 17 de marzo de 2025, documento nº E/C.12/2025/1, disponible en el sitio: [https://tbinternet.ohchr.org/\\_layouts/15/treatybodyexternal/Download.aspx?symbolno=E/C.12/2025/1&Lang=en](https://tbinternet.ohchr.org/_layouts/15/treatybodyexternal/Download.aspx?symbolno=E/C.12/2025/1&Lang=en) (fecha de consulta: 11/8/2025).

fundamentales. Paralelamente los estados deben proveer a esos mandatos con una cantidad suficiente de recursos que les permita darles efectividad y concreción adecuada. Con este esquema básico no pierdo de vista que la cuestión es mucho más compleja que la abordada en esta sección, ya que la política fiscal no se desentiende de la política económica en un momento determinado ni del rumbo general del país<sup>59</sup>. En ese contexto cambiante es que se insertan estos diversos documentos, recopilados muy abreviadamente en los párrafos anteriores, de los cuales surge la idea del rol singular del Estado para transformar la mayor cantidad de realidades y la creación de oportunidades en forma igualitaria, a través, particularmente, de políticas redistributivas y acordes con los derechos convencionales. En esa misión, la obtención de recursos es vital, para lo cual requerirá aprovechar al máximo las posibilidades de captación de riqueza sin resignar fuentes posibles ni entronizar las desigualdades.

Estas observaciones, desde el ámbito de los derechos humanos —de la sociedad civil o de organismos de seguimiento de los Pactos— son relevantes para las conclusiones a las que más adelante arribaré, con relación a la eficacia de la exención de vehículos eléctricos en la Ciudad de Buenos Aires y sus consecuencias para el financiamiento de los derechos sociales de la Ciudad.

### **III. La obligación de protección del ambiente como un derecho DESCA y la medida fiscal en análisis**

---

<sup>59</sup> Ver, por ejemplo, los postulados críticos, desde una idea liberal, acerca del papel estatal en la distribución de la riqueza por nuestro actual mandatario:  
<https://www.infobae.com/economia/2025/01/23/las-10-definiciones-economicas-del-discurso-de-mile-i-en-davos> (fecha de consulta: 11/08/2025).

Ahora me toca referirme a la vinculación entre las obligaciones en materia de derechos humanos de la Ciudad —algunas de las cuales me referí en forma general en el punto anterior— y la actividad estatal proveedora de recursos, para darle operatividad a las distintas políticas públicas, enfocándome en particular en el derecho al ambiente sano.

Trataré de conjugar distintas acciones estatales tendientes a la realización de los derechos humanos. Por un lado, los Estados emplean una de las herramientas más propicias para hacerse de recursos, u ordenar (o determinar) conductas económicas<sup>60</sup>, tal es el caso de la tributación, y, por el otro, ejecutan políticas públicas para proteger y promover aquellos derechos.

Como sostuve, los tributos son propicios para obtener recursos y son, conjuntamente con los empréstitos, quizás las dos fuentes más significativas para un Estado. Se sabe que los tributos implican una detracción o la toma de riqueza del sector privado<sup>61</sup>, característica que comparte —en

---

<sup>60</sup> Los tributos pueden tener finalidades extrafiscales, es decir, pueden promover conductas de consumidores, tales como dirigir su demanda hacia determinados bienes con una menor —o inexistente— carga tributaria, por ser estos más saludables o amigables con el planeta. Acerca de los efectos económicos de los impuestos, ver: Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, tercera edición, 1999, 335-358.

<sup>61</sup> No pretendo, por cuestiones de espacio y objeto del trabajo, inmiscuirme en un tema relevante en el derecho tributario como es la inmunidad fiscal del Estado. Ver, al respecto, Naveira De Casanova, Gustavo J., “Apuntes sobre la denominada inmunidad fiscal del Estado” (mayo de 1998, pág. 29 y ss. del boletín), publicado en el libro: *Doctrina del Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, tomo I, págs. 267-279.

general<sup>62</sup>— con la emisión de deuda a través de títulos públicos. Esos recursos luego se emplearán para algo más que lo que solía ser la concepción tradicional de “allegar recursos para solventar los gastos del Estado”: para el cumplimiento del programa constitucional, es decir, el conjunto de derechos, obligaciones y garantías reconocidos en lo que la doctrina ha denominado “bloque de constitucionalidad”, y para el funcionamiento del Estado como organización política y jurídica destinada a poner en funcionamiento, respetar y proteger aquellos derechos.

Los tributos serán, entonces, y para ser lo más gráfico posible, ese nutriente fundamental para que el Estado pueda llevar a cabo los cuatro niveles de obligaciones prestacionales en materia de derechos sociales<sup>63</sup>.

### III.A. La protección del ambiente como un derecho humano y su recepción en la Ciudad

El derecho al ambiente se encuentra protegido en nuestra Constitución Nacional (art. 41<sup>64</sup>). Si bien se trata de uno de los

nuevos derechos y garantías, según su ubicación en el capítulo II de nuestra carta magna, la preservación del ambiente comenzó a ser observada a partir de la conferencia de las Naciones Unidas sobre medio ambiente celebrada en Estocolmo entre el 5 y el 16 de junio de 1972.

El ambiente puede ser entendido como el medio en el cual el ser humano desarrolla todos sus intereses y planes de vida, le da sustento material y oportunidades de desarrollo, y puede ser transformado, tal como se destacó en la Conferencia mencionada<sup>65</sup>.

En esta declaración se conjugan, a mi modo de ver, una definición del ambiente —como medio en donde los seres humanos, no sólo los hombre, además de otros seres vivientes se asientan y se desarrollan<sup>66</sup>— y

preservación del patrimonio natural, cultural, y la diversidad biológica, y la necesidad de información y educación en la materia. Asimismo, ordena a la Nación a dictar una ley con presupuestos mínimos de protección, y a las provincias encomienda las normas complementarias, entre otros aspectos salientes. La protección del medio ambiente aparece en otras constituciones nacionales como la de la República Federativa del Brasil (sancionada en 1988, arts. 23 y 24), República Oriental del Uruguay (incorporado por la reforma de 1996 como art. 47), del Reino de España (adoptada en 1978, art. 45), o de la República Portuguesa (art. 66, texto de 1976), entre otras.

<sup>65</sup> Ver la primera parte de la “Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano”, punto I, contenida en el Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, Estocolmo, adoptada entre el 5 y el 16 de junio de 1972, Organización de Naciones Unidas, documento: A/CONF.48/14/Rev.I.

<sup>66</sup> Se ha definido en forma similar al ambiente como “el conjunto de elementos naturales o transformados por la persona humana y creados por ella —la cultura, en suma— que permiten el nacimiento y desarrollo de organismos vivos” (Gelli, María A., *Constitución de la Nación Argentina: comentada y Concordada*, Buenos Aires, La Ley, 4º edición, 2009, tomo I, pág. 569). En el Diccionario panhispánico de dudas de la Real Academia Española se define al “medioambiente” como el “conjunto de circunstancias o condiciones exteriores

<sup>62</sup> Ya que también es posible acudir a organismos multilaterales de crédito o préstamos intra estados.

<sup>63</sup> Es decir, respetar, proteger, promover y garantizar; ampliar con el trabajo: Abramovich, Víctor, Courtis, Christian, “Hacia la exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales. Estándares internacionales y criterios de aplicación ante los tribunales locales” en la obra colectiva: Abregú, Martín, Courtis, Christian, *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2004, págs. 283-350.

<sup>64</sup> El texto reza: “*todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo*”. También se establece la obligación de reparación del daño, y el mandato estatal de proteger tal derecho, la utilización racional de los recursos naturales, la

la vinculación de la actividad de las personas como causantes de su estado de situación: sería un ambiente sano cuando la acción humana —particularmente la industria y los consumos y sus desechos— sea inocua para aquel, y no lo será cuando se produzca un deterioro tal que dificulte su vuelta al estado de cosas anterior y, además, sea capaz de dañar la salud de quienes habitan en él. En ese sentido, se señaló que en el estado de situación actual debían orientarse los actos humanos para tener un cuidado mayor de sus consecuencias y los daños irreparables que pueden causar<sup>67</sup>.

Lo que aparece como subyacente en estas ideas es la tensión existente entre el desarrollo y el progreso económico, por un lado, y la sustentabilidad en la que se desenvuelven los procesos productivos, ya que de no darse esta última condición se correría el riesgo de volver el ambiente un lugar nocivo y cada vez más peligroso para quienes habitan en él, ya sea en la actualidad o en el futuro. La visión del medio ambiente comporta, también, un compromiso solidario entre la generación actual y la futura<sup>68</sup>.

El medio ambiente puede ser caracterizado, además, como un derecho fundamental inherente al ser humano, pues *“afecta al bienestar de los pueblos y al desarrollo económico del mundo entero”* y tiene un correlativo deber para los

gobiernos<sup>69</sup>. El principio 1º de la conferencia mencionada anteriormente estipula que los derechos fundamentales se dan *“en un medio de calidad tal que le permita llevar una vida digna y gozar de bienestar, y tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para las generaciones presentes y futuras”*<sup>70</sup>.

Aparece, en forma similar, en el PIDESC relacionado con el derecho a la salud, al encargar a los Estados Partes, para asegurar su plena efectividad, las medidas tendientes al mejoramiento del medio ambiente<sup>71</sup>. A su vez, en el año 1988 se adoptó, en El Salvador, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos —que lleva el nombre de la Ciudad en donde se suscribió—, vinculado con los derechos Económicos, Sociales y Culturales, y se estipuló en su art. 11 el derecho de toda persona a vivir en *“un medio ambiente sano”*, junto con el correlativo deber de los Estados Parte de promover la *“protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente”*<sup>72</sup>. El derecho al ambiente se encontraría así reconocido en un *corpus iuris* internacional.

Del mismo modo, en una opinión consultiva por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, aparece relacionado

---

*a un ser vivo que influyen en su desarrollo y en sus actividades”.*

<sup>67</sup> Ver la primera parte sobre “Decisiones adoptadas por la Conferencia” de la “Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano”, ya citada, punto I, ap. 6.

<sup>68</sup> En ese sentido, ver los principios n° 2 y 3 de la “Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano”, ya citada.

---

<sup>69</sup> Ver la primera parte de la “Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano”, ya citada, punto I, ap. 2.

<sup>70</sup> Ver la primera parte de la “Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano”, ya citada, punto II “Principios”.

<sup>71</sup> Art. 12, ap. 2, inc. b. El Pacto Internacional aludido fue adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 1966, es decir, unos años antes de la conferencia de Estocolmo antes aludida, e incorporado al derecho interno por la ley 23.313 en el año 1986, luego de la recuperación de la democracia, y como antesala de su inclusión en el texto constitucional junto con la norma específica antes aludida.

<sup>72</sup> Fue ratificado por nuestro país a través de la ley 24.658.

con los derechos a la vida y a la integridad personal<sup>73</sup>. En ese sentido, existe una correspondencia entre la protección del medio ambiente y la realización de otros derechos fundamentales, antes mencionados, pues se da un vínculo de interdependencia e indivisibilidad<sup>74</sup>. La calidad medioambiental mínima se presenta como una precondition necesaria para su goce, y se ven afectados por la degradación de los recursos naturales los derechos a la vida, integridad personal, privacidad, salud, agua, alimentación, vivienda, participación en la vida cultural, derecho a la propiedad y el derecho a no ser desplazado forzosamente, aspecto que se relaciona, a su vez, con la paz y la tranquilidad de una sociedad<sup>75</sup>.

Por otra parte, al adoptar la “Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”, en el ámbito de las Naciones Unidas, se establecieron planes de acción concretos para lograr loables objetivos de desarrollo, tales como el crecimiento económico, la inclusión social, la reducción de la pobreza y, por supuesto, el cuidado del medio ambiente<sup>76</sup>. En ese marco, la Asamblea General de Naciones Unidas estimó que el alcance de los derechos humanos de las personas depende de, entre otras cuestiones, la

dimensión ambiental<sup>77</sup>. Es relevante destacar que la Ciudad de Buenos Aires ha adherido a esta iniciativa en el año 2016<sup>78</sup>.

En el ámbito local, la Constitución de la Ciudad también reconoce la relación entre el ambiente y el derecho a la salud (art. 20), y particularmente lo protege dentro del capítulo de “Políticas Especiales”, en el art. 26. La constitución porteña destaca que el ambiente es un “patrimonio común”, y reconoce el derecho de toda persona “a gozar de un ambiente sano, así como el deber de preservarlo y defenderlo en provecho de las generaciones presentes y futuras. Toda actividad que suponga en forma actual o inminente un daño al ambiente debe cesar”. También reconoce la obligación de recomponer, y establece el derecho de toda persona a recibir información del impacto ambiental que cause o pueda causar una actividad pública o privada, entre otras cuestiones relevantes.

Asimismo, el art. 27 establece que la Ciudad desarrolla una política de planeamiento y gestión del ambiente urbano integrada a las políticas de desarrollo económico, social y cultural, e instrumenta un proceso de ordenamiento territorial y ambiental participativo y permanente que promueve la preservación y restauración de los procesos ecológicos y de los recursos naturales, la seguridad vial y peatonal, la calidad atmosférica y la eficiencia energética en el tránsito y el transporte, la reducción y peligrosidad en la generación y disposición de residuos, el desarrollo productivo compatible con la

<sup>73</sup> Corte Interamericana de Derechos Humanos, Opinión Consultiva n° OC-23/17, emitida el 15 de noviembre de 2017, a solicitud de la República de Colombia, ver el punto n° 46.

<sup>74</sup> Ver la Opinión Consultiva n° OC-23/17, antes aludida, punto n° 54.

<sup>75</sup> Ver la Opinión Consultiva n° OC-23/17, antes aludida, puntos n° 49 y 66, sus citas.

<sup>76</sup> Ver, al respecto, el objetivo n° 7, vinculado con el acceso a la energía eléctrica, la electrificación, y la inversión en energías renovables y la mejora de la eficiencia energética, con marcos regulatorios propicios; ver el sitio: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/energy>. Por su parte, en el objetivo n° 13, se alude a la transformación energética en el transporte y la industria; ver el sitio: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/climate-change-2/> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>77</sup> Ver la resolución n° 70/1 “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”, adoptada el 25 de septiembre de 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas, documento: ONU A/RES/70/1, ver en particular el preámbulo y los párr. 3, 8, 9, 10, 33, 35 y 67.

<sup>78</sup> Ver el sitio: <https://buenosaires.gob.ar/jefedegobierno/secretaria-general/objetivos-de-desarrollo-sostenible/agenda-2030> (fecha de consulta: 11/08/2025).

calidad ambiental y el uso de tecnologías no contaminantes.

Esta enumeración de políticas públicas se traduce en normas específicas tendientes a incentivar el uso de nuevas tecnologías, menos dañinas, o la adopción de hábitos tales como la separación de residuos, entre numerosas acciones orientadas a la protección ambiental.

Finalmente, la Ciudad otorga una herramienta tendiente a asegurar este derecho, al admitir la posibilidad de que, a través de la acción de amparo, cualquier habitante y las personas jurídicas defensoras de derechos o intereses colectivos requieran la protección judicial del ambiente cuando se vea afectado<sup>79</sup>.

Como se ha indicado, los estados, como forma de organización de las personas, mediante un conjunto de reglas de aplicación coercitiva, tienen un rol fundamental en la motivación de conductas tanto de particulares como de las empresas para adoptar cursos de acción protectorios del medio ambiente. El Estado debe actuar como mediador de conductas, lo que no es otra cosa que la potestad regulatoria del ejercicio de derechos (poder de policía), que en el caso involucra los derechos de propiedad y al ejercicio de una industria o comercio. Esto se evidencia con las formulaciones de los instrumentos

internacionales antes mencionados y de los textos normativos aludidos. Se ha sostenido, en un trabajo específico de la materia, que para cumplir con el mandato constitucional del art. 41, el Estado —extensible también a la Ciudad de Buenos Aires— es llamado a intervenir dentro del conflicto básico entre ecología y economía, para favorecer la conservación de la naturaleza y el principio económico de crecimiento<sup>80</sup>.

En ese sentido, la ley 25.675 “General de Ambiente” sobre los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable (art. 1º), reconoce como “instrumentos de la política y la gestión ambiental” al “régimen económico de promoción del desarrollo sustentable” (art. 8º, inc. 6º).

En el ámbito porteño se ha sancionado la ley 2930<sup>81</sup> que regula el “Plan Urbano Ambiental de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, ley marco a la que deberá ajustarse la normativa urbanística y las obras públicas (art. 1º). Entre sus iniciativas vinculadas con el transporte y la movilidad se destaca que es propósito del Plan Urbano Ambiental la promoción de un sistema de transporte sustentable para “*tender a la expansión del uso de los medios públicos*” y “*desalentar el uso de los automotores privados*”, para mejorar las condiciones de calidad ambiental (art. 7º). Asimismo, se establecen como lineamientos “la racionalización del uso de los automóviles privados” (art. 7º, inc. e), la

---

<sup>79</sup> Cfr. art. 14 de la Constitución de la Ciudad. La acción de amparo es un proceso judicial expedito y rápido, desprovisto de formalidades, con el fin de proteger en forma urgente los derechos constitucionales vulnerados, y reconoce su origen en los tratados de derechos humanos (art. 2º, ap. 3, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y art. 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, sin perder de vista la creación pretoriana, en el derecho argentino, de la Corte Suprema de Justicia en los casos “Siri, Ángel”, sentencia del 27 de diciembre de 1957, Fallos: 239:459, y “Samuel Kot S.R.L.”, sentencia del 5 de septiembre de 1958, Fallos: 241:291).

---

<sup>80</sup> Altamirano, Alejandro C., “El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario”, en: Casás, José O. (coord.), *Revista Jurídica de Buenos Aires 2001: Derechos humanos y tributación*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2002, pág. 19.

<sup>81</sup> BOCBA n° 3091 del 8 de enero de 2009.

“promoción de medios alternativos de transportes menos contaminantes y no Motorizados” (art. 7º, inc. k), y la “promoción de formas energéticas menos contaminantes”, tales como “promover tecnologías híbridas” y “Reemplazo por energías renovables” (art. 7º, inc. l, puntos 1 y 2). Se trata, como se indicó, de una ley marco, ordenadora de otras normas específicas, que fue dictada como consecuencia de un mandato constitucional (art. 29 de la Constitución local).

En particular, las acciones estatales, a través de la política fiscal, tendientes a ordenar conductas que favorezcan la preservación y la recuperación del ambiente, podrían encontrarse en los estímulos tributarios a determinadas industrias o las exenciones, aunque no son

las únicas medidas posibles<sup>82</sup>. De este modo sería posible impulsar la economía en forma concordante con una mejora de las condiciones ambientales<sup>83</sup>.

Incluso, se ha señalado, a favor de ese tipo de medidas —respecto de las que luego me explayaré con más detalle— que resultan preferibles los estímulos fiscales por sobre los tributos ambientales, dado que permiten alentar a optimizar el impacto y modificar la conducta antes de producir el daño ambiental, circunstancia que no ocurre con

<sup>82</sup> Para profundizar el tema, pueden verse otras medidas en el extranjero en una obra específica de la materia: Salassa Boix, Rodolfo (dir.), *La protección ambiental a través del derecho fiscal*, Provincia de Córdoba, Universidad Nacional de Córdoba, 2015, págs. 181/343; y con relación a las provincias y la Ciudad de Buenos Aires: Salassa Boix, Rodolfo (dir.), *Tributación ambiental y energías renovables en Argentina*, Provincia de Córdoba, Córdoba: Advocatus, 2020, págs. 21/555. Además, ver el trabajo ya aludido: Altamirano, Alejandro C., “El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario”, págs. 37/62; Altamirano, Alejandro C., “El Derecho Constitucional a un ambiente sano, Derechos Humanos y su vinculación con el Derecho Tributario”, en la Revista Derecho & Sociedad: *El Derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos*, n° 22, Perú, Pontificia Universidad Católica de Perú, 2004, p. 314/346, texto disponible en el sitio: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16789> (fecha de consulta: 11/08/2025); Herrera, Pedro M., *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Madrid, Marcial Pons, 2000, págs. 247/322, disponible en el sitio: [https://www.researchgate.net/publication/228153925\\_Environmental\\_Tax\\_Law\\_Derecho\\_Tributario\\_Ambiental](https://www.researchgate.net/publication/228153925_Environmental_Tax_Law_Derecho_Tributario_Ambiental) (fecha de consulta: 11/08/2025); y Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, Barcelona, Editorial el Fisco, 2009, pág. 85/120, disponible en el sitio (del propio autor): [www.elfisco.com](http://www.elfisco.com) (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>83</sup> Altamirano, Alejandro C., “El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario”, ya citado, págs. 19/20.

el impuesto<sup>84</sup>. No es la única cuestión destacable que pueden producir los beneficios fiscales, sino que también funcionan como una opción para el potencial contribuyente o consumidor de un determinado producto, dándole la posibilidad de elegir entre las consecuencias más o menos favorables según adopte un hábito más o menos contaminante, es decir, fortalecería el ámbito de autonomía y libertad de elección al tiempo que induciría una conducta más saludable para el planeta. Sobre este aspecto luego volveré por sus consecuencias en materia estrictamente fiscal.

Puede definirse entonces, de manera general, que el objetivo de la tributación ecológica es conformar instrumentos económicos específicos que apuntan a encarar una conducta compatible con el medio ambiente, y es una vía apta para modelar conductas sociales, pues no es su objetivo primordial incrementar la recaudación, sino minimizar el daño<sup>85</sup>. En sentido similar, señala Rosembuj que este tipo de medidas significan orientar la presión fiscal hacia las actividades “*que implican sustracción de valor por el uso de energía y recursos y la generación asociada de residuos y contaminación*”, e importa también la creación de medidas de complemento, tales como incentivos de inversión para la ecoeficiencia<sup>86</sup>.

Con relación a la utilidad de los tributos como elementos de regulación económica y

de comportamientos, no puede prescindirse de que han sido empleados, por ejemplo, para gravar fuertemente la importación de ciertas mercaderías (discos clásicos), cuando había un interés estatal en la protección de las industrias locales como “*promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar*”. Se podía lograr el mismo resultado que con la prohibición, aunque con el beneficio de poder elegir pagar el impuesto. En la oportunidad de resolver el caso planteado por un contribuyente, la Corte Suprema de Justicia ha enfatizado —con cita de un precedente anterior— que el poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica, que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que corresponde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la Constitución como uno de los objetos del poder impositivo<sup>87</sup>. En similar sentido, ha indicado que los tributos, conjuntamente con su esencial propósito de allegar fondos al tesoro público, constituyen un valioso instrumento de regulación de la economía, complemento necesario del principio, con raigambre constitucional, que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas<sup>88</sup>.

La tributación ambiental —y con esto también me refiero a las exenciones— tiene objetivos que trascienden la mera recaudación, ya que atienden a otra función, “*modeladora de conductas*”<sup>89</sup>. En sentido similar, se puede agregar que “*constituyen*

---

<sup>84</sup> Altamirano, Alejandro C., “El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario”, ya citado, págs. 51.

<sup>85</sup> Altamirano, Alejandro C., “El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario”, ya citado, pág. 31.

<sup>86</sup> Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, ya mencionado, pág. 60.

---

<sup>87</sup> CSJN, Fallos: 289:443. Ver, asimismo: Fallos: 243:98.

<sup>88</sup> Fallos: 302:508; 314:1293; y 318:676.

<sup>89</sup> Altamirano, Alejandro C., “El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario”, ya citado, pág. 32.

*un incentivo al cuidado del medio ambiente (tributos de ordenamiento)*<sup>90</sup>.

Aparece así la distinción entre finalidad fiscal (eminentemente recaudatoria) y extrafiscal (inspirada en lograr efectos económicos específicos). No es objeto de este trabajo profundizar acerca de esta cuestión, pero creo que es una distinción imprecisa<sup>91</sup>, dado que no hay términos absolutos de cada una de las finalidades aludidas, ya que, si hablamos de fiscalidad, siempre un impuesto, por más que tenga un fin inmediato de recaudar, también genera efectos económicos<sup>92</sup> y así moverse en el campo de lo extrafiscal. Del otro lado, es

<sup>90</sup> Herrera, Pedro M., *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, ya citado, pág. 59. En sentido similar, Salassa Boix ha indicado que “los tributos extrafiscales, en sí mismos, no existen (...) si lo que se quiere es calificar al gravamen lo más apropiado sería hablar de tributos ultrafiscales. El prefijo ‘ultra’ significa ‘más allá de’ y la terminación ‘fiscal’ viene de la palabra ‘fisco’ que significa ‘Tesoro público’, es por ello que siempre va ligada a la recaudación. De manera que en este caso estamos ante tributos que van más allá de lo exclusivamente recaudatorio” (Salassa Boix, Rodolfo, “Los tributos ambientales y el principio de capacidad contributiva”, publicado en la revista *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, CEDAM, marzo de 2014, texto disponible en el sitio: <https://ri.conicet.gov.ar/handle/11336/34623>, fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>91</sup> Ver, el mismo sentido: Herrera, Pedro M., *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, ya citado, págs. 56/57.

<sup>92</sup> Por ejemplo, aunque el Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (“PAÍS”, ley 27.541) haya tenido la finalidad de incrementar las arcas públicas al sujetar con un impuesto las operaciones de compra-venta de moneda extranjera, e incluso si hubiese existido una finalidad disuasoria —con fundamento en cuidar las divisas en su calidad de bien escaso necesario—, también produjo que los operadores utilicen otros medios como el dólar bursátil (“dólar bolsa” o “dólar MEP”) o el “dólar cripto”. Cualquiera haya sido la finalidad del tributo, de igual modo hubo una conducta económica específica de las personas, como acudir a otras formas de adquirir las divisas.

posible establecer un tributo con el propósito de generar algún efecto en la economía —que se deje de consumir algún producto, o promover determinada industria que al país le interesa—, e igualmente podría generar una mayor recaudación que será igualmente útil —e incluso un incentivo estatal para no buscar otras alternativas más efectivas—.

Con un enfoque similar, Corti ha señalado, con razón, que, si se reconduce el debate acerca de los fines fiscales o no fiscales de la tributación hacia el cumplimiento de “fines constitucionales”, sería “*probable que al fin y al cabo toda la discusión pierda gran parte de su relevancia. La finalidad de la actividad financiera es asegurar la existencia empírica de la Constitución. Si tal es la finalidad de la actividad como un todo, también es ella la finalidad de cada una de sus partes constituyentes: las actividades recaudatorias y erogatorias*”. Añade el autor que “el Estado realiza una actividad cuyo fin debido, impuesto por la Constitución, es la realización de la propia Constitución” y, por ello, lo esencial es que la finalidad de la actividad financiera es siempre constitucional. En consecuencia, el gasto público cumple tal finalidad por ser “*la base del financiamiento de un órgano público (el hospital o el órgano administrativo que lo regula), como cuando concreta el otorgamiento de un subsidio a una obra social*”, al tiempo que la tributación también participa de esa designio al coadyuvar a la formación de la renta pública, de la que luego devendrá un gasto, o también “*cuando desalienta un consumo que daña la salud (tributo al consumo específico) o cuando favorece el desarrollo de actividades privadas directamente vinculadas a la salud (otorgamiento de exenciones o beneficios fiscales)*”<sup>93</sup>.

<sup>93</sup> Corti, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, ya citado, págs. 16-17.

Como corolario de todo lo anterior, podría sintetizar algunas ideas, que luego volveré a abordar: el ambiente sano es un derecho humano, y es un bien indivisible que pertenece a la comunidad. Su protección requiere de una acción mancomunada tanto por iniciativas particulares (individuales<sup>94</sup> o de empresas), colectivas, y del Estado, este último como regulador de conductas.

Si bien existen muchas formas de lograr la protección ambiental, mediante cambios de conductas o actividades contaminantes por otras menos dañinas, dado que en general la contaminación proviene de un proceso económico, pueden ser medidas de ese carácter las que modulen las conductas deseadas. La tributación puede ser una herramienta posible para alcanzar ese cometido, dado que, en trazo grueso, puede generar un mayor costo para el contaminador —y un recupero de costos de la reparación ambiental— o bien puede favorecer determinados consumos —como energías renovables— al reducir la carga económica que representan los tributos, por ejemplo, a través de beneficios fiscales y exenciones. De ese modo, una exención estaría justificada no por un objetivo fiscal<sup>95</sup> sino por una meta extrafiscal o “ultrafiscal”<sup>96</sup> como es el direccionamiento de conductas menos contaminantes. La justificación provendría, directamente, del art. 41 de la Constitución Nacional y, en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, de los arts. 20, 26, y 27, de su Constitución, previsiones que reconocen el derecho constitucional al ambiente sano.

---

<sup>94</sup> Ver lo ocurrido con la causa CSJN, Fallos: 329:2316.

<sup>95</sup> El perfeccionamiento del deber de contribuir, a través de una mejor técnica del impuesto respetuosa de los principios constitucionales de la tributación (v. gr. capacidad contributiva, generalidad, o igualdad).

<sup>96</sup> Salassa Boix, Rodolfo, “Los tributos ambientales y el principio de capacidad contributiva”, ya citado.

No es el caso de la exención objeto de este trabajo, pero también podría encontrarse justificada, a mi modo de ver, una exención con finalidad protectora del ambiente en el art. 75, inc. 18 (“cláusula del progreso”), porque esta última norma atribuye al congreso proveer a la “prosperidad del país, al adelanto y bienestar”, y podría entenderse que, si por ejemplo, se promovieran productos ecológicos con una exención, esto podría ser funcional a ese mandato de lograr el bienestar común de la población<sup>97</sup> y a la prosperidad, pues resultaría indudable el beneficio para la salud de un ambiente sano y la ventaja económica que podría implicar no tener que reparar el daño ambiental. De todas formas, no se me escapa que esta última norma autoriza a otorgar “privilegios” —que podrían asociarse a las exenciones en el léxico del constituyente— pero en forma “temporal”, pues todo plan que implicase un extenso beneficio económico concedido por el Estado, a veces sin nada a cambio, podría aumentar la creencia —peligrosa si se extiende— de que el gobierno debe asegurar a todos un determinado nivel de vida<sup>98</sup>.

### **III.B. La exención en el “Impuesto a los vehículos en general” en beneficio de los titulares de vehículos eléctricos como medida tendiente a proteger el ambiente a través de la reducción de emisiones en el parque automotor de la Ciudad**

---

<sup>97</sup> Permitiría el ejercicio de otros derechos en un entorno asequible y no dañino, tanto en el tiempo presente como en el futuro.

<sup>98</sup> Due, John, F., *Análisis económico de los impuestos*, segunda edición, Buenos Aires, Librería El Ateneo Editorial, 1968, pág. 568. Para precisar el posible alcance de la idea del autor, en una posición relacionada se ha expedido la Corte Suprema de Justicia, con relación a los privilegios de la ley concursal (24.522), al sostener que se debe evitar que tales reglas, que otorgan una cierta ventaja, de un modo excepcional, se conviertan en una regla general (Fallos: 330:1055).

Me corresponde abordar el núcleo duro de este trabajo, la exención en el “Impuesto a los vehículos en general”, no sin antes hacer una pequeña introducción acerca del ámbito en donde se inserta, como es la tributación.

### **B.1. El “Impuesto a los vehículos en general” en la Ciudad de Buenos Aires**

Una primera observación es que el impuesto aludido es uno de los gravámenes excluidos de la prohibición de analogía contenida en la ley 23.548 de “Coparticipación Federal de Impuestos”<sup>99</sup>, y es un tributo local<sup>100</sup>. Se trata de un impuesto<sup>101</sup> contenido en el Código Fiscal

porteño<sup>102</sup>, que alcanza a los contribuyentes que radiquen en la Ciudad de Buenos Aires<sup>103</sup> un determinado bien patrimonial registrable, como es un vehículo. En efecto, “la radicación de vehículos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires obliga al pago de un gravamen anual”<sup>104</sup>. A continuación, se precisa que se entiende por radicación “su inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios en esta jurisdicción”<sup>105</sup>.

A los fines de completar el análisis de los conceptos aludidos en las normas fiscales sustantivas (radicación y “vehículos”), cabe repasar el “Régimen Jurídico del Automotor”<sup>106</sup>. En dicho cuerpo normativo se ordena, a los fines de darle publicidad al derecho de dominio<sup>107</sup>, la inscripción obligatoria de los “automotores”<sup>108</sup>, definición comprensiva de “automóviles, camiones, inclusive los llamados tractores para semirremolque, camionetas, rurales, jeeps, furgones de reparto, ómnibus, micrómnibus y colectivos, sus respectivos remolques y acoplados, todos ellos aun cuando no estuvieran carrozados, las maquinarias agrícolas incluidas tractores, cosechadoras, grúas, maquinarias viales y todas aquellas que se autopropulsen”.

<sup>99</sup> Norma que, en rigor, alude a los impuestos provinciales que recaen sobre “la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores” (art. 9º, inc. b, de la ley mencionada). El sistema de coparticipación de impuestos establecido con anterioridad (ley 20.221 de 1973), contenía una disposición similar (art. 9º, inc. b). Acerca de la definición de analogía, ver: CSJN, Fallos: 335:996, sus citas, y el dictamen de la Procuradora Fiscal.

<sup>100</sup> En algunas jurisdicciones se trata de un recurso municipal (v. gr., ver el art. 215, inc. 2, ap. 5, de la Constitución de la Provincia de Jujuy del año 2023; o el art. 66, inc. 12, de la ley 53-1958 sobre el “Régimen Municipal” de la Provincia del Neuquén).

<sup>101</sup> Categoría que corresponde al género “tributo” (“prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”; art. 13 del Modelo de Código Tributario para América Latina, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967, elaborado por los expertos: Rubens Gomes de Sousa por Brasil, Ramón Valdés Costa por Uruguay y Carlos M. Giuliani Fonrouge por Argentina), y cuya obligación “tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente” (ver el art. 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina). El aspecto material de los impuestos está conformado por un hecho revelador y expresivo de riqueza, la cual fue previamente valorada por el legislador como idónea para contribuir al sostenimiento del Estado (concepto con el que aludo al principio de “capacidad contributiva”).

<sup>102</sup> Se trata del cuerpo normativo, codificado, que contiene las leyes impositivas de la Ciudad, regula el aspecto general, formal, y procesal de los impuestos, y su faz sustantiva.

<sup>103</sup> Sin perjuicio de la polémica figura de las presunciones de “Radicación efectiva en la jurisdicción”, cfr. art. 423 del Código Fiscal de la Ciudad, t.o. 2025 por el decreto n° 116/2025, y normas análogas de años anteriores.

<sup>104</sup> Art. 420 del Código Fiscal de la Ciudad, t.o. 2025, y normas análogas de otros años.

<sup>105</sup> Art. 421 del Código Fiscal de la Ciudad, t.o. 2025.

<sup>106</sup> Decreto-ley n° 6582/1958, ratificado por la ley n° 14.467.

<sup>107</sup> Ver el título III del Libro Cuarto del Código Civil y Comercial (ley 26.994), solución similar al dominio establecido en el título V del Libro III del Código Civil (ley 340 y sus modificaciones).

<sup>108</sup> Cfr. arts. 1º, 2º, 6º y 7º del decreto-ley n° 6582/1958, ya mencionado.

Asimismo, se faculta al Poder Ejecutivo a incluir a otras especies de automotores<sup>109</sup>.

La nota distintiva de todos esos bienes es la autopropulsión, característica que comparte la mención de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en tanto alude, como se indicó, a “automotores”<sup>110</sup>.

Por ello, aunque el Código Fiscal alude a “vehículos en general”<sup>111</sup>, y por ejemplo la bicicleta es definida en la ley nacional de tránsito como un “vehículo de dos ruedas”<sup>112</sup>, no sería un bien de los considerados registrables, en los términos del Régimen Jurídico del Automotor, de modo que no podría estar sujeta ni al patentamiento —esto es la identificación del vehículo que otorga el Registro<sup>113</sup>— ni a tributación en la Ciudad.

---

<sup>109</sup> Art. 5° del decreto-ley n° 6582/1958, antes aludido.

<sup>110</sup> Cfr. art. 9°, inc. b, de la ley 23.548. Según la RAE, es un “automotor”: “*dicho de una máquina, de un instrumento o de un aparato: Que se mueve sin la intervención directa de una acción exterior*”, en tanto que un “automóvil” adjetiva a algo “*que se mueve por sí mismo*”.

<sup>111</sup> En la definición de la RAE, el vehículo es el “*medio de transporte de personas o cosas*” (ac. 1°), pero aquel término, que podría ser el género, comprendería diversas especies de bienes, tales como un monopatín —incluso los eléctricos—, o un vagón, entre otros.

<sup>112</sup> Cfr. art. 5°, inc. g, de la ley 24.449 de “Tránsito”.

<sup>113</sup> Con referencia al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, se ha explicado que el origen de este impuesto se remonta a principios del siglo pasado, y se relacionaba con los permisos para circular con determinados vehículos, y el tributo recaía sobre los medios de transportes de la época (v. gr. los carruajes o vehículos menores como bicicletas). Dicho esquema se modificó a partir del Código Fiscal de 1948 y, para unificar el criterio impositivo, se estableció como hecho generador la propiedad, ejercida dentro del territorio a través de la radicación registral (Navarrine, Susana Camila, dir., *Código fiscal de la provincia de Buenos Aires*, Buenos Aires, La Ley, 2° edición, 2012, Tomo II Libro Segundo Parte Especial, pág. 261).

Como indiqué, lo que el impuesto alcanza es una manifestación de riqueza considerada apta para contribuir al sostenimiento del Estado, representada por la titularidad de dominio de un automotor debidamente inscripta<sup>114</sup>. Del mismo modo funciona el “Impuesto Inmobiliario”, en tanto alcanza —entre otros— a los titulares de dominio de inmuebles<sup>115</sup>. Los dos son tributos que gravan el patrimonio. Con relación a este último gravamen, en un caso vinculado con la “contribución territorial” (es decir, el impuesto que alcanza a la propiedad inmueble) de la Provincia de Buenos Aires, la Corte Suprema de Justicia indicó que “*el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria de su dueño, que se mide por la riqueza que su dominio representa*”<sup>116</sup>, consideraciones que podrían extenderse al “Impuesto a los Vehículos”. En el ámbito de la Ciudad, la Sala I de la Cámara CAyT ha explicado que “*el gravamen de patentes se genera por la posesión o propiedad del vehículo y, precisamente, por la presunción de la existencia de su aprovechamiento*”, de modo que no sería equitativo cobrarle el impuesto a alguien a quien le fue sustraído el bien, “y, además, implicaría gravar una capacidad contributiva inexistente, amén de controvertir los diferentes aspectos que conforman el hecho imponible”<sup>117</sup>.

---

<sup>114</sup> Son obligados al pago los titulares de dominio, inscriptos en ese carácter en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, así como los poseedores a título de dueño, y se paga el gravamen hasta la solicitud y obtención de la baja fiscal pertinente (art. 426 del Código Fiscal de la Ciudad, t.o. 2025).

<sup>115</sup> Arts. 370 y sgtes. del Código Fiscal de la Ciudad, t.o. 2025.

<sup>116</sup> CSJN, Fallos: 207:270.

<sup>117</sup> Cámara CAyT, Sala I, causa “GCBA c/Martínez Elida Olga s/ ejecución fiscal”, expte. n° 1023216, sentencia del 14 de junio de 2016.

## B.2. la exención en el “Impuesto a los vehículos en general” y sus consecuencias

Aclarado lo anterior, cabe aludir —en forma general— al concepto de exenciones, el cual no es ajeno a polémicas en el ámbito de la dogmática tributaria<sup>118</sup>, para luego abordar la específica de este impuesto, y objeto de este trabajo.

### B.2.a. Una anotación acerca de las exenciones y sus consecuencias económicas

El Código Fiscal porteño no contiene una definición conceptual general de las exenciones, de modo que correspondería acudir a la doctrina vinculada con la rama del derecho a la que pertenecen tales preceptos.

Al respecto, la exención es definida, según el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por prestigiosos autores, como “la dispensa legal de la obligación tributaria” (art. 65).

A su vez, en el ámbito doctrinario, para Herrera Molina se trata de una técnica configuradora del tributo que permite modular la incidencia del gravamen, excluyendo supuestos especiales o reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del débito. Se trata, en sentido estricto, “de meros preceptos que delimitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo” y que “no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción, que determina el nacimiento de la obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible”. Agrega dicho autor español que no puede hablarse con propiedad de un derecho a no pagar, ya que se trata

simplemente de que “la obligación tributaria no nace, o bien surge con un montante más reducido del que procedería si no existiese el precepto exonerador. La exención no constituye un derecho subjetivo, sino una situación objetiva configuradora del tributo”<sup>119</sup>.

Por su parte, Sainz de Bujanda considera que, aunque existe una dificultad por establecer un concepto unitario, hay exención “cuando alguna actividad o alguna persona no soporta realmente la carga económica” del impuesto que, según las normas impositivas le corresponde, cuya nota común, cualquiera sea el camino por el que se produzca el beneficio, es que el patrimonio de las personas afectadas por la exención no se ve mermado por la aplicación del tributo. En sentido estricto, para este autor, la exención supone la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria, como consecuencia de una norma que define el hecho imponible —que por su realización anuda una consecuencia: el nacimiento de tal obligación— y otro precepto de igual carácter que ordena el no nacimiento de aquella obligación<sup>120</sup>.

Para Cortés Domínguez hay exención tributaria “cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una

<sup>118</sup> Ver, al respecto, el trabajo de Castagnini, María Belén, y Zuccarino, Sofía Laura, “¿qué lugar ocupa la interpretación en el derecho tributario argentino? breve reflexión sobre las exenciones impositivas”, en la revista: *Constitución Financiera En la jurisprudencia de la Corte Suprema Precedentes* 2016, nº 1, año 1, 2019, T. 1, págs. 45/60, ISSN 2683-6858.

<sup>119</sup> Herrera Molina, Pedro M., *La exención tributaria*, Madrid, Colex, 1990, págs. 83/84.

<sup>120</sup> Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho-Sección de Publicaciones, novena edición, 1991, pág. 211. No desconozco que el autor español aludido señala que la exención se para frente al impuesto como una norma de sentido contrapuesto, en la cual se da una situación de simetría en la cual la norma que grava y la que lo exime se tratarían de dos fenómenos antagónicos y opuestos, siendo la exención el “envés del tributo” (ver Queralt, Juan Martín, Lozano Serrano, Carmelo, Casado Ollero, Gabriel, Tejerizo López, José Manuel, *Curso de derecho financiero y tributario*, séptima edición, Madrid, Editorial Tecnos, 1996, págs. 298/299).

*norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención*<sup>121</sup>. En definitiva, se trata, en palabras de Giuliani Fonrouge, de una consecuencia inevitable del poder de gravar, al cual es inherente, de modo que no puede hablarse de una “doctrina de la exención” separada del tributo<sup>122</sup>.

Para Corti, las exenciones resultan genuinos componentes especificadores de los hechos imponibles que actúan *ab initio*, sin que quepa entenderlas como una salvedad o un suplemento. Se trata de un momento lógico —pero no temporal— al interior de la misma construcción jurídica del hecho imponible<sup>123</sup>.

La exención es otra norma, dentro del régimen jurídico de un impuesto, cuya característica es interceptar y neutralizar el nacimiento de la obligación tributaria, respecto de un hecho, un acto jurídico determinado, o un sujeto que, de no ser por la norma de exención, se encontraría comprendido en el ámbito de aplicación del tributo (presupuesto de hecho). En efecto, el legislador “*después de haber definido positiva o negativamente los supuestos legales de la obligación, excluye del gravamen determinados hechos que participan de la definición, pero que quedan excluidos por voluntad del legislador, o sea,*

*no dan origen a la obligación*”<sup>124</sup>. Explican Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, y Tejerizo López que la exención es un elemento idóneo y necesario para discriminar los supuestos que son susceptibles de ser integrados en el hecho imponible, el cual se encuentra ampliamente definido. A través de las exenciones, como “técnica desgravatoria” se logra matizar los efectos del impuesto y definir de mejor manera el deber de contribuir<sup>125</sup>.

Por su parte, en términos generales, podría considerarse que se trata de una norma que manda a un “no hacer”, una acción negativa tendiente a que no nazca, a favor del Estado, una obligación, en los supuestos que la norma de exención contemple<sup>126</sup>. La exención anuda el efecto de la desgravación en el impuesto, a la concreción en el mundo real de ciertos hechos o actividades, o a la intervención de ciertos sujetos que reúnan determinada calidad, que de otro modo —y si no existiera la disposición que ordena eximir— quedarían comprendidos dentro de la hipótesis de incidencia del gravamen.

A las exenciones, en tanto normas integrantes del ordenamiento tributario, entendidas como “*configuradoras del tributo*” o una especificación del deber general de contribuir, son aplicables los principios jurídicos de la tributación. No son ajenas al derecho tributario, son parte de él. En consecuencia, las exenciones deben ser

---

<sup>121</sup> Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento tributario español: Ley general tributaria*, Madrid, Tecnos, 1968, pág. 358).

<sup>122</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, novena edición, 2004, tomo I, pág. 279/280. En ese sentido, el autor nacional se diferencia de la postura de Sainz de Bujanda, antes citado.

<sup>123</sup> Corti, Horacio, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997, pág. 378.

---

<sup>124</sup> Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ed. Liceo Profesional Cima, 1957, pág. 204.

<sup>125</sup> Queralt, Juan Martín, Lozano Serrano, Carmelo, Casado Ollero, Gabriel, Tejerizo López, José Manuel, *Curso de derecho financiero y tributario*, ya citado, págs. 300/301.

<sup>126</sup> Podría caracterizarse como un derecho negativo a la “no afectación de propiedades y situaciones”, ver: Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, antes aludido, págs. 189/190.

establecidas por ley —en virtud del principio de reserva de ley<sup>127</sup>— y deben ser respetuosas de los principios de capacidad contributiva, generalidad, igualdad, razonabilidad.

Desde una perspectiva económica, corresponde indicar que las exenciones pueden generar efectos económicos, tales como poner en una situación ventajosa a un determinado sujeto, actividad o industria.

Una de las posibilidades es que esa situación conveniente se decida por el legislador con el fin de que ese sujeto, actividad, o industria adopte un determinado comportamiento que se ha valorado como deseable (por ejemplo, la radicación en una zona determinada, o el consumo de algún bien específico, etc.).

Incluso, se pueden alterar las reglas de la libre competencia de mercado<sup>128</sup> al

<sup>127</sup> De establecerse exenciones a través de reglamentos, se daría la situación de una “inconstitucionalidad teórica”, en tanto ningún beneficiario de aquellas plantearía su invalidez, por no encontrarse establecidas en una ley, ya que difícilmente renegaría de la ventaja económica obtenida.

<sup>128</sup> Ver el “Estudio preliminar” de Alfonso Cortina Gutiérrez, en la obra: Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Editorial Porrúa, segunda edición, 1976, pág. 127. Asimismo, una reducción impositiva puede estimular el gasto, al dejar más dinero en manos de un particular para emplearlo en consumo o inversión (Due, John, F., *Análisis económico de los impuestos*, ya citado, pág. 564). Desde la ciencia económica se señala, con relación a la tributación y sus consecuencias económicas, que “con frecuencia las políticas reflejan la intención primordial de redistribuir el ingreso de los consumidores a grupos con fuertes intereses políticos” (Samuelson, Paul A., Nordhaus, William D., *Economía*, México, Mc Graw Hill Interamericana Editores, decimotava edición, 2005, pág. 327). En efecto, esto podría argüirse con relación a ciertas exenciones cuya justificación e investigación previa acerca de los costes y beneficios no surge clara (Ver el informe “Las exenciones a la luz del principio de igualdad. Informe sobre gastos tributarios en Argentina”, elaborado por la Asociación Civil por la Igualdad y

introducir una situación externa al normal desenvolvimiento de aquél —según las reglas de la oferta y la demanda—, que provoca que ciertos actores reduzcan su carga fiscal y así cuenten con mayores rendimientos con relación a otros que no tienen ese tratamiento.

Asimismo, si se enfoca el fenómeno desde el prisma de las finanzas públicas, las exenciones son consideradas como un gasto público. En términos financieros, se trata de ingresos que el Fisco se encuentra autorizado a percibir en virtud de la previa realización de hechos impositivos, pero que resigna en virtud de decisiones de política fiscal o extrafiscal. Prescindir de esos ingresos implica, de otro modo, transferirlos a los particulares, beneficiarios de esa liberalidad, quienes reducen su carga fiscal (costos) e incrementan por ello sus réditos.

Así lo entendió el Ministerio de Economía de la Nación, al considerar como “gasto tributario” al monto de los ingresos que el Fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la

la Justicia, de mayo de 2018, disponible en el sitio: <https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2018/11/Las-exenciones-a-la-luz-del-principio-de-igualdad-online.pdf>, fecha de consulta: 11/08/2025). En términos más generales, con relación a la incidencia de las medidas estatales en la economía, los autores señalados argumentan que “la disminución de la regulación del gobierno mejoraría la competencia” (Samuelson, Paul A., Nordhaus, William D., *Economía*, México, Mc Graw Hill Interamericana Editores, decimotava edición, 2005, p. 347). Se ha señalado también que “la mayor parte de los estudios sugieren que los principales efectos de la regulación económica son pérdidas de eficiencia y redistribución de grandes cantidades de ingreso”, y que “muchos economistas han sostenido que el principal efecto de la regulación económica fue el surgimiento de poder de monopolio en lugar de su limitación. Esta percepción se basa especialmente en la idea de los grupos de intereses y su influencia en la regulación” (Samuelson, Paul A., Nordhaus, William D., *Economía*, antes aludido, págs. 337/338).

legislación tributaria “(...) implica, por lo tanto, ‘una transferencia de recursos públicos implementada a través de una reducción de las obligaciones tributarias con relación a un impuesto de referencia, en lugar de un gasto directo’”<sup>129</sup>. En sentido análogo, lo consideró de ese modo el Gobierno de la Ciudad<sup>130</sup>, o una asociación civil en un trabajo especializado en materia presupuestaria<sup>131</sup>.

El gasto público ha sido calificado por Giuliani Fonrouge como “un medio de acción del Estado”, que comporta un “instrumento de gobierno de importancia trascendental por su efecto directo e indirecto sobre la actividad socio-económica de la colectividad”<sup>132</sup>.

---

<sup>129</sup> Ver el Mensaje que acompañó la Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio Fiscal del año 2023 (ley n° 27.701), denominado “SEPARATA – Impacto del Gasto Tributario en las cuentas públicas” y su cita, disponible en el link: <https://www.economia.gob.ar/onp/documentos/presutexto/proy2023/mensaje/mensaje2023.pdf> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>130</sup> En efecto, por ejemplo, en el Mensaje de elevación del proyecto de Ley de Presupuesto para el ejercicio 2025 (luego sancionado como ley 6804), se empleó la misma definición que en el mensaje de la ley de presupuesto nacional (ver op. cit.), y se agregó que “los casos más habituales son los de otorgamiento de exenciones, deducciones, alícuotas reducidas, diferimientos, amortizaciones aceleradas, entre otros mecanismos”. La misma consideración se expresó en los años anteriores (ver los mensajes a las leyes n° 2180, 3753, 5239, y 6281, por considerar los casos de distintas administraciones).

<sup>131</sup> Ver el informe “Las exenciones a la luz del principio de igualdad. Informe sobre gastos tributarios en Argentina”, elaborado por la Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia, pág. 7, disponible en el sitio: <https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2018/11/Las-exenciones-a-la-luz-del-principio-de-igualdad-online.pdf> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>132</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, ya citado, pág. 185.

Al respecto, Griziotti consideró al gasto público como “empleo de riqueza”<sup>133</sup> y, en ese entendimiento, si esa riqueza la dispone el Estado al abstenerse de recaudarla, implica una mayor fortuna para el beneficiario de la exención. Asimismo, Giuliani Fonrouge también ha estimado que el gasto público, en una concepción moderna, tiene un papel activo en la economía al intervenir con objetivos extrafiscales (políticos, sociales, económicos) o al asignar “propósitos de regulación económica o de estímulo de las actividades privadas”<sup>134</sup>. Sin embargo, el gasto que comportan las exenciones, como un instrumento para generar efectos económicos determinadamente anhelados, al alcance de los poderes democráticos, debería ser cuidadosamente medido y empleado para no generar distorsiones económicas y desigualdades que tensionen con otros fines constitucionales igualmente loables.

### **B.3.a. La exención a los vehículos eléctricos en la Ciudad**

A partir del año 2010, a través de la ley 3393, se reformó el Código Fiscal y allí se agregó, en el capítulo correspondiente a las exenciones en el “Impuesto a los vehículos en general”, una liberalidad en los siguientes términos: quedan exentos de del pago de patentes “los vehículos livianos y pesados autopropulsados por motores en sistemas híbridos eléctricos en serie-paralelo o serie-paralelo y todo eléctrico. Para que se proceda a la exención, dichas características deben ser originales de fabricación. La Agencia de Control

---

<sup>133</sup> Griziotti, Benvenuto, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, Roque Depalma Editor, 1959, pág. 57.

<sup>134</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 9° edición actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, 2004, tomo I, pág. 187.

*Ambiental, conjuntamente con la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, establecerá cuales son los requisitos para considerar a estos vehículos alcanzados por la exención*<sup>135</sup>. Dicha franquicia no estuvo condicionada a cierta duración, como sí ocurre con otras contempladas en la norma específica de exenciones de ese tributo<sup>136</sup>, y ha permanecido inalterada hasta el presente año 2025, oportunidad en la cual se la morigeró sensiblemente, corrección que luego aludiré como explicación de su posible invalidez. Queda fuera de este análisis el cotejo de las demás exenciones generales que contiene el Código Fiscal para ciertos sujetos o entidades allí descriptos<sup>137</sup>, pues lo relevante aquí es el tratamiento particular en el “Impuesto a los Vehículos” de los automóviles eléctricos.

La doctrina especializada ha valorado la medida desgravatoria mencionada. En ese sentido, se apreció que *“se trató de la primera medida tributaria ambiental, materializada en un beneficio fiscal, que expresamente bregó por fomentar el uso de energías basadas en fuentes renovables y, al mismo tiempo, desalentó el uso de energías no renovables derivadas de los combustibles fósiles”*, y se añadió que *“este beneficio fue consecuencia directa del Plan Urbano Ambiental de la CABA, aprobado por la Ley 2930 de 2008, por el cual se perfila el esquema legal al que debe ajustarse la normativa urbanística y de obras públicas”*<sup>138</sup>.

<sup>135</sup> Ver el ap. 48 del art. 1° de la ley 3393, BOCBA N° 3335 del 7 de enero de 2010, que se incorporó como inc. 7° del art. 278 del Código Fiscal 2008, texto que se mantuvo inalterado hasta el año 2025.

<sup>136</sup> Ver el art. 279 del Código Fiscal, t.o. 2008, y normas análogas de otros años.

<sup>137</sup> Arts. 31 a 34 del Código Fiscal, t.o. 2010, por decreto n° 269/2010 —por ser éste el año en que aparece la exención—, y normas análogas de otros años.

<sup>138</sup> Salassa Boix, Rodolfo, *Tributación ambiental y energías renovables*, Córdoba, Advocatus, 2020, pág. 87

Del debate parlamentario que precedió a la norma surge, según la exposición del legislador Álvaro González —miembro informante—, que existió en la época una realidad macroeconómica marcada por la desaceleración económica y la caída de ingresos fiscales. A pesar de ello, se tuvo en cuenta “promover la movilidad sustentable”<sup>139</sup>. La medida fue adoptada, según el propio miembro informante, en el contexto de la 15ª “Conferencia sobre cambio climático de las Naciones Unidas”, realizada del 7 al 18 de diciembre de 2009 en Copenhague, Dinamarca.

Sin embargo, la sanción de la ley aludida no estuvo libre de disidencias<sup>140</sup>. Asimismo, de los documentos adjuntos al trámite parlamentario<sup>141</sup> no surge que se haya acompañado, o al menos aludido, a algún relevamiento de impacto de la medida que se estaba por adoptar, y esta es una sugerencia que se hace desde los organismos de derechos humanos respecto de los Estados al adoptar medidas de política fiscal<sup>142</sup>.

<sup>139</sup> Ver la intervención del miembro informante, publicada en la versión taquigráfica de la 25ª Sesión Ordinaria del 7 de diciembre de 2009.

<sup>140</sup> En efecto, en el despacho en minoría del 27 de noviembre de 2009 el legislador D'Angelo sostuvo que *“para avanzar hacia una estructura tributaria más justa se deberían fortalecer los impuestos que gravan el patrimonio, lo que requeriría poder ampliar la base imponible de estos tributos. Que conforme lo antedicho resulta prudente continuar el debate legislativo sobre el modelo tributario de la Ciudad en procura de otorgarle una mayor justicia y equidad”* (publicado en la versión taquigráfica de la 25ª Sesión Ordinaria del 7 de diciembre de 2009).

<sup>141</sup> Expte. n° 2218-J-09 de la Legislatura porteña.

<sup>142</sup> Ver el documento n° E/C.12/2025/1, en la cita n° 58 del presente trabajo. Allí, el Comité DESC indica que la política tributaria debe ser transparente, participativa, y “con base empírica”, de modo que contribuya al debate fundamentado. Por ello, sugiere que los estados deben *“realizar evaluaciones exhaustivas del impacto de las políticas tributarias existentes”*, las cuales deben comprender el análisis la relación entre la tributación y el PBI, los ingresos derivados de los

Se puede decir que la regla, en el período en el que duró la exención en los términos antes transcriptos, es que la radicación de un vehículo en la Ciudad de Buenos Aires —mediante su inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor— hace nacer la obligación tributaria en el “Impuesto a los vehículos en general”, a menos que lo inscripto sea: 1) un “vehículo liviano o pesado”; 2) “autopropulsado por motores en sistemas híbridos eléctricos en serie-paralelo o serie-paralelo y todo eléctrico”; 3) que esa autopropulsión característica provenga en forma originaria, del fabricante, y no obedezca a una modificación ulterior; y 4) cumpla con los requisitos fijados por la Agencia de Control Ambiental porteña.

Con relación a los requisitos a los que alude la ley, recién en el año 2013 se puede encontrar la primera reglamentación, a partir de la resolución n° 4/APRA/2013 emitida por la Agencia de Protección Ambiental. Allí se estableció que, a efectos de otorgarse la exención, los importadores y/o fabricantes y/o concesionarios o bien los propios titulares de dominio o poseedores a título de dueño de los vehículos con dichas características de propulsión, debían presentar previamente ante la Agencia de Protección Ambiental, por cada modelo, la correspondiente Licencia de Configuración de Modelo extendida por la Subsecretaría de Industria de la Nación (art. 1°)<sup>143</sup>. Dicha

---

impuestos a las rentas y los consumos, el impacto distributivo global y la carga fiscal por grupos, y las ventajas y efectos de las exenciones, “*incluidas las relacionadas con los recursos naturales*”.

<sup>143</sup> Cabe observar que la “Licencia para la configuración de modelo” (por sus siglas “LCM”) es la culminación de un procedimiento para la homologación y emisión de la licencia respectiva, por parte de la actual Secretaría de Industria de la Nación, respecto de vehículos nacionales o importados que cumplan los requerimientos previstos en la Ley n° 24.449 y su reglamentación (requerimientos de seguridad activa y pasiva,

documentación era analizada por la Agencia aludida y, de prestar su conformidad, lo comunicaba a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos para que, ante el requerimiento de un titular de dominio, otorgue la exención, siempre y cuando exista la conformidad mencionada (cfr. art. 2°).

El mecanismo reglamentario aludido se extendió hasta el año 2019<sup>144</sup>, oportunidad en la cual fue reemplazado por la resolución n° 150/APRA/2019<sup>145</sup>, norma que, con el fin de simplificar los trámites, dispuso que el recaudo del Código Fiscal se cumple con la validación de dicha Agencia de la “Licencia de Configuración Ambiental” (LCA) o el “Certificado de Aprobación de Emisiones Sonoras y Emisiones Gaseosas”, según corresponda, emitido por la autoridad nacional pertinente (art. 1°)<sup>146</sup>. Asimismo, se estableció que los vehículos consignados en el Anexo de esa resolución sí cumplen con ese recaudo (art. 2° y su anexo), el cual fue actualizado —a medida que fueron inscribiéndose nuevos modelos

---

emisiones contaminantes y ruidos vehiculares, etc.), establecido por el anexo “p” del decreto n° 779/1995, reglamentario de la ley 24.449, antes mencionada. Por supuesto que el trámite de dicha constatación estatal tiene previsto un “arancel” por el servicio provisto, el cual podría considerarse dentro de la categoría tributaria “tasa”. Luego, se incorporó a dicho anexo la “Licencia de Configuración Ambiental” (por sus siglas “LCA”) para verificar los niveles de seguridad de los vehículos relativos a emisiones contaminantes, ruidos vehiculares y radiaciones parásitas.

<sup>144</sup> Fue dejada sin efecto por la resolución conjunta n° 3/APRA-AGIP/2019, emitida por los dos organismos mencionados, la cual dispuso que se establecerá un nuevo mecanismo interno por parte de la Agencia de Protección Ambiental y la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos para otorgar la exención. La resolución fue publicada en el BOCBA n° 411 del 5 de julio de 2022 (¡más de tres años después de su emisión!).

<sup>145</sup> BOCBA n° 5624 del 24 de mayo de 2019.

<sup>146</sup> Ver, al respecto, la nota n° 161 de este trabajo.

comerciales— por diversas resoluciones hasta la actualidad. Por otra parte, se establecieron procedimientos alternativos para validar, a pedido de parte o de oficio, que un vehículo con motorización híbrida - eléctrica se encuentra alcanzado por la exención mencionada.

Unos meses luego, a través de la resolución nº 185/AGIP/2019 se aprobó un circuito administrativo vinculado con el reconocimiento de la exención, la cual se extiende desde la fecha de radicación del vehículo en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya sea por su inscripción inicial como por su transferencia desde otra jurisdicción, ante el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios correspondiente, siempre que el modelo conserve su homologación por parte de la Agencia de Protección Ambiental (art. 1º)<sup>147</sup>. En su anexo, se estableció que la Dirección General de Rentas local le comunicará al Registro de la Propiedad Automotor la nómina de modelos validada por el organismo ambiental porteño, para que los registros “se abstengan de registrar el alta de los mismos en el padrón del Impuesto de Patentes sobre Vehículos en General”, mientras que los encargados de esos registros deberán comunicarle al fisco local los trámites de alta de vehículos que se encuentren homologados como “eléctricos o híbridos”, el cual lo registrará a través de la “Dirección Exenciones”.

En definitiva, en caso de darse los recaudos aludidos, sintetizados anteriormente (es decir, de tratarse de un vehículo autopropulsado por motores eléctricos o híbridos, de fábrica, y que cuente con una Licencia de Configuración Ambiental validada por la agencia ambiental local), procede la exención en el gravamen aludido, sin condicionamientos ni limitaciones.

Cabe añadir que la autopropulsión por los sistemas mencionados en la norma debe encontrarse en forma originaria por el fabricante —por ello los certificados a los que alude la reglamentación—, de modo que no resulta admisible, en los términos de la norma, la transformación de un vehículo con propulsión convencional para convertir su sistema por uno de tracción eléctrica.

Como he aludido anteriormente, esta liberalidad tiene por objeto que se incorporen al parque automotor porteño vehículos menos contaminantes, autopropulsados por la energía eléctrica —que es renovable— y que no generan emisiones. Para este saludable propósito, el legislador optó por beneficiar la demanda, a través de una desgravación en el impuesto respectivo a favor del adquirente de un vehículo de tales características que opera a partir de la inscripción registral en la CABA. De este modo, el consumidor de un vehículo se vería motivado para optar por esta tecnología, por el incentivo económico que le produce no pagar el impuesto y reducir sus costos de mantenimiento.

### **B.3.b. La situación de mercado en donde se inserta de la exención**

Para entender el foco de la crítica que abordaré más adelante, creo oportuno mencionar la realidad automotriz en la cual se insertó esta exención, ya que promediando la primera década de este siglo los vehículos eléctricos comenzaron a desarrollarse en toda su dimensión.

Los vehículos eléctricos, en esa época, eran una tecnología incipiente, y existían muy pocos modelos<sup>148</sup>. En la actualidad —incluso en este año, en el cual fue modificada la exención— aumentó la oferta de vehículos eléctricos, pero se sigue manteniendo el factor común desde el

<sup>147</sup> BOCBA nº 5672 del 6 de agosto de 2019.

<sup>148</sup> Por ejemplo, el Toyota Prius fue el primer vehículo híbrido producido en serie, a partir del año 2000.

comienzo de la incursión de estos bienes: el alto costo de fabricación<sup>149</sup> y de venta al público.

Independientemente de opiniones interesadas, correspondería analizar algunos números en el ámbito local, sin perder de vista un factor no despreciable, que es el hecho de que se trata de tecnología extranjera costosa, cuya importación viene relacionada con sus costos aduaneros y de transporte respectivos (situación que, es honesto reconocer, amerita un abordaje que excede lo local, enfoque de este trabajo).

Tomaré como valor objetivo la “Tabla de Valuación de Automotores y Motovehículos” elaborada por la Dirección Nacional de Registros Nacionales de la Propiedad Automotor, elaborada a los fines del cálculo de los aranceles de inscripción inicial y de transferencia de automotores y de motovehículos. Ocasionalmente, también acudiré a la lista publicada por la Cámara de Comercio Automotor, entidad que releva los precios de las concesionarias. Realizaré la comparación entre vehículos cero kilómetro, para recrear las opciones que tenían los potenciales compradores de vehículos. Y consideraré el valor del dólar oficial publicado por el Banco Central de la República Argentina. Este esquema comparativo no deja de ser rudimentario,

---

<sup>149</sup> En ese sentido, se puede mencionar que el CEO de Stellantis, una de las automotrices más grandes (incluye Fiat Chrysler Automóviles y el Grupo PSA), señaló en 2022 que “los costos de producir un auto eléctrico son entre un 40 y un 50 por ciento más altos que los que demanda la fabricación de un vehículo con motor a combustión”, y que “es un costo que no puede ser absorbido por completo por el fabricante si alguna vez espera obtener ganancias, como tampoco puede transferirse del todo al consumidor” (ver la nota: <https://tn.com.ar/autos/novedades/2022/03/01/es-50-mas-carro-producir-un-vehiculo-electrico-que-un-o-a-combustion-dice-el-ceo-de-una-automotriz>, fecha de consulta: 11/08/2025).

pero utiliza valores oficiales y es útil para encarar la argumentación siguiente acerca de la justificación de la exención.

Para julio del año 2014, un Toyota Prius 1.8 CVT —uno de los primeros vehículos híbridos comercializados en el país— se registraba con un valor como vehículo nuevo (0 km) de \$ 792.000<sup>150</sup>, lo que equivalía aproximadamente a U\$ 96.000, según el tipo de cambio del momento de la publicación<sup>151</sup>. En esa época, la misma marca tenía, por un valor inferior, vehículos 4x4 (Hilux SW4 4X4 SRV 3.0 TDI) o pick-ups (Hilux 4X4 C/D SRV 3.0 TDI). Si uno pasaba a la marca Audi, podía adquirir por un importe inferior al del vehículo eléctrico un modelo deportivo (A3 cabrio 1.8 T FSI) o un sedán por equivalente valor (A4 1.8T FSI multitronic). Si se lo compara con marcas generalistas, se podía adquirir con ese valor en Volkswagen uno de los sedanes más lujoso de la marca (Passat CC 2.0 TDI), o seis Gol Trend 1.6. En Renault se podía adquirir el sedán más caro de la marca (Latitude Privilege), o se podía armar una flota de cinco Kangoo Confort 1.5 dCI.

Para octubre de 2019<sup>152</sup>, oportunidad en la cual se encontraban vigentes las resoluciones reglamentarias de la exención, antes mencionadas, existían más vehículos eléctricos homologados, según el anexo de la disposición n° 32/2019 de la Dirección

---

<sup>150</sup> Ver el anexo de la disposición DN n° 243/2014 vigente entre julio de 2014 y enero de 2015. Todas las disposiciones consultadas para este trabajo —con sus anexos— se encuentran publicadas en el sitio: [www.dnrpa.gov.ar/valuacion/valuaciones.php](http://www.dnrpa.gov.ar/valuacion/valuaciones.php) hasta la actualidad (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>151</sup> Ver la publicación del Banco Central de la República Argentina: [https://www.bcra.gov.ar/PublicacionesEstadisticas/Planilla\\_cierre\\_de\\_cotizaciones.asp?moneda=2](https://www.bcra.gov.ar/PublicacionesEstadisticas/Planilla_cierre_de_cotizaciones.asp?moneda=2) (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>152</sup> Ver el anexo de la disposición DN n° 336/2019 para los meses de octubre a noviembre de 2019.

General Política y Estrategia Ambiental<sup>153</sup>, que incorporó de la marca Lexus el modelo IS300H, el cual también se trata de un vehículo híbrido. Según la tabla consultada, se le asignaba un valor de \$ 3.185.000, que equivalían aproximadamente a U\$ 52.000, aunque según la Cámara de Comercio Automotor, el vehículo se comercializaba por U\$ 57.900<sup>154</sup>. Por un poco más de la mitad del valor, se podía adquirir un compacto de lujo (BMW 120i), o un sedán en Audi (A4 2.0T Sline) con un sobrante de dinero. Está demás agregar que si se acudía con el importe que demandaba el modelo eléctrico aludido a las marcas generalistas<sup>155</sup> se multiplicaban las opciones.

En el año 2024, último año en el que rigió la exención tal como vengo analizando, se dictaron 24 disposiciones modificatorias de la resolución n° 150/APRA/2019. Se han incorporado las marcas y modelos: BMW X1 xdrive 25E<sup>156</sup>, Alfa Romeo Tonale<sup>157</sup>, Renault Megane E-tech y E-Kwid<sup>158</sup>, Mercedes Benz AMG Clase SL 63 SE performance<sup>159</sup>, Renault Arkana MHEV<sup>160</sup>, y

BAIC EU5<sup>161</sup>. Por tomar la única marca generalista, en octubre de ese año<sup>162</sup>, el valor para los dos vehículos Renault mencionados era \$ 71.500.000 y \$ 28.730.000, o U\$ 70.000 y 28.000, respectivamente. Cabe indicar que Kwid es de los vehículos más económicos de la marca Renault, del segmento “A”, y por el mismo valor indicado se podían adquirir otros modelos con mayores prestaciones (Peugeot 208 Feline Tiptronic 1.6L, Volkswagen Nuevo Polo Highline 170 TSI o Toyota Corolla 2.0 XLI CVT). Por supuesto que por el valor de un Megane E-tech existen muchas opciones disponibles, incluso de marcas de gama alta.

Acerca de la situación salarial, podría acudir a la “Remuneración imponible promedio de los trabajadores estables” que, para las épocas consultadas, en julio de 2014 ascendía a \$ 10.894,91<sup>163</sup> —eran necesarios 72 salarios para acceder al vehículo relevado de ese año—, en tanto que para octubre de 2019 era de \$ 47.834,32<sup>164</sup> —se demandaban 67 salarios para adquirir el modelo Lexus IS300H relevado—, y en octubre de 2024 fue de \$ 1.146.474,18<sup>165</sup> —se necesitaban 62 y 25 salarios, respectivamente, para los vehículos consultados—, sin perder de vista los otros gastos que podrían existir para perfeccionar la adquisición, y que, como se

<sup>153</sup> BOCBA n° 5697 del 11 de septiembre de 2019. Sólo incluyó vehículos Toyota y Lexus, dos marcas asociadas, esta última es la que fabrica los vehículos más caros entre las dos marcas.

<sup>154</sup> Ver el listado publicado por Infobae el 11 de noviembre de 2019: <https://www.infobae.com/economia/2019/11/11/cua-nto-vale-tu-auto-usado-la-lista-completa-de-precios-de-mas-de-550-modelos> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>155</sup> Ford, Fiat, Chevrolet, Volkswagen, Renault, Peugeot, entre otras con presencia consolidada en el país.

<sup>156</sup> Resolución n° 84/APRA/2024, BOCBA n° 6858 del 23 de abril de 2024.

<sup>157</sup> Resolución n° 91/APRA/2024, BOCBA n° 6865 del 3 de mayo de 2024.

<sup>158</sup> Resolución n° 123/APRA/2024, BOCBA n° 6885 del 31 de mayo de 2024.

<sup>159</sup> Resolución n° 281/APRA/2024, BOCBA n° 6981 del 18 de octubre de 2024.

<sup>160</sup> Resolución n° 227/APRA/2024, BOCBA n° 6937 del 16 de agosto de 2024.

<sup>161</sup> Resolución n° 276/APRA/2024, BOCBA n° 6976 del 10 de octubre de 2024.

<sup>162</sup> Según el anexo de la disposición DN n° 114/2024.

<sup>163</sup> Ver el sitio: <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/inf-ripte.pdf> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>164</sup> Ver el informe de la Secretaría de Seguridad Social de diciembre de 2019, en el sitio: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/inf-ripte\\_201912\\_0.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/inf-ripte_201912_0.pdf) (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>165</sup> Ver el informe de la Secretaría de Seguridad Social de febrero de 2025, en el sitio: <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ripte-febrero2025-mdch.pdf> (fecha de consulta: 11/08/2025).

indicó antes, existían otras opciones más económicas. Si verificamos, en el ámbito de la Ciudad<sup>166</sup>, el informe sobre “Deciles de ingreso de la ocupación principal de la población ocupada (ocupados remunerados)” (1er. trimestre de 2015/4to. trimestre de 2024), tenemos que, para el primer trimestre del año 2015, de una población ocupada de 1.444.477, sólo 577.774 se encuentran en los deciles superiores al ingreso relevado aquí, es decir, un poco más del 39% de la población<sup>167</sup>. Para el cuarto trimestre de 2019, de 1.558.374 porteños, sólo 468.286 se encontraban en los deciles que superaron el ingreso relevado en el índice de ingresos promedio antes aludido, es decir, un 30%. Mientras que para el cuarto trimestre de 2024, de 1.566.450 personas, sólo 469.825 —un 30% del total—. se encontraron en los deciles superiores al ingreso promedio. Sólo por verificar a nivel nacional, en el cuarto trimestre del año 2024<sup>168</sup> destaca que el 62,6% de la población de la Encuesta Permanente de Hogares con ingresos,

recibió \$ 701.865, mientras que el ingreso medio de los no asalariados rondó \$ 608.923. Efectuando el mismo análisis<sup>169</sup>, 8.931.845 personas —un 30% del total— se ubican en los deciles que superan el ingreso medio. En cuanto a los patentamientos, en 2019 se patentaron 459.592<sup>170</sup> unidades —de las cuales 1.527 han sido eléctricas<sup>171</sup>—, y en 2024 se vendieron en el país 414.071 vehículos<sup>172</sup>, pero sólo 14.175 se trataron de vehículos híbridos y/o eléctricos<sup>173</sup>.

Otro aspecto particular de este tipo de tecnologías novedosas es que no existen muchas estaciones de carga para este tipo de vehículos<sup>174</sup>, y quienes quieran efectuarlo en su domicilio deberían, por el tiempo que lleva, y para mayor seguridad, contar con un espacio propio y techado de carga, como podría ser una cochera. Uno de los costos de mantenimiento asociados a los vehículos es el seguro obligatorio, además de los adicionales por robo o destrucción total,

<sup>166</sup> Según las publicaciones del Instituto de Estadística y Censos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, link: <https://www.estadisticaciudad.gob.ar/eyc/?p=160482> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>167</sup> Relevamiento efectuado en base al ingreso promedio que surge del “Remuneración imponible promedio de los trabajadores estables”, y el informe mencionado en la nota anterior, con el fin de verificar cuántas personas superan el ingreso registrado promedio. Asumo que son quienes —por encontrarse en una posición más aventajada— cuentan con mayores posibilidades de adquirir bienes costosos, tales como los vehículos mencionados.

<sup>168</sup> Ver la serie: Informes técnicos. Vol. 9, n° 77 (ISSN 2545-6636), informe: “Trabajo e ingresos”, vol. 9, n° 4 “Evolución de la distribución del ingreso (EPH) Cuarto trimestre de 2024” (ISSN 2545-6768), publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), en el sitio: [https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/ingresos\\_4trim24D779BFC8BE.pdf](https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/ingresos_4trim24D779BFC8BE.pdf) (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>169</sup> En base a cálculos propios.

<sup>170</sup> Ver el sitio: <https://www.infobae.com/economia/2019/12/30/la-venta-de-automoviles-en-2019-cayo-un-427-y-al-canazo-el-valor-mas-bajo-en-13-anos> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>171</sup> Ver el informe de SIOMAA S.A., publicado en el sitio: <https://cdn.motor1.com/pdf-files/doc-20240122-wa0039-240123-104624.pdf> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>172</sup> Ver el sitio: <https://www.cronista.com/negocios/las-ventas-de-autos-subieron-mas-de-100-y-tuvieron-su-mejor-enero-en-siete-anos/> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>173</sup> Ver el informe para el año 2024 elaborado por SIOMAA S.A., en el sitio: <https://cdn.motor1.com/pdf-files/siomaa-informe-el-ectromovilidad-2024.pdf> (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>174</sup> Ver la nota: <https://www.lanacion.com.ar/autos/donde-estan-ubicados-todos-los-cargadores-de-autos-electricos-en-la-ciudad-de-buenos-aires-nid05032024> (fecha de consulta: 11/08/2025).

cuya prima —es decir, lo que se paga por el aseguramiento— se ve incidida por el valor de mercado del vehículo del que se trate. Estas circunstancias también demuestran que no cualquier realidad económica puede costear y mantener el dominio de un vehículo eléctrico, a pesar de encontrarse eximido de pagar el impuesto mencionado.

Con este muestreo básico intenté demostrar que quien contaba con los recursos suficientes para adquirir un vehículo eléctrico, se encontraba en una posición privilegiada, que dispuso de numerosas opciones de compra —además de la movilidad eléctrica—, incluso de vehículos de “alta gama”. Aunque a veces parece un dato de innecesaria demostración, las y los porteños que superaron los ingresos promedios relevados en estadísticas e informes oficiales son un grupo reducido en comparación con los de ingresos medios o bajos. Por otro lado, los vehículos híbridos o eléctricos patentados demuestran una participación marcadamente menor en comparación con las ventas totales, que incluyen vehículos de tecnologías contaminantes. Los consumidores aún no se vuelcan decididamente a este tipo de tecnologías de movilidad.

Esto denota un ámbito de libertad y autonomía casi perfecto, pero sólo para quienes se encuentran en condiciones de acceder a estas posibilidades, es decir, un número reducido de personas. Lo que podría afirmar con esto es que quienes podían acceder a la exención para vehículos eléctricos son aquellas personas en una condición aventajada, con posibilidades de adquirir vehículos eléctricos cuyo valor era —y sigue siendo— altamente costoso.

Como resulta obvio, son menos las personas con mayores ingresos, de modo que la exención —en las condiciones de precios de mercado indicadas— no podría incidir en forma significativa en el ambiente,

cuando son pocas las personas que pueden afrontar los costos de los vehículos ecológicos, y que incluso cuentan con la posibilidad de acceder a otras opciones igualmente atractivas, pues no debe perderse de vista que, además de la cuestión ecológica también juega un componente subjetivo y de gustos de los consumidores, quienes presumiblemente cuentan con los recursos necesarios para afrontar el costo del impuesto.

#### IV. La justicia fiscal

La tributación es una parte de la actividad financiera del Estado. Pertenecce a la categoría de los recursos estatales<sup>175</sup>, e implica una detracción de la riqueza de los particulares, como corolario de una decisión previa de aquellos de organizarse en una comunidad ordenada y con reglas y poderes para hacerlas cumplir, ya que de ese modo la vida organizada provee mejores perspectivas y oportunidades<sup>176</sup>.

Los tributos podrían ser entendidos como el precio pagado para tener una sociedad civilizada y en orden, de algún modo estable y previsible. En un clásico trabajo se ha señalado que la ley y la propiedad nacieron de la mano, y para conservar un derecho tan relevante es necesaria la acción del Estado, con el fin de establecer y hacer cumplir un conjunto de reglas que permitan ejercer ese derecho, como también para forjar un mercado confiable de bienes y servicios no solo al interior, sino también para el inversor extranjero. En efecto, *“los dueños de la propiedad distan de ser autosuficientes. Dependen de la cooperación social orquestada por los funcionarios gubernamentales. La defensa contra los predadores extranjeros sedientos de tierras no es sino un ejemplo de la dependencia del*

<sup>175</sup> Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, ya citado, págs. 224 y 232/234.

<sup>176</sup> Rawls lo denomina “situación inicial”, que es una concepción de la idea de “contrato social” (Rawls, John, *Teoría de la Justicia*, ya mencionado).

*individualismo liberal respecto de la acción colectiva eficaz*<sup>177</sup>. Sin reglas no puede haber derecho de propiedad, ni una sociedad organizada. Para ello es necesario contar con los medios económicos para el sostenimiento de ese sistema, que garantizará la tranquilidad y confianza de esa sociedad, pues el mismo derecho de propiedad depende “de manera excluyente de un Estado dispuesto a cobrar impuestos y a gastar. Defender los derechos de propiedad es costoso”<sup>178</sup>. En términos similares, cabe recordar las palabras de Alberdi antes reseñadas.

La organización social, a través de un conjunto de reglas establecidas democráticamente, monopolizadas y ejecutadas por una autoridad —el Estado—, puede relacionarse la necesidad de cobrar impuestos, y con ello el correspondiente deber de los individuos pertenecientes a esa comunidad organizada de aportar a su mantenimiento, siempre y cuando se encuentren en condiciones de hacerlo. Coincidió así con Casás, en tanto ha dicho que el deber de contribuir constituye un presupuesto para la existencia misma del Estado que aspira a establecer y hacer cumplir reglas de pacífica convivencia y a formular y ejecutar proyectos colectivos para alcanzar el bien común abarcando a la comunidad en su conjunto<sup>179</sup>.

En sentido similar, Nino ha destacado que la propiedad es el medio que permite materializar planes de vida y ejercer la autonomía de las personas. Para generalizar las condiciones de acceso a la propiedad “la mejor forma de proveer tales condiciones de modo que sea compatible con la libertad individual es a través de un sistema de impuestos progresivos”<sup>180</sup>.

Puede encontrarse como antecedente del deber de contribuir, entre otros documentos, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789<sup>181</sup>, como punto cúlmine del paso desde el antiguo régimen a un estado igualitario. En sentido similar, la Convención Americana sobre Derechos Humanos admite que “toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad” (art. 32). En sentido similar, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del ‘Hombre’<sup>182</sup> (con jerarquía constitucional, por el art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional) ordena que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el

---

<sup>177</sup> Holmes, Stephen; y Sunstein, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, ya aludido, pág. 86.

<sup>178</sup> Holmes, Stephen; y Sunstein, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, mencionado anteriormente, pág. 83.

<sup>179</sup> Casás, José Osvaldo, “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado” (notas preliminares en torno de la Justicia Tributaria), en la obra colectiva: García Novoa, César, y Hoyos Giménez, Catalina, coords., *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Madrid, Marcial Pons, 2008, tomo I, pág. 238, y sus numerosas citas doctrinales.

<sup>180</sup> Nino, Carlos S., *Una teoría de la justicia para la democracia. Hacer justicia, pensar la igualdad y defender libertades*, Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2013, pág. 132.

<sup>181</sup> En su art. 13 disponía: “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades” (ver, en el mismo sentido, Casás, José Osvaldo, “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado”, en la obra colectiva ya citada, pág. 229).

<sup>182</sup> En rigor, hubiese sido justo, máxime en la época en la cual se redactó la Declaración (1948), que aluda a los derechos de las “personas”, para no invisibilizar a las mujeres ya que, muchos años antes (en 1791), por iniciativa de la escritora Olympe de Gouges, se elaboraba la primera “Declaración de los Derechos de la Mujer y de la Ciudadana” como respuesta a la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, para proveer a la equiparación de derechos de las mujeres.

sostenimiento de los servicios públicos” (art. XXXVI). Parece necesaria la relación entre la proclama de derechos fundamentales, la existencia del Estado como ordenador y promotor de la igualdad, y su financiamiento.

Una vez aceptado que la contribución es inevitable y necesaria, si lo que pretendemos es tener una sociedad con reglas estables y ordenada en la cual la vida sea sustentable y conveniente, corresponde poner el foco en los sujetos que harán ese aporte, quienes tienen deberes, como se ha indicado, y derechos. Sin ahondar en la cuestión teórica acerca de los derechos naturales<sup>183</sup>, las constituciones y los tratados de derechos humanos reconocen un catálogo de derechos normativizados, entre los cuales pretendo destacar el de toda persona “a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia”, “al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental”, a la educación, a trabajar, a la seguridad social, y a la protección de la familia (ver la parte III del PIDESC), a la vida y a la libertad (arts. 6° a 9°, 12 y 16 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos). El cuadro se podría completar, en un estado liberal, con el derecho a la propiedad privada (art. 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 17 de la Constitución Nacional, y art. 12 de la Constitución de la Ciudad). Estos derechos fundamentales, asignados en forma igualitaria (arts. 2° del PIDESC y 3° del PIDCP; y en sentido similar, art. 16 de la Constitución Nacional y 11 de la Constitución de la Ciudad), también son el corolario del principio de autonomía de la persona consagrado en el art. 19 de la

<sup>183</sup> Ver, al respecto: Nino, Carlos S., *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, segunda edición ampliada y revisada, Buenos Aires, Astrea, 2017, págs. 12/198; y Alexy, Robert, “Teoría de los Derechos Fundamentales”, antes aludido, págs. 138/172.

Constitución Nacional<sup>184</sup>. El derecho a un nivel de vida adecuado reconoce su origen en el derecho a una asistencia pública que evite la indignidad y asegure la subsistencia, reconocido por el “Comité para la extinción de la mendicidad” y en la constitución francesa de 1791<sup>185</sup>.

Al aludir a la autonomía, como uno de los tres principios morales que proyectan los derechos humanos que hoy conocemos normativizados, Nino señaló que es más valioso, además de aquel principio, “la capacidad de optar entre diversos planes de vida”<sup>186</sup>, aunque destacó que “si un individuo no tiene los medios para satisfacer un plan de vida que ha elegido, mal se puede decir que tenía la capacidad de elegirlo; su ‘elección’ fue totalmente inoperante”<sup>187</sup>. Así, una buena parte de los bienes necesarios para materializar aquellos planes de vida requieren, en cualquier sistema económico,

<sup>184</sup> En efecto, “si revisamos la lista de derechos básicos cuyo reconocimiento suponemos esencial al liberalismo, advertimos que ella está, en parte, integrada por una variada gama de libertades para hacer ciertas cosas (...) Puede advertirse que estos derechos a realizar ciertas conductas son especialmente amplios y genéricos”, lo que sugiere que “tal vez estos derechos derivan de un principio general que veda la interferencia de cualquier actividad que no cause perjuicios a terceros. (Éste es el principio establecido en el art. 19 de la Constitución argentina (...), por lo que es plausible sostener que esta cláusula hace explícito el principio subyacente a, por lo menos, muchos de los derechos que la Constitución consagra)” (Nino, Carlos S., *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, ya citado, pág. 201/202).

<sup>185</sup> Ver: Arango Rivadeneira, Rodolfo, “Derechos Sociales” (cap. 47), en: Fabra Zamora, Jorge Luis; Rodríguez Blanco, Verónica, *Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Estudios Jurídicos, 2015, volumen 2, págs. 1677-1711, link: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3796/27.pdf> (fecha de consulta: 11/8/2025).

<sup>186</sup> Nino, Carlos S., *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, ya citado, pág. 222.

<sup>187</sup> Nino, Carlos S., *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, ya citado, pág. 222.

del control de ciertos recursos materiales, “lo que supone tanto el acceso a ese control como la preservación de él una vez obtenido”<sup>188</sup>. El ejercicio de la autonomía no sólo es posible con la elección de una idea de vida o la persecución de algún modelo de virtud humana a seguir, sino que además su plenitud se alcanza cuando el individuo puede materializar aquello que ha elegido, que en muchas ocasiones (quizás en todas) requiere disponer de medios que le permitan hacerlos realidad. Y en muchos casos, se trata de recursos económicos.

En ese marco, existe el deber de contribuir al sostenimiento del Estado (primera idea), al tiempo que las personas ejercen los derechos fundamentales aludidos para alcanzar el plan de vida deseado (segunda idea). Los tributos captan riqueza de los particulares, pero hay un componente de la realidad económica, una condición, que es ineludible: la desigualdad en la distribución<sup>189</sup>. La mayor o menor riqueza es lo que de algún modo determina las posibilidades de desarrollar de forma más autónoma y completa el ejercicio de derechos y la elección de planes de vida que cada quien pretenda. La libre elección de planes de vida y el concomitante desarrollo de cada persona depende en buena medida, y en el sistema económico imperante, como se ha destacado, de la existencia de recursos materiales para su concesión. Asimismo, esa diferencia de riqueza es la que determina, de acuerdo con la valoración política del legislador, quienes poseen

recursos aptos para contribuir al sostenimiento del Estado y quienes no, que no es ni más ni menos que el principio de capacidad contributiva, como requisito de validez de la tributación. La riqueza como patrón diferenciador es una condición objetiva en la que se enfocan las normas fiscales sustantivas para determinar la hipótesis de incidencia de los tributos, en particular, los impuestos.

Allí creo que se inserta la razón de los principios de la tributación, los cuales funcionan como un límite al poder fiscal<sup>190</sup> para que sea posible el ejercicio de los demás derechos, pues, de otro modo, sin el ejercicio de los derechos fundamentales no podría haber posibilidades de sostener el Estado, ya que no cabría sostener una estructura comunitaria si esta no permite la autorrealización<sup>191</sup>.

Por ello creo que la justicia fiscal estaría dada por un sistema respetuoso de los principios de la tributación, como medio para lograr un régimen tributario neutro<sup>192</sup> que permita la realización de los demás derechos. A decir de Moschetti, no son admisibles aquellos supuestos de tributación “que podrían impedir el ‘pleno

---

<sup>188</sup> Nino, Carlos S., *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, ya citado, págs. 225/226.

<sup>189</sup> Para un repaso histórico acerca de esta cuestión puede verse: Piketty, Thomas, *La economía de las desigualdades. Cómo implementar una redistribución justa y eficaz de la riqueza*, Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2015, págs. 32/45; y del mismo autor: *Capital en el siglo XXI*, Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 2014, págs. 119/518.

---

<sup>190</sup> Ver Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, ya citado, págs. 291/301; y Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, tercera edición, 1980, págs. 75/118.

<sup>191</sup> Nadie estaría de acuerdo con sostener un sistema en el cual no puede expresarse, trabajar, adquirir bienes, o circular con libertad, es decir, aportar para algo de lo que no recibiría nada.

<sup>192</sup> Con relación a la neutralidad económica del sistema fiscal, ha señalado Due que, si “la imposición no debe interferir con el logro de óptimos niveles de vida, los impuestos no deben alterar las preferencias o el curso de la actividad de los individuos que componen la sociedad, excepto en los casos en que esa interferencia permita una mejor consecución de objetivos generales” (Due, John, F., *Análisis económico de los impuestos*, ya citado, págs. 77/78).

*desarrollo de la persona humana*”<sup>193</sup>. No parece posible —ni aceptable— que el ejercicio más pleno posible de libertades se vea restringido por un deber de contribuir desproporcionado, excesivo, y cercenador de los demás derechos.

Asimismo, todas las normas constitucionales conforman un sistema y no podrían funcionar en pugna sus disposiciones, anulando unas con otras a las que se le atribuya mayor valor. Es en ese equilibrio en donde creo que se expresa la justicia, es decir, en la posibilidad de que el sistema provea los medios para el ejercicio de todos los derechos, sin que ese mismo sistema los altere.

Del mismo modo, si se entiende a la actividad financiera del Estado como una unidad conceptual<sup>194</sup>, podría considerarse que quienes requieren de él para superar circunstancias de hecho que los ubican en una situación desigual, en cuanto a la materialización de sus intereses —quienes se encuentran en una posición más desaventajada—, concretarán esa asistencia a través del gasto estatal, que debe ser suficiente para el cumplimiento efectivo de un nivel de contenido mínimo de los derechos fundamentales. La suficiencia de recursos para afrontar esos gastos, acordes al nivel de desarrollo y derechos en un momento dado, dependerá en buena manera de las posibilidades de recaudación adecuadas y disponibles.

Con el fin de bosquejar la “justicia tributaria”, Casás acude a diversos principios de la tributación, y al concepto de equidad, contenido en el art. 4º de la Constitución Nacional, relativo a la formación del tesoro, como “una fuente directa legal de justicia

*general superior a la ley*”<sup>195</sup>. Sobre este principio, ha sostenido Corti que la mejor interpretación “la hace semánticamente equivalente (a) la ‘razonabilidad’”<sup>196</sup>, incluso como parte de la significación atribuida al principio en la práctica jurídica constitucional por parte de la doctrina y la jurisprudencia.

Así entendida, la actividad financiera no puede alterar el ejercicio de los derechos fundamentales, pues de lo contrario sería inequitativa e irrazonable<sup>197</sup>. Por otra parte, señala Corti que “una tributación justa es aquella acorde, entre otros aspectos, con la capacidad contributiva. O sea, aquella que efectivamente capta la capacidad contributiva. El concepto de capacidad contributiva es una pieza central del constitucionalismo financiero”<sup>198</sup>, es decir, que el deber de contribuir se materializa según las posibilidades de cada individuo, y resultan convocados sólo aquellos que dispongan de una riqueza que exceda la satisfacción de las necesidades elementales propias y de su grupo familiar<sup>199</sup>.

Para Rosembuj, los principios constitucionales de la tributación hacen a la tributación justa, y esto sería así porque la constitución establece principios rectores de prioridad insoslayable que, en sí misma, “concret(a) un modelo jurídico del que

<sup>193</sup> Moschetti, Francisco, *El principio de Capacidad Contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pág. 288.

<sup>194</sup> Corti, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, ya citado, págs. 1/12.

<sup>195</sup> Casás, José Osvaldo, “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado”, en la obra colectiva ya citada, págs. 239/255.

<sup>196</sup> Corti, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, ya citado, pág. 826.

<sup>197</sup> Corti, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, ya citado, págs. 821/881.

<sup>198</sup> Corti, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, publicado en la revista ya citada, pág. 211.

<sup>199</sup> Como indiqué, la familia se encuentra protegida en los tratados internacionales ya mencionados.

*surgen modos de comportamiento válidos y vigentes para todos*<sup>200</sup>.

La progresividad es relevante para esta finalidad de justicia, pues, sobre la base de otro principio, el de capacidad contributiva, cimienta un sistema que le cobra más a quien se encuentra en una mejor posición económica —con todas sus necesidades básicas satisfechas— y permite darle recursos al Estado para cumplir con sus cometidos, entre ellos, redistribuir la riqueza para reducir las desigualdades. Este principio, a decir de Rosembuj, “*inspira el sistema tributario*”, sentido que se debe considerar, para el autor, respecto de todo el sistema, que “*con aspiración de justicia, debe afectar progresivamente (más) a los titulares de un mayor poder de disposición económico sobre bienes y derechos*”<sup>201</sup>. La progresividad del sistema tributario también es sostenida por Nino<sup>202</sup>, Corti<sup>203</sup> y Casás<sup>204</sup>, y ha sido justificada por la Corte Suprema de Justicia<sup>205</sup>.

---

<sup>200</sup> Rosembuj, Tulio, *Elementos de Derecho Tributario*, Barcelona, El Fisco, 1982, tomo I, págs. 23/25.

<sup>201</sup> Rosembuj, Tulio, *Elementos de Derecho Tributario*, ya citado, págs. 50/51.

<sup>202</sup> Nino, Carlos S., *Una teoría de la justicia para la democracia. Hacer justicia, pensar la igualdad y defender libertades*, ya citado, pág. 133.

<sup>203</sup> Corti, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, ya citado, págs. 856/857. Corti, Horacio G., “El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática”, en: Casás, José O. (coord.), *Revista Jurídica de Buenos Aires 2001: Derechos humanos y tributación*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2002, págs. 152/154.

<sup>204</sup> Casás, José Osvaldo, “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado”, ya citado, págs. 248/249.

<sup>205</sup> CSJN, Fallos: 151:359; y Fallos: 195:270. En el primero de los casos el máximo tribunal federal ha dicho que “tanto los impuestos llamados proporcionales como los progresivos, son aceptados dentro del campo de las finanzas públicas y que ambos tienen fundamento científico con arraigo en la opinión de los autores y en la práctica de las Naciones”. Luego agregó que

Para García Etchegoyen “*la aplicación del principio de capacidad contributiva en el nivel de sistema se acerca al ideal de justicia tributaria*”<sup>206</sup>. Esto quiere decir que el sistema, para ser justo, debe gravar a todos aquellos que tengan riqueza idónea para contribuir. En el mismo sentido, señaló el autor, con cita de la doctrina española, que la eficacia del principio se extiende a todo el sistema tributario, “*de manera que la justicia se alcanza cuando la carga tributaria se acomoda a la capacidad económica*” total<sup>207</sup>. Se podría agregar que el sistema tributario alcanza el valor justicia, en tanto que la carga tributaria recaiga efectivamente sobre quienes posean capacidad contributiva, ya que de otro modo los recursos resignados o dejados de cobrar deberían obtenerse de otros lugares, como podría ser el caso de un sistema fiscal de carácter regresivo —que hace recaer el peso de los gravámenes en aquellas personas de menores recursos— o un presupuesto deficitario.

En el mismo sentido, desde una perspectiva unificada de la política financiera del Estado, tal como se ha

---

tampoco es inconstitucional el impuesto progresivo analizado, “*considerado según la proporcionalidad y equidad que consagra el art. 4 de la Constitución, por cuanto la proporcionalidad está referida en él a la población y no a la riqueza o al capital (...) los sistemas rentísticos del país, han podido apartarse del proporcional a la población, para seguir el principio de la proporcionalidad indeterminada que para las contribuciones directas ha adoptado la Constitución en el art. 67, inc. 2º*”, pues tratándose de una contribución directa la exigencia de su proporcionalidad ha de ser mirada solamente con arreglo a la riqueza que se grava.

<sup>206</sup> García Etchegoyen, Marcos F., *El principio de Capacidad Contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004, pág. 142.

<sup>207</sup> García Etchegoyen, Marcos F., *El principio de Capacidad Contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, antes aludido, pág. 74.

sostenido anteriormente, cabe recordar que el principio nº 3 de los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal” establece que el deber de los Estados de asegurar una política fiscal *“socialmente justa”*, diseñada *“de acuerdo con los principios de equidad horizontal y vertical, legalidad, igualdad, no discriminación, generalidad, capacidad contributiva, progresividad, y otros principios de tributación justa generalmente incorporados en sus constituciones, en el derecho internacional y en otros marcos complementarios”*, y que su sistema tributario asegure la igualdad sustantiva y el deber de pagar impuestos de conformidad con la capacidad contributiva, *“fijando un umbral de tributación adecuado y absteniéndose de imponer cargas que agraven manifiestamente la situación de quienes no disponen de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente (punto 3.1).”*

Con relación al gasto, en dicho cuerpo de Principios se establece que debe respetar los principios de *“igualdad, legalidad, eficiencia, prioridad del gasto social”* (punto 3.2). En lo que resulta relevante aquí, una de las directrices del principio proclama *“alcanzar la progresividad del sistema tributario”* y de los impuestos en particular, para lo cual plantea corregir prioritariamente *“la alta dependencia de impuestos regresivos y con bajo impacto redistributivo y otros sesgos regresivos de los sistemas tributarios para asegurar que, en su conjunto, tengan un efecto progresivo”*, y *“evitar en general los tipos impositivos altos para los bienes y servicios y los tipos bajos para los ingresos, la riqueza y la propiedad”* y la *“eliminación de tratos preferenciales”* (ver la directriz nº 2). Desde la perspectiva del gasto, ordena *“asignar recursos priorizando la realización de los derechos humanos por sobre otras asignaciones posibles, e incrementar la*

*asignación de recursos a los derechos no atendidos”* (ver la directriz nº 3).

Se podría relacionar lo anterior con el principio nº 5 de aquel cuerpo jurídico, sobre la eliminación de las discriminaciones y la promoción de la igualdad sustantiva, ya que proclama movilizar recursos y el *“uso eficaz de subsidios o exenciones fiscales”* como una de las posibilidades para eliminar las discriminaciones en todas sus formas (punto 5.1). De otra manera, la ineficacia del uso de las exenciones y beneficios podría no ser conducente para reducir estas desigualdades, mantenerlas o profundizarlas.

En un documento ya mencionado, se alude a la política tributaria redistributiva como la adecuada para el cumplimiento de los DESC. El Comité DESC ha señalado que el sistema tributario no debe producir un *“menoscabo de los derechos contemplados en el Pacto, como el derecho a un nivel de vida adecuado, en especial de los grupos desfavorecidos y marginados”*, y propuso, como medidas de un sistema tributario *“bien concebido”*, que las personas de mayores ingresos y riqueza tengan una carga fiscal *“proporcionada y adecuada”*, priorizar la tributación directa —es decir, la que capta manifestaciones de riqueza directa— por sobre la indirecta que recae sobre consumos, y adecuación de los impuestos sobre las grandes empresas y los grandes patrimonios<sup>208</sup>. La progresividad aparece señalada en el documento como una finalidad de la tributación. Si bien el documento alude a la justicia social, sin expresar su alcance, se podría inferir que el sistema tributario que, en los términos del propio documento del Comité, sea progresivo, grave manifestaciones directas de riqueza, y la redistribuya, además de ejecutar un gasto social adecuado, se

<sup>208</sup> Ver el documento del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de Naciones Unidas, nº E/C.12/2025/1, ya mencionado.

encuentra en mejores condiciones para reducir las desigualdades y lograr la realización progresiva de los DESC en forma justa.

Desde otra perspectiva, si asumiéramos, como señala Rawls, que *“la justicia de un esquema social depende esencialmente de cómo se asignan los derechos y deberes fundamentales, y de las oportunidades económicas y las condiciones sociales en los diversos sectores de la sociedad”*<sup>209</sup>, y que los principios de igual libertad e igualdad real de oportunidades inspiran un sistema justo<sup>210</sup>, se podría concluir que los principios de la tributación contribuyen a la realización de esos fines superiores de justicia.

La recta aplicación de los principios de justicia tributaria material (igualdad, generalidad, capacidad contributiva, progresividad, no confiscatoriedad), como límite infranqueable de la tributación, favorecen un esquema de libertad para los contribuyentes —pues el sistema grava lo suficiente para el sostenimiento del Estado y permite el ejercicio de los demás derechos—, al tiempo que, a través del gasto financiado con esos recursos se reducen las desigualdades y se permiten más libertades.

Con un esquema similar al anterior, ha expresado Gallo que hay una dependencia entre *“la justicia fiscal respecto de la justicia social”*, pues *“la justicia del ‘instrumento’ tributo en sí viene dada exclusivamente por la coherencia y por la racionalidad de las decisiones legislativas de reparto (distributivas y redistributivas) dirigidas a definir distintas situaciones, y que son la funcionalidad-correlatividad de dicho instrumento a los gastos públicos y la*

*satisfacción de los (eventuales) objetivos de (re)distribución, de las que se debe resaltar su elemento de solidaridad tanto más cuando tales gastos y el logro de tales objetivos constituyan la garantía de los derechos sociales y concurren a superar o reducir las desigualdades”*<sup>211</sup>.

Estas ideas sintetizan un poco el equilibrio que, creo, hace a un sistema fiscal justo: la actividad recaudadora debe ser neutral y permitir el ejercicio de los derechos fundamentales, y debe obtener los recursos suficientes para sostener las instituciones del Estado —aquellas que materializan los derechos— y reducir las desigualdades, de modo que se provea al pleno ejercicio de los derechos. Esa forma de desenvolvimiento estatal sería justa, al otorgar iguales libertades y posibilidades de realización de ideales de vida a los individuos a los que organiza.

También creo que, en un sentido profundo de justicia, entendida en términos distributivos, podría decir que el propio hecho de la tributación es una manifestación de justicia, en la medida en la que hace participar de la organización colectiva a quienes reciben indudables ventajas de la vida comunitaria, como podrían ser los servicios generales, caminos, conectividad, defensa, un mercado en donde vender sus productos, mejorar su productividad y calidad, asegurarse su propiedad, etc. De otra manera se daría la situación de recibir esas indudables ventajas sin ninguna contraprestación, produciéndose quizás un enriquecimiento abusivo. No quiero con ello retomar la denominada “teoría del sacrificio”, para medir cuanto utiliza cada uno del Estado, sino dimensionar que los beneficios que otorga esa forma de organización social redundan en la

---

<sup>209</sup> Rawls, John, *Teoría de la Justicia*, ya citado, pág. 21.

<sup>210</sup> Rawls, John, *Teoría de la Justicia*, ya citado, págs. 67/118.

---

<sup>211</sup> Gallo, Franco, *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*, Madrid, Marcial Pons, 2011, págs. 135/137.

existencia de oportunidades para los sujetos llamados a contribuir, de modo que el costo que le implica el impuesto se ve compensado por las ventajas obtenidas. ¿Cuáles serían los costos de producción de un bien, sin conectividad, puertos, o seguridad?

## V. Las posibles críticas a la medida fiscal

Una primera aclaración es que, como he sostenido, la exención estaría justificada constitucionalmente por los arts. 41 de la Constitución Nacional, y 26 y 27 de la Constitución de la Ciudad. Claramente parece tener una finalidad extrafiscal tendiente a lograr un objetivo constitucional, como es la protección del ambiente.

La justificación constitucional de las exenciones por principios constitucionales—deber de contribuir, capacidad contributiva, igualdad, o fines extrafiscales reconocidos tales como la promoción de la industria o, en el caso, la protección del ambiente— permitiría evitar el juicio acerca de si dichas medidas deben ser limitadas por criterios hermenéuticos con un determinado sesgo<sup>212</sup>, ya que siempre que haya una finalidad en la Constitución que la inspire, será válida, y sólo se deben verificar sus efectos extensivos, estrictos o restrictivos a partir de la interpretación de la ley, de acuerdo con los métodos admitidos.

<sup>212</sup> Es decir, aquél que considera que las exenciones son un privilegio, o que las normas tributarias son odiosas. Acerca de la interpretación de las exenciones, ampliar en Urresti, Patricio E.; Gamberg, Guillermina, “Apuntes críticos vinculados con la pretendida interpretación restrictiva o estricta de las exenciones tributarias”, en *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, año III, nº 7, junio de 2023, págs. 102/122, disponible en el sitio: <https://www.derecho.uba.ar/institucional/centro-estudios-der-tributario/revista-debates-de-derecho-tributario-y-financiero.php> (fecha de consulta: 11/08/2025).

Sin embargo, en ocasiones se le da cierto cierre al debate acerca de la validez de algunos beneficios en particular, sin cuestionarse acerca de si ¿la medida desgravatoria está justificada a la luz de otros fines constitucionales?, o bien si ¿es compatible con todos los principios que inspiran el ordenamiento jurídico?, y si ¿es una medida razonable? (en el sentido de que su aplicación no produzca una alteración en el ejercicio de otros derechos).

En esta línea de análisis, ha afirmado Salassa Boix que los beneficios fiscales ecológicos deben estar justificados constitucionalmente, pero *“también resulta esencial que las consecuencias jurídicas de las medidas desiguales sean adecuadas y proporcionadas al fin que se pretende alcanzar”*<sup>213</sup>.

Adicionalmente, también debo recordar, como parte de este marco de análisis, la afirmación acerca de que uno de los índices más adecuados para determinar la razonabilidad de una norma es verificar las consecuencias de su aplicación<sup>214</sup>. En la tarea de interpretar normas legales, se ha afirmado que se debe evitar darles un sentido que las coloque en pugna, *“destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización del ordenamiento jurídico como un sistema”*<sup>215</sup>. Asimismo, se ha sostenido que *“cuando se plantea un caso de conflicto de normas constitucionales y de pluralidad de fuentes, debe aplicarse la regla de la interpretación coherente y armónica”*<sup>216</sup>, esto dado que una

<sup>213</sup> Salassa Boix, Rodolfo, “Los tributos ambientales y el principio de capacidad contributiva”, ya citado.

<sup>214</sup> CSJN, Fallos: 319:2594; 324:1481; y 331:1262.

<sup>215</sup> CSJN, Fallos: 346:970, disidencia del juez Rosatti. En sentido similar, ver la doctrina de Fallos: 143:118; 307:2070; 310:195; 316:27; 324:1481; 325:1731; y 344:2835, entre muchos otros).

<sup>216</sup> CSJN, Fallos: 344:1952, voto del juez Lorenzetti. En sentido similar, ver: Fallos: 186:170 y 296:432.

Constitución debe ser analizada “como un conjunto armónico, dentro del cual cada una de sus disposiciones ha de interpretarse de acuerdo al contenido de las demás, pues sus distintas partes forman una unidad coherente; en la inteligencia de sus cláusulas debe cuidarse de no alterar el equilibrio del conjunto”<sup>217</sup>. Las cláusulas constitucionales no deben ser interpretadas de manera que se las ponga en conflicto unas con otras, sino de un modo que las armonice y que respete los principios fundamentales que las informan<sup>218</sup>.

Este será el foco de este apartado, partiendo de una mirada integradora de la actividad financiera del Estado, ya que más allá de que, con la exención analizada, se pueda lograr la finalidad constitucional perseguida —circunstancia que debe verificarse empíricamente—, el beneficio también podría producir un menoscabo en las arcas públicas, cuyos recursos están destinados, como se ha dicho en todo el trabajo, a cumplir con los fines constitucionales, entre otros, la reducción de las desigualdades y la realización los DESC<sup>219</sup>.

En ese marco, una primera crítica que se podría elaborar tiene que ver con la eficacia de la medida. Como se indicó, los vehículos eléctricos son una tecnología costosa, al menos en la actualidad, a la cual pueden acceder personas de alto poder adquisitivo, y esto es un indicio claro de capacidad contributiva probable, que el legislador dejó afuera de la tributación. Tampoco en este período se han patentado autos eléctricos en proporción similar a los vehículos a combustión.

La exención no favorece el acceso a más personas a estos vehículos ya que no incide en el precio de venta, e implica simplemente una abstención de recaudar en un lugar en donde sí existe riqueza gravable<sup>220</sup>, en un contexto en el cual existen claros mandatos constitucionales de realizar acciones positivas para reducir las desigualdades —entre ellas las económicas, con el fin de hacer efectivo el goce de derechos— y de progresividad hacia la plena efectividad de los derechos. Además, la exención no pareció cambiar la situación económica de quien adquirió vehículos eléctricos, sino que simplemente redujo uno de los gastos de mantenimiento, tal como el impuesto de patentes.

Desde este panorama, la exención en apariencia lograría un resultado que la justifique como razonable —tal como la preferencia por esta tecnología verde—, pero que, como se indicó, implica un gasto dirigido a un sector de altos ingresos<sup>221</sup> y resiente la recaudación allí donde ella es posible.

Si lo que se pretendía era generar un cambio significativo en el parque automotor, quizás hubiese sido más efectiva una exención enfocada en la oferta (los fabricantes), en vez de la medida dirigida a la demanda (los consumidores), tal como la comentada, con el fin de que estos vehículos sean accesibles para más personas, y así ampliar la eficacia de la medida protectoria del ambiente. En otros términos, a mi modo de ver, era preferible que la política fiscal empleada para reducir

---

<sup>217</sup> CSJN, Fallos: 240:311 y 296:432.

<sup>218</sup> CSJN, Fallos: 236:100.

<sup>219</sup> Arts. 16, 37, y 75, inc. 23, de la Constitución Nacional.

---

<sup>220</sup> Cabe tener presente, como evidencié en los apartados anteriores, que los vehículos a combustión del mismo valor que los eléctricos relevados sí tributan.

<sup>221</sup> De dos vehículos que rondan los U\$ 40.000, uno eléctrico, y otro a nafta, sólo el primero estuvo exento del impuesto a los vehículos, pero sólo es una opción disponible para quien cuenta con tales recursos.

las emisiones del parque automotor intente reducir el precio de venta, pues este es —posiblemente— la mayor barrera económica para acceder a este tipo de tecnologías de propulsión. Esto ya que la exención comentada recae luego de que el bien es adquirido, y como se ha sostenido, su precio ya es elevado y esto restringe el acceso a estos bienes.

Por ejemplo, se podría reducir el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”<sup>222</sup> y el “Impuesto de Sellos”<sup>223</sup> para la fabricación o comercialización de vehículos eléctricos, y por la adquisición de estos bienes, respectivamente. A su vez, se podrían asignar cuotas de beneficios fiscales para las empresas que incrementen sus ventas de vehículos eléctricos, mediante algún índice que permita otorgar transparencia, que les permita que, a más vehículos eléctricos vendidos, pueda aplicarse una exención a los próximos períodos fiscales en el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, como medio para que las terminales adopten una política más competitiva de precios, vendan más autos eléctricos a mayores sectores de la población, haciéndolos económicamente más accesibles. Con este esquema, ese aumento de ventas puede repercutir favorablemente para la empresa en una menor carga fiscal o mayores beneficios, mientras que para el contribuyente también hay una ventaja, ya que accedería más fácilmente a un vehículo

menos contaminante y con un mantenimiento más sencillo y económico<sup>224</sup>.

Asimismo, la Ciudad también tiene un banco público cuya finalidad es promover la calidad de vida<sup>225</sup>. Entonces, la propuesta anterior podría complementarse con una medida de crédito blando, con una tasa preferencial —subsidiada, o nula— para residentes de la Ciudad, que podría incentivar mucho más la adquisición de los autos eléctricos, al ser comparativamente más conveniente que otras formas de adquisición, máxime en el contexto inflacionario que aqueja al país desde hace muchos años. Otra manera, también disponible, y adicional a las primeras que sugerí, consistiría en beneficiar la instalación de surtidores eléctricos. No hay muchos en la Ciudad, y ante la necesidad de una recarga, el titular de un vehículo eléctrico debe contar con la posibilidad en su domicilio —para hacerlo de forma segura—, y esto evidencia que el acceso a estos vehículos tampoco parece favorable a cualquier realidad económica.

Como se ha indicado en este trabajo, la ineficacia en el empleo de las exenciones puede profundizar una situación de desigualdad<sup>226</sup> que no es preferida.

<sup>224</sup> Ver, al respecto, estas publicaciones de los fabricantes surcoreanos Kia y Hyundai, acerca de los menores costos de mantenimiento de los vehículos eléctricos, en los sitios: <https://www.kia.com/pe/util/news/mantenimiento-coches-electricos-gasolina.html>, y <https://www.hyundai.com/es/es/zonaeco/eco-life/a-punto/mantenimiento-coche-electrico>, respectivamente (fecha de consulta: 11/08/2025).

<sup>225</sup> Cfr. art. 1º de la ley 1779. Del mismo modo, la Constitución porteña prescribe que la finalidad del sistema financiero local es promover “el crecimiento del empleo, la equidad distributiva y la calidad de vida, priorizando la asistencia a la pequeña y mediana empresa y el crédito social” (art. 55).

<sup>226</sup> Ver el apartado 5.1 del principio nº 5 de los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”, ya señalados.

<sup>222</sup> Que grava la actividad lucrativa efectuada en forma habitual en la Ciudad de Buenos Aires.

<sup>223</sup> Gravamen que alcanza a la circulación de riqueza (mediante actos, contratos, u operaciones) instrumentada.

Desde otro enfoque, más teórico, podría decirse que si hacemos una ponderación entre la protección de intereses constitucionales (la protección del ambiente) y resignamos cierta pretensión de justicia fiscal (vinculada con la tributación respecto de aquellos sujetos con una riqueza idónea para sostener el Estado), a mi modo de ver, veríamos una mayor preponderancia de la injusticia respecto de la protección del ambiente, por el hecho de que, por razones de mercado y costos del sector, los vehículos eléctricos son accesibles para un sector privilegiado de la sociedad, de modo que eximirlos en forma exclusiva —por el hecho de acceder a determinada tecnología— no parece suficientemente adecuado a un criterio de justicia material. En otras palabras, la situación sería un tanto más injusta que el beneficio que podría reportar para el ambiente que un reducido grupo pueda acceder a estas tecnologías.

Para no desviarnos de uno de los enfoques de este trabajo, la vinculación entre las obligaciones estatales en derechos humanos (medio ambiente, contenido mínimo y máximo de recursos disponibles) y la tributación, creo que la exención cumple con un fin loable, como es el incentivo de ciertos consumos menos dañinos para el ambiente. Sin embargo, la medida fiscal, como se indicó, no sería la más idónea para generar un efecto significativo en el consumo de vehículos que repercuta en el parque automotor de la Ciudad —pues la mayor barrera económica, el acceso a los bienes, no es afectada—, y lo que indefectiblemente genera es una menor recaudación, dado que el Fisco sacrifica recursos que de cualquier modo podría captar pues, se trata de bienes que podrían calificarse de suntuarios.

Resulta llamativo que, al sancionarse la ley 3393, conjuntamente con el

presupuesto porteño del año 2010, se destacó la *“realidad macroeconómica que ha repercutido no sólo en el desenvolvimiento de las cuentas públicas de este año, sino también tendrá sus consecuencias en el año entrante. Esta realidad macroeconómica estuvo caracterizada por una desaceleración económica y consecuente caída de los ingresos fiscales”*<sup>227</sup>. No parece coherente sancionar una norma en un contexto de menores recursos fiscales que, justamente, se abstiene de recaudar en un sector de la población en donde existe riqueza (remito al relevamiento de precios de los capítulos anteriores).

En otro plano de análisis, podría hacer alguna consideración que tenga en cuenta la perspectiva igualitaria de la teoría de Rawls. Al respecto, puedo estimar que la política fiscal debe tender a favorecer progresivamente la efectividad de derechos convencionales (fundamentales), particularmente para los más desaventajados, de modo de generar las condiciones y oportunidades necesarias y la remoción de barreras que producen desigualdades, para que existan más posibilidades de concretar planes de vida y ejercerlos con la mayor libertad. La subsistencia de la exención, en las condiciones de su sanción, produjo que bienes patrimoniales de alto valor no tributen, profundizando un tratamiento inequitativo y desigual.

El sistema de tributación, si se inspirase en esos valores de justicia del autor norteamericano, debería ser primordialmente progresivo, para lograr que los más aventajados (beneficiarios de la “lotería social” en términos de Rawls) cooperen en mayor proporción a su riqueza

---

<sup>227</sup> Ver la intervención del miembro informante, publicada en la versión taquigráfica de la 25ª Sesión Ordinaria del 7 de diciembre de 2009.

a favor de la organización social en la que se encuentren, para que, a través del Estado, se reasignen bienes básicos que permitan el ejercicio de libertades positivas para los menos aventajados. El sistema tributario, así entendido, se debe preocupar por lograr estos objetivos, y las regulaciones deben tener esta finalidad. Si la política fiscal se orienta, en forma global, a lograr libertades e igualdad de oportunidades, en los términos del autor, será justa por ser coherentes con ese valor en una sociedad ordenada. A su vez, la legislación fiscal debe ser imparcial, pues este valor es el que inspira los otros dos principios de Rawls.

En este orden de ideas, la exención respecto de vehículos eléctricos cuyo valor de mercado es excluyente, por elevado, si bien encuentra su inspiración en un fin extrafiscal válido, no es totalmente ajena a la fiscalidad (participa del derecho tributario, la teoría general), y en esa línea, no parece encontrarse en armonía con los fines de justicia mencionados en el párrafo anterior, orientados a la maximización de la libertad y la generación de iguales oportunidades por la remoción de barreras económicas, a través de medidas imparciales. Esto por el hecho de que no contribuye a remover esas barreras económicas, pues no baja el costo del vehículo para popularizar su adquisición. Si se prefiere, no reduce el desigual acceso a estas tecnologías modernas. Sólo reduce el costo del mantenimiento, ya que la exención aparece después de producida la compra, al tiempo que implica una menor recaudación allí donde es posible obtener recursos que están disponibles pues, como se indicó, son bienes de alto valor, cuya adquisición revela claramente la existencia de capacidad contributiva. Piénsese que bienes de equivalente valor económico, pero con otra motorización, sí tributan plenamente.

Podría argüirse que, al favorecer la adopción de una tecnología renovable, de

cierto modo, podría beneficiar el ejercicio de libertades al contar con un ambiente sano. Sin embargo, ese cometido es un objetivo también mediano y que depende de otros compromisos ejercidos armoniosamente (incluso fuera del territorio local). En cambio, la resignación de recursos únicamente genera un problema presente de insatisfacción de situaciones actuales y urgentes, y una tendencia a la falta de resolución de desigualdades. Me preguntaría: ¿a qué costo mantuvimos la exención?, y ¿qué resignamos a cambio de sostener semejante medida sin explorar otras alternativas menos perniciosas para el presupuesto público?

Si prescindieramos de la finalidad protectora del ambiente, ¿podría ser la motorización un criterio diferenciador suficiente, razonable e idóneo para distinguir entre sujetos que tributan y no lo hacen en el gravamen de patentes? La exención encuentra reparos en su integralidad, ya que no parece posible hacer un análisis aislado de su finalidad extrafiscal y prescindir del marco mayor en donde participa, como es la política fiscal que la contiene, y la cual debe estar inspirada, para ser justa, en la persecución de esos objetivos de libertad e igualdad. Ha señalado Moschetti que, para que la concurrencia al sostenimiento de los gastos públicos se adecúe al principio de capacidad contributiva, deben gravarse todos los índices de riqueza, pues *“una eventual laguna en la tributación de los factores indicados conllevaría que el concurso a los gastos públicos de los contribuyentes ya no resultaría adecuado a su capacidad contributiva global”*<sup>228</sup>.

Desde otra perspectiva, el beneficio analizado es una norma que implica un “no hacer” o una abstención, en el caso, no hacer nacer la obligación tributaria, por la

<sup>228</sup> Moschetti, Francisco, *El principio de Capacidad Contributiva*, ya citado, pág. 264.

razón que lo justifique. Como tal, es una norma más del ordenamiento que, por la materia de la que se trata, debería ser analizada según los principios de la tributación, que actúan como límites al poder tributario y como mandato de optimización para un sistema de derechos justo.

En ese marco, podría pensarse si la exención es respetuosa del principio de igualdad, ya que generaría dos categorías de contribuyentes, los alcanzados por el impuesto y los que no, respecto de vehículos de un mismo rango de valor, que analizado aisladamente demostraría capacidad contributiva suficiente en cualquiera de los casos. La diferenciación no se encontraría establecida por la “riqueza”<sup>229</sup> como parámetro clasificador razonable en el campo de la tributación, sino por otro distintivo, como es el tipo de motorización o de fuente de energía del vehículo, de modo que podría pensarse que esa categorización no es idónea en términos tributarios, pues los dos sujetos no se encuentran en posiciones diferentes ante el Fisco por razón de su riqueza o capacidad contributiva (verdadera cuestión objetiva) sino por una circunstancia extraña como es la motorización elegida para su vehículo.

De todas maneras, creo que no podría impugnarse con este razonamiento (el de la igualdad), ya que la justificación de la exención proviene de otras normas constitucionales (las protectorias del ambiente) y entonces podría haber una colisión de fines constitucionales que el ordenamiento debe evitar. También resistiría, desde esta perspectiva, los embates por el principio de capacidad contributiva, ya que su validez se encuentra amparada, como se dijo, por normas

constitucionales periférica a las garantías del contribuyente, a pesar de darse una situación especial para una manifestación suficiente de riqueza. Del mismo modo ocurre con los beneficios a ciertas industrias, justificados por la cláusula del progreso, y no es dudoso que en muchas ocasiones hay emprendimientos generadores de grandes rendimientos que naturalmente deberían estar llamados a soportar los gastos del Estado, pues se benefician de las bondades que aquel organiza en su territorio. Según la doctrina, la liberalidad con fines ambientales tampoco sería contraria al principio de generalidad<sup>230</sup>.

Donde sí podrían formularse reparos es en torno al principio de razonabilidad, ya que como se verá, la exención, como medio, no parece lograr en forma significativa un resultado modificador del ambiente, y a su vez, la abstención estatal de recaudar sí es susceptible de generar problemas inmediatos, como es la pérdida de recursos para resolver problemas presentes, que incluso pueden comprender daños al medio ambiente. A través de la exención se podría resentir el ejercicio de otros derechos —al carecer el Estado de recursos para destinar a quienes los necesiten—, por la vía de la falta de recursos, y es ahí donde aparecería un resultado irrazonable de la medida.

Podría recordarse aquí que el principio n° 4 de los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal” se refiere a la obligación estatal de que la política fiscal sea ambientalmente sostenible. Su directriz n° 3, sobre la utilización eficaz de los tributos, señala que se debe *“incorporar, o ampliar si existieran, los impuestos verdes o ambientales, o las exenciones verdes*

---

<sup>229</sup> Que ha sido avalado por la Corte Suprema de Justicia en diversas oportunidades; cfr. Fallos: 138:313 y 151:359.

<sup>230</sup> Lalanne, Guillermo A., “Generalidad y tributación”, en: Casás, José O. (coord.), Revista Jurídica de Buenos Aires 2001: Derechos humanos y tributación, ya citada, págs. 315/342.

*adecuadamente evaluadas*”. Esto último es relevante porque, como indiqué, la exención no parece haber sido adecuadamente evaluada, al menos no surge eso de los documentos parlamentarios consultados.

Con otro enfoque, si ante una exención de carácter extrafiscal, como la que tratamos, hubiese que ponderar razones inspiradas directamente en principios constitucionales y hacer un juicio de valor, podrían ponerse en tela de juicio la justificación de la desgravación (la preservación del ambiente, arts. 26 y 27 de la Constitución de la Ciudad) con otras finalidades de la carta magna local que se podrían oponer (como sería la obligación de “utilizar los máximos los recursos socialmente disponibles”<sup>231</sup> para cumplir con las obligaciones en materia de DESC a cargo de la Ciudad, y la reducción de las desigualdades). Cabe recordar que algunas veces, los derechos en conflicto podrían ser exactamente de la misma jerarquía. Desde esa perspectiva, se ha sostenido que *“cuando hay un conflicto de derechos de la misma jerarquía que no puede ser superado de otra forma, el resultado moralmente correcto es el que maximice la satisfacción de los intereses protegidos por esos derechos”*<sup>232</sup>.

En este esquema de ponderación, más sencillamente, podría poner en tensión la protección del ambiente (producida por la subsistencia del beneficio para motivar conductas ecológicas), contrapuesta con una mayor satisfacción o expansión de la cobertura de los derechos DESC (por tener más recursos para gastar), que permitirá mayores libertades y autonomía. En este juicio hipotético entre los principios mencionados (protección del medio

ambiente, y la libertad y autonomía), podría considerar que encuentro mejores razones para propiciar la debilidad de la justificación de la exención.

Al respecto, creo que por las condiciones de mercado que señalé, la cantidad de personas que pueden acceder a estos vehículos (los deciles más altos), sumado a que aún no parece ser una tecnología contundentemente preferida, me hacen creer que las posibilidades de reducir las emisiones de CO2 a través del uso de estos automóviles —favorecidos con la exención— son magras. En cambio, la exención se inserta en un grupo de liberalidades y beneficios que, en términos presupuestarios, son un gasto fiscal —ya que, como indiqué, el Estado se abstiene de recaudar— dirigido a un sector reducido de la población —de altos ingresos—, que reduce la potencia estatal para hacer frente a sus obligaciones y finalidades, en un contexto de dificultades económicas y creciente endeudamiento, es decir, una coyuntura de ajuste.

La disminución de recursos que representa el conjunto de exenciones tiene incidencia directa en el cumplimiento de las obligaciones en esta materia de DESC, como lo evidencian distintos informes específicos en esa materia ya mencionados anteriormente, y favorece la profundización de una situación perniciosa para un gran número de personas, posiblemente mayor que el colectivo de beneficiarios de la exención, quienes es evidente que no demandarán prestaciones directas del Estado para asegurarse su subsistencia<sup>233</sup>.

<sup>231</sup> Corti, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, ya citado, págs. 208/217.

<sup>232</sup> Nino, Carlos S., *La constitución de la democracia deliberativa*, Barcelona, Editorial Gedisa, 1997, pág. 179.

<sup>233</sup> Se puede ver la evolución creciente de las personas en situación de calle censadas por la Ciudad en el gráfico G.1 del Informe de Resultados n° 1931 de noviembre de 2024 “Relevamiento de Personas en Situación de Calle” publicado por el Instituto de Estadística y Censos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (IDECBA), ver el sitio: [https://www.estadisticaciudad.gob.ar/eyc/wp-content/uploads/2025/03/ir\\_2025\\_1931.pdf](https://www.estadisticaciudad.gob.ar/eyc/wp-content/uploads/2025/03/ir_2025_1931.pdf) (fecha de

Con ello no estoy afirmando una pretensión de derogación global de exenciones y así bregar, en forma hipotética, por un principio de generalidad pleno en los términos originales de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. Hago el foco en la cuestión sistémica de los beneficios fiscales y el problema de la insuficiencia de recursos que genera cuando son descontroladamente concedidos, en términos muy amplios e inequitativos, extendidos en el tiempo, o no suficientemente justificados con estudios pertinentes acerca de su eficacia<sup>234</sup>. Prueba de esto último es que hubo escasa discusión al votar la ley 3393 —excepto el caso del

---

consulta: 11/08/2025). En sentido similar, se puede ver el punto 4 sobre “Personas en situación de calle. Villas y asentamientos. La situación en números. Análisis de las respuestas del GCBA”, de la publicación: “Vivienda y grupos vulnerables”, emitida por el Ministerio Público de la Defensa de la Ciudad, n° 3, abril de 2024, ver el sitio: <https://revistampd.mpdefensa.gob.ar/frontpage/3> (fecha de consulta: 11/08/2025). La problemática habitacional es atendida en la Ciudad de Buenos Aires por un subsidio para la obtención de un alojamiento (decretos n° 690/2006 —para personas en situación de calle— y 211/2007 —para adultos mayores en situación de calle—) y que, por haberse establecido con limitaciones en cuanto al monto de la prestación y su duración, sumado al contexto de la escasez de viviendas y altos valores de las locaciones, genera la promoción de acciones de amparo en el fuero CAyT porteño, lo cual repercutirá en un aumento de costos fiscales por la atención mantenida en el tiempo y el aumento de casos.

<sup>234</sup> Ver el informe “Las exenciones a la luz del principio de igualdad. Informe sobre gastos tributarios en Argentina”, elaborado por la Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia, y el documento n° E/C.12/2025/1, elaborado por el Comité DESC, ya citados. En este último informe, como se indicó, se propone que la política tributaria se transparente y se discuta en forma fundamentada, y para dicho cometido es necesario realizar evaluaciones de impacto de la política fiscal, entre las que se debe considerar “las ventajas y repercusiones de las diversas exenciones de impuestos”.

despacho de minoría que señaló la cuestión fiscal involucrada<sup>235</sup>— y que para el año 2025 la exención fue morigerada en forma progresiva: en efecto, la ley 6805<sup>236</sup>, que modificó el Código Fiscal para ese año<sup>237</sup>, dispuso que la exención para “vehículos livianos y pesados autopropulsados por motores en sistemas híbridos-eléctricos en serie-paralelo o serie-paralelo” subsistirá durante los primeros 24 meses de radicación en la Ciudad y, en los ejercicios siguientes al cumplimiento de dicho plazo, “se otorgará un 60%, 40% y 20% respectivamente de exención sobre el impuesto que debiera abonar, debiendo abonar el total del impuesto resultante a partir del sexto año de radicación”. Asimismo, la nueva norma agregó que si la valuación del automóvil supera lo estipulado en la Ley Tarifaria, “por un período de doce (12) meses contará con el 100% de exención. Debiendo abonar el total del impuesto resultante terminado dicho período”, y mantuvo una exención total para cualquier año de radicación respecto de los “vehículos livianos y pesados autopropulsados por motores en sistemas exclusivamente eléctricos”<sup>238</sup>.

Dicha reforma ha sido comentada por el propio Administrador de Ingresos Públicos, quien afirmó que para 2025 se buscó avanzar “hacia un sistema más progresivo, principalmente mediante la readecuación de escalas y alícuotas”, incluso por la necesidad de modular el peso de los impuestos “para aproximarlos a las metas de equidad y justicia deseadas”. Se agregó

---

<sup>235</sup> Ver el despacho en minoría del 27 de noviembre de 2009 del legislador D’Angelo (publicado en la versión taquigráfica de la 25ª Sesión Ordinaria del 7 de diciembre de 2009), ya citado.

<sup>236</sup> BOCBA n° 7027 del 27 de diciembre de 2024

<sup>237</sup> Incorporó la norma como art. 428 bis.

<sup>238</sup> No me detendré a analizar la eficacia en el tiempo de esta norma fiscal, ya que excede esta investigación.

que se debía “renovar el compromiso con el amplio conglomerado de derechos políticos y sociales ya afianzado en el imaginario del habitante de la Ciudad de Buenos Aires, y que implica siempre repensar el balance y la distribución de las cargas sociales sin perder de vista el mantenimiento de dichos derechos y el reaseguro de su adecuado financiamiento”, de modo que “era una simple razón de justicia y sentido común que los aportes debieran ser hechos en base a la capacidad de los contribuyentes, considerando especialmente el período de crisis que atravesamos y la necesidad de proteger a los sectores más vulnerables”<sup>239</sup>. Es evidente que varios aspectos cuestionables de la medida fiscal comentada —señalados en este trabajo— han motivado el cambio normativo.

Por supuesto que este juicio hipotético de ponderación que vengo efectuando es en el plano de lo teórico, porque difícilmente esto puede discutirse en el marco de un litigio concreto en algún tribunal. El Estado local no puede pedir la inconstitucionalidad de una norma que él mismo sanciona<sup>240</sup>, y tampoco la conveniencia o desventaja de la tributación constituye un aspecto sobre el que puedan pronunciarse los tribunales de justicia<sup>241</sup>, sino que corresponde a los poderes políticos, tal como se ha corregido

con acierto y en el sentido sostenido en este trabajo<sup>242</sup>.

Como dije antes, el respeto de un valor constitucional tal como el ambiente es un interés que la constitución protege y es susceptible de afectarnos a todos, y allí podría encontrarse una justificación. Pero también la impotencia del Estado para remover las barreras económicas que dificultan o impiden el ejercicio de los derechos más elementales puede generar de algún modo un desorden social: personas beneficiarias de prestaciones encontrarían insatisfechos sus derechos y se podría producir una situación de insatisfacción democrática, ya que la vida en comunidad bajo aquel sistema no les provee soluciones, sino que los excluye. Esto deriva en un peor clima social, que es un problema más inmediato que el eventual daño al ambiente que podamos conjurar con esta exención que, como se dijo, beneficia a un conjunto muy reducido de la población y es esta la magnitud del beneficio climático que reporta.

Le exención no deja de formar parte del sistema tributario, no es un instituto exógeno. Y también podrían hacerse reparos de índole ético. Desde esa perspectiva, no deja de ser reprochable porque en el fondo, representa una liberalidad que beneficia a personas de alto poder adquisitivo, y lo que implica es una ventaja económica que posiblemente el adquirente de estos vehículos no necesite y que puede profundizar desigualdades, ya que los

<sup>239</sup> Krivocapich, Germán, “La reforma fiscal 2025 en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: algunas consideraciones prácticas y teóricas”, publicado en *Práctica Profesional*, La Ley, cita: 2025-CXCI, 117.

<sup>240</sup> Doctrina de Fallos: 122:73; 132:101; 284:218; 303:1039; 307:630; 311:1237; 312:2075; 322:227 y 298; y 325:2893.

<sup>241</sup> Ver la doctrina de CSJN, Fallos: 151:359, ya citados, y 262:60

<sup>242</sup> De todas formas, creo que podría haber existido —antes de la reforma— la posibilidad de que alguna asociación de la sociedad civil, que pueda justificar su legitimación (podía ser el caso de personas beneficiarias de prestaciones económicas disminuidas por carencia de recursos), efectúe un planteo en defensa de los intereses difusos, si esto fuese admisible en clave colectiva, y podríamos tener un debate entre afectados y el Estado y/o los beneficiarios de esta exención, discutiendo razones a favor y en contra de la liberalidad en el marco de un proceso judicial.

coloca en una mejor posición respecto de otras personas, o si se prefiere, obsta a conformar un sistema tributario progresivo que capte la riqueza existente de quienes están en condiciones de aportar. Que haya un sector de la sociedad que pueda tener una prerrogativa de esta índole por sí misma tiene una connotación negativa e injusta, tal como lo demuestran los episodios que precedieron a la revolución francesa y la eliminación de los privilegios del antiguo régimen<sup>243</sup>. En el caso, quienes tienen capacidad para sostener al Estado no lo hacen por una liberalidad que tiene la eficacia particular de incrementar sus ingresos.

La discusión en términos de valores constitucionales y su cotejo es plausible, y lo que estaría en juego sería justamente el medio ambiente, que es donde la vida del ser humano se desarrolla. Con lo cual una afectación, aunque sea de forma mediata, podría repercutir en principios tales como la inviolabilidad de la persona y la autonomía: el primero porque el ambiente dañado podría causar enfermedades a esa persona presente o futura, y el segundo porque al estar comprometido el ambiente y existir menos recursos naturales, ese ser humano contará con una cantidad más limitada de planes de vida posibles, lo cual resiente su autonomía. Y del otro lado, si consideramos los derechos DESC, podríamos decir que la exención le quita recursos al Estado y puede dificultar la protección de derechos elementales que hacen primordialmente a la autonomía, ya que ese sujeto, al tener una barrera económica para acceder a bienes y servicios, que el Estado no puede asistirlo para vencerla, verá limitada sus posibilidades de acción, por ende, su autonomía y las libertades para ejecutar un plan de vida libremente elegido. Por

ejemplo: tendrá un servicio educativo de menor calidad, contará con su salud menos protegida, y quizás también se le dificulte obtener una alimentación adecuada, o menor accesibilidad a los centros de interés. A su vez, también podría suceder que otro principio ético jurídico, cómo es la generalidad en la tributación, que viene desde la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 (art. 13), se encontraría en tensión con esta exención, ya que importa que un sector aventajado no contribuya con el sostenimiento del Estado cuando se encuentra en indudables condiciones de hacerlo.

Si se ubican estos valores constitucionales en pugna, todos ellos de gran trascendencia para el desarrollo humano, puedo ensayar una respuesta a partir de dos consideraciones: en primer término, ¿cuál sería el impacto favorable, para estos intereses, con la subsistencia de la exención o sin ella?; y luego, ¿cuál sería el impacto inmediato y mediato? Y aquí podría estar la clave, pues el compromiso con el medio ambiente es por un lado actual, pero también es mediato, dado que en general se suele planificar a largo plazo para la protección de las generaciones presentes y futuras. Ahora bien, si reflexiono acerca de los recursos fiscales, el impacto de sacrificar ingresos es generalmente inmediato —sin perjuicio de que puedan aparecer consecuencias ulteriores—, por la razón de que las necesidades de gastos para atender derechos fundamentales son presentes, o actuales, y los problemas en los servicios elementales como la salud, la educación, la alimentación adecuada y saludable y la vivienda son contemporáneos, y en ocasiones demandan atención urgente, y a su vez no hay que perder de vista la coyuntura de ajuste que está soportando el país en la actualidad.

---

<sup>243</sup> Ver Casás, José Osvaldo, “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado”, ya citado.

Incluso, la falta de recursos también puede hacer que el Estado no logre resolver problemas actuales del medio ambiente, tales como la gestión de los residuos, los incendios, las inundaciones, o la contaminación del Riachuelo, que suelen aquejar a la Ciudad.

Siguiendo con la idea del impacto presente, esa menor cantidad de recursos fiscales del Estado inevitablemente la deberá cubrir con mayor presión tributaria, o recortes presupuestarios, o con emisión de deuda, y esto último es problemático porque la deuda que hoy se toma resuelve un problema presente, pero implica un compromiso de recursos futuros, con lo cual esa generación futura a la que yo le quiero asegurar un ambiente sano y sustentable, por otra vía la estoy comprometiendo en el desarrollo de sus futuros derechos porque recibirá un Estado con menos recursos y mayores compromisos de deuda.

A su vez, si el Estado no quiere tomar deuda deberá recortar partidas presupuestarias y esa reducción generará perjuicios actuales de personas que dejarán de tener asistencia, o verán reducir su calidad, y esto causará también un aumento de la litigiosidad, producto de las tensiones sociales que se generan y la necesidad de obtener una respuesta por parte de otro poder del Estado, y por supuesto que ello causará mayores costos futuros.

Por otra parte, en cuanto al impacto de la medida en términos de beneficios, si bien no existirían relevamientos o informes oficiales acerca de dicho tópico, podemos inferir que no favorece que mayores personas puedan acceder a ese tipo de tecnologías, sino que por las condiciones de mercado apunta a un nicho muy pequeño, es decir, las personas que pueden costear un vehículo de una gama más bien alta con una tecnología costosa. Por ello, podría pensar que no genera un gran impacto, transformador del ambiente, como sí podría ocurrir si la

medida estuviese destinada a repercutir en el precio de venta de estos productos para bajar sus valores. La exención tampoco satisface una finalidad transformadora y de justicia, tal como la movilización de recursos para reducir las desigualdades (redistribución por progresividad), por ser una liberalidad que es aprovechada por personas de alto poder adquisitivo. Este escenario me inclina por la no justificación de la exención.

Por supuesto que estos argumentos no podrían emplearse con otro grupo de exenciones de caracteres extrafiscales, como por ejemplo los beneficios a ciertas industrias, porque ese tipo de liberalidades también producen beneficios actuales y futuros, y tienen una muy loable justificación: pensemos en una industria promocionada que puede crecer, generar puestos de trabajo y movilidad económica ascendente. Lo anterior es sin perder de vista que esa exención, si es dispuesta en términos generales y sin ningún tipo de condición (eso debería ser motivo de estudios profundos de los legisladores), también podría favorecer a una empresa que de igual modo contamine y comprometa el ambiente y el desarrollo de generaciones futuras: piénsese en, por ejemplo, los desarrolladores del Chat GPT, que si fueran una empresa nacional podría encuadrar en la “ley de software” y contar con interesantes beneficios fiscales<sup>244</sup>, y no se pueden desconocer los compromisos ambientales que generan las computadoras que le dan soporte a ese tipo de servicio virtual<sup>245</sup>.

En definitiva, la tributación respetuosa de los derechos humanos debe producir entonces recursos suficientes para su

---

<sup>244</sup> Ley 2972.

<sup>245</sup> Ver la nota del Diario As de España: [https://as.com/meristation/2023/05/08/betech/1683547409\\_336504.html](https://as.com/meristation/2023/05/08/betech/1683547409_336504.html) (fecha de consulta: 11/08/2025). Por ello se explica que este sistema tenga servicios gratuitos y servicios pagos.

realización y, a su vez, permitirle realizar su propio plan de vida a quien es llamado a sostener dicho cometido, a través del mayor nivel de goce de esos derechos. Para que esto ocurra el Estado debe evitar dejar expresiones o manifestaciones de riqueza sin quedar alcanzadas por los tributos. Si esto no ocurre, cuando el Estado deja de recaudar en virtud de exenciones ambiguas, porosas, o muy generales y sin limitaciones, se resignan recursos valiosos para la satisfacción de los derechos humanos. Al mismo tiempo, el Estado no solo dejará recursos en el camino, sino que, como problema adicional, se encontrará apartado de su lugar de árbitro en la distribución de la riqueza, y ante una determinada situación de desigualdad sólo contribuirá a mantenerla o profundizarla.

## VI. Conclusiones

Resulta indubitable que los vehículos eléctricos son un medio de transporte respetuoso del planeta: no contaminan, su mantenimiento es más sencillo, etc. Sin embargo, son una tecnología cara, y quizás la decisión estatal de haber subsidiado luego de la adquisición de estas tecnologías produjo una ventaja injustificada respecto de una franja poblacional de altos ingresos, que pudo costear estos vehículos, pero que también puede afrontar el sostenimiento del Estado.

Indiqué que quizás hubiese sido más efectiva una medida que subsidie la oferta —y no la demanda— para reducir los costos de producción o importación, y de esa manera vencer la barrera económica que implica el elevado costo de estos vehículos. También la opción de un crédito blando o subsidiado podría ser otra posibilidad tendiente a ese objetivo. De ese modo, más consumidores podrían acceder a esta tecnología y el efecto sanador para el ambiente sería más significativo que el que podría haber producido la medida analizada.

Ello sin desconocer que estas medidas orientadas al precio de venta también requieren articulación con otros actores federales o, mejor dicho, una política nacional efectiva.

Como se vio, la Ciudad corrigió el rumbo y modificó la exención a través de la ley 6805, para que la liberalidad se reduzca progresivamente hasta desaparecer, lo que evidencia una postura distinta del legislador fiscal —más acorde con las críticas esbozadas— y deja entrever el reconocimiento de que no se podía dejar de alcanzar esa manifestación de riqueza sin caer en una situación injusta.

La exención pudo tener un fin válido de protección del ambiente —con una perspectiva presente y futura— pero también tuvo como efecto práctico la resignación de recaudación, que resulta esencial para atender problemas presentes de desigualdades y derechos. La paradoja sería que el Estado deba suplir su menor recaudación con medidas tales como la deuda o los recortes: la primera podría comprometer también a esa generación futura a la que intentamos legarle un ambiente sano —al dejarle una deuda que pagar—, y la segunda de estas medidas podría profundizar las desigualdades y perjudicar el desarrollo presente y afectar las perspectivas de un mejor futuro. Como se ha indicado, *“un sistema tributario bien concebido debería servir para recaudar de forma eficaz ingresos para garantizar los derechos económicos, sociales y culturales y reducir los altos niveles de desigualdad económica y social”*<sup>246</sup>; es esta una solución presente que también enfoca una perspectiva de futuro.

---

<sup>246</sup> Ver el documento n° E/C.12/2025/1, en la cita n° 98 del presente trabajo.

## AUTONOMÍA FINANCIERA MUNICIPAL Y EL MARGEN DE APRECIACIÓN LOCAL: TENSIONES Y DESAFÍOS EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CSJN

María Belén Castagnini

### I. Introducción

Los municipios<sup>1</sup> desempeñan en el sistema federal un rol fundamental, en tanto constituyen el nivel de gobierno más próximo a la ciudadanía. Esta cercanía genera un mejor conocimiento de las necesidades y demandas de los ciudadanos/as, y provoca ineludiblemente una mejor organización institucional, política y financiera, en observancia a las características propias, actividades y costumbres locales.

No obstante, se han producido intensos debates respecto a la naturaleza jurídica de la organización municipal, y en consecuencia, sobre las dificultades que enfrentan los municipios para definir el funcionamiento de sus propias instituciones y asegurar los derechos de sus ciudadanos/as dentro del sistema federal.

Luego de atravesar un camino de marchas y contramarchas, la reforma constitucional argentina en el año 1994 parecía haber traído luz sobre los distintos problemas que atravesaban los municipios en cuanto a su formación, funcionamiento y dependencia con las jurisdicciones provinciales y/o nacional. Así, a través de la incorporación del artículo 123 a la Constitución Nacional consagró expresamente la autonomía municipal, la cual debe ser asegurada por

las provincias tanto en el orden político, institucional, administrativo, económico y financiero.

En este punto, la autonomía financiera adquiere especial relevancia, puesto que “(...) *toda autonomía sin suficiencia económica resulta condenada a desaparecer*”<sup>2</sup>. De allí que se erija como un pilar esencial para el fortalecimiento de las competencias municipales y para la efectiva realización de los fines establecidos en el orden constitucional.

En los últimos años, la Corte Suprema de Justicia (en adelante, CSJN) ha desempeñado un rol significativo en el fortalecimiento del desarrollo municipal y en el resguardo de su funcionamiento en consonancia con los artículos 5 y 123 de la CN. Basta mencionar, en este sentido, los precedentes “Intendente Municipalidad de La Rioja”<sup>3</sup> y “Municipalidad de la Banda”<sup>4</sup> de particular trascendencia en materia financiera.

No obstante, la irrupción del criterio del “margen de apreciación local” en algunas decisiones del Tribunal introdujo una nueva perspectiva sobre las relaciones entre provincias y municipios. Esta doctrina, originada en el derecho internacional de los derechos humanos, reconoce a los Estados parte cierto grado de discrecionalidad en el desarrollo de los derechos, teniendo en cuenta su contexto económico, social y cultural.

<sup>1</sup> En la Argentina existen 2.304 gobiernos locales conforme surge de la información oficial publicada por el Registro Federal de Gobiernos Locales, de los cuales 1.212 se definen como municipios y 1.092 como otras categorías de gobiernos locales. Puede consultarse en <https://gobiernoslocales.mininterior.gob.ar> [fecha de consulta: 08/09/2025].

<sup>2</sup> Zuccherino, Ricardo Manuel, *Teoría y Práctica del Derecho Municipal*, Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 30.

<sup>3</sup> CSJN, Fallos: 337:1263.

<sup>4</sup> CSJN, Fallos: 341:939.

Su recepción por parte de la CSJN en materia del federalismo financiero supuso un giro interpretativo, en tanto se la utilizó para definir la autonomía financiera local y atribuir a las provincias la facultad de definir, “en el ejercicio de su margen de apreciación”, el estándar jurídico aplicable conforme a su realidad específica e intransferible<sup>5</sup>.

De allí surge la cuestión central que orienta este trabajo: ¿puede el margen de apreciación convertirse en un límite al ejercicio de la autonomía financiera de los municipios? ¿Implica, en rigor, una potestad discrecional de las provincias, o simplemente refleja la necesidad de atender a las condiciones culturales, sociales y económicas propias de cada una de ellas?

A lo largo de este artículo se propondrá un breve recorrido jurisprudencial que permita avanzar en posibles respuestas a estos interrogantes.

## II. La autonomía municipal en la reforma constitucional de 1994

La reforma constitucional del año 1994 marcó un hito en varios aspectos del derecho argentino, y entre ellos, en la definición de la extensión de facultades y competencias entre los diferentes integrantes de la federación. En este sentido, la ley n° 24.309, que declaró la necesidad de reforma constitucional (sancionada y publicada el 29 de diciembre de 1993), habilitó en su art. 3, punto B), la discusión sobre la autonomía municipal por la convención constituyente.

---

<sup>5</sup> Ver el voto de los jueces Maqueda y Rosatti, en el caso “Intendente de la Municipalidad de Castelli c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa (art. 322 Cod. Procesal), Fallos: 345:22, sentencia del 10 de febrero de 2022

Dada la imposibilidad de modificar los primeros treinta y cinco artículos de la Constitución histórica, se incorporó el artículo 123, el cual debe interpretarse en armonía con el artículo 5°. Se podría inferir que, de este modo, el constituyente intentó poner fin a la prolongada discusión sobre la autonomía de los municipios, aunque lejos estuvo de inmediato en lograrlo.

En este sentido, el texto de nuestra Carta Magna establece que “*cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero*”.

Al respecto, el autor Bidart Campos ha dicho que esta cláusula recogió la mejor tradición municipalista pues “*(...) la autonomía de los municipios de provincia ya no podrá ser una mera autarquía administrativa, ni los municipios podrán ser reputados simples circunscripciones territoriales, o descentralizaciones administrativas*”<sup>6</sup>.

Por su parte, Horacio Rosatti señaló que “*la cláusula define una intencionalidad inequívoca respecto de la inserción del municipio argentino en la vida política del país*” y cree que “*dice mucho más que la cláusula originaria del artículo 5° pero no tanto como para uniformar nacionalmente a una realidad tan compleja y rica en matices*”<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Bidart Campos, Germán, *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2000, Buenos Aires, Ediar, Tomo I-A, p. 670, en cita voto mayoritario de la CSJN en el precedente “Esso”, Fallos: 344:2123, p. 11.

<sup>7</sup> Rosatti, Horacio, *Tratado de Derecho Municipal*, Santa Fe, Rubinzal – Culzoni Editores, 5ta edición actualizada, 2020, Tomo I, p. 222-223.

Antonio María Hernández refiere que el término “asegurando” hace referencia a lo que está, que existe e importa el reconocimiento del municipio como institución natural y necesaria, basada en las relaciones de vecindad<sup>8</sup>.

Relató, en su calidad de miembro constituyente de la Comisión Redactora, que, durante la votación del dictamen mayoritario, el convencional Cullen propuso modificar la palabra 'asegurando' por 'estableciendo', argumentando que, desde su perspectiva, la autonomía municipal debía ser entendida como una modalidad de gobierno que las provincias debían garantizar a los municipios, y no como una condición establecida en el artículo 5°. Seguidamente el autor explica que, en ese momento, la Comisión Redactora intervino para manifestar que no se aceptaría dicha propuesta, argumentando que debía emplearse el verbo 'asegurar', ya que se hacía referencia a algo que ya existía. Teniendo presente lo que es la infraestructura sociológica sobre lo que se asientan los municipios, corresponde que el derecho reconozca algo que, como en este caso, tiene una preexistencia<sup>9</sup>.

En este contexto, la redacción del artículo 123 engendra suma relevancia constitucional, ya que los constituyentes específicamente determinaron las materias en las que debía consagrarse la autonomía: institucional, política, administrativa, económica y financiera. Ahora bien, dado que la Constitución no define cada orden en detalle, este concepto ha sido objeto de diversas interpretaciones a lo largo de la historia.

<sup>8</sup> Hernández, Antonio María, *Federalismo y constitucionalismo provincial*, CABA, Abeledo Perrot, 2° ed., 2023, p. 115.

<sup>9</sup> Hernández, Antonio María, “La autonomía municipal en la reforma constitucional de 1994”, Capítulo XVI, en *Federalismo y constitucionalismo provincial*, CABA, Abeledo Perrot, 2° ed., 2023, p. 545.

El profesor Alberto Tarsitano sostiene que “*toda norma debe ser interpretada para fijar su sentido y su alcance, aun la de texto más transparente, porque siempre al menos deberá ser adecuada a la situación de hecho*”<sup>10</sup>.

En consecuencia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como órgano máximo del Poder Judicial, ha definido a través de sus sentencias el sentido y alcance de esta cláusula constitucional. En tanto, la incorporación expresa de la autonomía municipal en el art. 123 de la Constitución no clausuró el debate, sino que abrió nuevas tensiones en torno a su alcance, especialmente en lo que hace a sus competencias institucionales, políticas y financieras.

### III. El margen de apreciación local: origen, desarrollo y aplicación en la jurisprudencia de la CSJN

#### III. A. Origen y proyección internacional

Podemos definir al “margen de apreciación nacional” como una creación pretoriana en el marco del derecho internacional de los derechos humanos cuyo propósito era armonizar la interpretación entre los tribunales locales y los supranacionales con relación a las convenciones y tratados de derechos humanos que los países suscribieran.

El profesor Alfonso Santiago, en su libro titulado “*Principio de subsidiariedad y margen nacional de apreciación*”<sup>11</sup>, explica que la doctrina se originó en el Consejo de Estado Francés, pero fue posteriormente

<sup>10</sup> Tarsitano, Alberto, “Interpretación de la ley tributaria”, en García Belsunce, Horacio A. Dir., *Tratado de la Tributación*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003, T. I, p. 413.

<sup>11</sup> Santiago, Alfonso, *Principio de subsidiariedad y margen nacional de apreciación*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1° ed., 2020, p. 137-145.

acogida y desarrollada por la Corte Europea de Derechos Humanos. Esta reconoce a los Estados parte cierto grado de libertad y la posibilidad de diferenciación entre ellos en el modo en que cumplen las obligaciones establecidas en los tratados internacionales de derechos humanos, permitiendo “*una adecuada articulación y cohabitación entre los sistemas nacionales e internacionales de protección de los derechos humanos*”.

Así, en la jurisprudencia de la Corte Europea de Derechos Humanos se ha usado para autorizar una interpretación nacional de los derechos protegidos en la Convención Europea sobre Derechos Humanos, distinta a aquella propuesta por la propia Corte, atendiendo un poder de discrecionalidad del órgano interno y en virtud de una deferencia hacia particularismos nacionales, culturales y, especialmente, valóricos<sup>12</sup>.

Por su parte, el profesor Sagüés explicó que esta vía de compatibilización consiste en que los órganos de la jurisdicción internacional, cuando interpretan un derecho humano declarado en un tratado o convenio, no lo hagan con criterios puramente generales o abstractos sino teniendo en cuenta las particularidades (normativas y fácticas) del país donde se presenta el problema, y respetando asimismo la interpretación que de esos derechos hagan los tribunales locales.

No obstante, el autor aclaró que el ejercicio del margen de apreciación por parte de las autoridades nacionales debe estar sujeto al control de la autoridad supranacional competente, ya que, de lo contrario, podría convertirse en un medio para eludir las obligaciones asumidas en

materia de derechos humanos<sup>13</sup>. En este marco, advirtió una tensión estructural: por un lado, podría provocar que un mismo derecho humano no tenga la misma profundidad o extensión en todos los lugares, sino distintas modalidades e intensidades, circunstancia que afectaría la universalidad de ese derecho y autorizaría interpretaciones desigualitarias de él. Por otro lado, destacó que un derecho no puede juzgarse en abstracto, omitiendo los marcos culturales y económicos que lo circundan<sup>14</sup>.

En síntesis, la doctrina del margen de apreciación constituye un instrumento que, por un lado, reconoce el valor de la diversidad cultural, política y económica de los Estados, permitiendo que los derechos humanos se interpreten y apliquen de un modo compatible con cada realidad local. Esta flexibilidad puede resultar positiva en la medida en que fortalece el principio de subsidiariedad y evita uniformidades abstractas que desconozcan particularidades nacionales. Sin embargo, al mismo tiempo, puede generar diversos riesgos: entre ellos, derivar en interpretaciones fragmentadas que debiliten la universalidad y la igualdad en la protección de los derechos, e incluso habilitar restricciones que los menoscaben bajo el pretexto de atender a contextos locales. De allí que autores como el Dr. Sagüés resalten la necesidad de que dicho margen sea objeto de un control judicial estricto por parte de las instancias internacionales, para impedir que se convierta en una vía de evasión de las obligaciones asumidas en materia de derechos humanos.

---

<sup>12</sup> Aguilar Cavallo, Gonzalo, “Margen de apreciación y control de convencionalidad: ¿una conciliación posible?”, en *Boletín mexicano de derecho comparado*, vol.52, no.155, Ciudad de México, may./ago. 2019 Epub 28-Feb-2021.

---

<sup>13</sup> Sagüés, Néstor Pedro, *Derecho Procesal Constitucional: logros y obstáculos*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1° ed., 2006, p. 264.

<sup>14</sup> Sagüés, Néstor Pedro, op. cit., p. 265.

### III. B. Del ámbito internacional al federalismo argentino: la recepción en la jurisprudencia de la CSJN

En nuestro país, este criterio hermenéutico fue incorporado en la jurisprudencia de la CSJN, principalmente a través de los votos del magistrado Rosatti. Cabe destacar que se empleó como una herramienta de diálogo entre las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Máximo Tribunal argentino —como se evidencia, por ejemplo, en el caso “Fontevicchia”<sup>15</sup>—. Sin embargo, su alcance no se limitó al ámbito de los derechos humanos, sino que la Corte extendió la aplicación del margen de apreciación local a las relaciones entre los distintos niveles de gobierno dentro de la federación argentina, consolidándolo como un instrumento relevante para la interpretación de la autonomía municipal y, en particular, en su aspecto financiero.

En un primer momento, el margen de apreciación se utilizó para regular las relaciones entre el Estado Nacional y las provincias. Recordemos que nuestro sistema federal se basa en la coexistencia de diferentes niveles de gobierno, reconociendo la división y descentralización del poder, así como la delegación de determinadas facultades a la unidad central, mientras que las unidades menores conservan todos aquellos poderes no delegados. Como hemos señalado junto con la Dra. Fabiana Schafrik en un artículo previo, la coordinación entre los distintos actores que conforman un Estado es sin

dudas uno de los mayores desafíos al que se puede enfrentar la organización federal<sup>16</sup>.

Sin embargo, cabe destacar que el federalismo de por sí no está compuesto por integrantes aislados, sino que su aspiración es ser un sistema, y como tal debería caracterizarse por la vinculación de sus componentes y la regularidad de su funcionamiento en orden a su finalidad. En este sentido se expresó la Corte Suprema argentina en el caso “La Pampa c/Mendoza, s/uso de aguas”<sup>17</sup> donde señaló que “(...) siendo el federalismo un sistema cultural de convivencia, cuyas partes integrantes no actúan aisladamente sino que interactúan en orden a una finalidad que explica su existencia y funcionamiento (...) el ejercicio de las competencias constitucionalmente asignadas debe ser ponderado como una interacción articulada”.

En este contexto, el criterio del margen de apreciación local se incorporó de manera explícita en la disidencia parcial del magistrado Rosatti, en el marco de la discusión sobre el desarrollo del derecho a la educación en la Provincia de Salta.

El precedente “Castillo, Carina Viviana y otros el Provincia de Salta - Ministerio de Educación de la Prov. De Salta s/ amparo”<sup>18</sup>, relevante en varios ámbitos de estudios constitucionales, consistió en un amparo colectivo promovido por los padres de alumnos de escuelas públicas salteñas y la

<sup>15</sup> CSJN, Fallos: 340:47

<sup>16</sup> Schafrik Fabiana y Castagnini M. Belén, “La adopción de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal en sistemas federales. Reflexiones a partir de la descentralización del poder, las asimetrías financieras y los principios rectores del federalismo”, en *Revista Debates en el Derecho Financiero y Tributario. Principios de Derechos humanos y Política Fiscal* – Tomo I, Año IV, Nº 10, abril 2024, del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, Facultad de Derecho, UBA, ISSN 2953-450X, p. 40 a 53.

<sup>17</sup> CSJN, “La Pampa c/Mendoza, s/uso de aguas”, 243/2014 (50-L) ICS1, sentencia del 1/12/2017.

<sup>18</sup> CSJN, Fallos 340:1795.

Asociación por los Derechos Civiles, solicitando la declaración de inconstitucionales de la normativa provincial que establecía la enseñanza religiosa como integrante obligatoria de los planes de estudio en las escuelas públicas provinciales.

Así, peticionaron el cese de la enseñanza de la religión católica en dichas escuelas y de toda práctica religiosa dentro del horario escolar, por considerarlas violatorias de los derechos constitucionales de libertad de culto, religión y conciencia, de igualdad, educación libre de discriminación y respeto a las minorías étnicas y religiosas, y de privacidad.

En este contexto, el magistrado Rosatti dentro de sus argumentos, analizó la regulación educativa de varias provincias y concluyó que *“(...) la elección salteña en materia de enseñanza religiosa en escuelas primarias públicas expresa un ‘margen de apreciación provincial’ que no confronta con el citado arto 5° sino, antes bien, expone una forma de implementar la competencia educativa atendiendo a las particularidades provinciales de acuerdo con la ponderación de sus propios constituyentes”*.

Y agregó que *“(...) el ‘margen de apreciación provincial’ en materia educativa permite entender (y convalidar) que ciertas jurisdicciones de nuestro Estado federal pongan énfasis, así como sucede en materia religiosa, en la enseñanza de temas tales como el fomento del espíritu asociativo y cooperativo, el conocimiento especial de la historia, cultura y geografía locales, la productividad basada en las características regionales, entre otros”*.

De este modo, según el magistrado, el margen de apreciación permitía a la provincia apartarse de determinados estándares nacionales, prevaleciendo una

decisión provincial adoptada considerando sus características específicas.

### **III.C. El margen de apreciación aplicado a la autonomía municipal**

Ahora bien, más allá de su aplicación entre Nación y provincias, el criterio hermeneútico se incorporó también a las relaciones interjurisdiccionales entre provincias y municipios, con adhesión del magistrado Maqueda.

Para ello, será necesario analizar el voto mayoritario de los jueces Rosatti y Maqueda, en el marco del expediente *“Shi, Jinchui c/Municipalidad de la Ciudad de Arroyito s/acción declarativa de inconstitucionalidad”*, sentencia dictada el 20 de mayo de 2021, el cual, si bien no se refiere su dimensión financiera, es un precedente relevante en el derecho municipal.

Cabe recordar que, en el marco de estas actuaciones, el propietario del establecimiento comercial inició una acción declarativa contra la Municipalidad de la Ciudad de Arroyito, a fin de que se declarara la inconstitucionalidad de los arts. 1° y 2°, inc. a, de la ordenanza n° 1660 (denominada *“Descanso Dominical del Trabajador”*), sancionada por el Concejo Deliberante de dicha comuna el 25 de agosto de 2014, a través de la cual se prohibía a los supermercados de la ciudad de Arroyito abrir los días domingo, en caso contrario se sometían a sanciones que podían corresponderse desde a multas, clausuras en días hábiles, hasta la clausura definitiva.

En este sentido, explicó que, a los efectos de su aplicación, la norma consideraba *“supermercado”* a *“todo establecimiento comercial que tiene por finalidad vender bienes de consumo de uso habitual en un hogar, cuyo lugar de venta y atención al*

*público tenga una superficie igual o superior a los 100 m<sup>2</sup>*".

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad de la ordenanza n° 1660. Dicha decisión llegó a la CSJN, la cual por mayoría (Rosatti, Maqueda y Lorenzetti, por su voto) hizo lugar al recurso extraordinario interpuesto por la Municipalidad.

Respecto al voto mayoritario, en primer lugar, señalan la trascendencia de los municipios en el diseño institucional argentino en tanto orden de gobierno de mayor proximidad con la ciudadanía.

En esa inteligencia, consideraron que *"(...) el constituyente dispuso reconocer a los municipios de provincia, sujetos necesarios del federalismo argentino conforme al art. 5 de la Constitución Nacional, el status de derecho público de la 'autonomía' (Fallos: 342:509), diferenciando sus contenidos y sus alcances"*.

De esta manera, determinaron que, respecto de los contenidos, ellos son taxativos y comprenden los ámbitos institucional, político, administrativo, económico y financiero; respecto de los alcances, que conforman el variable perímetro que corresponde a cada contenido, el constituyente los deriva a la regulación propia del derecho público provincial.

*"En cuanto a los 'alcances' de cada contenido autonómico, ellos deben reflejar la heterogeneidad ínsita en todo régimen federal y por tanto ser fijados por cada provincia, atendiendo a las diferencias observables en la escala de vida vecinal a lo largo y ancho del territorio nacional, con el debido respeto de lo dispuesto por los arts. 5 y 123 de la Constitución Nacional. En tal sentido, resultaría ilógico e irrazonable que*

*desde la norma constitucional federal se impusiera a las provincias un determinado y uniforme alcance del régimen municipal que iguale a municipios urbanos o rurales, densamente poblados o con pocos vecinos, longevos o nuevos, con perfil sociocultural predominantemente cosmopolita o tradicional, etc. Esto explica que el constituyente reformador haya diferido a cada provincia la específica delimitación de los alcances de cada contenido autonómico, para que en ejercicio del respectivo 'margen de apreciación local' sea cada jurisdicción la que defina el standard jurídico conforme su específica e intransferible realidad"* (arg. Fallos: 343:580, voto de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 9°).

De este modo, los magistrados transpolan dicho concepto a la forma que deben darse las relaciones entre provincias y municipios, y podría llegar a pensarse que, de forma invisible, introducen el concepto de una ¿autonomía atenuada?, porque si bien reconoce los contenidos de la autonomía, ellos deberán ser establecidos conforme los alcances dispuestos por las provincias de acuerdo con ¿un margen de discrecionalidad?

Finalmente, resulta importante destacar que la decisión de ambos jueces fue a favor de la Municipalidad de Arroyito, quienes concluyeron que de modo indubitable los vecinos de Arroyito habían ponderado que cinco días y medio por semana eran suficientes para abastecerse en los supermercados grandes y que si tenían alguna necesidad el día y medio restante se abastecen en otro tipo de mercados.

Dentro de sus argumentos, expusieron la definición de Max Weber respecto a las relaciones sociales dentro de una "comunidad". En donde (como es el caso de una familia) los miembros se vinculan por una relación personalísima y por ende no son intercambiables. Concluyendo que, en los municipios demográficamente

pequeños, con más razón si tienen una tradición históricamente consolidada—como es el caso de Arroyito en la Provincia de Córdoba—, las relaciones de vecindad son intensas, constituyendo ejemplos de una convivencia social en la que prevalece el tipo asociativo “comunitario”.

De este modo, la jurisprudencia de la Corte Suprema trasladó este criterio a todos los integrantes del federalismo argentino, transformándolo en una herramienta para articular las competencias entre Nación, provincias y municipios, aunque generando diversos interrogantes sobre su aplicación y extensión en la realidad.

#### IV. Algunas críticas a la aplicación plena del criterio de interpretación del margen de apreciación

Del análisis hasta aquí descripto, podemos advertir que la extensión de este concepto al ámbito del federalismo interno ha generado diversas tensiones, dado que su invocación podría poner en riesgo la extensión y el reconocimiento de diferentes derechos o instituciones consagradas constitucionalmente, con la mera justificación del margen de apreciación para validar dichas decisiones.

En relación con ello, Gustavo Arballo advirtió que “(...) *cabe propiciar entonces un uso extremadamente cauto al margen de apreciación a nivel subfederal*”<sup>19</sup>. Así, el autor reflexionó que, por un lado, es cierto que las provincias se han reservado el definir formas de implementación de un derecho y por ello pueden establecer contenidos específicos vinculados con la

jurisdicción propia; sin embargo, una visión progresiva del margen de apreciación aceptable siempre debe partir de una línea de base común que debe ser respetada por toda la república, “(...) *un núcleo duro, pero no ‘pétreo’, sino de ‘fronteras móviles’ para dar cuenta de posibles avances en la realización y tutela de derechos*”<sup>20</sup>.

Cabe recordar que, el diseño federal se constituye de manera tal que proteja la autonomía de sus integrantes, sin embargo, esta distribución de competencias hace posible la desigualdad entre sus integrantes. Al respecto, la autora Catalina Smulovitz destacó que es la propia estructura institucional federal la que produce estos resultados porque permite/habilita a los poderes locales a legislar, juzgar e implementar políticas propias<sup>21</sup>.

Ahora bien, más allá de dichas diferencias, Gustavo Arballo señaló que no se puede—a riesgo de desbaratar la integridad del sistema federal— invocar el margen de apreciación con un sentido regresivo, *in peius*, para darle a las provincias una fuerte adicional para validar restricciones, transformar en cuestión local un tópico que es evidentemente cuestión federal o asignar una presunción de validez *a priori* las limitaciones fundadas en una preferencia o interés local.

Comparto la opinión del autor, es decir, si bien la provincia muchas veces conoce mejor a sus ciudadanos y puede determinar la mejor manera de desarrollar la

---

<sup>19</sup> Arballo, Gustavo, “Comentarios al artículo 121”, en Gargarella, Roberto y Guidi, Sebastián, *Constitución de la Nación Argentina comentada*, Buenos Aires, La Ley, 2019, p. 1169.

<sup>20</sup> Parecería que el autor propone leer dicho margen con cierta similitud al principio internacional en materia financiera de “progresividad y no regresividad”.

<sup>21</sup> Smulovitz, Catalina, “¿Quién paga por los derechos en las provincias argentinas? El caso de las leyes de violencia familiar”, en *Desarrollo Económico, Revista de Ciencias sociales* 55 (216), 2015, págs. 155-185.

efectividad de los derechos, de ninguna manera el margen de apreciación local puede repercutir en un límite o restricción de derechos.

En este punto, corresponde preguntarse ¿cuál es el límite de la utilización del “margen de apreciación local” como límite a la autonomía municipal? O sea, se podría desdibujar una real autonomía municipal por la decisión provincial, o es una mera interpretación de los alcances que debe definir.

Recordemos los reconocidos casos en donde las provincias cercenaban la autonomía financiera de sus municipios, por no dictar una ley de coparticipación provincial, o no actualizar los parámetros para la distribución prevista, ¿se podría amparar la provincia en su margen de apreciación? ¿Cuál sería el límite para este concepto?

Considero que para responder estas preguntas será necesario aplicar la conclusión que expuso el autor Gustavo Arballo, es decir, ese margen no puede desdibujar la autonomía reconocida constitucionalmente.

Esta conclusión de ninguna manera implica desconocer que los municipios se encuentran dentro de un sistema provincial, y que, por lo tanto, ambos deberán trabajar de manera coordinada para alcanzar la mejor y mayor satisfacción de derechos para sus ciudadanos.

Ello es así en tanto las provincias requieren de sus municipios, concebidos como comunidades políticas fundamentales, para su adecuado funcionamiento, del mismo modo en que los municipios dependen de su respectiva provincia. En este marco de interdependencia funcional y política, estimo que resulta innecesario intentar formular principios destinados a restringir facultades expresamente

reconocidas por la Constitución, toda vez que el ejercicio de dichas atribuciones se encuentra naturalmente regulado por la propia lógica del sistema federal. Este, en última instancia, persigue como fin esencial la cohesión institucional, la prosperidad común y la consolidación de la unión nacional.

## **V. La autonomía financiera municipal en la mira**

En relación con la interpretación de la autonomía financiera municipal, años más tarde los magistrados adoptaron posiciones que evidencian una atenuación del concepto inicialmente aplicado en términos absolutos, incorporando principios y límites que las provincias no pueden desconocer.

En el año 2022, se dictó sentencia en “Intendente de la Municipalidad de Castellana C/Provincia de Buenos Aires s/Acción Declarativa (art. 322 Cod. Procesal)”<sup>22</sup>, si bien la mayoría del Tribunal rechazó la competencia originaria, se trata de un valioso precedente ya que reflejó la delicada situación fiscal que atravesaban los municipios en un contexto de grave crisis económica, financiera y sanitaria derivada de la pandemia de COVID-19.

En aquel período, numerosos municipios implementaron gravámenes extraordinarios con el fin de mejorar su financiación; sin embargo, varios de ellos presentaron serias dudas de legitimidad, dado que no habían sido respetados los recaudos

---

<sup>22</sup> CSJN, Fallos: 345:22, sentencia del 10 de febrero de 2022.

constitucionales y legales exigidos para su creación<sup>23</sup>.

No obstante, resulta imprescindible reconocer el escenario excepcional de emergencia en el que tales decisiones se adoptaron: por un lado, una profunda crisis económica que afectaba tanto a particulares como a empresas, disminuyendo sus ingresos<sup>24</sup>; por el otro lado, municipios que ya enfrentaban problemas estructurales de desfinanciamiento, falta de coordinación interjurisdiccional y la urgente necesidad de recursos para garantizar el derecho de salud a sus ciudadanos/as.

En este contexto, el intendente de la Municipalidad de Castelli promovió una acción declarativa de inconstitucionalidad contra la Provincia de Buenos Aires, solicitando la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 190 a 197 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, correspondiente a la sección titulada “Régimen Municipal”.

---

<sup>23</sup> Solo a modo de ejemplo, podemos recordar que el municipio de Castelli había creado una contribución municipal extraordinaria para la conformación de un “Fondo por emergencia sanitaria para ser utilizado a raíz de la crisis generada por la pandemia del Coronavirus”, la cual era exigida a los contribuyentes de la tasa por servicios especiales urbanos. La base imponible estaba constituida por el número de hectáreas de los predios alcanzados por el servicio y trascendió que serán contribuyentes de la tasa: a) los titulares de dominio de inmuebles rurales con exclusión de los nudos propietarios respecto a productores de 50 hectáreas en adelante, b) los usufructuarios, c) los poseedores a título de dueño, d) los condóminos, e) las sociedades de hecho que actúen como unidad económica con administración conjunta.

<sup>24</sup> Al respecto, se puede ver: Núñez, Luis M. y Quiñoa, Pilar, “Notas sobre recientes medidas fiscales y las primeras decisiones judiciales en el marco de la enfermedad COVID-19”, Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2020-LXXV, 13.

Sostuvo que dicha normativa no respetaba la supremacía consagrada en el artículo 31 de la Constitución Nacional, ni cumplía con lo dispuesto en su artículo 123 —en concordancia con su artículo 5°—, en cuanto a la obligación de instaurar la autonomía municipal en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. Consideró que “(...) el régimen local resulta anacrónico, arbitrario e irrazonable, a la luz del Derecho Público Provincial argentino que ha recibido y aplicado los principios constitucionales federales”.

Entre sus fundamentos, el municipio solicitó el urgente tratamiento de la acción, dada la crítica situación que atravesaba y la necesidad de contar con una gestión operativa municipal eficaz frente a las exigencias derivadas de la pandemia. Asimismo, peticionó como medida cautelar que se ordenara a la Provincia de Buenos Aires definir el alcance y contenido de la autonomía municipal.

La Corte Suprema consideró, liminarmente, que la causa debía tramitar ante la justicia provincial, por lo que resultaba ajena a su competencia originaria.

Ahora bien, específicamente en lo que respecta al voto en conjunto de los jueces Maqueda y Rosatti en este caso refuerzan, como ya venían sosteniendo en una importante línea jurisprudencial desde el año 2014, el concepto de la autonomía municipal.

Ambos magistrados reiteraron el mandato constitucional impuesto a las provincias, no solo de establecer sus municipios, sino también de no “privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido”.

Asimismo, destacaron la incorporación del artículo 123 a partir de la reforma constitucional de 1994, que despejó

definitivamente las dudas sobre la naturaleza y ubicación institucional de los municipios. Asimismo, reconocieron que los “alcances” de los contenidos taxativos prescritos por los constituyentes—institucional, político, administrativo, económico y financiero—, puedan ser definibles por las normas provinciales.

En este marco, y entendiendo la heterogeneidad del territorio argentino, los jueces introdujeron el “margen de apreciación local” en el análisis de las relaciones provincias-municipios

Sobre esta base, sostuvieron que “(...) la provincia, en el ejercicio de su ‘margen de apreciación local’, debe ser quien defina el standard jurídico conforme a su específica e intransferible realidad”, con cita a los precedentes Fallos: 343:580 y 344:1151<sup>25</sup>.

Sin embargo, en este precedente se atenúa su utilización con la incorporación de los principios de lealtad y buena fe federal.

En este sentido, expresaron que “(...) si bien es cierto que el margen de acción provincial en materia municipal (la definición de los alcances de los contenidos de la autonomía, en los términos del artículo 123 de la Ley Fundamental) es amplio -pues la realidad local de las distintas jurisdicciones provinciales es disímil y son ellas las que deben ponderarlo-, tal amplitud de maniobra debe ser ejercido siguiendo el criterio de lealtad y buena fe federal, al que esta Corte ha adherido expresamente antes de ahora (Fallos: 340:1695), otorgando ‘el mayor grado posible de atribuciones municipales’ (Fallos: 344:1151, voto conjunto de los jueces Maqueda y Rosatti)”.

Considero que, al agregar el ejercicio de ese margen conforme lo principios de

lealtad y buena fe federal, así como señalando que deben otorgar el mayor grado posible de atribuciones municipales, se estaría atenuando la postura sostenida en Municipalidad Arroyito ya que el margen de apreciación local deja de ser un término tan determinante para atenuarse conforme los principios que rigen las relaciones federales.

Sin embargo, ¿qué considera cada provincia que es el “mayor grado posible de atribuciones”? parecería ser una construcción interpretativa que aún presenta ciertos problemas de ambigüedad.

## VI. Una nueva decisión de la CSJN: las cuentas públicas y el margen de apreciación

Una semana después de que el Máximo Tribunal se expidiera en la sentencia “Municipalidad de Castillo”, dictó una nueva sentencia de relevancia en el ámbito del derecho financiero, específicamente en lo relativo al control de las cuentas públicas municipales en “Municipalidad de la Ciudad Capital s/ casación”<sup>26</sup>.

Entre sus argumentos, los magistrados Rosatti y Maqueda destacaron que la cuestión central del debate se refería a la definición de la naturaleza jurídica de los municipios y sobre la interpretación de los artículos 5 y 123 de la CN. En tal sentido, recordaron que los municipios son sujetos necesarios del federalismo argentino, así como su relevancia por la proximidad con la ciudadanía.

<sup>25</sup> Se trata del precedente: CSJN, “Shi, Jinchui c/Municipalidad de la Ciudad de Arroyito s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 20/05/2021, Fallos: 344:1151, ya citado.

<sup>26</sup> CSJN, “Municipalidad de la Ciudad Capital s/ casación”, sentencia del 17/02/2022, Fallos 345:61. Puede consultarse en el siguiente enlace: <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7726611&cache=1752109576542&paginaContexto=3> [fecha de consulta: 08/09/2025].

Sostuvieron que el constituyente de 1994 distinguió entre los contenidos taxativos y los alcances que debe regular el derecho público local. La fijación previa de estos contenidos persigue evitar que “la autonomía quede reducida a una simple fórmula literaria grandilocuente pero, en la práctica, vacía de sentido”. Por ello, aclararon que, si bien los alcances pueden tener mayor o menor extensión, en ningún caso podrían ser tan mínimos como para frustrar el contenido que reglamentan.

Considero que esta redacción protege la posibilidad de que las provincias puedan frustrar la autonomía misma mediante la definición restrictiva de sus alcances.

Los magistrados también destacaron que el espíritu de la reforma constitucional fue fortalecer el régimen federal, y en ese marco, incorporar la autonomía municipal, aspecto que debe considerarse para evitar la adopción de criterios regresivos en la materia. En este sentido, señalaron que el margen de acción provincial en materia municipal es amplio, ya que la realidad local de cada provincia es disímil y corresponde a estas ponderarlo. No obstante, dicho “*ámbito de maniobra debe ser ejercido siguiendo el criterio de lealtad y buena fe federal (...) otorgando el ‘mayor grado posible de atribuciones municipales’*”.

De esta forma, nuevamente se clarifica el uso de la expresión inicial “margen de apreciación local”, sustituyéndola por un “margen de acción provincial” que no puede ser regresivo ni frustrar el contenido de la autonomía, debiendo respetar los principios de lealtad federal y buena fe y garantizar el mayor grado posible de atribuciones.

Con este marco, los magistrados analizaron en el caso concreto si la sanción de la ley n° 9871 que impuso al municipio un control preventivo de gestión y modificaron la forma de control municipal,

podía considerarse regresiva, ya que disminuían las potestades de la ciudad capital de la Provincia de La Rioja, en lugar de ampliarla.

Concluyeron que dicha ley afecta directamente la autonomía económica-financiera del municipio, al someterlo a la rendición de cuentas ante un órgano provincial que puede intervenir en la ejecutoriedad de los actos administrativos municipales mediante visados y observaciones preventivas.

## VII. Reflexiones finales

Si bien el “margen de apreciación local” se incorporó a las relaciones del federalismo financiero de manera casi absoluta, lo que inicialmente generaba ciertos cuestionamientos, la evolución jurisprudencial muestra que los propios jueces fueron estableciendo límites a su ejercicio por parte de las provincias.

El precedente “Municipalidad de Castillo” resulta sumamente relevante en este recorrido jurisprudencial, en tanto los magistrados Rosatti y Maqueda atenúan el uso del margen de apreciación local respecto a la interpretación en relación con la autonomía municipal. Mientras que en otros fallos se utilizaba de manera más amplia, en el caso de la autonomía financiera municipal se establece que la amplitud de maniobra de las provincias debe ejercerse conforme a los principios de lealtad y buena fe federal, asegurando el mayor grado posible de atribuciones municipales.

Cabe destacar que esta interpretación fue sostenida en conjunto por los magistrados Maqueda y Rosatti, no obstante, dado que en diciembre de 2024 el magistrado Maqueda ha dejado de ejercer sus funciones como magistrado de la Corte Suprema, será

necesario observar cómo se continuará aplicando este criterio en el futuro.

Desde la perspectiva doctrinal, este análisis resulta particularmente valioso, ya que permite examinar críticamente la extensión que un criterio hermenéutico define las relaciones del federalismo argentino. Como señala Fabiana H. Schafrik, estudiar las decisiones del Máximo Tribunal nos aproxima a la comprensión que los jueces tienen del texto constitucional dentro del contexto real en el que deciden: “(...) *la voz de los jueces nos acerca su comprensión del texto constitucional dentro del entramado de la realidad en la que estaban inmersos al decidir; en síntesis, nos permite conocer su visión del ‘estado de vigencia constitucional’ y de lo ‘razonable’ en ese momento*”<sup>27</sup>.

En definitiva, el margen de apreciación local puede verse desde ambas caras de la moneda: fortalece la autonomía municipal al reconocer particularidades locales, pero también podría justificar desigualdades en el ejercicio de sus competencias. Por ello, las disposiciones de nuestra Carta Magna constituyen el cimiento inamovible de nuestro orden jurídico, y los principios que en ella se consagran deben servir como guía frente a las complejidades, tensiones y singularidades que impone la realidad.

---

<sup>27</sup> Schafrik, Fabiana, “Prólogo”, en *Revista jurídica Constitución Financiera en la jurisprudencia de la CSJN*, Año 2º, Tomo N° 2, 2021, ISSN: 2683-6858.

## LAS FACULTADES TRIBUTARIAS DE LOS MUNICIPIOS: SUS “LÍNEAS DIRECTRICES” EN UN IMPORTANTE FALLO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Gastón Vidal Quera

### I. Introducción

Con motivo de un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante “CSJN”)<sup>1</sup> se volvió a poner en el debate el tema del alcance de la autonomía municipal y sus facultades tributarias. Ese pronunciamiento reiteró el “derecho de los medios” que tienen los municipios a raíz de la autonomía consagrada en el artículo 123 de la Constitución Nacional y las “líneas directrices” del régimen tributario municipal así como también los límites que deben respetar.

Se analizará también en esta colaboración, el grado de autonomía de cada municipio regulado en cada una de las constituciones provinciales, para cerrar con algunas reflexiones para el debate de tan importante tema en un país federal como el nuestro.

### II. El caso analizado

Una empresa que tiene como actividad principal la producción y venta de combustibles líquidos promovió una demanda contra la Municipalidad de La Banda del Río Salí —Provincia de Tucumán— en la que solicitó la declaración de inconstitucionalidad de algunos artículos del Código Tributario Municipal que establecen un tributo denominado “Tributo Económico Municipal” (TEM) por

considerarlo contrario a las leyes 23.966 (“impuesto a los combustibles líquidos”) y a la ley 23.548 (“coparticipación federal de impuestos”).

Se considera en la demanda que el TEM tiene el mismo hecho y base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos que cobra la Provincia de Tucumán.

En tal sentido, como la Provincia de Tucumán se adhirió a la ley 23.966, en donde se comprometió a derogar la legislación local que se le pudiera oponer y a aplicar el impuesto sobre los ingresos brutos en las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, a una tasa máxima del 3,5%, es un compromiso que alcanza a las municipalidades de esa Provincia.

Luego del rechazo de la demanda por parte de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo provincial, la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán confirmó ese rechazo, al considerar como en otros casos en donde se había declarado la validez del TEM creado por la Municipalidad de San Miguel de Tucumán que es similar al que cobra el Municipio de la Banda del Río Salí.

El Máximo Tribunal Tucumano entendió que las “*facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de la Banda del Río Salí no depende de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y la Nación ... sino que nace de la propia Constitución Provincial, la que consagró la autonomía de los municipios tucumanos para crear ‘tributos’, dejando de lado la expresión ‘tasa por servicios efectivamente*

<sup>1</sup> CSJ, 1867/2021/RH1 “Refinería del Norte S.A. c/ Municipalidad de la Banda del Río Salí s/ inconstitucionalidad”, sentencia del 25 de junio de 2025.

*prestados’ que contenía el anterior artículo 114 de la Constitución de 1990”. Concluyendo que “la extensión de las facultades tributarias municipales se encuentra definida a partir de una decisión del poder constituyente provincial”.*

### III. ¿Qué dijo la CSJN?: las líneas directrices de la potestad tributaria municipal

Frente a la queja aceptada, debido a que el recurso extraordinario federal fue denegado por el Máximo Tribunal Provincial, la CSJN revocó la sentencia y ordena que se dicte una nueva sentencia con arreglo a lo que se decide.

En primer lugar, se analiza la *potestad tributaria de los municipios* conforme a sus “líneas directrices” que pueden resumirse en que:

a) La autonomía municipal que consagró el artículo 123 de la Constitución Nacional importó también admitir los medios para su subsistencia, que sólo puede garantizarse con el “derecho a los medios”.

b) Dentro del derecho a los medios que garantizan la subsistencia del municipio están los recursos provenientes de la *potestad tributaria originaria* que tienen.

c) Ese derecho a los medios económicos de los municipios reconoce como límites el Estado de Derecho y el sistema de organizaciones institucional con sus diferentes niveles de decisión.

d) Los límites al poder fiscal municipal que surgen de un Estado de Derecho son los “*principios clásicos de la tributación*” como el principio de legalidad (art. 19 CN), el principio de igualdad ante las cargas públicas (art. 16 CN), el principio de finalidad (arts. 1, 33 y concs. CN) y el

principio de no confiscatoriedad (art. 17 CN).

e) Los límites al poder municipal que provienen del sistema de organización institucional remiten a la distribución de la potestad tributaria prevista en la Constitución Nacional, que con relación a la Nación cobra relevancia la *problemática de los establecimientos de utilidad nacional enclavados en territorios locales* (art. 75 inciso 30) de la Constitución Nacional ... o la imposibilidad de crear aduanas interiores”.

Por su parte, con respecto a las Provincias, la autonomía municipal debe respetarse con las atribuciones económicas y financieras para garantizar sus necesidades públicas.

Finalmente, dice la CSJN actúa como límite del poder fiscal el *derecho intrafederal tributario* que se encuentra plasmado en el Convenio Multilateral y la Ley de Coparticipación 23.548 que es un “*sistema de concertación fiscal en cuyo proceso de formación no debería excluirse la participación municipal*”.

Luego la CSJN pasa a analizar, de acuerdo a esas “líneas directrices” como se regula la autonomía municipal en la Constitución de la Provincia de Tucumán en donde el artículo 135 “*consagra la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios*”, resaltando que el artículo 132 de esa Constitución Provincial al regular los recursos municipales indica en el punto 1º: “*Los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad, aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal*”. También como recursos municipales están los “*fondos por coparticipación nacional y provincial*” (inciso 3º).

Es por eso que la decisión de la Corte Suprema de Tucumán al considerar que “*la extensión de las facultades tributaria*

*municipales se encuentra definida a partir de una decisión del poder constituyente provincial” es una afirmación “dogmática” o “superficial”, ya que omite considerar que la Constitución Provincial responde a los artículos 5 y 123 de la Constitución Provincial que ordenan “aseguradas un régimen preexistente y esas normas protegen contenidos mínimos a la autonomía, cuyos alcances disponen las constituciones provinciales”.*

Además considerar que “la extensión de las facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de la Banda del Río Salí no dependen de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y la Nación a los fines de establecer la masa coparticipable en materia del impuesto sobre los combustibles líquidos o los criterios de distribución de esta, sino que nace de la Constitución Provincial”, no tiene en cuenta que las normas de concertación tienen indudable incidencia sobre la potestad tributaria municipal.

Los sistemas tributarios, dice la CSJN, entre la Nación, las provincias y los municipios deben armonizarse y no están llamados a “competir y/o destruir económicamente” al otro.

Con lo cual, los “municipios gozan de una potestad tributaria originaria que titularizan por mandato constitucional, es decir, no derivada de la autonomía provincial y, por tal motivo los regímenes de concertación fiscal en su formación y ejecución no pueden excluir la participación municipal”.

Como la provincia de Tucumán no coparticipa a sus municipios en el impuesto sobre los ingresos brutos, que se lo considera por la empresa “análogo” al TEM, no está justificado para la CSJN en la sentencia que se haya excluido a la Provincia de la demanda, al hacer lugar a la excepción de falta de acción por parte de

los tribunales que intervinieron anteriormente.

Lo que también tiene en cuenta la CSJN para hacer lugar a la queja es que lo que debe analizarse es si el TEM, sin importar es una tasa o un “impuesto municipal” es armónico con la ley de coparticipación federal y la ley 23.966 de impuesto a los combustibles líquidos, lo que al no analizarse ni rechazarse en forma adecuada hace que la sentencia tenga “defectos de fundamentación”.

#### **IV. El derecho a los medios y la autonomía en las Constituciones provinciales**

Más allá de las particularidades del caso concreto, es un fallo muy importante para analizar en lo que respecta a las facultades tributarias de los municipios de nuestro país, el alcance de su autonomía y límites legales y constitucionales.

Es claro para la CSJN que las municipalidades tienen autonomía, incluyendo la financiera, y para cumplir con sus fines y objetivos debe contener con legítimos recursos propios, el “derecho a los medios”.

Volviendo al tema de los límites al poder municipal que provienen del sistema de organización institucional con relación a la Nación se indica el tema de los establecimientos de utilidad nacional enclavados en territorios locales (art. 75 inciso 30) de la Constitución Nacional y la imposibilidad de crear aduanas interiores.

Por su parte, con respecto a las Provincias, la autonomía municipal debe respetarse con las atribuciones económicas y financieras para garantizar sus necesidades públicas, cobrando especial relevancia el grado de autonomía que le otorgue la Constitución de la Provincia a la cual pertenecen, ya que de acuerdo al artículo 123 de la Constitución

Nacional el alcance y contenido de la misma es reglada por la Provincia.

En este sentido, un relevamiento de las Constituciones Provinciales surge que existen algunas que regulan un grado alto o casi pleno de autonomía municipal y en otras es más "reglada" o limitada a los convenios o acuerdos que la Provincia es parte.

En el caso de las provincias del Norte cabe analizar las Constituciones de Catamarca, Jujuy, La Rioja, Salta, Santiago del Estero y Tucumán.

En el caso de la Provincia de Catamarca considera en el artículo 244 que el municipio es una *"... comunidad natural, fundada en la convivencia y la solidaridad. Goza de autonomía administrativa, económica y financiera. Ejerce sus atribuciones conforme a esta Constitución y las leyes que en su consecuencia se dicten"*. Se indica en el artículo 253 que el tesoro municipal se forma con el producto de tasas y contribuciones, que se fijaran en forma equitativa, proporcional y progresiva (inciso 1º) y *"con los impuestos, permanentes o transitorios que se crearan, especialmente sobre las industrias y profesiones ejercidas en su jurisdicción; sobre diversiones y espectáculos públicos, sobre publicidad; cualquiera fuere el medio empleado, patente de automotores, licencia de conductores, introducción de productos alimenticios, ocupación de la vía pública y lo que fije la carta orgánica municipal o la ley Orgánica de Municipalidades y Comunas"* (inciso 2).

De la Constitución de la Provincia de Jujuy surge un largo capítulo destinado al régimen municipal (Sección Décima Primera Régimen Municipal) en donde en el artículo 201 se indica: *"Todos los municipios tienen asegurada por esta Constitución y las leyes que en su consecuencia se dicten, la autonomía necesaria para resolver los*

*asuntos de interés local a los fines del libre y mejor desarrollo de la comunidad. A estos efectos se les garantiza la organización del propio gobierno, la elección directa de sus autoridades y los medios suficientes para el cumplimiento eficaz de sus funciones"*. En otras palabras el "derecho a los medios" que la Corte Suprema les garantiza. El artículo 215 dentro de los recursos municipales considera en el inciso "1) los impuestos, tasas, patentes, cánones, contribuciones y demás tributos que el municipio establezca en sus ordenanzas, respetando los principios contenidos en esta Constitución y la ley" y contemplando en el inciso "2) la participación que se les asigne de los impuestos provinciales y nacionales".

En el caso de la Provincia de La Rioja en el artículo 198 se contempla que *"Los Estados Municipales tienen autonomía institucional, política, administrativa, económica y financiera. La autonomía municipal que esta Constitución reconoce no podrá ser limitada por ley ni por autoridad alguna"*. La Constitución de esa Provincia establece un régimen de coparticipación municipal como un sistema de coordinación financiera del Estado Provincial con los municipios, con una dimensión primaria y secundaria.

La Provincia de Salta en los artículos 170 a 183 mencionan el "Régimen Municipal", en donde se reconoce que los municipios *"gozan de autonomía política, económica, financiera y administrativa"* (art. 170). Dentro de los recursos propios de los municipios el artículo 175 menciona el impuesto a la propiedad inmobiliaria urbana, los impuestos cuya facultad de imposición corresponda por ley a las municipalidades, el impuesto a la radicación de automotores en los límites de cada uno de ellos, así como también las tasas y contribuciones de mejoras, si miramos únicamente los recursos tributarios.

En el caso de la Provincia de Santiago del Estero tiene dentro del Título V-Régimen

Municipal en el Capítulo I un título que ya vislumbra el enfoque del régimen: “Capítulo I Autonomía y Categoría de Municipios” en donde en el artículo 204 define a la autonomía municipal de la siguiente manera: *“Esta Constitución reconoce al municipio como una entidad jurídico política autónoma y como una comunidad natural, con vida propia e intereses específicos, independiente de todo otro poder en el ejercicio de sus atribuciones y funciones, de acuerdo con los principios establecidos en esta Constitución”*.

Finalmente, cerrando con las provincias del Norte se puede citar la de Tucumán que en el artículo 132: *“Esta Constitución consagra la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios ... La Provincia no podría vulnerar la autonomía que por esta Constitución se consagra, ni limitar las potestades que para asegurar la misma se confiere”*. Se contemplan como recursos propios, de acuerdo al artículo 135 inciso 1) *“los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal”*. Estos artículos de la Constitución tucumana fueron analizados por el fallo de la CSJN que dio origen a este comentario.

En el caso de la Región Pampeana encontramos las provincias de Buenos Aires, Córdoba y La Pampa, con mención a la autonomía municipal pero con un grado de que la misma es más reglada o restringida.

En la Provincia de Buenos Aires, en el artículo 190 se menciona que *“La administración de los intereses y servicios locales en la Capital y cada uno de los partidos que formen la Provincia, estará a cargo de una municipalidad, compuesta de un departamento ejecutivo unipersonal y un departamento deliberativo, cuyos miembros, que no podrán ser menos de seis*

*ni más de veinticuatro, durarán cuatro años en sus funciones, renovándose cada dos años por mitad y serán elegidos en el mismo acto que se elijan los senadores y diputados, en la forma que determine la ley”*. Por su parte el artículo 191 dispone: *“La Legislatura deslindar las atribuciones y responsabilidades de cada departamento, confiriéndoles las facultades necesarias para que ellos puedan atender eficazmente a todos los intereses y servicios locales ...”*. No se menciona expresamente la palabra autonomía para regular el régimen. Respecto a esa provincia además la Ley Orgánica de las Municipalidades (Decreto Ley 6769/58 y modificaciones) limita las potestades tributarias municipales cuando en el artículo 227 dentro de los recursos municipales indica que *“La denominación ‘Impuestos’ es genérica y comprende todas las contribuciones, tasas, derechos y demás obligaciones que el municipio imponga al vecindario en sus ordenanzas, respetando los límites establecidos en esta ley y los principios generales de la Constitución”*. Se puede decir que el artículo 191 de la Constitución provincial establece que los municipios son entidades autónomas dentro del régimen provincial, pero su autonomía está sujeta a las leyes que dicte la Legislatura. Esto significa que, si bien se reconoce la autonomía municipal, esta no es plena y está limitada por la legislación provincial.

De la Provincia de Córdoba surge de su Constitución que si bien en el artículo 180 se reconoce con claridad la autonomía municipal: *“Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad natural fundada en la convivencia y asegura el régimen municipal basado en su autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional. Los municipios son independientes de todo otro poder en el ejercicio de sus atribuciones, conforme a esta Constitución y las leyes que en su*

consecuencia se dicten". La misma encuentra el límite en el artículo 188 en donde al contemplar los recursos se menciona en el inciso 1) *"Impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal"*.

En el caso de la Constitución de la Provincia de La Pampa se reconoce la autonomía en el artículo 115 en los siguientes términos: *"Todo centro de población superior a quinientos habitantes, o los que siendo de menor número determine la ley en función de su desarrollo y posibilidades económico-financieras, constituye un municipio con autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional, cuyo gobierno será ejercido con independencia de todo otro poder, de conformidad a las prescripciones de esta Constitución y de la Ley Orgánica"*. Dentro de los recursos municipales se indica en el artículo 121 que: *"... estará formado por el producto de las tasas retributivas de servicios; los impuestos fiscales que se perciban en su ejido en la proporción que fije la ley; las multas que impongan; las operaciones de crédito que efectúen; la enajenación y locación de sus bienes propios; las donaciones y subsidios que perciban y todo otro recurso propio de la naturaleza y competencia municipal"*.

Si analizamos la Región de Cuyo cabe mirar las Constituciones de Mendoza, San Juan y San Luis.

De la Provincia de Mendoza de la lectura de su Constitución surge una "autonomía regulada" que surge del artículo 197: *"La administración de los intereses y servicios locales en la capital y cada uno de los departamentos de la Provincia, estará a cargo de una municipalidad, compuesta de un Departamento Ejecutivo y otro Deliberativo, cuyos miembros durarán 4*

*años en el ejercicio de sus funciones, renovándose el Departamento Deliberativo por mitades cada 2 años. Los integrantes del Departamento Deliberativo serán elegidos directamente por el pueblo de los respectivos municipios, conforme con el sistema establecido para la elección de diputados"*. Por su parte el artículo 199 indica que *"La Ley Orgánica de las Municipalidades, deslindar las atribuciones y responsabilidades de cada departamento, confiriéndole las facultades necesarias para que ellos puedan atender eficazmente a todos los intereses y servicios locales, con sujeción a las siguientes bases"*. A lo que se agrega el artículo 200 de la Constitución Provincial que establece que son atribuciones inherentes a los municipios: "6 - Dictar todas las ordenanzas y reglamentos, dentro de las atribuciones conferidas por la Constitución y por la Ley Orgánica de Municipalidades".

En el caso de la Provincia de San Juan en el artículo 247 de su Constitución indica que *"Se reconoce autonomía política, administrativa y financiera, a todos los municipios. Los de Primera Categoría tienen además autonomía institucional. Todos los municipios ejercen sus funciones con independencia de todo otro poder"*. Dentro de los recursos el artículo 253 indica que: *"El tesoro del municipio estará formado por:* 1) *Los impuestos cuya percepción no haya sido delegada a la provincia, a los servicios retributivos, tasas y patentes municipales;* 2) *La contribución por mejoras en relación con la valorización del inmueble como consecuencia de una obra pública municipal;* 3) *Las multas y recargos por contravenciones;* 4) *El producto de la enajenación de bienes municipales, servicios de peaje y renta de bienes propios;* 5) *La donación y subsidios que perciban;* 6) *El producto del otorgamiento de concesiones para la explotación de servicios públicos;* 7) *Todos los demás recursos que le atribuye la Nación o la Provincia o que resulten de*

convenios intermunicipales; 8) Tienen derecho a un porcentaje determinado por ley, según la categoría del municipio, del total que la Provincia percibe en concepto de coparticipación federal y en el mismo tiempo y forma que aquélla lo perciba. También tienen derecho a un porcentaje determinado por ley, de la totalidad de los impuestos percibidos por la provincia. La coparticipación municipal de los impuestos nacionales y provinciales tiende a favorecer a los municipios de menores recursos, y a aquellos que se encuentren ubicados en áreas y zonas de frontera”.

Cerrando con la región cuyana la Provincia de San Luis contempla dentro del artículo 270 de los recursos municipales a “9) Los de coparticipación federal y provincial, debiendo asegurarse el porcentaje y distribución automática por ley en base de los principios de solidaridad y equidad que contribuya a asegurar la autosuficiencia económica de los municipios, teniéndose en cuenta la promoción del crecimiento económico sostenido, integrado y armónico de las distintas poblaciones de la Provincia y las exigencias de las prestaciones de servicios, su capacidad contributiva y poblacional. En la contribución se debe favorecer a los municipios de menores recursos propios”. En el artículo 248 se plasma la autonomía municipal en los siguientes términos: “Se reconoce autonomía política, administrativa y financiera a todos los municipios. Aquellos que dicten su carta orgánica municipal, gozan además de autonomía institucional”.

En la Región del Litoral y la Mesopotamia encontramos a las provincias de Chaco, Corrientes, Entre Ríos, Formosa. Santa Fe y Misiones.

En Chaco la Constitución define el alcance del régimen en el artículo 182: “Todo centro de población constituye un municipio autónomo, cuyo gobierno será ejercido con independencia de otro poder, de

conformidad con las prescripciones de esta Constitución, de la ley orgánica que dicte la Cámara de Diputados o de la Carta Orgánica municipal, si correspondiere”. Existe un límite a sus facultades impositivas dadas por el artículo 196 considerando “... la ley o la Carta Orgánica, en cuanto a las bases impositivas y a la incompatibilidad de gravámenes municipales, con los provinciales o nacionales”. Se trata de otro caso de una autonomía restringida o más reglada que otras constituciones provinciales.

Si analizamos la Constitución de la provincia de Corrientes vemos una fuerte defensa a la autonomía municipal al regular en el artículo 216: “Esta Constitución reconoce la existencia del municipio como una comunidad de derecho natural y sociopolítica, fundada en relaciones estables de vecindad y como una entidad autónoma en lo político, administrativo, económico, financiero e institucional. Su gobierno es ejercido con independencia de todo otro poder, de conformidad con las prescripciones de esta Constitución y de las Cartas Orgánicas Municipales o de la Ley Orgánica de Municipalidades, en su caso. Ninguna autoridad puede vulnerar la autonomía municipal consagrada en esta Constitución y en caso de normativa contradictoria prevalece la legislación del municipio en materia específicamente local”. Se regulan en el artículo 229 como recursos municipales a los provenientes de la “coparticipación de fondos nacionales”.

En el caso de Entre Ríos su constitución provincial en el artículo 231 considera que “Se asegura autonomía institucional, política, administrativa, económica y financiera a todos los municipios entrerrianos, los que ejercen sus funciones con independencia de todo otro poder. Los municipios con más de diez mil habitantes podrán dictar sus propias cartas orgánicas”, agregándole en el artículo 244 que “Los

*municipios ejercerán de modo exclusivo su facultad de imposición respecto a personas, cosas o actividades sujetas a su jurisdicción, respetando los principios de la tributación y la armonización con los regímenes impositivos provincial y federal".*

Además en Formosa, no se menciona en el régimen municipal la autonomía sino que en el artículo 177 se indica que *"El Régimen Municipal de la Provincia será organizado de manera que todo centro poblado tenga representantes de sus intereses en las municipalidades o comisiones de fomento, cuya creación tendrá por base la densidad de la población respectiva que para unas y otras determina esta Constitución".* Agregando en el artículo 181 como recursos propios de naturaleza tributaria del municipio: *"1) El impuesto inmobiliario y gravámenes sobre tierras libres de mejoras. 2) Las tasas por utilización superficial, aérea o subterránea de la vía pública o espacios de jurisdicción del municipio. 3) Las contribuciones por mejoras provenientes de obras municipales. 5) La coparticipación de los impuestos que recauda la Nación o la Provincia, que el Poder Ejecutivo debe transferir en un envío mensual a período vencido, conforme la alícuota que fije la ley".*

Terminando con las provincias del litoral en Santa Fe la Constitución en la Sección Séptima establece en un Capítulo Único el Régimen Municipal, en donde tampoco se menciona la palabra autonomía, y se indica que son organizados por ley (art. 107) y se agrega que *"... pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción. Tienen, asimismo, participación en gravámenes directos o indirectos que recaude la Provincia, con un mínimo del cincuenta por ciento del producido del impuesto inmobiliario, de acuerdo con un régimen especial que asegure entre todos ellos una distribución proporcional, simultánea e inmediata".*

En el caso de la provincia de Misiones dispone la autonomía municipal en los siguientes términos en su artículo 161: *"El municipio gozará de autonomía política, administrativa y financiera, ejerciendo sus funciones con independencia de todo otro poder".*

En las provincias del sur de nuestro país se nota una clara tendencia a reconocer con claridad la autonomía municipal plena, incluyendo los temas financieros y de recursos.

En la Provincia de Santa Cruz indica en el artículo 141: *"Esta Constitución reconoce autonomía política, administrativa, económica y financiera a todos los municipios. Aquellos que dicten su Carta Orgánica Municipal, gozarán además de autonomía institucional. La autonomía municipal que aquí se reconoce no podrá ser limitada por ley ni autoridad alguna".*

Respecto a la Provincia del Chubut en el artículo 225 dispone que: *"Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad natural, célula originaria y fundamental de la organización política e institucional de la sociedad fundada en la convivencia. Asegura el régimen municipal basado en su autonomía política, administrativa y económica. Aquellos que dictan su propia Carta Orgánica municipal gozan además de la autonomía institucional. La Provincia no puede vulnerar la autonomía municipal consagrada en esta Constitución y, en caso de superposición normativa contradictoria inferior a la Constitución, prevalece la legislación del Municipio en materia específicamente comunal".* Agregando en el artículo 230 que *"El tesoro municipal está compuesto por: .... 2. Los impuestos y demás tributos necesarios para el cumplimiento de los fines y actividades propias. Pueden ser progresivos, abarcar los inmuebles libres de mejora y tener finalidad determinada en los casos previstos por ordenanza especial".*

En el caso de la Provincia de Río Negro la autonomía se reconoce en el artículo 225: *“Los municipios son independientes de todo otro poder en el ejercicio de sus funciones gozan de autonomía política, administrativa y financiera con arreglo a las prescripciones de esta Constitución”*. Agregando el artículo 233: *“Es de competencia de las municipalidades y comisiones de fomento ... 3. Establecer impuestos, tasas, contribuciones y percibirlos”*.

En el caso de la Constitución de la Provincia de Tierra del Fuego indica en el Título II del Régimen Municipal en el artículo 169: *“... Asegura el régimen municipal basado en la autonomía política, administrativa y económico financiera de las comunidades. Aquellos municipios a los cuales se reconoce autonomía institucional podrán establecer su propio orden normativo mediante el dictado de cartas orgánicas, gobernantes conforme al mismo y con arreglo a esta Constitución”*. En el artículo 173 se agrega que: *“La Provincia reconoce a los municipios y las comunas las siguientes competencias: 4) Establecer, recaudar y administrar sus recursos económico financieros”*.

De la Constitución de la Provincia de Neuquén se puede afirmar que el régimen municipal tiene una clara defensa de la autonomía municipal al establecer el artículo 271: *“Los municipios son autónomos en el ejercicio de sus funciones y sus resoluciones —dentro de la esfera de sus facultades— no pueden ser revocadas por otra autoridad”*. Agregando el artículo 273 inciso b) dentro de sus atribuciones la de *“crear recursos permanentes o transitorios estableciendo impuestos, tasas o contribuciones de mejoras cuyas cuotas se fijarán equitativa, proporcional y progresivamente, de acuerdo con la finalidad perseguida y con el valor o el mayor valor de los bienes o de sus rentas. La facultad de imposición es exclusiva*

*respecto de personas, cosas o formas de actividad lucrativa sujetas a jurisdicción esencialmente municipal, y concurrente con la del fisco provincial o nacional cuando no fueran incompatibles ...”*. Se confirman como recursos propios de los municipios en el artículo 290 *“El impuesto a la propiedad inmobiliaria ...”* (inciso a), *“los servicios retributivos, tasas y patentes”* (inciso b) y en el inciso d) *“La contribución por mejoras en relación con la valorización del inmueble como consecuencia de una obra pública municipal”*.

Algunas reflexiones para ayudar en el análisis de las Constituciones analizadas.

En resumen, del análisis de las constituciones provinciales se puede concluir que se reconoce una clara autonomía municipal en las Provincias del sur de nuestro país, incluyendo la creación y gestión de sus recursos tributarios (siendo el caso de Neuquén, Chubut, Río Negro, y Santa Cruz, Tierra del Fuego).

En el caso de las provincias del Norte también hay una clara postura hacia la reafirmación de la autonomía municipal, incluso como en el caso de la Provincia de Catamarca mencionando los recursos tributarios que pueden cobrar. También el caso de La Rioja en donde esa autonomía municipal no puede ser limitada *“por ley ni autoridad alguna”*. En muchas de esas constituciones se mencionan como integrantes del tesoro municipal a los ingresos por coparticipación que reciben de las provincias, con lo cual deben observar, sin dudas, las obligaciones emergentes de la ley de coparticipación federal de impuestos. Tal el caso de la Provincia de Salta, en donde en el artículo 175 dentro de los recursos municipales se menciona *“7) La coparticipación en los impuestos que recaude la Nación o la Provincia con las alícuotas que fije la ley”*. Siendo también el caso de la Provincia de Santiago del Estero en donde el artículo 221 menciona en su

inciso 1) entre los recursos municipales a los “fondos provenientes de la coparticipación federal y provincial”.

Las provincias de la Región Pampeana, tienen en sus constituciones una restricción o una autonomía más reglada, en donde se destaca la Provincia de Buenos Aires por no mencionar la palabra autonomía, pese a que desde ya está en la Constitución Nacional pero sí destacar que su poder tributario encuentra un límite en los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal como se dice con claridad en la Constitución de la Provincia de Córdoba<sup>2</sup>.

#### **V. El derecho intrafederal tributario como límite del poder tributario municipal**

Finalmente, cabe detenernos en un límite del poder fiscal municipal, surgiendo del fallo que dio origen al comentario, que se denomina el *derecho intrafederal tributario* que se encuentra plasmado en el Convenio Multilateral y la Ley de Coparticipación 23.548, en donde en particular surge que las tasas que se cobren deben ser retributivas de servicios efectivamente prestados.

Muchas de las constituciones analizadas mencionan estos límites en forma expresa como el caso de la de la Provincia de Tucumán que se transcribió anteriormente.

Sobre este tema cabe agregar que, pese a que en mi opinión es un tema federal, la CSJN hace tiempo ha sostenido que la inobservancia de una provincia o un municipio a esos dos regímenes de coordinación, forma parte del derecho público local, debiendo iniciar los reclamos

en instancia provincial y llegar a la CSJN por recurso extraordinario de darse todos los requisitos<sup>3</sup>.

#### **VI. Algunos comentarios de cierre y para aportar al debate**

El fallo que originó estas líneas, es muy interesante por la doctrina en temas municipales y el alcance de las potestades tributarias y su autonomía.

Más allá de las particularidades del caso concreto, en donde se hace lugar a la queja y ordena se dicte una nueva sentencia por los defectos de fundamentación de la sentencia, en especial por las afirmaciones “dogmáticas” o “superficiales” en particular si el TEM respeta el *derecho intrafederal tributario* en el caso la ley de coparticipación 23.548 y la ley 23.966 de impuesto a los combustibles líquidos, hay toda una doctrina jurisprudencial de la CSJN para tener en cuenta para otros casos o para desarrollar en los cursos de las facultades para darle adecuada difusión a su contenido actual.

De tal manera, el fallo trae importantes *líneas directrices* del poder tributario municipal indicando que es una facultad originaria que surge de la Constitución Nacional, con la necesidad de contar con el *derecho a los medios* y como límites el “Estado de Derecho”, —en palabras de José Osvaldo Casás sería el “Estatuto Constitucional del Contribuyente”—, los límites del *sistema de organización institucional* y, en particular el *derecho intrafederal tributario* plasmado en instrumentos como el Convenio Multilateral o la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Agregando al debate —haciendo referencia al título de la obra en donde se

---

<sup>2</sup> Cabe tener en cuenta que muchas de las constituciones provinciales analizadas son anteriores a la reforma constitucional de 1994.

---

<sup>3</sup> CSJN, Fallos: 332:1007.

publica esta colaboración— que a mi entender es fundamental el dictado de una nueva ley de coparticipación federal de impuestos que le den a los municipios los recursos que necesitan para cumplir con sus fines y funciones, como lo había ideado el convencional constituyente en 1994 en la última reforma de la Constitución Nacional<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Cabe recordar que la cláusula transitoria sexta indicó que *“Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación...”*.

## IMPACTO DE LA LEY 14.386 EN LAS VÍAS DEFENSIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES SANTAFESINOS FRENTE A TASAS MUNICIPALES LLAMADAS “TASA GENERAL DE INMUEBLES RURALES O URBANOS”

Gabriela I. Tozzini y Guido A. Corsalini

### I. Introducción

En el presente trabajo nos proponemos analizar el impacto que la ley impositiva anual 14.386<sup>1</sup>, sancionada el 19/12/2024 para fijar la política tributaria de la provincia para el período fiscal 2025, genera en los derechos y posibilidades defensivas de los contribuyentes en el ámbito municipal y comunal.

Particularmente, analizamos en este trabajo la incidencia de la modificación que esta ley ha introducido al Código Tributario Municipal modelo (anexo ley 8173), respecto a la tasa general de inmuebles, modificación *a priori* sustantiva, pero con importante repercusión en las vías procesales disponibles para la defensa de los contribuyentes.

Intentaremos graficar aquí las dificultades que el contribuyente santafesino afronta para acceder a una herramienta procesal tan indispensable como la acción declarativa de inconstitucionalidad, para luego señalar que la modificación aludida no hace más que dificultar aún más dicha posibilidad.

Este trabajo abrevia fundamentalmente en fuentes jurisprudenciales y doctrinarias locales, a fin de dar cuenta del estado de la cuestión en nuestra Provincia, donde mucho distan las instituciones jurídicas de garantizar los estándares de tutela efectiva conforme al ordenamiento nacional e incluso interamericano<sup>2</sup>.

En un tiempo en el que la Provincia de Santa Fe atraviesa un proceso de Reforma Constitucional en la que temas tan trascendentes como la autonomía municipal, los recursos municipales, y los principios tributarios se encuentran en debate, con este trabajo auguramos porque la nueva constitución santafesina sea el reflejo de la mejor tradición jurídica de este suelo, aportando seguridad jurídica y razonabilidad para el desarrollo, y mayores y más eficaces herramientas para la tutela y protección de los derechos de los ciudadanos.

### II. Breves consideraciones sobre el poder tributario local, la ley 8173, y la tasa general de inmuebles

Para comenzar, consideramos importante detenernos un momento en la fisonomía del poder tributario de los municipios y comunas santafesinos<sup>3</sup>, como modo de contextualizar el objeto central de este trabajo, advirtiendo, en primer lugar, que se trata de un poder derivado de tercer orden.

Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar la actual redacción del art. 123 de la Constitución Nacional en la causa “Intendente de la Municipalidad de Castelli”<sup>4</sup>, donde explicó

<sup>3</sup> En la actualidad, la Constitución provincial (arts. 106 y 107) reconoce dos estructuras orgánicas para las comunidades locales: las de menos de diez mil habitantes se organizan como “comunas”, en torno a un único órgano que es la comisión comunal, en tanto que las de más de diez mil habitantes se organizan como “municipios”, poseyendo un órgano ejecutivo y otro legislativo diferenciados.

<sup>4</sup> CSJN, Fallos: 345:22.

<sup>1</sup> B.O.P. 30/12/2024.

<sup>2</sup> Para un análisis exhaustivo de los estándares de tutela judicial efectiva en materia tributaria: Tozzini, Gabriela I., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, CABA, Ad-Hoc, 2023.

que: “el mencionado artículo 123 de la Constitución Nacional refiere a ‘contenidos’ y ‘alcances’ de la autonomía. Los primeros son taxativos y comprenden los órdenes institucional, político, administrativo, económico y financiero; los alcances refieren a la delimitación del perímetro de aquellos, es decir, al quantum de sus atribuciones en relación con los cinco contenidos citados, definibles por las constituciones provinciales y demás normas de derecho público interno. Los alcances de cada contenido deben reflejar la heterogeneidad ínsita en todo régimen federal y por tanto cada provincia, en el ejercicio de su ‘margen de apreciación local’, debe ser quien defina el standard jurídico conforme a su específica e intransferible realidad (arg. Fallos: 343:580, voto de los jueces Maqueda y Rosatti; Fallos: 344:1151)”. En la misma línea, expresó en “Municipalidad de la Ciudad Capital”<sup>5</sup> que: “el margen de acción provincial en materia municipal (la definición de los alcances de los contenidos de la autonomía, en los términos del artículo 123 de la Ley Fundamental) es amplio –pues la realidad local de las distintas jurisdicciones provinciales es disímil y son ellas las que deben ponderarlo–, pero ese ámbito de maniobra debe ser ejercido siguiendo el criterio de lealtad y buena fe federal, a los que esta Corte ha adherido expresamente antes de ahora (‘La Pampa, Provincia de’, Fallos: 340:1695), otorgando ‘el mayor grado posible de atribuciones municipales’ (‘Shi, Jinchui’, Fallos: 344:1151, voto conjunto de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 8º)”.

En Santa Fe, la Constitución provincial<sup>6</sup> se ocupa del régimen municipal —en cuanto

aquí importa— en su Sección Séptima, en los arts. 106 y 107. El primero, dispone que: “Todo núcleo de población que constituya una comunidad con vida propia gobierna por sí mismo sus intereses locales con arreglo a las disposiciones de esta Constitución y de las leyes que se sancionen”. El segundo, por su parte, aclara que el régimen municipal es organizado por la ley sobre las bases que la propia norma detalla, reconociendo, en su segundo párrafo, el poder tributario municipal para: “crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción”. Como corolario de ello, el art. 55, inc. 5º enumera como atribución de la Legislatura: “organizar el régimen municipal y comunal, según las bases establecidas por esta Constitución”.

En lo que a materia tributaria refiere, la Legislatura organizó el régimen municipal y comunal con el dictado de la ley 8173, que estableció la obligación para los municipios y comunas santafesinos de adoptar el “Código Tributario Municipal” (CTM) que constituye su anexo (art. 1º), o bien, de adecuar los entonces vigentes a su texto (art. 2º). La jurisprudencia local tiene dicho que esta ley: “respondió a la inquietud de ambos poderes provinciales –Legislativo y Ejecutivo– de establecer a nivel provincial un patrón mínimo y básico, a modo de standard o Modelo de Código Tributario Municipal, al que debían adecuarse todas sus Municipalidades y Comunas”<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> CSJN, Fallos: 345:61.

<sup>6</sup> Al menos este es el panorama actual, puesto que se encuentra en curso en la provincia un proceso de reforma de la Constitución, que tiene entre sus temas centrales, la modificación del régimen municipal (ver ley de necesidad de reforma parcial 14.384).

---

<sup>7</sup> Cám. Cont. Adm. nº 2, “Neumáticos Goodyear SRL c/ Municipalidad de Las Rosas s/ RCA”, 07/05/2015, A. y S. T. 45, p. 405.

En otras oportunidades<sup>8</sup> nos hemos referido al alcance de la naturaleza vinculante de esta norma, pudiendo concluir que es mayor respecto de los tributos e institutos que se encuentran expresamente regulados en el CTM, que de los que no están expresamente contemplados, y son creados y regulados por ordenanzas locales. Baste recordar aquí lo dicho en la causa “Telecom Personal S.A.”<sup>9</sup>, donde la Cámara de lo Contencioso Administrativo nº 2 convalidó la “tasa de inspección de estructuras soporte de antenas” creada por un municipio sin contar con previsión en el CTM. Para así resolver, señaló que: “la ley 8173 no significó que los Municipios debieran igualar o reproducir *ad pedem litterae* lo prescripto por ella con una copia exacta de los tributos allí diseñados”, aunque advirtió: “desde luego, no pueden dictar normativas que resulten inconciliables con las prescripciones de la ley 8173”, y concluyó: “las prescripciones de la Ordenanza de Roldán no traspasan los límites que el Municipio tiene impuestos en tanto se corresponden con atribuciones inherentes a los municipios, y siempre que, por principio general, responda a servicios efectivamente prestados”.

En este estado de cosas, el CTM destina el Capítulo I de su Parte Especial (arts. 68 a 75 ter) a regular la tasa general de inmuebles, que constituye una típica tasa retributiva de servicios sobre la propiedad inmueble. Así, su art. 68 establece que: “La Tasa general

de Inmuebles es la contraprestación pecuniaria que anualmente debe efectuarse al Municipio por la prestación de los servicios de asistencia pública, alumbrado, barrido, riego, recolección de residuos, arreglo de calles y caminos rurales y conservación de plazas, paseos, red vial municipal, desagües, alcantarillas, realización y conservación de las obras públicas necesarias para la prestación de servicios municipales y los servicios complementarios y conexos que se presten a la propiedad inmobiliaria”. Asimismo, el art. 71 habilita que la ordenanza tributaria local establezca la división de los inmuebles en urbanos, suburbanos y rurales, pudiendo fijarse categorías dentro de cada división; existe aquí un aspecto expresamente librado a la regulación local.

Lo que no había quedado librado a la regulación local era la cuantificación del tributo, puesto que el art. 72 del CTM expresaba: “El monto de esta tasa se establecerá en base a las alícuotas que fije la Ordenanza Impositiva aplicadas sobre la valuación fiscal que la Provincia asigne a dichos inmuebles para la percepción del Impuesto Inmobiliario. En la fijación de alícuotas aquélla diferenciará los tratamientos aplicables a los inmuebles urbanos de los rurales, como asimismo las distintas categorías que se establezcan para cada caso. En todos los supuestos se tendrán en cuenta los servicios prestados”. De este modo, se establecía una modalidad de tributo “ad valorem”, requiriendo su determinación de la articulación de dos elementos: la alícuota, a ser determinada por la ordenanza tributaria local, y la base imponible, establecida expresamente por la norma, en la valuación fiscal del inmueble asignada por la provincia para el cálculo del impuesto inmobiliario.

Pese a la claridad que exponía la norma, este fue uno de los puntos más conflictivos de la regulación de la tasa general de inmuebles, puesto que las normas locales en general se apartan de esta metodología,

<sup>8</sup> Tozzini, Gabriela I. y Corsalini, Guido A., “Aspectos controvertidos de las tasas municipales en la Provincia de Santa Fe”, en *Debates de derecho tributario y financiero: tributación local*, nº 2, Año II, Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, junio de 2022, pág. 116; y Corsalini, Guido A., “La exigencia de publicación oficial de ordenanzas municipales en la provincia de Santa Fe: un análisis desde la óptica tributaria”, en *Ius in fieri DDA*, julio 2022, [www.iusinfieri.com.ar](http://www.iusinfieri.com.ar).

<sup>9</sup> CCA 2, “Telecom Personal SA c/ Municipalidad de Roldán s/ RCA”, sentencia nº 191 del 09/05/2019.

convirtiendo a la tasa en un tributo de base específica, al tomar como parámetro la cantidad de metros cuadrados o hectáreas de los inmuebles, para luego multiplicarla sobre algún valor puntual predefinido (p. ej. un valor unitario del metro o hectárea según la zona) o algún valor de referencia (p. ej. el precio de venta al público del litro de gasoil). Esta metodología se ha empleado especialmente para la determinación del tributo en inmuebles rurales, configurando la denominada “tasa por hectárea”; tributo generador de sumas millonarias, y de alta litigiosidad en la provincia.

Esta práctica planteaba una clara contradicción entre el texto del art. 72 del CTM, que sólo dejaba librada a la regulación local la determinación de la alícuota a aplicar para la determinación de la tasa, y la forma de determinación adoptada, que implicaba un cambio metodológico completo; contradicción que recibió tratamiento en la jurisprudencia local.

### III. La doctrina “Laborde”

El problema planteado recibió tratamiento en la señera causa “Laborde, María Raquel”<sup>10</sup>, en la que, en el marco de una demanda *mere* declarativa de inconstitucionalidad, la Sala Segunda de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial de Rosario declaró la inconstitucionalidad de las ordenanzas tributarias de la Municipalidad de Funes en lo que a base imponible de la tasa general de inmuebles refería (las normas establecían un mecanismo de cálculo de monto fijo por metros cuadrados del inmueble), disponiendo que correspondía liquidarse el tributo en función de las pautas establecidas por la ley 8173.

Para así resolver, la Sala explicó que la ley 8173 se constituía en la ley marco a la cual debían adecuar su normativa impositiva las

municipalidades y comunas provinciales, y que, si bien frente a ello la demandada pretendía sobreponer su autonomía, resultaba claro que ésta, aun cuando pudiera ser generosamente interpretada, había sido claramente reglamentada por una norma específica (la ley 8173), que no era contraria a las prescripciones de la ley orgánica, sino antes bien, reglamentaria de las disposiciones de ésta y compatible con dicho cuerpo normativo.

Esta sentencia fue posteriormente ratificada por la Corte Suprema de Justicia de la provincia<sup>11</sup>, adscribiendo a que no se puede “*convalidar en términos constitucionales la invasión de atribuciones que siguen siendo materia que deben definir las provincias –por Constitución y por ley–*”.

Resulta importante destacar que en la ampliación de fundamentos del ministro Falistocco, se pone de manifiesto que el apartamiento local de las disposiciones del CTM configuraba una violación al principio de jerarquía normativa, y, por tanto, un apartamiento del art. 31 de la Constitución Nacional.

El criterio sustancial fue seguido por las cámaras de lo contencioso administrativo de la provincia en el marco de procesos en los que se efectuaban múltiples planteos —propios de esa competencia— a la regulación local de la tasa general de inmuebles.

En la causa “Bonazzola”<sup>12</sup>, la Cámara de lo Contencioso Administrativo n° 1, en el marco de un recurso contencioso administrativo en el que se efectuaban múltiples cuestionamientos a la tasa general de inmuebles exigida por la Comuna de San José del Rincón, hizo lugar al planteo referido al apartamiento del CTM respecto al mecanismo de cálculo de esta. El Tribunal explicó: “... las ordenanzas

---

<sup>10</sup> Cám. Apel. Civ. y Com. Ros., Sala II, “Laborde, María Raquel”, sentencia del 14/12/2010.

<sup>11</sup> CSJSF, “Laborde, María Raquel”, sentencia del 11/06/2013, A. y S. T. 250, pág. 406.

<sup>12</sup> Cám. Cont. Adm. n° 1, “Bonazzola”, sentencia del 29/10/2013, A. y S. T. 35, pág. 186.

*impugnadas establecen un mecanismo de valuación de los inmuebles, específicamente de los terrenos, consistente en la determinación de valores básicos por cada metro cuadrado del terreno según la zona de ubicación de los mismos. Según consta a foja 21 de autos, el valor del terreno propiedad del recurrente arroja una suma de \$124.516,69, resultante de multiplicar la superficie del terreno –15.564.587 mts.– por el valor del metro cuadrado, establecido en 0,01, por un coeficiente de 0,8 –en razón de su extensión–. Lo cierto es que el modo que la Administración comunal determina la valuación del terreno a los fines de la tasa general de inmuebles no se compadece con lo establecido por el artículo 72 de la ley 8173. En efecto, dicha norma establece la base imponible a la que deben sujetarse las respectivas ordenanzas impositivas, en el sentido que el monto de la tasa general de inmuebles ‘se establecerá en base a las alícuotas que fije la ordenanza impositiva aplicadas sobre la valuación fiscal que la Provincia asigne a dichos inmuebles para la percepción del Impuesto Inmobiliario’, concluyendo que: “... las normas impugnadas contrarían los principios de legalidad e igualdad, al establecer pautas de valuación del inmueble en franca violación a lo establecido por la legislación provincial al respecto”.*

En igual sentido resolvió la Cámara de lo Contencioso Administrativo nº 2 en la causa “Gómez”<sup>13</sup>, donde entre los múltiples planteos que la actora realizaba contra la tasa general de inmuebles exigida por la Municipalidad de Granadero Baigorria, se encontraba la vulneración del principio de legalidad por apartamiento de lo establecido en la ley 8173.

En dicha oportunidad, la Cámara rosarina expuso que: “... atento al principio de legalidad de la tributación vigente en materia tributaria, cabe señalar que la

*simple confrontación del régimen normativo establecido para la Tasa General de Inmuebles en la ley 8173 con las disposiciones de la Ordenanza Tributaria impugnada N° 4276/10 permite comprobar que esta normativa terciaria ha incurrido en un claro y manifiesto apartamiento de las disposiciones de la ley citada, norma de superior jerarquía a la que la Municipalidad accionada imperativamente debía adecuar sus Ordenanzas Impositivas en lo que refiere a la base imponible y a la alícuota a aplicar sobre la misma a los fines de determinar el monto de la Tasa General de Inmuebles”. Seguidamente, el Tribunal detalló que: “... concretamente los recurrentes aludieron a la vulneración del principio de legalidad de la tributación previsto en el art. 72 de la ley 8173 que dispone que el monto de la Tasa General de Inmuebles se establecerá en base a las alícuotas que fije la Ordenanza Impositiva aplicadas sobre la valuación fiscal que la Provincia asigne a los inmuebles para percepción del Impuesto Inmobiliario, pudiéndose verificar que la ilegitimidad acusada por falta de correspondencia a la ley se encuentra plasmada en el art. 8 de la Ordenanza N° 4276/10, con razón que per se estableció parámetros distintos para la Zona Urbana (...) calculados por metro lineal de la medida del frente del inmueble de que se trate para determinar el monto de la Tasa General de Inmuebles”. Criterio previamente sostenido por el Tribunal en “La Segunda Cooperativa de Seguros LTDA”<sup>14</sup> y “Sancor Cooperativa de Seguros LTDA”<sup>15</sup>.*

En efecto, derivan de la doctrina “Laborde” dos cuestiones centrales: la primera, que el apartamiento del mecanismo de cálculo para la cuantificación de la tasa general de

<sup>13</sup> Cám. Cont. Adm. nº 2, “Gómez”, sentencia del 09/02/2018, Expte. 94/11, resol. nº 13.

<sup>14</sup> Cám. Cont. Adm. nº 2, “La Segunda Cooperativa Ltda. de Seguros Generales c/ Municipalidad de Firmat s/ RCA”, 29/08/2013 (ratificado por la CSJSF en fecha 29/07/14 -A. y S. T. 258, p. 41-).

<sup>15</sup> Cám. Cont. Adm. nº 2, “Sancor Cooperativa de Seguros Ltda. c/ Municipalidad de Firmat s/ RCA”, sentencia del 11/08/2011.

inmuebles previsto en el CTM configura, por un lado, la violación del principio constitucional de reserva de ley y, por otro, la violación del principio de jerarquía normativa; la segunda, que, al existir un agravio primordialmente constitucional, se encontraría habilitada la posibilidad de recurrir a la justicia ordinaria, que admite mayores posibilidades defensivas para el contribuyente que el vetusto contencioso administrativo santafesino, tal como veremos.

#### **IV. Consideraciones sobre la acción declarativa de inconstitucionalidad como vía de tutela en materia tributaria en Santa Fe**

Las cuestiones señaladas como conclusión del punto anterior revisten gran relevancia para el tema en análisis, puesto que la doctrina de la causa “Laborde” abrió un pasadizo en el diseño procesal santafesino, que permite la utilización de la acción declarativa de inconstitucionalidad como mecanismos de tutela en materia tributaria, situación que, por ilógico que suene, no es frecuente en el ámbito local.

En Santa Fe, la revisión de los actos tributarios de cualquier tipo está encomendada casi monopolícamente al contencioso administrativo<sup>16</sup>, que sólo cuenta con dos cámaras y carece de tribunales de primera instancia, lo que priva a los contribuyentes del derecho al recurso y la doble instancia. Asimismo, el acceso a ese fuero se realiza únicamente a través de un vehículo procesal: el recurso contencioso administrativo -previsto en la ley 11.330-,

---

<sup>16</sup> Nos hemos ocupado del análisis del contencioso tributario santafesino y su crítica en: Tozzini, Gabriela I. y Corsalini, Guido A., “El procedimiento determinativo de oficio, sus vías revisoras y el proceso contencioso en Santa Fe”, en Matinata, Jorge S. (dir.) y AA.VV., *Tratado de derecho tributario, procedimientos y administración tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 2021, T. II, págs. 241 y ss.

que requiere el pago previo (*solve et repete*), y, al tratarse de un proceso diseñado para la revisión de actos administrativos, su trámite muchas veces no resulta compatible con otros objetos de impugnación (p. ej. ordenanzas). A ello debe sumarse otro aspecto trascendente, como lo es la vigencia de un criterio sumamente restrictivo en materia de tutela cautelar<sup>17</sup>.

Frente a este escenario se erige la acción *mere declarativa*, que no posee una regulación específica en el ordenamiento jurídico santafesino, hallando sustento únicamente en el primer párrafo del art. 1 del código de rito, que dispone que el poder jurisdiccional: “*Deberá actuar aún en los casos que no exista una lesión actual, cuando la incertidumbre respecto de una relación jurídica, de sus modalidades o de su interpretación cause un perjuicio a quien tenga interés legítimo en hacerla cesar*”.

Esta previsión tan amplia se ha señalado como positiva, advirtiendo la doctrina<sup>18</sup> que, por ejemplo, a diferencia del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, aquí no se asigna naturaleza subsidiaria a esta acción.

A ello cabe agregar que desde su admisión en la materia por vía jurisprudencial en la causa “Santiago del Estero”<sup>19</sup>, y su consolidación en el difundido precedente “Newland”<sup>20</sup> (donde además se descartó la exigencia del previo pago<sup>21</sup>), la

---

<sup>17</sup> Para un análisis de este punto, véase: *Ibidem*, pp. 255 y ss.

<sup>18</sup> Sagüés, Néstor P. y Serra, María Mercedes, *Derecho procesal constitucional de la Provincia de Santa Fe*, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 1998, pp. 14/15; y Peyrano, Jorge W. (dir.) & AA.VV., *Explicaciones del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Santa Fe*, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2016, T. I, pág. 15.

<sup>19</sup> CSJN, Fallos: 307:1379.

<sup>20</sup> CSJN, Fallos: 310:606.

<sup>21</sup> El Máximo Tribunal explicó que la regla *solve et repete* no obsta a la admisibilidad de la acción meramente declarativa, cuando concurren sus presupuestos, en especial el estado de incertidumbre respecto de los alcances de la

acción declarativa de inconstitucionalidad ha desempeñado un rol cada vez más protagónico en materia tributaria hasta convertirse —en la actualidad— en la principal herramienta procesal para la tutela de los derechos de contribuyentes y responsables.

Tal centralidad no es casual, y halla explicación en el hecho de que el poder tributario es un poder de base constitucional, por lo que su ejercicio sólo puede considerarse válido en la medida en que se realice dentro de los límites constitucionales; o, desde otra perspectiva, su cuestionamiento sólo puede realizarse con sustento en la transgresión de dichos límites. Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Hermitage S.A.”<sup>22</sup>, al explicar que: *“escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (...) Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (...) En consecuencia, aquellos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales”*.

En efecto, el control de constitucionalidad por vía de acción deviene esencial para la defensa de los derechos de los ciudadanos

que se vean afectados o amenazados por el ejercicio del poder tributario, resultando la acción declarativa el principal artefacto procesal para su articulación.

Sin embargo, en general la jurisprudencia local ha vedado ese camino en materia tributaria, al entender que las pretensiones meramente-declarativas deben tramitar por la vía contencioso-administrativa —lo que las sujeta a las restricciones que hemos señalado—.

Así, en la causa señera “Andreoli, José María y otros”<sup>23</sup>, el Máximo Tribunal provincial explicó que: *“el conocimiento de pretensiones declarativas no es extraño al proceso específicamente contencioso administrativo, en particular respecto a los supuestos de invocación de intereses legítimos: no lo era en el ámbito de la ley 4106 —cuyo artículo 73 limitaba la sentencia en el recurso de ilegitimidad a la declaración de nulidad o ilegalidad del acto—, ni lo es en el ámbito de la 11.330 —que admite, pero no obliga, el ejercicio de una pretensión de condena—. Y más concretamente respecto de pretensiones declarativas de certeza, tampoco puede decirse que el proceso contencioso administrativo sea por completo extraño, siendo que la ley 11.330 (art. 1) —al igual que la 4106 (art. 23)— remite, en cuanto fueren aplicables a la materia, al C.P.C.C., en cuyo artículo 1 la mayoría de los accionantes sustentan la instancia ejercida”*.

En esta línea, en “Cámara de Agentes Oficiales de Loterías, Prode y Quiniela 2da. Circunscripción”<sup>24</sup> la Corte local precisó: *“que las Cámaras de lo Contencioso*

---

relación jurídica concreta y del interés suficiente en el accionante, pues la exigencia del cumplimiento previo de lo que constituye el objeto de la discusión, implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial que, tiende a dilucidar el estado o de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y éste último.

<sup>22</sup> CSJN, Fallos: 333:993.

---

<sup>23</sup> CSJSF, “Andreoli, José María y otros y sus acumulados c/ Provincia de Santa Fe y Caja de Jubilaciones y Pensiones -acción mere declarativa de inconstitucionalidad- s/ Avocación”, sentencia del 23/05/2000, A. y S. T. 163, pág. 071.

<sup>24</sup> CSJSF, “Cámara de Agentes Oficiales de Loterías, Prode y Quiniela 2da. Circunscripción c/ Caja de Asistencia Social de la provincia de Santa Fe -acción mere declarativa- s/ Competencia”, sentencia del 22/12/2004, A. y S. T. 203, pág. 491.

*Administrativo no sean competentes para entender originariamente de acciones no sería óbice para concluir en que el caso igualmente puede ser subsumido en la ley 11.330, porque así resolverlo no implica que se declarase su competencia para entender genéricamente de ‘acciones meramente declarativas’, sino, y según los casos, justificar la solución que más se adecue a las particularidades que se presenten en la causa”.*

En esta causa, el Tribunal también aclaró que: “las Cámaras de lo Contencioso Administrativo ejercen su competencia exclusivamente en los casos y modos establecidos en la ley 11.330; sólo entienden de ‘recursos’, concretamente, por vía del recurso contencioso administrativo regulado en esa norma. No resultando, por lo tanto, la acción mere declarativa vía idónea para acceder a ese fuero especializado”. De allí surge, que la pretensión mere declarativa que verse sobre materia contencioso-administrativa deberá articularse bajo la forma que la ley 11.330 establece para el recurso contencioso, puesto que las cámaras especializadas no entienden en otros medios procesales.

Los fundamentos dados en este precedente fueron reiterados en “Compañía Santafesina de Tierras S.A.”<sup>25</sup> y en “Brun, José y otros”<sup>26</sup>, ambas causas tributarias.

En “Antonino Moscato e Hijos Transporte Rosario S.A.”<sup>27</sup>, donde se solicitaba la declaración de inconstitucionalidad de una norma que imponía un gravamen, la Corte

local con cita de la jurisprudencia reseñada, advirtió: “que la satisfacción de la pretensión suponga inexorablemente la declaración de inconstitucionalidad de una ley o la aplicación o no de un acto de carácter general, no desplaza la concurrencia de materia contencioso administrativa. No es otro el criterio de los innumerables precedentes en los que el Tribunal ha atendido a pretensiones y defensas que igualmente suponían el examen de la constitucionalidad de una ley administrativa en sentido lato, ello por cuanto el control de constitucionalidad de las leyes no priva a la materia de su carácter de contencioso administrativa”.

No obstante, en la causa “Aguada S.R.L.”<sup>28</sup>, la actora pretendía el cese de su estado de incertidumbre respecto de la alícuota y la base imponible a los efectos de calcular el impuesto a los ingresos brutos por la comercialización mayorista de combustibles líquidos, y planteó la acción mere declarativa ante la justicia ordinaria. Llegada la contienda de competencia a la Corte, esta entendió que la causa efectivamente correspondía al fuero civil y comercial, explicando que: “esta Corte no puede dejar de considerar si se configuran en el caso los requisitos previstos por el ordenamiento jurídico para la interposición del recurso contencioso administrativo. Y en esa línea, no surge de lo manifestado por las partes ni de la documental acompañada que la Administración haya dictado un acto particular o general que pudiera afectar en grado suficientemente concreto la situación jurídica subjetiva de Aguada S.R.L.”, y que: “no estamos en presencia de un acto administrativo, sea general o individual, que cause al recurrente una lesión directa y actual, entendiéndose por esta aquella que es producto inmediato del acto a impugnar;

---

<sup>25</sup> CSJSF, “Compañía Santafesina de Tierras S.A. c/ Municipalidad de Rosario -mere declarativa- s/ Competencia”, sentencia del 14/09/2005, A. y S. T. 209, pág. 350.

<sup>26</sup> CSJSF, “Brun, José y otros c/ Municipalidad de Rosario -mere declarativa- s/ Competencia”, sentencia del 14/09/2005, A. y S. T. 209, pág. 353.

<sup>27</sup> CSJSF, “Antonino Moscato e Hijos Transportes Rosario S.A. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Demanda mere declarativa de inconstitucionalidad (competencia)”, sentencia del 24/08/2005, A. y S. T. 209, pág. 075.

---

<sup>28</sup> CSJSF, “Aguada S.R.L. c/ API y otros -acción mere declarativa de certeza- s/ Avocación (artículo 2 Ley 11330)”, sentencia del 20/03/2012, A. y S. T. 243, pág. 471.

*si no, por el contrario, el agravio que pudiera tener la Sociedad actora es hipotético, futuro o eventual ya que no se presenta en el caso una actividad administrativa concreta que afecte negativamente la posición que en materia de Impuestos a los Ingresos Brutos posee actualmente para el Fisco provincial”.*

A ello debemos añadir que, si bien las ordenanzas locales no son actos administrativos, igualmente la jurisprudencia local ha admitido su impugnación a través del recurso contencioso administrativo<sup>29</sup>.

En efecto, considerando esta jurisprudencia, el planteo y encuadre de la pretensión *mere declarativa* en los términos del recurso contencioso administrativo de la ley 11.330 dependerá de que en el caso a dilucidar concurren o no los requisitos que esta exige para su admisibilidad, dejando un margen demasiado estrecho para su articulación por la vía ordinaria. Cabe reiterar aquí que la adopción de una u otra vía pone en juego garantías esenciales del contribuyente como la exigencia del pago previo, el agotamiento de la vía, la doble instancia con recurso ordinario, y un acceso más pleno y satisfactorio a la jurisdicción. En este sentido, la doctrina “Laborde”, favorable a la acción *mere declarativa* en supuestos similares resultaba promisorio.

Ahora bien, resta aún un atajo para formular la impugnación constitucional en la vía ordinaria: la adición de una pretensión de repetición. En efecto, el art. 125 del Código Fiscal advierte que no procederá acción de repetición ante otro fuero que el contencioso administrativo, salvo las acciones de repetición fundadas en la

inconstitucionalidad de las leyes fiscales. Esta salvedad, se complementa con el art. 5, inc. j, del código de rito provincial, que dispone: “En las demandas sobre repetición de impuestos que se funden en la invalidez de la ley que los establezca, entenderá el juez de primera instancia del lugar en que se hubiere efectuado el pago”.

Esta norma ha suscitado múltiples conflictos de competencia entre el fuero contencioso administrativo y el civil y comercial, que la Corte local ha debido dirimir, sentando como regla general, a lo largo de numerosos precedentes<sup>30</sup>, que la repetición de impuestos refiere a materia contencioso administrativa, aunque se la funde en la inconstitucionalidad de la ley, admitiéndose sólo excepcionalmente la competencia del fuero en lo civil y comercial para decidir sobre la repetición, cuando de modo principal y directo se aduzca la inconstitucionalidad de la norma que establece el tributo<sup>31</sup>.

En efecto, en autos “Gayá”<sup>32</sup> la Corte local determinó que debe existir un planteo de inconstitucionalidad para poder detraer la competencia originariamente asignada a la justicia contencioso administrativa y que, además, debe vincularse directa y exclusivamente con la norma que establece el tributo, desechando los planteos en aquellos casos en que el juicio por repetición de lo pagado se basó fundamentalmente en la falta de causa de

<sup>29</sup> Cám. Cont. Adm. n° 1: “Credifé”, 15/05/08. Cám. Cont. Adm. n° 2: “Servi Sur”, 14/03/02; “Sistema Regional de Televisión”, A. y S. T. 8, pág. 31; “Aguas Provinciales de Santa Fe S.A.”, sentencia del 21/10/08; “Pellati, Daniel”, sentencia del 23/08/11, entre otros. CSJSF: “Andreolli”, A y S. T. 163, p. 71 y “Sanitek”, A. y S. T. 183, pág. 189, entre otros.

<sup>30</sup> A fin de ahondar en detalle en el análisis de la jurisprudencia aplicable a este punto, recomendamos la obra: Algarra, Alejandra M. R., “La competencia en el contencioso administrativo santafesino”, Rosario, Zeus, 2018, págs. 77 y ss.

<sup>31</sup> Criterio sostenido en: “Prono S.A.” (A. y S. T. 71, pág. 162); “Scaner S.R.L.” (A. y S. T. 72, pág. 256); “Ordoñez y Cueto S.A.” (A. y S. T. 77, pág. 422); “La Tropa S.A.” (A. y S. T. 88, pág. 451); “Dalgas” (A. y S. T. 92, pág. 228); “Carrefour S.A.” (A. y S. T. 229, pág. 349) y, entre muchos otros.

<sup>32</sup> CSJSF, “Gayá, Andrés c/ Municipalidad de Santa Fe -demanda ordinaria- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, sentencia del 07/09/1988, A. y S. T. 72, pág. 167.

la obligación tributaria y el planteo de inconstitucionalidad se hizo en forma secundaria, basado en una inconstitucionalidad “cuantitativa” y no de índole “sustancial”.

En la causa “Supermercados Norte S.A.”<sup>33</sup>, el Tribunal sostuvo la competencia ordinaria, al considerar que en el caso: *“la repetición se funda directa y exclusivamente en la inconstitucionalidad de las ordenanzas en base a las cuales se modificó temporalmente la situación tributaria, no estando vinculada la impugnación a ninguna acción u omisión por parte de la Administración en la aplicación de las mismas”*.

Así, sostuvo la competencia contencioso administrativa en “Girardi”<sup>34</sup>, donde señaló que: *“... la repetición no se funda directa y exclusivamente en inconstitucionalidad alguna, sino que los recurrentes aducen la falta de causa por la no prestación efectiva del servicio que se grava, debiendo entender en la materia los jueces en lo contencioso administrativo”*, y precisó: *“la competencia que atribuye el artículo 5 inciso j) del Código Procesal Civil y Comercial a la justicia en lo civil y comercial es de carácter excepcional y, por tanto, de interpretación restrictiva, siendo solamente procedente su intervención en esta materia cuando se impugna directamente la constitucionalidad de la norma que establece el tributo y no aspectos conexos o accesorios pero distintos del tributo en sí”*. Esto último también fue sostenido en “Argenagro S.A.”<sup>35</sup>.

Estos criterios han sido ratificados en “Casino de Rosario S.A.”<sup>36</sup>, donde el voto de la mayoría del Alto Tribunal provincial explicó que: *“si bien en el caso se alegó la inconstitucionalidad de la norma, el fundamento de lo afirmado en la demanda se basó en demostrar el impacto que la nueva alícuota produjo en la ecuación económico-financiera del contrato referido, razón por la cual corresponde entender que la competencia en el presente caso es de lo contencioso administrativo”*.

También corresponden a la competencia contencioso-administrativa el planteo de inconstitucionalidad de la norma tributaria que establece el tributo, si en conjunto no se persigue la repetición tributaria<sup>37</sup>, y cuando se plantee conjuntamente la ilegitimidad del acto que determina el tributo<sup>38</sup>.

En efecto, la doctrina judicial de la causa “Laborde”, en tanto permite centrar el cuestionamiento de la tasa general de inmuebles en sus distintas variantes en el apartamiento del CTM, encuadrándolo como una cuestión constitucional por violación de la reserva de ley y de la jerarquía normativa (art. 31 CN), abre la puerta a encauzar el planteo por la vía de la acción declarativa de inconstitucionalidad, evitando las restricciones propias de la vía contenciosa administrativa, más aun si se reclama la devolución de alguno de los períodos pagados. Esta construcción

---

<sup>33</sup> CSJSF, “Supermercados Norte S.A. c/ Municipalidad de Rosario -acción mere declarativa de inconstitucionalidad- s/ Competencia”, sentencia del 23/12/2008, A. y S. T. 229, pág. 371.

<sup>34</sup> CSJSF, “Girardi, Ángel F. y otra c/ Comuna de Maciel -recurso contencioso administrativo- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, sentencia del 15/02/2011, A. y S. T. 238, pág. 374.

<sup>35</sup> CSJSF, “Argenagro S.A. c/Provincia de Santa Fe -demanda ordinaria de repetición- s/Queja por

---

denegación de recurso de inconstitucionalidad”, sentencia del 26/05/2005, A. y S. T. 207, pág. 151.

<sup>36</sup> CSJSF, “Casino De Rosario S.A. C/Provincia de Santa Fe -demanda ordinaria- S/Recurso de inconstitucionalidad”, 08/05/2018, A. y S. T. 282, pág. 154.

<sup>37</sup> CSJSF, “INC S.A. c/Municipalidad de Venado Tuerto -declarativa de inconstitucionalidad-s/Avocación (art. 2 ley 11330)”, sentencia del 15/02/2011, A. y S. T. 238, pág. 430.

<sup>38</sup> CSJSF, “Prono S.A. c/Municipalidad de Santa Fe -repetición ordinario- s/Recurso de inconstitucionalidad”, 18/05/1988, A. y S. T. 71, pág. 162.

favorable al contribuyente se ha visto afectada por la reforma de la ley 14.386.

## V. La reforma de la ley 14.386

Entre las modificaciones habituales y algunas innovaciones coyunturales propias de una ley impositiva anual, la ley 14.386 trajo consigo una novedad poco advertida e inesperada: la modificación del art. 72 del CTM.

En efecto, el art. 92 de la mencionada ley, dispuso sustituir el art. 72 de la ley 8173 por el siguiente: *“El monto de esta tasa se establecerá en base a las alícuotas o proporción que fije la Ordenanza Impositiva aplicada sobre la valuación fiscal que la Provincia asigne a dichos inmuebles para la percepción del impuesto inmobiliario o sobre el método de determinación de la base imponible del tributo que se fije también por Ordenanza. En la fijación de alícuotas o proporciones y, en su caso, en el método de determinación de la base imponible del tributo que se fije también por Ordenanza, se diferenciarán los tratamientos aplicables a los inmuebles urbanos de los rurales, como así mismo las distintas categorías que se establezcan para cada caso. Para determinar la base imponible, los municipios y comunas podrán tomar como parámetros la superficie de los inmuebles por metro cuadrado, los metros lineales de frente, las hectáreas u otro sistema de medición que resulte razonable, de acuerdo con el tipo y ubicación del bien. En todos los supuestos se deberá ponderar prudencialmente el costo total del servicio organizado y puesto a disposición del contribuyente y se deberán respetar las garantías y derechos de los contribuyentes”*.

Como se advierte, la modificación cambia la regla de la redacción anterior, donde el mecanismo para la cuantificación del tributo estaba cerrado: alícuota sobre valuación inmobiliaria provincial. Ahora, la norma abre este mecanismo, el que sería en su totalidad configurable por la ordenanza local,

pudiendo tomar como base imponible: *“la superficie de los inmuebles por metro cuadrado, los metros lineales de frente, las hectáreas u otro sistema de medición que resulte razonable, de acuerdo con el tipo y ubicación del bien”*.

Esta habilitación normativa implica que los apartamientos de las normas locales ya no configuran un caso de violación al principio de reserva de ley o a la jerarquía normativa, puesto que es el propio CTM el que lo admite. En consecuencia, estamos ante el ocaso de la doctrina “Laborde”.

Es cierto que la norma pone condiciones: el sistema de medición debe resultar razonable de acuerdo al tipo y ubicación del bien, y debe ponderarse prudencialmente el costo del servicio organizado y puesto a disposición, respetando las garantías y derechos de los contribuyentes. Sin embargo, el análisis de cuestiones como la razonabilidad, el costo del servicio, y su prestación, suponen discusiones que —como vimos— exceden una impugnación directamente fundada en inconstitucionalidad, por lo que quedarían subsumidas en la vía contencioso-administrativa, con todo lo que —hemos visto— ello acarrea.

Párrafo aparte nos merece la fórmula utilizada “servicio organizado y puesto a disposición”, que pareciera abonar la idea de la prestación potencial, cuestión que enérgicamente rechazamos, por ser además contraria a la jurisprudencia imperante del Máximo Tribunal nacional<sup>39</sup>.

En efecto, este cambio normativo afecta al contribuyente doblemente: por un lado, convalida que los municipios y comunas establezcan cualquier tipo de parámetros

<sup>39</sup> Hemos tenido oportunidad de referirnos al punto en: Tozzini, Gabriela I. y Corsalini, Guido A., “Aspectos...”, ob. cit., y en Corsalini, Guido A., “Abandono de la efectiva prestación del servicio como requisito para la exigibilidad en las tasas: notas a una sentencia anacrónica de la Corte Suprema santafesina”, Rubinzal Culzoni Online, 2019, Cita: RC D 988/2019.

para la cuantificación de la tasa general de inmuebles; por otro, veda la posibilidad de plantear su impugnación a través de una acción ordinaria, con las mayores garantías y posibilidades que tal vía ofrece.

De este modo, los contribuyentes santafesinos han perdido una de las principales armas contra los desbordes del poder tributario local, nada más y nada menos, que ante uno de los tributos que más cuestionamientos generan, por su alta onerosidad. La susodicha modificación se ha manifestado como un verdadero obstáculo para la tutela judicial efectiva en materia tributaria más aún cuando en el único derrotero que le queda por transitar implica otro obstáculo de índole económica como es el *solve et repete*.

## VI. Conclusiones

Hemos visto que la reforma de la ley 14.386 ha contribuido, principalmente, a cerrarle caminos al contribuyente. Por un lado, ha legitimado una práctica ilegítima, como lo era regular el método de cálculo de la tasa general de inmuebles por fuera del mecanismo legalmente establecido de acuerdo a un criterio de razonabilidad; por otro, al realizar dicha legitimación, ha cerrado la puerta a una de las principales y más efectivas vías para la tutela de los derechos de los contribuyentes ante el poder fiscal.

Sin duda, este cambio normativo implica el ocaso de la doctrina “Laborde” —para los períodos posteriores a la sanción de dicha ley—, precedente que desde su formulación cosechó cuantiosas sentencias articuladas en una línea jurisprudencial robusta. No obstante, cabe destacar que este ocaso es hacia el futuro, puesto que dada la vigencia de la norma ella sólo producirá efectos a partir del período 2025, no quedando subsanada la violación de la reserva de ley o del principio de jerarquía normativa de las

ordenanzas que con anterioridad se hubieran apartado del texto del CTM.

Es esperable que con la sanción de la reforma de la nueva Constitución provincial muchos de los temas que hemos tratado deban reformularse, por ejemplo, la vigencia del CTM ante el reconocimiento expreso de la autonomía municipal en los órdenes económico y financiero, o el alcance del poder tributario municipal al precisar cuáles son sus recursos, por lo que se abre ante nosotros un escenario de incertidumbre hacia el futuro.

Sea cual sea el camino que se tome, resulta imperativo que el nuevo texto constitucional, y las leyes que en su consecuencia se dicten, evolucionen hacia un modelo en el que la tutela judicial efectiva sea el eje de la relación entre derechos y garantías, en las que el acceso a las herramientas y vías procesales sea amplio, y en el que se asegure a los contribuyentes que sus derechos serán resguardados con un estricto sentido de justicia.

## EL FALLO “ESSO”, LAS “TASAS ‘RAFFO’ DE SEGUNDA GENERACIÓN”

Gustavo Grinberg

### I. Introducción

Mucho ya se ha escrito sobre las consecuencias del esperado fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante la “CSJN”) el 2 de septiembre de 2021 en la causa “Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Quilmes s acción contenciosa administrativa”.

En la presente colaboración analizaremos las implicancias del fallo “Esso” y el desborde de las pretensiones fiscales municipales bautizadas como “tasas ‘Raffo’ de segunda generación”.

La discusión jurisprudencial relativa a la posibilidad del cobro de una “tasa sin local”, es decir, por el mero ejercicio de una actividad se resolvió en definitiva mediante el fallo de la Corte Suprema de Justicia en la causa “Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba” (Fallos 332:1503). La CSJN resolvió que la argumentación municipal, en el sentido de justificar el cobro del tributo por la prestación de un conjunto de servicios de carácter general (control del buen estado de los edificios; coordinación del transporte; ordenamiento del tránsito, regulación del estacionamiento; etc.), no satisfacía el requisito fundamental aplicable a las tasas, en cuanto su cobro debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

Ahora bien, existe una segunda versión de reclamos municipales: (i) exigencia de local habilitado y el ejercicio de múltiples actividades por distintos contribuyentes en el mismo local; (ii) regímenes de

recaudación de tasas por inspección de seguridad e higiene a contribuyentes que no tienen local habilitado en el ejido municipal; (iii) superposición de tasas por el ejercicio de actividad en el mismo ámbito municipal.

Estas nuevas pretensiones tributarias municipales y la permisión de la CSJN al acrecentamiento de la base imponible municipal nos llaman a formularnos los siguientes interrogantes:

¿El ejercicio de actividad en una jurisdicción municipal implica necesariamente el pago de la tasa de seguridad e higiene?

¿Pueden existir múltiples imposiciones municipales de la tasa de seguridad e higiene respecto de un mismo local pero sobre distintos contribuyentes?

Para responder estos interrogantes debemos analizar las características del tributo “tasa” y los requisitos para su configuración<sup>1</sup>.

### II. La doctrina del caso “Esso”. La CSJN permite a los municipios donde existe local habilitado incluir en su base imponible los ingresos atribuibles a los municipios donde no tiene local habilitado

Esso Petrolera Argentina S.R.L. promovió demanda contenciosa administrativa contra la Municipalidad de Quilmes a fin de impugnar la determinación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

<sup>1</sup> Se aclara que el término “tasa de seguridad e higiene” incluye al “Derecho de Registro e Inspección”, o la “Contribución que incide sobre actividades comerciales, industriales y servicios”, y demás denominaciones.

La compañía tenía dos estaciones de servicio en la Ciudad de Quilmes y era contribuyente del Convenio Multilateral a los fines de la tributación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Tomó como base imponible para liquidar la tasa los ingresos brutos devengados por las dos bocas de expendio que tenía en el municipio y los devengados por las ventas realizadas a terceros operadores de estaciones de servicio de su marca localizadas en la misma jurisdicción municipal.

La petrolera impugnó la pretensión municipal de incluir en la base imponible de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene los ingresos originados y devengados en otros municipios de la Provincia de Buenos Aires donde no tiene local o establecimiento habilitado, por resultar contraria al principio de territorialidad. También consideró inaplicable el artículo 35 del Convenio Multilateral y, subsidiariamente, acusó su inconstitucionalidad.

La Municipalidad de Quilmes entendió que su pretensión era legítima dado que el quantum de la tasa no superaba la base imponible atribuible a la Provincia de Buenos Aires: el tope provincial del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral. Esta norma a su entender habilitaba a los municipios donde tiene local habilitado a gravar el 100% del monto imponible atribuido al Fisco provincial. Es decir la habilitaba a tomar los ingresos atribuibles a municipios donde no tiene local habilitado.

La CSJN confirmó la sentencia de la Suprema de Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires al no encontrar objeción a que un Municipio grave todos los ingresos de la contribuyente más allá si esos ingresos se generaron en municipios donde tenga locales habilitados o no.

### III. ¿Qué es una “tasa”? Configuración del hecho imponible. Diferencia entre la especie “impuesto” y “tasa”

Para que el hecho imponible se configure deben concomitantemente estar presentes los cuatro elementos que lo componen:

(a) aspecto espacial: los hechos imponibles deben ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito territorial que establece la ley.

(b) aspecto material u objetivo: que exterioriza manifestaciones directas o indirectas de capacidad contributiva.

(c) aspecto temporal: se vincula con el carácter instantáneo o secuencial de la materia gravada.

(d) aspecto subjetivo: identifica y define al destinatario legal del tributo.

Si por ausencia de uno de sus elementos estructurales no se configura el hecho imponible, la consecuencia lógica y jurídica será la inexistencia de la obligación tributaria.

Además, tratándose de tasas debe configurarse el presupuesto de hecho por parte de la Administración Pública Municipal hacia el sujeto pasivo del tributo, es decir, la prestación de un servicio público divisible por parte de la Municipalidad. De la naturaleza del tributo se deriva que la actividad del municipio requiere de un “sustento territorial”, es decir, de un sitio donde la misma sea o pueda ser prestada. Se requiere de un lugar donde el contribuyente desarrolle las actividades descriptas por la norma y donde el municipio preste los servicios que la tasa dice retribuir.

La CSJN ha dicho que “*las contribuciones, los impuestos y las tasas no responden a un mismo hecho jurídico*” (Fallos 279:76, 302:1425, entre otros). Se debe tener en

cuenta que las especies tributarias tienen distinta naturaleza. Así como el impuesto (por ejemplo, el impuesto sobre los ingresos brutos) no requiere una actividad particularizada del Estado, las tasas —que deben retribuir servicios particularizados en el contribuyente— requieren un sustento territorial distinto del requerido por el impuesto a los ingresos brutos.

#### **IV. Base imponible sin local. Local con base imponible duplicada**

Los contribuyentes se encuentran ante dos pretensiones municipales que amplían el hecho imponible de la tasa de seguridad e higiene.

Por un lado, no importa donde tenga un local habilitado en el cual el municipio pueda prestar sus servicios. También la base imponible estará integrada por los ingresos derivados de otros municipios de la misma provincia donde ejerce actividad sin necesidad de desarrollar su tarea en un local o establecimiento.

Por otro lado, los Municipios también pretenden gravar, cuando en un mismo local varias empresas ejercen actividad, el 100% de la base imponible provincial a todos y cada uno de los contribuyentes que ejercen actividad en ese único local.

Se trata de un doble problema.

La atracción de la base imponible de los municipios donde no existe local pero se ejerce actividad, implica en la práctica que los Municipios donde sí existe local gravan finalmente la actividad desarrollada en los Municipios donde no existe local.

La duplicación de base imponible en un mismo local donde ejercen actividad distintos contribuyentes. Es decir que los Municipios por la prestación de “un servicio” pretenden atraer base imponible múltiple.

En ambos supuestos los Municipios equivocan la naturaleza jurídica de los tributos y las tasas.

Para el impuesto sobre los ingresos brutos basta el ejercicio de la actividad (que se configura, básicamente, por la obtención de ingresos y/o gastos). El impuesto no requiere para la configuración del hecho imponible la existencia de un local. Respecto de la tasa, además de la obtención de ingresos en el ejido municipal, se requiere un sustento territorial y la prestación individualizada de servicios.

Así lo explica la doctrina especializada: *“Por otro lado, a diferencia del impuesto sobre los ingresos brutos, en el que basta el ejercicio habitual de actividades para que nazca la obligación de pago, en esta tasa, además de ello, se exige que éstas se desarrollen en un establecimiento, local u oficina enclavado en el municipio, a fin de que éste pueda cumplimentar la prestación de los servicios a que la tasa se refiere”*<sup>2</sup>.

*“Es decir que el ‘sustento territorial’ que se exige para la procedencia de esta tasa, entendido en el impuesto referido como un requisito por el cual, para que el hecho imponible se configure, la actividad debe haberse desarrollado de manera efectiva, tangible, dentro del territorio que se trate, se verifica en la tasa con un énfasis mayor que en el impuesto, pues no basta la presencia física, material del sujeto, sino que es necesario que además ejerza su actividad de manera que pueda ser inspeccionada”*<sup>3</sup>.

Los servicios divisibles inexorablemente requieren un lugar físico donde estos puedan ser prestados. En este sentido, nos enseña el Dr. Casas “mal pueden cobrarse

<sup>2</sup> Llanos, Gonzalo, “La tasa por inspección de seguridad e higiene”, en Bulit Goñi, Enrique, director, en *Tasas Municipales*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007, Tomo II, p. 679.

<sup>3</sup> Llanos, Gonzalo, “La tasa por inspección de seguridad e higiene”, op. cit., p. 679.

*tasas municipales a actividades, industriales, comerciales o de servicios, en aquellas jurisdicciones en las que el contribuyente no posea un local para desplegarlas, ya que en tal caso no podrá prestarse un servicio público divisible que justifique la pretensión tributaria”<sup>4</sup>.*

Ante la ausencia del “sustento territorial”, uno de los elementos esenciales que integran el “hecho imponible” del tributo tasa, no hay contribuyente al que se le pueda exigir su pago. Claro está la imposibilidad del cobro de una tasa por el mero ejercicio de una actividad en un municipio sin la existencia de un local.

Ahora bien, el siguiente interrogante que debemos responder es si es jurídicamente posible que los municipios exijan el pago de una tasa cuando el ejercicio de esa actividad se presta en un local habilitado donde quien explota ese local paga la tasa de seguridad e higiene. Si en un mismo local distintos contribuyentes realizan actividades: ¿Cuántas tasas deben retribuir la misma prestación del servicio de contralor de la seguridad e higiene de ese local? Recordemos que la prestación del servicio es única.

Concomitantemente, también nos interrogamos qué derecho tiene un municipio de incluir como base imponible la actividad desarrollada fuera de su jurisdicción. Si se trata de una actividad desarrollada fuera de su ejido municipal, finalmente, está gravando actividad “sin local”.

## **V. La nueva generación de “pretensiones Raffo”**

Las consecuencias prácticas de la doctrina del caso “Esso” podrán derivar en la

permisión de la creación de una nueva generación de pretensiones “Raffo”.

Es clara la imposibilidad del cobro de la tasa de seguridad e higiene sin local. Pero nos enfrentamos a nuevas inteligencias fiscales a los fines de evitar la aplicación de la clara doctrina jurisprudencial de la causa “Raffo”.

Los Municipidades intentan gravar la actividad sin local mediante distintas propuestas: (i) regímenes de recaudación de tasas municipales cuyo sujetos alcanzados son proveedores extraterritoriales de sujetos localizados en el municipio<sup>5</sup>; (ii) creación de “Registro Municipal de Empresas Extra Locales”<sup>6</sup>; (iii) ejercicio de actividades en parques eólicos<sup>7</sup>; (iv) gravabilidad de actividades de promoción realizadas en locales de terceros<sup>8</sup>; (v) gravabilidad de empresas proveedoras por la existencia de un empleado que visita a los operadores logísticos<sup>9</sup>; entre muchas otras.

<sup>5</sup> La Municipalidad de Posadas estableció un régimen de recaudación del Derecho de Inspección, Registro y Servicio de Contralor por lo que sujetos que venden a contribuyentes radicados en la Municipalidad sufren retenciones del tributo municipal.

<sup>6</sup> La Municipalidad de Olavarría creó el “Registro Municipal de Empresas Extra Locales”. Las empresas extraterritoriales que se inscriban en este registro deberán pagar la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene por la sola circunstancia de vender productos en la Municipalidad.

<sup>7</sup> La Municipalidad de Puerto Madryn entiende configurado el hecho imponible de la Tasa por Habilitación, Inspección, Seguridad e Higiene y Control Ambiental cuestión aun cuando el ejercicio de la actividad comercial, industrial, profesional o de servicio no requiera de un establecimiento habilitado.

<sup>8</sup> La Municipalidad de Concordia gravar con la tasa comercial a la financiación bajo la modalidad de tarjeta de crédito realizada en locales explotados por terceros (por ejemplo supermercados).

<sup>9</sup> La Municipalidad de Rosario gravar con el Derecho de Registro e Inspección a las empresas que tienen empleados domiciliados en el Municipio.

<sup>4</sup> Casás, José O, “Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la Ley de Coparticipación Tributaria”, en *Derecho Tributario Municipal*, Buenos Aires, Ad. Hoc, 2005, p. 33.

Todas estas ingenierías tributarias tienen por único fin gravar a contribuyentes distintos del titular de local habilitado, ya sea creando regímenes de recaudación, registros de empresas extraterritoriales, gravando a quienes prestan servicios en locales de terceros o tienen empleados domiciliados en el municipio.

Todas estas pretensiones municipales, que las llamaremos “Tasas Raffo de segunda generación”, tienen la misma respuesta jurídica: la aplicación de la doctrina “Raffo” (de primera generación):

*“En estas condiciones, la demandada fundó su pretensión tributaria de la siguiente manera: ‘Que el tributo de marras se refiere a una serie de servicios que no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno. Esto se hace, ya sea controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles y, en general, organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad, entre ellas, las cumplidas por el impugnante’ (cfr. Resolución de la Dirección General de Recursos Tributarios N° 1229, del 25 de julio de 2001, fs. 314/317 de los antecedentes administrativos)”.*

*“Esta postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado*

*(bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y M.1893, L.XLII, ‘Mexicana de Aviación S.A. de CV c/Estado Nacional’, sentencia del 26 de agosto de 2008, entre otros).*

*Aplicada dicha doctrina a las constancias de autos, queda en evidencia que la pretensión fiscal de la demandada carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en el párrafo anterior, los cuales encuentran sustento en el art. 17 de la Constitución Nacional. Por este motivo, es ilegítimo el cobro de la gabela aquí tratada (Fallos: 312:1575 y sus citas)”.*

Como puede observarse, finalmente, toda esta nueva segunda generación de Tasas Raffo se resumen en una oblicua pretensión de gravar a contribuyentes que ejercen actividad o prestan servicios y no tienen el sustento territorial (al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado).

Toda esa ingeniería tributaria finalmente se reduce a la histórica pretensión de los fiscos municipales de aprehender riqueza generada en otras jurisdicciones.

#### **V.1. Posibilidad jurídica de prestar el mismo servicio en múltiples oportunidades**

Ahora bien, ¿las tasas Raffo de segunda generación cumplen con la exigencia de la CSJN relativa a la existencia de una efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente?

Como expresa Ramón Valdés Costa, la divisibilidad es la “posibilidad de que el servicio sea susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben prestaciones” y aclara que “es el elemento en el que se presentan menos

*discrepancias”. Indica que “los servicios que sirven de presupuesto de hecho a la obligación de pagar la tasa, son servicios que se prestan a personas determinadas, una o varias, lo que necesariamente implica la característica de que el servicio es divisible en unidades de uso o de consumo. Si el servicio es indivisible falta uno de los presupuestos básicos de la tasa, ya que no podrá individualizarse a la persona que lo utiliza particularmente”<sup>10</sup>.*

La Tasa retribuye los servicios de registro y control de actividades empresarias, comerciales, profesionales, científicas, industriales, de servicios y oficios y toda otra actividad que fuera ejercida a título oneroso; de preservación de salubridad, de moralidad, seguridad e higiene. El servicio particularizado o divisible en cabeza del sujeto extraterritorial no se verifica, y en su caso fue prestado en el local del sujeto ubicado en el ejido municipal.

Como señala Bulit Goñi, sin el asentamiento físico concreto y efectivo no existe prestación posible del servicio por el cual es cobrada la tasa<sup>11</sup>. La CSJN tiene una doctrina consistente respecto de la naturaleza de las tasas al expresar que “la tasa especial cuya imposición se pretende no corresponde a un servicio efectivamente prestado, por lo que su cobro desnaturaliza su concepto” (causa Hidroeléctrica Tucumán S.A. c/Tucumán, Provincia de s/acción declarativa, H 91. XXXIV, del 11 de junio de 2002, entre muchas otras).

Se ha expresado que “La jurisprudencia de la Corte Federal es moralmente obligatoria para los tribunales de grado; de otro modo, se obliga al justiciable del interior del país a

*encontrar la solución que le favorece en la Capital Federal, con la consecuente morosidad de los procedimientos, costo de la justicia, etc.”* (Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, fallo del 28 de junio de 1994, Gómez de Macía, Aerolinda A. y otra, J.A. 1995-I-551).

Paradójicamente, el federalismo fiscal mal practicado tiene como consecuencia el unitarismo jurisprudencial. En Fallos 313:1333, la CSJN sostuvo que “se hace imperiosa (...) la necesidad de asegurar la permanencia y estabilidad de las decisiones de la Corte, más allá de los cambios circunstanciales de su integración, con el objeto de mantener la fe pública en el Poder Judicial como fuente de decisiones impersonales y razonadas”.

Todos los reclamos de tasas de seguridad e higiene sin local o de múltiples imposiciones de tasas de seguridad e higiene sobre el mismo local requieren de la aplicación de una casación federal de la CSJN que limite los exabruptos y extralimitaciones tributarias locales.

## **V.2. ¿El pago de la tasa de seguridad e higiene por parte del contribuyente que tiene la habilitación satisface la pretensión fiscal?**

Como se indicó previamente, la tasa retribuye la prestación de un servicio individualizado. Ese servicio es particularizado referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

Puede entenderse que los municipios pretenden cobrar tasas de seguridad e higiene en forma múltiple pese a que presta en el mejor de los casos (o dice prestar) un mismo y único servicio individualizado. El contribuyente con “habilitación municipal” es el único sujeto pasivo de la tasa de seguridad e higiene y es quien debe abonar esta tasa como titular de la habilitación.

<sup>10</sup> Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2da. edición, 1996, p.146.

<sup>11</sup> Bulit Goñi, Enrique, “Tributación Municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene”, *Doctrina Tributaria*, N° 201, Errepar, diciembre de 1996.

Es que si la Municipalidad decidiera realizar una inspección la efectuaría sobre todo el local. Por ejemplo, en el caso de un hipermercado la inspección alcanzaría todos los metros habilitados, las salidas de emergencia, incluido los stands, las góndolas, las cajas, etc. En el caso de que existiera la promoción de una tarjeta de crédito dentro del local del hipermercado, no existiría un nuevo servicio particularizado prestado al titular de la tarjeta de crédito.

Por tal motivo no puede pretender cobrar dos veces por el mismo servicio (en caso que efectivamente lo preste).

La CSJN desestimó la pretensión de la Municipalidad de Concordia y haciendo suyo el dictamen de la Procuración General de la Nación, resolvió que *“En el sub examine surge de las constancias de autos que la demandada esgrimió, desde el inicio, el contrato de comodato que había celebrado con el Banco de la Nación Argentina, por el cual éste le cedió un espacio de su inmueble situado en Carlos Pellegrini 651 de la ciudad de Concordia, donde ubicó un escritorio desde el cual un promotor, también empleado de aquella institución financiera, brinda asistencia para afiliaciones, traspasos, tramitaciones, otorgamiento y pago de prestaciones y demás trámites (ver constancias de fs.193). Con base en ello, denunció que ningún servicio concreto e individualizado pudo serle prestado, en los términos de la asentada doctrina de Fallos: 312:1575, pues carece en el municipio de local o personal propio”*.

*“Añadió que, en caso de haberse brindado algún servicio, éste habría sido recibido por el banco, quien es el titular de la propiedad del local a inspeccionar y quien se encuentra obligado a mantener el recinto en condiciones de seguridad e higiene (fs. 75). Lo contrario, en su opinión, implicaría que, por una misma fiscalización realizada en un único local, se cobraría dos veces el mismo*

*tributo y en virtud del mismo hecho imponible (...) Más aún, cuando V.E. ha calificado de inaceptable que el Estado pretenda el cobro de tasas por la existencia de dos actuaciones diferenciadas por el fin que persiguen pero iguales en relación con la actividad material en que consisten, como sería, en el sub iudice, la comprobación de las condiciones de seguridad e higiene de idéntico local y personal (in re M.372, L.XXXIX, ‘Massalín Particulares S.A. c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad’, sentencia del 21 de marzo de 2006)”*.

*“Desde esta perspectiva y a mayor abundamiento, no escapa a mi análisis que el Municipio no ha alegado, ni mucho menos demostrado, haber dividido el pago de la tasa correspondiente a los servicios brindados al inmueble y al personal del Banco de la Nación entre éste y la aquí ejecutada, en función de las prestaciones concretas e individualizadas que afirma haber efectuado a cada uno de ellos, ni tampoco haber devuelto la gabela percibida en exceso de la entidad financiera en pago por los servicios prestados a la accionada o, a todo evento, haber dado inicio de forma oficiosa a las actuaciones administrativas tendientes a tal fin -como sería su deber al advertir el pago de un tributo sin causa, dada la obligación de obrar de manera leal, franca y pública que ha de presidir toda actuación estatal (arg. Fallos: 10:203)-” (causa S.C.M.715.L.XLI, “Municipalidad de Concordia c/Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A.”, sentencia del 26 de marzo de 2009).*

Esta doctrina fue reiterada por la CSJN en la causa “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Western Union Financial Services Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Merlo s/demanda contencioso administrativa”, CSJ 704/2017/RH1, del 28 de junio de 2018, donde se declaró arbitrario un fallo de la Suprema Corte de

Justicia de la Provincia de Buenos Aires (en adelante, “SCBA”) al considerar que las cuestiones debatidas encontraban adecuada respuesta en la doctrina de la causa “Municipalidad de Concordia”.

La SCBA conforme lo decidido por la CSJN falló nuevamente en la causa y concluyó que *“le asiste razón a la sociedad actora en cuanto a que respecto de ella no puede aquí tenerse por configurado el hecho imponible de la tasa municipal por inspección de seguridad e higiene”*.

*“En efecto, la actividad verificada en locales correspondientes a otras firmas que actuaban como agentes comerciales de Western Union Financial Services Argentina S.R.L., explotados por aquellas con personal propio, no abastece con relación a la actora los elementos exigidos para tasas como la discutida por la jurisprudencia que el máximo tribunal federal sentara en el caso “Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. s/ejecución fiscal”, a la que expresamente se remitiera en el presente”* (causa A. 71.876, “Western Union Financial Services Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Merlo s/Demanda contencioso administrativa. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, sentencia del 22 de diciembre de 2020).

### **V.3. La jurisprudencia del Superior Tribunal de Justicia de Entre Ríos**

Las tasas Raffo de segunda generación también fueron desestimadas por el Superior Tribunal de Justicia de Entre Ríos en la causa “Banco de Servicios Financieros S.A. c/Municipalidad de Concordia s/Contencioso Administrativo”, el 1° de julio de 2019.

En esta causa la actividad principal del Banco de Servicios Financieros era el otorgamiento de financiaciones de consumo, bajo la modalidad de tarjeta de crédito, tales

como efectúan VISA, Mastercard, American Express, entre otras.

Es importante destacar que la actora no poseía sucursales en el Municipio y que promocionaba sus servicios a través de la empresa INC S.A. (supermercados que operan bajo la marca “Carrefour”). La promoción era realizada con personal de INC S.A., quien además era el propietario de los stands que se utilizan para la tarea.

La Municipalidad para sustentar su pretensión indicó: (i) que la actora realizaba la actividad gravada en el supermercado Carrefour; (ii) que la legislación requiere el pago de la tasa municipal por el ejercicio de actividades sin el requerimiento de poseer local o establecimiento y (iii) que el fallo de la Corte Suprema de Justicia “Municipalidad de Concordia c/Nación AFJP S.A.” sólo se aplica a los casos concretos y no resulta obligatorio.

El Superior Tribunal de Justicia confirmó la sentencia de la Cámara de Apelaciones N° 2 de Concepción del Uruguay que había rechazado la pretensión Municipal. Indicó que el *leading case* “Laboratorios Raffo” (Fallos: 332:1503) consagró el principio que, para que proceda el cobro de este tributo, debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

Afirmó, concretamente, que ninguna inspección pudo realizar el Municipio para constatar la higiene, salubridad, profilaxis o seguridad en el desarrollo de la actividad de la actora —individualmente considerada—, por cuanto ésta carece de local propio para que ello acontezca, no correspondiendo en consecuencia exigir ningún crédito fiscal por un servicio no cumplido.

Recordó que una tasa cuando la prestación patrimonial coactiva sea exigida como consecuencia de la prestación de servicio

público divisible, efectivo, personalizado en el contribuyente y que dé lugar a una obligación de pago que guarde relación con su costo y en lo que hace a la prestación de servicio público divisible que justifique la pretensión tributaria debe destacarse que ella no podrá ser efectivizada si el contribuyente no posee un local para desplegar actividades empresarias, comerciales, profesionales, científicas, industriales, de servicios y oficios.

Por último, afirmó que la exigibilidad de la tasa está condicionada a la efectiva prestación del servicio público divisible y que, en el caso, al no existir local de la demandante en la jurisdicción del municipio de Concordia que brinde sustento territorial al hecho generador, no es posible la prestación de ese servicio y, por ende, deviene improcedente la exigibilidad de la tasa.

#### **VI. Base imponible sin local habilitado**

Una de las consecuencias del fallo “Esso” es la posibilidad de los municipios de incluir en su base imponible ingresos generados en municipios donde no existe local habilitado.

En estos términos puede incluirse la doctrina del fallo “Esso” en las “Tasas Raffo de segunda generación”. Gravar sin local habilitado se reconfiguró en gravar base imponible sin local habilitado.

Es que la aplicación del Convenio Multilateral no tiene por finalidad crear base imponible sino, solamente, distribuir base imponible.

Por supuesto que la base imponible a distribuir es la que constitucionalmente se encuentran habilitados los municipios. Y uno de los límites es que sólo puede gravar los ingresos que se generan en determinada jurisdicción.

Y como contrapartida, el municipio donde el contribuyente se encuentra radicado no podría aumentar la base imponible por ingresos en municipios donde no existe local habilitado. Es que el municipio donde se ejerce actividad y no se tiene local no puede cobrar la tasa de seguridad e higiene.

En consecuencia, los municipios finalmente al apropiarse base imponible de los municipios donde los contribuyentes no tienen local, gravan base imponible (o actividad) donde no puede ser prestado servicio alguno. Es decir, volvió “Raffo” en forma de “Esso”.

#### **VII. A modo de síntesis**

Como puede observarse las pretensiones municipales tendientes a saltar la doctrina de la causa “Raffo” en el sentido de la necesidad de la existencia de un sustento territorial (identificado como un local) para que sea procedente y se genere el hecho imponible de la tasa.

No modifica esta conclusión la asimilación del ejercicio de actividad como sustento territorial. Y como lo destaca la CSJN, no puede existir una múltiple imposición respecto de las actividades ejercidas en el local, máxime cuando las municipalidades cobraron la totalidad de la tasa respecto del titular de la habilitación.

La vuelta de “Raffo” bajo otros ropajes (apropiación de base imponible donde no existe local o duplicación de base imponible en un mismo local) implicará una nueva serie de controversias que los contribuyentes y municipios cursarán durante los próximos años.

## EL PRINCIPIO DE LA PROHIBICIÓN DE ANALOGÍA FRENTE A LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

Leonardo Andrés Behm

### I. Introducción

El presente trabajo se propone analizar los posibles alcances que en el marco del principio de la prohibición de analogía, establecido en el art. 9º, inc. b, de la Ley Nº 23.548 (de Coparticipación Federal), pueden tener los tributos ambientales establecidos a nivel local, reparando en el fundamento y la regulación constitucional de estos últimos.

Para ello, el estudio así propuesto partirá, en un primer lugar, de los lineamientos que en concreto han establecido y desarrollado tanto la doctrina como la jurisprudencia respecto del referido principio de prohibición de analogía. En segundo término, para aportar algo de luz a la cuestión que se analiza en el presente trabajo, se pasará rápida revista por sobre algunos aspectos esenciales que rodean a la tributación ambiental, reparando fundamentalmente en su relevancia constitucional.

Mucho se ha escrito, en materia de tributación local, respecto de la analogía y la doble imposición vedada por la Ley Nº 23.548, pero poca o nula atención ha despertado en los tributaristas dicho asunto en el marco de la tributación ambiental. Ello genera el interrogante sobre si el desarrollo jurisprudencial, normativo y doctrinario relativo a la analogía puede o no ser enteramente extrapolable a la mencionada tributación.

De esta manera, y sin intenciones de agotar una posible discusión en la materia, se arribará a una serie de conclusiones que reparan en la especialidad de los tributos ambientales, asunto este último que la Ley

de Coparticipación, bajo ningún punto de vista, puede desatender.

Dicho lo anterior, no puede dejar de mencionarse que la escasa regulación tributaria ambiental imperante a nivel local no puede resultar óbice para el abordaje que aquí se propone respecto de las regulaciones contenidas en la Ley Nº 23.548, sector del derecho tributario que requiere de redefiniciones que sirvan de disparador para discutir, desde un punto de vista no sólo académico sino también práctico, un asunto que requiere su debida atención.

### II. Sobre el principio de la prohibición de analogía

Bien es sabido que la Ley Nº 23.548 establece un régimen de coparticipación federal cuyos objetivos son claramente dos:

a) Corregir las asimetrías que caracterizan a un país federal tan diverso como el nuestro, a través de la redistribución de recursos fiscales (objetivo superior o principal del sistema); y

b) Coordinar y armonizar las facultades tributarias entre el Estado nacional y los entes locales (Provincias y Municipios) para dotar de eficacia al sistema de reparto (objetivo secundario o accesorio, aunque no menos importante que el anterior).

Con acierto se ha dicho que el régimen de coparticipación involucra un doble aspecto ya que contempla, por un lado, un esquema de delegación de ciertas facultades impositivas y recaudatorias de las Provincias hacia el Estado nacional y, por el otro, un detallado esquema de distribución del producido de la recaudación nacional en

razón de ciertas pautas establecidas por el mismo régimen<sup>1</sup>.

En este marco, a cambio de recibir recursos vía coparticipación, las Provincias se obligan por sí y por sus Municipios a no establecer gravámenes análogos a los nacionales coparticipables<sup>2</sup>.

De esta manera, dentro del esquema jurídico de la coparticipación federal, y en torno al segundo de los objetivos *supra* reseñados, en lo que aquí interesa el art. 9º, inc. b, de la Ley N° 23.548 establece: *“La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley...De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes...”*.

Este principio, conocido como “prohibición de analogía”, constituye uno de los ejes centrales del sistema de coparticipación federal y se alza como una fundamental herramienta de coordinación fiscal que limita, por vía consecuente, las facultades impositivas de las Provincias y sus Municipios.

Así, conforme se expusiera, se busca dotar de eficacia al sistema fiscal federal de reparto a los efectos de que los entes locales que reciben recursos en concepto de coparticipación (Provincias y Municipios) no instauren tributos análogos a aquellos en virtud de los cuales el Estado nacional les gira recursos en dicho concepto. Es decir, las Provincias y sus Municipios no pueden gravar aquello en virtud de lo cual la Nación recauda, en un primer momento, y gira recursos coparticipables, en segundo lugar.

El propósito del mecanismo es eminentemente práctico y busca evitar la múltiple imposición que si bien no es *per se* inconstitucional, sus efectos nocivos (desde un punto de vista económico) son más que evidentes<sup>3</sup>.

El principio analizado, cabe aclararlo, se vincula directamente con la regla consagrada por el texto constitucional en su art. 75 inc. 2º, en cuanto establece que las contribuciones directas y las indirectas, *“con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”*.

De esta manera, el esquema constitucional garantiza la integridad de la masa coparticipable y la propia Ley de Coparticipación busca evitar que los Fiscos locales graven aquello en virtud de lo cual el Estado nacional ya les remite recursos, previo a efectuar éste la gravabilidad del objeto imponible de que se trate.

Ahora bien, efectuadas las precedentes aclaraciones cabe preguntarse cuándo un tributo local es o puede ser análogo a uno

<sup>1</sup> Conforme lo establecen los arts. 1º a 7º de la Ley N° 23.548.

<sup>2</sup> Giménez, María Inés, “Pautas uniformadoras de la ley de coparticipación federal en la jurisprudencia de la corte suprema de justicia de la Nación”, *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, Tributación Local, Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Año II, N° 2, Junio de 2022, p. 20.

<sup>3</sup> Ha sostenido la CSJN que la doble imposición *“no es inconstitucional per se, en cuanto cada uno de los gravámenes que la configuran no hayan sido creados por poderes fiscales con competencia tributaria válida en la materia y ninguno de ellos en particular pueda ser tachado de inconstitucional por violar algunas de las garantías constitucionales”* (Fallos: 210:500; 217:189; 335:996, entre muchos).

nacional coparticipable. La respuesta a este interrogante la ha brindado con precisión el maestro Dino Jarach, quien tuvo oportunidad de expresar, en su conocido trabajo realizado para el Consejo Federal de Inversiones en 1966, que más allá 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 impositivos o definiciones más amplias que comprendan los hechos impositivos de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos impositivos, 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 una coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos impositivos o bases de medición”*<sup>4</sup>.

La magnitud y relevancia de las enseñanzas del maestro Jarach llevaron a que las mismas sean adoptadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a la hora de analizar y resolver si un tributo local se oponía o no al régimen federal de coparticipación. Así, luego de replicar las definiciones de Dino Jarach en la materia el Máximo Tribunal entendió que *“en el régimen de la ley 23.548 la analogía no requiere una completa identidad de hechos impositivos o bases de imposición, sino una coincidencia sustancial”*<sup>5</sup>.

En idéntico sentido al expuesto se ha expresado, en reiteradas oportunidades, la Comisión Federal de Impuestos (CFI) como autoridad de aplicación de la referida Ley.

Por ende, la analogía se verifica bajo los parámetros expuestos por Dino Jarach y *“...no requiere una formulación idéntica de hecho y base imponible, sino que basta la superposición parcial de alguno de los elementos para establecer que el tributo local es análogo a uno nacional coparticipable”*<sup>6</sup>.

Lo expuesto en los párrafos anteriores involucra los lineamientos generales que al efecto se han establecidos para determinar cuándo un tributo local resulta ser análogo a otro nacional coparticipado. Ahora bien, la elaboración de estos estándares genéricos no ha impedido que la propia Corte Suprema de Justicia elaborara otros específicos ante situaciones que así lo ameritaban.

El supuesto particular de analogía más resonante, elaborado por el Máximo Tribunal, se verifica cuando un tributo local resulta de imposible traslación ante tarifas o precios regulados por el Estado. Desde 1986<sup>7</sup> hasta sentencias más cercanas en el tiempo la Corte ha entendido, por ejemplo, que *“cuando el impuesto provincial a los ingresos brutos no es trasladable por no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante tarifa oficial, su determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por el contribuyente, hipótesis en la cual el gravamen queda excluido de la previsión*

<sup>4</sup> Jarach, Dino, “Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales”, Tomo II “Régimen Federal de Unificación y Distribución de Impuestos, Análisis y Anteproyecto de Ley”, Buenos Aires, Edición del Consejo Federal de Inversiones, 1966, pp. 183 y sgtes.

<sup>5</sup> CSJN, Fallos: 335:996.

<sup>6</sup> Giménez, María Inés, “Pautas uniformadoras de la ley de coparticipación federal en la jurisprudencia de la corte suprema de justicia de la Nación”, Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero, Tributación Local, Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Año II, Nº 2, Junio de 2022, p. 21.

<sup>7</sup> CSJN, Fallos: 308:2153.

del art. 9°, inc. b, párrafo cuarto, de la ley 20.221 (texto según ley 22.006, modificada por la ley 23.548), y encuadrado en el párrafo segundo del mismo artículo, en cuyo texto se plasmó el principio básico que privilegió el legislador consistente en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable”<sup>8</sup>.

Por ende, puede decirse que el peso de los lineamientos generales que al efectos han sido elaborados para determinar en qué supuestos un tributo local es análogo a otro nacional coparticipado no ha impedido que se elaboren criterios para determinar casos especiales de doble imposición vedada por la Ley N° 23.548.

Es así que el concepto de analogía esbozado fundamentalmente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se detiene en aspectos estrictamente normativos (comparación de normas, hechos o bases imposables), sino que también repara en cuestiones extra jurídicas, tal como se expusiera en el párrafo anterior. En este entendimiento el Tribunal Cintero ha sostenido que *“existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente”*<sup>9</sup>.

De esta manera, reparando en el efecto económico de los impuestos, el Máximo Tribunal desarrolló un criterio especial de analogía en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, más allá de que ese tributo

constituyera una expresa excepción al principio vedado de la doble imposición<sup>10</sup>.

Ello permite arribar a una primera conclusión, por vía derivada, de que no sólo dentro de los lineamientos generales antes mencionados un tributo local podrá ser análogo a uno nacional coparticipado, sino que también podrán elaborarse criterios específicos de “no analogía” cuando fundamentos suficientes así lo exijan. Dentro de esta última categoría, tal cual se verá luego, los tributos ambientales pueden constituir un claro ejemplo de la misma.

### III. Sobre la tributación ambiental. Breve caracterización

Los impuestos ambientales han surgido con la propuesta del economista Arthur Pigou, quien planteó la necesidad de la intervención del Estado ante la existencia de discrepancias en los beneficios marginales sociales y privados.

Sostuvo Pigou que un impuesto que recaude el valor monetario de los daños ambientales permitiría corregir este fallo como externalidad.

Fue así que se dio nacimiento al principio según el cual *“quien contamina paga”*, que rigió la política ambiental de los países de la OCDE, desde 1972 y, más adelante, la de toda la comunidad internacional<sup>11</sup>.

Edgardo Ferré Olive, un experto en la materia, indica que en virtud del deterioro

<sup>8</sup> CSJN, “Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, sentencia del 06/03/2012.

<sup>9</sup> CSJN, Fallos: 308:2153.

<sup>10</sup> Ello, por cuanto el propio art. 9°, inc. b, de la Ley N° 23.548, luego de establecer la prohibición de analogía, expresa *“De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes...”*.

<sup>11</sup> Scavone, Graciela y otro, “Impuestos ambientales como buenas prácticas de gobierno”, Instituto de Investigación y Estudios Contables Universidad Nacional de La Plata, La Plata, 2021, p. 5.

producido en el ambiente en los últimos años, y la falta de efectividad o aplicación de mecanismos regulatorios para la protección al ecosistema, debe analizarse “*si con la implementación de tributos ambientales se pueden conservar los recursos existentes y dar solución a los problemas que se van generando en el ambiente, dentro de un sistema tributario que los adopte*”, agregando que “*los impuestos constituyen en sí uno de los instrumentos existentes para disminuir la contaminación ambiental*”<sup>12</sup>.

El citado autor indica que el objeto de los impuestos ambientales gira en torno a influir en el comportamiento de los individuos, ya que para el medio ambiente es de suma importancia que los instrumentos incidan de esa manera sobre los agentes económicos, debiendo vincularse el pago del impuesto con el problema ambiental<sup>13</sup>. De esta manera, la herramienta tributaria resultaría idónea para “*...cambiar comportamientos o conductas que resultan nocivos para el medio ambiente y por ende destinada a generar comportamientos individuales y sociales ambientalmente positivos y amigables*”<sup>14</sup>.

Así, los tributos ambientales constituyen herramientas “*que han vuelto a la discusión por su posibilidad de modificar conductas de productores y consumidores mediante el encarecimiento de las acciones nocivas para el ambiente. En doctrina se reconoce que los tributos ambientales actúan por dos vías:*

a) La subjetiva: corrigiendo comportamientos; y

b) La objetiva: subsanando externalidades negativas que el mercado no contempla”<sup>15</sup>.

Es cierto que “*Tradicionalmente los tributos buscan el sostenimiento de la actividad del Estado ello así en tanto constituyen recursos públicos. Sin embargo, la finalidad fiscal recaudatoria de los tributos se ve neutralizada al momento de crear estos tributos verdes en pos del resguardo de la protección ambiental y en el fomento de actividades económicamente sustentables...Bajo este razonamiento y devenir conceptual se debe visualizar una nueva clase de finalidad extra fiscal, una finalidad extra fiscal eco céntrica o finalidad extra fiscal ambiental*”<sup>16</sup>.

Por su parte, este estilo de tributos, en general, suele adoptar distintos tipos de estructura, recayendo sobre ciertos productos o bienes contaminantes, determinados consumos o insumos, emisiones, etc., adoptando en consecuencia diversas pautas de cuantificación vinculadas con la materia imponible de que se trate.

Asimismo, esta técnica fiscal puede consistir en la implementación, en los esquemas impositivos vigentes, de nuevos tributos (como ser, a la emisión) o bien en el establecimiento de adicionales o accesorios, con diferenciado fin extra fiscal, sobre los esquemas impositivos ya en vigencia (cuotas adicionales en impuestos que recaen sobre los ingresos o sobre el parque automotor, entre varios).

<sup>12</sup> Ferré Olive, Edgardo, “Tributación ambiental”, *Revista Patagónica de Derecho*, Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco, Secretaría de Investigación y Posgrado, Nº III, Año 2024, p. 99.

<sup>13</sup> Ferré Olive, Edgardo, “Tributación ambiental”, op. cit., p. 114.

<sup>14</sup> Bariggi, Mónica, “Tributo ambiental y finalidad ambiental extrafiscal. Organismo recaudador ambiental. El caso de la provincia de Buenos Aires”, *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Derecho Financiero*, Universidad Nacional de La Plata, Año 18, Nº 51-2021, p. 242.

<sup>15</sup> Denmon, Daniel y otro, “Medidas tributarias para evitar la contaminación ambiental”, *La contaminación ambiental: un flagelo silencioso*, Corrientes, Fades, 2016, p. 15.

<sup>16</sup> Bariggi, Mónica, “Tributo ambiental y finalidad ambiental extrafiscal. Organismo recaudador ambiental. El caso de la provincia de Buenos Aires”, op. cit., p. 243.

#### IV. Aspectos constitucionales de la protección del ambiente. El ejercicio del poder tributario.

El Derecho Ambiental se ha desarrollado profundamente en la década de los 80 de la mano de diversas reformas constitucionales de distintas Provincias argentinas, replicándose dicha práctica, a nivel nacional, recién en la reforma de 1994.

Así, el actual art. 41 de la Constitución Nacional expresa: *“Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras, y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley”*.

La importancia de esta norma es doble, ya que de la misma emerge no sólo el derecho de todos los habitantes a gozar de un ambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano, sino también el deber de preservarlo.

La importancia de ello deriva, en la faceta de derecho, en que el ambiente sano y equilibrado se alza como un derecho humano fundamental. Sostienen Marcelo A. López Alfonsín y Carlos E. Tambussi<sup>17</sup> que *“El derecho a un medio ambiente sano es, sin duda, un derecho humano fundamental, y presupuesto del disfrute y ejercicio de los demás derechos, por la íntima vinculación del ambiente con el nivel de vida en general”*.

Estas normas de relevancia constitucional tienen, sin duda alguna, su proyección en materia tributaria. Con acierto, y en la

temática que nos convoca, se ha dicho que *“La intersección del poder tributario propio del Estado (y el correlativo deber de todos contribuir al gasto público) y su obligación de proteger el medio ambiente puede reformularse como la obligación de todos los miembros de la sociedad de contribuir al gasto en que incurre el Estado en la gestión y protección ambiental, en base a los mismos parámetros de legalidad, generalidad y capacidad económica, que tiene como correlato el derecho al disfrute y la explotación ordenada de los recursos naturales”*<sup>18</sup>.

De esta manera, el derecho-deber respecto a un ambiente sano, y su preservación, se conecta directamente con el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público<sup>19</sup> y de ello se deriva la atribución constitucional de los Fiscos de implementar tributos verdes como una valiosa herramienta de política ambiental con finalidad extra fiscal.

#### V. La finalidad del tributo. La materia ambiental.

Analizadas rápidamente las cuestiones relativas al principio de la prohibición de analogía, la tributación ambiental y su relevancia constitucional, corresponde en esta oportunidad indagar sobre si la implementación de tributos ambientales por parte de las Provincias (o sus Municipios) puede resultar violatoria del referido

<sup>18</sup> Rulli, Fernando y otros, Consejo Federal de Inversiones, *“Instrumentos tributarios en la gestión y protección de los recursos ambientales. propuestas para la provincia de Mendoza”*, octubre de 2011, disponible en: <http://biblioteca.cfi.org.ar/wp-content/uploads/sites/2/2011/01/49029.pdf>, pp. 16 y ss. [fecha de consulta 11/08/2025].

<sup>19</sup> Que cuenta con jerarquía constitucional en el marco del art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional. Al respecto, la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, en su art. XXVI, establece que *“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos”*.

<sup>17</sup> López Alfonsín, Marcelo A. y Tambussi, Carlos E., *“El medio ambiente como derecho humano”*, en Gordillo, Agustín Gordillo y otros, *Derechos Humanos*, Buenos Aires, Fundación Derecho Administrativo, 2007, p. XI-3.

principio. Para ello, se hace necesario repasar, seguidamente, algunos aspectos conceptuales.

#### **V.A. Lineamientos generales respecto de la analogía vedada por la Ley Nº 23.548.**

Se sostuvo oportunamente que los lineamientos generales de la prohibición de analogía fueron elaborados por Dino Jarach y seguidos, en su literalidad, por la Corte Suprema de Justicia Nacional y la Comisión Federal de Impuestos.

De dichos lineamientos surge que la analogía implica:

- a) La coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imponible, aunque no de bases imponible;
- b) Bases imponible sustancialmente iguales, total o parcialmente, aunque con distintos hechos imponible; y
- c) No resulta relevante, en la materia, la coincidencia de los sujetos pasivos llamados a abonar el tributo de que se trate.

En este contexto, conforme se dijera, la Corte Suprema de Justicia y la Comisión Federal de Impuestos, respectivamente, replicando la definición esbozada por el maestro Jarach sostuvieron que:

- a) *“La analogía debe buscarse en torno a elementos sustanciales”; y*
- b) *“En el régimen de la ley 23.548 la analogía no requiere una completa identidad de hechos imponible o bases de imposición, sino una coincidencia sustancial”.*

En el marco de estos lineamientos generales, y sin reparar en el particular análisis de tributo nacional coparticipable alguno, fácilmente podría decirse que el diseño de una política tributaria ambiental por parte de las Provincias, o sus Municipios, tendría la factibilidad de

colisionar con la limitación contenida en el art. 9º, inc. b, de la Ley Nº 23.548.

Objetivamente podría llegarse a sostener que dicha gravabilidad coincidiría en forma total o parcial, por su propio diseño o despliegue, con bases o hechos imponible ya alcanzados por tributos nacionales coparticipados, involucrando una *“coincidencia sustancial”*.

Además, podría señalarse que los tributos ambientales no constituyen una excepción al principio que veda la analogía, tal como ocurre con los Impuestos Inmobiliario, Automotor, de Sellos, Ingresos Brutos, Transmisión Gratuita de Bienes o las Tasas Retributivas por servicios efectivamente prestados.

Por último, debe destacarse un asunto no menor: el diseño de tributos ambientales resulta extraño al propio texto de la Ley Nº 23.548 el cual no ha sido estructurado contemplando, en su génesis, este tipo de imposición en cabeza de los Fiscos locales.

#### **V.B. El particular supuesto de la tributación ambiental.**

La complejidad de la tributación ambiental y su inserción dentro del marco constitucional (tal cual se vio) obliga a analizar el asunto de la prohibición de analogía desde otra perspectiva, en la cual sus lineamientos generales deben, en algún punto, ceder.

Se dijo, al referir a la prohibición de analogía (apartado II), que el concepto esbozado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se detiene sólo en aspectos estrictamente normativos (comparación de normas, hechos o bases imponible), sino que el Tribunal también ha elaborado supuestos especiales que reparan en cuestiones extra jurídicas.

Ello permite, *a contrario sensu*, concluir que es igualmente factible el

establecimiento de estándares de “no analogía” cuando argumentos jurídicos o extrajurídicos suficientes así lo exijan.

A lo *supra* expuesto cabe adicionar que la propia Comisión Federal de Impuestos ha tenido oportunidad de dictaminar<sup>20</sup> que el análisis de la analogía “*incluye la función económica que está llamada cumplir el tributo impugnado*” en el conjunto de los respectivos sistemas tributarios, más allá de la perfecta coincidencia que entre hechos, bases imponibles o sujetos pasivos de los tributos cotejados pudiera verificarse.

Esta postura de la Comisión permite flexibilizar, en determinados casos, el rigor de los lineamientos generales de la prohibición de analogía, siendo uno de ellos, sin duda alguna, el de la tributación ambiental. Esto por cuanto, como se dijo, los tributos ambientales persiguen una finalidad extra fiscal, es decir, no buscan recaudar (aunque de hecho, lógicamente, lo hagan) sino más bien fomentar o desincentivar comportamientos relacionados con la preservación del medio ambiente.

Es decir, esta tipología particular de la tributación cumple una función concreta y específica dentro de los esquemas impositivos locales, la cual no puede ser desatendida en la operación de cotejo que, de dicha imposición, se realice con tributos nacionales coparticipados.

### V.C. Poder tributario local.

A lo expuesto precedentemente debe sumarse que las últimas oleadas constitucionales de nuestro país han regulado importantes cuestiones en materia ambiental, reparando en el dominio originario de los recursos naturales en cabeza de las Provincias<sup>21</sup>, esquema en el

cual sólo compete a la Nación el establecimiento de los “presupuestos mínimos”.

Así, la propia Constitución, en su art. 41, determina que “*Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales*”. En este entendimiento, la Nación dicta normas marco y sectoriales en materia ambiental (lo que se ha dado en llamar “*complejidad horizontal*”) mientras que cada Provincia implementa regulaciones complementarias a aquellas (la denominada “*complejidad vertical*”).

De esta manera, en materia ambiental y por delegación de las Provincias, la Nación debe limitarse a dictar los presupuestos mínimos, que constituyen un piso regulatorio inderogable de protección<sup>22</sup>, estructurándose así un mecanismo constitucional que no avasalla las

---

*provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio”.*

<sup>22</sup> Concordantemente, la Ley General de Ambiente dispone que “*Se entiende por presupuesto mínimo, establecido en el artículo 41 de la Constitución Nacional, a toda norma que concede una tutela ambiental uniforme o común para todo el territorio nacional, y tiene por objeto imponer condiciones necesarias para asegurar la protección ambiental. En su contenido, debe prever las condiciones necesarias para garantizar la dinámica de los sistemas ecológicos, mantener su capacidad de carga y, en general, asegurar la preservación ambiental y el desarrollo sustentable*”. Carlos Botassi (“El derecho ambiental en Argentina”, *Revista de Derecho Ambiental de la Amazonia*, N° 3, julio/diciembre de 2004, pp. 109-110) sostiene al respecto que “*parece claro que la expresión presupuestos mínimos aluden a un nivel de protección ambiental de piso, por debajo del cual no le es dado ubicarse a las legislaciones locales que, en cambio, pueden regular condiciones (o estándares) de tutela ambiental más exigentes, sin entrar por ello en colisión con la legislación federal*”.

---

<sup>20</sup> Dictamen N° 27/07 de la Asesoría Jurídica de la Comisión Federal de Impuestos.

<sup>21</sup> El art. 124, segundo párrafo, de la Constitución Nacional establece que “*Corresponde a las*

autonomías locales<sup>23</sup> y respeta, en todos sus aspectos, el dominio originario de las Provincias sobre sus recursos naturales.

En este sentido, ha dicho en distintas sentencia la Corte Suprema de Justicia<sup>24</sup> que:

a) En la materia las Provincias pueden complementar, aun siendo más rigurosas o aumentando, las condiciones o requisitos impuestos por la Nación, aunque no podrían establecer menores exigencias ni oponerse a ellas, puesto que la norma nacional constituye un piso inderogable sobre el que las Provincias tienen la posibilidad de imponer mayores condiciones maximizando los estándares de conservación del medio ambiente, ya que en caso contrario, estaríamos en presencia de una competencia provincial supletoria y no complementaria, sin que éste haya sido el espíritu del constituyente de 1994;

b) Corresponde al Estado Nacional la regulación del nivel básico y a la autoridad local la regulación de un nivel complementario de protección ambiental que considere conducente para el bienestar de la comunidad que gobierna;

c) Las autoridades locales tienen la facultad de aplicar los criterios de protección ambiental que consideren conducentes para el bienestar de la comunidad para la que gobiernan, así como valorar y juzgar si los actos que llevan a cabo sus autoridades, en ejercicio de poderes propios, afectan el bienestar perseguido; y

d) El ambiente es responsabilidad del titular originario de la jurisdicción.

Entonces, por principio federal, al encontrarse el dominio originario de los recursos naturales en cabeza de las Provincias, que son las que regulan las cuestiones máximas en materia ambiental, en el ejercicio de su poder tributario respecto de la misma, la prohibición de analogía se presenta flexibilizada.

A lo expuesto en el párrafo anterior cabe agregar que la implementación de tributos ambientales forma parte de las regulaciones complementarias que deben establecer los Fiscos locales en materia ambiental y ello involucra poder tributario originario. Como consecuencia, debe destacarse que dentro del contenido de los presupuestos mínimos, cuya regulación compete al Estado nacional, no se incluye la cuestión tributaria, sino únicamente las bases regulatoria de la política ambiental estrictamente hablando<sup>25</sup>.

Por último, no está de más indicar que en caso de que el Estado nacional decida avanzar en la regulación de tributos ambientales el producido de su recaudación, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, deberá coparticiparse y, ante la existencia de tributos locales que graven idénticas materias o hechos imponible, mal podría concluirse de que se involucra un supuesto de doble imposición vedado por el art. 9º, inc. b, de la Ley Nº 23.548.

## VI. Conclusión.

La tributación ambiental ocupa un lugar especial en las estructuras impositivas de los Fiscos locales. Ello, por cuanto la finalidad extra fiscal que la caracteriza tiende a fomentar, desincentivar y/o corregir

---

<sup>23</sup> El art. 121 de la Constitución Nacional establece que *"Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal..."*, agregando en concordancia el art. 126 que *"Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación"*.

<sup>24</sup> CSJN, Fallos: 345:951, 344:3249 y 345:1085, entre varios.

---

<sup>25</sup> Conforme lo dispuesto en el art. 2º de la Ley Nº 25.675.

comportamientos y subsanar externalidades negativas del mercado.

De esta manera, tanto el derecho humano a gozar de un ambiente sano y equilibrado como el deber constitucional de preservarlo, se conectan de manera directa con el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, constituyendo la herramienta tributaria en este campo un importante instrumento de regulación económico-social.

El esquema constitucional argentino (compuesto tanto por la Constitución Nacional como por las Provinciales) coloca en cabeza de los entes locales, de manera originaria, el poder tributario ambiental, ingeniería en la cual sólo compete al Estado nacional establecer los presupuestos mínimos que deben caracterizar, de manera uniforme, la política ambiental. Las Provincias han delegado únicamente al Estado nacional dicha competencia, más no el poder tributario en materia ambiental, el cual se han reservado para sí.

Esa distribución de competencias se deriva del esquema federal-ambiental implementado por el constituyente en 1994.

Es por ello que, por imperativo constitucional, los lineamientos generales que al efecto se han establecido para determinar cuándo un tributo local resulta ser análogo a otro nacional coparticipable, en el marco del art. 9º, inc. b, de la Ley N° 23.548, no pueden ser extrapolado sin más a la tributación ambiental.

De dicho imperativo constitucional se deriva un supuesto de “*no analogía*” respecto de la tributación verde o la eco imposición, hipótesis que si bien no surge de manera expresa de la Ley de Coparticipación (por cuanto la misma no ha sido considerada en la génesis de dicha Ley), emerge de manera directa y rotunda del texto constitucional.

Por último, cabe remarcar que lo expuesto a lo largo del presente trabajo constituye una muestra, aunque no la única, de que los lineamientos establecidos para determinar supuestos de analogía requiere de una indefectible reformulación que, sin perder de vista su finalidad práctica y la voracidad fiscal irrazonable, repare en las novedosas formas de tributación que al efecto puedan implementar los Fiscos locales.

## **POLÍTICA FISCAL AMBIENTAL Y TRIBUTOS LOCALES: ¿INSTRUMENTOS DE REGULACIÓN O RECAUDACIÓN?**

Guillermo Ignacio Gerth

### **I. El medio ambiente como bien jurídico tutelado y fundamento de intervención estatal**

Un tema de debate actual para los Estados de Derecho es, sin dudas, la implementación de políticas eficaces para la protección del medio ambiente<sup>1</sup>.

En su relación con el medio ambiente, el ser humano es solo un actor, una circunstancia o factor, pero, sin dudas, su interacción con los recursos naturales genera un impacto en los ecosistemas con implicancias en las generaciones futuras.

En la República Argentina el derecho a gozar de un ambiente sano fue constitucionalizado en la reforma del año 1994 mediante el Art. 41, al consagrar el derecho de todos los habitantes de gozar un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras, y el deber de preservarlo.

Por su parte, el tercer párrafo del citado artículo delimita la competencia de la Nación para dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.

La cuestión ambiental también adquirió rango constitucional en las reformas constitucionales provinciales y en la

Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En el ámbito internacional, podemos citar el cumplimiento del compromiso asumido por el Gobierno de la Nación mediante la Declaración de Río de Janeiro de 1992 sobre el medio ambiente y el desarrollo; Argentina reafirmó su compromiso en el Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente del Mercosur, suscripto en Asunción, República del Paraguay, el 22 de junio de 2001; acuerdo que fue aprobado por la ley 25.841, compromiso que tiene rango constitucional conforme el Art. 75, inc. 22, de nuestra Carta Magna.

La consagración constitucional obliga al Estado, en sus distintos niveles de gobierno, a adoptar medidas concretas para proteger los recursos naturales y prevenir el daño ambiental, entre ellas, Políticas Tributarias.

Esta conceptualización constitucional habilita la intervención del Estado mediante herramientas jurídicas como los tributos ambientales, cuya finalidad excede la mera recaudación.

### **II. Fundamentos económicos y extrafiscales de la política tributaria ambiental**

La Política Tributaria Ambiental se caracteriza principalmente por identificar externalidades negativas en el mercado y en función de ello intervenir mediante instrumentos económicos que consisten en pagar por el daño o en evitar el daño, esto último mediante la implementación de beneficios fiscales para aquellos agentes

---

<sup>1</sup> Se entiende por "Medioambiente", los recursos naturales abióticos y bióticos, tales como el aire, el agua, el suelo, la fauna y la flora.

que inviertan en tecnologías no contaminantes.

En el marco señalado, en la obra *The Economics of Welfare*<sup>2</sup>, el economista británico Arthur Pigou definió a las externalidades como las relaciones entre unidades económicas (personas o empresas) que no ocurren a través de los mecanismos formales del mercado.

A su vez, estas externalidades pueden ser clasificadas como negativas o positivas. En el primer supuesto existe un perjuicio sufrido por algo que hace algún otro, sin pasar por el mercado mientras que en el otro supuesto alguien se beneficiaba por la acción de un tercero, fuera de los mecanismos del mercado.

En pos de encontrar un equilibrio ante estas desigualdades Pigou sugirió que el Estado debía intervenir mediante la aplicación de impuestos, en caso de tratarse de una externalidad negativa, o la aplicación de un subsidio, cuando la externalidad sea positiva<sup>3</sup>.

Lo propuesto por Pigou es la base de la Política Fiscal Ambiental, en este orden, identificada una externalidad negativa, los gobiernos someten a los contaminadores a tributos por un monto equivalente al costo del perjuicio causado a terceros. La finalidad es servir de contrapeso para incrementar el costo marginal privado de las empresas contaminantes de tal forma que los agentes económicos se responsabilicen por el costo externo que trasladan a la sociedad<sup>4</sup>.

Este principio, conocido como contaminador-pagador, es una medida económica de la política ambiental consistente en promover que las industrias "internalicen" los costos ambientales así queda incluido en el precio de sus productos esos costos.

Entonces, la "internalización de costos" consiste en que los gastos derivados del daño ambiental no sean una carga para todos, sino que se incorporen al precio del producto. Así se incentiva a reducir el daño ambiental y se evita que algunos se beneficien a costa del resto.

Como contracara, la externalidad positiva genera un beneficio social, en este caso la Política Fiscal debería intervenir mediante la implementación de beneficios tributarios, a efectos de alivianar la carga tributaria de los agentes que destinaron recursos en implementar mecanismos para contaminar en menor medida, lo contrario podría generar una subproducción, porque los beneficios sociales no se valoran en el precio.

Conforme lo expuesto hasta el momento, se podría calificar a los tributos ambientales como imposiciones que tienen finalidad resarcitoria y de ordenamiento.

En este sentido, si analizamos el hecho imponible del Impuesto al Carbono<sup>5</sup> podríamos advertir que su aspecto objetivo es la venta de combustibles fósiles<sup>6</sup>, retiro para consumo personal o importación y los sujetos pasivos son quienes consumen

<sup>2</sup> Pigou, Arthur C., *The Economics of Welfare*, 1932.

<sup>3</sup> Si bien cuando elaboró su teoría Pigou no pensó en la acción climática, la misma fue adoptada en los tiempos que corren para sentar las bases la Política Fiscal Ambiental actual

<sup>4</sup> Gago, A., Lavandeira, X., Picos, F., y Rodríguez, Miguel, *La Imposición Ambiental Autonómica*, Universidad de Vigo, 2004.

<sup>5</sup> En su mayoría los países miembros de la OCDE han implementado este Impuesto.

<sup>6</sup> Un combustible fósil es aquel que procede de la biomasa producida en eras pasadas, que ha sufrido enterramiento y tras él, procesos de transformación, por aumento de presión y temperatura, hasta la formación de sustancias de gran contenido energético. Son combustibles fósiles el carbón, el petróleo y sus derivados y el gas natural.

dichos combustibles generando emisiones de CO<sub>2</sub>. En cuanto al monto del impuesto, mayormente se establece una tarifa fija que variara en función del combustible y la cantidad consumida.

Conforme lo expuesto, el presupuesto de hecho del impuesto citado configura la doble calificación del tributo antes apuntada, toda vez que por un lado el fin buscado con su implementación es desalentar el consumo de combustibles fósiles (de ordenamiento), y en caso de consumo, enmendar el daño causado en proporción a la contaminación generada mediante el pago de una cuota o tarifa (resarcimiento por el daño causado).

En muchos sentidos, el intervencionismo estatal sobre los sujetos contaminantes terminó funcionando como permiso o cuota para poder contaminar, constituyendo una fuente de ingreso extraordinaria de recaudación para los Estados más que una herramienta para limitar la polución.

Sobre este particular, un tributo con finalidad extrafiscal o de ordenamiento, para ser exitoso, debe tender a una recaudación nula.

En este punto coincido con la Dra. García Vizcaíno cuando afirma que para que un tributo de esta naturaleza sea realmente eficaz los gobiernos deben limitar la posibilidad de traslación del sujeto alcanzado a fin de fomentar un cambio en los procesos de producción tradicionales<sup>7</sup>.

Por esa razón, un tributo ambiental cumple con su finalidad en la medida que la intervención estatal genera un cambio en la conducta de los sujetos incididos.

En esa relación, los tributos ambientales se justifican como mecanismos de

regulación económica; no sólo buscan recaudar, sino desincentivar conductas contaminantes o incentivar prácticas limpias.

Comprendidos estos fundamentos teóricos y económicos, corresponde examinar cómo estas herramientas se han traducido en prácticas concretas dentro del derecho tributario local.

### III. La fiscalidad ambiental en el derecho tributario local

Los constituyentes del año 94 reconocieron al medio ambiente como un bien jurídico tutelado, constitucionalizando el deber de preservación del medio ambiente y la obligación de resarcimiento para el agente contaminador<sup>8</sup> y el Art. 124 de la CN<sup>9</sup> reconoce a las Provincias el dominio originario sobre los recursos naturales existentes en su territorio.

Por su parte, la Ley Nacional 25.675 (Ley General de Ambiente), cumpliendo con el mandato establecido en el tercer párrafo del Art. 41 de la CN, establece los objetivos de la Política Ambiental Nacional y menciona los presupuestos mínimos de protección.

En este entendimiento, la Ley General del Ambiente 25.675<sup>10</sup>, establece que el principio precautorio supone que *“cuando haya peligro de daño grave o irreversible la ausencia de información o certeza científica no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces, en función de los costos, para impedir la degradación del medio ambiente”*<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Art. 41 CN.

<sup>9</sup> El reseñado artículo establece en su parte final que corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.

<sup>10</sup> B.O.: 27/11/2002.

<sup>11</sup> Artículo 4 Ley 25.675.

<sup>7</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Cuarta Edición, Buenos Aires, 2019, p. 36.

La citada norma también consagra el principio contaminador-pagador, al disponer que *“quien cause el daño ambiental será objetivamente responsable de su restablecimiento al estado anterior a su producción”*<sup>12</sup>.

Podemos distinguir que el principio precautorio y el principio contaminador-pagador son principios fundamentales de la política ambiental nacional.

A las provincias, en tanto, se les reconoce la función exclusiva de dictar las normas necesarias para complementar los presupuestos mínimos establecidos por normas nacionales<sup>13</sup>. Esta prescripción, además, se ha interpretado de forma conjunta con el artículo 124 de la CN, que establece que son las provincias las que ejercen el dominio de los recursos naturales que se encuentran en su territorio.

La tributación ambiental local forma parte del conjunto de normas ambientales que complementan los estándares mínimos establecidos por normas nacionales.

Del análisis general de los hechos imponderables vinculados a la tributación local ambiental, se puede advertir que el legislador pretende identificar actividades que considera contaminantes —principio contaminador-pagador— o potencialmente nocivas para el medio ambiente —principio de precautorio— como presupuesto fáctico que da nacimiento a la obligación tributaria ambiental.

También hay normativa local que premia la acción positiva con el medio ambiente —externalidades positivas— estableciendo beneficios fiscales para aquellos sujetos que invierten en tecnología no contaminante y

contribuyen con la preservación del medio ambiente<sup>14</sup>.

Un ejemplo de ello es la Ley N° 15.325<sup>15</sup> de la provincia de Buenos Aires, que establece un beneficio de exención por el término de doce años, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en el Impuesto de Sellos, a los usuarios que inviertan en energías renovables para generar suministro eléctrico doméstico y acuerden inyectar el excedente a la red de distribución.

Pese a contemplar la Política Tributaria ambiental local herramientas para castigar la acción negativa (paga quien contamina) y promover la acción positiva (beneficios tributarios para incentivar acciones concretas de preservación del medio ambiente), lo cierto es que proliferan en la tributación local gabelas que prevén mayormente en sus presupuestos de hecho una contraprestación por la realización de actividades consideradas nocivas para el medio ambiente cuyo destino de lo recaudado es controvertido.

En este marco, los fondos provinciales ambientales emergen como uno de los principales instrumentos de canalización de estos tributos, aunque no exentos de cuestionamientos.

<sup>14</sup> La Recomendación (UE) 2025/1307 de la Comisión 02/07/2025, establece que los incentivos fiscales pueden orientarse a objetivos generales de inversión y crecimiento o a objetivos específicos, por ejemplo, para apoyar la adopción de nuevas tecnologías limpias o para incentivar inversiones en descarbonización industrial. Por lo tanto, pueden animar a las empresas a invertir en activos y tecnologías limpias que sean estratégicos para la transición hacia una economía descarbonizada y circular.

<sup>15</sup> Esta ley adhiere a los beneficios promocionales, impositivos, fiscales y de financiamiento establecidos en la Ley Nacional N° 27.424, que establece el “Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica Pública”.

<sup>12</sup> Art. 28 Ley 25.675.

<sup>13</sup> Art. 41, tercer párrafo.

#### IV. Fondos provinciales ambientales: instrumentos financieros de la política fiscal ambiental

Los fondos provinciales ambientales son instrumentos de gobierno que tienen por finalidad administrar recursos para cumplir con objetivos vinculados exclusivamente a la preservación del medio ambiente, tales como la prevención y mitigación de los efectos nocivos o peligrosos sobre el ambiente, atención de emergencias ambientales, protección, preservación, conservación, compensación de los sistemas ecológicos y el ambiente<sup>16</sup>.

También sus fondos pueden ser destinados a la restauración ambiental, aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y el ambiente, defensa de la biodiversidad, educación ambiental, concientización ciudadana, entre otras actividades vinculadas a la cuestión ambiental.

Con este objetivo se constituyó el Fondo Provincial del Ambiente (FOPROA) de la Provincia de Buenos Aires<sup>17</sup>, el Fondo de Compensación Ambiental de la Ciudad de Buenos Aires<sup>18</sup> y el Fondo Ambiental Provincial de la Provincia de Chubut<sup>19</sup>.

Mención aparte merece el Fondo Ambiental creado por la Provincia de Formosa<sup>20</sup>, cuya existencia precede al mandato constitucional conforme reforma del año 94.

Estos fondos se integran con lo recaudado por multas, tasas y otros tributos establecidos por leyes especiales ambientales de las jurisdicciones locales.

Si bien la finalidad de establecer tributos ambientales es coherente con el mandato constitucional, se ha cuestionado los recursos que integran los fondos y su destino, esto es, si se destinan exclusivamente a la cuestión ambiental o se emplean para cubrir gastos corrientes.

El caso del “Fondo Ambiental Provincial” de la Provincia de Chubut<sup>21</sup> es un ejemplo de fondo concebido como herramienta de política fiscal ambiental cuyo destino de lo recaudado era cuestionable.

A mayor detalle, este fondo se componía con un arancel<sup>22</sup>, que resultaba exigible por cada cajón de langostino descargado en puertos radicados en la Provincia, empero, la norma no especificaba si el hecho generador de la obligación tributaria tenía por finalidad desalentar la pesca de la especie o destinar lo recaudado a su preservación.

En relación al destino de lo recaudado, la citada norma establecía que: a) corresponde un 50% a la Provincia directamente y los otros 50% distribuidos en forma proporcional entre los Municipios donde se encuentren los puertos donde ser descargan los cajones de langostinos<sup>23</sup>, y b) que el cumplimiento de los objetivos del FAP estarán a cargo de los Municipios, en el porcentaje que corresponda a cada municipio, y serán destinados al fortalecimiento de las infraestructuras que mitigan los impactos ambientales en el ejido y en aquellos que elevan la calidad ambiental de la ciudad, así como en campañas de concientización y cultura ambiental de los vecinos<sup>24</sup>.

<sup>16</sup> El Art. 34 de la Ley 25.675 establece los parámetros mínimos de estos fondos.

<sup>17</sup> Ley 14.343.

<sup>18</sup> Ley 3.341 (B.O.: 27/01/2010).

<sup>19</sup> Ley Nº 620 de la Provincia de Chubut.

<sup>20</sup> Ley 1.060/93.

<sup>21</sup> Derogado por la Ley 06/2022.

<sup>22</sup> Este arancel era equivalente en pesos a un dólar estadounidense cotización vendedor del Banco de la Nación Argentina.

<sup>23</sup> Conf. Art. 3º Ley Nº 620.

<sup>24</sup> Conf. Art. 4º Ley Cit. Ant.

El FAP de Chubut, mientras estuvo vigente, resultó un desafortunado ejemplo de la utilización de la política tributaria ambiental como instrumento recaudatorio<sup>25</sup> para financiar gastos corrientes, que no se encontraban vinculados a la materia ambiental.

Tras revisar el panorama de fondos provinciales, es pertinente abordar otro instrumento extendido en la práctica local: las tasas ambientales municipales.

## V. Tasas municipales ambientales: hechos imponible y límites judiciales

El segundo tributo ambiental en importancia es, sin dudas, la tasa ambiental, recaudada mayormente por los municipios argentinos.

Del somero análisis de los distintos textos de las Ordenanzas Municipales, a nivel país, se puede afirmar que no existe uniformidad en el *nomen iuris* de las tasas ambientales, pero sí cierta similitud entre los hechos imponible que configuran la obligación tributaria ambiental.

Es así que se puede distinguir la presencia de las siguientes tasas ambientales en las distintas Ordenanzas:

- **Tasa por inspección / fiscalización de actividades potencialmente contaminantes:**

La gran mayoría de los municipios argentinos imponen tasas por inspección de industrias, seguridad e higiene, cuyo servicio

estatal, por el cual se exige la contraprestación, es el control ambiental<sup>26</sup>.

Los contribuyentes alcanzados son personas físicas o jurídicas titulares de actividades económicas relacionadas con la industria y que generen emisión industrial de gases contaminantes.

- **Tasa por gestión de residuos o envases:**

La contraprestación se exige por los servicios municipales de protección ambiental, correspondientes a la implementación de programas de concientización, acopio, reciclado, tratamiento, servicios de recolección diferencial y disposición especial de envases no retornables y material desechable, tales como botellas PET, multicapa, aerosoles, latas y otros envases no retornables de características similares, así como también de pañales descartables<sup>27</sup>.

- **Tasa por servicios de protección ambiental (Emisión No Industrial):**

Los contribuyentes alcanzados por esta tasa son los usuarios de maquinaria que, para su funcionamiento, adquieran combustibles líquidos y gas natural comprimido (GNC)<sup>28</sup>.

- **Tasa por servicios de gestión de residuos a grandes generadores<sup>29</sup>:**

Se exige por la prestación de servicios de recolección y/o gestión de residuos en

<sup>25</sup> Este fondo fue analizado por el autor en el artículo "Breves reflexiones en torno a la Política Fiscal Ambiental en Argentina", publicado en *Revista de Derecho Tributario*, Número 23, IJ Editores, Marzo 2020.

<sup>26</sup> Esta tasa se encuentra vigente en las Ordenanzas Municipales de Avellaneda, San Rafael, Junín de los Andes, Hurlingham, entre otros tantos municipios.

<sup>27</sup> Presente en Municipios bonaerenses como Moreno y San Isidro. Asimismo, se encuentra presente en los municipios con mayor densidad poblacional como Bariloche o Córdoba.

<sup>28</sup> Recaudan esta tasa Municipios bonaerenses como Tigre, Moreno, San Isidro, entre otros.

<sup>29</sup> Recaudan esta Tasa Municipios como San Isidro, Escobar, Gualguaychú, Moreno, entre otros.

comercios, industrias y actividades asimilables a tales, enunciadas como grandes generadores<sup>30</sup>.

Es de destacar que, a nivel municipal, la disociación entre el objetivo buscado por una política fiscal ambiental eficiente y la necesidad de contar con recursos extras para solventar gastos corrientes se vuelve más nítida.

Por esta razón, el destino de lo recaudado por estas tasas ambientales muchas veces no se traduce en acciones ambientales concretas.

El análisis de las tasas municipales pone en evidencia la necesidad de revisar los límites jurídicos y constitucionales del poder tributario local en materia ambiental.

## VI. Límites al poder tributario local

La política tributaria ambiental de las provincias y los municipios debe armonizarse con normas jerárquicamente superiores, como la Constitución Nacional y la Ley de Coparticipación Federal.

Así, en virtud de la restricción establecida en el Art. 9, inc. b, de la Ley de Coparticipación Federal, no pueden recaudar tributos análogos a los nacionales coparticipables.

Nuestro Máximo Tribunal *in re* "Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción declarativa"<sup>31</sup> tuvo

<sup>30</sup> Conforme el Art. 3 de la Ley 14273 (Buenos Aires) se consideran "grandes generadores" los super e hipermercados, los shoppings y galerías comerciales, los hoteles de 4 y 5 estrellas, comercios, industrias, empresas de servicios, universidades privadas y toda otra actividad privada comercial e inherente a las actividades autorizadas, que generen más de mil (1.000) kilogramos de residuos al mes.

<sup>31</sup> Sentencia del 19/06/2012.

oportunidad de analizar el alcance del Art. 9, inc. b, de la Ley de Coparticipación Federal respecto del "Fondo especial para la atención de usuarios carenciados de servicios de energía eléctrica".

Consideró que configuraban un supuesto de impuesto análogo las 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 éstos, 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<sup>32</sup>.

En el caso "Massalin Particulares S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego"<sup>33</sup> nuestro Máximo Tribunal declaró la inconstitucionalidad la tasa retributiva de servicios de verificación de legitimidad y origen de cigarros y cigarrillos que ingresen al territorio provincial con destino al consumo de la población, creada por el art. 4 de la ley 566 de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (Adla, LXIII-A, 1339), al igual que su resolución reglamentaria, por considerar que avanzaba sobre un ámbito de competencia exclusiva del Estado Nacional, cuál es la verificación del ingreso de los productos al área aduanera especial creada por la ley 19.640; y de ese modo debe ser privada de validez por el principio de

<sup>32</sup> Conf. Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos; Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, p. 183 y sgtes.

<sup>33</sup> Fallos: 329:792.

supremacía federal contenido en el art. 31 de la Constitución Nacional.

Respecto del principio de reserva de ley en materia tributaria, resultan valiosas las palabras del Dr. Casás en su voto en el precedente “Asociación Civil Alianza para el Uso Racional de Envases en Argentina (AUREA) c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”<sup>34</sup>, en oportunidad de analizar la constitucionalidad de la contribución ambiental establecida por la Ley n° 1854 de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos.

El Dr. Casás, con notable acierto, entendió que *“más allá de que la responsabilidad ambiental puede recomendar que quien incorpora al mercado productos generadores de residuos deba afrontar los costes de su tratamiento, ello, si así es decidido e instrumentado mediante una prestación patrimonial coactiva a favor del Estado —que no constituya sanción por hecho ilícito—, tal opción necesariamente deberá ser implementada a través de una ley en razón del principio de derecho recibido que reclama de la intervención necesaria del Poder Legislativo para crear obligaciones tributarias”*.

En el caso de la especie tributaria tasa, esta debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente<sup>35</sup>.

En este entendimiento, la especie tributaria Tasa prohíbe al poder tributario local establecer tasas ambientales que establezcan una excesiva generalidad de las actividades que configuran el hecho imponible ambiental.

Un ejemplo de ello fue la Ecotasa instituida por el Municipio de San Carlos de Bariloche<sup>36</sup>.

Conforme el hecho imponible de la Ecotasa se exigía a los turistas que pernocten en San Carlos de Bariloche una contraprestación por diversos servicios turísticos e instituía como agentes de percepción a los titulares o responsables de establecimientos que brinden alojamiento.

Nuestro Máximo Tribunal en oportunidad de analizar esta gabela ambiental la declaró inconstitucional *in re* “Cantaluppi, Santiago s/ acción de inconstitucionalidad”, sentencia de fecha 2 de julio 2024.

En el citado fallo, el voto de la mayoría adhirió a los fundamentos expuestos en el Dictamen de la Procuradora Fiscal, que entendió que el hecho imponible de la Ecotasa utilizaba *“una fórmula de imposición de enorme laxitud (Fallos: 344:2728) y, por lo tanto, los términos allí empleados no logran precisar, con la claridad necesaria para controlar su existencia y prestación, cuáles son los servicios concretos, efectivos e individualizados referidos a un bien o acto no menos individualizado del contribuyente”*.

Asimismo, se destacó que “las obras que realizó el municipio demandado con los fondos provenientes de la “ecotasa”, fueron las siguientes: “a) la construcción de un ‘Skatepark’, b) la iluminación del Paseo del Sur, c) el Centro de Informes Turísticos, d) diversos trabajos de pintura en el Centro Cívico, e) el soterramiento del Centro Cívico, f) la parquización del paseo Juan Manuel de Rosas y, g) la construcción de miradores y senderos en el Parque Municipal Llao Llao y en el jardín botánico”.

<sup>34</sup> TSJ CABA, sentencia del 15/09/2010.

<sup>35</sup> Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, entre otros.

<sup>36</sup> Derogada por Ordenanza 3487-CM-25

El destino de lo recaudado por la ecotasa evidenciaba una notoria disociación con la cuestión ambiental y ello fue remarcado por la Procuradora en su Dictamen, al resaltar *“que el carácter ambiental de la gabela no modifica su naturaleza de tasa, y, en este punto, el municipio no probó, el desarrollo de una actividad o la prestación de un servicio tendiente a conservar, preservar o reparar el medio ambiente”*.

Es importante para la materia lo expuesto por el Dr. Rosatti en su voto, al destacar que *“dentro de las políticas ambientales, el sistema tributario puede brindar herramientas para prevenir, mitigar o, en un extremo, recomponer el daño ocasionado. Pero todo instituto al que se acuda—incluido el fiscal— debe ajustarse a las exigencias constitucionales. Dicho en otras palabras: el mandato constitucional de protección del medioambiente—transversal a los distintos niveles gobierno (nacional, provincial y municipal) y a la sociedad en su conjunto— debe lograrse con estricto apego a los principios, derechos y garantías reconocidos en la Norma Fundamental y no extramuros de ellos”*.

Estas restricciones normativas y jurisprudenciales permiten delimitar los márgenes de acción fiscal ambiental local.

## VII. Conclusiones

La política fiscal ambiental representa hoy un instrumento clave para promover la sostenibilidad y la internalización de los costos ambientales en las decisiones económicas de los contribuyentes.

En el derecho argentino, el desarrollo de tributos ambientales —tanto a nivel nacional como subnacional— se ha expandido con presupuestos mínimos de protección, dictado por leyes nacionales, lo que ha generado tensiones en la normativa complementaria, dictada por las provincias.

En particular, los municipios, que ejercen una potestad tributaria delegada, han avanzado con la creación de tasas ambientales que gravan, por ejemplo, el consumo de combustibles, la generación diferenciada de residuos o la emisión de gases contaminantes, muchas veces sin la debida correspondencia con un servicio efectivo o con fundamentos sólidos que aseguren su constitucionalidad.

Esta práctica, aunque basada en necesidades financieras y propósitos legítimos de tutela ambiental, ha sido objeto de cuestionamientos tanto doctrinarios como jurisprudenciales, especialmente cuando lo recaudado no necesariamente se destina al financiamiento de políticas ambientales.

La falta de armonización normativa y la escasa articulación interjurisdiccional continúan siendo un obstáculo para consolidar una verdadera política fiscal ambiental coherente, eficaz y respetuosa del principio de equidad tributaria.

Si bien la identificación de externalidades, tanto positivas como negativas, plantean problemas fundamentales de política económica cuando los individuos, los hogares y las empresas no internalizan los costos o los beneficios indirectos de sus transacciones económicas. La brecha resultante entre los costos o las rentabilidades sociales y privados conduce a resultados de mercado ineficientes e incluso, en algunos casos, puede impedir la formación de mercados. Aunque hay margen para soluciones correctivas basadas en el mercado, a menudo se requiere intervención estatal para asegurar que los costos y los beneficios queden plenamente internalizados<sup>37</sup>.

<sup>37</sup> Helbling, Thomas “¿Qué son las externalidades? Lo que ocurre cuando los precios no reflejan del todo los costos”, *Revista Finanzas & Desarrollos*, Edición Diciembre 2010.

Como contrapunto, considero que un sistema fiscal que prevea una imposición severa sobre empresas contaminantes, para que paguen por lo que contaminen, debería tener como finalidad adicional que las empresas encuentren más rentables sectores menos contaminantes y se vean incentivadas a innovar en la búsqueda de tecnologías más limpias. Esto último sería la identificación de una externalidad positiva.

En este sentido, considero que el objetivo de la Política Fiscal ambiental consiste en la intervención estatal en determinadas actividades comerciales mediante el establecimiento de acciones concretas que deben ser congruentes con la finalidad que persiguen.

Por esta razón, la potestad local sobre los recursos naturales no debe redundar en el establecimiento de tributos que no cumplen con la finalidad ambiental, más aún cuando la adecuada preservación del medio ambiente es una obligación del Estado.

En definitiva, una política fiscal ambiental legítima y eficaz debe sustentarse en la instrumentalización de tributos ambientales que deben responder a criterios técnicos y jurídicos claros, con hechos impositivos definidos, contraprestaciones ciertas y afectación específica de los recursos a fines ambientales.

Para cumplir con estos objetivos, resulta urgente consolidar un marco normativo que articule los niveles nacional, provincial y municipal, para evitar superposiciones, garantizar seguridad jurídica y promover una verdadera cultura fiscal ambiental que premie las conductas sostenibles y desincentive, con justicia y razonabilidad, aquellas que dañan el entorno. Una reforma estructural del sistema tributario ambiental argentino es indispensable para que este deje de ser, como en muchos casos, una herramienta de recaudación encubierta, y se

convierta en un instrumento eficaz de gobernanza ambiental y justicia ecológica.

**LA ACCIÓN ORIGINARIA DE INCONSTITUCIONALIDAD BONAERENSE:  
PRESENTACIÓN GENERAL CON DEDICADA ATENCIÓN A SU DESARROLLO  
EN MATERIA TRIBUTARIA**

Mariana Mattarollo

**I. Brevísima introducción. Primera aproximación a la Acción Originaria de Inconstitucionalidad bonaerense**

La Constitución de la Provincia de Buenos Aires dispone en su artículo 160 que *“El Poder Judicial será desempeñado por una Suprema Corte de Justicia, cámaras de apelación, jueces y demás tribunales que la ley establezca”*.

En la disposición siguiente, al precisar las incumbencias de la Suprema Corte de Justicia (en adelante, también SCJBA), la Constitución establece que —entre otras atribuciones— *“Ejerce la jurisdicción originaria y de apelación para conocer y resolver acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de leyes, decretos, ordenanzas o reglamentos que estatuyan sobre materia regida por esta Constitución y se controvierta por parte interesada”* (art. 161, inc. 1).

He allí el acta de nacimiento de la acción originaria de inconstitucionalidad, texto que forma parte de la ley fundamental desde el año 1873 y mantiene en la actualidad su redacción de entonces.

La previsión constitucional de este instituto está acompañada por una acotada regulación de orden legal, contenida en el Código Procesal Civil y Comercial (en adelante, CPCC). Sólo seis preceptos de ese cuerpo normativo ritual refieren a su trámite de manera directa. Son los artículos 683 a 688, componentes del Libro IV: “Procesos

Especiales”, Título IX, Capítulo I: “Declaración de Inconstitucionalidad”.

Ante tal panorama, adquiere suma relevancia conocer la elaboración que a lo largo de los años fue desarrollando la SCJBA, pues es a través de sus precedentes que podrán conocerse los elementos estructurales y los diversos perfiles que fue ofreciendo y reviste esta vía.

Así, de manera acompañada con modificaciones de más amplio espectro suscitadas en la provincia, se fueron dando diversas construcciones pretorianas que exhiben y explican su caracterización actual. No es la aspiración de las líneas siguientes analizar el devenir de las sucesivas mutaciones y ajustes jurisprudenciales, pero no puede dejar de destacarse la gravitación que en ese sentido tuvieron la reforma constitucional de 1994 -en cuanto concernió al sistema de enjuiciamiento del actuar de la administración pública, a pesar de haber dejado intacta la literalidad del artículo 161 inciso 1 de la Carta provincial-, la sanción del Código Procesal Contencioso Administrativo con sus modificaciones y la postergada puesta en marcha del fuero especializado en esa materia<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Sobre este punto, ver en particular: Soria, Daniel F., “Aspectos básicos de las pretensiones en el Código Procesal Administrativo de la Provincia de Buenos Aires”, en Juan C. Cassagne y Agustín A. Gordillo, directores, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires*,

El objetivo de este aporte será, entonces, presentar de modo sistematizado aspectos basales de la acción originaria de acuerdo a la doctrina de la Suprema Corte vigente en estos días, dedicando especial atención a aquellas aristas que pudieran tener interés o hayan obtenido particular despliegue en el contexto de la impugnación de ordenamientos propios del campo del Derecho Tributario.

En esa labor, se proponen ocho interrogantes cuyas respuestas permitirán mostrar un panorama general del instituto. Se citarán a pie de página causas en las que el Tribunal se haya expedido respecto de cada tema tratado y se expondrá, en el cuerpo del texto, una selección de casos también atinentes a los distintos puntos y en los que las cuestiones planteadas han versado específicamente sobre la validez de normas tributarias.

## **II. Primera pregunta: ¿Qué se puede impugnar mediante la Acción Originaria de Inconstitucionalidad?**

### **II.A. Regla General**

Hallamos una primera aproximación a la respuesta de esta incógnita en dos normas: el citado artículo 161 inciso 1 de la Constitución provincial y el artículo 683 del CPCC.

El último de los preceptos indicados establece: *"De acuerdo a lo dispuesto por la Constitución de la Provincia, se podrá demandar la declaración de inconstitucionalidad de la ley, decreto, ordenanza o reglamento que estatuya sobre materia regida por aquélla, debiendo observarse el siguiente procedimiento"*.

A golpe de vista se observa la coincidencia de ambas normas respecto del objeto

posible de impugnación por este conducto: leyes, decretos, ordenanzas o reglamentos.

La Suprema Corte ha dicho en innumerables precedentes que *"la acción originaria de inconstitucionalidad tiene por objeto exclusivo aquellos ordenamientos que, con independencia de su denominación, constituyan mandatos generales, abstractos e impersonales dirigidos a la comunidad"*<sup>2</sup>.

Esta pauta fue aplicada en el caso "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A." (I. 2.396), sentencia de fecha 5-8-2020, en el que, además de una ordenanza y un decreto de la Municipalidad de Avellaneda, se cuestionaba la constitucionalidad de la cláusula cuarta del Convenio suscripto el día 22 de noviembre de 2001 por la Secretaría de Política Ambiental de la provincia y el municipio demandado, mediante la que se volcaba en el intendente la potestad de regular el aspecto cuantitativo de la Tasa por Servicios Especiales de Fiscalización y Control Ambiental.

Además de destacar la circunstancia de haber resultado exitosa la demanda –por encontrarse violentado el principio de reserva de ley–, interesa aquí poner de resalto que la Suprema Corte avanzó en el análisis y la resolución de planteos dirigidos al referido acuerdo interjurisdiccional, con independencia de su *nomen iuris* y sin perjuicio de que –por su origen y modo de

---

<sup>2</sup> En ese sentido, ver, entre muchísimas otras, las causas SCJBA, I. 2.161; "Sindicato de Vendedores de Diarios y Revistas de Tandil", res. del 8-9-1998; I. 2.171, "Bayon", res. del 2-5-1999; I. 2343, "Ruiz", res. del 17-10-2001; I. 2.297, "Perrota", res. del 24-4-2002; I. 68.239, "Vega", res. del 6-7-2005; I. 2.204, "Zamarreño", sent. de 8-10-2008; I. 71.542, "De Amorrotu", resol. de 28-12-2011; I. 75.905, "Simonelli", resol. de 20-11-2019; I. 76.269, "Empresa Micro Ómnibus Larroque Línea 148 SRL", resol. de 26-11-2020; B. 79.743, "Ortiz", resol. de 13-2-2025.

producción- evidentemente no se identifica estrictamente con ninguna de las producciones normativas enumeradas en los artículos citados al comienzo de este apartado.

## **II.B. Reverso de la regla general: supuestos excluidos.**

### **B.1. Actos de aplicación**

Del postulado anterior el Tribunal extrae que *“el ámbito delimitado de conocimiento reservado a esta vía, reside en la discusión sobre la validez constitucional de una norma considerada en abstracto”*<sup>3</sup>. Esta repetidísima aseveración supone que los planteos de demanda deberán dirigirse a cuestionar el contenido regulatorio del ordenamiento impugnado, de modo que el agravio constitucional invocado emane de la previsión normativa atacada y no de las consecuencias de su aplicación o el modo en que se hubieran vertido sus efectos respecto del litigante<sup>4</sup>.

Como consecuencia de ello, la pretensión no podrá ser articulada para atacar actos de aplicación de preceptos generales, aunque tal objeción se fundara en sostener que aquellos resultan contrarios a la Constitución<sup>5</sup>.

En palabras de la SCJBA, *“no resultan susceptibles de impugnación por este proceso los actos de alcance individual (...), siendo que para ello existen vías alternativas que brindan una adecuada y*

*completa tutela a las pretensiones perseguidas por los justiciables”*<sup>6</sup>.

En la misma lógica, tampoco puede plantearse la inconstitucionalidad de una norma si los agravios alegados no derivan de manera directa de la previsión objetiva del precepto, sino que constituyen, en realidad, una consecuencia de su concreta aplicación<sup>7</sup>.

Lo anterior no supone, sin embargo, que la existencia de actos o manifestaciones que importen la individualización del mandato respecto de quien postula la demanda desplace automática y necesariamente la viabilidad de la acción.

Podrá articularse la acción aun cuando en la especie se dé esa circunstancia, siempre que, como se dijo, de los términos de la demanda y las constancias del expediente surja que los agravios alegados derivarían de manera inmediata del contenido regulatorio de la disposición y las críticas apunten al mandato impersonal contenido en ella.

Este criterio fue aplicado en muchísimos precedentes por la Suprema Corte. De ese conjunto de casos, en un gran número se debatían cuestiones tributarias.

Resulta representativo de este criterio de exclusión lo decidido en la causa “Stampi

<sup>3</sup> Ver puntualmente las causas SCJBA, I. 74.191, “Antivari”, resol. de 10-8-2016; I. 74.218, “Pardo Villarroel”, sent. de 17-8-2016; I. 79.801, “Provincia de Buenos Aires”, resol. de 13-2-2025; entre innumerables precedentes.

<sup>4</sup> Ver en ese sentido las causas SCJBA, I. 75.419, “FEMBA”, sent. de 28-8-2024; I. 79.801, referida en la cita anterior.

<sup>5</sup> Causas SCJBA, I. 68.276, “Empresa de Transporte 25 de Mayo S.R.L.”, resol. de 21-9-2005, I. 74.293, “Suárez”, resp. de 7-9-2016, entre muchas otras.

<sup>6</sup> Así está dicho expresamente en las causas SCJBA, I. 1417, “Muzzio”, res. del 20-11-1991; I. 1561, “Vigliarolo”, res. del 23-4-1992; I. 1590, “Serafín”, res. del 9-2-1993; I. 1612, “Barbieri”, res. del 8-6-1993; I. 2.204, “Zamarreño”, sent. de 8-10-2008.

<sup>7</sup> Causas SCJBA, I. 1.335, “Club Atlético Brown”, sent. de 27-9-1994; I. 68.276, “Empresa de Transportes 25 de mayo S.R.L.”, resol. de 21-10-2005; I. 2.179, “Jaroslavsky”, sent. de 30-11-2011; I. 72.580, “Florentin”, resol. de 8-5-2013; I. 74.293, “Suárez”, resol. de 7-9-2016.

Sanguineti S.A.” (I. 69.624), sentencia de 8-5-2019<sup>8</sup>.

Allí, al precisar el objeto de la demanda, la actora refirió postular la inconstitucionalidad de una serie de artículos de las ordenanzas tributaria e impositiva de la Municipalidad de San Fernando para el año 2005, en cuanto preveían y regulaban la categoría de grandes contribuyentes a los efectos del pago de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene. Sin embargo, de la lectura del escrito inicial el Tribunal extrajo que los planteos de la sociedad residían, a ciencia cierta, en la aplicación que la autoridad fiscal comunal pudo haber hecho de ellas y que, por tal motivo, la demanda debía ser rechazada.

Para así decidir, sopesó que la demandante centraba sus esfuerzos argumentativos en fundamentar la incompatibilidad constitucional de un decreto municipal (de alcance individual) y de una determinación oficiosa mediante los que se la categorizaba como gran contribuyente y se liquidaba el tributo a su respecto. Asignó especial trascendencia al hecho de haberse dedicado buena parte del escrito de inicio a sostener que tales decisiones resultaban arbitrarias, irrazonables y desproporcionadas como consecuencia de haber ignorado su condición de sujeto exento en el gravamen y por haber computado equivocadamente la base imponible a fin de practicar la liquidación de las sumas a ingresar.

Ante tal panorama consideró que, en definitiva, el perjuicio alegado no derivaba

de los preceptos normativos impugnados sino del empleo que se había hecho de ellos a su respecto. Preciso en ese sentido que *"no es esta la oportunidad de juzgar la pertinencia de la medida adoptada ni tampoco la de evaluar el alcance con que fue aplicada en los procedimientos administrativos particulares referidos por la parte actora"*.

Desde la misma perspectiva se expidió, en cambio, por la admisibilidad de la demanda en el precedente “Flores Pirán” (I. 76.485), resolución de 11-11-2021. Allí se cuestionaba la Ley Tarifaria provincial para el año 2020, particularmente en cuanto regulaba el coeficiente de actualización de las valuaciones fiscales básicas a efectos del cálculo del Impuesto Inmobiliario -correspondiente tanto a la planta urbana como rural- y las escalas alicuotarias previstas a efectos de la determinación del mismo gravamen. En el escrito de demanda se ofrecía una descripción de la relación de la actora con el inmueble y el impacto que tendría la aplicación del impuesto en su patrimonio si la liquidación fuera efectuada de acuerdo a las pautas normativas objeto de crítica.

El Tribunal descartó que la inclusión de tales referencias condujera a interpretar que la impugnación se dirigía a objetar los efectos o la aplicación de las disposiciones del Código Fiscal. En cuanto interesa aquí destacar, sostuvo que *"...la línea argumental esbozada en el escrito inaugural, que da cuenta de la situación fáctica de la señora Flores Pirán frente al Impuesto Inmobiliario Rural, no sólo procura encuadrar la acción instada en relación a la existencia de un 'caso' y legitimación para actuar de quien inicia este litigio -tal como lo reconoce la demandada-, sino también intenta demostrar los extremos alegados en cuanto a la vulneración del derecho de propiedad y de los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Siendo así, no resulta posible*

---

<sup>8</sup> Interesa llamar la atención del lector con respecto a las consideraciones vertidas en el apartado I.2.a. del voto del señor Juez Doctor De Lazzari con relación a la necesidad de acreditación de la existencia y vigencia de las ordenanzas municipales, pues reflejan un criterio que ya no es aplicado por el Tribunal.

*afirmar que el agravio esgrimido en el marco de las presentes actuaciones resida en la interpretación o el alcance conferido a las disposiciones en pugna mediante el cuestionamiento de un acto concreto de aplicación, lo que excedería los límites de la jurisdicción reservada a la Suprema Corte por el art. 161 inc. 1º de la Constitución provincial, pues ello importaría valorar las previsiones normativas en mérito a factores extraños a ellas”.*

También aplicó estos conceptos al resolver la causa I. 76.343, "Otto Garde y Cía. S.A.", resolución de 25-9-2024, en la que rechazó *in limine* la acción dirigida a impugnar el artículo del Código Fiscal previsor de los sujetos pasivos del Impuesto Inmobiliario que, en cuanto establece que los titulares registrales del dominio quedan obligados a abonar ese impuesto aun cuando hayan perdido su disponibilidad en manos de un tercero. En estas actuaciones, el Tribunal consideró *“evidente que esta causa se promueve como consecuencia de no haber obtenido un resultado favorable a sus intereses en la acción declarativa de certeza y previendo que la medida cautelar allí dispuesta podría quedar sin efecto, y teniendo en cuenta además que la propia parte actora reconoció en la contestación a la excepción de incompetencia que había iniciado dicha demanda con el objeto de obtener un procedimiento judicial que lo eximiera de afrontar el Impuesto Inmobiliario ‘atento las demandas recibidas de cobro de pesos por la vía de apremio’, resulta claro que este juicio originario no tiene por objeto exclusivo y primordial la declaración de inconstitucionalidad del art. 169 del Código Fiscal, sino remover una serie de actos concretos de aplicación de esa disposición que son los que, en definitiva, produjeron el perjuicio que la actora describe en su demanda”.*

## **II.B.2. Otras exclusiones**

Respondiendo al mismo paradigma, la SCJBA ha determinado que se hallan excluidas de la posibilidad de ser impugnadas por conducto de la acción originaria las disposiciones que, cualquiera sea su denominación y proceso de emisión, contengan un mandato particular, individualizado<sup>9</sup>.

Del mismo modo, interpretando los artículos 161 inciso 1 de la Constitución provincial y 683 del CPCC, ha decidido que también se encuentran fuera del campo de esta vía las objeciones dirigidas a preceptos de la propia Carta local<sup>10</sup>, así como aquellas en las que se alegue la omisión inconstitucional de emitir determinada normativa<sup>11</sup>.

Descartó también la posibilidad de dirigir la objeción a leyes que no hayan culminado su proceso de sanción<sup>12</sup>. Así lo hizo, por caso, en el precedente “Ishii” (I. 73.481), resolución de 20-11-2014, en el que rechazó *in limine* la demanda que se dirigía a obtener la declaración de inconstitucionalidad del proyecto de Ley de Presupuesto General de Gastos y Recursos para regir en la provincia durante el ejercicio 2015 señalando que, aunque había recibido la aprobación de ambas cámaras, no había alcanzado su completa consagración como producto legislativo de acuerdo al procedimiento previsto en la Constitución local.

## **II.C. Supuestos especiales**

Anunciaremos aquí brevemente que existen una serie de supuestos que la Suprema Corte ha considerado propios de

<sup>9</sup> Causa SCJBA, I 70.015, “ICARFO”, 26-8-2009.

<sup>10</sup> Causa SCJBA, B. 69.149, “Díaz”, resol. de 2-11-2011.

<sup>11</sup> Causa SCJBA, I. 68.403, “Aramburú”, sent. 5-10-2011.

<sup>12</sup> Causas SCJBA, I. 1.512 “Bloque de Senadores de la Unión Cívica Radical del Pueblo”, resol. de 12-3-91; I. 2.145 “Perrota”, resol. de 19-5-98 e I. 69.014, “Piombo”, resol. de 14-2-2007.

su competencia originaria a pesar de que los ordenamientos objetados no revestían las notas formales características de las leyes, decretos, ordenanzas o reglamentos.

Tal temperamento ha adoptado ante la impugnación de leyes expropiatorias. En sus términos, *“Al margen de la peculiar condición de la ley cuestionada en el proceso -en tanto, como buena parte de las normas de esa índole, más próxima a la “ley medida” o “ad hoc”, posee una individualización y concreción ajenas al típico y, desde luego, más extenso espacio de generalidad y abstracción predicable respecto de cualquier otra ley estándar- y del hecho de que esta Corte, en circunstancias similares, no ha objetado la procedibilidad de pretensiones de inconstitucionalidad (l. 3024, “Lavadero de Lanús El Triunfo”, res. de 8-VII-2003), es perceptible que en el caso lejos se está de opugnar acto aplicativo alguno”*<sup>13</sup>.

Análogo criterio informó decisiones del Tribunal en las que, destacando el carácter indeterminado del universo de sus potenciales destinatarios, consideró pertinente esta vía procesal para la objeción de ordenanzas municipales en cuanto contenían pliegos de bases y condiciones, a pesar de encontrarse dirigidas a regular determinadas contrataciones públicas<sup>14</sup> o para impugnar ordenamientos de esa naturaleza que, aunque regulaban situaciones bien específicas, por la materia involucrada -en particular, ambiental o

urbanística-, proyectaban sus efectos hacia el conjunto de la comunidad<sup>15</sup>.

### III. Segunda pregunta: ¿Qué se puede pedir al Tribunal?

Para responder esta inquietud debemos considerar, además de los citados artículos 161 inciso 1 de la Constitución provincial y 683 del CPCC, lo dispuesto por el artículo 688 de ese cuerpo ritual. Allí, se prevé que *“Si la Suprema Corte estimara que la Ley, decreto, ordenanza o reglamento cuestionado, son contrarios a la cláusula o cláusulas de la Constitución que se citaron, deberá hacer la correspondiente declaración sobre los puntos discutidos. Si, por el contrario, no halla infracción constitucional, desechará la demanda”*.

Se extrae de allí, como característica saliente de la acción originaria, que se trata de un medio útil para la instrumentación de una pretensión de carácter declarativo.

Es decir, el objetivo primario de quien articula esta vía será el de obtener del Tribunal una decisión que exponga, manifieste, anuncie que los mandatos impugnados resultan contrarios a la Constitución local por violentar alguna o algunas de sus disposiciones o reglas, resultando por tal motivo inaplicables al demandante.

A la vez, asociando esta nota con las propias del objeto posible de crítica y las que derivan de la regulación del plazo para la interposición de la acción -al que se hará referencia más adelante-, cabe sostener también que reviste carácter eminentemente preventivo. En efecto, esta herramienta fue concebida para precaver los efectos lesivos de la aplicación de preceptos

---

<sup>13</sup> Causa SCJBA, l. 2.107, “O’Connor”, sent. de 18-2-2009. En el mismo sentido, ver también las causas B. 69.235 “Curuchet”, resol. de 3-10-2007 e l. 72.360, “Granillo Fernández”, resol. de 20-5-2013.

<sup>14</sup> En ese sentido, ver las causas SCJBA, l. 68.276, “Empresa de Transportes 25 de Mayo S.R.L.”, resol. de 21-9-2005, l. 71.904, “Ventoso”, resol. de 9-5-2012.

---

<sup>15</sup> Ver, entre otras, causas SCJBA, l. 1.490, “Bargo”, sent. de 5-7-2000, l. 72.267, “Mitchell”, sent. de 27-8-2020, l. 76.357, “Química True”, resol. de 7-10-2020.

cuya concreción fuera a lesionar derechos constitucionales<sup>16</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, el desenvolvimiento jurisprudencial del instituto da cuenta de que la Suprema Corte fue dirigiéndose, particularmente en punto al objeto posible de la pretensión, hacia un “mayor rinde de este instrumental procesal”<sup>17</sup>.

### III.A. Pretensiones accesorias posibles

Un avance de indudable trascendencia en ese sentido es el reconocimiento de la posibilidad de requerir, juntamente con la declaración de incompatibilidad constitucional de la norma, la anulación del acto, el reconocimiento del derecho comprometido o la reparación del daño causado, cuando resulten consecuencia inmediata de aquella proclamación<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Ver la causa SCJBA, I. 1.980, “Bruno”, sent. de 27-11-2013. Ver también: Hankovits, Francisco A., “Acción Originaria de Inconstitucionalidad”, en Berizonce Roberto y Logar, Ana C., coords., *Doctrina actual de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni Editores, 2004, p. 437 y ss., en particular, pp. 438/9.

<sup>17</sup> Berizonce, Roberto, “La acción declarativa originaria de inconstitucionalidad de la Provincia de Buenos Aires”, en Eduardo Ferrer Mac-Gregory y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, coordinadores, *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, Tomo VIII, procesos constitucionales orgánicos, Primera edición: Universidad Nacional Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2008.

<sup>18</sup> Causas SCJBA, I. 1165, “García Solidario”, sent. del 22-4-1986; I. 1160, “Rodríguez, Celia”, sent. del 16-9-1986, I. 1159, “Verderosa”, sent. del 25-8-1987; I. 1451, “Clínica Cosme Argerich”, sent. del 5-3-1996; I. 1305, “Municipalidad de La Plata”, sent. del 17-6-1997; I. 1616, “Marsiglia”, sent. del 8-9-1998; I. 1.655, “Mosquera”, sent. del 28-11-2001; I. 2.028, “Novelli”, sent. del 9-5-2001; I. 2.075, “Ubalдини”, sent. del 8-3-2000; I. 1.888, “Donarruma” por mayoría, sent. del 1-6-2005, I. 2.207, “Ferrari”, 2-11-2005; I. 2.024, “Velurtas”, 10-6-2009; entre muchas otras.

Puede, entonces, acumularse a la pretensión declarativa principal otra accesorio, de condena, que permita obtener en el mismo proceso la reparación de la lesión si ya se hubiese cristalizado. Ello así, cuando el éxito en la primera sea presupuesto necesario para reconocer la segunda<sup>19</sup>.

Pretensiones de esta clase fueron admitidas principalmente en materia previsional, de empleo público y en casos vinculados al servicio de asistencia médica provincial, entre otros. En tales contextos se registran antecedentes con planteos de inconstitucionalidad de algún precepto conjuntamente con la petición de anulación del acto lesivo que hubiera, por ejemplo, denegado la afiliación del demandante al Instituto de Obra Médico Asistencial<sup>20</sup> o la petición de condena al reconocimiento y pago del beneficio de pensión por fallecimiento de un familiar<sup>21</sup>.

Este perfil de la acción originaria puede, por supuesto, ser explotado en el debate de cuestiones tributarias en tanto habilita a acompañar la pretensión principal, declarativa de inconstitucionalidad, con un pedido de devolución de las sumas que hubiesen ingresado al fisco indebidamente o en exceso como consecuencia del cumplimiento o aplicación de las disposiciones objetadas, con anterioridad a la interposición de la demanda o durante el curso del proceso. Ello siempre que, claro está, el derecho al reintegro resulte una secuela directa del acogimiento del planteo de inconstitucionalidad formulado en el expediente y la pretensión se hubiese introducido oportunamente en el proceso.

<sup>19</sup> Ver en este punto, junto con un racconto analítico de la doctrina del Tribunal, el voto del doctor Hitters en la causa SCJBA, I. 1.305, “Municipalidad de La Plata”, sent. de 17-6-1997.

<sup>20</sup> Ver en ese sentido la paradigmática causa SCJBA, I. 2.162, “Fernández”, sent. de 23-12-2003.

<sup>21</sup> Entre muchas otras, ver la causa SCJBA, I. 2.207, “Ferrari”, sent. de 2-11-2005.

En efecto, en el precedente "Álvarez Magliano" (I. 2.114), sentencia de 22-12-2008, el Tribunal ha dispuesto la devolución de las sumas indebidamente ingresadas tras descartar la aplicabilidad al caso de un conjunto de normas del Municipio de Moreno que regulaban la Tasa de Alumbrado, Limpieza y Conservación de la Vía Pública<sup>22</sup>.

### III.B. Protección cautelar

También es posible requerir a la Suprema Corte el dictado de medidas precautorias, tendientes a evitar la concreción de agravios de imposible y difícil reparación posterior, derivados de la aplicación de los preceptos cuya inconstitucionalidad se alega.

Frente a requerimientos de esta naturaleza, en numerosísimos precedentes el Tribunal ha resuelto que, en el marco provisional propio del despacho cautelar, corresponde a quien lo formula la justificación de la presencia de la apariencia de buen derecho y del peligro en la demora exigidos por el CPCC para acceder a un despacho favorable de esta clase de tutela<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> La referencia sólo tiene por objetivo llamar la atención sobre la posibilidad de anexar la pretensión de devolución de las sumas abonadas en exceso y no sobre el modo en que el Tribunal abordó y decidió en esa oportunidad el fondo de la cuestión debatida pues la circunstancia de no mantenerse la misma integración impacta sobre los recaudos para la introducción de planteos de esa clase a través de la acción originaria.

<sup>23</sup> Tal la doctrina emergente de las causas SCJBA, B. 65.043, "Trade S.A.", resol. de 4-8-2004; I. 73.931, "Peralta", resol. de 6-9-2017; I. 74.643, "Asociación para la Protección del Medioambiente y Educación Ecológica 18 de Octubre", resol. de 18-9-2019; I. 76.850, "Pavanel Egea", resol. de 23-2-2021; I. 76.801, "Helacor S.A.", resol. de 9-4-2021; I. 76.963, "Sesto", resol. de 27-5-2021; I. 75.873, "Carlos E. Iturriaga e Hijos S.A.", resol. de 23-2-2022; I. 78.674, "Mutilva", resol. de 24-10-2023; I. 79.300, "Murri", resol. de 19-4-2024; entre muchísimas otras.

Además, invariablemente ha decidido que el examen de los requisitos a los que se halla sujeta la procedencia de este tipo de medidas es particularmente estricto en el ámbito de la acción originaria. Ello, como efecto natural de la presunción de constitucionalidad o regularidad de la que gozan los ordenamientos susceptibles de ser cuestionados por su conducto<sup>24</sup>.

Tales pautas generales registran un ajuste, a su vez, cuando lo que se debate en el caso son normas tributarias pues, en línea con el criterio seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>25</sup>, la SCJBA asume que la percepción de la renta pública en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado.

Ese temperamento fue adoptado en invariablemente ante la objeción de preceptos tributarios, tanto provinciales como municipales. Sólo como "botón de muestra" pueden referirse las causas "La Cucha SA" (I. 72.22), resolución de 10-7-2013; "Supercanal S.A." (I. 72.086), resolución de 3-4-2014; "Traverso" (I. 72.987), resolución de 12-4-2017 y

---

<sup>24</sup> Conforme doctrina de las causas SCJBA, I. 1.520, "Peltzer", resol. de 28-5-1991; I. 3.024, "Lavaderos de Lanús El Triunfo S.A.", resol. de 8-7-2003; B. 67.594, "Gobernador de la Provincia de Buenos Aires", resol. de 3-2-2004; I. 68.944 "UPCN", resol. de 5-III-2008; I. 73.947, "Greppi", resol. de 22-XII-2015; I. 69.637, "Marín", resol. de 23-V-2017; I. 76.258, "Intendente de la Municipalidad de General San Martín", resol. de 27-11-2019; I. 75.708, "Mendoza", resol. de 11-12-2019; I. 76.482, "Química True S.R.L.", resol. de 7-10-2020; I. 77.032, "Isabella", resol. de 26-4-2021; I. 75.756, "Barsi S.A.", resol. de 24-11-2021; I. 77.485, "Zacarías", resol. de 28-12-2021; I. 77.815, "Cagnone", resol. de 5-8-2022; I. 78.789, "Girótti Blanco", resol. de 30-5-2023; I. 78.041, "Radaelli", resol. de 31-7-2023; I. 79.435, "Ferreyra", resol. de 11-7-2024; entre muchas otras.

<sup>25</sup> CSJN, Fallos: 312:1010 y sus citas.

"Goyeneche" (I. 75.815), resolución de 26-12-2019.

Merece especial atención la expresa consideración efectuada en torno a la necesidad de acreditar, como se dijo, ambos extremos requeridos por la ley adjetiva para la concesión de medidas precautorias así como la particular estrictez con que el Tribunal analiza el referido al peligro en la demora cuando la impugnación a disposiciones vinculadas a la recaudación de la renta pública se apoya en alegaciones referidas a la cuantía del tributo y su impacto en la renta o el patrimonio del demandante.

Así, con cita de precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>26</sup>, viene sosteniendo que *"la evaluación de este extremo requiere un examen atento de la realidad comprometida en el caso para poder así establecer si las secuelas que pudieran producir los hechos que pretenden evitarse con la medida precautoria tendrán la virtualidad de restar eficacia al reconocimiento del derecho en juego si tal fuese la decisión definitiva del pleito (...) A la vez que exige indagar tanto el gravamen que podría producirse si al cabo del proceso las normas cuestionadas fueran declaradas inconstitucionales, como aquel que resultaría de la paralización temporal de los efectos de esas disposiciones, en caso de arribarse a una sentencia adversa a la pretensión"*<sup>27</sup>.

De lo anterior deriva la necesidad de acompañar el pedido con la demostración del impacto que el cumplimiento con el precepto impugnado tendría sobre la concreta situación económico financiera del requirente o la acreditación de que, en el estado de situación al momento de formularse la petición, los agravios

plantados no puedan conjurarse con el dictado de la sentencia de mérito.

Este criterio informó lo decidido en el precedente "International Value S.A." (I. 72.23), resolución de 23-9-2015. Allí, en efecto, se rechazó el pedido de suspensión de la aplicación a la demandante del decreto provincial 442/12 y de las disposiciones de las leyes 14.333 y 14.357, mediante los que se había fijado un aumento en las valuaciones fiscales y de las alícuotas aplicables a fines de la liquidación del Impuesto Inmobiliario rural para el año 2013. En ese sentido el Tribunal refirió expresamente que *"no se cuenta en este proceso con elementos que permitan cotejar la repercusión de las modificaciones tributarias en la concreta situación económica y financiera de la actora"*.

En la misma línea ha decidido más recientemente el rechazo de la medida cautelar suspensiva peticionada en el contexto de la impugnación de la resolución normativa 3/24 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, previsora de las tablas de valuación de bienes para el cálculo del Impuesto sobre las Embarcaciones Deportivas o de Recreación (causa "Maddonni", I. 79.266, resolución de 8-10-2024). En igual sentido denegó la tutela análoga requerida respecto de normas vinculadas a la Contribución Territorial y a la Tasa por Marcas y Señales de la Municipalidad de Leandro N. Alem, así como respecto de la Tasa por Servicios Esenciales de la Municipalidad de Azul y la Tasa Especial para Conjuntos Inmobiliarios Destinados a Vivienda y Grandes Desarrollos Inmobiliarios de la Municipalidad de San Vicente (precedentes "Sociedad Rural de Vedia" (I. 79.221), "Ganwil" (I. 79.261), "Willgan" (I. 79.252), "Ocampo" (I. 79.199), resoluciones de 14-6-2024; "Cendra" (I. 78.661) y sus acumuladas y "Amaya Gómez" (I. 78.623) y su acumulada, resoluciones de 11-8-2023).

<sup>26</sup> CSJN Fallos: 319:1277; 339:225; entre otras.

<sup>27</sup> Doctrina de las causas SCJBA, B. 65.158, "Burgués", resol. de 30-4-2003; I. 78.229, "Lallo", resol. de 2-8-2023, entre otras.

### III.C. Medidas de carácter anticipado

En el campo de la tutela precautoria se registran una serie de casos en los que la Suprema Corte ha dispuesto medidas tendientes a precaver de los efectos lesivos de las normas impugnadas, aún con anterioridad a resolver respecto del requerimiento efectuado en ese sentido en el expediente.

De tal modo, en el entendimiento de que resultaba necesario reunir más elementos de prueba para decidir respecto de la protección provisoria solicitada, echando mano a las facultades que el código de rito coloca en cabeza del juez como director del proceso -en especial, con la finalidad de acceder a la verdad jurídica objetiva-, ha ordenado la producción de ciertas pruebas conjuntamente con la orden de alguna medida de carácter precautelar.

Esta práctica ha tenido desarrollo en causas en las que se ventilaban cuestiones sensibles -institucionales, previsionales-, o mayormente vinculadas al derecho medioambiental<sup>28</sup>.

Entre esos supuestos, también se cuenta la medida de esta índole dispuesta ante el planteo de inconstitucionalidad de normas de carácter tributario.

Así lo determinó la SCJBA en la causa "Aguas y Saneamientos S.A." (I. 79.547), resolución de 20-11-2024. Allí, la firma planteaba la inconstitucionalidad de una ordenanza de la Municipalidad de Avellaneda en cuanto autorizaba al Departamento Ejecutivo comunal a definir un aspecto del perfil cuantitativo de la Tasa por Servicios Generales vigente en esa localidad. Mencionaba que tal facultad

había sido ejercida de modo tal que provocaba un aumento irrazonable del tributo e insostenible. En el escrito de demanda requería que, con carácter cautelar, se suspendiera a su respecto la aplicación de la ordenanza objetada y del incremento dispuesto por el Municipio.

Pasados los autos al acuerdo para resolver sobre la medida protectoria requerida, el Tribunal ponderó, en primer lugar, el carácter esencial del servicio público de provisión de agua potable y desagües cloacales a cargo de la demandante y su especial vínculo con los derechos al agua y a la salud, en sus dimensiones individual y colectiva. Estimó que, en ese particular contexto, resultaba necesario contar con más elementos de juicio que le permitieran analizar adecuadamente las peticiones formuladas por la actora y ordenó, en consecuencia, la producción de cierta prueba informativa.

A ello agregó que *"frente a la potencialidad de un riesgo objetivo de afectación a la normal prestación del servicio público de provisión de agua potable y desagües cloacales en la comuna demandada y la particular conformación de la firma actora, corresponde ordenar a la demandada que, hasta tanto se brinde la información requerida y este Tribunal se pronuncie en autos acerca de la tutela preventiva solicitada, suspenda el cobro de todo aumento en la liquidación de la Tasa por Servicios Generales que se hubiese aplicado durante el año 2024 o fuera a aplicarse en el futuro como consecuencia del ejercicio por el Departamento Ejecutivo de la atribución prevista en el art. 143 de la ordenanza 30.645"*.

### IV. Tercera pregunta: ¿En qué debe fundarse la acción?

La Suprema Corte sostiene desde antaño que la acción originaria es una vía útil para

---

<sup>28</sup> Ver, por caso, los precedentes SCJBA, I. 69.532, "Galland", resol. de 27-2-2008; I. 79.054, "Di Salvo", resol. de 26-2-2024, I. 75.709, "Verón", resol. de 4-12-2019.

el planteo de incompatibilidades constitucionales locales y directas.

En incontables decisiones, anteriores y posteriores a la reforma constitucional bonaerense de 1994, ha explicitado que *"cuando el art. 161 inc. 1 de la Constitución provincial alude a 'materia regida por esta Constitución' se refiere (...) a la necesidad del planteamiento de un conflicto directo entre la disposición controvertida y la o las normas de la Carta local que se consideren violentadas"*<sup>29</sup>.

Siendo ello así, en este conducto no tienen cabida, por regla, cuestionamientos basados en la oposición entre dos normas infraconstitucionales pues, como se dijo, la materia propia de este proceso *"está constituida por la relación directa entre la norma controvertida y la cláusula superior que se dice vulnerada, pues los casos de discordancia a nivel subconstitucional, aun cuando puedan configurar una inconstitucionalidad refleja, implican que la validez del precepto impugnado depende de la interpretación que se le asigne a la ley"*<sup>30</sup>. Y ha señalado también que ese tipo de planteos de inconstitucionalidad compleja indirecta o refleja deberá efectuarse

mediante un proceso contencioso administrativo<sup>31</sup>.

En otros términos, la viabilidad de la acción queda descartada si la demanda se sostiene, primordial o exclusivamente, en una pretendida disconformidad de los preceptos objetados respecto de disposiciones legales o reglamentarias.

Tal criterio ha sido históricamente sostenido por la Suprema Corte y refrendado más recientemente al dirimir una cuestión de competencia de especial interés para este trabajo, por cuanto en tales actuaciones se impugnaba una norma municipal de contenido tributario.

Se trata del caso "Blasi" (B. 78.225), resolución de fecha 29-9-2022, en el que se requería la declaración nulidad de las ordenanzas impositiva y presupuestaria de la Municipalidad de Dolores para el año 2022, invocando que el Concejo Deliberante se encontraba ilegítimamente constituido al momento de su sanción por no haberse respetado el régimen de participación política equitativa entre géneros establecido en la ley 14.848 para todos los cargos públicos electivos en la provincia.

El Tribunal precisó que la causa correspondía a la competencia del fuero contencioso administrativo -y no a la que le es propia en instancia originaria- toda vez que, en cuanto es pertinente destacar en este apartado, la demanda se sostenía en argumentos de preferente legalidad, sin plantear una impugnación constitucional directa que habilite la vía intentada.

Tampoco corresponde canalizar por la acción originaria impugnaciones fundadas en infracciones a la Constitución nacional o

<sup>29</sup> Doctrina de las causas SCJBA, I. 1.169, "Malacari", sent. de 11-12-1984; I. 1.998, "Piombo", resol. de 18-6-1996; I. 2.027, "Sindicato de Trabajadores Municipales de Necochea", sent. de 27-12-2000; I. 1.447, "Expreso Merlo S.A.", sent. de 28-3-2001; B. 70.086, "Consorcio Exportador Pesquero SA", resol. de 29-4-2009; B. 75.890, "Martínez", resol. de 14-8-2019 y B. 77.524, "Thomart GNC S.A.", resol. de 10-12-2021; entre muchísimas otras.

<sup>30</sup> Conforme causas I. 1329, "Playamar S.R.L.", sent. del 10-12-1992; I. 1335, "Club Atlético Brown", sent. del 27-12-1994 y sus citas; I. 1.597, "Wetzel", sent. del 28-3-1995; I. 1.516, "Aguas Minerales S.A.", I. 1.517, "Lactona S.A.", ambas sents. del 27-6-1995; I. 1.640, "Expreso Merlo Norte S.A.", sent. del 9-3-1999; I. 2.039, "Siemens S.A.", sent. del 11-5-1999; I. 2.027, "Sindicato de Trabajadores Municipales Necochea", sent. del 13-12-2000, entre otras.

<sup>31</sup> En ese sentido, ver las causas SCJBA, B. 51.686, "Cebitronic" y B. 53.450, "Molinos Río de la Plata S.A.", ambas sents. del 3-3-1998.

a leyes o reglamentos dictados por autoridades federales.<sup>32</sup>

El Tribunal ha volcado este criterio en muchísimos precedentes en materia tributaria, descartando la correspondencia de su competencia originaria, la admisibilidad o la procedencia de acciones de inconstitucionalidad, en especial, en cuanto se hallaban fundadas en la pretendida violación de la Ley de Coparticipación Federal, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento u otras herramientas de coordinación financiera entre el Estado nacional y las provincias, propias del llamado federalismo de concertación.

En esa línea se inscribe la decisión adoptada en la causa "Liporace" (B. 79.608), resolución de 30-12-2024 en la que dirimió una cuestión de competencia suscitada en el contexto de una acción declarativa de certeza planteada ante el fuero contencioso administrativo, en cuyo marco se requería la declaración de inconstitucionalidad de la ley 15.226 y de una serie de normas del Código Fiscal provincial mediante las que se reguló el Impuesto Inmobiliario Complementario.

En ese caso, el argumento central de la actora radicaba en sostener que, con la creación de aquel impuesto, la provincia violaba la cláusula de la Ley de Coparticipación Federal que prohíbe la

doble imposición tributaria por resultar un gravamen análogo a los Impuestos sobre los Bienes Personales y a la Ganancia Mínima Presunta, ambos nacionales coparticipados.

Por tal motivo, a pesar de haberse mencionado en la demanda también normas y principios de las Constituciones nacional y local, la Suprema Corte determinó que, tal como fue planteado, el caso no comprometía su competencia originaria. Expresamente consideró que *"En esta particular especie, resulta claro que la pretensión esgrimida por los actores apunta a cuestionar la doble imposición tributaria que traería aparejada la aplicación del Impuesto Inmobiliario Complementario en la Provincia de Buenos Aires. Dicha circunstancia se hace evidente en los argumentos vertidos por los reclamantes, en los que se pone de resalto que la creación del tributo impugnado contraría las normas fijadas en la Ley de Coparticipación Federal relativas a la superposición fiscal./Bajo ese entendimiento, la demanda promovida ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N°1 del Departamento Judicial de La Plata, fundada esencialmente en la presunta violación de normas de naturaleza intrafederal por parte de la Provincia de Buenos Aires, carece de virtualidad para abrir la instancia originaria de este Tribunal en los términos del art. 161 inc. 1 de la Constitución provincial, lo que así se declara"*.

En ese sentido se expidió también al resolver en las causas "Consorcio Exportador Pesquero S.A." (B. 70.086), resolución de 29-4-2009; "Martínez" (B. 75.890), resolución de 14-8-2019; "Thomart GNC S.A." (B. 77.524), resolución de 10-12-2021, entre muchas otras.

El mismo principio rector fue fundamento del rechazo de la demanda, ya en la

---

<sup>32</sup> Doctrina de las causas SCJBA, B. 68.381, "Ganadera 2000 S.A." y B. 68.416, "Agroindustrias Quilmes S.A.", ambas resols. de 23-11-2005; B. 68.940, "Asociación Mutual del Personal de la Administración Pública", resol. de 13-12-2006; B. 69.932, "Citta", resol. de 3-12-2008; B. 72.098, "Mariano Emilio Furt S.A.", resol. de 10-4-2013; I. 74.725, "Miño", resol. de 7-2-2018; B. 75.316, "Siniego Berri", resol. de 3-5-2018; B. 76.039, "Cámara Argentina de Empresas de Fuegos Artificiales", resol. de 23-12-2019; conforme a la que, planteos de esa clase no comprometen la competencia originaria del máximo Tribunal provincial.

decisión definitiva del pleito, en otro gran número de controversias resueltas por el más alto tribunal bonaerense.

Es representativa de ese conjunto la sentencia emitida los autos "Aguas Argentinas S.A." (I. 2.340), en fecha 5-3-2008.

Allí se había postulado la inconstitucionalidad de una ordenanza y dos decretos de la Municipalidad de Avellaneda por los que, en cuanto es importante aquí poner de resalto, se había creado la Contribución Especial Extraordinaria, justificada en un contexto de declarada emergencia y aplicable a un acotado conjunto de contribuyentes —entre los se contaba la demandante— y que iba a ser deducida de cuotas futuras de la Tasa por Explotación de Vías de Acceso Rápido (Autopistas).

Con aplicación de las pautas hasta aquí reseñadas, la SCJBA explicitó que *"La eventual violación de los límites resultantes de la normativa de carácter federal e intrafederal, como son las leyes 23.548 y 23.696 y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (art. 75 inc. 2º, Const. nac.) tampoco suscitan un caso en el nivel local, y por ende, conforman una materia extraña al ámbito cognoscitivo delimitado por el art. 161 inc. 1º de la Constitución de la Provincia"*, rechazando por tal motivo la demanda en esa parcela de la pretensión.

Las mismas reglas han informado lo decidido en los precedentes "Videocable Comunicación S.A." (I. 2.070), sentencia de 28-5-2010 e "YPF S.A." (I. 3.051), sentencia de 22-6-2016.

En el primero de ellos se impugnaba una ordenanza de la Municipalidad de Moreno por la que se imponían ciertos gravámenes por el uso del espacio aéreo a las empresas de transmisión de señales de televisión por cable. El Tribunal rechazó la demanda

explicando que, por el modo en que había sido expuesta la pretensión y no obstante la cita genérica de algunas cláusulas de la Constitución provincial, el objeto central del reclamo se fundaba en que la ordenanza objetada infringía lo dispuesto en las leyes nacionales 19.798 y 22.285, destacando que la regulación de las radiocomunicaciones es de resorte exclusivo y excluyente del Congreso federal. Destacó también que, conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>33</sup>, planteos de ese orden debían tramitar ante los juzgados federales.

En el segundo se alegaba la inconstitucionalidad de la ordenanza fiscal de la Municipalidad de Avellaneda para el año 2003, en tanto incorporaba una porción de los ingresos obtenidos por operaciones de exportación en la base de cálculo de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene. En sustento de la pretensión se invocaban la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y, por tal motivo, la Suprema Corte decidió rechazar la demanda.

Lo anterior, sin embargo, no supone la automática exclusión de la vía de la acción originaria ante la referencia en el escrito inicial de normas de la Constitución nacional, del derecho federal o de elementos del derecho intrafederal.

Al contrario, argumentos fundados en la violación de disposiciones o reglas de esa naturaleza podrán ofrecerse como razones coadyuvantes para la justificación de la inconstitucionalidad local que se denuncie<sup>34</sup>. Más aún, ante alegaciones construidas sobre garantías previstas en el orden constitucional nacional que se identifiquen o superpongan con aquellas contenidas en la Carta fundamental local podrá justificarse,

<sup>33</sup> CSJN, Fallos: 329:3459.

<sup>34</sup> Ver en ese sentido la causa SCJBA, I. 79.054, "Di Salvo", resol. de 20-11-2024, entre muchas otras.

llegado el caso y principio *pro actione* mediante, la apertura o el tránsito de esta vía procesal a pesar de haberse omitido la literal indicación de los pertinentes preceptos de la Constitución bonaerense<sup>35</sup>.

A la vez, en algunos casos se ha admitido la introducción de agravios federales, vinculados a la distribución constitucional de potestades regulatorias entre las distintas esferas de gobierno. Tiene dicho la Suprema Corte que el modo correcto para introducir ese tipo de planteos es a través de denuncia de una infracción al artículo 1 de la Constitución local<sup>36</sup>.

El referido precepto atribuye a la Provincia de Buenos Aires "*...el libre ejercicio de todos los poderes y derechos que por la Constitución Nacional no hayan sido delegados al Gobierno de la Nación*" y, de acuerdo a esta doctrina, su invocación habilitará la impugnación de normas locales con fundamento en la invasión por la provincia o sus municipios de competencias que residan, de manera primaria, en el Congreso de la Nación de acuerdo a la atribución emergente de lo dispuesto en los artículos 75 inciso 12, 121, 123 y 126 de la Constitución Nacional y a las pautas correlativas contenidas en los artículos 190, 191 y 192 de la Carta local.

---

<sup>35</sup> Ver la causa SCJBA, I. 78.849, "*Pérez Oriondo*", resol. de 29-11-2023.

<sup>36</sup> De acuerdo a la doctrina emanada de las causas SCJBA, I. 1.448, "*Ludueña*" e I. 1.452, "*Recreación Marítima*", sents. de 15-4-1997; I. 74.078, "*Cámara Argentina de Empresas de Fuegos Artificiales*", sent. de 19-9-2018; I. 74.030, "*Asociación de Concesionarios de Unidades Turísticas de Pinamar*", sent. de 31-5-2021; I. 77.461, "*Municipalidad de Monte Hermoso*", sent. de 10-9-2024; I. 78.040, "*Municipalidad de Mar Chiquita*", I. 78.551, "*Cámara de Balnearios, Restaurantes y Bares de Playas de Miramar*" e I. 79.552, "*Municipalidad de Pinamar*", sents. de 13-5-2025; e I. 78.413, "*Municipalidad de Villa Gesell*", sent. de 23-6-2025.

Evidentemente, construcciones argumentales como la aludida pueden resultar de utilidad en materia tributaria para el planteo en instancia originaria de cuestiones vinculadas a la regulación normativa de la prescripción de las obligaciones, la responsabilidad solidaria, la compensación o la novación de las deudas, por nombrar algunos institutos que registran o podrían ofrecer conflictividad en torno a la distribución vertical de potestades normativas en nuestro estado federal.

## **V. Cuarta pregunta: ¿Quién está habilitado para instar la acción?**

### **V.A. Observación preliminar**

La presentación del punto referido a la legitimación activa para la interposición de la acción originaria de inconstitucionalidad reclama poner de resalto, en primer lugar, que este recaudo se presenta y debe analizarse atendiendo a su estrecha relación con la necesidad de que, para habilitar la intervención del Tribunal, se presente un caso concreto a ser resuelto por intermedio de su decisión.

En ese sentido, la Suprema Corte tiene dicho que "*La Constitución provincial establece como principio y requisito de legitimación para suscitar la jurisdicción originaria de esta Corte en la materia sometida a juzgamiento, que la constitucionalidad se "controvierta por parte interesada" (art. 161 inc. 1)./ El concepto referido se entronca en un sistema cuya funcionalidad, como es sabido, gira en torno al conocimiento y resolución de colisiones de derechos o intereses y requiere de modo imprescindible la existencia de un caso, causa o controversia (arts. 161, 163, 166, 172 y 174, Const. prov.; doctr. causa B. 64.314, "Castagnari", sent. de 14-XI-2007; v. tmb. arts. 116, Const. nac.; 2, ley 27; CSJN Fallos: 310:2342, 311:2580, 326:3007, e.o.), cuya manifestación típica, obviamente,*

podrá variar (doctr. causas I. 2.274, "Fernández", sent. de 27-VI-2012 e I. 72.019, "Ocaña", sent. de 26-XII-2012). No obstante, resulta necesaria su verificación como extremo inherente al ejercicio válido de la función judicial (doctr. causas B. 67.594, "Gobernador de la Provincia", sent. de 25-II-2004; I. 75.722, "Asociación Azul y Daniel Sarmiento", resol. de 12-V-2021; CSJN Fallos: 275:282; 313:863; 321:1252; 322:528; 323:1339; 342:853; e.o.)<sup>37</sup>. Lo que conduce a descartar la posibilidad de proponer debates abstractos, teóricos o que versen sobre situaciones meramente hipotéticas o conjeturales<sup>38</sup> o cuestionamientos basados puramente en el interés generalizado y común de toda persona en la salvaguarda de la juridicidad<sup>39</sup>.

Interesa destacar en este punto el precedente "Pujol" (I. 75.772), resol. de 27-11-2019, en el que el Tribunal rechazó *in limine litis* la demanda que había sido articulada en nombre del Sindicato Único de Petroleros e Hidrocarburíferos con el propósito de obtener la declaración de inconstitucionalidad de una ordenanza de la Municipalidad de Berisso por la que se previó la Tasa sobre la Adquisición de Combustibles Líquidos y Gas Natural Comprimido -llamada a cobrarse en expendedores localizados en esa comuna-. Los actores postulaban, en esencia, que el nuevo tributo era contrario al derecho a trabajar y ejercer toda industria lícita y el derecho de propiedad pues encarecía los

costos de la actividad de los afiliados al gremio, colocándolos en una situación de disparidad y pérdida de competitividad respecto de las estaciones de servicio de los municipios lindantes. Para decidir como lo hizo, la Suprema Corte destacó que en el escrito inicial debió exponerse de modo justificado que, por sobre el genérico interés pretendido en la defensa del sector, el círculo de intereses propios del gremio o de los trabajadores que representa experimenta o puede padecer algún menoscabo o lesión, extremo que encontró insatisfecho en el caso como consecuencia de la generalidad de los planteos formulados.

Esta consideración preliminar merece su espacio, además, porque la ausencia de caso ha dado sustento, también a la culminación del proceso con motivo de haberse tornado abstracta la cuestión debatida en las actuaciones<sup>40</sup>. Ello así, a partir de cambios en la plataforma fáctica del caso como ante el registro de modificaciones normativas, cuando su contenido y efectos tuvieron como consecuencia el desvanecimiento del interés que justificaba la acción, haciendo desaparecer por tal motivo la controversia<sup>41</sup>.

Así fue decidido en los autos "Liminal" (I. 73.059), sentencia de 20-3-2019, en el que se requirió la declaración de inconstitucionalidad de la resolución normativa 1/14 de la agencia de Recaudación de la Provincia d Buenos Aires

<sup>37</sup> Causa SCJBA, I. 77.485, "Zacarías", resol. de 31-7-2023; y en igual sentido causa I. 78.674, "Multilva", resol. de 30-12-2024; entre muchas otras.

<sup>38</sup> Ver en ese sentido, entre muchas otras, la causa SCJBA, I. 1.613, sent. de 11-4-1995.

<sup>39</sup> Ello así, de acuerdo a la doctrina de las causas SCJBA, B. 65.270, "Alegre", resol. de 7-5-2003; I. 73.080, "Laurent" e I. 73.081, "Ventura", ambas resol. de 11-10-2017, en consonancia con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que allí se cita.

<sup>40</sup> Doctrina de la causa SCJBA, I. 3.632, "Federación de Educadores Bonaerenses Domingo Faustino Sarmiento (F.E.B.)", sent. de 29-2-2012 y sus citas; reiterada en numerosas oportunidades con posterioridad, por caso, en la causa I. 77.662, "Fornataro", resol. de 10-4-2023.

<sup>41</sup> Causas SCJBA, I. 2.284, "Aguas Argentinas S.A.", sent. de 21-12-2012; I. 71.858, "Figuerola Alcorta", sent. de 6-8-2018; I. 2.033, "Ferro", resol. de 19-12-2014; I. 73.782, "Durrieu", sent. de 6-6-2018; I. 69.020, "Intendente Municipal de Brandsen", sent. de 21-11-2018; I. 75.687, "Proconsumer", resol. de 20-12-2021.

en tanto incorporaba una causal de aplicación de la sanción de clausura que no se encontraba prevista en el texto del Código Fiscal –referida a quienes, teniendo la obligación de hacerlo, no se hubieran inscripto como agentes de recaudación en los regímenes generales relativos al Impuesto sobre los Ingresos Brutos—, así como por el modo en que regulaba el procedimiento de aplicación e impugnación de esa sanción.

El Tribunal ponderó el hecho de que, en el curso del proceso, el Código Fiscal (ley 14.653) había sido modificado y que la autoridad recaudatoria había derogado a su vez la resolución normativa objetada, concluyendo que el interés en que se justificaba originariamente la pretensión había perdido virtualidad. En atención a ello, declaró extinguido el proceso por haberse tornado abstracta la cuestión debatida.

### V.B. Regla general

Como se adelantó párrafos arriba, el artículo 161 inciso 1 de la Constitución provincial prevé que la intervención de la Suprema Corte tendrá lugar cuando la constitucionalidad de los mandatos sea controvertida por *parte interesada*.

Sobre este aspecto, que define el perfil del legitimado activo en la acción que nos ocupa, *"es doctrina constante del Tribunal que el interés que califica a la 'parte' en la expresión del precepto constitucional citado debe, por regla, revestir la cualidad de 'particular' y 'directo' (cfr. doctr. causas I. 1.241, 'Berciotti', resol. de 31-V-1988; I. 1.427, 'Álvarez', resol. de 30-V-1989; I. 1.553, 'Procuración General de la Suprema Corte', resol. de 11-II-1992; I. 1.594, 'Procuración General de la Suprema Corte', resol. de 9-III-1993; en sentido conc. causas I. 1.457, 'González Bergés', resol. de 13-III-1990; I. 1.462, 'Gascón Cotti', resol. de 17-IV-1990; I. 1.467, 'Aranda Lavarello',*

*resol. de 5-VI-1990; I. 1.492, 'Partido Movimiento al Socialismo', resol. de 31-VII-1990; I. 1.488, 'Benítez', resol. de 31-VII-1990; I. 2.115, 'Zurano', resol. de 16-XII-1997; I. 2.153, 'Matoso', resol. de 14-VII-1998; I. 3.202, 'Rivas', resol. de 20-VIII-2003; e.o.)*, supuesto que se configura cuando el ejercicio del derecho de quien deduce la acción se halla afectado por la aplicación de la norma jurídica cuya constitucionalidad se controvierte (cfr. doctr. causas B. 43.740, 'Goodwyn', resol. de 30-V-1961; I. 1.315, 'Donnarumma', sent. de 3-XII-1991; I. 1.464, 'Las Totoras S.R.L.', sent. de 1-VI-1993; I. 3.202, cit.; e.o.)"<sup>42</sup>.

De lo anterior deriva la regla según la que, en esta clase de procesos, *"incumbe al actor poner de relieve que las disposiciones legales impugnadas proyectan o han de proyectar sus efectos, en modo adverso o perjudicial e inconstitucional, sobre su círculo de intereses tutelados por el ordenamiento; lo que también constituye doctrina permanente del Tribunal"*<sup>43</sup>.

Así, como sucede con la necesidad de demostrar la directa afectación de los derechos constitucionales invocados, recae sobre el demandante la tarea de ofrecer un desarrollo argumental sólido que justifique su legitimación para instar el proceso. Esto supone, por lo demás, dar satisfacción al recaudo de debida y suficiente fundamentación exigible a todo escrito de demanda<sup>44</sup>.

### V.C. Legitimación ampliada

---

<sup>42</sup> Causa SCJBA, I. 75.125, "Central de Trabajadores de la Argentina", sent. de 14-2-2025.

<sup>43</sup> Doctrina de las causas SCJBA, I. 994, "Tarchitzky", resol. de 6-3-1979; I. 1506, "Orruma", resol. de 26-2-1991; I. 75.876, "Sánchez", resol. de 9-4-2021; replicada en innumerables casos posterioridad y se mantiene en la actualidad.

<sup>44</sup> Conforme artículo 330 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y su doctrina; ver en ese sentido la causa SCJBA, I. 79.196, "Yofe", resolución de 3-6-2024 y sus citas.

Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado anterior, a partir de la explícita previsión contenida en los artículos 43 de la Constitución nacional, 20 inciso 2 de su par local, las leyes 25.675 de Política Ambiental Nacional, 11.723 previsor de del Régimen Legal de la Propiedad Intelectual, 24.240 de Defensa del Consumidor y 13.133 -Código Provincial de Implementación de los Derechos de Consumidores y Usuarios-, se ha reconocido legitimación a cualquier afectado o a sujetos -estatales o no-especialmente autorizados para requerir una protección judicial pluriindividual, acorde a la naturaleza colectiva de los derechos o intereses involucrados o su incidencia<sup>45</sup>.

En esa línea, se ha reconocido *standing* para la interposición de la acción originaria a organizaciones sindicales<sup>46</sup>, colegios profesionales<sup>47</sup> y asociaciones civiles<sup>48</sup>.

Con relación a la impugnación de normas de naturaleza tributaria, cabe destacar algunos casos en los que la vía fue intentada por asociaciones civiles, alegando la afectación de derechos o intereses de grupos más menos determinados de sujetos.

<sup>45</sup> Ver en ese sentido las causas SCJBA, B. 64.464, "*Dougherty*", resol. de 13-11-2002; B. 65.269, "*Asociación Civil Ambiente Sur*", resol. de 19-2-2003; B. 65.270, "*Alegre*", resol. de 7-5-2003; I. 72.267, "*Mitchell*", resol. de 13-11-2013; I. 72.669, "*Picorelli*", resol. de 23-12-2014; I. 78.847, "*Foro de amigos de Cariló*", resol. de 21-12-2023. Ver también I. 76.842, "*Defensoría del Pueblo de Tandil*", 13-9-2022 y, en sentido contrario, I. 73.296, "*Comisión Provincial por la Memoria*", resol. de 13-8-2014.

<sup>46</sup> Causa SCJBA, I. 2.227, "*Asociación de Trabajadores del Estado*", sent. de 23-2-2021, entre muchas otras.

<sup>47</sup> Causa SCJBA, I. 75.129, "*Colegio de Abogados Depto. Jud. Moreno - Gral. Rodríguez*", resol. de 12-2-2021, entre muchas otras.

<sup>48</sup> Causa SCJBA, I. 73.783, "*CEPIS*", resol. de 23-2-2022.

En la causa "*Asociación de Diseñadores Gráficos Nicoleños (ADIGRAN)*" (I. 2.129), sentencia de 13-7-2016, se admitió la legitimación de la actora para la impugnación de las ordenanzas fiscal y tarifaria de la Municipalidad de San Nicolás para el año 2008 en cuanto regulaban las Tasas por Habilitación de Comercio e Industria y por Inspección de Seguridad e Higiene, en cuyo marco se invocaba la pretensión comunal de aplicarlas a los profesionales titulares de estudios de diseño gráfico y publicitario con locación en esa comuna.

Opuesta la defensa de falta de legitimación activa por el Asesor General de Gobierno, el Tribunal sostuvo que era admisible la articulación de la demanda con ese alcance, aun cuando los derechos pretendidamente afectados eran de índole patrimonial y pertenencia individual. Para así decidir, valoró especialmente la función en ese sentido asignada a la asociación en su estatuto y la circunstancia de que en instancia administrativa se había dado curso a un pedido por ella formulado en procura de los mismos intereses que aquí se invocaban vulnerados. Ello así, además, en el entendimiento de que la decisión adoptada recibía amparo en las pautas fijadas en la materia por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re*: "*Halabi*" (Fallos: 332:111).

La SCJBA también aplicó las pautas generales reseñadas al decidir en sentido contrario, denegando el reconocimiento de legitimación activa, en el caso "*Asociación de Bancos de Capitales Argentinos (ADEBA)*" (I. 75.211), resolución de 26-6-2020.

Allí, en el marco de la crítica a una serie de preceptos de la Municipalidad de Lomas de Zamora, regulatorios de la base imponible, la alícuota y los mínimos aplicables para el cálculo de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, recordó que "*Las*

*asociaciones como la aquí actora, pueden presentarse ante esta Corte a través de la acción declarativa de inconstitucionalidad en resguardo de sus propios intereses y de los que atañen a sus asociados como tales. Ello así, siempre que fueran afectados -en cuanto a su actividad concierne- por normas locales que consideren contrarias a la Constitución provincial (arg. arts. 41 y 161 inc. 1, Const. prov.) ". A lo que agregó que tal posibilidad dista de ser genérica e ilimitada, debiendo cotejarse las características del conflicto, el planteo efectuado y la posición del demandante respecto de los preceptos impugnados con el contenido y alcance de las competencias asignadas en su estatuto fundacional, tal como exige la vigencia del principio de especialidad.*

Llevando tales parámetros al análisis del caso concreto, el Tribunal valoró que ADEBA se presentaba invocando la representación de las entidades a ella asociadas con sucursales en el municipio demandado y que esos bancos suscribían también la demanda. Entendió que, según los términos de la demanda, el contenido de la pretensión estaba referido al modo de cuantificar la obligación tributaria y sus mínimos. De ello extrajo que la resolución del conflicto llevado a su conocimiento reclamaba, en esencia, la evaluación del impacto del tributo "caso a caso", resultando determinante la participación en el proceso de cada una de las entidades bancarias afectadas y destacó, además, que en la presentación inicial no se había efectuado ningún desarrollo tendiente a justificar que los preceptos cuestionados impidieran o afectaran el desarrollo de la actividad bancaria en tanto tal, con un impacto indiscriminado respecto de todos quienes se desenvuelven en ella. Y agregó que los genéricos términos del estatuto societario tampoco resultaban suficientes para justificar la representación alegada.

Concluyó, entonces, que la asociación coactora no invocaba en el caso, como era necesario, la afectación de derechos o intereses propios, sino que basaba su reclamo enteramente en otros que correspondían a terceros capaces de articular la defensa en juicio por su propia cuenta. Ello con la implicancia de que su afectación debería ser, en todo caso, comprobada de manera individual en procesos de esa característica.

#### **V.D. Desconocimiento de aptitud para interponer la acción**

La exigencia de acreditación de un interés particular y directo en la declaración de inconstitucionalidad peticionada se desarrolló en la jurisprudencia de máximo tribunal bonaerense a la par de la también permanente doctrina según la que, por regla general, la acción originaria de inconstitucionalidad no constituye un medio para hacer valer una "*acción popular*" o "*pública*", en el sentido que pueda ser articulada por cualquier habitante.<sup>49</sup>

Esta pauta general podrá registrar matices, desde ya, según la materia cuyo debate sea llevado a conocimiento de la Suprema Corte. Ello, de modo armonioso con la ya referida mayor amplitud con que cabe reconocer legitimación en algunos

---

<sup>49</sup> En ese sentido, la Suprema Corte refiere a sus propios precedentes citando el voto del doctor Argañarás en SCJBA, "Acuerdos y Sentencias", serie 14, t. I, pág. 455; causa B. 16.203, sent. de 31-10-1933; y la doctrina de las causas SCJBA, I. 1.695 "*Pintos*", res. del 14-3-1995; I. 1.613, "*Carpinetti*", sent. de 11-4-1995 e I. 2.153 "*Meloso*", res. del 14-9-1998; I. 72.507, "*Sociedad de Fomento de Cariló*", resol. de 15-7-2015; I. 74.547, "*Municipalidad de Castelli*", resol. de 11-10-2017; entre otras. Útil es aclarar que en numerosos precedentes podrá encontrarse el voto en disidencia del doctor Negri a cuyo criterio el recaudo referido a la "parte interesada" en esta particular acción podía identificarse con "cualquier ciudadano", adoptando una amplitud compatible con la noción de acción popular.

supuestos de destacada protección o por las especiales características de los derechos en juego o el alcance de la afectación invocada.

Sin embargo, se ha mantenido férreamente ante pretensiones vinculadas a normas del campo del derecho tributario, rechazando la acción ante alegaciones tendientes a proteger, de manera generalizada, los derechos de "todos los contribuyentes" o "los potenciales contribuyentes" de tributos provinciales o municipales.

En ese sentido se ha expedido en el precedente "Municipalidad de Navarro" (I. 79.483), resolución de 10-9-2024, en el que se había propuesto el debate sobre la constitucionalidad de una ordenanza que desaprobaba un proyecto llevado al Concejo Deliberante para modificar su par Impositiva para el año 2024, con fundamento en la ausencia de convocatoria de Asamblea de Mayores Contribuyentes. Allí, para descartar la admisibilidad de la demanda valoró, por un lado, que se registraba una confusión, en sentido técnico procesal, de las partes actora y demandada por cuanto la acción había sido interpuesta en nombre del Intendente contra la propia Municipalidad cuya representación ejerce; y, por otro, que resultaban insuficientes las alegaciones referidas a la pretendida protección de "los derechos de la ciudadanía, como futuro contribuyente de los servicios prestados por el municipio" por no dar satisfacción a los estándares reseñados en los párrafos anteriores.

Igual línea siguió en la ya citada causa "Maddonni" (I. 79.266), resolución de 8-10-2024, en la que decidió que el proceso sólo podía continuar respecto del actor en tanto había acreditado su condición de sujeto alcanzado por el tributo cuya regulación alegaba lesiva de sus derechos constitucionales, mas no en cuanto reclamaba la protección de "todos los

contribuyentes afectados" en la Provincia de Buenos Aires.

En la misma tónica existe un hilo jurisprudencial por el que se desconoce legitimación activa en cabeza de miembros de los órganos deliberativos, provincial y municipales, para impugnar disposiciones invocando tal condición y alegando la tutela de los intereses del electorado, la ciudadanía o categorías semejantes.

Así sucedió, por ejemplo, en el caso "Piantino" (I. 73.072), resolución de 29-8-2017 en el que dos concejales de la Municipalidad de Tigre, en su calidad de ediles, expresaron promover la demanda con el objeto de obtener la declaración de inconstitucionalidad de una serie de preceptos de esa localidad mediante los que se impuso y reguló la Tasa Vial Municipal, cuya obligación recaía sobre todos los usuarios —efectivos o potenciales— de las vías de tránsito comunales y debiendo ser abonada en oportunidad de adquirir combustibles líquidos y gas natural comprimido en expendedores localizados en el territorio comunal.

Ante tal postulación, el Tribunal precisó que *"no puede advertirse, entre la función pública esgrimida al demandar y el interés indeterminado e imprecisamente alegado que se procura satisfacer, un nexo o vinculación jurídica que evidencie en los actores legitimación suficiente para promover esta pretensión. Pues, de un lado, en cuanto a la aludida función, así como por lo que respecta al estatus de concejales que invocan los reclamantes, en el escrito de demanda no se pone de relieve que por causa de la sanción de la norma legal objetada o de su procedimiento de gestación experimenten una lesión o menoscabo que afecte su desempeño; del otro, en orden a la situación subjetiva supuestamente afectada, al identificarse con una condición común a la de todo habitante*

*de Tigre o de quien transite por esa localidad, los quejosos tampoco acreditan la cualificación del interés que el ordenamiento exige, al menos en este tipo de casos, para la promoción de este singular proceso constitucional".*

De esa manera, en sintonía con el criterio seguido por Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>50</sup>, explicitó que los actores no habían logrado justificar de qué modo la posición de concejales les confería aptitud para procurar la tutela de la sociedad en su conjunto, a través de la interposición de esa demanda; en especial, ante el hecho incuestionable de que la legitimidad emanada del voto popular para el desempeño de las atribuciones propias de ese cargo no implica la de representar en juicio los intereses individuales y colectivos de los habitantes del partido al que pertenecen.

Bajo el mismo paradigma la SCJBA decidió en los precedentes "Ocaña" (I. 72.019), sentencia de 26-12-2012 y "Sanzio" (I. 74.618), resolución de 22-5-2019.

En el primero de ellos, al dictar sentencia definitiva, descartó la pretensión articulada por la señora Ocaña en función de estimar insuficiente la genérica invocación de su condición de ciudadana, habitante de la jurisdicción, afectada por la Ley de reforma Impositiva de la Provincia de Buenos Aires<sup>51</sup> que se impugnaba, a la vez que desconoció también que tuviera tal aptitud el coactor que suscribió conjuntamente la demanda, invocando exclusivamente su condición de "diputado de la Ciudad de Buenos Aires", en protección de potenciales afectados por esa misma normativa.

En el segundo, consideró que no tenían legitimación los concejales que, alegando sólo esa cualidad, impugnaban *in totum* las

ordenanzas tributaria e impositiva para el año 2018 de la Municipalidad de Baradero.

El mismo temperamento informó un conjunto de precedentes en los que el Tribunal dio curso al proceso iniciado ante la invocación simultánea por los demandantes de su condición de miembros de órganos deliberativos y sujetos alcanzados por la normativa tributaria objetada, reconociéndola exclusivamente respecto de ese último carácter.

Se inscribe en esa línea el caso "Traverso" (I. 72.987), resolución de 12-4-2017, en el que un grupo de concejales pretendía poner en crisis los preceptos regulatorios del llamado Canon por el Uso de la Trama Urbana Municipal del municipio de Junín, a abonar por los consumidores de combustibles líquidos y otros derivados de hidrocarburos. En ese contexto, el Tribunal reconoció legitimación a los coactores que habían invocado y acreditado ser vecinos de la localidad demandada y titulares registrales de automóviles -calidad a partir de la cual afirmaban que se verían alcanzados por las disposiciones impugnadas- sólo respecto de ese interés particular. Y afirmó que *"Si bien no es plausible que la invocación de aquella calidad baste para viabilizar definitivamente el acceso jurisdiccional, por el modo en que queda expuesto el agravio, ya no se identifica con el interés generalizado y común de toda persona en la salvaguarda de la juridicidad. Desde esta óptica, se torna excesivo desestimar de oficio la demanda entablada"*.

#### **VI. Quinta pregunta: ¿Contra quién se dirige?**

El artículo 686 inciso 2 del CPCC establece que de la demanda originaria de inconstitucionalidad se dará traslado al Asesor de Gobierno, cuando el acto haya

---

<sup>50</sup> CSJN, Fallos: 333:1023.

<sup>51</sup> Ley 14.357.

sido dictado por los Poderes Legislativo o Ejecutivo provinciales; a los representantes legales de las municipalidades o a los funcionarios que ejerzan la titularidad de los organismos involucrados, cuando los preceptos emanaren de dichas entidades.

Partiendo de esa manda, la Suprema Corte ha tenido oportunidad de precisar que, cuando se impugnasen normas provinciales, la acción deberá dirigirse contra la autoridad que las hubiesen emitido<sup>52</sup>.

Tiene decidido también que, cuando la objeción se dirige a ordenamientos comunales, la citada norma procesal debe ser interpretada junto con lo dispuesto la Ley Orgánica de las Municipalidades<sup>53</sup> en cuanto determina que constituyen atribuciones y deberes generales del Departamento Ejecutivo comunal el “representar a la Municipalidad en sus relaciones con la Provincia o terceros” y “ante los tribunales hacerse representar como demandante o demandado, en defensa de los derechos o acciones que corresponden a la Municipalidad”. Explica que de allí surge con evidencia que el representante legal de una comuna es el Intendente, legitimado pasivo en este tipo de proceso cuando se demanda la declaración de inconstitucionalidad de mandatos propios de esa esfera de gobierno<sup>54</sup>.

Cabe mencionar, también, que el Tribunal ha admitido la intervención de terceros en esta clase de procesos, aunque de manera excepcional y con una participación

limitada<sup>55</sup>. Ello así en supuestos en los que, por el alcance de las disposiciones objetadas, resultaba indudable la posibilidad de afectación de sus intereses particulares<sup>56</sup>.

## VII. Sexta pregunta: ¿Cuándo debe interponerse la acción?

El artículo 684 del CPCC dispone que “La demanda se interpondrá ante la Suprema Corte de Justicia dentro del plazo de treinta días, computados desde que el precepto impugnado afecte concretamente los derechos patrimoniales del actor. Después de vencido el plazo, se considerará extinguida la competencia originaria de la Suprema Corte, sin perjuicio de la facultad del interesado para ocurrir a la jurisdicción ordinaria en defensa de los derechos patrimoniales que estime afectados”.

En innumerables oportunidades la SCJBA ha explicitado que del texto transcrito emerge la regla según la que la acción deberá ser entablada dentro del término allí fijado cuando la pretensión revista un contenido eminentemente patrimonial. Y de sus precedentes se extrae también que, para la determinación de si corresponde o no asignar tal característica al caso, deberá estarse a la naturaleza de las disposiciones cuestionadas, la clase de lesiones invocadas, el modo en que se planteen los agravios, así como los derechos

<sup>52</sup> Ver en ese sentido la causa SCJBA, I. 69.230, “Arévalo”, resol. de 25-9-2013.

<sup>53</sup> Decreto ley 6.967/58, art. 108, incs. 11 y 12.

<sup>54</sup> Ello así, de acuerdo a lo resuelto en las causas SCJBA, I. 2.213, “El Popular SAIC”, resol. de 3-5-2000; I. 76.482, “Defensoría del Pueblo de la ciudad de Tandil”, resol. de 13-9-2022; I. 77.164, “Asociación Civil sin Fines de Lucro Foro Medio Ambiental (FOMEA)”, resol. de 30-5-2024; e I. 79.483, “Municipalidad de Navarro”, resol. de 10-9-2024 (ya citada en el texto de este trabajo).

<sup>55</sup> Ver, entre otras, la causa SCJBA, I. 73.005, “Colegio de Ingenieros de la Prov. de Bs. As.”, resol. de 12-7-2022.

<sup>56</sup> Ver en esa línea, entre muchísimos otros, los precedentes SCJBA, I. 72.447, “Procuradora General de la Suprema Corte”, resol. de 20-11-2014; I. 75.125, “Central de Trabajadores de la Argentina -CTA-”, resol. de 4-7-2018; I. 76.258, “Intendente de la Municipalidad de General San Martín”, resol. de 27-11-2019; I. 75.709, “Verón”, resol. de 5-10-2020 e I. 75.471, “Colegio de Ingenieros de la Provincia de Buenos Aires”, resol. de 9-4-2021.

constitucionales que en cada caso se digan afectados<sup>57</sup>.

Este requisito de admisibilidad de la demanda reviste evidente trascendencia cuando la crítica se dirige a ordenamientos de naturaleza tributaria pues, en la mayoría de los casos, las afectaciones que se invoquen o pueden producirse frente a disposiciones de esa clase propenderán a la protección de la renta o el patrimonio de los afectados.

En efecto, ante la impugnación de preceptos municipales que estructuraban un determinado tributo, la Suprema Corte recurrentemente ha caracterizado la materia llevada a su conocimiento como de naturaleza patrimonial, aún con independencia de que se alegase que la comuna había excedido sus competencias para dictar ese tipo de normas. Pueden verse, en ese sentido, las causas "Distribuidora REL S.R.L." (I. 69.175), resolución de 13-4-2011; "Striebeck" (I. 68.491), sentencia de 3-12-2014; "Antivari S.A." (I. 74.191), resolución de 10-8-2016; "Cámara Empresaria del Parque Industrial Pilar" (I. 76.927), resolución de 27-5-2021.

Ha afirmado también la exigibilidad del recaudo aun cuando se hallaban en juego intereses individuales homogéneos de un número considerable de usuarios y consumidores, razonablemente afectados en sus patrimonios a raíz de las normas tributarias objetadas<sup>58</sup>. Así lo ha hecho, por

ejemplo, en el precedente "Asociación de Usuarios y Consumidores Unidos" (I. 73.532), sentencia de 16-5-2022, ante la demanda colectiva instada con el objeto de obtener la declaración de inconstitucionalidad de normas municipales creadoras de la Tasa Vial, pensada para cobrarse sobre la expedición de combustibles líquidos y gaseosos en la comuna de Vicente López.

Sin embargo, la referida consideración estadística no autoriza a descartar la posibilidad de que disposiciones del campo del derecho tributario puedan ser objetadas por afectar, en esencia, intereses no patrimoniales. De hecho, mediante normas de ese tipo, materiales o formales, podría verse afectado el derecho a trabajar y ejercer la industria y el comercio, el derecho a asociarse libremente, expresar de ese modo las ideas, o profesar el culto.

Planteos de ese orden fueron expuestos y resueltos en los autos "Asociación Testigos de Jehová" (I. 2.215), sentencia de 14-6-2017 y "El Popular S.A.I.C." (B. 61.947), sentencia de 24-10-2023 en las que se discutía la procedencia de sendos beneficios tributarios respecto del Impuesto Inmobiliario y la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene de la Municipalidad de Olavarría respectivamente, alegándose la violación de los derechos a la libertad religiosa, de prensa y de trabajo e industria según el caso.

Sin perjuicio de lo anterior, debe apuntarse en especial que el Tribunal tiene decidido que *"reviste carácter patrimonial la acción que se entabla para salvaguardar intereses económicos eventualmente afectados por la norma reputada inconstitucional, no debiéndose prescindir de tal carácter -como*

---

<sup>57</sup> Ver en esa línea, entre muchísimas otras, las causas SCJBA, I. 70.883, "D'Argenio", resol. de 19-5-2010; I. 69.175, "Distribuidora REL S.R.L.", resol. de 13-4-2011; I. 1.861, "Rodríguez", sent. de 1-6-2011; I. 74.191, "Antivari S.A.", resol. de 10-8-2016; "Bolsa de Cereales, Oleaginosos, Frutos y Productos de Bahía Blanca", resol. de 27-6-2018; I. 74.210, "Bolsatodo S.R.L.", resol. de 21-11-2018.

<sup>58</sup> Causa SCJBA, I. 73.532, "Asociación de Usuarios y Consumidores Unidos", sentencia de 16-5-2022, frente a la demanda colectiva instada con el objeto

---

de obtener la declaración de inconstitucionalidad de normas municipales creadoras de la Tasa Vial, a cobrarse sobre la expedición de combustibles líquidos y gaseosos en la comuna de Vicente López.

*se pretende en autos- por el hecho de que se esbocen argumentos de carácter institucional ni porque se aleguen otros daños no patrimoniales que aparecen como complementarios del interés primario en cuya defensa se acciona*"<sup>59</sup>.

### VII.A. La constitucionalidad del recaudo

Tratándose de un requisito que, insatisfecho, impide dar curso al proceso, se ha planteado su inconstitucionalidad con fundamento en que su previsión resulta contraria al derecho al acceso irrestricto a la jurisdicción previsto hoy expresamente en el artículo 15 de la Constitución bonaerense.

Sobre este punto se expidió, en su hora, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declarando la inconstitucionalidad del extremo en el entendimiento de que modificaba el plazo establecido en el Código Civil para la interposición, precisamente, de la demanda por repetición de impuestos y toda vez que la sentencia llevada a su conocimiento no había dejado a salvo la facultad de articular la pretensión en otro proceso.<sup>60</sup>

Luego del tránsito por una etapa jurisprudencial en la que la SCJBA sostuvo la incompatibilidad constitucional de la exigencia, a partir del caso "Rolfo", sentencia de 7-3-1967 se mantuvo invariable la doctrina según la cual, "Aplicado correctamente el art. 684, ap. 1º, del Código Procesal Civil y Comercial obliga a concluir que declarada inadmisibile la acción originaria de inconstitucionalidad siempre queda expedita la posibilidad de introducir la cuestión constitucional en el marco de una pretensión ordinaria, ya sea como fundamento jurídico o razón de ella, o

*bien, como defensa de inconstitucionalidad autorizada por el art. 31 de la Constitución nacional*"<sup>61</sup>.

Quedando a salvo su constitucionalidad, según lo expuesto, es útil precisar que el requisito comentado refiere a la admisibilidad de la acción y se trata de un plazo de caducidad computado en días hábiles judiciales ante cuyo incumplimiento cesa la competencia de la Suprema Corte para intervenir en el caso que pudiera haberse planteado<sup>62</sup>.

### VII.B. Comienzo del cómputo

Como se advierte de su lectura, el artículo 684 del CPCC trae una única pauta relativa al modo en que corresponde calcular el plazo que fija: deberá computarse desde que el precepto impugnado afecte concretamente los derechos patrimoniales del actor.

Resulta, entonces, especialmente trascendente la construcción pretoriana que ha elaborado la Suprema Corte en torno a este puntual aspecto del término exigido para la presentación de la demanda.

Una lectura atenta de un buen número de precedentes del Tribunal conduce a destacar una primera "regla dorada": la precisión del momento a partir del que debe computarse el plazo para la interposición de la acción de inconstitucionalidad, más allá del supuesto en que la pretensión es ejercida con finalidad preventiva, es una cuestión de hecho que deberá evaluarse caso a caso, nuevamente, según la naturaleza del precepto objetado, los

<sup>59</sup> Tal la doctrina emergente de las causas SCJBA, I. 1.335, "Club Atlético Brown", sent. de 27-9-1994; I. 3.231, "Supermercados Norte", sent. de 15-12-2010 e I. 75.101, "Russoniello", resol. de 26-12-2018.

<sup>60</sup> CSJN, Fallos: 202:506.

<sup>61</sup> Ver, en ese sentido, la causa SCJBA, I. 2.170, "Asarchuk", sent. de 10-3-2010 y sus citas.

<sup>62</sup> Debe recordarse en este aspecto que el art. 161 párr. segundo de la Constitución local dispone que "Después de vencido el plazo, se considerará extinguida la competencia originaria de la Suprema Corte, sin perjuicio de la facultad del interesado para ocurrir a la jurisdicción ordinaria en defensa de los derechos patrimoniales que estime afectados".

agravios planteados y los derechos constitucionales invocados<sup>63</sup>.

Por fuera de que el análisis será, entonces, eminentemente casuístico, puede sostenerse la existencia de diferentes lineamientos por los que ha discurrido la SCJBA para la identificación del "hito de la concreta afectación", que pueden ser particularmente interesantes al derecho tributario dadas las dinámicas con las que suelen desenvolverse las normas en esa área.

De un lado, puede decirse que, en términos generales, el momento de afectación de los intereses o derechos de los demandantes ha de identificarse con la publicación de la norma cuestionada. Ello así pues, desde ese momento, quien acciona tuvo o pudo tener conocimiento de los alcances del precepto al que dirige la crítica y vislumbrar las posibles implicancias que tendría a su respecto.

En ese sentido, la Suprema Corte ha precisado que *"el código de rito no exige el dictado de un acto administrativo de alcance particular para considerar afectados de modo concreto los derechos patrimoniales de los contribuyentes comprendidos en las normas atacadas y, por tanto, sujetos a la obligación de pago del impuesto en cuestión. Lo determinante del caso, a efectos de iniciar el cómputo del plazo de caducidad, es que de los hechos acreditados en la causa resulte inequívoca la aplicación*

*del precepto impugnado a quien persigue su declaración de inconstitucionalidad"*<sup>64</sup>.

En esa línea se inscribe lo decidido en la causa "Bolsa Todo S.R.L." (I. 74.210), resolución de 21-11-2018, en la que se había impugnado la ley tarifaria provincial para el ejercicio fiscal 2016 en cuanto disponía ciertas alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En ese caso, se rechazó *in limine litis* la demanda con fundamento en que la acción había sido interpuesta luego de vencido el lapso previsto en el artículo 684 del código de rito computado, según la pauta descripta, desde la publicación del precepto impugnado. Destacó también que, de cualquier modo, a la misma conclusión se llegaba si el cálculo se iniciaba en el momento de la concreta aplicación de la norma al demandante, lo que sucedió con posterioridad a la publicación en el Boletín Oficial.

Análoga tesitura adoptó en el ya citado precedente "Flores Pirán" (I. 76.485), resolución de 11-11-2021, en el que, por el modo en que planeó la demanda, el Tribunal descartó que el plazo de caducidad para la su interposición debiera computarse desde la emisión de normas complementarias de los dispositivos atacados, posteriores a su publicación.

---

<sup>63</sup> Ver las causas SCJBA, I. 1.591, "González", sent. de 20-10-1998; I. 2.148, "Mule", sent. de 21-5-2008; I. 3.231, "Supermercados Norte S.A.", sent. de 15-12-2015; I. 72.214, "Quiet S.A.", sent. de 10-4-2019; I. 75.865, "Parcelas S.R.L.", resol. de 23-9-2020; I. 76.927, "Cámara Empresaria del Parque Industrial Pilar", resol. de 27-5-2021; I. 77.631, "Menéndez", resol. de 16-3-2022, entre numerosísimos precedentes más en igual sentido.

---

<sup>64</sup> En esa línea se inscribe la doctrina de las causas SCJBA, I. 1.514, "Chirido", resol. de 23-4-1991; I. 1.513, "Merlo", resol. de 18-5-1991; I. 1.329, "Playamar S.R.L.", sent. de 10-12-1992; I. 1.451, "Clínica Cosme Argerich", sent. de 5-3-1996; I. 2.009, "Falocco", sent. de 7-10-1997; I. 2.151, "Smaldini", resol. de 8-9-1998; I. 1.607, "Hidalgo", sent. de 13-4-1999; I. 2.160, "Parque Eterno C.A.", resol. de 27-4-1999; I. 2.219, "Serrano González", sent. de 3-4-2008; I. 76.485, "Flores Pirán", resol. de 11-11-2021; entre muchas otras. Análogo criterio aplicó para dilucidar el *dies a quo* ante la impugnación de una ley de expropiación en la causa I. 77.047, "Pilar Bicentenario S.A.", resol. de 16-6-2022.

Por otro lado, la SCJBA tiene decidido que, cuando del relato de antecedentes o las constancias del expediente surge que la norma objetada sucede a otros preceptos equivalentes, dictados con anterioridad y también aplicables a quien demanda, debe considerarse que la afectación patrimonial se configuró con la publicación de la primera de aquellas disposiciones, debiendo desde allí calcularse el plazo al que se viene haciendo referencia.

Este criterio se aplica ante la impugnación de normas tributarias de esas características y fue sostenido, precisamente, a partir de un caso en el que se postulaba la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que fijaban las alícuotas de percepción aplicables en el Impuesto de Sellos para el año 2017, en cuanto resultaban menores a las generales cuando las operaciones de compraventa de mercaderías se registraban en entidades con sede social o delegación en la localidad en que se encontraban los bienes respectivos o en la localidad más próxima al lugar si allí no había entidad registradora.

En la causa "Bolsa de Cereales, Oleaginosos, Frutos y Productos de Bahía Blanca" (I. 74.610), resolución de 27-6-2018, la Suprema Corte tuvo en consideración que la alícuota diferencial de la que se agravaba la actora se hallaba prevista en las sucesivas leyes impositivas para cada período fiscal desde el año 2007 y sostuvo que *"Desde esta óptica, la afectación a los derechos esgrimida -del modo en que fue planteada por el accionante en el escrito inicial- se produjo con la sanción de la ley 13.613 impositiva para el año 2007. Y con ello, el día a quo para acudir por esta vía debe fijarse con su sanción, pues fue a partir de allí que la actora estuvo en condiciones de tomar conocimiento del contenido de la ley tributaria controvertida y, de este modo, estimar las consecuencias perjudiciales que*

*la aplicación de una alícuota diferencial le podían generar"*.

Tal razonamiento informó varias decisiones posteriores del Tribunal, frente a la objeción de disposiciones tributarias provinciales tanto como municipales. Entre ellas que se inscriben las adoptadas en los casos "Antivari S.A." (I. 75.172), resolución de 5-12-2018; "Autoservicio La Amistad Cooperativa de Servicio Ltda." (I. 75.152), resolución de 22-5-2019 e "Autoservicio La Amistad Cooperativa de Servicio Ltda." (I. 75.758), resolución de 12-5-2021.

En espejo con tal criterio, es doctrina de la SCJBA que, si de las circunstancias del caso resulta que las disposiciones impugnadas han terminado de perfilar su alcance recién con la emisión de otros preceptos posteriores, de manera que sólo con estos últimos pueda reputarse verosímelmente conculcado el interés invocado por el reclamante, el plazo previsto en el artículo 684 del Código Procesal Civil y Comercial debe computarse desde le resultó aplicable todo el complejo normativo que así se conforme<sup>65</sup>.

En ese sentido se ha expedido frente a la impugnación de preceptos de naturaleza tributaria en los precedentes "Tarasiuk" (I. 72.510), resolución de 17-X-2018 y "Clamaco S.A." (I. 76.124), resolución de 23-10-2019.

En el primero de ellos se perseguía la declaración de inconstitucionalidad de una serie de disposiciones de la ley 14.333 (tarifaria para el año 2012) y la resolución normativa 62/2012 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires mediante la que se instrumentó un revalúo general inmobiliario, en especial en cuanto se dirigía a bienes denominados clubes de campo, barrios cerrados, clubes chacra o emprendimientos similares. Al

<sup>65</sup> Causa SCJBA, I. 68.449, "I.G.T. 33 S.A.", resol. de 31-5-2006.

momento de la interposición de la demanda, el plazo de treinta días se encontraba vencido si se lo computaba a partir de la publicación de la ley, pero no se daba la misma situación si se lo calculaba desde la emisión de la normativa reglamentaria.

En ese contexto, el Tribunal indicó que *"para establecer la tempestividad de la pretensión, no puede dejar de advertirse que la plena operatividad de la ley 14.333 quedó supeditada, en este caso, al dictado de la resolución de ARBA 62/2012. Es decir, la norma administrativa estatuida con posterioridad a la ley citada, terminó de perfilar el alcance de la regulación contra la que se alza la actora y, por lo tanto, el interés jurídicamente tutelado de la reclamante pudo verosímilmente reputarse conculcado al adquirir vigencia todo el complejo normativo cuestionado (doct. causa I. 68.449, cit.)./ Del examen anterior, se observa que en el caso la afectación de derechos mentada en el art. 684 del CPCC no se produjo con la publicación de la ley 14.333 sino recién con la publicación de la resolución de ARBA 62/2012"*. En ese entendimiento, rechazó la excepción de incompetencia por articulación fuera de plazo que había opuesto el Asesor General de Gobierno y dio curso al proceso.

En la referida causa "Clamaco S.A.", se postulaba la invalidez de determinados artículos del Código Fiscal y de las resoluciones normativas 52/17 y 2/19 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, todos regulatorios del Impuesto Inmobiliario Complementario, por hallarlos violatorios del principio de reserva de ley que rige en el campo del derecho tributario sustantivo.

Aquí, si bien la Suprema Corte rechazó *in limine litis* la demanda por encontrarla articulada fuera de término, aplicó el mismo criterio que en el caso anterior que en la especie, arrojaba esa conclusión por

haberse interpuesto la acción con posterioridad a los treinta días hábiles judiciales desde la publicación del último de los preceptos que conformaban el complejo normativo aplicable a la demandante.

#### **VII.C. Supuestos en los que no rige el plazo**

Se encuentra normativamente prevista la inexigibilidad del requisito de la interposición de la acción en el plazo indicado por el artículo 684 del CPCC en tres escenarios: la impugnación de preceptos de carácter institucional, la invocación de verse afectados derechos de la personalidad o cuando la demanda sea interpuesta con carácter preventivo.

Así, el artículo 685 del código de rito dispone que *"No regirá dicho plazo, cuando se trate de leyes, decretos, ordenanzas o reglamentos, de carácter institucional o que afecten derechos de la personalidad no patrimoniales. Tampoco regirá cualquiera sea la naturaleza de los preceptos impugnados, cuando éstos no hayan sido aún aplicados al demandante y la acción se ejercite con finalidad preventiva"*.

Con respecto al primer supuesto, la SCJBA ha dicho que cabe atribuir carácter institucional al conflicto planteado cuando se alegue la invasión de facultades y atribuciones privativas de un municipio, cuyo origen surja del propio texto constitucional que se reputa violentado<sup>66</sup>.

En relación con el segundo, tiene decidido que se configura este supuesto de excepción cuando de los planteos efectuados y los antecedentes de la causa surja que las postulaciones de la demanda se vinculan de manera directa y preponderante con derechos de carácter personal, como sucede cuando se presenta

---

<sup>66</sup> Ver la causa SCJBA, I. 1.305, "Municipalidad de La Plata", sent. de 17-6-1997.

en crisis la libertad de trabajo, comercio e industria, o el derecho a acceder a beneficios previsionales<sup>67</sup>.

Asimismo, hizo aplicación del artículo 685 del cuerpo ritual ante una demanda interpuesta con una intención eminentemente preventiva de los perjuicios que los preceptos impugnados habían de ocasionar al reclamante. En ese contexto precisó que, cuando se encuentran en juego derechos patrimoniales, la dispensa será aplicable siempre que la acción originaria haya sido promovida antes de que las normas cuestionadas fueran aplicadas de cualquier modo respecto de quien la intente<sup>68</sup>.

Aplicó tal razonamiento en el contexto de la impugnación de normas tributarias en los ya citados autos "Striebeck" (I. 68.491), sentencia de 3-12-2014, en los que se observaba la validez constitucional de un tributo de anual, de monto fijo, creado en la Municipalidad de Coronel Pringles para ser abonado por los sujetos pasivos de la Tasa por Conservación, Reparación y Mejoramiento de la Red Vial Municipal y cuya recaudación se preveía afectada específicamente a la creación de un fondo especial de seguridad policial con el que se afrontarían gastos propios del servicio de seguridad de la Policía bonaerense en esa localidad. Allí, en el voto que conformó la mayoría en la decisión de la Suprema Corte, se destacó que la calificación como preventiva de la pretensión —y, con ella, la inaplicabilidad de la exigencia del plazo para la interposición de la demanda— *"no se ve desvirtuada por el hecho de que el accionante hubiera luego abonado la tasa que deriva de la norma en crisis, pues para aquel entonces la acción ya había sido entablada"*.

<sup>67</sup> En ese sentido, ver las causas SCJBA, I. 72.454, *"Defensor del Pueblo"*, resol. de 4-7-2018 y I. 72.366, *"Poy"*, resol. de 25-10-2017.

<sup>68</sup> Ver las causas SCJBA, I. 1.980, *"Bruno"*, sent. de 27-11-2013 e I. 76.556, *"Falcón"*, resol. de 23-10-2020.

## VIII. Séptima pregunta: ¿Qué normas procesales la rigen?

Dentro del Libro IV: Procesos Especiales, Título IX, Capítulo I: Declaración de Inconstitucionalidad, el Código Procesal Civil y Comercial, como se dijo más arriba, trae muy pocas normas regulatorias del trámite en que habrá de desarrollarse la acción originaria de inconstitucionalidad.

Por un lado, el artículo 686 ordena el traslado de la demanda y al que ya se hizo referencia al presentar los posibles legitimados pasivos en esta vía.

De su parte, el artículo 687 dispone que *"Contestado el traslado o vencido el plazo, el Presidente ordenará las medidas probatorias que considere convenientes fijando el término para su diligenciamiento. Concluida la causa para definitiva, se oirá el Procurador General y se dictará la providencia de autos"*.

Finalmente, el artículo 688 prevé que *"Si la Suprema Corte estimase que la ley, decreto, ordenanza o reglamento cuestionados, son contrarios a la cláusula o cláusulas de la Constitución que se citaron, deberá hacer la correspondiente declaración sobre los puntos discutidos. Si por el contrario, no halla infracción constitucional, desechará la demanda"*. Esta norma también fue mencionada con anterioridad, en relación con las pretensiones que pueden articularse mediante la acción originaria.

Desde ya, estas pocas disposiciones no son suficientes para dar curso y orden a las diversas situaciones que se presentan en el devenir de un proceso de conocimiento como es la acción originaria. Ante tal panorama, enfrentado a esa necesidad y en ejercicio de su rol de director del juicio<sup>69</sup>, el Tribunal complementa esas especiales

<sup>69</sup> Conforme el artículo 319 *in fine* del Código Procesal Civil y Comercial.

normas rituales con las propias del proceso ordinario<sup>70</sup> -contenidas en el Libro II, Título II del CPCC-.

Por su recurrente aplicación, de tal conjunto de normas es interesante destacar las referidas a la posibilidad de rechazar *in limine litis* la demanda (art. 336); las vinculadas al catálogo y el trámite de las excepciones que, como defensa previa, podrán oponer los demandados (arts. 345 y siguientes); las cuestiones relativas al momento del ofrecimiento (art. 365), los medios y la producción de la prueba (arts. 358 y siguientes); las atinentes a la ampliación el demanda y a la incorporación de hechos nuevos (arts. 331 y 363)<sup>71</sup>.

Rigen también el curso de esta clase de procesos los institutos y preceptos que componen el Libro I: Disposiciones Generales, del CPCC. De entre ellos, cabe poner de resalto las disposiciones vinculadas a los deberes y facultades de los jueces (arts. 34 y 36 inc. 2); las audiencias ante el Tribunal (arts. 34 y 150)<sup>72</sup>; la imposición de costas (arts. 68 y siguientes); la citación de terceros (arts. 90 y siguientes); la tutela preventiva (arts. 195 y 230 y siguientes) y el desistimiento (arts. 304 y siguientes).

Por último, interesa indicar que también podrán ser de aplicación otros cuerpos normativos, ajenos al CPCC —como sucede, por ejemplo, con la ley 14.736 y el Acuerdo de la Suprema Corte 3.977/20, que regulan

la participación en los juicios de los llamados *amicus curiae*<sup>73</sup>—.

#### **IX. Octava pregunta: ¿Cuál será el alcance de la sentencia del Tribunal y qué mandatos podrá contener?**

De manera correlativa con lo expuesto respecto de las pretensiones que pueden instrumentarse a través de la acción originaria de inconstitucionalidad, la sentencia del Tribunal en esta clase de pleitos habrá de contener la correspondiente declaración sobre los puntos discutidos, así como la de nulidad de los actos dictados en consecuencia o la condena a integrar o devolver los valores involucrados, según el caso.

Corresponde precisar que, a pesar de tratarse de una acción dirigida a obtener la declaración de inconstitucionalidad e inaplicación de mandatos considerados en abstracto, esta acción se inscribe en el sistema general que exige, como fue destacado más arriba, la necesidad de hallarse configurado un caso, causa o controversia, de modo que, por regla, la decisión definitiva tendrá efecto entre las partes y no abrogatorio de las normas impugnadas.

Sin perjuicio de ello, no cabe descartar que, ante el registro de determinadas circunstancias concurrentes, pueda asignarse un efecto expansivo o generalizado a la decisión estimatoria de la demanda de inconstitucionalidad.

Ello dependerá, entre otros aspectos posibles, de una serie de factores que podrían identificarse con: a) los términos en que se haya formulado la petición al Tribunal y el debate que se haya dado en el juicio respecto del asunto; b) la circunstancia

---

<sup>70</sup> En ese sentido, ver entre otras la causa SCJBA, I. 79.221, "Sociedad Rural de Vedia", resol. de 30-12-2024 en la que se debate la constitucionalidad de normas tributarias municipales.

<sup>71</sup> Sobre este último aspecto, ver entre otras la causa de la cita inmediata anterior.

<sup>72</sup> Práctica que ha llevado adelante el Tribunal en varias ocasiones, por caso en la causa SCJBA, I. 75.132, "Asociación Bancaria", resol. de 7-10-2022.

---

<sup>73</sup> Ver la causa SCJBA, I. 77.580, "Colegio de Veterinarios de la Provincia de Buenos Aires", resol. de 20-11-2024.

de tratarse —o no— de un proceso colectivo o de clase, dirigido a la protección de derechos o intereses pluriindividuales, difusos o de incidencia colectiva en general; la posibilidad de evaluar el impacto que tendría la generalización de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad reclamada; c) la índole del vicio legado y el modo de su configuración —en especial, si fuera evidente, grave y no se encontrara supeditada a la averiguación de circunstancias asociadas al modo de vigencia o a la aplicación de la norma—, acercándose a la noción de nulidad manifiesta; d) la intervención como parte del proceso del autor de la norma cuestionada, contando con una defensa técnica —como ha de ser la ejercida por el Asesor General de Gobierno—; o e) el registro de razones de eficacia y economía procesal, considerando que asignar ese alcance a la decisión colaboraría a evitar la multiplicación de litigios con el mismo contenido<sup>74</sup>.

Cabe agregar a lo anterior que, en el marco de acciones originarias de inconstitucionalidad, la SCJBA ha adoptado también decisiones que podrían calificarse de atípicas, expresivas de un temperamento dialógico o exhortativo. Así, con la declarada finalidad de garantizar la máxima utilidad de su determinación y la más efectiva protección de los intereses involucrados en la controversia, tras la declaración de inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los preceptos impugnados para el caso concreto, propició la remoción del mandato lesivo por los carriles institucionales correspondientes<sup>75</sup>.

<sup>74</sup> Ver en particular el voto del Señor Juez doctor Daniel F. Soria en la causa SCJBA, I. 2.161, "*Fernández*", sent. de 23-12-2003.

<sup>75</sup> Ver el tenor de las decisiones adoptadas en las causas SCJBA, I. 74.078, "*Cámara Argentina de Empresas de Fuegos Artificiales*", sent. de 19-9-2018; I. 75.132, "*Asociación Bancaria*", resol. de 14-3-2023; I. 78.674, "*Mutilva*", resol. de 20-11-2024.

En ese sentido, en materia tributaria, cabe destacar lo resuelto en las causas "*Siderar S.A.I.C.*" y "*Siderca S.A.I.C.*" (I. 72.410 e I. 72.409, respectivamente), ambas sentencias de 6-11-2019, en las que se había planteado la inconstitucionalidad de la ley 14.394 en cuanto había dispuesto dejar sin efecto, para el año 2012, un beneficio fiscal en el impuesto Inmobiliario antes previsto para bienes de la planta urbana edificada, siempre que sus propietarios los destinaran a la producción manufacturera.

Tras considerar que el hecho de no haberse dictado la pertinente reglamentación por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires había impedido a las demandantes hacer efectivo el goce de la dispensa —a pesar de haber satisfecho los extremos legalmente previstos para su goce—, el Tribunal decidió "*reconoce[r] la procedencia sustancial del derecho a los descuentos en el impuesto inmobiliario reclamados por la actora; ello sin perjuicio de las precisiones que efectúe la administración tributaria en cuanto al alcance de la aplicación de los beneficios respecto de cada uno de los inmuebles por los que se demanda, al momento de determinar el modo de hacerlos efectivos*".

Ello evidentemente difiere de una decisión declarativa o de condena, ordenando una suerte de [re]envío al organismo de aplicación de la ley impugnada, a efectos de que, en ejercicio de las atribuciones que le son propias, defina los detalles y el concreto alcance del beneficio cuyo reconocimiento fue decidido por la SCJBA al dictar sentencia<sup>76</sup>.

<sup>76</sup> Una decisión parangonable, en este aspecto, fue adoptada por el Tribunal en la causa SCJBA, I. 76.357, "*Química True S.A.C.I.F.*", sent. de 24-9-2024.

---

## Participaron en este número

### **Behm, Leonardo Andrés**

Abogado y Escribano por la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Nacional de La Plata. Especialista y Magíster en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad Austral. Especialista en Derecho Constitucional por la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Nacional de La Plata; Máster en Derecho Constitucional por la Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla. Doctorando en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla. Docente de grado y posgrado (en Derecho Constitucional, Tributario y Administrativo) en las Universidades Austral, Nacional de la Patagonia San Juan Bosco y del Este. Correo electrónico: [leonardobehm85@gmail.com](mailto:leonardobehm85@gmail.com).

### **Castagnini, María Belén**

Abogada (UBA) Diploma de Honor. Especialización de Derecho Tributario en la misma Facultad. Maestrando en Derecho Constitucional y Derechos Humanos en la Universidad de Palermo. Docente de "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho UBA. Secretaria del Observatorio de Derecho Financiero. Ha sido integrante de proyectos de investigación UBA-DECYT y UBACYT. Correo electrónico: [mcastagnini@derecho.uba.ar](mailto:mcastagnini@derecho.uba.ar).

### **Cístola, Daniela Carolina**

Abogada UNLP. Especialización en Tributación Local (UNTREF) Posgrado en Administración Tributaria Subnacional (UNTREF). Posgrado en Universidad de Salamanca. Autora de diversos artículos de doctrina en materia tributaria y colaboradora en libro de dicha materia. Expositora en diversos Cursos y Seminarios sobre Convenio Multilateral. Ex. jefe de Departamento Convenio Multilateral 2006-2022 (ARBA). Ex relatora en Dto. Representación Fiscal (ARBA). Representante de la provincia de Buenos Aires ante los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral (2003-2022). Subgerenta de Transparencia e Integridad Dirección Nacional de Vialidad (2022-2024). Directora General de Análisis Fiscal (AGIP) (2024). Directora Gral. de Rentas Adjunta (AGIP) (06/24, a la actualidad). Correo electrónico: [danielacistola@yahoo.com.ar](mailto:danielacistola@yahoo.com.ar).

### **Corsalini, Guido A.**

Abogado (UCA). Especialista en derecho tributario (UCA). Diplomado en derecho procesal constitucional (UCA). Docente en la carrera de grado de Abogacía (FDCSR-UCA) en las asignaturas Finanzas Públicas y Derecho Tributario y Derecho Administrativo. Docente de posgrado en la Carrera de Especialización en Derecho Tributario (FDCSR-UCA) en la asignatura Derecho Procesal Tributario. Autor de artículos y publicaciones en su especialidad. Correo electrónico: [gcorsalini@tyvabogados.com.ar](mailto:gcorsalini@tyvabogados.com.ar).

**Durrieu, Cristian Mauricio**

Profesor adjunto consulto de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Docente en la Maestría Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA) y posgrados en distintas universidades. Autor de libros y artículos de la especialidad. Funcionario de carrera de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) con funciones de juez administrativo. Representante ante las Comisiones Arbitral, Plenaria, Federal de Impuestos y Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Secretario de Ingresos Públicos de la Provincia de Tierra del Fuego. Correo electrónico: [cdurrieu@hotmail.com](mailto:cdurrieu@hotmail.com).

**Fontana, María Florencia**

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Maestrando en Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA). Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA). Correo electrónico: [mfontana@derecho.uba.ar](mailto:mfontana@derecho.uba.ar)

**Gerth, Guillermo Ignacio**

Abogado (UBA, 2008). Graduado de la Carrera de especialización en Derecho Tributario (UBA). Docente en la cátedra de la Dra. Pablo Revilla (Facultad de Derecho, UBA). Docente en UCA. Maestría en Derecho Tributario. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) y del Instituto de Derecho Tributario del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal (CPACF). Autor de artículos y expositor en jornadas de la materia. Socio en Haddad & Gerth Asociados. Correo electrónico: [gig@hygasociados.com.ar](mailto:gig@hygasociados.com.ar)

**Grinberg, Gustavo**

Abogado (Universidad de Buenos Aires). Especialista en Derecho Tributario (Universidad de Buenos Aires). Coordinador de la Comisión de Tributos Locales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Autor de colaboraciones y publicaciones de la especialidad. Correo electrónico: [gg@grinbergtax.com.ar](mailto:gg@grinbergtax.com.ar)

**Krivocapich, Germán**

Abogado y Especialista en Derecho Tributario, argentino, egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Profesor Adjunto de las materias Teoría del Estado y Federalismo Fiscal de la Facultad de Derecho (UBA). Profesor Adjunto de la materia Instituciones del Derecho Público de la Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Profesor de Tributos Locales en la Carrera de Especialización de Derecho Tributario (UBA). Profesor Titular de la materia Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UNLAM). Director de la Carrera de Especialización en Tributación Local (UNTREF). Administrador Gubernamental de la AGIP. Correo electrónico: [germankrivocapich@derecho.uba.ar](mailto:germankrivocapich@derecho.uba.ar).

**Macchi, Sebastián A.**

Abogado, con orientación en derecho tributario, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. He cursado la Carrera de Especialización en Derecho Tributario en la misma universidad, restando completar el trabajo final integrador. Me desempeño en una fiscalía en lo contencioso administrativo y tributario del Ministerio Público Fiscal de la CABA, y soy ayudante

de segunda en de la materia del CPO Derecho Constitucional Tributario en la cátedra Schafrik-Freedman. Correo electrónico: [sebastian.macchi@hotmail.com](mailto:sebastian.macchi@hotmail.com).

**Maltz, Ezequiel**

Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Univ. Austral). Especialista en Fiscalidad Internacional (Univ. de Santiago de Compostela, España). Docente de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Maestría en Derecho Tributario (Univ. Austral). Profesor adjunto en la materia Derecho Tributario de la carrera de grado en la UDE. Auxiliar docente de Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II (UNLP). Ex relator del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Titular a cargo del Estudio Jurídico Maltz y Asociados. Argentino. Correo electrónico: [contacto@estudiomaltz.com.ar](mailto:contacto@estudiomaltz.com.ar).

**Malvitano, Rubén Horacio**

Contador Público y Licenciado en Administración (Facultad de Ciencias Económicas-FCE, UBA). Profesor regular adjunto y profesor asociado asignaturas de Finanzas e Impuestos (FCE, UBA). Profesor de Posgrado de especialización en Tributación de: FCE, UBA; Facultad de Derecho, UBA. FCE, U. N. Tucumán; FCE y Sociales, U. N. Mar del Plata; Facultad de Ciencias de la Administración, U. N. Entre Ríos. Profesor Diplomatura en Tributación CPCE CABA y Maestría en Derecho Notarial - Impuesto de Sellos, Universidad Notarial Argentina. Ex profesor titular Cátedra Régimen Tributario de Empresas (FCE, Univ. de Belgrano). Director y expositor en cursos AAEF. Ex miembro del Consejo Directivo AAEF. Miembro activo CPCE CABA y AAEF. Conferencista y autor de libros y artículos sobre temas tributarios. Socio retirado División Impuestos Ernst & Young. Director Departamento de Impuestos de Aguirre Saravia & Gebhardt Abogados. Correo electrónico: [rmalvitano@asgabogados.com.ar](mailto:rmalvitano@asgabogados.com.ar).

**Mattarollo, Mariana**

Abogada egresada de la UNLP. Especialista en Derecho Tributario por la UBA. Abogada Inspectora ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, con desempeño en la Secretaría de Demandas Originarias y Contencioso Administrativas de ese Tribunal. Docente regular por concurso de la asignatura Finanzas Públicas y Derecho Financiero en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNLP. Docente y expositora en diferentes espacios académicos para la formación especializada en Derecho Tributario. Correo electrónico: [mariana.mattarollo@pjba.gov.ar](mailto:mariana.mattarollo@pjba.gov.ar).

**Raijman, Maximiliano**

Abogado, Especialista en Derecho de los Negocios, Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, Profesor Titular de Derecho Tributario Universidad Nacional de Córdoba, Argentino. Correo electrónico: [maximilianoraijman@ejfr.com.ar](mailto:maximilianoraijman@ejfr.com.ar).

**Tozzini, Gabriela I.**

Abogada. Profesora Titular por concurso de la Cátedra de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario (FDER-UNR). Profesora Titular de la Cátedra de

Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Rosario de la Pontificia Universidad Católica Argentina (FDSCR-UCA). Directora de la Carrera Posgrado de Especialización en Derecho Tributario de la FDSCR-UCA. Directora de la Carrera de Posgrado de Especialización en Derecho Tributario de la FDER-UNR. Profesora de grado y posgrado en múltiples universidades de Argentina y el exterior. Miembro del Instituto de Derecho Tributario de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires. Argentina. Correo electrónico: [gtozzini@tyvabogados.com.ar](mailto:gtozzini@tyvabogados.com.ar).

**Vidal Quera, Gastón**

Abogado, UBA, Especialista en Derecho Tributario UBA. Docente UBA "Procedimiento y procesos tributarios" (Cátedra Pablo Revilla), Docente de la Universidad de San Isidro ("Derecho Financiero y Tributario") y de la Universidad de Palermo ("Finanzas Públicas y Derecho Tributario"). En ejercicio de la profesión de manera independiente. Correo electrónico: [gaston@vidalquera.com.ar](mailto:gaston@vidalquera.com.ar).

**Villena, Cesar**

Profesor Adjunto de Análisis Económico y Financiero, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires. Docente de Economía Política, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Departamento de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Nacional de José C. Paz. Doctorando en Filosofía y Letras, Universidad de Buenos Aires. Magíster Interdisciplinario en Energía, CEARE, Universidad de Buenos Aires. Magíster en Derecho & Economía, FD, Universidad de Buenos Aires. Abogado y Licenciado en Historia. Correo electrónico: [octubre2110@hotmail.com](mailto:octubre2110@hotmail.com).

**Zuccarino, Sofía L.**

Abogada con orientación en Derecho Tributario. Especialista en Derecho Administrativo y Administración Pública (UBA). LLM en Derecho Tributario de la Universidad Torcuato di Tella (en curso). Funcionaria en la Sala I del fuero Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo de CABA. Docente UBA. Diversas colaboraciones en artículos e investigaciones de la especialidad tributaria. Correo electrónico: [szuccarino@jusbaire.gob.ar](mailto:szuccarino@jusbaire.gob.ar).