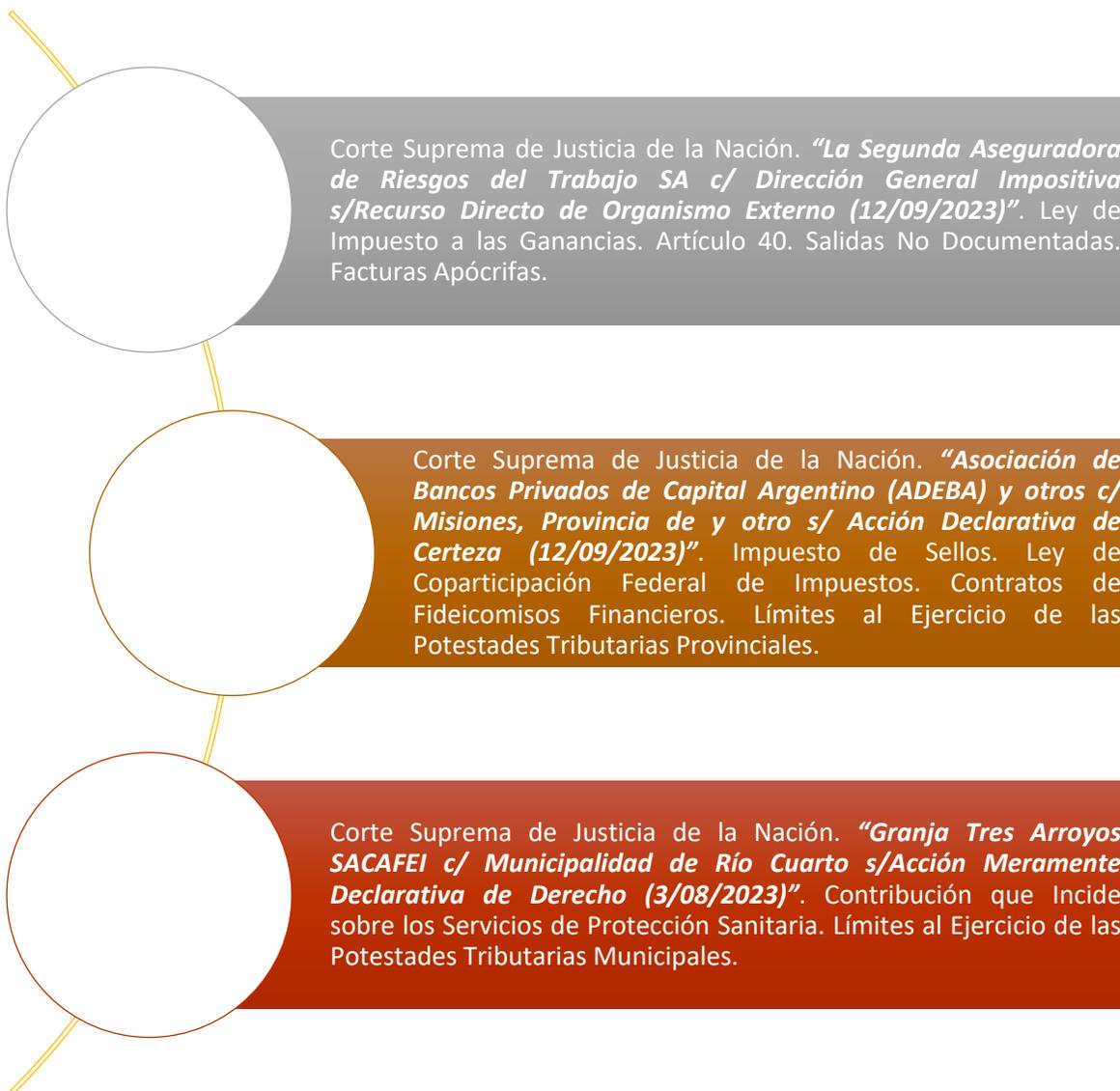


## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°71

### Objetivo del Informe:

Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual he tenido acceso en el período.



I. **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo (12/09/2023)”.** Ley de Impuesto a las Ganancias. Artículo 40<sup>1</sup>. Salidas No Documentadas. Facturas Apócrifas.

i. **Antecedentes del Caso**

Oportunamente la **Sala IV**, de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, al ratificar parcialmente la sentencia del **Tribunal Fiscal de la Nación**, confirmó la Resolución de la **Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)**, en cuanto había determinado de oficio el **Impuesto a las Ganancias en concepto de salidas no documentadas de la actora**, pero revocó la multa que allí había sido impuesta.

- **La AFIP, para fundar su acto administrativo determinativo, desconoció los pagos que La Segunda ART había efectuado a su proveedor de servicios de traslado Shoshana S.A., entre el 26/07/2007 y el 18/06/2008.**

La Cámara explicó que los instrumentos acompañados por la actora en esta causa no resultaron aptos para demostrar la veracidad de las operaciones puesto que (tal como señaló el Fisco), si bien no se impugnó el gasto efectuado por el contribuyente, **no quedó acreditado fehacientemente que Shoshana S.A. haya sido la efectiva prestadora de los servicios de traslado, por lo que, en tales circunstancias, sostiene que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 40, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (T.O. 2019).**

En cuanto a la multa que había sido impuesta por la AFIP con fundamento en el artículo 46<sup>2</sup>, de la Ley 11.683 (T.O. 1998), indicó que el fisco no había demostrado el aspecto subjetivo. Además, se aclaró que la **salida no documentada no constituye por sí misma un ilícito tributario.**

---

<sup>1</sup> “ARTÍCULO 40.- Cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación (...) ARTÍCULO 41.- No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes. b) Cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS presuma que los pagos —por su monto, etcétera— no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

<sup>2</sup> Defraudación.

Disconformes, ambas partes interpusieron sendos recursos extraordinarios que fueron concedidos en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal y denegados en lo relativo a la arbitrariedad y a la gravedad institucional endilgadas al pronunciamiento.

## ii. Recursos Extraordinarios

### a) **Agravios de “La Segunda Art”**

En su recurso extraordinario, esgrime que quedó probado que Shoshana S.A. contaba con capacidad para prestar el servicio de transporte a nueve compañías aseguradoras, que sus facturas son claramente identificables y se integran en todos los casos con los *vouchers* que sirvieron de apoyo documental a cada traslado. Con relación a los pagos, indica que se encuentra acreditado que todos los cheques emitidos por La Segunda ART a favor del proveedor observado fueron confeccionados de acuerdo con la Ley 24.452<sup>3</sup>, con la cláusula “no a la orden” (artículo 6), “cruzados” (artículos 44 y 45) y con la leyenda “para acreditar en cuenta” (artículo 46).

Añade que los inspectores también constataron que el proveedor entregó dichos cheques, para gestionar su cobro, a Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. y que, como resultado de tal gestión, la primera ingresó a su caja la suma correspondiente a cada uno de ellos, descontadas las correspondientes comisiones imputadas a la gestión.

En síntesis, La Segunda ART, manifiesta que se ha demostrado que Shoshana S.A. como el verdadero beneficiario de los pagos, según resulta del objeto y finalidad de las cláusulas mencionadas de la Ley de 24.452 y que ello prueba la operación económica realizada.

- **Destaca que la Sociedad adoptó todos los medios legales para que el beneficiario del pago del cheque fuera siempre identificado e individualizado, que cualquier otra derivación posterior del instrumento de pago es ajena a su parte y reviste para ella la condición establecida en los artículos 513 y 514 del Código Civil<sup>4</sup>.**

Por último, esgrime que la inspección comenzó en 2011, tres años después de haber sido prestado el servicio y de haber cesado la relación comercial con su proveedor, por lo cual la ausencia de dicho prestador en su domicilio fiscal a esa fecha, o la detección en otros comitentes

---

<sup>3</sup> LEY DE CHEQUES.

<sup>4</sup> Art. 1733 (Responsabilidad por caso fortuito o por imposibilidad de cumplimiento). Código Civil y Comercial de la Nación.

del proveedor de numeración de facturas no consistentes, o la emisión de facturas gemelas, constituye a su respecto un caso de fuerza mayor y/o fortuito que no le es imputable.

#### **b) Agravios del “Fisco”**

En su recurso extraordinario se agravia de la revocación de la multa que había sido impuesta en la resolución determinativa de oficio. Denuncia que la Cámara eludió los preceptos expresamente establecidos por diversas normas de carácter federal, al ignorar o minimizar el principio constitucional de legalidad tributaria pues, en lo que se refiere a la interpretación otorgada a las normas involucradas, se omite por completo el espíritu de las mismas, desvirtuando el valor probatorio de las constancias de autos que demuestran que **la apelante ha incurrido en una conducta dolosa pasible de la sanción prevista en los artículos 46 y 47, inciso b), de la Ley 11.683.**

Afirma que la operatoria descrita en el informe final de inspección demuestra que la apelante desplegó un actuar contrario a las normas específicas que regulan la liquidación del tributo y cuya consecuencia, directa e indefectible, es la alteración de la base imponible y, por ende, el no ingreso del impuesto en su justa medida.

**Por otra parte, indica el artículo 15<sup>5</sup>, de la Ley 11.683 no hizo sino equiparar el instituto de las salidas no documentadas con cualquier otro impuesto en lo que hace a su forma de determinación e ingreso, por lo que ante el incumplimiento de pago se debe actuar tal como se lo hace respecto de otros tributos, debiendo analizarse la actitud asumida por el contribuyente, sea que se haya actuado con culpa o con dolo, según se observe en cada caso en particular.**

#### **iii. Dictamen del Ministerio Público Fiscal - Procuración General de la Nación (7/09/2020)**

En primer lugar la **Dra. Laura Monti** considera que ambos recursos extraordinarios son formalmente procedentes.

**Luego, se detiene a analizar los agravios de la actora, puesto que en caso de prosperar desvanecen el resto de las palabras vertidas en el expediente.** En consecuencia, se pone a dilucidar si es correcta (o no) la aplicación del instituto de las salidas no documentadas

---

<sup>5</sup> “ARTICULO 15 — Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley.”

contemplado en el artículo 40, de la LIG, respecto de los pagos que la actora realizó a su proveedor Shoshana S.A.

Nos recuerda que la **Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)** estableció que la norma aplica tanto para salidas de fondos que:

- Carecen de documentación, y/o
- Si bien la hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar (al tratarse de actos carentes de sinceridad) a su verdadero beneficiario.

En consecuencia, **se colige que ambos aspectos la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto.**

#### **a) Debida Identificación del Beneficiario**

A partir de este momento, y como en toda causa relacionada con el inframundo de las facturas apócrifas, comenzamos a recorrer un mar de cuestiones de hecho y prueba que llevarán miles de caracteres. Si bien su lectura es sinuosa, es altamente recomendable (como en todas las sentencias que hay en esta materia) para aquellos que estén ejerciendo debidamente su derecho de defensa en cuestiones similares y deban producir pruebas *ad hoc*.

**Es más, el valor de la presente causa radica (exclusivamente) en que se transforma en una guía sobre cuál es la prueba eficaz a la luz de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para demostrar la debida identificación del beneficiario de los pagos (la ruta del dinero) y la causa de la erogación.**

Con respecto al primer punto, la Dra. Monti, sostiene que el Fisco Nacional tuvo por acreditado:

- Que el cambio de razón social de Shoshana S.A. a Guedaie S.A. se procesó el 12/09/2008 (con posterioridad a la última operación comercial cuestionada); 2. Que todos los cheques relevados por la inspección habían sido confeccionados por La Segunda ART con las cláusulas “no a la orden”, “cruzados” y con la leyenda “para acreditar en cuenta”; 3. Que, de los registros del subdiario de ingresos y egresos de La Segunda ART, surge la efectiva salida de los fondos para abonar a Shoshana S.A. mediante el empleo de cheques propios y las correspondientes retenciones del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los ingresos brutos; 4. Que, según consta en la inscripción de Guedaie S.A. a la AFIP y al Convenio Multilateral, aportados en copia por La Segunda ART al Fisco, el Sr. Zacarías García Retituto era el presidente de esa sociedad; 5. Que Shoshana S.A. entregó los cheques emitidos por

La Segunda ART, para gestionar su cobro (descuento), a Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda.; 6. Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. reconoce que recibió los cheques de Shoshana S.A. para gestionar su cobro, adjuntó los comprobantes de liquidación de dichas operaciones, acompañó una copia del contrato social de su cliente y señaló al Sr. Zacarías García Retituto como su presidente; 7. Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda., a su vez, entregó dichos cheques para gestionar su cobro a la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda.; 8. Finalmente, la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda. entregaron esos cheques al Banco BI Creditanstalt S.A., quien informó que los cheques librados a favor de Shoshana S.A. o Guedaie S.A. *“...se corresponden a operaciones de cheques negociados por clientes e instrumentados con contratos de cesión”*; 9. Para sustentar su repuesta al requerimiento cursado por la AFIP, el Banco BI Creditanstalt S.A. acompañó copia de cada uno de los contratos de cesión suscriptos con la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda., en cuyos anexos figuran los cheques entregados por La Segunda ART y objeto del pedido de información del ente recaudador; 10. Que de los 187 cheques librados en total por La Segunda ART sobre su cuenta corriente del BBVA Banco Francés para pagar a Shoshana S.A. por sus servicios, 186 fueron cobrados en operaciones de descuento en el Banco BI Creditanstalt S.A.; 11. Que, según afirman los inspectores, de la respuesta brindada por el Banco BI Creditanstalt S.A. surge *“...un detalle conteniendo la identificación completa de la operación en la cual fue incluida cada cheque involucrado y copia de los correspondientes contratos de cesión celebrados con sus clientes donde se encuentran incluidos los valores referenciados”*.

- A partir de todo el complejo probatorio antes descripto, la procuradora concluye que el argumento del Fisco fundado (únicamente) en que el 99,46% del importe de los cheques terminaron en mutuales y cooperativas, muestra su endeblez pues el ente recaudador no especifica, como era menester para fundar su acto administrativo, las reglamentaciones que habría transgredido La Segunda ART al efectuar los pagos a Shoshana S.A. (en la forma que lo hizo).
- **Por el contrario, la Procuradora observa que el contribuyente empleó medios idóneos para individualizar a Shoshana S.A. como verdadero beneficiario de los pagos.**

#### **b) Demostración de la Causa de la Erogación**

Respecto de la demostración de la causa de la erogación, se analizan los siguientes puntos:

- **1. Que los artículos 20, 26 y 30, de la Ley 24.557 obligan a las ART a otorgar, en forma íntegra y oportuna, las prestaciones en especie hasta la curación completa del trabajador damnificado o mientras subsistan los síntomas;** 2. Que la Superintendencia de Riesgos del Trabajo (SRT) consideró que el adecuado traslado del trabajador es parte integrante del otorgamiento de dichas prestaciones en especie, motivo por el cual procedió a su reglamentación por Resolución (SRT) 133/04, vigente durante los períodos fiscales ajustados por el Fisco; 3. **En dicho reglamento se estableció que las ART serán responsables del gerenciamiento del sistema de traslado de los trabajadores damnificados desde, hasta y entre el domicilio de los prestadores que otorgarán la atención sanitaria respectiva y de la implementación de los medios para llevarlos a cabo;** 4. Que la AFIP constató, a través de los empleadores del personal siniestrado y cubierto por La Segunda ART, *“...que efectivamente los sujetos siniestrados fueron trasladados conforme los detalles aportados por la contribuyente”*. Así, se tuvo por comprobado que el domicilio declarado ante el empleador, según la ficha de personal aportada, era coincidente con el domicilio de origen y destino de los traslados facturados por Shoshana S.A.; 5. **Que en cada voucher se consignó toda la identificación del asegurado y aquella inherente al servicio de transporte (La Segunda ART aportó más de 4.500 de esos registros);** 6. Que de esos 4.500 registros de traslados de trabajadores damnificados, la inspección seleccionó 1.900, identificó a sus empleadores y verificó que tales empleadores tenían contrato vigente con La Segunda ART en los períodos estudiados; 7. Que Shoshana S.A. estuvo sujeta a retención del Impuesto a las Ganancias por parte de nueve compañías de seguros y ART que la contrataron; 8. Que, entre esas nueve compañías, el Fisco pidió información sólo a dos: Compañía Argentina de Seguros Victoria S.A. y La Meridional Compañía Argentina de Seguros S.A.
- Por otra parte, la Procuradora valoró que Shoshana S.A. cumplió con las normas de emisión de comprobantes (facturas) y sus pagos fueron objeto de los regímenes de retención en la fuente aplicables al caso, incluyendo, Impuesto a las Ganancias<sup>6</sup>.

A partir del análisis de toda la prueba antes mencionada, la Dra. Laura Monti observa que no sólo se individualiza nominalmente al beneficiario de los pagos (sin dejar dudas sobre su identidad e inscripción ante la AFIP), sino que también permiten colegir **la realidad y sustancia de los servicios que la ART actora estaba obligada a prestar a los empleados de sus clientes**, como lo concluyeron los propios inspectores actuantes.

---

<sup>6</sup> Es más, como sucede habitualmente, al momento de operar con La Segunda ART, Shoshana S.A. no estaba incluido en la base de facturas apócrifas de la AFIP-DGI.

Por otra parte, la AFIP manifiesta que **Shoshana S.A. no poseía inmuebles ni rodados, no tenía cuentas bancarias ni declaraba empleados en relación de dependencia, por lo cual no puede afirmarse que los traslados hayan sido efectivamente realizados por ella**<sup>7</sup>.

- **En tal sentido (temática que sigue siendo tan controvertida en la actualidad), la Procuradora considera que asiste razón a la actora cuando indica que tales circunstancias no autorizan a concluir, indefectiblemente, que una agencia de remises carece de capacidad operativa o económica para ejercer el comercio y ejecutar la actividad del transporte de pasajeros cuando su desarrollo es acreditado por otros medios**<sup>8</sup>.

Además, el Organismo, denuncia también que, fruto de la información requerida a terceros, detectó que Shoshana S.A. tenía inconsistencias en la numeración de sus facturas y que, del relevamiento practicado con las recibidas por La Segunda ART, surgió la existencia de 24 comprobantes duplicados con La Meridional S.A. y 35 con Compañía Argentina de Seguros Victoria S.A. Esgrime también que la última declaración jurada presentada por Shoshana S.A. es del 2007 y no consta pago alguno a la AFIP.

**Sin embargo, concluye la Dra. Laura Monti, es claro que dichas irregularidades no le son imputables a La Segunda ART y nada encuentro en la LIG que otorgue al Fisco la posibilidad de aplicar el instituto de las salidas no documentadas a un contribuyente por el solo hecho de que se detecte la falta de presentación y pago de las declaraciones juradas de su proveedor o incumplimientos formales de éste en las facturas emitidas a otros clientes. Más aún cuando el proveedor no estaba incluido en la base de facturas apócrifas de la AFIP-DGI y las facturas tipo “A” y “B” que emitía contaban con los códigos de autorización de impresión otorgados por el ente recaudador.**

Por otro lado, el Fisco cuestiona que no pudo encontrar a Shoshana S.A. en su domicilio fiscal y legal, tampoco a sus autoridades y accionistas, pero todo esto aconteció en 2011, luego de transcurridos tres años de las operaciones observadas, por lo tanto dichos hechos carecen, a los ojos de la procuración, de aptitud para generar consecuencias jurídicas a su contratante La Segunda ART, quien no está obligada a supervisar el comportamiento fiscal o comercial de sus proveedores una vez finalizadas las prestaciones contratadas.

---

<sup>7</sup> Falta de capacidad económica.

<sup>8</sup> Temática tan remanida en materia de servicios de transporte en general (carga o personas).

Por todo lo expuesto, concluye la Dra. Laura Monti, resulta inoficioso el tratamiento del recurso extraordinario interpuesto por el demandado y considera que corresponde revocar la sentencia apelada.

iv. La Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Los Jueces Maqueda y Lorenzetti, haciendo suyo el Dictamen de la Procuración resuelven declarar procedente el recurso extraordinario planteado por la parte actora, revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda en los términos expuestos en el presente. En atención al modo en que se decide, se declara inoficioso un pronunciamiento del Tribunal en el remedio federal deducido por el Fisco Nacional.

Por su parte, en su voto propio, y en el mismo sentido que los Jueces Maqueda y Lorenzetti, el Dr. Carlos Carlos Fernando Rosenkrantz expresa que:

- *“si tal como aconteció en esta causa ante la impugnación del Fisco el contribuyente probó que las erogaciones habían sido efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, dicha circunstancia resulta definitiva para que no se configure el impuesto a las salidas no documentadas. En efecto, en la determinación de oficio recurrida la AFIP concluyó en que los servicios de traslado de trabajadores siniestrados habían sido efectivamente prestados conforme los detalles aportados por la actora que se correspondían con las facturas emitidas por el proveedor Shoshana S.A., razón por la cual admitió la deducción de dicho gasto en el impuesto a las ganancias”.* El resaltado me pertenece

Por último, el Dr. Rosatti, vota en disidencia, considerando inadmisibles el recurso extraordinario (artículo 280 CPCCN).

II. **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino (ADEBA) y otros c/ Misiones, Provincia de y otro s/ Acción Declarativa de Certeza (12/09/2023)”.** Impuesto de Sellos. Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Contratos de Fideicomisos Financieros. Límites al Ejercicio de las Potestades Tributarias Provinciales.

i. Palabras Previas

Si bien la temática, en todo su espectro, es **vintage** y lleva décadas resuelta, el presente antecedente adquiere relevancia ante el auge que está teniendo el **Impuesto de Sellos** en muchas jurisdicciones que pretenden gravar “órdenes de compra”, “contratos con aceptación

tácita”, “meros complejos instrumentales cualquiera sea el formato”, etc. Es llamativa la conducta de los fiscos provinciales que en lugar de buscar gravar nuevas manifestaciones de capacidad contributiva, dadas las amplias potestades tributarias que ostentan (más allá de las fronteras en su ejercicio que se autoimpusieron por medio de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos), se chocan, una y otra vez, con la jurisprudencia (pacífica) que existe en materia de Impuesto de Sellos por parte de la CSJN.

Por supuesto, siempre es importante recordar que es un grupo muy reducido (y privilegiado) de contribuyentes los que hacen valer sus derechos ante la justicia (en causas que demoran décadas y décadas), con lo cual, el rendimiento fiscal de normas inconstitucionales no es despreciable para las arcas provinciales.

## ii. Antecedentes del Caso

Se presentan la Asociación de **Bancos Privados de Capital Argentino (ADEBA)**, el **Banco de Valores S.A.**, el **Banco Patagonia S.A.** y el **Banco Deutsche Bank S.A.**, los tres últimos en su carácter de **fiduciarios** de sendos fideicomisos financieros y deducen la acción prevista en el artículo 322, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, **contra la Provincia de Misiones, a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre en el que se encuentran frente a la pretensión fiscal de la demandada de gravar con el Impuesto de Sellos los contratos de constitución de los referidos fideicomisos.**

### a) **Agravios de los “Fiduciarios”**

Explican que el objetivo perseguido mediante la instrumentación de esos contratos es la obtención de liquidez a través de la venta de activos a un fideicomiso financiero, para que emita valores fiduciarios (o títulos), en busca de un mercado de inversores, como consecuencia del proceso denominado titulación fiduciaria (**securitización**). Agregan que el precio abonado por los valores fiduciarios o títulos es destinado por el fiduciario a abonar al fiduciante el precio de la cesión de los activos transferidos al fideicomiso (créditos).

**En el caso de la oferta pública de valores fiduciarios, el procedimiento se realiza en tres etapas:**

1. **La constitución del fideicomiso.** Contrato celebrado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
2. **La transmisión de los bienes fideicomitidos** (cesión fiduciaria de la cartera de créditos o por endoso de los títulos de crédito).

3. **La colocación y suscripción de los valores fiduciarios.** Interviene el colocador, quien, a cuyos efectos el fiduciario le otorga un mandato de venta. El colocador es un banco o una sociedad de Bolsa, dependiendo de los distintos fideicomisos. Exponen que una vez obtenida la autorización de oferta pública, el colocador invita a los interesados (operadores y potenciales inversores) a que formulen ofertas de suscripción, a través de los medios habituales del mercado, cumpliendo con las normas de la **Comisión Nacional de Valores (CNV)**. Indican que este procedimiento se encuentra regulado por la Ley 17.811<sup>9</sup> y por distintas resoluciones conjuntas entre la CNV y la AFIP, respectivamente, y que luego de la publicación comienza a transcurrir el período en el que los interesados deben realizar sus ofertas. **La oferta no crea vinculación alguna**, pues el colocador se reserva el derecho a rechazar cualquier oferta cuando quien desee suscribir no cumpliera con ciertos requisitos, pues la asignación de valores fiduciarios se realiza mediante el sistema holandés. **Solamente luego de finalizado el período de colocación, de comunicado a los interesados el precio de suscripción y las cantidades asignadas, y de pagados los valores fiduciarios por parte de los inversores cuyas ofertas de suscripción fueron adjudicadas, se pueden considerar perfeccionadas tales ofertas.**

Sin perjuicio de lo expuesto, los accionantes, adelantan que los referidos acuerdos se celebrarían como típicos contratos entre ausentes, pues habría un consentimiento tácito de acuerdo con lo previsto en el artículo 1146<sup>10</sup> del Código Civil entonces vigente.

Por su parte, la **Provincia de Misiones**, exteriorizó su reclamo por medio de intimaciones cursadas a fin de que tributen el Impuesto de Sellos los contratos de constitución de los fideicomisos financieros, **tomando como base imponible (presunta) del impuesto el 2,66% del valor fiduciario, proporción que representaba la cantidad de habitantes existente en la provincia** de acuerdo al Censo Nacional de Población, Hogares y Viviendas realizado por el INDEC (2001), sobre el total de la población de la República Argentina, en virtud de la potencial suscripción que podría existir en la provincia.

---

<sup>9</sup> Sistema actualizado que regulará en forma integral todo lo referente a la **oferta pública de títulos valores**, organización y funcionamiento de las bolsas de comercio y mercados de valores y la actuación de las personas dedicadas al comercio de aquéllos.

<sup>10</sup> Actual artículo 972, del Código Civil y Comercial de la Nación.

Los Fiduciarios, asimismo, señalan que se desconocía si la oferta de los valores fiduciarios tendría efectos en Misiones, por lo que alegan que la ausencia de vinculación o sustento territorial para la pretensión tributaria resulta evidente y reprochable.

- **Síntesis:** los Fiduciarios sostienen que el tributo pretendido viola las Leyes Nacionales 17.811 del Régimen de Oferta Pública, 21.526 de Entidades Financieras y 24.144 que establece la Carta Orgánica del Banco Central, el Decreto 677/2001 complementario y modificatorio de la primera, y los artículos 1, 4, 9, 14, 17, 19, 28, 33, 42, 75 incisos 2, 3, 13, 18, 19 y 22; y 126 de la Constitución Nacional.
- Solicitan la citación como tercero al pleito de la Comisión Nacional de Valores, por considerar que la controversia le es común al ser el ente regulador del régimen de la oferta pública, según la Ley 17.811.
- Por último, peticionan que se dicte una medida cautelar por la cual se ordene a la demandada que se abstenga de dictar o ejecutar actos tendientes a concretar el cobro del referido tributo, hasta tanto recaiga sentencia definitiva en autos.

#### **b) Planteo y Contestación de Demanda – “Provincia de Misiones”**

A su turno la **Provincia de Misiones**, cuestiona la procedencia formal de la acción declarativa por considerar que no existía una real incertidumbre, y en tanto se encontraba en trámite en sede administrativa local el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, en cuyo marco las actoras interpusieron los recursos de reconsideración y apelación.

#### **En subsidio, contesta la demanda.**

Con relación al fondo de la cuestión, sostiene que su reclamo se limita a los fideicomisos financieros, definidos en el artículo 19, de la Ley 24.441<sup>11</sup>, cuyos certificados de participación y títulos de deuda son títulos valores y han sido objeto de una oferta pública. **Por ende, dice, el fideicomiso financiero no es un instrumento exento de pago del impuesto de sellos, no es una simple cesión sino un negocio y, como tal, tributa Impuesto de Sellos.**

Por otro lado, esgrime que los contratos de constitución de los fideicomisos, cuya sujeción al tributo aquí se cuestiona, producen **efectos económicos en la Provincia de Misiones**, en los términos exigidos por la ley del gravamen, pues la oferta pública se extiende a todo el territorio del país.

---

<sup>11</sup> Ley de Fideicomisos.

Manifiesta que los fideicomisos financieros con oferta pública tienen la necesaria y legal obligación de configurarse en etapas que, indefectiblemente, deben cumplirse hasta la colocación final de los certificados de participación y/o títulos de deuda. **Pone de resalto que la oferta pública no puede ser entendida como una etapa aislada de las anteriores, sino que constituye un elemento necesario para el cumplimiento de los efectos del fideicomiso, esto es la colocación de los títulos en todo el país.**

- **Es decir, las tres etapas planteadas por los fiduciarios son, a entender del Fisco Provincial, un negocio jurídico único, constituyendo, bajo la teoría del complejo instrumental (dejada de lado por la jurisprudencia hace décadas), un acto gravado por el Impuesto de Sellos.**

Luego, la fiscalía de estado provincial nos recuerda que con contratos onerosos.

Como corolario del planteo fiscal, se señala que la gravabilidad de los contratos de constitución se encuentra prevista desde el momento de su firma, pues en sus cláusulas se establece que no debe tributar impuesto de sellos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires pero que, en caso de instrumentarse la transferencia de títulos en otras jurisdicciones, podría corresponder su pago.

### iii. **Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Ante todo es pertinente recordar que, oportunamente, la CSJN declaró su competencia originaria, denegó la citación como tercero de la CNV y otorgó la medida cautelar solicitada.

Ahora, en primer término resuelve que la acción deducida constituye la vía idónea para motivar la intervención del Tribunal, ya que se encuentran reunidos los recaudos previstos en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Es más, en el presente caso se vuelve a resaltar que hubo **conducta estatal explícita** (las intimaciones).

- **Por otro lado, nuestro Tribunal Címero, nos recuerda que no es un obstáculo la existencia de vías recursivas previstas en la legislación provincial, habida cuenta de que la competencia originaria de la Corte, cuya fuente directa es la Constitución Nacional, no está subordinada al cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes locales, ni al agotamiento de trámites administrativos de igual naturaleza.**

**En cuanto al fondo, se abordan dos ejes argumentativos a los fines de sostener la resolución, luego de volver a hacer mérito de las potestades tributarias provinciales emanadas de la Constitución Nacional (más amplias que las del Estado Nacional):**

- a) La oferta pública, a la que la Provincia de Misiones le atribuye decisivos efectos en su territorio, es una invitación a personas en general o a sectores o grupos determinados para realizar cualquier acto jurídico con títulos valores, que se concreta, en el caso de los fideicomisos financieros, mediante un documento básico que es el “prospecto”, que debe “publicarse” en los órganos informativos de las entidades autorreguladas donde cotizarán los valores negociables y, finalmente, en el caso de existir una versión resumida de ese prospecto, su texto completo debe “encontrarse a disposición” del inversor en los lugares previstos en la norma citada.

Ahora bien, **no surge de los contratos ni de los prospectos obrantes en copias, que estos últimos debieran ser publicados en órganos informativos de entidades autorreguladas ubicadas en Misiones, ni que en esa jurisdicción se situara la “sede social del emisor”, la “sede de los agentes colocadores” o cualquier otro “lugar que la emisora indique” para la puesta a disposición de la versión completa del prospecto, en aquellos casos en que hubiere optado por publicar la versión resumida. De todos modos, la provincia no alegó, ni muchos menos demostró, ninguno de estos extremos, sino que, por el contrario, se limitó a esgrimir que en su territorio existían sucursales de las entidades bancarias actoras que ofrecían los títulos valores a sus clientes<sup>12</sup>.**

**Por consiguiente, al momento de lanzarse la oferta pública de los valores fiduciarios, no existía instrumento alguno susceptible de ser gravado con el impuesto de sellos por la Provincia de Misiones, pues aquella invitación a ofertar no representaba ninguna manifestación de riqueza concreta en su territorio.**

- b) **Por otro lado, la caracterización de instrumento a los fines del impuesto de sellos es la condición relevante establecida por la Ley de Coparticipación Federal 23.548, al determinar el marco dentro del cual pueden ejercerse las atribuciones provinciales.**

El art. 9°, inciso b), apartado 2, de la ley convenio dispone que las provincias que adhieran a ella, si establecen el impuesto de sellos, deberán hacerlo recaer

---

<sup>12</sup> Me pregunto cómo hubiera corrido esta argumentación si en el prospecto hubiera existido algún vínculo territorial (en lo que hace a la colocación de los títulos) en la Provincia de Misiones.

solo sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por las entidades financieras reguladas por la ley 21.526. La referida ley 23.548 define que: *“Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”*.

**En consecuencia, los documentos en examen careceren de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas a los potenciales inversores radicados en Misiones, en el supuesto de que estos hubiesen concretado una oferta.**

**Es más, agrega nuestro Máximo Tribunal:** *“...aun cuando nada hubiera impedido que existieran suscriptores residentes en Misiones de los certificados de participación y títulos de deuda a emitirse, en tanto la oferta pública estaba destinada a todo el país, (aunque, obvio es destacarlo, la mera “invitación a ofertar” en modo alguno implicaba la efectiva suscripción de los títulos ofrecidos), lo cierto es que la adjudicación de los valores fiduciarios a esos eventuales oferentes necesariamente hubiera requerido de otros actos (la aceptación de la oferta por parte del colocador, el fiduciante o el fiduciario, según el caso; el pago de los valores adjudicados; la emisión del comunicado del colocador dirigido a los interesados –potenciales suscriptores- del precio de suscripción y las cantidades asignadas, etc.)...”*.

**En consecuencia, la pretensión impositiva del Fisco local se halla en contradicción con lo dispuesto en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos en lo relativo al impuesto de sellos.**

**Finalmente, la CSJN concluye que:**

- *“...La pretensión de gravar a los contratos de constitución de fideicomisos financieros celebrados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entre partes allí domiciliadas, carece del necesario sustento territorial inherente a cualquier tributo...”*. El resaltado me pertenece

- ***“...Por consiguiente, la Provincia de Misiones se ha excedido en sus atribuciones tributarias, ya que el derecho reservado de crear impuestos y establecer las formalidades y acciones necesarias para hacerlos efectivos, no faculta al legislador local a actuar más allá de su potestad jurisdiccional e invadir otras jurisdicciones. Ninguna provincia puede legislar, como ya se dijo, sino sobre las personas o cosas sometidas a su jurisdicción...”***. El resaltado me pertenece

En virtud de todo lo expuesto, se resuelve hacer lugar a la demanda seguida contra la Provincia de Misiones y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal.

**III. Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Granja Tres Arroyos SACAFEI c/ Municipalidad de Río Cuarto s/Acción Meramente Declarativa de Derecho (3/08/2023)”. Contribución que Incide sobre los Servicios de Protección Sanitaria. Límites al Ejercicio de las Potestades Tributarias Municipales.**

**i. Antecedentes del Caso**

La Sociedad inició una demanda contra la **Municipalidad de Río Cuarto** a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 175 y 270 a 275 del Código Tributario Municipal, que regulan la **Contribución que Incide sobre los Servicios de Protección Sanitaria, la cual debe pagarse como condición para el ingreso de los productos al municipio**.

Oportunamente la **Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba** resolvió confirmar la decisión del **Juez Federal de Río Cuarto**, que concluyó en que el tributo en cuestión es inconstitucional por constituir un derecho aduanero sobre mercaderías en tránsito, vulnerando *“la cláusula comercial del artículo 75, inciso 13”* y *“los artículos 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional los cuales establecen la libre circulación en el territorio argentino y prohíben las aduanas interiores”*.

**Además, resolvió que los Municipios no son autoridad de aplicación del Código Alimentario Argentino (CAA).**

Contra la sentencia de Cámara, la Municipalidad de Río Cuarto, interpuso recurso extraordinario, el cual fue concedido parcialmente, puesto que se consideró que se ha cuestionado la validez de ordenanzas municipales por resultar contrarias a la Constitución Nacional (artículos 5, 9, 10, 11, 12, 75, incisos 13 y 123 de la Constitución Nacional) y normas federales (Ley 18.284<sup>13</sup> y

---

<sup>13</sup> Código Alimentario Argentino.

Decreto 815/99), y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa fue adversa al derecho que el apelante funda en ellas.

El Municipio, por su parte, invoca la autonomía municipal y entiende que presta un servicio esencial para la salud de la población, que excede al mero visado de los certificados de sanidad nacional, por lo que no cabe asemejarla a un derecho de tránsito. **Todo dentro del marco de su poder de policía en materia de salubridad.**

ii. **Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**

En primer lugar, nuestro Máximo Tribunal Jurisdiccional plantea que las cuestiones aquí debatidas resultan parcialmente análogas a las resueltas en los autos **“Molfino Hermanos Sociedad Anónima c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (17/12/2020)”**, con la singularidad de que, en el presente caso, **quien reivindica el ejercicio debido de la potestad tributaria local no es una provincia, sino un municipio.**

En concreto, los puntos a resolver consisten en determinar la validez constitucional de la **Contribución que Incide sobre los Servicios de Protección Sanitaria**, prevista en el Código Tributario del Municipio y fundada en su autonomía municipal (artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional y normas concordantes de la Constitución provincial), frente a:

- **La cláusula que atribuye jurisdicción a la Nación para reglar el comercio interjurisdiccional (artículo 75, inciso 13); y**
- **La prohibición constitucional de crear aduanas interiores (artículos 9, 10, 11 y 12 - CN).**

Los jueces de la Corte nos recuerdan que desde su texto originario la **Constitución Nacional (CN)** consagró la institución municipal como parte integrante de la organización política federal, ordenando a las provincias el aseguramiento de su régimen (**artículo 5 - CN**). Luego, la reforma constitucional de 1994, al incorporar el **artículo 123**<sup>14</sup>, ratificó esa intencionalidad, explicitando el **régimen municipal del citado artículo 5, al dotar a los municipios de autonomía institucional, política, administrativa, económica y financiera y confiriendo a las provincias la atribución de reglamentar sin desnaturalizar su alcance y contenido concreto.**

---

<sup>14</sup> “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.”

De acuerdo con este diseño, el municipio como ente autónomo encuentra su origen normativo en la Constitución Nacional y el *quantum* de sus atribuciones, competencias e incumbencias, en las constituciones provinciales y demás normas complementarias de derecho público interno.

**Taxativamente los jueces de la CSJN consideran que:**

- *“...Así como las provincias se han reservado la potestad de darse leyes sobre impuestos y, en general, dictar las normas que juzguen conducentes para su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 126 de la Constitución, los municipios, por imperio de los artículos 5 y 123, cuentan con un reconocimiento explícito que los dota de autonomía institucional, política, administrativa, económica y financiera de acuerdo a los alcances que las provincias dispongan...”.*
- *“...La consagración de ese estatus implica necesariamente conceder los medios para la subsistencia. Cuando la Constitución Nacional manda a las provincias a asegurar el régimen municipal, dispone la mantención de una realidad preexistente que sólo puede garantizarse con el reconocimiento del **derecho a los medios**. Y dentro de ese derecho, se encuentra la creación de tributos en base a la potestad tributaria originaria que titularizan, circunscripto a límites precisos que delimitan su ámbito de validez y que derivan tanto del Estado de Derecho como del sistema de organización institucional con sus diferentes niveles de decisión...”.* El resaltado me pertenece.

En este punto es pertinente mencionar que, dada la conformación actual de nuestra **Corte Suprema de Justicia de la Nación** el ejercicio en la vida real de las potestades tributarias originarias, por parte de los Municipios, está asegurado. Lo hemos visto de forma palmaria en **“Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes (2/09/2021)”** y también surge de los considerandos del presente antecedente. Por supuesto, siempre sujeto a los límites de nuestra Carta Magna (como cualquier nivel del Estado), la infranqueable Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y, en muchos casos, la falta de modernidad de las propias constituciones provinciales (ej. Provincia de Buenos Aires, entre otras).

**Volviendo al análisis de la resolución de nuestro Tribunal Címero, acto seguido se hace un zoom sobre las cláusulas que protegen el mercado común dentro de la federación dentro de nuestra Constitución Nacional.** En el caso se han invocado (como ya he mencionado) dos de ellas: **a)** el artículo 75, inciso 13, que atribuye al Congreso de la Nación la competencia para reglar el comercio interjurisdiccional, y **b)** los principios contenidos en los artículos 9, 10 y 11, en cuanto procuran erradicar las aduanas interiores.

Llegado a este punto la CSJN realiza una detallada exégesis de ambos principios. Se plantea que si bien se trata de dos **cláusulas colindantes**, puesto que ambas tienden a consolidar la creación del mercado único de bienes y servicios dentro de la federación, la distinción de origen señalada permite proyectar ámbitos de aplicación diferenciados.

#### a) Comercio Interjurisdiccional

Con relación a la cláusula prevista en el artículo 75, inciso 13, de la Constitución Nacional, debe recordarse que, como principio general, aun cuando una competencia haya sido delegada a la regulación de los órganos federales, **los poderes locales no se encuentran de plano suprimidos, sino que bien pueden permanecer latentes y circunscriptos a un ámbito en el cual no degraden las actividades de jurisdicción federal.**

Ello no supone desconocer las competencias nacionales derivadas de esa norma, sino interpretar su alcance en línea con la directriz trazada por el artículo 75, inciso 30<sup>15</sup>, luego de la reforma de 1994, que ha reconocido (incluso dentro de los establecimientos de utilidad nacional) el ejercicio de los poderes de policía locales, en tanto no interfieran con el cumplimiento de los fines nacionales.

Ahondándose en el tema, se plantea que:

- *“esta Corte ha establecido, como principio, que no constituyen por sí mismos obstáculos reales y efectivos para el logro de los fines de utilidad nacional, susceptible de invalidar la norma local: i) la mera incidencia económica, ponderada en forma aislada, que acarrear las normas locales sobre las actividades o establecimientos sujetos a jurisdicción federal; ii) las regulaciones que resulten periféricas y extrínsecas al núcleo o la sustancia de la regulación federal en cuestión; y iii) las disposiciones que no impliquen una degradación de la actividad de jurisdicción nacional..”.*

**Volviendo al caso objeto de resolución, los jueces de la CSJN no advierten un conflicto de competencias entre la regulación municipal y el artículo 75, inciso 13 de la Constitución Nacional, toda vez que en el plano legislativo nacional y provincial se ha estructurado un sistema de atribuciones concurrentes.** Las normas nacionales que regulan el control de alimentos se han encargado de dirimir el ámbito de fiscalización que corresponde a los diversos

---

<sup>15</sup> *“Corresponde al Congreso de la Nación (...) Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”.* El resaltado me pertenece.

estamentos del estado federal, permitiendo la actuación coordinada de sus tres sujetos necesarios: los municipios, las provincias y la Nación.

Es el propio **Decreto 815/1999**<sup>16</sup>, el cual dispone, en su artículo 16, que las: “*autoridades sanitarias de cada provincia, Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires y municipios, serán responsables de aplicar el Código Alimentario Argentino dentro de sus respectivas jurisdicciones*”. Y en ese sentido, el artículo 19 de ese decreto establece que: “***las autoridades sanitarias provinciales, del Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires y de los municipios serán las encargadas de realizar los controles en bocas de expendio***”. El resaltado me pertenece

Además, el Municipio de Río Cuarto ha invocado sus competencias con base en la Constitución de la Provincia de Córdoba, la cual otorga amplias potestades tributarias a los municipios<sup>17</sup>.

**Por lo tanto, en el presente caso, la CSJN concluye que no hay una conculcación de la cláusula comercial, de la Constitución Nacional.**

#### **b) Prohibición de Aduanas Interiores – Circulación Territorial Vs. Circulación Económica**

Sobre este punto, la Corte manifiesta que considerando a la libre circulación de bienes dentro del país como un principio que ha merecido especial atención del constituyente, se ha resuelto, que **lo abolido y prohibido por las cláusulas citadas es el gravamen a la circulación territorial**. El paso de una provincia a otra no puede convertirse en un hecho imponible.

**Luego se diferencia a la “circulación territorial” de la llamada “circulación económica”,** pues la exoneración impositiva de la circulación territorial no impide que las provincias graven mercaderías no producidas en ellas una vez que han entrado en circulación económica local o se han incorporado a la riqueza provincial.

**Así, distinguida la “circulación territorial exenta y libre”, de la “circulación económica imponible”, lo que la Constitución desestimula e impide es que una provincia hostilice el comercio de productos originarios o provenientes de otras, o destinados a otras, pero no**

---

<sup>16</sup> SISTEMA NACIONAL DE CONTROL DE ALIMENTOS.

<sup>17</sup> Recodemos que la Constitución de la Provincia de Córdoba es una de las más modernas del país y que mejor receptó los principios de la reforma de 1994.

**que mantenga su poder impositivo cuando los artículos extraños se han mezclado o confundido con la masa general de sus bienes, cualquiera sea su origen territorial.**

Ahora bien, la obstaculización de la circulación territorial puede lograrse mediante regulaciones locales como la discriminación de los productos por su origen o la instauración de **barreras para-fiscales** (ej. a nivel municipal: fitosanitarias o bromatológicas) que se enfrenten al ingreso o egreso a un territorio provincial o municipal, siendo en este último plano en donde adquieren relevancia los tributos vinculados a la prestación de servicios de control sanitario, **tradicionalmente denominados como “tasas de abasto”**.

Desde esta óptica, los controles bromatológicos, **no podrían nunca justificar una diferencia de tratamiento entre productos que se hayan elaborado dentro del ejido municipal y aquellos que se produzcan fuera de él, pues unos y otros se encuentran igualmente destinados al consumo.**

Por lo demás, plantean los Cortesanos, no puede perderse de vista que la creciente sofisticación de las técnicas de elaboración alimenticia exige como condición de validez a los municipios que pretendan ejercer este contralor (y, eventualmente, percibir la tasa en cuestión), actualizar y desarrollar sistemas de fiscalización que impliquen una verificación científica orientada a la protección efectiva de la salud pública. En caso contrario, la competencia local, legítima cuando se funda en la prestación de un servicio de igual carácter, se convierte en una excusa con meros fines recaudatorios.

- **Es decir, en el párrafo anterior, del considerando 12), se ratifica la pacífica jurisprudencia en materia de que exista una prestación efectiva por parte del municipio dirigida hacia el contribuyente.**

En definitiva, no puede perderse de vista que todas las tasas municipales deben derivar de la prestación de un servicio fundado en una incumbencia propia de los municipios. **La manifestación del poder de imposición local sigue y presupone (como es lógico en estos casos) a un legítimo ejercicio de esas atribuciones. De lo contrario, es decir, ante una competencia de titularidad municipal ejercida contra la Constitución, la tasa será inválida no ya por ausencia de prestación del servicio que la justifique, sino como derivación de un hecho imponible viciado.**

A partir de lo expuesto, se analiza la normativa local y la operatoria del tributo en crisis. El Municipio de Río Cuarto instrumentó la Contribución que Incide sobre los Servicios de Protección Sanitaria cuyo hecho imponible se encuentra definido en los siguientes términos, según el Código Tributario Municipal:

- *“Por los servicios especiales de protección sanitaria prestados directa o indirectamente por el Municipio y por las funciones de control de desinfección de locales, desratización y otros, se pagará la contribución que establece este Título de acuerdo a los montos fijos que determine la Ordenanza Tarifaria Anual”.*

Por otra parte, en el mismo Código, se establece que *“se exime de los derechos establecidos a los productos que se industrialicen en frigoríficos y/o elaboradores locales que se comercialicen en Río Cuarto y que posean habilitación sanitaria de Organismos Nacionales y Provinciales, teniendo en cuenta el desarrollo industrial de la ciudad”.*

Por otra parte, el **Reglamento Bromatológico Municipal**, aprobado por el Decreto 608/1993, que contiene, entre los artículos 35 a 52, un régimen de contralor de productos que ingresan al municipio<sup>18</sup>. Esta norma dispone la verificación obligatoria de *“todos los productos, subproductos, y derivados de origen animal tales como carnes frescas y derivados (...) que se introduzcan a la ciudad de Río Cuarto”.* De cumplirse con la verificación, la autoridad otorga un *“certificado de autorización para el ingreso a la ciudad, especificando el nombre, cantidad, procedencia de los artículos, tipo de documentación”* que *“servirá para la libre circulación y expendio (...) del municipio”.* De ese conjunto de normas se desprende, en definitiva, que **la ausencia de certificado impide descargar y expender los productos en el municipio**, y la falta de pago de la tasa deriva en la intervención de la mercadería.

En función de todo lo expuesto, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** concluye que la reconocida la titularidad de la competencia bromatológica local como válida frente al artículo 75, inciso 13, de la Constitución Nacional, el ejercicio que de ella ha desplegado el municipio de Río Cuarto al diagramar la Contribución que Incide sobre los Servicios de Protección Sanitaria y pretender su cobro en base controles de ingreso de mercaderías, contraviene la prohibición de crear aduanas interiores prevista en los artículos 9, 10, 11 y 12. **No se vulnera la cláusula comercial, sino, la prohibición de establecer aduanas interiores.**

**En síntesis, la tasa:**

- i)* Discrimina a los productos foráneos al declarar la exención a los productos que se industrialicen en frigoríficos y/o elaboradores locales;

---

<sup>18</sup> Ejercicio por la Dirección General de Bromatología y el Ente Descentralizado de Control Municipal, en, por lo menos, dos puestos sanitarios localizados en los ingresos al ejido municipal.

- ii)* Si bien no grava en sí misma el tránsito, responde a la prestación de un servicio de inspección que se ejerce sobre los introductores de bienes al ejido municipal;
- iii)* Impide que los introductores de mercaderías no radicados en el municipio que no la abonen puedan descargar y comercializar sus productos en él. En consecuencia, **se erige en un obstáculo a la circulación territorial de productos dentro de la Nación y resulta contraria a la Constitución Nacional.**

**Por ello, se resuelve declarar formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada.**

### **iii. Conclusión**

Se puede observar que la amplitud de la autonomía municipal ex post reforma constitucional de 1994 y, en consecuencia, sus **potestades tributarias originarias** (en función del derecho a los medios), puestas en valor en la presente resolución de la Corte (y en otros antecedentes similares), obligan a aquellos municipios amparados por constituciones provinciales modernas (ej. Provincia de Córdoba) a buscar nuevos hechos imponible por fuera del muro de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos<sup>19</sup> o, en su defecto, en el caso de las tasas, a rediseñar la estructura legal de las mismas de manera tal de que no colisionen con la prohibición de establecer aduanas interiores.

De una lectura detenida del presente antecedente surgen, habiendo la CSJN salvado la conculcación de la cláusula comercial, un sinnúmero de soluciones técnico-legales para que tributos de similares características a la Contribución que Incide sobre los Servicios de Protección Sanitaria sean constitucionales. Es sólo cuestión de dedicar algunas horas de estudio y modificar ciertos paradigmas en materia de tributación municipal.

**Estamos en presencia de un antecedente muy sustancioso para los municipios, independientemente de que la Municipalidad de Río Cuarto ha sido la parte perdedora en la presente causa.**

---

<sup>19</sup> Los cuales existen, sólo hace falta algunas horas de lectura de derecho tributario comparado.