

Consenso Fiscal 2021: un acuerdo en contra del desarrollo, la producción, la inversión, el empleo y los derechos de los contribuyentes. El nuevo jubileo para los estados incumplidores y sedientos de recursos

por Gabriela Inés Tozzini

I. Antecedentes.

En la Argentina abundan, por un lado, las normas del derecho intrafederal generadas mediante la formalización de acuerdos entre Nación, Provincias y CABA con obligación para los municipios y, a la vez por el otro lado, las normas que declaran permanentes emergencias.

Lo primero ocurre por la mora en el dictado de la ley de coparticipación que manda la Constitución Nacional (en adelante CN). Lo segundo, en general, para darle mayores facultades al Poder Ejecutivo y también para justificar incumplimientos de compromisos asumidos.

Hoy se comenta el Consenso Fiscal 2021 suscripto por 19 provincias y el Estado Nacional el 27 de diciembre del 2021¹. Este tuvo su origen en el Consenso Fiscal 2017 ratificado por el Congreso por ley 27429 (BO 2/01/2018) (firmado y ratificado legislativamente por todas las jurisdicciones locales y la Nación (no San Luis). Como acuerdos anteriores (Pacto Federal Fiscal II para el empleo, la producción y el crecimiento respecto del cual suspendió los plazos que establece para el cumplimiento de sus cláusulas) se suscribió con el fin de promover el empleo, la inversión y el desarrollo y para ello armonizar la tributación entre los diversos estados para evitar mayores cargas tributarias que disuadan esos fines pretendidos. No llegó a aplicarse y como siempre con la excusa de la crisis económica y la emergencia las mismas partes suscribieron el Consenso Fiscal 2018 (Ley 27469 BO: 15/08/2018; Consenso Fiscal 2019 ratificado por ley 27542 (BO: 29/01/2020) y Consenso Fiscal 2020 (ratificado por ley 27634 BO: 7/07/2021) que acordaron suspender hasta el 31/12/2020 y luego hasta el 31/12/2021 varias de las obligaciones tributarias asumidas como el cronograma de bajas de alícuotas y exenciones, entre otras.

El nuevo Consenso agrega en sus considerandos el deseo que las Provincias y CABA tengan nuevas fuentes de financiamiento.

En esa línea sólo tendiente a sortear el cumplimiento de los compromisos y a aumentar la carga fiscal y además, con la recurrente excusa de “la pandemia y los efectos fiscales que derivan de ella” -si bien con el eufemismo de promover el desarrollo inversión y empleo- se suscribió por la Nación y las Provincias (no CABA) el nuevo Consenso Fiscal 2021 (no ratificado aún por ley nacional) que entre otras cosas y en lo que aquí importa dispone: “DECIMOSEXTA: LAS PARTES acuerdan dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas con anterioridad a través de los Consensos Fiscales suscriptos en fecha 16 de noviembre de 2017, 13 de septiembre de 2018, 17 de diciembre de

¹<https://blog.errepar.com/consenso-fiscal-2022-se-firmo-acuerdo/>

2019 y 4 de diciembre de 2020, teniendo únicamente como exigibles aquellas cuyo cumplimiento se haya efectivizado a la fecha de la firma del presente Consenso, así como las que surgen expresamente de lo estipulado en el mismo.”

Al disponer tal cosa también deja sin efecto lo que preveía el Consenso 2017 en el punto V: “Suspensión de los plazos del Pacto Fiscal II: “El Estado Nacional, las Provincias y CABA acuerdan suspender los plazos para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Fiscal II entre quienes acuerden este Consenso”.

II. Naturaleza jurídica del Consenso:

El régimen fiscal federal argentino se fue gestando a través de acuerdos o convenios en especial a partir del año 1935² con la primera ley convenio de impuestos internos³. En general nacieron frente a crisis económicas y a partir de los años noventa por el enorme déficit previsional y la abultada deuda externa. Y siempre tuvieron como objetivo evitar la doble o múltiple imposición y de este modo garantizar la unicidad del contribuyente.

Y así se siguió avanzando con los Pactos fiscales federales de la década del noventa, los Compromisos, Acuerdos y finalmente los Consensos. Todos tuvieron un común denominador pactar autolimitaciones a la potestad tributaria, establecer acuerdos para lograr la armonización fiscal de manera de evitar aumentos de la carga impositiva en el estado federal y promover así la inversión, el desarrollo, empleo y el compromiso del dictado de la nueva ley de coparticipación conforme la reforma constitucional de 1.994. Con excepción del que se comenta en el presente que se alza contra ella y disuade los objetivos antes indicados.

Estos “acuerdos” fueron de algún modo validados por la CSJN⁴ incluso antes de la constitucionalización de la ley de coparticipación. Y justamente al resolver la cuestión deja en claro el único sentido y finalidad que los sustentan y legitiman así indica: “el ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan restringir convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos mediante acuerdos entre sí y con la Nación” (lo destacado es del presente y lo explica todo).

La CSJN los considera derecho intrafederal y al federalismo fiscal argentino como de concertación y con una jerarquía superior al resto de las leyes nacionales y locales (fluctuando en su carácter federal y actualmente integrante del derecho público local). Así, “Tal como lo ha dicho esta Corte, cada una de las creaciones del federalismo de concertación “configura derecho intrafederal (Fallos 414:826) y se incorpora una vez ratificado por la legislación 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

² Ley 12139 (BO 1/01/1935)

³ Ver por más en este punto a GARAT, Pablo María, “El régimen fiscal federal y el sistema de coparticipación impositiva en la organización constitucional argentina. Enfoque crítico y propositivo”, EBOOK-TR2022 (Gelli), 21/04/2022, 1, TR LA LEY AR/DOC/988/2922.

⁴ CSJN, 21/11/1958, “Madariaga de Anchorena, Carlos Juan”, Fallos:242:280.

constitucional: nación y provincias” (conf. Fallos: 322:1781, cons. 4)”⁵. Asimismo, la CSJN ⁶ en “Santa Fe c/ Estado Nacional” (2015) sostuvo: “Que esa jerarquía superior que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para modificar -siempre en el marco de la Ley Fundamental- las relaciones interjurisdiccionales y recíprocas entre la Nación y las provincias. La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados o renovados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes (conf. causa CSJ 538/2009 [45-S]/CS1, citada).” (...) “Dicha regla -se reitera- ha recibido expreso reconocimiento constitucional en el citado artículo 75, inciso 2º cuarto párrafo”.

Al respecto, afirma Garat⁷, “Como veremos, después de estos precedentes no caben ya dudas en cuanto a la naturaleza contractual e idéntica jerarquía constitucional de la Ley-Convenio de Coparticipación Federal y los pactos y acuerdos fiscales complementarios y/o modificatorios de ella celebrados entre el gobierno federal, las provincias y la CABA.”

III. Los derechos subjetivos a favor de los contribuyentes nacidos de estos “acuerdos”.

Los Pactos, Compromisos, Consensos junto con las leyes (coparticipación, convenio multilateral) que integran el derecho intrafederal que regula junto con la Constitución Nacional el federalismo fiscal generan derechos subjetivos a favor de los contribuyentes, aunque no hayan sido partes de los mismos.

Si bien sabido es que la Corte en una primera etapa ⁸ (1939) no reconoció legitimación a los contribuyentes para cuestionar los tributos cuyas leyes se

⁵ PGN, 29/07/2009, “Maxiconsumo SA c/ Provincia de Misiones”.

⁶ Y todos los citados en el trabajo de GARAT, Pablo María, “El régimen...” op. Cit.

⁷ GARAT, Pablo María, “El régimen...”, op. cit.

⁸ Afirma Casás en su voto en “HB Füller SAIC” (2014): “El leading case sobre el particular fue el recaído en la causa: “González Díez, B. c. Provincia de Jujuy s/ inconstitucionalidad de la ley 1.162, de impuesto a la coca” —Fallos: 183:160—, sentencia del 17 de marzo de 1939. El mismo temperamento mantuvo el Tribunal cimero con posterioridad, entre otros, al pronunciarse en las causas: “Sociedad Comercial e Industrial Francisco Cores Ltda. s/ inconstitucionalidad y repetición de pago” — Fallos: 185:140—, sentencia del 8 de noviembre de 1939; “Michelin S.A. Argentina de Neumáticos v. Provincia de Buenos Aires” —Fallos:186:64—, sentencia del 23 de febrero 1940; “S.A. Argentina de Capitalización La Continental v. Provincia de Córdoba” —Fallos:201:202—, sentencia del 14 de marzo de 1945; “Cervecería Río Segundo c/ Provincia de Córdoba” —Fallos: 204:63—, sentencia del 13 de febrero de 1946; “S.A. La Esmeralda Capitalización v. Provincia de Córdoba” —Fallos: 205:131—, sentencia del 28 de junio de 1946; “Cecilio Robles y Cía. v. Provincia de Buenos Aires” — Fallos:208:414—, sentencia del 15 de septiembre de 1947; “Leopoldo L. Boffi v. Provincia de Buenos Aires” — Fallos: 210:276—, sentencia del 3 de marzo de 1948; “Carlos Juan Madariaga Anchorena” —Fallos:242:280—, sentencia del 21 de noviembre de 1958; “S.A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Provincia de Tucumán” — Fallos: 251:180—, sentencia del 6 de noviembre de 1961; “S.A. Petrolera Argentina Esso v.

apartaban de las obligaciones asumidas por las partes contratantes cambió de criterio con posterioridad (1985) el que se mantiene plenamente vigente. Así afirma José Osvaldo Casás: “Con posterioridad, el Tribunal cimero adoptó una nueva orientación conforme a la cual los contribuyentes, a pesar de no ser parte de los pactos interjurisdiccionales instrumentados mediante leyes-convenio sancionadas por la Nación y las provincias, se hallan legitimados para reclamar su cumplimiento, así como para obtener una declaración de nulidad o ilegitimidad de tributos por encontrarse en pugna con el texto o las finalidades de dichos acuerdos. Esta doctrina judicial fue anticipada con el dictado del pronunciamiento recaído en la causa “Armando Antonio Irungaray v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” —Fallos: 307:1993—, sentencia del 15 de octubre de 1985, produciéndose el giro definitivo hacia el criterio actualmente sostenido por el Alto Estrado a partir del precedente “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires” —Fallos: 308:2153—, sentencia del 13 de noviembre de 1986 a partir de la causa “Aerolíneas Argentinas c/ p.de BA” del 13/11/1986 (Fallos: 308:2153), “La Plata remolques Sa c/ P. BA” 1993, y así a la actualidad como todos los que se citarán en el presente como “pan American Energy c/ P. Chubut” 19706/2012). En igual sentido CSJN “Bruno, Juan Carlos c/ Buenos Aires” 2.009”.

Y al respecto, cita en dicho decisorio los numerosos fallos de la CSJN que reconocieron esos derechos subjetivos a los contribuyentes contra actos de fiscos locales que violaban normas del derecho intrafederal.⁹ Así, Casás afirma: “Es que

Municipalidad de Bahía Blanca –Buenos Aires–” —Fallos: 255:207—, sentencia del 17 de abril de 1963; “S.A.Bodegas y Viñedos Saint Remy” —Fallos: 262:367—, sentencia del 6 de agosto de 1965; “Electrometalúrgica Andina S.A.” —Fallos: 302:150—, sentencia del 6 de marzo de 1980; “Erasmus Miguel Ferrando y Cía. C. Municipalidad de Paraná” —Fallos: 303:2069—, sentencia del 29 de noviembre de 1981.”

⁹ Afirma en este sentido Casás: “En sucinta reseña, marcan el derrotero de las distintas familias jurisprudenciales los pronunciamientos recaídos en las causas que seguidamente se indican: i) “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Río Negro” —Fallos: 326:880—, sentencia del 20 de marzo de 2003. ii) “Petrolera Pérez Companc S.A. v. Provincia del Neuquén” — Fallos: 326:1760—, sentencia del 2 de junio de 2003. iii) “Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados v. Provincia de Salta” —Fallos: 326:2030—, sentencia del 24 de junio de 2003. iv) “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia del Neuquén” —Fallos: 327:1034—, “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. provincia del Neuquén” —Fallos: 327:1051—, “Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima v. Provincia de Santa Cruz” —Fallos: 327:1083—, y “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego” —Fallos: 327:1108—, todas ellas decididas por sentencia del 15 de abril de 2004, en las que se abordó el incumplimiento por las jurisdicciones provinciales del perfil instrumental con que debía tipificarse el Impuesto de Sellos atento al Régimen de Coparticipación Provincial de Impuestos Nacionales (art. 9º, inc. b, apartado 2), a las que siguieron una secuencia abundante de resoluciones que abordaron idéntica cuestión y se resolvieron conforme a la misma doctrina. v) “Argencard S.A. v. Provincia de Salta” —Fallos: 327:1473—, sentencia del 27 de mayo de 2004. vi) “Matadero y Frigorífico Merlo S.A. v. provincia de Buenos Aires” —Fallos: 327:1789—, sentencia del 27 de mayo de 2004. vii) “Unilever de Argentina S.A. v. Municipalidad de Río Cuarto” —Fallos: 328:3340—, sentencia del 6 de septiembre de 2005. viii) “Cuyoplacas S.A. c/ Provincia de La Pampa” —Fallos: 332:998—; y “Papel Misionero S.A.I.F.C c/ Provincia de Misiones” — Fallos: 332:1007—, ambos con sentencia del 5 de mayo de 2009. ix) “Compañía Micrómnibus La Colorada S.A.C.I. c/ Provincia de Buenos Aires” —Fallos: 332:1624—, sentencia del 28 de julio de 2009. x) “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y Otro (Estado Nacional) s/ acción declarativa” —Fallos: 335:996—, sentencia del 19 de junio de 2012. xi) “Frigorífico de Aves Soychú SAICFI c/ Municipalidad de Gualeguay” —Registro del Alto Tribunal Letra: F, Número: 509, Tomo XLV—, sentencia del 14 de mayo de 2013. xii) “Central Térmica Sorrento S.A. c/

no puede perderse de vista que la Ley de Coparticipación Provincial de Impuestos Nacionales (en mayor medida y con carácter directo) y los Acuerdos Federales complementarios (con menor intensidad y con carácter derivado) constituyen normas con reconocimiento constitucional, dada la expresa referencia al régimen de distribución de la renta pública federal y de armonización tributaria contenida en el inciso 2º, párrafos segundo a sexto, del art. 75 de la Constitución Nacional (hoy regulado por la ley nº 23.548). Del mismo modo que deben tenerse presentes las peculiares características de dicho sistema (conf. Horacio Daniel Piombo, Teoría General y Derecho de los Tratados Interjurisdiccionales Internos – su desenvolvimiento en la estructura institucional argentina, Depalma, 1994), así como deben sumarse, con particular consideración, las previsiones de carácter general que para instrumentos de andamio análogo brinda el art. 125 del texto actual de nuestra Carta Magna.”

“También representa una referencia insoslayable como pauta hermenéutica de este tipo de institutos, que la propia Constitución Nacional, (...) vino a establecer, en el quinto párrafo del inc. 2º del art. 75, que las disposiciones de dicho régimen “no podrán ser modificadas unilateralmente ni reglamentadas”, de donde resulta claro que ningún Fisco puede desobligarse de los compromisos asumidos a su respecto, ni siquiera valiéndose de resquicios colaterales u oblicuos. Sin perjuicio de ello, como ya lo sostuviera, la Nación, como contraparte de los Estados locales bien puede dispensarlos, temporalmente, de las limitaciones a la potestad tributaria normativa que les compete, según se lo haya impuesto como resultado de la negociación plasmada en el acuerdo”.

IV. La razón de estos Consensos:

Si bien, ya he adelantado de alguna forma, este punto en el presente se reitera que la finalidad de los acuerdos entre Nación, Provincias y CABA es dar soluciones transitorias hasta que se dicte la ley de coparticipación (con mora desde 1996) evitando superposiciones tributarias que aumenten la carga tributaria y disuadan la inversión y el crecimiento. Lo que se encuentra en línea con lo dispuesto en el art. 125 de la CN¹⁰. De forma tal que la coexistencia de potestades tributarias en el país no juegue en contra del propio ciudadano (principio de unicidad del contribuyente). Y en general renuevan el compromiso del dictado de la ley de coparticipación y se presentan como regulaciones del federalismo de concertación que complementan a la ley vigente de coparticipación hasta el dictado de la prevista en la CN. Es que, la carga tributaria que pesa sobre Argentina es enorme, tomando como base un informe del Banco Mundial (“*doingbusiness*” www.doingbusiness.com), comenta

Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe” —Registro del Alto Tribunal Letra: C, Número: 80, Tomo: XLIII—, sentencia del 18 de junio de 2013”.

¹⁰ Artículo 125 CN: “Artículo 125.- Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios.” (lo destacado lo explica y es del presente)

Olivero Vila¹¹ que la Argentina se encuentra con el sistema impositivo más gravoso del mundo y solamente la supera las islas africanas de Comoras.

A esto se suman en el estado federal, las cargas que los fiscos (nacional, provincial y municipal) delegan en los contribuyentes, resultan tan abundantes que implican, a las claras, una transferencia de las funciones de los organismos fiscales en cabeza de los contribuyentes con severas sanciones frente a su incumplimiento y sin reparación alguna. Así la implementación de la forma de recaudación mediante los sistemas de percepción y retención bancaria que también implican una carga hacia los ciudadanos, al punto tal que muchos autores¹² toman en cuenta esta carga para medir la presión fiscal en el país.

Sin embargo, el Consenso fiscal 2021 se aparta en forma real de estos fines y de su naturaleza y se presenta como un instrumento de mala fe lo que no se espera de los estados que lo suscriben. Ello así puesto que lo normado es contrario a lo que lo fundamenta y al sentido de todos los anteriores. Va en contra de su propia esencia. Dice perseguir: “estabilidad jurídica” y en cambio arrebató los derechos subjetivos adquiridos por los contribuyentes en los Consensos anteriores; “procura establecer una estructura impositiva orientada a la promoción de la inversión” y por el contrario tira por la borda los compromisos anteriores asumidos y al aumentar la carga impositiva, tanto por mayores alícuotas como por sugerir nuevos impuestos, la desalienta.

Y así, se desmadra del verdadero sentido de estos “acuerdos fiscales federales”. Tampoco reedita el compromiso del dictado de la ley de coparticipación que manda la CN por el contrario, se alza contra la vigente y así, contra la propia Constitución Nacional. Olvida su carácter de “complementario” de dicha ley superior.

Así lo explica José Osvaldo Casás¹³ en sus Votos, por un lado al indicar la importancia del respeto de los límites a la potestad tributaria local en resguardo de los derechos del contribuyente que sin duda sería importante para la reflexión de los jueces que resuelven las contiendas tributarias locales: “Por lo demás, en un régimen federal como el argentino, en que existe una pluralidad de sujetos impositores —el Estado Nacional y veinticuatro Estados locales: la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las veintitrés provincias—, la adopción de convenios de coordinación atiende a la unicidad del contribuyente —que como sujeto pasivo tributario resulta único, a pesar de sus múltiples obligaciones— frente a las manifestaciones del Estado impositor lato sensu —que involucra, además de las apuntadas esferas de gobierno (central y locales), a más de dos mil doscientos municipios de provincia—, que diseña los tipos de sus numerosos gravámenes (impuestos, tasas y contribuciones especiales), sus políticas

¹¹ OLIVERO VILA, Matías, 13/04/2020, “¿Otro impuestazo en el país más gravoso del mundo?”, *El Cronista*, consultado el 12/06/2022, <https://www.cronista.com/columnistas/Otro-impuestazo-en-el-pais-mas-gravoso-del-mundo-20200413-0056.html>

¹² NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. (2013). “Derecho Tributario”. Buenos Aires: Ed. Estudio. Pp. 44.

¹³ TSJCABA, 04/11/2014, “GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en HBFüller SAIC c/ GCBA s/ Impugnación actos administrativos”, voto del ministro Casás.

tributarias y la carga fiscal parcial, en algunos casos, de modo irrazonable —sobre todo si se la confronta con la carga fiscal consolidada—.”.

V. Los compromisos tributarios plasmados en el Consenso Fiscal 2021

En este punto se analiza el contenido de las cláusulas del Consenso 2021 respecto de las obligaciones tributarias. En primer lugar, las hay en materia de administración tributaria y así a favor de los fiscos (nacional, provinciales y de CABA y de algún modo extensivo a los municipales) establece el intercambio de información sobre los contribuyentes. Algunas que pueden presentarse como favorables al contribuyente como: promover normas tributarias con procedimientos comunes, domicilio fiscal electrónico unificado, avanzar con el Registro único tributario de los contribuyentes del Convenio Multilateral, respetar el límite territorial en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos —en adelante ISIB- (lo que no hace), evitar la generación de saldos permanentes de los contribuyentes por los regímenes de retención y percepción y, procurar mecanismos de devolución automática si bien condicionada al cumplimiento de los requisitos que cada fisco establezca. Ninguna de estas medidas, se han implementado desde su firma ni tampoco su regulación tiende a ello. Por el contrario, se han intensificado. En especial, la grave problemática de los saldos a favor.

V.1- La problemática de los saldos a favor.

En este punto no puede dejar de destacarse la actualidad y acierto de lo que adelanta Enrique Bulit Goñi¹⁴ en 1987. Así sostuvo al referirse a los regímenes de retención sobre el ISIB: “(..) los resultados que se producen son antijurídicos; sea por violarse la Constitución Nacional en cuanto al ámbito territorial en el que puede legislar cada provincia, sea por aplicarse retenciones en exceso respecto de la obligación tributaria verdadera. Y si tales antijuridicidades existen, los sujetos por ellas afectados deben disponer de acción para el pertinente reclamo, por ser derecho recibido que no hay derecho sin acción”. Su sabiduría no puede ponerse en duda.

El Consenso 2021 acuerda al respecto: “PRIMERA: En materia de administración tributaria, se asumen los siguientes compromisos: “e. Las jurisdicciones asumen el compromiso de continuar profundizando la adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, de manera de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones y evitar la generación de saldos inadecuados o permanentes a favor de los o las contribuyentes. Las Provincias y la CABA respetarán las pautas generales que fijen los organismos del Convenio Multilateral en materia de regímenes de retención, percepción, recaudación e información.”

“f. Se procurarán las medidas necesarias en los procedimientos vigentes en cada jurisdicción a efectos de aplicar mecanismos de devolución automática o, compensación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a aquellos o aquellas contribuyentes (locales o de Convenio Multilateral) que tengan saldos a favor

¹⁴ BULIT GOÑO, Enrique, “Constitución Nacional y Tributación local”, Ed. AD-HOC, Buenos Aires, 2009, Tomo II p. 1742.

generados por retenciones, percepciones y/o recaudaciones, siempre que cumplan con los requisitos específicos del caso en cuestión”.

Claro resulta que no se advierte ninguna consecuencia frente al incumplimiento del compromiso ni tampoco exige un plazo para ello y de este modo es una demagógica letra muerta. Además, parte de la base del mantenimiento de tales regímenes más allá de su apartamiento a la ley de coparticipación (base cierta en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, en adelante ISIB) y la devolución la condiciona a los “requisitos” de las jurisdicciones lo que es sabido la hacen imposible. Por otra parte, olvida indicar que tales regímenes deben establecerse por ley para cumplir con el art. 17 y 19 de la CN por ser cargas públicas.

Respecto de estos regímenes los contribuyentes solventan a los estados locales con saldos a favor que nunca le son devueltos. Es una de las grandes problemáticas y estafas de la Argentina por parte del Estado.

En efecto, los fiscos se quedan con dinero ajeno –de personas humanas o jurídicas- que no corresponden a conceptos tributarios, en general sin ley, y para solventar el abultado gasto público producto de empleos públicos innecesarios¹⁵. Que frente al reclamo de los afectados no les son devueltos al establecer las jurisdicciones locales procedimientos irrazonables para su devolución que disuaden todo planteo. Y que, si en algún momento acontece tal devolución con la inflación imperante implica a las claras una confiscación sin ley ni reparación. Por otra parte, en caso ser devueltos, lo es a tasas que no respetan el interés real en épocas de inflación y menos aún igualitaria respecto de la que cobra el fisco. Tanto la doctrina como la jurisprudencia¹⁶ han advertido la injusticia de ello pero, sin embargo, no se ha corregido aún.

Un claro ejemplo se da en el impuesto provincial sobre los ingresos brutos para los contribuyentes que, al realizar operaciones en varias provincias, se encuentran alcanzados por las normas del convenio multilateral, para quienes, a través de meras resoluciones¹⁷ de la Comisión Arbitral –órgano administrativo-, se ha creado un sistema de recaudación bancaria denominado SIRCREB¹⁸. Al respecto, sostiene

¹⁵ Al respecto, ya BULIT GOÑI, Enrique en op cit “Constitución...” Tomo I p 669 dice al referirse al gasto de los estados locales: “No es una crítica, es un dato; les es más duro racionalizar, el grueso del gasto es salario, el Estado es el principal empleador, deben cubrir las falencias de los niveles superiores, son la cara visible del Estado *latu sensu*, etc.”

¹⁶ Respecto del derecho a la devolución de los saldos a favor y correlativamente el derecho a no ser retenido en el ISIB y más aún respecto de las tasas debe recordarse la excelente doctrina que se desprende del voto del profesor José Osvaldo Casás como ministro del Tribunal Superior de Justicia de CABA en la causa “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia” (12/11/2008). Postura reiterada en: “Minera IRL Patagonia SA” (12/11/2019).

¹⁷ La RG 104/2004 (BO 17/09/2004) -y sus modificatorias-.

¹⁸ SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias) es un sistema para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras. También es aplicable a contribuyentes locales de Ingresos Brutos de aquellas jurisdicciones que han adherido a esos efectos al sistema (<https://www.ca.gov.ar/resultados/sistemas/sircreb/que-es-el-sircreb>).

Spisso¹⁹: "... la detracción sobre las acreditaciones bancarias, al no constituir éstas hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, deviene en una apropiación de la propiedad privada, en manifiesta transgresión al principio constitucional de que nadie puede ser privado de su propiedad sin sentencia fundada en ley, art. 17".

Este sistema permite la recaudación directamente respecto de cada ingreso del contribuyente en sus cuentas bancarias –con la excusa de ser a cuenta del impuesto- generando así abultadísimos saldos a favor de los contribuyentes en las arcas fiscales que no obedecen a ningún hecho imponible y cuya devolución se adeuda desde hace varios años por los organismos fiscales provinciales. Constituye uno de los graves problemas que acecha al contribuyente argentino puesto que tampoco resulta efectivo el acceso a un juez ya que todo es sistémico²⁰. No es ético que el estado retenga en su poder sumas que no responden a importes tributarios y que son de los ciudadanos. Constituye una verdadera exacción ilegal de fondos de los particulares, sin ningún tipo de interés, y lo que es aún más grave, sin ley formal que autorice a dicha operación financiera. A la manera de un empréstito forzoso sin ley.

Este delito de apropiación indebida (art. 266 CPN) subsiste pese a la jurisprudencia que lo ha declarado inconstitucional. En este sentido así la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán en la causa "Banco CMF SA c/ Provincia de Tucumán" (30/04/2014) al declarar la inconstitucionalidad de una RG del organismo fiscal provincial que designa agentes de recaudación. Al respecto sostuvo: "Es sabido que en los últimos años los sistemas recaudatorios en nuestro país han recurrido, cada vez más intensamente, a la participación de los particulares en la gestión fiscal, a través de regímenes de retención y percepción en la fuente. De esta manera, el Estado obtiene ostensibles beneficios: por un lado, se alivia enormemente el esfuerzo que supone llevar a cabo la administración tributaria, y por el otro obtiene un adelantamiento en el cobro del tributo. Sin embargo, como es lógico, las ventajas que esta "colaboración" representa para el Estado, se traducen en inconvenientes para los obligados a actuar, no sólo porque los coloca en la necesidad de asignar sus propios recursos a la recaudación de los tributos, (...) Recordemos que la Constitución Nacional establece que "ningún servicio personal es exigible sino en virtud de ley" (art. 17) y que "ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley" (art. 19); sentando así, como principio constitucional, que los servicios personales gratuitos y forzosos deben necesariamente ser establecidos por ley, esto es, por un acto emanado del Poder Legislativo en el que se encuentra resumida la "voluntad popular". (...) "Análogamente, la administración tributaria no podría establecer cargas públicas en cabeza de los particulares, como es la creación de agentes de retención, percepción o información." "La facultad de establecer cargas públicas otorgada por la

¹⁹ SPISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, 6° ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2016, p. 29.

²⁰ En efecto, poder lograr por parte de los contribuyentes la devolución de tales fondos propios retenidos sin ley por los fiscos provinciales es casi imposible. Es que la mayoría de los sujetos que lo sufren son de otra provincia distinta de la que retuvo y sus jueces naturales se declaran incompetentes para intervenir por lo que deben litigar en otra jurisdicción con los costos y complicaciones que ello implica. La burocracia y confusión normativa coadyuvan a disuadir el acceso al proceso.

Constitución Nacional al Poder Legislativo es indelegable, por cuya razón toda norma que establezca las condiciones sustanciales del encargo debe emanar del Congreso, no pudiendo el Poder Ejecutivo crear normas que lo establezcan." (...) "Ha de reputarse inconstitucional —en nuestra opinión—, entonces, cualquier disposición que imponga una carga personal y que tenga origen en un acto del Poder Ejecutivo, aún en el caso de que medie una delegación expresa contenida en la propia ley." (...). En idéntico sentido dicha Cámara Sala II (25/3/2015) "Abastecedora del Norte SRL" declaró la inconstitucionalidad de una RG dictada por el fisco local por violación al principio de reserva de ley. También, la causa "logha José Héctor", de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, declaró la inconstitucionalidad de las normas infralegales que establecen estos regímenes y de los alcances de todo sistema de recaudación o percepción de dicho tributo, debiendo la Administración en todo caso arbitrar los medios para que tal exclusión sea efectiva a partir de cada oportunidad en que se verifique la generación de dichos saldos, y mantenga la vigencia de la exclusión hasta tanto esto se extinga completamente. Sostuvo: "me importa nada el límite que pueda disponer la administración, si el contribuyente acredita que la aplicación de estos regímenes, le generan recurrentes saldos a favor, cualquiera sea la relación entre estos saldos a favor y el impuesto determinado, puede y debe obtener la exclusión de los regímenes hasta tanto los agote".

En sentido semejante el TSCAB (12/11/2014) "Minera IRL Patagonia SA" y en "Asociación Argentina de Compañías de Seguros c/ GCABA" (27/8/2014) con cita a la CSJN Fallos: 275:89, "Manuel Oliver" de 1969 que sostuvo: "(...)" 7°) Que la Corte ha dicho en más de una oportunidad que la omisión de la ley no puede "ser suplida por el Poder Ejecutivo por más elevados o convenientes que hayan sido los móviles, desde que ningún habitante está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni puede ser penado sin ley anterior al hecho (art. 18 y 19 de la Constitución Nacional). Toda nuestra organización política y civil reposa en la ley. Los derechos y obligaciones de los habitantes así, como las penas de cualquier clase que sean, sólo existen en virtud de sanciones legislativas y el Poder Ejecutivo no puede crearlas ni el Poder Judicial aplicarlas si falta la ley que las establezca" (Fallos: 178:355; 191:245, entre otros).

Respecto del derecho a la devolución de los saldos a favor y correlativamente el derecho a no ser retenido en el ISIB y más aún respecto de las tasas debe recordarse lo afirmado por José Osvaldo Casás en "S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad" (12/11/2008)²¹ sostuvo: "Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (v.

²¹ TSJCABA, 12/11/2008, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado".

en lo pertinente doctrina desarrollada in re: "La Biznaga SAACIF y M. c/Dirección General Impositiva" -Fallos: 310:714-, Sent. del 31 de marzo de 1987)."

“Desde otro ángulo, establecer retenciones que se apropian progresivamente del capital de trabajo del contribuyente al estar estimadas en términos desproporcionados con la obligación fiscal definitiva generando permanentes saldos a favor del obligado tributario, importa, de parte del Fisco, incurrir en actos de despojo, desnaturalizando la sustancia técnica del apuntado régimen de pagos a cuenta, lo que debe ser revertido si se toma nota de las palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en otro caso tributario, si bien diverso, en donde se señaló en la sentencia que se dirigía a remediar la incoherencia del actuar del Estado, cuando obraba "con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos" (cfr. "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/Provincia de Buenos Aires", Fallos: 308:2153, Sent. del 13 de noviembre de 1986)". Es que, las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario”.

“Me parece oportuno traer a cuento, en función de la tradición judeo-cristiana de nuestra cultura, una referencia bíblica en la predicación de Juan el Bautista, recogida en el Evangelio según San Lucas, capítulo 3, versículos 12 y 13, donde puede leerse: Vinieron también los publicanos a bautizarse, y le dijeron: “Maestro, ¿qué debemos hacer?”. Él les dijo: “No exijáis más de lo que os está fijado”. Pretender acrecentar la obligación fiscal por conducto de retenciones desproporcionadas, importa, ni más ni menos, que reclamar del contribuyente — acreedor de los saldos a favor en el Impuesto a los Ingresos Brutos conformados por el propio Fisco— que siga sufriendo retenciones a favor del Estado —en este caso, el verdadero deudor tributario—, lo cual, por irrazonable, me recuerda los versos de una canción de María Elena Walsh: “El Reino del Revés”, los que bien podrían reescribirse, usando como inspiración el presente caso: “Me dijeron que en el Reino del Revés/ el contribuyente paga una y otra vez/ ya que el Fisco no comprende/ y cree que dos y dos son tres”.

También Casás en otro decisorio “Asociación Argentina de Compañías de seguros (AACS) c. BCBA” del (27/08/2014)²² en su voto *obiter dictum* incorpora aspectos más que interesantes a la hora de poner en jaque este tipo de normas que implican un verdadero exceso en la recaudación tributaria en efecto, sostiene que debe analizarse si se configura el delito de exacción ilegal (art. 266 CPN) el que sostiene, se configura por la “arbitrariedad de la demanda” al exceder el monto de la contribución. Así afirma: “me permito efectuar algunas consideraciones particulares, todas ellas formuladas obiter dicta: En primer término, si la situación se verifica en el campo de los hechos concretamente respecto a alguno o algunos contribuyentes de modo sistemático y deliberado, y no se atendieran prestamente sus reclamos desapoderándolos de su capital de trabajo, dicha conducta bien podría resultar subsumible en el Código Penal, Libro Segundo: “De los delitos”, Título XI: “Delitos

²² TSJCABA, 27/08/2014, “Asociación Argentina de Compañías de Seguros (‘AACS’) c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”.

contra la Administración Pública”, Capítulo IX: “Exacciones ilegales”, en tanto el art. 266 de tal plexo (...). Es que, las exacciones ilegales pueden ser resultado de la acción y efecto de exigir impuestos por encima del derecho que el Estado tiene de cobrarlos, y se personaliza en el funcionario que sobreactúa su cometido recaudador por encima de lo que dispone la ley, incrementando en las arcas del Tesoro Público los ingresos a costa de aportaciones económicas en exceso de los ciudadanos, por una actividad administrativa que directa o indirectamente afecta singularmente a los mismos, lo que se traduce en una avaricia institucional de quien experimenta el encantamiento de recaudar sin límites en perjuicio de los contribuyentes particulares. La figura tiende a abarcar un reclamo “indebido”, no solo cuando proviene de un funcionario no autorizado a realizarlo, sino también de la “arbitrariedad de la demanda”; esto es, cuando el agente, a sabiendas, reclama lo que no se debe o excede holgadamente las previsiones de la contribución establecida por la ley, más aún, cuando el sistema de recupero de las sumas pagadas sin causa o en demasía podría resultar tardío o insuficiente, con una tasa de interés del 6% anual que ni siquiera cubre mínimamente la pérdida de poder adquisitivo de la moneda”.

“De tal modo, se produce la inobservancia, en el caso, de la directiva constitucional que ordena satisfacer el “principio de reserva de ley” como límite formal al poder de imposición, toda vez que la fuente en la que se pretende justificar dicha recaudación, mediante un presupuesto de hecho totalmente desvinculado de la causa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se pretende respaldar normativamente con el lável sustento de la mentada resolución”

Deseo aportar un interesante comentario de las Dras. Fabiana Schafrik y María Florencia Fontana al respecto: "no se trata de que existan mecanismos correctores ex post, de los efectos de la realización de una retención ilegítima —sea mediante su aplicación al pago del impuesto sobre los ingresos brutos que se deba por el ejercicio de otra actividad o una rápida devolución— sino de que aquella, directamente y en tanto afectación del derecho de propiedad del retenido, no suceda”.

Por otra parte, este mecanismo como forma de determinar el ISIB en forma presunta viola la ley 23.548 que expresa y claramente establece en el art. 9 inc. b apartado 1 párrafo 13º que, en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta (art. 31 CN).

Es una realidad que la mayoría de los Fiscos provinciales y aún ahora también algunos municipales se excusan en la retención de sumas a través de las cuentas bancarias y en su no devolución en que todos los fiscos hacen lo mismo pero, eso no significa que esté bien y que sea conforme a derecho hacerlo es el abuso del “acostumbramiento ciudadano”. Al respecto resulta también oportuna de la cita de Casás en “Valot” de 2011²³ cuando sostuvo: “La línea argumental intentada al contestarse la acción declarativa, me recuerda las enseñanzas del gran profesor doctor Juan Carlos Luqui, en quien reconozco a mi maestro en Finanzas Públicas y Derecho Tributario a través de su cátedra de la Universidad de Buenos Aires,

²³ TSJCABA, 02/08/2011, “Valot SA c/ GCBA s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad”.

cuando, con un dejo de frustración, reflexionara: “Desde el año 1930 nos venimos acostumbrando a ver normal lo que es anormal. Como esas enfermedades que avanzan lentamente -las de la psiquis, por ejemplo, en las cuales ni el enfermo ni su familia se dan cuenta de su progreso, hasta que el delirio hace crisis y sobreviene la tragedia-, aquí también las leyes, los decretos, reglamentos, resoluciones y hasta más de una sentencia nos han venido acostumbrando a aceptar como constitucional lo que no lo es. Poco o nada se ha logrado para enderezar las cosas; en los últimos tiempos ellas se han agravado”.

V.2.- Compromisos tributarios a favor de los fiscos.

Las medidas tributarias de esta Consenso no se encaminan a la armonización para evitar superposiciones y afectaciones a los derechos de los contribuyentes sino tan sólo en favor de los fiscos para asegurar mayor recaudación. Tampoco se presenta como “complementario” de la ley de coparticipación. Establece además una especie de amnistía a favor de los fiscos provinciales y de CABA avasallando los derechos adquiridos de los contribuyentes en forma retroactiva y lo más grave viola la ley de coparticipación y así la Constitución Nacional (arts. 31 y 75 incs. 2 y 4), entre otras cuestiones.

En efecto, lo ya mencionado respecto al intercambio de información entre fiscos y al “compromiso por parte de las Provincias de remitir una vez al año a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información sobre la titularidad de bienes inmuebles y otros bienes registrables, así como su valuación”, “que las jurisdicciones que aún no lo hayan hecho adhieran a todos los contribuyentes inscriptos en el Convenio Multilateral, al Padrón Federal – Registro Único Tributario (RUT) administrado por la Administración Federal de Ingresos Públicos y la Comisión Arbitral” y, “las jurisdicciones provinciales y la CABA adherirán y volverán operativo el Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra (SIRTAC)” (en estos dos últimos supuestos si dispone una fecha de cumplimiento). Asimismo, “el Gobierno Nacional asume el compromiso de impulsar una ley, previamente consensuada con las jurisdicciones, que otorgue el marco jurídico, económico y financiero necesario para que el Organismo Federal de Valuaciones de Inmuebles²⁴”.

²⁴ Así en punto a esta necesidad de crear un organismo que unifique las valuaciones fiscales se advierte la verdadera intención de la Nación al respecto. En efecto, en el marco de las tensas relaciones entre Nación y la CABA, la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social de la AFIP, emitió, en fecha 10 de marzo de 2022, el dictamen 1/22, por el cual sentó el criterio para la valuación fiscal de inmuebles situados en la CABA, a efectos del cómputo de la base imponible del impuesto a los bienes personales. Vale destacar que se trata de la modificación de un elemento esencial del tributo, tal como lo es la base imponible, a través de un dictamen, es decir, un acto interno, no resolutivo y de carácter particular (conforme los propios criterios clasificatorios del organismo fiscal vertidos en la Disposición de AFIP 446/09 (16/09/2009), que no constituye ni un acto administrativo, ni un reglamento, por lo que constituye una indiscutida violación al principio de legalidad tributaria, máxime, tomando en cuenta que, a la fecha, dicho criterio fue plasmado en los aplicativos web que provee el organismo para la declaración del impuesto.

Y el compromiso de las jurisdicciones de posibilitar el acceso a los datos catastrales y registrales necesarios” y finalmente también a favor de los fiscos, “las jurisdicciones provinciales y la CABA se comprometen a tomar las medidas que resulten necesarias para incrementar el grado de cobrabilidad de los distintos tributos, colaborando con los gobiernos municipales en el caso de aquellas provincias que han delegado impuestos en los mismos”.

Pero en ningún momento -como se plasmó en acuerdos anteriores- se asumen compromisos para fortalecer el federalismo, la nueva ley de coparticipación y una tributación conforme a la capacidad contributiva, ni bajar costos de servicios y empleos públicos, eliminar tributos distorsivos y exigencias de transparencia fiscal entre otras.

Valga recordar que el Consenso fiscal federal 2017, en especial pautaba compromisos tendientes a lograr alivios en la carga tributaria de aquellos impuestos que presentan mayores efectos distorsivos sobre la actividad económica, estableciendo niveles de imposición acordes con el desarrollo competitivo de las diversas actividades económicas y con la capacidad contributiva y, el dictado de la ley de coparticipación conforme la CN, asimismo respecto del ISIB eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien; desgravar inmediatamente los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes, excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.

Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral, y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local; establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 (seis) meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente.

Y expresamente respecto de los Municipios disponía: “Establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios. o) Establecer un régimen legal de responsabilidad fiscal, similar al nacional, para sus municipios, impulsar que éstos adhieran y controlar su cumplimiento. p) Promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera, tal que le correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, de acuerdo con lo previsto en la Constitucional q) Crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imponible, bases imponible, sujetos alcanzados, alícuotas

y otros datos relevantes) y su normativa. r) Impulsar un sistema (mico de liquidación y pago de tasas municipales aplicables a cada provincia y a la CABA”.

Es que como se adelantó la finalidad de estos pactos, consensos o acuerdos es siempre evitar superposiciones tributarias en el federalismo fiscal y el presente Consenso tiende a lo contrario más allá de los eufemismos.

V.3.- Respetto del ISIB

Al respecto de este tributo, en vez de promover la eliminación progresiva de este regresivo y diabólico impuesto tal como intentaron acuerdos anteriores por el contrario le otorga un mayor protagonismo y además introduce modificaciones a la ley de coparticipación -sin efectuarlo en forma directa ya que es sabido que no puede hacerlo en efecto, viola sus normas las que debe respetar por mandato constitucional. Lo que conducirá -si llegara a ser ley- a cuestionar su rango constitucional por violar la norma superior (art. 31 CN).

Este Consenso 2021 a diferencia de los anteriores que nunca lo hicieron por ser una cuestión regulada en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, modifica el hecho imponible del ISIB en perjuicio de los contribuyentes y en contra de toda una larga jurisprudencia que declaró la inconstitucionalidad de las normas provinciales que se apartaban de lo dispuesto al respecto por la ley de coparticipación al gravar actividades no lucrativas. Modificación que viola también la capacidad contributiva como límite de la tributación.

De la ley de coparticipación, se generan derechos subjetivos a favor de los contribuyentes que realizan actividades sin fines de lucro que el Consenso pretende arrebatar. En efecto a nivel provincial la justicia ha establecido que no pueden ser gravados con el ISIB puesto que solamente grava actividades lucrativas (“Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. vs. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad” de la Suprema Corte de Tucumán de fecha 02.03.17; “Asociación Bancaria” de la Cámara de Apelaciones Contencioso Administrativa de La Plata del 11.10.18 y “Automóvil Club Argentino” del Juzg. Cont. Adm. y Trib. N° 10 de CABA del 15.10.18, PGN “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi c/ Provincia del Chaco s/ Amparo” 10/05/2021, entre otros).

Así dispone: “Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso - lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales y en la CABA del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios (...)”.

Conforme el DRAE “determinar” significa: “Decidir algo, despejar la incertidumbre sobre ello. 2. tr. Hacer que alguien decida algo. 3. tr. Establecer o fijar algo. 4. tr. Señalar o indicar algo con claridad o exactitud.” En efecto, Nación y Provincias han decidido apartarse de la ley de coparticipación y pretender modificarla lo que les está vedado de ese modo por ser una ley de mayor jerarquía de reconocimiento

constitucional (arts. 31 y 75 inc. 2 CN). Al respecto afirman Bulit Goñi y Berteá²⁵: “Se trata, en suma: a) de una ley convenio de tal jerarquía que la Constitución Nacional misma la impone de manera taxativa e imperativa [art. 75, inc. 2), segundo párr., y la diseña de manera obligatoria en los demás párrafos del mismo inciso]; b) y de que esa ley convenio, con la superioridad consignada, establece que el impuesto que tratamos debe recaer sobre el ejercicio habitual de actividades con fin de lucro (no a simple “título oneroso”, “lucrativo o no”) en el ámbito de la respectiva jurisdicción”. Quiénes también exponen con la excelencia de siempre que alcanzar actividades no lucrativas va en contra del origen y naturaleza de este impuesto.

Así dispone: “El impuesto recaerá sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate”. Indica así un nuevo criterio atributivo de potestad tributaria provincial para justificar apartarse de la sujeción territorial: habla de algún “nexo jurisdiccional”. Con ello entrará todo. Y se justificará cualquier superposición tributaria. Esto sumado a lo que también indica como aspecto espacial del hecho imponible lo es con independencia de “el lugar donde se realice”. El Consenso agrava lo que supuestamente y mentirosamente dice evitar.

Tira por la borda el principio de territorialidad o de sujeción territorial como criterio atributivo de potestad tributaria de las provincias al indicar como criterio “un nexo jurisdiccional con la jurisdicción” y así se aparta de la doctrina del precedente judicial de la CSJN²⁶ y genera una fuente inagotable de conflictos de doble imposición en contra de los derechos del contribuyente en un estado federal. En este punto se aza contra la exigencia de sujeción territorial que sostiene la estructura del estado federal que, refiere a la soberanía tributaria de las jurisdicciones locales como cuestión federal indicando que sólo puede gravar lo que ocurre en su ámbito (arts. 1º, 5, 121, 123 CN) sino actuaría fuera de la legalidad. Y a partir de ello le da rienda suelta a la gravabilidad del comercio electrónico en supuestos ajenos a su potestad tributaria. Y muta así otra vez el hecho imponible del ISIB –esta vez su aspecto espacial- que es realizado por el que ejerce la actividad en la jurisdicción respectiva y no fuera de ella –incluso en el exterior- y obtiene los ingresos por ella y no por el

²⁵ BULIT GOÑI, Enrique G. & BERTEA, Aníbal O, “Sobre el Consenso Fiscal del 27/12/2021 e ingresos brutos”, *Doctrina Tributaria ERREPAR*, XLIII, 533, junio 2022.

²⁶ El principio del “sustento territorial” como límite para la potestad tributaria municipal. Afirma que el fisco municipal tiene un límite para gravar del que no puede desbordarse y así lo sostuvo la CSJN en la causa “Agencia Marítima San Blas c/ Chubut” del 2/04/1981 y afirma: “implica un inaceptable desborde de los límites territoriales de su poder de imposición (arg. Fallos: 307:374, cons. 21).” La exigencia de sustento territorial como criterio atributivo de la potestad tributaria local indica que provincias, CABA y municipios para cobrar un tributo sólo puede hacerlo en su ámbito territorial nunca por fuera de él conforme esta Corte, en “Liberti” que refiere a sus “límites políticos”; “Quebrachales Fusinados”, 1.971 cons. 9); “Agencia Marítima c/ p. Chubut” 1.985 indica que “no puede desbordar los límites de su poder de imposición”; “Esa. Transporte Navarro c. MPT” 1.996, “A BA c/ BA” 2.014. Esto también constituye doctrina judicial de la Corte. En efecto, en “Coplinco Cia. Platense c/ Municipalidad de Lanús” (Fallos 287:184), nuevamente “Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. s/ ejecución Fiscal” (26/03/2009) y más recientemente (28/06/2018) en autos “Western Union Financial Services Argentina SRL c/ Municipalidad de Merlo s/ demanda contencioso administrativa”, entre muchos otros.

adquirente por el sólo hecho de estar domiciliado en la Provincia o en CABA que en cambio ahora grava.

Al respecto, otra vez, tan sabiamente Bulit Goñi²⁷, al parecer previendo lo que sucedería años después escribió en 1987: “¿tiene poder la provincia –cuyos límites territoriales acotan el *imperium* de sus normas- para crear obligaciones- bajo pena de sanciones- a quienes no son sus súbditos sino los súbditos de otras provincias? A lo que se respondía respecto de la obligatoriedad de las normas de este tipo que pretendían extender su potestad tributaria más allá de sus límites territoriales: “solo es tal en el ámbito territorial de la Provincia. Fuera de ese ámbito está el ámbito de otros poderes provinciales, sin perjuicio naturalmente del ámbito nacional que se superpone y los abarca a todos”.

Borra la exigencia de sustento territorial en este impuesto que es lo que logra una verdadera armonización en un estado federal y a cambio ofrece el caos e instituye un impuesto al consumo incorporando el criterio atributivo de que exista “presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente”.

Asimismo, olvidando límites constitucionales como el previsto en el art. 75 inc. 18) de la CN dispone que el hecho imponible del ISIB alcanzará: “cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza)”. En este punto también se aparta de la ley de coparticipación que indica: “en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad”.

También se alza contra la CN y la ley de coparticipación al permitir la gravabilidad de la exportación de la minería, hidrocarburos y otros servicios complementarios.

Borra lo que conforme sus fundamentos y naturaleza de acuerdos de concertación debió justamente asegurar al dejar de lado el cronograma de desgravación o baja de alícuotas establecidos por anteriores pactos y consensos y a cambio fija alícuotas límites muy superiores para cada actividad con el único reparo de: “No aplicar alícuotas adicionales por sobre las establecidas para este tributo”.

En el caso de la industria dispone el 1,5% (hoy debería estar exenta) a lo que las provincias podrán aumentar en supuestos en los que estaba exento o a una alícuota menor. Dejando exento solamente lo referido a los créditos hipotecarios. Estableciendo como límites alícuotas de hasta el 9% y deja sin límite alguno: “Los servicios conexos a las actividades antes detalladas, y las actividades relacionadas con el juego, el tabaco y las bebidas alcohólicas no se encuentran sujetos a alícuotas máximas”. Y dispone: “En las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, incluidas las actividades de refinación con expendio al público, se continuarán aplicando las alícuotas que para este tributo se establecen en el Título

²⁷ BULIT GOÑI, Enrique, “Constitución ...” ob. Cit Tomo II, p. 1730 y 1731.

III de la Ley N° 23.966 (y modificatorias), la Ley Nacional de Hidrocarburos, según corresponda, o las normas que las sustituyan.

“Las actividades encuadradas dentro de Agricultura, Ganadería y Silvicultura, Pesca, Explotación de Minas y Canteras e Industria que vendan a consumidores finales quedarán sujetas, en relación a esas operaciones, a la alícuota máxima establecida para Comercio Mayorista, Minorista y Reparaciones en Gral.”

Esto implica un golpe para el crecimiento y la economía sin precedentes y fomenta la inflación ya que es sabido que este impuesto se traslada a los precios y lo sufre principalmente la ciudadanía. Es el peor de los impuestos y por ello el Consenso 2017 para el año en curso -conforme el cronograma progresivo de baja tributaria- dispuso que 7 (siete actividades) quedaban exentas y las demás se establecían bajas de alícuotas en un rango del 2% al 5%.

Asimismo, el Consenso 2021 elimina los compromisos de control sobre la carga tributaria municipal para su reducción. Así deja de lado un tema muy relevante para el sector productivo.

Nada dice respecto a la prohibición que contenía el consenso anterior respecto del establecimiento de alícuotas diferenciales basados en el domicilio para el ISIB.

Respecto de este impuesto como se manifestó, abandona el esquema de desgravación a cambio de alícuotas máximas muy generosas para los fiscos.

Esto afecta también las exportaciones de los productos nacionales. Y desde ya provoca el aumento de los precios internos al ser trasladable o que afecta mayormente a las Pymes.

V.4- Respecto del Impuesto de Sellos

Al abordar el Impuesto de Sellos –a diferencia del ISIB- si agrega el compromiso de evitar la suba de alícuotas por cuestiones territoriales, así dispone: “Continuar sin aplicar un tratamiento diferencial basado en el domicilio de las partes, en el lugar del cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente” (lo que parece indicar que claramente no lo hará respecto del ISIB al regularlo sólo para Sellos).

Con respecto a las alícuotas también en este impuesto abandona el cronograma de baja de alícuotas y en cambio dispone: “No incrementar las alícuotas correspondientes a los actos, contratos y operaciones que alcancen a las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios respecto a las vigentes”; “Establecer una alícuota máxima del 3,5% a la transferencia de inmuebles, del 3% a la transferencia de automotores y del 2% a los restantes actos, contratos y operaciones alcanzadas por este tributo en general”. Las alícuotas máximas son muy elevadas. Y deja fuera de este límite a: “los actos, contratos y operaciones relacionados con las actividades de loterías y los juegos de azar”.

Esto es gravísimo si se recuerda que el compromiso respecto de este impuesto era eliminarlo a partir del año en curso. Es un enorme retroceso.

V.5- En relación al Impuesto a los Automotores e Inmobiliario

Igual política anti contribuyente y anti armonización tributaria efectúa a partir de las modificaciones que acuerdan sobre el impuesto a los automotores e inmobiliario al establecer los compromisos para las Provincias y CABA.

Respecto del primero proyecta una abultada base imponible y a la inversa de los demás señala la alícuota mínima. Así dispone: “Determinar como base imponible del Impuesto, como mínimo, el noventa y cinco por ciento (95%) de las valuaciones de los vehículos automotores que establezca la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios (DNRNPAYCP) u otras fuentes de información sobre el mercado automotor, que resulten disponibles y actualizadas al momento de ordenarse la emisión. Fijar como alícuota mínima anual del tributo un dos por ciento (2%) de la base imponible determinada conforme lo establecido en el inciso anterior, excepto para el caso particular de los automotores vinculados a actividades productivas.” Aparece muy claro que el objetivo de este Consenso en modo alguno radica en promover el desarrollo, la inversión, el empleo y bajar la carga tributaria. Téngase en cuenta que el Consenso 2017 fijaba la alícuota de este impuesto en un rango entre el 0,5% y 2% y este otro establece esa máxima como la mínima o sea que así los fiscos pueden aumentar y sin techo alguno.

Con respecto al segundo establece: “Adoptar para el cálculo y determinación de las valuaciones fiscales de los inmuebles los procedimientos y metodologías de valuaciones uniformes establecidos por el O.Fe.V.I.”

Y, “Fijar la alícuota del Impuesto inmobiliario en un rango entre el 0,5% y el 3% del valor fiscal establecido conforme lo previsto en el punto anterior”. En este punto se desnuda la verdadera finalidad de la valuación catastral única que es una mayor recaudación de manera tal que les ingresen más recursos a los fiscos provinciales y que el estado Nacional no deba resignar en nada de los suyos. Y así, les da rienda suelta (sin saber de dónde asume tal potestad) para aumentar la alícuota.

V.6- El compromiso del nuevo impuesto a la herencia²⁸

En el Consenso 2021 el Estado Nacional arenga a que las provincias establezcan un impuesto a la riqueza obtenida a título gratuito (herencia, legado) dejando a salvo además que pueden violar el principio de sujeción territorial pudiendo alcanzar bienes de otros territorios si benefician a personas domiciliadas en la provincia. De este modo incita al caos tributario entre las potestades tributarias de las provincias y CABA al respecto. En efecto, diabólicamente determina que todas las jurisdicciones podrán gravar con el susodicho impuesto los que tienen situados en su territorio a los beneficiarios incluso aunque los bienes estén en otra jurisdicción, y a la vez el fisco en el que se encuentran los bienes. Esto se suma a todas las

²⁸ Ver por más: CASÁS, José Osvaldo, “Reimplantación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes”, *Lecciones y Ensayos*, Nro. Extraordinario - 60 años, 2016, pp. 27-78.

críticas que pueden hacerse respecto de la inoportunidad de este impuesto en un país que se grava tan severamente al patrimonio.

Así dispone: “Las Provincias y la CABA, dentro del transcurso del año 2022, procurarán legislar un impuesto a todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que comprenda a bienes situados en su territorio y/o beneficie a personas humanas o jurídicas domiciliadas en el mismo, y aplicarán alícuotas marginales crecientes a medida que aumenta el monto transmitido a fin de otorgar progresividad al tributo. El mismo alcanzará el enriquecimiento que se obtenga en virtud de toda transmisión a título gratuito, incluyendo: i. Las herencias; ii. Los legados; iii. Las donaciones; iv. Los anticipos de herencia; v. Cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito”.

Respecto de este impuesto -si bien se efectuará solamente un comentario y no un desarrollo al respecto por escapar al objeto del presente- resulta importante recordar su historia, el porqué de su derogación, la experiencia de su reimplementación, vigencia y otros aspectos para evaluar la razonabilidad de esta incorporación al compromiso.

Respecto a su vigencia actual solamente se encuentra en la provincia de Buenos Aires desde el 2010 (leyes 13688, 14044 y 14200). Estuvo vigente en la provincia de Entre Ríos a partir del año 2013 (ley 10197) y luego de los cuestionamientos que tuvo en sede judicial con sentencias favorables a los contribuyentes (“Colegio de Escribanos de Entre Ríos c/ G.P. Entre Ríos s/ Acción de inconstitucionalidad” (16/03/2017 entre otros) fue derogado (ley 10553) en diciembre del 2017.

Declaración de inconstitucionalidad de la justicia entrerriana, con fundamento en doctrina judicial de la CSJN en la causa “Liberti” (Fallos: 253:571) del año 1956 cuando declaró inconstitucional la imposición que establece una ley local a la transmisión gratuita de bienes sujeta al régimen impositivo de una jurisdicción territorial distinta considerando inaceptable la pretensión de cobrar impuestos sobre bienes radicados en otras provincias al invadir potestades tributarias ajenas. Todo lo que el Consenso pretende dispensar. Asimismo, por violar el principio de igualdad (art. 16 CN) y por resultar confiscatorio frente a la sumatoria de impuestos que gravan la propiedad y respecto de los mismos bienes (Impuesto Inmobiliario, Patentes y Bienes Personales) y superar así el límite del 33% (CSJN Fallos: 239:157). Finalmente, por afectar la capacidad contributiva. En efecto no la hay sólo puede presumirse, pero no es real y en la mayoría de los casos implica para los obligados el desprendimiento y urgente -por lo que lleva a una mala operación que afecta el derecho de propiedad- para afrontar su pago. Y afecta más a los que menos capacidad contributiva poseen. Además, al alcanzar cuotas societarias puede afectar normas de fondo (art. 75 inc. 12) de la CN y 31).

A nivel nacional estuvo vigente durante el Virreinato del Río de La Plata y fue la principal fuente de ingresos de las provincias a partir de 1853. En 1880, puede citarse el impuesto sucesorio con carácter nacional a partir de la ley de Educación Común del 8 de julio de 1884. Y en general en aquella época fue convalidado por

la CSJN (Fallos: 152:24, “Adamoli” 27/07/1928 y Fallos: 152:46, “Etchessahar de Lastra” 26/10/1928, entre otros). Sin embargo, en períodos posteriores fueron muchos los decisivos que lo declararon inconstitucional por exceder más del 33% del acervo sucesorio (CSJN Fallos: 235:883 del 21/09/1965, entre otros). Existen numerosos antecedentes históricos de su vigencia en especial de la provincia de Buenos Aires.

Un gran defensor de su implementación fue Sarmiento²⁹ para darle un destino a favor de la educación pública.

Se reportan antecedentes a partir del año 1912³⁰, en 1923³¹, 1943 a 1946³² Desaparece en 1951 al ser reemplazado por el Impuesto nacional sustitutivo a la Transmisión Gratuita de bienes que alcanzaba con el 1% el capital de las empresas y se redistribuía a las provincias derogado en 1976. Hay antecedentes de su vigencia otra vez, en 1952³³ y fue derogado a partir del 1/01/1973. La ley 20632 publicada en el Boletín Oficial del 31/12/73 lo reimplantó a partir del 1/1/74 denominándolo impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, alcanzando a toda transmisión a título gratuito que comprendiera bienes situados en la Capital Federal³⁴. Se intentó aplicar a nivel nacional en 1985 y 2004 sin obtener sanción legislativa.

Lo que establece el Consenso 2021 tampoco era necesario ya que incluso se encuentra dentro de los impuestos que se reservan las Provincias en la ley de coparticipación³⁵ y por ello no hay analogía con otros nacionales patrimoniales. Sin duda lo hace para arengar a los fiscos provinciales a aumentar aún más la carga tributaria argentina y liberarse de una mayor distribución de parte de la Nación. Además al disponer que “que comprenda a bienes situados en su territorio y/o beneficie a personas humanas o jurídicas domiciliadas en el mismo” prevé la posibilidad de alcanzar bienes situados en otras jurisdicciones lo que generara conflictos que se judicializarán respecto de las potestades tributarias de las

²⁹ Ver: TARSITANO, Alberto, “Período 1866-1880”, en AA. VV., *Historia de la tributación argentina (1810-2010): homenaje de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales a la patria en su bicentenario*, Buenos Aires: AAEF-ERREPAR, 2010, p. 202.

³⁰ Ver: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Período 1916-1930”, en AA. VV., *Historia de la tributación...*, op. cit., pp. 283-285.

³¹ Ver: TOZZINI, Gabriela Inés, “Período 1930-1943”, en AA. VV., *Historia de la tributación...*, op. cit., p. 384.

³² Ver: LAMAGRANDE, Alfredo, “Período 1943-1946”, en AA. VV., *Historia de la tributación...*, op. cit., p. 473.

³³ Ver: URRESTI, Esteban J., “Período 1955-1958”, en AA. VV., *Historia de la tributación...*, op. cit., pp. 603-606.

³⁴ BALLESTRINI, Claudia Fabiana, “Los impuestos al enriquecimiento patrimonial gratuito o sobre transmisiones gratuitas de bienes: su potencial incorporación al sistema tributario argentino” (trabajo final de posgrado, Universidad de Buenos Aires, 1999), en: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0264_BalestriniCF.pdf.

³⁵ La ley de coparticipación dispone: “De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes”.

provincias y CABA y por otra parte se aparta de la jurisprudencia de la CSJN plasmada en “Martínez y Esquivel” del 4/12/1967 que fue contundente al sostener que la autoridad del lugar del domicilio de la sociedad la que tiene la potestad de gravar la transmisión de los derechos sociales y no otra. La inclusión de este impuesto resulta inadmisibles junto al ya vigente Impuesto a los Bienes personales tan gravoso como lo es en la actualidad sumado al impuesto Inmobiliario, Patente, y en algunas provincias embarcaciones³⁶. Desalienta la inversión, el ahorro y el desarrollo que eufemísticamente el Consenso 2021 dice pretender.

VI. Respecto de la mala fe de la Nación y las Provincias. Una bofetada a la ética estatal

Al finalizar el acuerdo bajo comentario se plasma una especie de perdón y olvido de los compromisos asumidos y una cláusula de indemnidad judicial a favor del Estado Nacional lo que se advierte perjudica en forma directa los derechos subjetivos de los contribuyentes en especial de las Provincias. Así dispone: “DECIMOTERCERA: Las Provincias y la CABA se comprometen a abstenerse por un período de un (1) año de iniciar procesos judiciales, y suspender por igual término los ya iniciados, relativos al Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, a afectaciones específicas de recursos y transferencias de competencias, servicios o funciones, por hechos anteriores a la entrada en vigencia de este Acuerdo, con excepción de aquellos que cuenten con sentencia firme y aquellas acciones que se inicien al solo efecto de interrumpir la prescripción, cuando ésta se produzca durante el lapso antes referido.” A cambio: “DECIMOCUARTA: Los saldos que se hallaren pendientes de cancelación en cumplimiento de actualización de las Compensaciones incisos a), b), d) y e) de la Cláusula II del Consenso Fiscal 2017 de fecha 16 de noviembre de 2017, aprobado por Ley N° 27.429, se cancelarán en 12 cuotas mensuales iguales a partir del mes de enero de 2022. DECIMOQUINTA: LAS PARTES podrán acordar llevar a cabo un proceso de compensación total o parcial de los saldos a que hace referencia la cláusula anterior con las deudas que registren las jurisdicciones provinciales con el Gobierno Nacional.”

Asimismo dispone un bill de indemnidad a favor de las Provincias y CABA así: “LAS PARTES acuerdan dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas con anterioridad a través de los Consensos Fiscales suscriptos en fecha 16 de noviembre de 2017, 13 de septiembre de 2018, 17 de diciembre de 2019 y 4 de diciembre de 2020, teniendo únicamente como exigibles aquellas cuyo cumplimiento se haya efectivizado a la fecha de la firma del presente Consenso, así como las que surgen expresamente de lo estipulado en el mismo.”

Sin embargo, olvidó que entre lo dispuesto en el Consenso Fiscal 2017 se encuentra la suspensión de los plazos para el cumplimiento del Pacto Fiscal II, por ello a partir de este Consenso 2021 dichos plazos vuelven a tomar plena vigencia y exigibilidad.

³⁶ Se recomienda en este punto el comentario de Sáenz Valiente para *La Nación* en fecha 11/06/2022: “Provocan otro dolor de cabeza impositivo”.

Esto –más allá de su falta de precisión- resulta con total afectación a los derechos de los contribuyentes referidos a compromisos de Consensos anteriores y de la ética que se espera del estado, la tutela judicial efectiva, la seguridad jurídica lo que sin duda desalienta toda inversión, producción, empleo y desarrollo. No hay duda que el único norte de la suscripción de este acuerdo fue mayor caja, legalizar los incumplimientos y un acordado jubileo para gastar más a costa del único contribuyente.

VII. ¿Puede el Consenso modificar la ley de coparticipación?

Ya se ha adelantado en el presente que luego de la reforma constitucional de 1994 la ley de coparticipación tiene reconocimiento constitucional expreso en el art. 75 inc. 2). Y asimismo un trámite especial para su dictado y por ello entiendo también para su modificación. Por ello cabe cuestionar si acaso un acuerdo entre la Nación y las provincias incluso ratificado legislativamente por todas las jurisdicciones firmantes –lo que tampoco ocurrió en el caso- puede modificar dicha ley o debe hacerse por un proyecto iniciado por el Senado y con las mayorías y exigencias constitucionales. La respuesta es la segunda. En línea con ello, la CN (art. 75 inc. 2) establece que la ley convenio “no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada”.

Claramente la ley de coparticipación dispone que “Su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente”. O sea que para modificarla se requieren expresamente cumplir con las exigencias constitucionales para un nuevo régimen (por algo todos los demás acuerdos anteriores se comprometían a dictar en breve la nueva ley de coparticipación y hasta tanto ello sucediera a cumplir la vigente) y no modificaciones aisladas como pretende este “Consenso” sigilosamente y sin el trámite constitucional previsto. Claro resulta que lo que hace es alzarse contra ella lo que no puede hacer.

La ley de coparticipación es una ley superior por lo dispuesto en el art. 75 inc. 2) de la CN y su apartamiento indica una violación de dicho precepto constitucional y del art. 31 de la CN.

En este sentido la CSJN³⁷ ha afirmado: “La naturaleza convencional es otro aspecto constitutivo del sistema, dado que la Ley Fundamental establece que debe dictarse una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, a los efectos de instituir regímenes de coparticipación de esas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de fondos; y que esa ley convenio tenga como Cámara de origen al Senado, deba ser sancionada con una mayoría calificada, no pueda ser modificada unilateralmente, y deba ser aprobada por las provincias (inciso 2°, párrafos segundo y cuarto)”. (...) “la consagración constitucional de las leyes convenio configura una novedad jurídico institucional que se caracteriza por un proceso político y jurídico complejo: acuerdo federal entre la Nación y las provincias, sanción por el Congreso de la Nación con una mayoría absoluta, y aprobación por las legislaturas provinciales”. “Dicha ley convenio

³⁷ CSJN, 24/11/2015, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional”, Fallos: 338:1389.

reconoce como particularidades la imposibilidad de su modificación unilateral y la prohibición de su reglamentación".

En este punto afirman Berteá y Bulit Goñi³⁸: "ley convenio" es de jerarquía innegablemente superior y prevalente: tanto a los Códigos Fiscales locales, como a este Consenso Fiscal 2021 suscripto por algunas -no todas- jurisdicciones locales y el Poder Ejecutivo Nacional.

"Una ley convenio como la de Coparticipación Federal que, a nuestro juicio, reviste en la materia el más alto rango normativo por debajo de la Constitución Nacional [arts. 1, 31, 75, inc. 2), y concs., CN].

"La Comisión Federal de Impuestos -órgano de contralor de los regímenes de coparticipación federal- también se había pronunciado en el mismo sentido (R. 5/1991; 6/1992; 7/1992; 8/1992; 9/1992; 12/1992); 13/1992, entre muchas otras). La Procuración del Tesoro de la Nación hizo su aporte en los dictámenes 201:36 y 238:569.

"La reforma de 1994 vino a convalidar esa opinión. Sin embargo, fue muchas veces contradicha por sentencias de tribunales superiores de provincias o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con fundamento en aquella expresión de la Corte nacional al señalar que las leyes convenio exhibían una jerarquía normativa "distinta", sin precisar en qué se diferenciaban de las demás leyes ordinarias y cuál era el grado que tenían en el orden de prelación de las mismas, o sea, si esa "diferencia" indicaba "superior" o "inferior".

"Recién en el año 2015, con motivo de dictar sentencia en las causas "Santa Fe, Provincia de c/Estado Nacional" y "San Luis, Provincia de c/Estado Nacional", el máximo tribunal señaló con toda precisión el carácter de "jerarquía normativa superior". Precisamente porque, según el cuarto párrafo del inciso 2) del artículo 75 de la Constitución Nacional, la ley convenio no puede ser "modificada unilateralmente, ni reglamentada", lo cual torna indisponible su contenido por cualquiera de las jurisdicciones participantes.

"Es de mayor jerarquía, desde luego, que los propios "acuerdos previos referidos a ella misma entre la Nación y las provincias" [art. 75, inc. 2), segundo párr., CN], ya que ellos carecen de validez y eficacia efectivas en tanto no sean consumados por la sanción efectiva de la ley por los mecanismos que la Constitución misma establece [art. 75, inc. 4), y concs., CN]: - Tendrá como Cámara de origen al Senado (el cuerpo legislativo que precisamente se conforma con la representación de las provincias y la CABA, art. 54 y ss., CN). - Deberá ser sancionada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. - No podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada. - La adhesión a esa ley convenio deberá hacerse por ley local que así lo manifieste sin limitaciones ni reservas [art. 9, inc. a)]."

VIII. ¿Está vigente este Consenso 2022? En caso negativo ¿Cuál rige?

³⁸ BULIT GOÑI, Enrique G. & BERTEA, Aníbal O, "Sobre el Consenso Fiscal...", op. cit.

El texto del Consenso 2021 dispone al respecto: “DECIMSEPTIMA: Dentro de los treinta (30) días de la suscripción del presente, los Poderes Ejecutivos de las jurisdicciones firmantes y del Estado Nacional, elevarán a sus poderes legislativos proyectos de ley para aprobar el presente acuerdo, modificar las leyes necesarias para cumplirlo y autorizar a los respectivos poderes ejecutivos para dictar normas a tal fin. El presente acuerdo producirá efectos respecto de las jurisdicciones que lo aprueben por sus legislaturas y a partir de esa fecha, quedando abierto a la adhesión por parte de los señores gobernadores y señoras gobernadoras de las provincias que no lo suscriben en el día de la fecha.”

La buena noticia luego de las críticas efectuadas a este “acuerdo” es que coincidiendo con los Dres. Bulit Goñi y Berteza este Consenso aún no está vigente, en efecto el propio acuerdo impone que los poderes ejecutivos nacional y provinciales eleven el proyecto de ley para su aprobación a los 30 días de suscripción del mismo (27/12/2021) por el Congreso de la Nación y las Legislaturas provinciales. Y a la fecha el acuerdo no ha sido ratificado por el Congreso de la Nación. De las 19 provincias firmantes (Buenos Aires, Catamarca, Chaco, Corrientes, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, San Juan, Santa Cruz, Santa Fe, Santiago del Estero, Tierra del Fuego, Entre Ríos, Córdoba y Tucumán), han conseguido ratificación legislativa sólo 10 (Buenos Aires –ley 15330–, Chaco –ley 3534-F–, Córdoba –ley 10798–, Entre Ríos –ley 10949–, Jujuy –ley 6256–, La Rioja –ley 10479–, Salta, San Juan –ley 2364-I–, Tierra del Fuego –ley 1410–, Misiones –ley XXI-71–, Tucumán –ley 9502– y Santa Cruz –ley 3781-). Por ello hasta que no está aprobado por el Congreso de la Nación no está vigente y en ese caso sigue vigente el Consenso anterior cuyas suspensiones a los cumplimientos ya no están vigentes.

En este sentido afirma Bulit Goñi y Berteza³⁹: “Consignamos que al momento de escribirse esta nota, el Consenso Fiscal firmado en 2021 aún no fue tratado siquiera por el Congreso de la Nación; es decir, no tiene rango de ley. Sin embargo, algunas provincias signatarias procedieron a aprobarlo por sus respectivas Legislaturas y a poner en acción las modificaciones contenidas en el acuerdo.

“En nuestra opinión, las modificaciones que en orden al Consenso Fiscal 2021 hayan introducido las provincias sin haber sido sancionada aún la ratificación por el Congreso de la Nación deben reputarse como no vigentes. No deberían tener eficacia, debiendo aplicarse, entonces, el esquema original del Consenso Fiscal 2017, puesto que no ha sido suspendido ni modificado hasta la fecha.

“El Consenso Fiscal 2020 fue firmado el 4/12/2020 y ratificado por ley nacional 27634 el 10 de junio del año siguiente. Mediante este instrumento, se suspendieron, hasta el 31/12/2021, determinados compromisos en materia de exenciones, desgravaciones y reducciones impositivas sobre impuestos provinciales, pactadas en el Consenso Fiscal 2017 (Es decir que desde el 1/1/2022, las alícuotas deberían ser para las jurisdicciones que suscribieron el Consenso Fiscal 2017 (las previstas en su Anexo 1, por lo que las modificaciones introducidas por la L. 10949 (BO ER:

³⁹ Ibidem.

30/12/2021) a su Código Fiscal y ley impositiva no serían aplicables a este período mientras no haya sido sancionada, promulgada y publicada la ley nacional ratificatoria del Consenso Fiscal 2021).”

Tal como lo afirma la CSJN en “Santa Fe c/ Estado Nacional” 2015 y en anteriores decisorios, los pactos o acuerdos del federalismo fiscal “solo pueden ser modificados o renovados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes de las jurisdicciones intervinientes”. Así afirma: “Dichos pactos fiscales, así como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional los ubica 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 (Fallos: 322: 1781 y sus citas; causa CSJ 538/2009 [45-S] /CS1, citada).” Lo que no ha sucedido con el Consenso 2021.

En igual sentido sostiene Garat⁴⁰, “Debe tenerse en cuenta que, en todos los casos, además de la ley nacional ratificatoria de los respectivos "acuerdos", "pactos", "compromisos" y "consensos" —tanto respecto del régimen general como de los regímenes especiales—, debe contarse con las respectivas normas de adhesión (aprobación) provinciales —mediante el procedimiento que cada ordenamiento jurídico local contemple—, en tanto las leyes-convenio solo pueden ser modificadas por acuerdo de partes, con todas las consecuencias jurídicas que su ausencia puede acarrear.”

O sea que los fiscos provinciales y municipales se encuentran obligados a cumplir y los contribuyentes a poder exigirlo por los derechos subjetivos nacidos de dicho Consenso 2017⁴¹ hoy vigente con los compromisos allí asumidos que fueron suspendidos en su mayoría hasta el 31/12/2021 entre los que se encuentran las bajas de alícuotas y en algunos supuestos su no gravabilidad.

En efecto, el último Consenso que cumple con las exigencias de estos acuerdos de obtener ratificación legislativa de la Nación y de las Provincias y CABA fue el del año 2020 (ley nacional 27634) y suspendía las obligaciones en materia de exenciones y bajas de alícuotas para el ISIB, Inmobiliario y Sellos previstas para los períodos 2020 y 2021 -lo primero- hasta el 31 de diciembre del 2021 y lo segundo para el año 2021 estableció que: “se aplicarán las exenciones y/o escalas de alícuotas que establece el Consenso Fiscal 2019, aprobado por ley 27542”.

⁴⁰ GARAT, Pablo María, “El régimen...”, op. cit.

⁴¹ Ver al respecto: MARTÍNEZ, Paula Agustina, “El nuevo Consenso Fiscal avanza sobre derechos adquiridos de los contribuyentes”, nota de opinión para *Abogados*, 10/05/2022, recuperado de: <https://abogados.com.ar/index.php/el-nuevo-consenso-fiscal-avanza-sobre-derechos-adquiridos-de-los-contribuyentes/30443>

Por ello, en la actualidad considero que se encuentra vigente plenamente la Cláusula III del Consenso 2017 referida a los Compromisos asumidos por las Provincias y CABA. En efecto, eliminar tratamientos diferenciales por la radicación; desgravar los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes excepto mineras o hidrocarburíferas, a establecer las exenciones y bajas de alícuotas que dispone en su Anexo, establecer la alícuota del impuesto inmobiliario entre el 0,5% al 2% como máximo, eliminar el Impuesto de Sellos, todo tributo sobre la nómina salarial y los tributos específicos que graven la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios con excepción de las destinadas a consumidores finales. Lo que da derecho a los contribuyentes a exigir su cumplimiento.

Por otra parte, si el Consenso 2021 estuviera vigente más allá de las posibles inconstitucionalidades que puedan ponerlo en jaque por las razones expuestas en el presente recobran plena vigencia los plazos fijados para el cumplimiento del Pacto Fiscal II que también generan derechos subjetivos a favor de los contribuyentes para hacerlos valer.

IX. Reflexión final⁴²

El Consenso 2021 en vez de lograr la armonización tributaria a favor de una mayor inversión y productividad y de los derechos del contribuyente sacrificando potestad tributaria por parte de los estados involucrados en cambio se aseguró que las provincias cobren más en perjuicio de los contribuyentes y así el Estado Nacional no ceder en nada. En efecto, establece un aumento manifiesto de la carga tributaria y nada armoniza.

Muy clara resulta la reflexión que al respecto efectúan Bulit Goñi y Bertea⁴³: “Obvio es indicar que falta consensuar un camino para el desarrollo pleno y justo de las fuerzas productivas, en lugar de seguir escarbando sobre cómo gravar a la escasez.”

Asimismo, en perjuicio del federalismo fiscal acuerda un jubileo para que no se resuelvan las causas judiciales y las provincias tampoco cumplan con sus compromisos frente a los contribuyentes. Es vergonzoso, contrario al principio de solidaridad tributaria federal que impone límites a la potestad tributaria y a la ética que se espera del Estado.

A diferencia de acuerdos anteriores no reedita el compromiso para el dictado de la ley de coparticipación federal conforme los parámetros constitucionales (art. 75, inc. 2º y en la cláusula transitoria sexta, de la Constitución Nacional), y que la propia CSJN⁴⁴

⁴² Ver por más en este punto la actualidad de las reflexiones de BULIT GOÑI, Enrique “Constitución ...” ob. Cit. P. 668.

⁴³ BULIT GOÑI, Enrique G. & BERTEA, Aníbal O, “Sobre el Consenso Fiscal...”, op. cit.

⁴⁴ En “Santa Fe c/ Estado Nacional” –ya citada–, sostuvo que era imposible soslayar que transcurrieron casi diecinueve años desde la fecha fijada en la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional para establecer un régimen de coparticipación y que en razón de ello, “este incumplimiento exige de esta Corte el ejercicio del control encomendado a la justicia sobre las actividades de los otros poderes del Estado y, en ese marco, debe poner de manifiesto la imperiosa necesidad de la sanción de la ley-convenio en los términos del

ha exhortado a los distintos niveles estadales a cumplir. Por el contrario, se alza contra la ley de coparticipación vigente y por ello viola los arts. 31 y 75 inc. 2 de la CN. Y de este modo se inmiscuye en aspectos esenciales del hecho imponible del ISIB que hacen a su matriz técnica y que permiten su armonización federal.

El Consenso 2021 se aparta de lo resuelto por la CSJN tal como lo afirma en la causa “Santa Fe c/ EN” (2015) Considerando 4): “(...) La inserción constitucional del régimen de coparticipación reconoce sucintamente varios fundamentos: (...) beneficiar al contribuyente individual, disminuyendo la presión global y reduciendo los costos de percepción”.

Genera inseguridad jurídica, desalienta la inversión, no alivia la enorme carga de los contribuyentes tanto directa por los abultados impuestos como indirecta por las gravosas y costosas cargas que se les impone incluso sin ley. Con especial agravio a las empresas que generan fuentes de trabajo y más aún a las Pymis. Este aumento de impuestos y vía libre para los fiscos locales generará un inmediato aumento de los precios, un efecto negativo en las exportaciones de los productos argentinos a la hora de competir con los de otros países, desinversión, y falta de institucionalidad frente a la mala fe de los estados firmantes.

Y esto se da en un contexto de asfixia fiscal en la Argentina –recordemos que es el segundo país más gravoso del mundo impositivamente⁴⁵-. En ese marco el estado Nacional a través de lo firmado arenga a Provincias y CABA a establecer otro impuesto más de índole patrimonial (previsto para las provincias en la LCI).

Respecto de la carga impositiva del país resulta muy ilustrativo lo sostenido por el economista Diego Coatz⁴⁶ al afirmar que “está la presión impositiva formal que tiene el sector industrial y es muy elevada, y está la economía informal, en muchos casos de baja productividad, que no puede pagar impuestos. Eso genera competencia desleal. También está Ingresos Brutos, que impacta mucho más porque se va acumulando y afecta peor a aquellos sectores están más complicados con la competitividad.

“El consenso fiscal (de 2017) era algo muy positivo, porque apuntaba a eliminar Ingresos Brutos para la industria, y se frenó. Hay otro tema que tiene que ver con la

citado art. 75, inc. 2º, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, que instituya regímenes de coparticipación de las contribuciones directas e indirectas, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos y una distribución que contemple criterios objetivos de reparto; que sea equitativa, solidaria y que dé prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional" (v. consid. 39 del voto citado). También en "Laboratorios Raffo SA" 2009.

⁴⁵ Ver cita 11.

⁴⁶ Nota de LAFUENTE, Esteban para *La Nación*, de fecha 05/06/2022: “Diego Coatz: ‘Decir que hay inflación por la concentración de empresas no tiene asidero’”, recuperado de: <https://www.lanacion.com.ar/economia/diego-coatz-decir-que-hay-inflacion-por-la-concentracion-de-empresas-no-tiene-asidero-nid05062022/#:~:text=Diego%20Coatz%3A%20%E2%80%9CDecir%20que%20hay,no%20tiene%20asidero%E2%80%9D%20%2D%20LA%20NACION>

tributación provincial-municipal. Hay superposición de tasas municipales que son impuestos encubiertos.”

Claro resulta que, el Estado Nacional y Provincias firmantes se han confabulado con el único objetivo de asegurarse “sus cajas” para dar rienda suelta al cada vez más ilimitado gasto de cada una. Hubiera sido deseable seguir el ejemplo de otro país federal que tan excelentemente armoniza las potestades tributarias dentro de su territorio en forma realmente federal. En efecto, ⁴⁷Esto se manifiesta en un modelo político particular en que se mezcla el federalismo con la democracia directa, un gobierno central débil, escasa regulación, universidades de investigación de primer nivel y rivalidad en educación e impuestos entre los cantones que conforman la confederación Suiza.”

“Esta postura genera poca regulación desde arriba. El consejo Federal, la rama ejecutiva del gobierno federal, no tiene líderes reconocibles. El gabinete tiene siete miembros con igual poder. Cada uno de ellos actúa un año como presidente asegurando que nadie recuerde su nombre por mucho tiempo”.

“Los cantones son responsables por la salud, el bienestar, la educación, la imposición de la ley y la política fiscal. Eso les permite competir para atraer empresas y sus trabajadores. Los impuestos corporativos son bajos. Lucerna redujo su tasa a la mitad en el 2012. Zug tiene la tasa de impuestos corporativos más baja, del 11,9 %.”

Que bueno sería que se respete el federalismo en la Argentina y que las provincias y CABA no coman de la boca del Estado Nacional. Y sean los Estados locales los que ejerzan la mayor potestad tributaria y que compitan entre sí ofreciendo mejores beneficios impositivos para atraer la inversión, el desarrollo y el empleo. Claro que eso se logra con una buena administración y con un austero gasto público que no siempre alcanza para “hacer política” con los fondos públicos. ¿Se logrará este sueño alguna vez? Ojalá que no se siga aceptando lo inaceptable a Suiza no le ha ido nada mal. “Google estableció su mayor centro de ingeniería fuera de Estados Unidos en Zurich. Las firmas suizas con alta cotización tienen mejor desempeño que sus rivales europeas: el índice de la bolsa suiza ha trepado 29% en los últimos cinco años, comparado con el 3% de Euro Stoxx 50, un índice dominado por gigantes franceses y alemanes.

“El reconocimiento del nombre de firmas suizas se ha extendido mucho más allá de las fronteras en la banca (UBS y Credit Suisse), los seguros (Swiss Re y Zurich), farmacéutica (Roche y Novartis), los alimentos (Nestle), el comercio de commodities (Glencore y Gunvor), la relojería (Richemont, Patek Philippe y Rolex), la hotelería (César Ritz fue el menor de los 13 hijos de un granjero suizo)e, inevitablemente, el chocolate (Lindt&Strungli y Barry Callebaut, el mayor productor de chocolate del mundo).⁴⁸”

⁴⁷ Nota de *The Economist* en *La Nación*: “Sentido común y bajos impuestos. La receta suiza para triunfar en los negocios”, 04/06/2022.

⁴⁸ Ibidem

El Consenso 2021 es además inconstitucional al apartarse de la ley de coparticipación de raigambre constitucional. Puede generar un caos al prescindir de la aplicación del sustento territorial respecto de las potestades tributaria locales además de apartarse abiertamente a la doctrina de la CSJN en este punto y de la estructura del estado federal (arts. 1, 5, 123 y 126 de la CN). Deja de lado todo control sobre el ejercicio de la potestad tributaria municipal. Nada propone en concreto para dar solución a la inmediata devolución de los abultados fondos de los contribuyentes apropiados sin causa, sin ley ni reparación por los fiscos provinciales. Menos aún para prohibir en adelante esta generalizada maniobra a través de los regímenes de retención y percepción.

Deseo dedicar unos párrafos sobre este punto por la gravedad que encierra. Porque son ingresos generados en regímenes establecidos sin ley y por ello nulos. Se presenta como un delito de exacción indebida perpetrado por el Estado, agravado por el diabólico “procedimiento” que han implementado los fiscos para disuadir su devolución la que si se llega a lograr en modo alguno repara el perjuicio por la pérdida del capital en valores de una moneda constante con la inflación imperante también atribuible al propio Estado que incumple con la CN (art. 75 inc. 19) que exige al Congreso preservar el valor de la moneda. Por otra parte, esas sumas no responden a tributo alguno y se apartan de la matriz técnica del impuesto y son prohibidos por la ley de coparticipación que sólo permite los anticipos sobre base cierta. Constituyen empréstitos forzosos sin ley y un quiebre a las bases éticas de la tributación.

Al respecto sostiene José Osvaldo Casás en su voto en “Aranovich” (2017)⁴⁹: “Además, no cabe dejar de lado la responsabilidad del Estado en sentido lato —en los términos y con el alcance dado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 308:2153), sentencia del 13 de noviembre de 1986— por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda como consecuencia del proceso inflacionario, como sostiene el profesor Enrique G. Bulit Goñi al indicar que “la conducta o la inconducta del Estado, como creador de las normas y como parte de las relaciones jurídico tributarias que de ellas derivan, no puede ser un elemento indiferente cuando se trate de su enjuiciamiento”, justamente con cita del precedente referido (v. “¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?”, La Información, Tomo LVII, ps. 73 y ss.).”

“(…) de lo que se trata aquí es, simplemente, de que no se llegue a un resultado totalmente disvalioso —v. doctrina del Tribunal cimero en la causa: “Claudia Graciela Saguir y Dib” (Fallos: 302:1284), sentencia del 6 de noviembre de 1980— mediante una disminución sustantiva en términos de poder adquisitivo del importe restituido al repitente, con lo cual ganar el juicio se convierta en algo puramente simbólico”.

“Merece recordar al Profesor Emérito de la Universidad de Colonia, Klaus Tipke en su ensayo titulado “Moral tributaria del Estado” que: “El Estado, al cumplir sus obligaciones, debe comportarse como gerente del bien común y no como un moderno Leviatán. En un Estado de Derecho, el norte debe estar puesto en la Justicia. Ésta es

⁴⁹ TSJCABA, 19/09/2017, “Aranovich, Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”.

la máxima exigencia que debe plantearse ese Ente Político y no puede ser desplazada por la conveniencia de “hacer caja” —entre otras aspiraciones contrarias a su contenido esencial—. Es que, el interés puramente recaudatorio de contar con la mayor cantidad de recursos disponibles, retaceando las repeticiones, no se compadece con el “interés general” ni con el “interés público”, ya que este último estriba en la estricta aplicación de la ley, sin alterar los principios fundamentales de justicia que la inspiran. Como señala Tipke, todo sistema jurídico justo requiere, también, de un sistema tributario fundado en principios adecuados a la realidad, coherentes y llevados hasta sus últimas consecuencias, por cuanto dicha construcción no puede elevarse en el vacío y deriva de principios éticos fundamentales (ob. cit., ps. 31).”

“No puede perderse de vista que algunos valores esenciales del Estado de Derecho se ven desdibujados si se confiscan los créditos de los contribuyentes. Es que, frente a dicha situación, la tutela judicial efectiva en materia tributaria se evanesce, convirtiéndose en una mera declamación teórica, (...)”.

Más allá de las críticas, la buena noticia es que el Consenso 2021 no se encuentra vigente y se augura en el buen juicio del Congreso de la Nación y legislaturas provinciales y de CABA para que nunca lo esté. Y que si más adelante obtiene vigencia la otra buena noticia es que vuelven a correr los plazos para el cumplimiento por parte de las Provincias lo los compromisos del Pacto Fiscal II.

Por el contrario, considero que se encuentran vigentes desde enero del 2022 los compromisos asumidos en el Consenso fiscal 2017 que generan derechos subjetivos en los contribuyentes y que seguramente harán valer ante la Justicia si no se respetan. Y deben cumplirse sólo así podrá recuperarse la institucionalidad.

Al respecto, considero muy oportuna la reciente y sincera descripción de la realidad actual del país para que de una vez por todas se acuerde entre los Estados que lo integran darle solución en serio. Así indica el jurista Ricardo Cornaglia⁵⁰: “La República Argentina se encuentra pasando por una crisis económica, cultural, social y política muy grave.

“La condición, el nivel y la calidad de vida de los argentinos ha declinado al punto de que la pobreza, la desigualdad, la educación, la salud, la seguridad pública, alcanzan índices que aterran. El descreimiento y la desconfianza hacia las instituciones y los gobernantes y la desesperanza han llegado también a límites elevadísimos.” (...) “Los nietos de los inmigrantes, emigran. El trabajo que dignifica al hombre ha sido reemplazado por la dádiva que lo humilla.

“El desequilibrio fiscal reclama un ajuste de las cuentas, que venimos postergando y tratando por todos los medios que las próximas generaciones se hagan cargo de la ingrata tarea que carecemos del coraje de enfrentar.

⁵⁰ CORNAGLIA, Ricardo, “La ardua reconstrucción institucional”, en *La Defensa*, publicación del Instituto de Estudios Legislativos (IDEL) de la Federación Argentina de Estudios Fiscales (FACA), n° LXVII, mayo, 2022, recuperado de: <https://www.ladefensa.com.ar/editorial-la-ardua-reconstruccion-institucional.html>

“Las formas más primarias de la gestión de la cosa pública fracasan por incapacidad manifiesta de los que se dicen servidores y demuestran con descaro su habilidad para servirse y enriquecerse frente a un pueblo que contempla absorto desde su inigualada pobreza. Cualquier trámite que deba llevarse a cabo demuestra la incapacidad de una administración pública, que solo pareciera preocupada en incrementar (solo cuida de incrementar) día a día una burocracia inepta e ineficaz. (...)

“La falta de valores y el necesario ejemplo que deben dar los gobernantes coadyuvan a conformar un cuadro muy triste e inmerecido para un país que supo ser respetado con un lugar destacado en un mundo no muy lejano.

“Ante este cuadro de situación, cobra un sentido especial, reconstruir y reafirmar la vida institucional.” (...) “Haciendo del respeto irrestricto y la interpretación razonable de la Constitución un programa, ineludible para la reconstrucción necesaria. Nuestra Constitución y sus reformas merecen el mayor de los acatamientos. No constituyen un discurso retórico al servicio de cualquier fregado. Recoge lo mejor de nuestra historia. Nos abraza a ella. No necesita reformas sino sano respeto.”

“Conseguir que la República respete la división de los poderes, que el federalismo deje de ser una figura preceptiva y se afirme en la autonomía real y la independencia del poder central, es esencial (...)

“Un pacto de fe, para una sociedad que ha perdido la confianza, por sobre el discurso de demagogos y sicofantes. No es hora de milagros, es hora de trabajar para todos.”

No se puede seguir agobiando a los contribuyentes con más impuestos, generando más pobreza, violando el federalismo y ahuyentando la inversión. No debe abusarse del “acostumbramiento ciudadano” para no cumplir las normas superiores.

Crisis es oportunidad, no debe desperdiciarse.