



TRABAJO FINAL DE GRADO

Abogacía

Impuesto Sobre los Ingresos Brutos

Constitucionalidad en la aplicación de exenciones conforme a la radicación
del contribuyente

Livingston German

Setiembre de 2016

Agradecimiento

El presente trabajo está dedicado a toda mi familia que acompañó de manera incondicional mi decisión de emprender el desafío que implicó el estudio de una nueva carrera, en especial a mi esposa, porque sin su incasable esfuerzo, perseverancia, paciencia y sobretodo mucho amor no habría sido posible llegar hasta esta etapa.

Resumen

El objeto de estudio del presente trabajo es indagar sobre la constitucionalidad de la aplicación de beneficios tributarios, concretamente las exenciones en el impuesto sobre los ingresos por parte de las distintas jurisdicciones de nuestro país a contribuyentes que desarrollan su actividad en dos o más provincias.

Para el análisis de la problemática planteada, comenzaremos por una introducción a los conceptos generales del derecho tributario constitucional, que son la base fundamental para la comprensión del tema central.

Luego, nos focalizaremos en el análisis de cuestiones más específicas como lo son el Impuesto a los Ingresos Brutos, el Convenio Multilateral y cómo las provincias en pos de cumplir con los compromisos asumidos en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento celebrado en 1993, utilizan las exenciones como una herramienta para disminuir el efecto distorsivo que el Impuesto a los Ingresos Brutos provoca en los precios.

Lo medular del análisis que llevaremos a cabo, consistirá en vislumbrar si la forma de aplicación de estos beneficios tributarios vulneran derechos tutelados por nuestra Constitución Nacional, en particular el principio de igualdad de las cargas públicas y la prohibición de creación de aduanas interiores, y si se respeta o no la jerarquía normativa vigente en nuestro derecho nacional.

Palabras claves: Ingresos Brutos, Exención, Inconstitucionalidad, Principio de Igualdad, Aduanas Interiores.

Abstract

The object of study of this work is to investigate the constitutionality of the application of tax benefits, particularly the income tax exemptions from the various jurisdictions of our country to taxpayers who work in two or more provinces.

For the analysis of the question posed, we will begin with an introduction to the general concepts of constitutional tax law, which are the fundamental basis for understanding the central theme.

Then we will focus on the analysis of more specific issues such as the gross income tax, the Multilateral Agreement and how the provinces, in the pursuit of meeting the commitments made in the Federal Pact for Employment, Production and Growth of 1993, use exemptions as a tool to reduce the distorting effect that the gross income tax has on prices.

The main goal of the analysis will be to discover if the form of application of these tax benefits violates rights protected by our Constitution, specifically the principle of equality of public burdens and the ban on the creation of internal customs, as well as whether the current hierarchy of norms is respected in our national law.

INDICE

Introducción	6
<i>Objetivo General</i>	8
<i>Objetivos Específicos</i>	8
Capítulo 1: Aspectos generales	10
1.1. <i>Introducción</i>	11
1.2 <i>El Derecho Constitucional Tributario</i>	11
1.3 <i>El Concepto Jurídico de Tributo</i>	12
1.4 <i>Clasificación de los Tributos</i>	13
1.5 <i>Principios Constitucionales en materia tributaria</i>	15
1.6 <i>Los Incentivos Tributarios</i>	17
1.7 <i>Conclusiones Parciales</i>	21
Capítulo 2: Federalismo Fiscal	22
2.1 <i>Introducción</i>	23
2.2 <i>La Potestad Tributaria en los Distintos Niveles de Gobierno</i>	23
2.3 <i>Ley de Coparticipación Nacional</i>	26
2.4. <i>El Convenio Multilateral</i>	27
2.5 <i>Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento</i>	30
2.6. <i>Jerarquías</i>	31
2.7. <i>Conclusiones parciales</i>	32
Capítulo 3: Impuesto sobre los ingresos brutos	34
3.1 <i>Introducción</i>	35
3.2. <i>Impuesto sobre los Ingresos Brutos</i>	35
3.3. <i>Exenciones</i>	37

3.4. Exención en la Industria de la provincia de Córdoba	40
3.5. Conclusiones Parciales	41
Capítulo 4: Validez constitucional de las exenciones en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos	44
4.1. Introducción.....	45
4.2 Principios constitucionales	46
4.1.1. Igualdad.....	46
4.1.2. La creación de aduanas interiores.....	48
4.3. Pactos interprovinciales.....	51
4.3.1 Convenio Multilateral	51
4.3.2. Ley de coparticipación	52
4.3.3. Pacto Fiscal II	54
4.4. Jurisprudencia	54
4.4.1. Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires, Provincia	55
4.4.2 Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia.....	56
4.4.3. Harriet y Donnelly S.A. c/. Chaco, Provincia	58
4.5. Conclusiones Parciales	59
Conclusión.....	61
Bibliografía.....	63
Doctrina.....	63
Legislación	65
Jurisprudencia.....	66

Introducción

Las necesidades de crecimiento y expansión en el mercado lleva a los distintos operadores a tratar de introducir sus productos y servicios más allá de los límites de las fronteras locales y en ese camino a tener que afrontar las distintas cargas que los estados les imponen. El presente trabajo se focaliza particularmente en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, que representa una de las principales fuentes de recursos para los Estados Provinciales. Este tributo, tiene la particularidad de provocar severas distorsiones en los precios de los bienes y servicios y con el propósito de evitarlas para impulsar las economías regionales, tanto el estado nacional como los estados provinciales firmaron en el año 1993 el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. El mismo implicó una serie de compromisos por parte de las provincias, entre otros, desregular las actividades económicas y profesionales, privatizar empresas públicas, disminuir los déficits presupuestarios provinciales y, la eliminación de impuestos distorsivos como es el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esto con el fin de reducir los costos del sector privado y mejorar la calidad de los servicios prestados por el sector público.

En este contexto, para lograr cumplir con el compromiso asumido las provincias buscaron como herramienta, la aplicación de exenciones en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos a los contribuyentes que realizaban actividades manufactureras, pero con la condición de que el establecimiento productivo se encuentre dentro del territorio de la provincia. Esto nos acerca al principal motivo del presente, es decir, cuestionar la potestad tributaria de las provincias para establecer estos condicionamientos y regímenes diferenciales de tratamiento fiscal que afectan a contribuyentes comprendidos en el régimen de convenio multilateral, tema que

profundizaremos en el desarrollo, y que sufren discriminación en el tratamiento tributario según el lugar donde tengan el asiento de sus actividades. En resumen, lo que se pretende con la investigación es establecer la legalidad de dicho tratamiento diferencial teniendo en cuenta para ello el análisis y la interpretación que hacen las provincias de la normativa aplicable para lograr determinar su constitucionalidad.

Es a partir de ello que se busca dar respuesta los siguientes interrogantes: ¿Es constitucional la aplicación de exenciones que las diferentes jurisdicciones aplican en el impuesto sobre los ingresos brutos de acuerdo al lugar de radiación de los contribuyentes que realizan actividades en varias jurisdicciones? ¿Se respetan la Ley de Coparticipación Federal, el Pacto Federal y el Convenio Multilateral?

A los fines del desarrollo de los argumentos que sustentan la posición del Estado y las partes interesadas el trabajo de investigación se basa en el relevamiento de la legislación, doctrina y jurisprudencia asociada.

En el desarrollo del capítulo 1 se presentan los aspectos que definen la teoría general de los tributos, identificando el encuadramiento que corresponde al Impuesto sobre los ingresos brutos en el marco doctrinario, en relación al tipo de gravamen y el impacto que produce su vigencia e implementación. A tal fin, se complementa el análisis de los principios del Derecho Tributario, definidos en la Carta Magna como limitantes al ejercicio del poder fiscal del Estado en sus diversos niveles.

En el capítulo 2 se establecen las bases que definen la organización del federalismo fiscal como sistema de distribución de potestades e ingresos originados en la recaudación tributaria. En particular, en este capítulo se definen los fundamentos que dan origen a la ley de coparticipación, el convenio multilateral y el Pacto federal para el Empleo, la Producción y el crecimiento, conocido como Pacto Fiscal II. Se definen las

posiciones doctrinarias respecto de las jerarquías de tales ordenamientos en el marco del sistema jurídico argentino.

Para el desarrollo del capítulo 3 se presentan los argumentos jurídicos que dan origen al impuesto sobre los ingresos brutos y la facultad jurisdiccional respecto al otorgamiento de beneficios, incentivos y exenciones. En particular, el análisis se orienta a la definición del tratamiento de la industria en el impuesto sobre los ingresos brutos de Córdoba, cuya legislación impone la exigencia de permanecer con planta productiva en su territorio para acceder al beneficio de la exención.

Finalmente, en el capítulo 4 se analiza la validez de las exenciones otorgadas a la industria en el impuesto sobre los ingresos brutos. A tal fin, el análisis se realiza bajo la óptica de los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria, la violación a los pactos interprovinciales y el análisis de la interpretación jurisprudencial otorgada a la temática bajo análisis.

En miras a dar una respuesta el problema de investigación planteado, los objetivos de investigación son generales y específicos.

Objetivo General

Nuestro objetivo es lograr determinar la constitucionalidad de la utilización de alícuotas diferenciales o exenciones que las provincias aplican a contribuyentes que desarrollan actividades en varias jurisdicciones.

Objetivos Específicos

- Establecer los límites a las potestades tributarias derivadas de la Constitución Nacional, la Ley de Coparticipación Federal de recursos Fiscales y el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento.

- Analizar los aspectos centrales de la normativa relacionada al tema principal como los pactos interprovinciales.
- Analizar los motivos que llevaron a las provincias a elegir mecanismos de exención en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos para lograr cumplir los compromisos asumidos por ellas en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.
- Identificar posibles alternativas o modificaciones a los regímenes vigentes en pos lograr cumplir con los pactos vigentes sin descuidar los recursos con lo que cuentan las distintas jurisdicciones.
- Analizar la postura actual de la jurisprudencia respecto a la temática.

Para el logro de los objetivos planteados el desarrollo de la investigación utiliza una estrategia metodológica de tipo cualitativa dado que el estudio de la temática se centrará en el análisis de la información existente para establecer si las normativas locales que otorgan exenciones en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos en beneficio sólo de contribuyentes que realizan sus actividades productivas dentro del territorio provincial no contradice normas de raigambre constitucional y los pactos firmados entre la nación y las provincias.

En el desarrollo de los argumentos que sustentan las posiciones adoptadas, se realiza un recorrido por las normas de la Constitución Nacional, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales y la normativa provincial referida a la temática del trabajo.

Los presupuestos jurídicos obtenidos en el análisis de la citada normativa son contrastados con la posición doctrinaria y jurisprudencial que sustentan las posiciones que dan origen al conflicto por el cual los Estados Provinciales mantienen el poder fiscal para la definición de los hechos imposables en tributos no delegados a la Nación, versus la aplicación del Pacto Federal y la jerarquía otorgada.

Capítulo 1: Aspectos generales

1.1. Introducción

El análisis de los fundamentos que dan origen al conflicto entre el marco normativo aplicable respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la situación de contribuyentes de extraña jurisdicción resulta relevante la identificación de las normas de fondo que establecen los principios fundamentales.

En el desarrollo de los próximos apartados se puntualizan los aspectos que dan origen a la interpretación de los límites al poder fiscal que mantienen las provincias antes de la delegación expresa de ciertas facultades tributarias a la Nación. Los argumentos que dan origen a la interpretación de tales alcances se basan en el rango jerárquico asignado a la normativa y la potencial amenaza frente a la violación de las garantías constitucionales de aplicación a la materia imponible que afecta a los contribuyentes de todo el país.

En el presente capítulo se presentan los aspectos jurídicos y doctrinarios que definen la teoría general de los tributos, identificando principalmente el alcance de las facultades tributarias del Estado, en torno a la obtención de los recursos que financien el logro de los objetivos.

1.2 El Derecho Constitucional Tributario

Comenzaremos por ubicar el tema en la rama del derecho que corresponde, es decir el Derecho Tributario Constitucional ya que, si bien el impuesto que analizamos compete a la órbita provincial, el tema en sí, tiene una íntima vinculación con cuestiones de índole constitucional. Por ello, en palabras del Dr. Casas diremos que estamos frente a la rama del derecho que estudia el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. (Casas, 2005)

1.3 El Concepto Jurídico de Tributo

Spisso lo define como: “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público. En esta relación donde el Estado es el titular del poder tributario, y los contribuyentes o responsables que son los que deben satisfacer la prestación jurídica de contenido patrimonial impuesta por aquel, se denomina obligación tributaria y es de orden personal.” (Spisso, 2007, p. 36)

En tanto Villegas, define tributos como "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines". (Villegas, 2001, p.67)

Del concepto podemos extraer cuáles son sus elementos esenciales (Villegas H. , 2001):

- Se trata de prestaciones pecuniarias: tienen contenido patrimonial y normalmente se exige en dinero.
- Son exigibles de manera coercitiva: En caso de que el obligado no cumpla con la obligación establecida por ley. Esta característica los diferencia de otras formas de captaciones de recursos que tiene el estado.
- Es unilateral: no hay una prestación bilateral como en la mayoría de los negocios jurídicos sino sólo del sujeto pasivo (contribuyente) hacia el estado.
- Tiene origen en la Ley: la única fuente de la que puede surgir es la Ley. Como desarrollaremos más adelante el principio de legalidad es un elemento esencial para que el estado pueda aplicar tributos.

1.4 Clasificación de los Tributos

En general la doctrina es unánime en la clasificación en al menos tres categorías a saber: los impuestos, las tasas y las contribuciones. Haremos una breve explicación de cada concepto (Villegas, 2005):

- Impuestos: El art. 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina los define como “tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente” Por lo que podemos afirmar que la característica sobresaliente es que no hay relación entre lo que paga el contribuyente con lo que el Estado hace.

- Tasas: En este caso existe una actividad de parte del estado en donde le presta un servicio al interesado.

- Las contribuciones especiales: se aplican cuando un contribuyente obtiene un beneficio como consecuencia de que se realiza una determinada obra pública o se amplía un servicio público.

A su vez los impuestos pueden clasificarse teniendo en cuenta diferentes aspectos que los caracterizan. En tal sentido, la doctrina no es unánime y difiere principalmente en la extensión de la clasificación. Por ello y con el ánimo de no excedernos de los alcances de este trabajo, vamos limitarnos a mencionar las clasificaciones que a nuestro entender son las más relevantes y para ello nos basaremos en la que hace en su obra Horacio García Belsunce (2003).

- En función del ente que ejerce el poder tributario: Nacionales, provinciales o municipales.

- Económica: Se basa en las manifestaciones de la capacidad contributiva, así tendremos impuestos que gravan los ingresos, el consumo o los patrimonios y otros que recaen sobre el comercio exterior o las contribuciones a la seguridad social.

- Directos e Indirectos: al definirlos, Hector Villegas (2001) refiere. “directos son los que toman como hechos imponible situaciones que reflejan o exteriorizan en forma inmediata la fortuna patrimonial” y los indirectos “aquellos que gravan hechos económicos que manifiestan en forma sólo mediata o indirecta la capacidad contributiva del obligado al pago” (Villegas, 2005, pág. 162)

- En función de las características y facetas del hecho imponible (Jarach, 1980):

- a) Reales y Personales: Cuando el hecho imponible se refiere a elementos objetivos independientemente de las características del sujeto obligado al pago estamos frente a un impuesto real (ejemplo: el impuesto inmobiliario o sobre los automóviles), en cambio en el caso de los personales el hecho imponible tiene en cuenta aspectos relativos al sujeto del impuesto.

- b) Simples o Complejos: Cuando se refieren a un hecho aislado estamos frente a un tributo simple como podría ser el impuesto de sellos que grava los contratos celebrados por escrito. En cambio en los complejos, los efectos del hecho generador no habrán de integrarse hasta tanto todos y cada uno de los elementos que los conforman.

- c) De ejercicio o instantáneos: En el primer caso su presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta (Ej. el impuesto que grava la obtención de rentas). En el caso de los instantáneos, el presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo. No

quiere decir que su duración haya de ser fugaz, sino que basta con que no se prolongue indefinidamente (Ej. el caso del IVA).

- **Progresivos y regresivos:** se está en presencia de un impuesto progresivo cuando la tasa varía, creciendo en relación con el aumento del monto imponible, por ende reducen el agobio sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. En los regresivos cuando mayor es la ganancia o renta, menor es el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible.

- **Ordinarios y Extraordinarios:** Esta clasificación tiene en cuenta al carácter transitorio o permanente del tributo. Mientras que los permanentes no tienen límite de tiempo, los transitorios sí lo tienen. (Jarach, 1980)

De lo dicho, estamos en condiciones de adelantar que el impuesto que tratamos sería provincial por cuanto su recaudación está a cargo de cada una de las jurisdicciones; que grava los ingresos; es indirecto puesto que grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva; es netamente real, pues no se observa aquí las condiciones especiales del sujeto, sino que se pone atención a la actividad desempeñada por éste; es complejo; de ejercicio siendo generalmente anual con liquidación de anticipos según lo establezca cada legislación local. Es a su vez, regresivo y ordinario.

1.5 Principios Constitucionales en materia tributaria

Nos focalizaremos en este apartado en una breve explicación sobre los principios tributarios, los cuales surgen de nuestra Constitución. Cabe aclarar que en términos generales no existe discrepancia doctrinaria respecto a su enumeración.

- *Principio de Legalidad* (Arts. 19 y 52 de la CN): Significa que no puede haber tributos sin una ley previa que así lo establezca. En otras palabras no puede obligarse a un habitante de la nación a pagar tributos que no haya sido impuesto por una ley, sin embargo el concepto es mucho más amplio, ya que implica la imposibilidad de modificarlos, crear nuevos sujetos, exenciones de los tributos ya existentes sin una ley anterior que así lo disponga. En reflexiones de Dino Jarach: “El estado no puede pretender penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer” (Jarach, 1980, pág. 75)

- *Principio de Igualdad* (art. 16 de la CN): Implica buscar el mismo tratamiento para quienes están en las mismas condiciones de capacidad contributiva. Este principio será desarrollado con mayor profundidad en el capítulo 6.

- *Principio de no Retroactividad* (art. 7 del Código Civil y Comercial de la Nación): Las leyes rigen, en principio, para el futuro, por razones de certeza y seguridad jurídica. Sin perjuicio de ello, de la lectura del citado artículo, surge, que por disposición en contrario podrían aplicarse leyes a hechos o actos del pasado con la condición de que no se afecten garantías tuteladas en la Constitución Nacional.

- *Principio de Proporcionalidad* (art 4 y 75 inc. 2 de la CN): Implica que debe atenderse a la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo, la cual se manifiesta de diferentes maneras como el patrimonio, la renta el consumo, etc. La capacidad contributiva es: “...la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. (Jarach, 1980, p. 158)

- *Principio de no confiscatoriedad*: Nuestra carta magna no se refiere ni explica este principio sino que el mismo se deduce indirectamente del derecho a la

propiedad privada porque los tributos no pueden avanzar de forma sustancial sobre la misma.

- *Principio de Equidad* (surge del preámbulo de la Constitución cuando este consagra el bienestar general de la población): Implica que la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. Como puede advertirse está íntimamente vinculado al principio de igualdad.

El análisis del alcance de los citados principios permite identificar los límites al poder fiscal de las provincias y la Nación en la definición de la legislación que instrumenta las bases para el establecimiento de tributos. En tal sentido, la definición de los hechos imposables que determinan las manifestaciones de la capacidad contributiva alcanzada por el tributo deberá mantener tales garantías constitucionales.

1.6 Los Incentivos Tributarios

Nos ocuparemos ahora del estudio de los incentivos tributarios en general para luego focalizarnos en las exenciones debido a la injerencia que este tipo de beneficios trae respecto a la temática que planteamos.

Cuando por razones de política económica el Estado decide la promoción de determinada actividad o región o bien incentivar la inversión, la generación de empleo o desarrollo tecnológico, entre otros, cuenta con una serie de herramientas o mecanismos que le permiten lograr dichos objetivos. Se los conoce como incentivos tributarios y son situaciones que, al igual que los impuestos, están establecidos por ley y producen que se disminuya el efecto que origina el nacimiento del hecho imponible (García Vizacaíno, 1975).

Dicho de una manera más simplificada los incentivos disminuyen el impacto que los tributos tienen sobre los sujetos obligados al pago. Existen diferentes tipos y, cada

uno con un mayor o menor grado de ventaja para los contribuyentes. Entre los más utilizados podemos mencionar (García Vizacaíno, 1975):

- Diferimientos: permiten diferir el pago de los impuestos a un período posterior al del vencimiento general para permitir lograr una ventaja financiera y aprovechar esos recursos para reinvertir en la actividad.
- Reducciones: Este tipo de beneficio se puede obtener ya sea, por importes que se detraen directamente de las bases imponibles, o bien aplicadas sobre las alícuotas del impuesto que se trate, logrando de esta manera un impuesto a ingresar menor.
- Deducciones: Se trata de conceptos que se detraen de la base imponible o bien una vez determinada ésta. En nuestro país son más comunes en el Impuesto a las Ganancias.
- Exenciones: Es el concepto que más nos interesa para el análisis de este trabajo. Implican un supuesto el que se produce el nacimiento del hecho imponible pero por cuestiones que tienen que ver con la política tributaria se excluye de la obligación de pago a los sujetos pasivos del impuesto que se trate. En otras palabras el hecho encuadra en el objeto del tributo pero la misma ley lo excluye provocando así que no deba ingresar el pago del mismo.

Bulit Goñi (1997) al tratar las exenciones define que se trata de “toda exención comporta una decisión de política legislativamente expresada, de excluir de los efectos del tributo a un sujeto o a una situación que objetivamente, están encuadrados dentro del presupuesto fáctico-jurídico del hecho imponible, y que en consecuencia darían lugar a la obligación tributaria de no ser por esta decisión normada” (Bulit Goñi, 1997, p. 149)

En relación a las alternativas jurídicas para el establecimiento de exenciones, Caranta (2015) define los siguientes tipos:

- *Objetivas:* Tienen en cuenta determinados hechos o actos (objeto del impuesto).”La circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los ingresos que constituyen la materia imponible, sin importar quie sea el sujeto que los obtenga, es decir el destinatario final del tributa.” (Caranta, 2015, pág. 254). En general rigen de pleno derecho, por ende no requiere que el contribuyente gestione el pedido de exención para poder gozar del beneficio.
- *Subjetivas:* Se enfocan en el tipo de contribuyente que se trate ya sea persona física o jurídica (sujeto). “Son aquellas en las que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona” (Caranta, 2015, pág. 253).

En este caso en general, se requiere de un trámite previo por parte del contribuyente ante el órgano de aplicación para que pueda gozar de la misma.

En relación al objeto de análisis del presente trabajo, el Código Tributario de la Provincia de Córdoba en los arts. 214 y 215 (Ley 6006 T.O 2015 y modif.) define la existencia de las siguientes exenciones Subjetivas y Objetivas:

Artículo 214°.- Están exentos del pago de este impuesto:

1) El Estado Nacional, los Estados Provinciales y las Municipalidades, sus dependencias y reparticiones autárquicas o descentralizadas y las Comunas constituidas conforme a la Ley N° 8.102.

No se encuentran comprendidas en esta exención, las reparticiones autárquicas, entes descentralizados y las empresas de los estados mencionados, cuando realicen operaciones comerciales, industriales, bancarias o de prestación de servicios a terceros a título oneroso;

2) Las representaciones diplomáticas y consulares de los países extranjeros acreditados ante el Gobierno de la República, dentro de las condiciones establecidas por la Ley Nacional N° 13.238;

3) La Iglesia Católica y las instituciones religiosas debidamente inscriptas y reconocidas en el registro existente en el ámbito de la Secretaría de Culto de la Nación, siempre que no persigan fines de lucro.

La presente exención no comprende los ingresos provenientes de:

- a) La explotación de juegos de azar, carreras de caballo y actividades similares, y
- b) Del comercio por mayor y/o menor de bienes - excepto estampas o láminas religiosas, llaveros, velas, libros relativos al culto y/o artículos de santería-, la actividad industrial, locación de obra, siendo de aplicación para estos ingresos las disposiciones determinadas para dichas actividades.
- 4) Las Bolsas de Comercio autorizadas a cotizar títulos o valores, los mercados de valores y la Bolsa de Cereales de Córdoba y la Cámara de Cereales y Afines de Córdoba Tribunal Arbitral;...

Exenciones Objetivas. Enumeración (parte pertinente).

Artículo 215°.- Están exentos del pago de este impuesto, las siguientes actividades:...

23) La producción primaria, la actividad industrial, la construcción -con excepción, en todos los casos indicados, de las operaciones con consumidores finales, entendiéndose como tales a los sujetos no inscriptos en el impuesto, excepto que dicha falta de inscripción derive como consecuencia de exenciones en la jurisdicción correspondiente- y el suministro de electricidad y gas -excepto la destinada a consumos residenciales-.

La presente exención resultará de aplicación en tanto la explotación, el establecimiento productivo o la obra, en actividad, se encuentren ubicados en la Provincia de Córdoba

El análisis de las normas que definen la aplicación de exenciones en relación al impuesto sobre los ingresos brutos se desprende la situación de sujetos que se encuentran con un beneficio total respecto del mismo (exenciones subjetivas) mientras que en casos como la producción primaria, los ingresos derivados del desarrollo de tales actividades se encuentran beneficiados con la norma, con las limitantes que establece el citado código, dejando abierta la posibilidad de tributación sobre aquellos hechos imponibles que no alcancen los presupuestos para gozar de un tratamiento preferencial, como sería por ejemplo el caso de una venta a consumidor final.

En principio, la definición de estas condiciones tributarias no excede los citados límites al poder fiscal, siendo el otorgamiento de exenciones una manifestación legítima

del poder fiscal que mantienen las provincias respecto de los impuestos directos no delegados a la Nación.

1.7 Conclusiones Parciales

El análisis de los aspectos generales que sustentan la aplicación de la teoría general tributaria de un país permite identificar la existencia de normas constitucionales que actúan en un doble sentido. Por una parte, los principios del derecho tributario definen los límites del poder fiscal ostentado por el Estado Nacional y Provincial en la definición de tributos como recursos para el financiamiento de la actividad.

Asimismo, desde el punto de vista del sujeto pasivo de la relación tributaria, los citados principios actúan como garantía respecto de la captación de sus recursos para contribuir a través de tributos que originan obligaciones respecto del Estado.

Sin embargo, en el marco de la definición de la estructura tributaria del Estado, el legislador mantiene la facultad de establecer normas que otorguen beneficios a determinados sujetos (exenciones subjetivas) o determinados hechos y/o actividades (exenciones objetivas), lo cual no representa un exceso de los citados límites constitucionales, ya que responden a políticas internas de otra índole.

Capítulo 2: Federalismo Fiscal

2.1 Introducción

Tal como quedó establecido en el primer capítulo, el sustento de la actividad tributaria del Estado se origina en la existencia de principios definidos en la Constitución Nacional.

Para completar el análisis, resulta necesario incursionar en las cuestiones constitucionales que definen las bases sobre la que se asienta toda la materia tributaria y por ende es insoslayable su tratamiento a fin de comprender cada uno de los temas que serán abordaremos.

En este capítulo en particular nos focalizaremos en la distribución de las potestades tributarias que la Constitución establece para los distintos estamentos del Estado (nacional, provincial y municipal), para luego introducimos en los temas que son centrales en cuanto a la importancia para poder definir su estatus normativo y ubicar así el rango que corresponde a la vigencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la libertad de las provincias para la definición de los hechos imposables gravados y las condiciones para el acceso a beneficios fiscales.

2.2 La Potestad Tributaria en los Distintos Niveles de Gobierno

Para obtener una clara perspectiva sobre la cuestión debemos entender a que nos referimos cuando hablamos de potestad tributaria y, en tal sentido, Villegas (2001) la define como "...la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial...". (Villegas H. , 2001, pág. 184)

Por otro lado, de la forma federal de organización que adopta nuestro país conforme lo establece el art. 1 de nuestra Constitución Nacional, se advierten dos orbitas de gobierno una nacional y otro provincial. Además el art. 5 determina que las

provincias deben asegurar su régimen municipal. De lo expuesto quedan identificados los tres niveles de gobierno reconocidos en Argentina cada uno con potestades tributarias propias lo que provoca indefectiblemente la coexistencia en la relación fisco-contribuyente de esas potestades tributarias que cada uno de los niveles de gobierno posee (nacional, provincial y municipal).

Para tener una visión más gráfica de lo expuesto, podemos decir que Argentina adquiere una estructura tributaria vertical en donde cada nivel del estado cuenta con sus propias potestades tributarias de raigambre constitucional. A la vez, un mismo contribuyente puede quedar sometido a la potestad tributaria en un mismo nivel, hecho que se produce cuando el mismo desarrolla su actividad en varias provincias o municipios. Nuestro análisis se enmarca dentro de este último caso conocido en la doctrina como coexistencia de potestad tributaria horizontal más concretamente la que se da entre dos o más provincias.

El federalismo fiscal implica, entre otras cuestiones, el modo en que los diferentes Estados (nación, provincia y municipios) comparten recursos tributarios para llevar a cabo las tareas que le son propias. (Cao, y otros, 2005)

En nuestro país el concepto se llevó a cabo mediante el establecimiento de una serie de limitaciones a los poderes tributarios tanto nacionales como locales para soslayar la sobrecarga impositiva a los ciudadanos. Básicamente dichos límites consisten en el traspaso de ciertas atribuciones que originariamente tenían las provincias por ser éstas preexistentes a la nación reservándose para ellas todas las que no fueron delegadas. Al decir de García Vizcaíno: ...”cada provincia constituye una entidad política dentro del Estado Nacional con atribuciones impositivas que al ser ejercidas no

deben exceder las limitaciones establecidas por la Constitución...” (García Vizacaíno, 1975, pág. 84)

Esto implica como bien refiere la autora que las provincias sólo reconocen como límite al ejercicio del poder fiscal, las normas de la Constitución.

A modo de conclusión, destacaremos una reflexión que Spisso (2007) hace respecto de la cuestión planteada. En tal sentido el citado autor expresa que:

“el ejercicio concurrente de potestades facultades tributarias por la Nación, las provincias y los municipios puede transformar una estructura constitucional ideada en resguardo de la libertad individual en un engendro perverso, en el cual el empleo múltiple de determinadas fuentes tributarias por diversos planos de gobierno, que suele desentenderse de la intensidad o presión global del conjunto de los tributos, conlleva a la destrucción de la riqueza nacional” (Spisso, 2007, p. 88)

Adherimos a la posición del citado autor en relación a la necesidad de establecer normativas complementarias tendientes a identificar los alcances en el ejercicio de las facultades tributarias de cada nivel. En este marco el Pacto Federal para el Empleo la Producción y el crecimiento resulta un avance dirigido a la conciliación de los intereses tributarios de la Nación y las provincias.

En respuesta a esta necesidad, confluyen en Argentina tres ordenamientos que tienen por objeto la definición de las facultades tributarias entre las provincias y la Nación (Althabe & Sanelli, 2001):

1. Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales (Ley 23.548): define la modalidad de distribución de los recursos fiscales recaudados por el Estado Nacional, estableciendo condiciones para su goce.

2. Convenio Multilateral: acuerdo suscripto por las provincias y la ciudad de Buenos Aires en el año 1978 con el fin de distribuir las bases imponibles que permiten la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos.

3. Pacto Federal para el Empleo de la Producción y el Crecimiento (Decreto 14/1994): define la adopción de políticas uniformes en la aplicación de tributos provinciales para favorecer el crecimiento y la reactivación de las economías regionales.

De la convergencia de estos ordenamientos resultan de aplicación los principios que reglamentan el ejercicio del poder fiscal de las provincias y su relación con las potestades de la Nación.

En los próximos apartados se definen los parámetros que resultan de referencia a los fines de identificar la jerarquía de las citadas normas.

2.3 Ley de Coparticipación Nacional

El art. 75, inciso 2 de la Constitución Nacional (reformada en 1994), establece que corresponde al Congreso de la Nación sancionar una Ley Convenio sobre la base de acuerdos entre la Nación y las Provincias, que instituirá regímenes de coparticipación de las contribuciones fijadas en dicho inciso (directas e indirectas), garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. El 22 enero de 1988 se publica en el Boletín Oficial la ley 23.548 denominada Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.

La reforma Constitucional de 1994, marca un punto importante en la historia de la Coparticipación Federal de Impuestos, ya que le otorga rango Constitucional, a través de las disposiciones que emergen del artículo 31:

“Art. 31.- Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859” (CN, art 31)

Además, se deja claramente establecido el principio de correspondencia entre prestación de funciones y participación en los recursos (Rodríguez & Vita, 2003).

Los puntos más sobresalientes de la reforma de 1994 con respecto a la coparticipación son los siguientes (Bulit Goñi, 1997):

- Se fija concurrencia entre Nación y Provincias con respecto a los impuestos indirectos, y que tanto estos como las contribuciones directas (que puede imponer el gobierno central, por tiempo determinado y en circunstancias especiales) son coparticipables, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica.

- Se establece que el sistema de reparto se definirá a partir de una ley-convenio.

- Se determina que antes de la finalización del año 1996 se deberá sancionar una nueva ley de coparticipación, de acuerdo a lo fijado en la Constitución. Sin embargo, esta nueva norma todavía (Julio 2016) no se ha sancionado.

Consecuentemente, se generaron una serie de restricciones a ser consideradas por las provincias que adhieran a la misma, exigencias que en cuanto a potestades tributarias se refiere, actúan como verdaderos controles al mencionado poder.

2.4. El Convenio Multilateral

Los antecedentes históricos que motivaron la existencia de un convenio entre las provincias datan del año 1953, en que firmó el *Convenio Bilateral* entre la ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires, como consecuencia de la existencia de un impuesto a las actividades lucrativas instaurado en forma autónoma por cada jurisdicción, originando conflictos basados en la doble imposición. Es decir, la superposición de impuestos se producía por la concurrencia de facultades legítimas,

ejercidas por dos o más esferas de poder. El convenio original se fue ajustando hasta su aprobación en 1988.

El Convenio Multilateral es el acuerdo suscripto por las provincias y la ciudad de Buenos Aires en el año 1977, que se aplica a contribuyentes que ejercen su actividad en más de una jurisdicción, y que tiene como objetivos (Althabe & Sanelli, 2001):

1) Evitar la doble imposición, y

2) acotar las potestades tributarias de cada jurisdicción a la base imponible generada en su ámbito. En tal sentido, la función principal del Convenio Multilateral es “dirimir mediante un método razonable y discreto cual es la parte de la materia imponible que corresponde a cada jurisdicción” (Althabe & Sanelli, 2001).

Dino Jarach (1999) al referirse al citado Convenio expresa con claridad los objetivos del mismo, y en tal sentido refiere que a través del mismo se logra:

“Uno de los principios más importantes de la imposición en el Estado Federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en las que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes de los que tendrá que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción”. (Jarach, 1999, pág. 824)

Hay que destacar que, es común confundirlo con un régimen diferente de tributación del Impuesto a los Ingresos Brutos cuando en realidad únicamente se ocupa de la distribución de la materia imponible entre las jurisdicciones.

Nuestro código tributario local (Ley N° 6.006 – T.O. 2015 y modif.) hace referencia a la aplicación del Convenio en su artículo 184 que expresa:

“Cuando la actividad gravada se ejerza por un mismo contribuyente en dos o más jurisdicciones, serán de aplicación las normas contenidas en el Convenio Multilateral vigente, el que tendrá, en caso de concurrencia, preeminencia.” (Art 184, Código Tributario de la Provincia de Córdoba)

Cabe aclarar que a los fines de la distribución de base imponible, el Convenio establece dos regímenes (Althabe & Sanelli, 2001):

1) Régimen General: Previsto en su art. 2 el cual dispone:

“Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma:

a) El cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.

b) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios...” (art 2, Convenio Multilateral)

Es decir, que el contribuyente debe armar lo que se denomina coeficiente unificado, el que a su vez deriva de coeficientes de ingresos y de gastos para luego, y mediante su aplicación sobre los ingresos totales, determinar la proporción de ingresos que le corresponde a cada provincia. De las bases así obtenidas, se aplicaran las alícuotas que establezcan las normativas propias de cada jurisdicción, como lo haría si fuese un contribuyente local, resultando el monto de impuesto a ingresar.

2) Regímenes especiales (Arts. 6 a 13): se aplica para las actividades taxativamente enumeradas en los artículos mencionados (construcción, seguros, entidades financieras, transporte, profesiones liberales, intermediarios, préstamos con garantía y actividad agropecuaria), donde los ingresos son atribuidos de manera directa a la jurisdicción con mayor incidencia en la generación de los mismos. En otras palabras, para cada actividad se indica como asignar la porción de base a cada una de las jurisdicciones en donde el contribuyente tiene actividad. (Althabe & Sanelli, 2001)

No cabe duda que, el encuadramiento en el Convenio Multilateral reviste radical importancia porque, son los contribuyentes que despliegan su actividad en más de una provincia, los que en ciertas circunstancias pueden verse afectados o “discriminados” por la aplicación de tratamientos fiscales diferenciados.

2.5 Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento

Este pacto constituye un esfuerzo por armonizar las políticas de la Nación y de las provincias incluyendo en éstas a sus respectivos municipios, para posibilitar el crecimiento de la economía en general, de las economías regionales, de las exportaciones, y demás actividades. Se firmó el 12 de agosto de 1993, fue un acuerdo entre aquella y dieciséis provincias al cual adhirieron con posterioridad el resto de las jurisdicciones provinciales. Este pacto se conoce como *pacto fiscal II* ya que un año atrás se había firmado un acuerdo denominado *pacto fiscal* para hacer frente a las obligaciones previsionales del Estado (Caranta, 2015).

En lo que respecta a la actividad industrial o de producción el mismo es determinante en su objetivo y así se plasma en su texto el cual reza:

“Los Señores Gobernadores han acordado la adopción de políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales. Las políticas acordadas se concretarán por los Poderes Ejecutivos Provinciales, una vez aprobado el presente Acuerdo por las Honorables Legislaturas Provinciales en lo que es materia de su competencia según las Constituciones locales, en los siguientes actos de gobierno: (...)

4) Modificar el Impuesto a los Ingresos Brutos, disponiendo la exención de las actividades que se indican a continuación:

a) Producción Primaria.

(...)

e) Producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista.” (Decreto 1807/1993, PEN)

Su impulso inicial se generó a partir de las ineficiencias económicas que genera el Impuesto a los Ingresos Brutos por lo que las provincias se comprometieron a reemplazarlo en el plazo de tres años, por otro impuesto general al consumo, que asegurara la neutralidad tributaria y la competitividad económica. Tal como se evidencia en la normativa provincial este compromiso continúa pendiente de cumplimiento.

2.6. Jerarquías

Es importante determinar la jerarquía de estos preceptos dentro de la estructura normativa de nuestro país para comprender si la autonomía normativa provincial en materia tributaria podría imponerse sobre ellos. El Cr. Caranta (2015) trae a colación una serie de fallos de nuestro más alto tribunal en los que pueden dilucidarse la cuestión.

El primero de ellos es Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires que explica la naturaleza jurídica del Pacto. Allí el máximo tribunal dice:

"Ese Pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho infra federal (fallos: 314:862) y se incorpora, una vez ratificado por la legislatura, al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias. Esa gestación institucional, ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho

federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes..."¹

Como puede advertirse, en este primer fallo la postura del alto tribunal coloca a las leyes convenio dentro del derecho "federal" y por consiguiente por encima de las normas locales. En igual sentido, expresa el citado autor, pero con referencia a la ley de Coparticipación Federal se encuentra el fallo "El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/ Buenos Aires Provincia acción declarativa"².

Por último concluye con la mención un resonante fallo sobre las leyes convenio, en el que se incluye al Convenio Multilateral refiere Papel Misionero SAIF c/ Misiones Provincia acción declarativa"³ aquí, la corte la CSJN se pronuncia con un cambio de criterio por cuanto sostiene que las mismas forman parte del derecho local de las jurisdicciones suscriptoras aunque aclara que con una jerarquía diferente al del derecho público local.(Caranta, 2015).

2.7. Conclusiones parciales

El análisis de la legislación, posición doctrinaria y jurisprudencia relativa a la temática del federalismo fiscal presenta ciertas inconsistencias. Desde el punto de vista constitucional, la Carta Magna produce normas específicas en relación a la distribución de las facultades tributarias entre la Nación y las Provincias.

Consecuentemente, la existencia de una ley de Coparticipación establece un sistema de compensaciones dirigidos a la redistribución de los recursos tributarios, en

¹ C.S.J.N. "Asociación de Grandes Usuarios Ds Energía Electrica De la República Argentina (AGUERRA) c/ Buenos Aires, Provincia y otro S/ Acción Declarativa". Fallos 322:1781 (1999).

² C.S.J.N. "El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/ Buenos Aires Provincia Acción Declarativa". Fallos 324:4226 (2001).

³ C.S.J.N. "Papel Misionero SAIF c/ Misiones Provincia Acción Declarativa". Recuperado el 17/07/2016 de http://200.41.190.122/VII/images/talleres/Contencioso/papel_misionero_normas_interjurisdiccionales_csjn.pdf

respuesta a la delegación de facultades que realizan las provincias con destino a la Nación. Por tal motivo, la inclusión de esta ley a las normas de jerarquía constitucional a partir de la reforma del año 1994 resulta de la coherencia en la aplicación de principios que otorgan a las diversas jurisdicciones las garantías para obtener los recursos que sostienen el desarrollo de sus funciones.

Los acuerdos celebrados entre las provincias a través del Convenio Multilateral y el Pacto Federal para el empleo de la producción y el crecimiento no se encuentran expresamente incorporados a los rangos jerárquicos de la Constitución Nacional. En particular se trata de normas regulatorias relativas a las facultades tributarias de las provincias, en torno a la definición de estructuras que permitan la aplicación de tributos en forma razonable en el marco de la armonización de los regímenes provinciales.

Por su parte, la jurisprudencia de la CSJN esboza un reconocimiento a la existencia de una norma de carácter superior a las locales, definiendo como tal el alcance *intrafederal* que reconoce el alcance superior, dando origen a la consideración de los planteos realizados en el más alto tribunal. Esta posición fue revertida en fallos posteriores, aunque con la posición sostenida en el alcance de las normas originadas en acuerdos provinciales, con jerarquía superior a la legislación local.

Capítulo 3: Impuesto sobre los ingresos brutos

3.1 Introducción

Definidos los principios que sustentan la teoría general de impuestos, corresponde interiorizar en la temática objeto de la presente investigación. El impuesto sobre los ingresos brutos resulta de una manifestación de las provincias en ejercicio de las facultades delegadas y concurrentes con la Nación, en materia de tributos indirectos. Por tal motivo, todas las jurisdicciones argentinas adoptan los principios definidos en la Ley de coparticipación en relación a la definición del hecho imponible por el cual cobra vigencia el citado tributo.

En el presente capítulo se definen los aspectos relativos a la materia imponible originada en la normativa local por la existencia de un impuesto sobre los ingresos brutos. Paralelamente se analiza la facultad jurisdiccional de las provincias para definir incentivos fiscales en el marco de la ejecución de una política local frente a la existencia de un convenio multilateral por el que se distribuye la materia imponible. En tales procesos se discute la vigencia y aplicación del pacto federal en el que se acuerdan criterios para otorgar beneficios a sectores específicos.

3.2. Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Este tributo es el más representativo en términos de fuente de recursos para las provincias de nuestro país. Tiene como antecedente el denominado impuesto a las actividades lucrativas que comenzó a regir primero en la provincia de Buenos Aires para luego expandirse en pocos años al resto del territorio nacional. (Bulit Goñi, 1997)

En lo referente al objeto del impuesto y teniendo en cuenta algunas mínimas variantes en cuanto a la redacción que cada jurisdicción establezca en su código fiscal podemos decir que grava el ejercicio habitual de la actividad económica con fines de

lucro. En el caso de la provincia de Córdoba el objeto se encuentra previsto en el art. 177 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba (Legislatura de la Provincia de Córdoba - Ley N° 6.006 - T.O. 2015 y modif.), el que reza:

“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la Ley Impositiva Anual” (Art 177, Código Tributario de la Provincia de Córdoba)

De lo expuesto, podemos advertir que su objeto abarca todas las etapas por las que atraviesa un producto, desde su manufacturación hasta su venta a consumidores finales y como consecuencia provoca una recarga en los precio convirtiéndose en algunos casos en un impuesto sumamente distorsivo e inflacionario.

Desde el punto de vista doctrinario se identifican dos efectos conocidos en la doctrina que provoca un impuesto como el que estamos analizando nos referimos concretamente al “acumulacion y piramidación”. (Aguirre Mosquera, Cagnolo, Landín, & Villegas, 2013)

Caranta (2015) en referencia a los mismos explica que el primero es producto de la traslación hacia adelante del impuesto en la cadena de comercialización de los bienes y servicios, es decir se traslada de una etapa a otra pasando a formar parte del costo de la subsiguiente en cuyo precio también se incluirá el tributo hasta llegar al consumidor

final. En referencia al segundo (piramidación) consiste en el incremento de precios por encima del impuesto que se aplica en virtud de que el precio de una etapa se calcula sobre el costo de la anterior más la utilidad pretendida. Por ende mientras más etapas tenga el producto hasta llegar al consumidor mayor será el incremento en el precio final por la repetición de bases imponibles. Advierte también el citado autor que contarán con mayor ventaja competitiva quienes logren integrar dentro de su proceso productivo la mayor cantidad de etapas de producción (Caranta, 2015).

Los efectos explicados son una consecuencia de que no existe un crédito impositivo computable entre las etapas de comercialización como sí ocurre en otros impuestos como es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y por ende, como ya dijimos es sumamente regresivo, sin embargo esos efectos pueden minimizarse si se utilizan herramientas como los beneficios fiscales por los menos en las primeras etapas de producción y ésta es la razón por la que en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento de 1993 las provincias decidieron tomar medidas en esa línea y contrarrestar las desventajas que el tributo local traía aparejado para la economía. (Caranta, 2015)

3.3. Exenciones

En la búsqueda permanente de fomentar las industrias locales por un lado y en cumplimiento de los fines del Pacto Fiscal, las provincias suscriptoras reconocen exenciones a la producción primaria, minera y/o industria, siempre que sus destinatarios no sean consumidores finales. Debe quedar bien aclarado esto último pues resulta que lo que se afecta es sólo la venta mayorista, no la efectuada a consumidores finales que en todos los casos está gravada o no alcanzada por el beneficio de la exención y en este sentido se respeta lo previsto en el art. 4 del Pacto Federal (Caranta, 2015).

Respecto de los alcances del concepto *consumidor final* lo definen las distintas normativas provinciales. Si bien este tema excede el alcance de la investigación, podemos citar el caso de provincia de Buenos Aires que define como tal “las ventas a consumidor final cuando los bienes son adquiridos para uso o consumo, no incorporándolos a una actividad económica privada posterior” (Decreto 4002/2000).

Otra conceptualización resulta del Informe 126/2002 emitido por el fisco bonaerense⁴ por el cual se considera que la industria es “un proceso de elaboración que obtiene como resultado un bien económico que por su finalidad de diferencia de las partes que lo componen, otorgando al bien producto de dicho proceso una naturaleza o identidad distinta a la de sus partes” (Informe 126/2002, DPR).

En relación a los alcances del término industria podemos citar las disposiciones de la Ley 19.971 del Registro Industrial de la Nación reglamentada por el Decreto 8330/1972 en cuyo artículo 3 se define que la actividad industrial es la “transformación (mecánica o química), en su esencia y/o forma, de materias primas o materiales, en nuevos productos”

La evolución histórica del otorgamiento de exenciones para la actividad industrial evidencia que las jurisdicciones locales, en un intento de incrementar sus ingresos fueron limitando los beneficios exentivos nacidos del pacto fiscal II. La modalidad utilizada para su limitación fue la aplicación de requisitos ajenos al acuerdo. En particular, ciertas jurisdicciones solicitaron un *libre de deuda impositivo* como condición para acceder al beneficio, mientras que la evolución de los mismos llevó a la exigencia de radicación del establecimiento productivo en su territorio, sumado a la

⁴ Informe 126/2002, Dirección provincial de rentas, 25/07/2002.

limitación de un monto máximo de ingresos obtenidos en el período anterior. (Caranta, 2015)

Como consecuencia de tales reglamentaciones si el sujeto no posee establecimiento productivo dentro del territorio de la jurisdicción dichos ingresos originados en la industria estarían gravados. De esta manera lograron evitar la pérdida de recaudación que implican las exenciones en las actividades alcanzadas por el beneficio manteniendo cierta porción de los ingresos. En otras palabras, las provincias se aseguran la recaudación proveniente de las ventas originadas por los sujetos pasivos que comercialicen sus productos dentro de su territorio pero cuya fabricación se origine en otro.

Párrafo aparte merece el análisis del tratamiento que jurisdicciones como Córdoba y Buenos Aires quienes limitan la exención a lo producido dentro de su territorio, aun cuando tengan establecimientos productivos en más de una provincia.

Lo dicho hasta ahora requiere una mayor precisión conceptual, de lo contrario, se podría concluir de manera equivocada al pensar que lo que se intenta es gravar la “producción” cuando en realidad, el fin último de dicha actividad (producción), es la venta del producto, con lo cual lo cierto es que lo gravado es la “comercialización” de tales bienes cuando la misma es realizada dentro del ejido territorial de cada jurisdicción. Por lo tanto, la “actividad manufacturera” a los fines de la consideración del hecho imponible, no se tiene en cuenta para nada. En efecto, no se grava la “producción” según el lugar en que ella se desarrolle, ya que si así fuere, la generada en establecimientos radicados fuera de la jurisdicción estaría lejos de los alcances del tributo local. (Soler, 2003).

3.4. Exención en la Industria de la provincia de Córdoba

En el caso de la provincia de Córdoba encontramos que la cuestión se encuentra normada en el art. 215 inc. 23 del Código Tributario Provincial⁵ que establece:

“Están exentos del pago de este impuesto, las siguientes actividades:...23) La producción primaria, la actividad industrial, la construcción -con excepción, en todos los casos indicados, de las operaciones con consumidores finales, entendiéndose como tales a los sujetos no inscriptos en el impuesto, excepto que dicha falta de inscripción derive como consecuencia de exenciones en la jurisdicción correspondiente- y el suministro de electricidad y gas -excepto la destinada a consumos residenciales-.

La presente exención resultará de aplicación en tanto la explotación, el establecimiento productivo o la obra, en actividad, se encuentren ubicados en la Provincia de Córdoba.

Pero la necesidad recaudatoria llevo la cuestión a extremos aún más exigentes y en tal sentido el año 2008, nuestra provincia mediante el dictado de la ley 9505 (BO 08/08/2008), suspendió la exención para la actividad industrial, exceptuando a contribuyentes que hayan obtenido ingresos inferiores a \$ 2.000.000 en el año inmediato anterior situando a estos últimos en una clara ventaja impositiva.

Con la misma finalidad, en el año 2009 por medio del Decreto 1037/09 la provincia de Córdoba, al tratar la situación de contribuyente comprendidos en el Convenio multilateral con establecimientos productivos en más de una jurisdicción, limita el beneficio de la exención a aquellos ingresos por ventas hasta el límite del valor de los bienes producidos en establecimientos ubicados dentro de su ejido territorial. Concretamente la menciona norma en su art 1 reza:

“Establécese que en el caso de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral que desarrollan su actividad industrial, en establecimientos ubicados en distintas jurisdicciones, la exención

⁵ Legislatura de la Provincia de Córdoba - Ley N° 6.006 - Decreto N° 400/2015 - T.O. Año 2015

establecida en el inciso 23) del Artículo 179 del Código Tributario Provincial –Ley N° 6006 T.O. 2004 y sus modificatorias- y normas complementarias y las alícuotas dispuestas para la referida actividad en los Códigos 31000 al 39000 del artículo 17 de la Ley Impositiva N° 9577 y/o las que se establezcan en el futuro, alcanza a los ingresos provenientes de la venta de los productos fabricados en el establecimiento industrial ubicado en esta Provincia o al valor atribuible a los mismos, con el límite de los ingresos asignados a esta Jurisdicción, correspondientes a dicha actividad, por aplicación del mencionado Convenio. En el supuesto en que la base imponible atribuida a esta Provincia por aplicación de las normas del Convenio Multilateral resulte superior al monto de los ingresos provenientes de la venta de los productos, fabricados en el establecimiento industrial ubicado en esta jurisdicción, deberá ingresarse por el referido exceso -en tanto no se trate de operaciones con consumidores finales- el impuesto que se determine aplicando la alícuota del cuatro por ciento (4,00 %) o la alícuota establecida para el comercio mayorista si ésta resultare inferior.” (Decreto 1037/2009)

Cabe resaltar que en la misma dirección y criterio, se pronunciaron otras jurisdicciones como por ejemplo Ciudad Autónoma de Buenos Aires mediante su Código Fiscal Ley 541 Art. 179 inc. 22 y Ley Tarifaria N° 5494 arts. 57 y 60.

De todo lo expuesto, podemos concluir que lo comprometido en el Pacto Fiscal en relación a la temática, se ve afectado:

- 1) Al condicionar el tratamiento exentivo a la localización del establecimiento;
- 2) Al suspender la exención a la actividad industrial de ciertos contribuyente por sus ingresos.
- 3) Al restringir la exención al límite de lo producido en la jurisdicción para los contribuyentes con plantas productiva en más de una jurisdicción.

3.5. Conclusiones Parciales

El impuesto sobre los ingresos brutos constituye la principal fuente de recursos tributarios autónomos que disponen las provincias en ejercicio de sus facultades

tributarias. La aplicación del mismo resulta de la adhesión a las normas de la Ley de Coparticipación, por medio de las cuales se establecen principios generales que definen el hecho imponible, con el objetivo de instaurar un régimen coherente y armónico en todas las jurisdicciones provinciales.

La vigencia del Pacto Fiscal II constituye una nueva manifestación de la voluntad de las provincias, en el marco de otorgar beneficios a sectores cuyo crecimiento potencia las ventajas a nivel país. De hecho, el origen de las exenciones otorgadas a la industria y la actividad primaria se basó en la posibilidad de utilizar materias primas o intervenir en las cadenas productivas con destino al mercado externo, para lo cual se otorgaron ventajas que minimicen los costos tributarios de tales procesos.

La evolución de la normativa y las necesidades de las provincias dieron origen a la incorporación de nuevos requisitos para el acceso a tales beneficios, entre los cuales se encuentran la existencia de una planta productiva en la jurisdicción que otorga la exención.

Esta situación genera importantes discusiones doctrinarias y jurisprudenciales respecto del alcance de las facultades tributarias de las provincias para la imposición de requisitos y la posible violación a las normas del Pacto Fiscal II a las que adhieren expresamente.

Con lo expuesto hasta aquí podemos identificar que la definición de condiciones específicas para el otorgamiento de exenciones se encuentra basada en normas sancionadas por el Poder Legislativo local, lo cual marca la existencia de un requisito constitucional básico, como es el de legalidad.

La complejidad de la estructura federal origina diferencias respecto de la competencia jurisdiccional a la hora de tratar las diferentes posiciones. Si aplicamos la

teoría de la jerarquía normativa definida por la CSJN como *intrafederal* la jurisprudencia asociada es contradictoria respecto de la competencia del máximo tribunal en estas causas. En cambio, si el planteamiento se basa en la violación de los principios constitucionales que sustentan el derecho tributario resulta procedente la intervención del máximo tribunal.

En particular, con las definiciones hasta aquí planteadas se considera que el cumplimiento de los pactos interprovinciales celebrados requiere de la intervención de órganos con jerarquía suprema, considerando la multiplicidad de criterios e intereses que participan en la decisión de otorgar validez o no a las exenciones con limitaciones basadas en el territorio.

**Capítulo 4: Validez constitucional de las exenciones en el Impuesto
Sobre los Ingresos Brutos**

4.1. Introducción

Del análisis de las normas mencionadas en los capítulos anteriores, se identifica la legitimidad de la vigencia de la Ley de Coparticipación, El pacto Fiscal II, el Convenio Multilateral y el Código Tributario Provincial. Analizados individualmente estos ordenamientos definen derechos y obligaciones tendientes a organizar el sistema tributario, en el marco del Federalismo Fiscal que rige como principio de distribución de las facultades tributarias entre las provincias y la Nación.

Sin embargo, se han identificado normas específicas que definen condiciones particulares para el acceso a los beneficios tributarios otorgados a la industria, en el marco del Pacto Fiscal II. Por tal motivo, en el presente capítulo se analizan tales disposiciones bajo la óptica de los principios constitucionales que limitan el ejercicio del poder fiscal, las normas emergentes de los pactos interprovinciales y la jurisprudencia asociada a la temática.

La problemática se basa en identificar los motivos que sustentan las siguientes posiciones:

- El otorgamiento de exenciones basadas en los ingresos brutos obtenidos por la comercialización de productos manufacturados en la provincia resulta del ejercicio al poder fiscal de la jurisdicción, sin la violación de normas de carácter superior.

- La imposición de condiciones específicas para el acceso a beneficios fiscales otorgados a la industria representa un acto manifiesto de incumplimiento a los principios constitucionales y pactos interprovinciales con jerarquía superior a las normas locales.

En los próximos apartados se definen las bases para adoptar una posición.

4.2 Principios constitucionales

En primer lugar se analiza la validez constitucional de la normativa provincial a la luz del cumplimiento de los principios constitucionales. En particular el análisis se basa en la definición de los alcances del principio de igualdad y la creación de aduanas interiores.

4.1.1. Igualdad

El diccionario de la Real Academia Española, en su cuarta acepción, define “Igualdad como el principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones”

Desde la perspectiva del derecho, tal como lo adelantamos *supra* el artículo 16 de la Carta Magna sirve como fundamento para este principio y genéricamente establece lo siguiente:

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: No hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas” (Art 16, CN)

Si trasladamos lo dicho al campo de la tributación, el principio exige el trato igual para sujetos que se encuentren en las mismas condiciones en el tributo que se trate. En nuestro caso, las exenciones como “contracara” de la imposición lo que se exige es su utilización por parte de sujetos que están en las mismas condiciones frente al tributo por desarrollar exactamente la misma actividad que aquellos a los que se les otorga el beneficio por residir dentro de la provincia.

Asimismo, en la causa “Valot SA c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”⁶ se identifica la inexistencia de argumentos que demuestren la violación al principio de igualdad. En sus argumentos, los miembros de la CSJN consideran que la jurisdicción no incumple con el compromiso de otorgar una exención a la industria, tal como se manifiesta en la adhesión al pacto fiscal II. Por el contrario, en uso de sus facultades tributarias, limita la aplicación de tales beneficios en virtud de una política fiscal interna, lo cual no es interpretado como una medida arbitraria y discriminatoria para algún sujeto en particular.

Aplicando esto al terreno de la tributación, la base fundamental sería: “La igualdad es del impuesto y de las cargas públicas” Una aclaración necesaria es que no se está refiriendo a una igualdad numérica por la cual cada habitante pagaría el mismo importe, sino que debe entenderse como que quienes se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad contributiva tributen el mismo impuesto. (Caranta, 2015)

Consecuentemente en tanto y en cuanto respete el principio de igualdad, es decir, frente a situaciones similares, no cabe consagrar una exención que beneficie a unos y a otros no, de no mediar una causa razonable que la justifique. Del mismo modo que no se admite una fórmula diferente desde el punto de vista de la carga fiscal para aplicarla a sujetos que exhiban una misma situación objetiva, tampoco debe admitirse un método diferente al establecimiento de exenciones con efecto sobre esos mismos sujetos (Aguirre Mosquera, Cagnolo, Landín, & Villegas, 2013).

⁶ TSJ CABA, “Valot S.A. c/ GCBA s/ Acción declarativa de Inconstitucionalidad”, 22-VIII-2011. Tribunal Superior de Justicia de CABA. Expte 6942/09. Recuperado el 18/06/16 de file:///C:/Users/DV7%207223cl/Downloads/doc-4168.pdf

Por lo tanto este tipo de exenciones consagradas por las provincias no se establecen con criterios de justicia que puedan argumentar esta desigual carga tributaria respecto de supuestos en que existen idénticas actividades, sin incurrir en discriminaciones arbitrarias (Caranta, 2015).

Todos los que comercializan sus productos que efectúen sus operaciones en la provincia deben tributar el mismo impuesto, sin que la ley deba efectuar distingos de ninguna naturaleza, dado que el verdadero hecho imponible que se somete a gravamen es la venta de bienes efectuada en dicha jurisdicción y no la actividad productiva, la que, según se aclaró, ha quedado desplazada del objeto del impuesto (Aguirre Mosquera, Cagnolo, Landín, & Villegas, 2013).

Los sujetos, radicados o no en la jurisdicción, son merecedores de igual trato por su condición de contribuyentes del impuesto, sin que pueda justificarse un disímil tratamiento sobre la base de la radicación geográfica, ya que ésta no debe ser tenida en cuenta por la ley fiscal para someter a la actividad gravada a imposición.

4.1.2. La creación de aduanas interiores

Nuestra Ley Madre, La Constitución de la Nación Argentina, refiere de manera categórica a la prohibición de creación de aduanas interiores en los artículos 9, 10, 11, 75 inc. 1, 10, 13 (clausula comercial) y art 126:

Artículo 9°- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.

Artículo 10- En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.

Artículo 11 -Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro

derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.

Artículo 75° inc. 13°-Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí

Artículo 126.- Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales...” (Constitución Nacional)

En este sentido se ha pronunciado en retirados fallos nuestro tribunal. Un viejo antecedente citado por Fernando C. Kalemkerian (2016), refleja esta tesitura, se trata de los autos Don Juan Antony y otros contra provincia de Santa Fe donde concretamente la CSJN declaró inconstitucional una ley que pretendía gravar la venta de bebida cuando la misma se hubiera elaborado en extraña jurisdicción.

El Dr. Casas en su voto en la causa “Valot SA c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”⁷ refiere a la prohibición de crear aduanas interiores recordando su paso como Procurador Fiscal de la CSJN en donde se expidió en autos “Cerro Castillo S.A. c/ provincia de Chubut”⁸ allí dijo el destacado autor que:

“... la garantía contenida en los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución Nacional establece una protección contra los tributos que discriminen en razón del origen o destino del tránsito comercial, estableciendo una carga impositiva distinta de aquella que recae sobre bienes o servicios que no transponen las fronteras provinciales, pues en el caso que el gravamen se estableciera en forma exclusiva en atención a esa procedencia o lugar de remisión, o fuera diferente del aplicado al comercio o circulación interna, nos encontraríamos ante un tributo que incide en el transporte o comercio interprovincial por el mero hecho de revestir ese carácter”

⁷ TSJ CABA, “Valot S.A. c/ GCBA s/ Acción declarativa de Inconstitucionalidad”, 22-VIII-2011. Tribunal Superior de Justicia de CABA. Expte 6942/09. Recuperado el 18/06/16 de file:///C:/Users/DV7%207223cl/Downloads/doc-4168.pdf

⁸ Cerro Castillo S.A.

En lo referente a la cuestión que analizamos parece importante destacar que lo prohibido conforme a lo establece la Carta Magna es la creación de aduanas interiores por ser una facultad de Estado Nacional. Esto no significa que las provincias vean absolutamente restringidas sus potestades tributarias. El tema es explicado por María José Villegas quien pone como ejemplo a ese fin al fallo de la CSJN Vilar Luis y Justo y otros c/ Provincia de Córdoba en el que la jurisdicción pretendía gravar el expendio de vino. Dice la autora citada en referencia al fallo que el rechazo de la pretensión del actor por parte del máximo tribunal se basaba en que no se conformaban aduanas interiores si la provincia imponía la misma tasa de tributo a un producto elaborado dentro de la jurisdicción que el que le cobraba a quien, en este caso pretendía introducirlo a al mismo. (Aguirre Mosquera, Cagnolo, Landín, & Villegas, 2013).

Por otro lado, la misma Constitución atribuye a las provincias la facultad de crear, en concurrencia con la Nación y en forma permanente, los gravámenes indirectos (Art. 75 inc.2), y los impuestos directos (Art. 121 y 126) con carácter exclusivo y permanente, salvo los que, con carácter transitorio, se permiten a la Nación bajo circunstancias especiales (art. 75 inc. 2). Ante este supuesto conflicto entre las normas que les reconocen a las provincias amplios poderes tributarios y aquellas otras, del mismo rango jurídico, que sólo facultan a la Nación a reglar el comercio interjurisdiccional, se juzga conveniente entender que lo que se les está prohibiendo es el establecimiento de tributos a la circulación territorial, a la entrada o salida de mercaderías o personas de su territorio, o discriminar en disfavor del comercio interjurisdiccional diferenciando la imposición sobre la base del origen del producto.

La finalidad deseada es evitar medidas locales que condicionen el normal desarrollo del comercio interprovincial mediante discriminaciones que lo obstruyan y

que puedan provocar, incluso, distorsiones en la formación de los precios quebrantando las leyes de competencia del mercado. Que, en definitiva, en los hechos genera una barrera aduanera que dificulta la libre circulación como se verifica que sucede en las situaciones bajo examen.

4.3. Pactos interprovinciales

La validez de los presupuestos jurídicos que otorgan facultad a las provincias para el establecimiento de exenciones con el condicionamiento del origen de la producción puede analizarse bajo la óptica de los principios que rigen la vigencia de los pactos interprovinciales celebrados. En los próximos apartados se analiza este hecho en base a los principios del convenio multilateral y el pacto fiscal II.

4.3.1 Convenio Multilateral

Como hemos anticipado en el capítulo 2 el convenio constituye un acuerdo interprovincial aplicable cuando un contribuyente realiza una, varias o todas las etapas de su actividad en dos o más jurisdicciones, debiendo asignar los ingresos brutos conjuntamente a todos los fiscos porque, como lo establece en su art. 1, provienen de un proceso único y económicamente inseparable.

En particular, corresponde el análisis del artículo 32 del mencionado convenio que donde se advierte la pugna con la normativa provincial en lo que respecta a las exenciones:

“Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alcúotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción.” (Art 32, Convenio Multilateral)

El convenio a través del citado artículo, deja de manifiesto una regla clara que prohíbe el tratamiento dispar del impuesto sobre los ingresos brutos a los contribuyentes de extraña jurisdicción respecto de aquellos que desarrollan de forma íntegra su actividad en el territorio de la misma por parte de las jurisdicciones que lo han suscripto.

Al referirse el tema Athabe (2001) aclara que lo prohibido es que se discrimine justamente en base al carácter de foráneo del contribuyente, no siendo de aplicación para tratamiento sobre la misma actividad. En otras palabras lo que refiere al autor es que el contribuyente tiene que tener el mismo tratamiento fiscal en la jurisdicción en la que no tiene su asiento principal que el que se le da a los contribuyentes locales de esa jurisdicción aunque ello implique que sea más gravoso que las exigencias de la jurisdicción a la que el contribuyente pertenece. (Althabe & Sanelli, 2001)

El autor al explicar el tema pone como ejemplo un caso que fue planteado ante la Comisión Arbitral en el que el contribuyente, desarrollaba actividad industrial en dos jurisdicciones y una de ellas tenía la actividad gravada y la otra no por lo que planteaba un tratado discriminatorio. El planteo fue rechazado, y es correcto que así sea porque las jurisdicciones no estarían haciendo diferencia en función de la localización del contribuyente sino que simplemente en una la actividad está gravada para todos y en la otra no lo está. (Althabe & Sanelli, 2001).

De lo dicho en esta norma se puede deducir que el Convenio Multilateral configura un argumento en favor de impedir que se vulnere el tráfico discriminatorio de mercaderías y bienes que perjudicando al libre comercio en el territorio de nuestro país.

4.3.2. Ley de coparticipación

En el artículo 2 de la mencionada ley, se detalla la masa de fondos a distribuir entre la nación y las provincias, dentro de los cuales en el inciso a) incorpora a los

Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional.

Luego, en el capítulo II, titulado “Obligaciones emergentes del régimen de esta ley”, el artículo 9, dispone lo siguiente:

“La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

- a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.
- 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.” (Art 9, Ley de Coparticipación)

Del razonamiento de lo establecido en esta norma se desprende que la aceptación del régimen implica renunciar a toda reglamentación y/o adecuación que pueda afectarlo. Por tratarse de una ley convenio y siguiendo el mismo criterio que abordamos al tratar su jerarquía normativa en el capítulo 2, se la acepta o no, pero sin modificaciones.

Asimismo, a nuestro entender la realidad económica de la situación bajo estudio implica una barrera impuesta por una provincia que perjudica la libre circulación de los bienes, generando en los hechos ni más ni menos un derecho aduanero, cuya imposición resulta prohibida en los términos de la citada ley.

Por tal motivo, se podría solicitar la declaración de inconstitucionalidad de todas las disposiciones del derecho tributario provincial que modifiquen las instituciones, conceptos o principios contenidos en la legislación nacional (a éstos fines la ley 23.548), en virtud de que el art. 31 de la Constitución Nacional, establece que la Leyes de la nación, son superiores a las normas y pretensiones provinciales.

4.3.3. Pacto Fiscal II

Este instrumento, tuvo por fin evitar la imposición arbitraria por parte de los distintos poderes del gobierno revistiendo una importancia esencial para la coordinación de las potestades tributarias de la Nación y de las provincias, ya que buscó armonizar la imposición y evitar una presión fiscal excesiva como consecuencia de la creación de gravámenes análogos por parte de los dos poderes del gobierno (Caranta, 2015).

Una vez suscripto por las provincias y conforme a su jerarquía normativa, estas se ven limitadas a lo establecido en su texto legal y, como anteriormente se ha dicho, imposibilitadas de su derogación en forma unilateral.

No obstante ello, en los hechos, las medidas que se acordaron desde el punto de vista formal, respecto a las exenciones o liberalidades fueron desvirtuadas por las administraciones tributarias provinciales atento a que no solo se generaron discriminaciones a los contribuyentes respecto al tratamiento tributario según la provincia de la que provengan sino que además con el agravante para los contribuyente locales de a quienes se les limitaron los beneficios fiscales con medidas como las que se expusieron en el capítulo 5, requisitos éstos que no surgen del texto del acuerdo suscripto para la aplicación de las exenciones. Como puede advertirse las medidas implementadas son diametralmente opuestas a lo que las mismas jurisdicciones comprometieron al suscribir el Pacto Fiscal (Caranta, 2015).

4.4. Jurisprudencia

La discusión respecto de la jerarquía adoptada por los pactos interprovinciales, acompañado de las posiciones contradictorias del máximo tribunal, limitan el análisis de la temática a la competencia de la Corte para dilucidar el alcance y validez de las normas locales por sobre los pactos interprovinciales.

En los próximos apartados se definen los argumentos esbozados para determinar el razonamiento jurídico utilizado en los citados casos.

*4.4.1. Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires, Provincia*⁹

La resolución de la presente causa, por parte de nuestro máximo tribunal, fue en el año 1997 cuando la empresa Hidroeléctrica El Chocón S.A inicia una acción declarativa en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Buenos Aires y el Ente Provincial Regulador energético, con el objeto de lograr que se aclare la situación de incertidumbre en la que se hallaba inmersa, en virtud de las intimaciones recibidas para que actué como agente de percepción de los regímenes de imposición al servicio de electricidad regulados por los Decretos - Ley 7290/77 y 9038/78.

Por su parte la Provincia de Buenos Aires dispuso mediante decreto 1160/92, la exención a usuarios que contraten los servicios de ESEBA S.A, empresa proveedora de energía radicada en la provincia, pero mantuvo la gravabilidad para quienes contrataban con empresas abastecedoras radicadas en extraña jurisdicción, dejando a la actora en una situación desigual respecto de la primera.

En el fallo, la CSJN afirma que el decreto 1160/92 vulnera el límite que tienen las facultades provinciales en materia de tributación y beneficios fiscales y que es el de no discriminar a un sujeto respecto de otros que se encuentren en igualdad de condiciones.

⁹ C.S.J.N. “*Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires Provincia s/ acción declarativa de certeza*” Fallos 320:1302 (1997).

Lo concreto se advierte en la ventaja que le representa a un sujeto que adquiere energía de ESEBA S.A respecto de quienes son abastecidos por otras empresas prestatarias, ya que estos últimos deben afrontar la carga tributaria impuesta por los decretos 7290/77 y 9038/78 en detrimento de quienes cuentan con el beneficio de la exención del decreto 1160/92.

En idéntico sentido a la actora la normativa provincial le impone la carga que implica ser responsable solidario del pago de los tributos, hecho que no se vislumbra respecto de ESEBA.

En el fallo la CSJN reafirma la potestad que tienen las provincias de regular en materia impositiva y definir el objeto de la misma, siempre y cuando no se transgredan los principios y garantías tutelados por nuestra Carta Magna. En ese sentido el tribunal declaró la inconstitucionalidad del Decreto 1160/92 por considerar que la aplicación del mismo impondría en los hechos una barrera aduanera dentro del territorio del país, contrario a los arts. 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional.

4.4.2 Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia¹⁰

En el caso en cuestión la empresa Bayer S.A demanda a la provincia de Santa Fe por la pretensión de esta jurisdicción de reclamar diferencias impositivas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que surgen como consecuencia de que la jurisdicción en cuestión establece una alícuota más gravosa para la comercialización de productos fabricados en plantas radicadas fuera de la provincia.

¹⁰ C.S.J.N. “*Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.*” 23-II-2016. Corte Suprema de Justicia de la Nación <http://www.csjn.gov.ar/> Secretaría de Jurisprudencia. Recuperado el 13/06/16 de <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumento.html?idAnalisis=728269&interno=3>

En concreto, la ley impositiva de Santa Fe (Ley 3650) prevé en su art 6 una alícuota del 3.5% para contribuyentes de extraña jurisdicción, mientras que para aquellos radicados en su territorio las alícuotas previstas para las actividades desplegadas por la firma Bayer serían del 1% para el caso de “fabricación de medicamentos para uso humano y productos farmacéuticos” y del 2% por la de “fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario” siendo estas últimas las consideradas por Bayer SA.

Al igual que en el caso anterior, la actora argumenta que la pretensión fiscal implica una clara violación a la libre circulación de mercaderías en el territorio de la nación vulnerando así el art. 75 inciso 13 y que la medida importa la creación de aduanas interiores oponiéndose de esta manera a los arts. 9, 10, 11 y 12 de nuestra máxima norma de rito.

El alto tribunal resolvió en sentido favorable a la pretensión incoada por la actora fundando sus argumentos en la inconstitucionalidad que importa la distinción de sujetos tributarios por la localización de sus plantas fabriles.

Refuerza el sentido de la resolución en la cláusula comercial de nuestra Constitución en comparación con su par Norteamericana reafirmando que “... las potestades reconocidas al Congreso Nacional respecto del comercio son aún más amplias que las de su modelo del norte...”

Concluye que

“... al excluir de la exención a las actividades industriales cuando se desarrollen en plantas fabriles situadas fuera de la provincia, la demandada ha pretendido ejercer facultades que son propias exclusivas e indelegables de las autoridades nacionales en tanto ha intentado torcer las corrientes

naturales del comercio en su propio beneficio (art 75 inc 13), instaurando una surte de “aduana interior” vedada por la Constitución (art. 9 a 12) para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, circunstancia que lleva a concluir como lo adelante en la completa invalidez constitucional de esta exigencia contenida en el art 160 inc. ñ de su código fiscal ...”

4.4.3. Harriet y Donelly S.A. c/. Chaco, Provincia¹¹

La empresa promueve acción declarativa de certeza contra la provincia de Chaco frente a la pretensión fiscal de gravar en Ingresos Brutos su actividad en base a las previsiones del art 12 inc. e de su Ley Tarifaria 2071 y en virtud de no poseer sede central en el ejido provincial.

Como en los demás casos que analizamos, la actora a los fines del impuesto se encuadra en las normas del Convenio Multilateral.

En tanto la jurisdicción en cumplimiento al Pacto Fiscal incorporó en su normativa la Ley 3994 que prevé la exención a la actividad primaria e industrial. Posteriormente la normativa provincial atravesó por una serie de modificaciones en su Ley Tarifaria hasta llegar a condicionar el beneficio fiscal a la existencia de sede en el territorio local.

El planteo de Harriet y Donelly SA buscó que se declare la inconstitucionalidad de la normativa local y a la vez planteó una medida de no innovar para continuar tributando en igualdad de condiciones respecto a sus pares locales y evitar que el fisco intente acciones determinativas. Los argumentos plasmados por la actora se centraron

¹¹ C.S.J.N. “*Harriet y Donelly S.A. c/. Chaco, Provincia s/ acción declarativa de certeza*”. 24-II-2015. Corte Suprema de Justicia de la Nación <http://www.csjn.gov.ar/> Secretaría de Jurisprudencia. Recuperado el 13/06/16 de <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumento.html?idAnalisis=719268&interno=1>

en el tratamiento en el tratamiento impositivo distinto en función de la ubicación foránea y por consiguiente de la violación del principio de igualdad como en los anteriores casos.

En la presente causa, si bien aún la CSJN no se ha pronunciado definitivamente en materia de fondo, se ha dado lugar a la medida de no innovar invocada por la actora estableciendo que la firma tribute la alícuota del 1% en lugar de la diferencial (superior) reclamada por la jurisdicción hasta que se defina e litigio.

Destacamos la importancia de plantear este fallo por su reciente resolución lo que vislumbra la tendencia de la postura de la jurisprudencia actual.

4.5. Conclusiones Parciales

El análisis de las posiciones definidas al inicio del capítulo a la luz de las normas constitucionales, pactos interprovinciales y jurisprudencia permite identificar los siguientes argumentos.

A favor del ejercicio del poder fiscal a través del otorgamiento de exenciones condicionadas al territorio se identifican aspectos relativos a la no violación del principio de igualdad. En particular, el contribuyente deberá demostrar la existencia de un perjuicio real como consecuencia de un trato diferenciado referido al origen de su producción. A favor del fisco, existen argumentos tendientes a demostrar que la igualdad de trato se mantiene respecto de los sujetos que comercializan bienes de extraña jurisdicción, situación no comparable con la de aquellos que mantienen la producción local. Con tales argumentos, el máximo tribunal ha rechazado los planteos de contribuyentes como Valot¹² fundamentando la existencia de normas que no resultan

¹² TSJ CABA, “Valot S.A. c/ GCBA s/ Acción declarativa de Inconstitucionalidad”, 22-VIII-2011. Tribunal Superior de Justicia de CABA. Expte 6942/09. Recuperado el 18/06/16 de

arbitrarias ni discriminatorias, sino que definen condiciones y requisitos para el acceso a beneficios fiscales.

Por tal motivo, se considera improcedente el planteo de inconstitucionalidad basado en el principio de igualdad, excepto que se disponga de bases concretas para demostrar los perjuicios originados en la violación del mismo.

En relación a la posición contraria por la que se consideran ilegítimos los requisitos definidos por normas locales se adhiere a la argumentación basada en la existencia de tributos de los tipos aduaneros, originados en la comercialización de bienes de extraña jurisdicción. Se adhiere a esta posición sosteniendo que este tipo de limitaciones impide el libre tránsito de mercaderías en el territorio de la Nación, considerando los efectos distorsivos de este tributo en la economía local.

Respecto a la violación de los acuerdos interprovinciales, la normativa de fondo y la jurisprudencia no resulta específica en materia de la jerarquía de tales normas, lo cual genera una importante barrera a la hora de decidir respecto de la competencia judicial ante quien plantear el reclamo. La modificación de las condiciones para el acceso a los beneficios fiscales acordados a través del Pacto Fiscal II constituye una explícita violación del acuerdo, aunque no resulten claras las normas que definan los procedimientos y la autoridad de aplicación de tales acuerdos.

De la jurisprudencia analizada no cabe otra conclusión que las provincias están priorizando la satisfacción de sus necesidades de recaudación por sobre la manda constitucional que surge a todas luces contrarias a su obrar. Con esto no quiero decir que no deban atenderse las necesidades de recursos que padecen los gobiernos locales para la satisfacción de sus necesidad, lo que debe quedar claro, es que el fin no puede

justificar los medios y en este sentido no pueden llevarse por delante garantías constitucionales que como habitantes de la nación tenemos para ejercer sin discriminaciones arbitrarias la actividad comercial.

Conclusión

Los tributos locales actualmente vigentes en nuestro país generan un efecto nocivo para la economía en su conjunto, encareciendo el costo de los productos y dificultando el libre comercio.

El impuesto sobre los ingresos brutos, en particular, es un gravamen como dijimos, real que recae sobre los ingresos brutos gravables totales del sujeto obligado. Otra de las características de este impuesto es la territorialidad, ya que recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas en todo o en parte dentro del ámbito físico del estado local que lo impone. Sus caracteres y en particular el efecto piramidación, elevan el costo argentino y dificultan la competitividad de las empresas de nuestro país.

El Pacto Federal para el Empleo la producción y el crecimiento justamente tenía por objetivo central evitar estas consecuencias nocivas del impuesto.

Como hemos estudiado a lo largo de este trabajo, en la práctica, las provincias lejos de cumplir con lo asumido, han buscado la forma de adaptar este compromiso a su conveniencia, dando prioridad a cuestiones meramente recaudatorias.

Asimismo, los perjuicios a los que se exponen los contribuyentes frente a la existencia de estas normas locales se mantienen en el tiempo, ante la ausencia de normas específicas que identifiquen los Tribunales con competencia específica respecto del incumplimiento de pactos interprovinciales.

Esta inobservancia opera, en los hechos, como un elemento que restringe el libre desarrollo comercial ya que genera los mismos efectos económicos que un derecho aduanero.

Hemos podido advertir cómo la normativa de las distintas jurisdicciones excede a las facultades provinciales de legislar sobre la materia a través de la aplicación de normas locales que resultan contradictorias a los acuerdos previamente celebrados. En jurisprudencia, la Corte ha considerado este tipo de pactos como pertenecientes al derecho *infrafederal* lo cual demuestra la particularidad del caso y la complejidad a la hora de identificar su revisión por parte de un órgano judicial.

Entonces, la armonía fiscal que tanto se ha buscado mediante este pacto una vez más ha quedado en el olvido dificultando así el correcto cumplimiento de la normativa a quienes pretendan ir por la senda de la legalidad acompañados de una legislación equitativa e igual para todos sin necesidad de lograrla mediante litigios judicial.

Bibliografía

Doctrina

- Aguirre Mosquera, J., Cagnolo, V., Landín, P., & Villegas, M. J. (2013). *Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba*. Buenos Aires: La Ley.
- Althabe, M., & Sanelli, A. (2001). *Convenio Multilateral Análisis Teórico y Aplicación Práctica*. Buenos Aires: La Ley.
- Asociación de Grande Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUERRA) c/ Provincia de Buenos Aires y otro, 322:1781 (CSJN 19 de 8 de 1999).
- Bulit Goñi, E. (1997). *Impuesto Sobre los Ingresos Brutos*. Buenos Aires: Depalma.
- Cao, H., Duarte, F., Martinovich, G., Kukulas, J., Landoni, M., Morales, P., De Antony, C. (2005). *Las Dimensiones del Federalismo Fiscal en Argentina*. Recuperado el 25 de Julio de 2016, de http://www.sgp.gov.ar/contenidos/ag/paginas/opp/docs/2005/10_OPP_2005_FEDERALISMO_FISCAL.pdf
- Caranta, M. (2015). *Impuesto Sobre los Ingresos Brutos un Enfoque Integral*. Buenos Aires: Errepar.
- García Vizacaño, C. (1975). *Los tributos frente al federalismo*. Buenos Aires: Depalma.
- Jarach, D. (1980). *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Linares.
- Jarach, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Alberedo Perrot.
- Kalemferian, F. C. (2016). *Ingresos Brutos. Discriminaciones fundadas en la radicación del Contribuyente. La vía procesal y el Papel de la Corte Suprema*. Recuperado el 28 de 07 de 2016, de <http://www.tributariolocal.com.ar/ponencias/INGRESOS.pdf>

- Rodríguez, J., & Vita, P. (2003). *Coparticipación Federal*. Universidad Nacional de Comahue.
- Soler, O. H. (2003). *Ingresos Brutos del GCBA, al discriminar, es inconstitucional*. Recuperado el 25 de 07 de 2016, de <http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=158>
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y drituario*. Buenos Aires: Depalma.
- Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.

Legislación

- Ley N° 24.430 - Constitución de la Nación Argentina. Infoleg.
- Dto. (PEN) 1807/1993. Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Infoleg.
- Ley N° Ley 26.994 (2014). Código Civil y Comercial de la Nación. Infoleg
- Convenio Multilateral. (1977). Comarb.
- Ley N° 23.548. (1988). Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.
- Ley N° 17.545 (1981). Código Procesal Civil y Comercial de la Nación
- Ley N° 6.006 - T.O. 2015 y modificatorias (2015). Código Tributario de la Provincia de Córdoba.
- Ley N° 9505 (2008). Suspensión de la exenciones previstas en el art. 179 inc. 23 del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2004 y sus modificatorias.
- Ley N° 541 – T.O. Año 2015. (2015). Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- Ley N° 3650 (1997). Ley Impositiva de la Provincia de Santa Fe.
- Ley N° 5494 (2015). Ley tarifaria de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Ley N° 3994 (1994). Modifica varios artículos e incisos del Decreto Ley 2444/62 y Ley 2071.
- Dto. N° 1039/09. (2009). Exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Córdoba
- Dto. Ley 7290 (1967). Impuesto al servicio de electricidad.
- Dto. Ley 9038 (1978). Gravamen adicional al consumo de energía eléctrica.
- Dto. 1160/92 (1992). Eximición transitoria del pago de los impuestos creados por los Decretos-Leyes Números 7290/67 y 9038/78.

Jurisprudencia

- C.S.J.N. “*Asociación de Grandes Usuarios Ds Energía Electrica De la República Argentina (AGUERRA) c/ Buenos Aires, Provincia y otro S/ Acción Declarativa*”. Fallos 322:1781 (1999).
- C.S.J.N. “*Don Juan Antony y otros c/ Provincia de Santa Fe s/ inconstitucionalidad del Impuesto*”. Fallos 125:333 (1916).
- C.S.J.N. “*Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos aire Provincia s/ acción declarativa de certeza*” Fallos 320:1302 (1997).
- C.S.J.N. “*Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.*” 23-II-2016. Corte Suprema de Justicia de la Nación <http://www.csjn.gov.ar/> Secretaría de Jurisprudencia. Recuperado el 13/06/16 de <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumento.html?idAnalisis=728269&interno=3>
- C.S.J.N. “*Harriet y Donelly S.A. c/. Chaco, Provincia s/ acción declarativa de certeza*”. 24-II-2015. Corte Suprema de Justicia de la Nación <http://www.csjn.gov.ar/> Secretaría de Jurisprudencia. Recuperado el 13/06/16 de <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumento.html?idAnalisis=719268&interno=1>
- C.S.J.N. “*El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/ Buenos Aires Provincia Acción Declarativa*”. Fallos 324:4226 (2001).
- C.S.J.N. “*Papel Misionero SAIF c/ Misiones Provincia Acción Declarativa*”. Recuperado el 17/07/2016 de http://200.41.190.122/VII/images/talleres/Contencioso/papel_misionero_normas_interjurisdiccionales_csjn.pdf
- TSJ CABA, “*Valot S.A. c/ GCBA s/ Acción declarativa de Inconstitucionalidad*”, 22-VIII-2011. Tribunal Superior de Justicia de CABA. Expte 6942/09. Recuperado el

Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.
Constitucionalidad en la aplicación de exenciones conforme a la radicación del contribuyente

18/06/16 de http://200.41.190.122/VII/images/talleres/Contencioso/valot_admisibilidad_nor_masinterjutisdiccionales_tsjcaba.pdf

**ANEXO E – FORMULARIO DESCRIPTIVO DEL TRABAJO
FINAL DE GRADUACIÓN**

**AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR TESIS DE
POSGRADO O GRADO A LA UNIVERSIDAD SIGLO 21**

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

Autor-tesista <i>(apellido/s y nombre/s completos)</i>	Livingston, German Eduardo
DNI <i>(del autor-tesista)</i>	29.446.657
Título y subtítulo <i>(completos de la Tesis)</i>	Impuesto Sobre los Ingresos Brutos Constitucionalidad en la aplicación de exenciones conforme a la radicación del contribuyente.
Correo electrónico <i>(del autor-tesista)</i>	gerliv1982@gmail.com
Unidad Académica <i>(donde se presentó la obra)</i>	Universidad Siglo 21
Datos de edición: <i>Lugar, editor, fecha e ISBN (para el caso de tesis ya publicadas), depósito en el Registro Nacional de Propiedad Intelectual y autorización de la Editorial (en el caso que corresponda).</i>	

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

Texto completo de la Tesis <i>(Marcar SI/NO)^[1]</i>	SI
Publicación parcial <i>(Informar que capítulos se publicarán)</i>	

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

Lugar y fecha: Córdoba, 29 de setiembre de 2016.-

Firma autor-tesista

Aclaración autor-tesista

Esta Secretaría/Departamento de Grado/Posgrado de la Unidad Académica:
_____certifica
que la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta dependencia.

Firma Autoridad

Aclaración Autoridad

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado

^[1] Advertencia: Se informa al autor/tesista que es conveniente publicar en la Biblioteca Digital las obras intelectuales editadas e inscriptas en el INPI para asegurar la plena protección de sus derechos intelectuales (Ley 11.723) y propiedad industrial (Ley 22.362 y Dec. 6673/63. Se recomienda la NO publicación de aquellas tesis que desarrollan un invento patentable, modelo de utilidad y diseño industrial que no ha sido registrado en el INPI, a los fines de preservar la novedad de la creación.