

Título: La constitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos municipales (o TEM)

Autor: Colombres, Federico J. A.

Publicado en: LLNOA2012 (diciembre), 1177

Cita Online: AR/DOC/5934/2012

I. Introducción

En fallo reciente (1), la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, le tocó volver sobre uno de los temas más trascendentes del derecho tributario local, relativo a las limitaciones de los fiscos provinciales y municipales para crear impuestos, y en especial, los límites específicos que les impone la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en adelante la LDCF, debiendo juzgar en concreto la constitucionalidad del Impuesto Económico Municipal de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán (2), (en adelante TEM), que en los hechos no resulta más que un impuesto a los ingresos brutos similar al legislado por la Provincia de Tucumán (3).

Si bien en la causa "Los Quilmes", el Superior Tribunal ya se había pronunciado sobre la constitucionalidad del impuesto, juzgando como válida la facultad del fisco municipal de establecer un impuesto idéntico al Impuesto sobre los Ingresos Brutos provinciales (4), en el presente fallo, la Corte se pronuncia además sobre un tema no menos importante, cual es la hipotética analogía que puede darse entre el referido impuesto, y los nacionales al Valor Agregado (IVA) a las Ganancias, lo cual nos mueve a realizar el presente comentario.

II. El fallo

El 16 de abril de 2012 la Corte Suprema de Justicia de Tucumán resolvió el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por la Sala Primera de la Cámara en lo contencioso administrativo de Tucumán, en la causa iniciada por el contribuyente María Rosa Olaz de Cabrera, que impugnaba la constitucionalidad del TEM, al imputarle la violación del art. 9 ap. b) de la LDCF, por resultar un impuesto prohibido por el mencionado artículo por dos razones: 1) por ser idéntico al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, gravamen habilitado para su cobro en forma exclusiva al fisco provincial; 2) por ser análogo al Impuesto a las Ganancias, y al Impuesto al Valor Agregado, ambos nacionales.

Asimismo, impugnó de inconstitucional el Impuesto a la Publicidad y Propaganda, cuestión que no será abordada en este trabajo.

A efectos de analizar la resolución objeto del presente, y de modo de ubicar la lector en la temática abordada, resulta esencial dar unas breves precisiones sobre las limitaciones contenidas en la LDCF para los fiscos locales al momento de establecer impuestos, en tanto constituye un instrumento de coordinación esencial en materia impositiva entre los diversos niveles estadales que integran el estado.

III. El Espíritu de La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y sus prescripciones fundamentales en materia de coordinación tributaria.

Sin ánimo de hacer historiografía, cuestión que excedería el objeto del presente (5), creemos sin embargo insoslayable recordar como hecho disparador de los intentos de una armonización fiscal, la creación a nivel nacional de los impuestos internos en el año 1891, que fueron a gravar la misma actividad que ya se gravaba a nivel provincial mediante los mismos impuestos internos.

Así, y lejos de atemperarse el desorden fiscal existente por confluencia de gravámenes, el mismo se fue agravando con la sanción de nuevos impuestos, lo que dio lugar a la presentación en el Congreso de diversos proyectos tendientes a evitar las consecuencias desfavorables para la economía nacional originadas en la múltiple imposición, y así advino la primera ley de coparticipación N° 12.139 del año 1935.

A posteriori, se sucedieron diversas normas (6) hasta llegar a la actual 23.548 que desde el año 1994, con la reforma de la Constitución, tiene jerarquía constitucional en virtud del art. 75. inc. 2 CN (7)

La mecánica de la Coparticipación funciona sobre la base de la figura de la Ley Convenio, formula creada por la ley 12.139, que requiere la adhesión a la ley nacional por parte de las provincias a través de una ley local, adquiriendo así el derecho a participar en la distribución de los tributos nacionales, por un lado, mientras que por otro las provincias asumen —por sí y por las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones- la obligación de no sancionar impuestos locales análogos a los coparticipados; por lo que no deberán gravar con impuesto alguno,

cualquiera que fuera su característica o denominación —salvo las excepciones expresas que consagra-, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales coparticipados [\(8\)](#), lo cual está consagrado especialmente en el art. 9, inc. b) de la ley:

ARTICULO 9º — La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.

b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

(...)

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...

De la norma puede deducirse entonces sin mayor hesitación cual es la distribución de competencias tributarias entre Nación, Provincia y Municipio, señalando a tales efectos, y siguiendo a Luna Requena [\(9\)](#), que el esquema distributivo puede reseñarse de la siguiente manera:

a) Regla general: las provincias y los municipios están impedidos de aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados. Las provincias y los Municipios no pueden aplicar impuestos, tasas, contribuciones ni ningún otro tributo (cualquiera sea la denominación que arbitrariamente quiera asignarle) sobre las mismas materias impositivas sujetas a impuestos nacionales distribuidos,

b) Excepción para municipalidades: la única excepción esta concedida respecto a las tasas municipales retributivas de servicios.

c) Excepción para provincias: las provincias pueden recaudar, entre otros, el impuesto sobre los Ingresos Brutos, el Impuesto de sellos, automotores, etc. como vía excepcional de imposición de las mismas materias impositivas que los impuestos nacionales coparticipados.

Tal comprensión de las cosas, cabe señalar, es la que resulta del espíritu de la ley, que estableció un principio general para las provincias y municipios, de no aplicar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, al dejar expresamente aclarado cuáles son los impuestos provinciales que se podrán cobrar, y establecer que la fuente de financiamiento del municipio serían las tasas por servicios efectivamente prestados.

En rigor de verdad, al momento de ser sancionada la ley, los municipios gozaban del carácter de autárquicos, conforme a las normas previstas por la Constitución y por la doctrina emanada del Alto Tribunal, con lo que la asignación de las tasas por servicios efectivamente prestados, como recurso propio y único del municipio, por la ley de coparticipación, resultó coherente con el consenso generalizado de que tales eran los únicos tributos que podían percibir de conformidad con el régimen constitucional vigente.

En otras palabras, cuando la ley estableció la excepción al principio general a favor de las provincias, al permitirles cobrar impuestos a los ingresos brutos, a los sellos, sobre la propiedad inmueble, etc., considerados análogos a ciertos impuestos nacionales coparticipados, lo hizo sólo a favor de ellas y sólo de ellas, dado que en tal momento el municipio no podía cobrar impuestos, por lo que la permisión a tales órganos resultaba de imposible cumplimiento.

Al tener que interpretar la ley de coparticipación a la luz del nuevo status constitucional del municipio, y de los modernos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en materia de autonomía, podemos válidamente decir que las nuevas facultades impositivas del municipio pueden incardinarse dentro de la ley de coparticipación, con respeto de la misma prohibición de tributo análogo que recae sobre las provincias, pero sin

que pueda extenderse la excepción conferida a ella de manera expresa en aquel art. 9º, inc. b), tercer párrafo.

Es decir: los municipios pueden cobrar impuestos, sin que la única mención de la tasa como recurso financiero establecido por la ley de coparticipación pueda serle oponible, por haber cambiado su status constitucional. Lo que se mantiene inalterable, pese al reconocimiento de su autonomía, es: i) la prohibición al municipio de establecer impuestos análogos a los nacionales coparticipados; ii) la consideración del impuesto sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes... como impuestos análogos a impuestos nacionales coparticipados, autorizados a ser recaudados de manera excepcional por la provincia y sólo por ella.

IV. La sentencia de Corte. Convalidación del criterio de la Cámara

Luego de sentadas las directrices básicas del funcionamiento del mecanismo delineado en el art. 9º de la LDCF, cabe exponer la forma en que el Superior Tribunal lo entiende, a través del análisis de los temas desarrollados.

A estos efectos, aclaramos que la gran mayoría de las transcripciones serán extraídas del fallo de Cámara que la Corte convalida, por una razón de que en el primero hay un desarrollo mas extenso de los temas tratados, resultando de mayor utilidad para la comprensión del lector, a la vez de resultarnos innecesaria la distinción de los fallos de ambos tribunales, dada la misma conclusión sentencia a la que llegan, y la analogía de fundamentos.

Es decir, que en adelante, nos referiremos al fallo de Corte y al de Cámara de manera indistinta, entendiendo que ambos siguen el mismo criterio jurídico.

Previo a ingresar al tema, repasando, tenemos que las directrices sentadas en el art. 9 de LDCF para el municipio, implican, a nuestro entender, que: 1) los municipios ni las provincias pueden gravar materias impositivas sometidas a un impuesto nacional coparticipado; 2) Excepcionalmente, se pueden gravar las materias impositivas gravadas por impuestos nacionales coparticipados que la ley define expresamente: propiedad inmueble, sellos, ingresos brutos y automotores; 3) la excepción comprende exclusivamente a la provincia, y no al municipio.

En el presente fallo, se trataron estas cuestiones, las que serán analizadas en los siguientes apartados.

a) La posibilidad del municipio de establecer un impuesto municipal sobre la materia gravada Ingresos Brutos, ya gravada por el homónimo impuesto provincial.

En primer término, debe destacarse que la Corte, siguiendo el fallo de Cámara, reconoció expresamente la obligatoriedad para el municipio de las directrices establecidas en la Ley de Coparticipación, en forma terminante, lo cual no deja de ser un gran acierto del Alto Tribunal.

En esta dirección, es del caso transcribir el extracto del fallo de Cámara referido a éste particular:

"El mencionado régimen de coparticipación federal encuentra su razón de ser en el hecho de que el ejercicio concurrente de facultades tributarias por parte de la Nación, las Provincias y sus Municipalidades impone su indispensable coordinación, so pena de desnaturalizar el programa constitucional. La búsqueda de medios que posibiliten la coherencia financiera de los distintos niveles de gobierno resulta prioritaria, más allá de la existencia de acciones procesales que tiendan a prevenir las graves consecuencias dañosas de la confiscatoriedad global de los tributos, ya que la desaprensiva superposición fiscal, que deriva en una presión global intolerable, obra como poderoso disuasivo de nuevas inversiones -indispensables para la creación de riqueza-, que muchas veces no logra ser contrarrestado por las garantías que pueda ofrecer el orden jurídico. (Cfr. Spisso Rodolfo, Derecho Constitucional Tributario, Lexis N° 6807/001079)"

"El texto del inciso 1 del artículo 135 de la Constitución Provincial es suficientemente claro e impide a los municipios soslayar las prescripciones de la ley de Coparticipación Federal. En consecuencia, y en tanto la Provincia se encuentra vinculada con aquel régimen tributario (mediante Ley 5.928), los Municipios provinciales quedan abarcados por las obligaciones asumidas"

Sin perjuicio de ello, y acto seguido, cuando debió ocuparse del agravio relativo a la prohibición de imposición municipal sobre los ingresos brutos, por ser un impuesto permitido en exclusividad a las provincias,

conforme la ley de coparticipación en el art. 9º, inc. b), tercer párrafo, sostuvo que la excepción otorgada a las provincias, para cobrar ciertos impuestos que resultarían análogos a los nacionales coparticipados -expresamente previstos-, no excluiría de otorgar el mismo permiso por la provincia al municipio, en la medida que así lo expresara a través de sus órganos legislferantes, y que sea coherente con el grado de autonomía que le fuera concedida en la constitución local [\(10\)](#), puesto que esas cuestiones quedan reservadas a la dinámica provincia — municipio

Es decir, y conforme a la equivocada interpretación a nuestro entender dada por el fallo, que el municipio podría imponer tributos idénticos y/o análogos al impuesto provincial a los ingresos brutos, dado que la autorización de cobrar tal impuesto a los estados federales, a través de la excepción consignada por el tercer párrafo de la normativa reseñada, no implica necesariamente que el legislador haya limitado tal permiso sólo al ente provincial.

Así, parece haber establecido la Cámara que la autonomía provincial, y la facultad de las provincias de definir el alcance de la autonomía de sus municipios, implica un límite al legislador nacional, a los efectos de entrometerse en la definición de las potestades tributarias municipales, limitando así la validez de lo dispuesto en el art. 9º, inc. b), de la LDCF.

En otros términos, y con una interpretación que contiene premisas que no guardan coherencia entre sí, sostiene por un lado que el municipio tiene potestades tributarias que se encuentran subordinadas a los límites constitucionales fijados por la Constitución y las leyes federales (art. 135, Constitución de Tucumán), y a la postre que la ley de coparticipación no prohíbe (y no puede prohibir) la imposición municipal sobre los ingresos brutos, por pertenecer tal decisión al ámbito de los gobiernos de provincia.

Por un lado, entonces, las potestades municipales estarían fuertemente limitadas por el gobierno nacional, a través de la ley de coparticipación, por la interdicción de cobro de impuestos análogos a otros nacionales coparticipados, pero, por otro, libradas al arbitrio de los gobiernos de provincia, en cuanto a la potestad de crear impuestos permitidos sólo a éstos, como ser el que grava los ingresos brutos.

Es decir: habría una vigencia absoluta del primer párrafo del art. 9º, inc. b), que establece la prohibición a las provincias y municipios de cobrar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, mas una validez relativa del precepto establecido en el tercer párrafo del mismo apartado, en cuanto prohíbe al municipio el cobro de los impuestos allí definidos, y autorizados para su cobro sólo al ente provincial.

No se entiende, de este modo, cómo pueden desdoblarse las prescripciones en materia impositiva, fijadas por la ley de coparticipación, tomando como válida la interdicción de cobro de impuestos análogos, por un lado, pero desdibujando los efectos de la regla que le sigue, por el otro, que supone la excepción limitada a las provincias del cobro de un impuesto análogo, como es el impuesto sobre los ingresos brutos.

De esta forma, la Cámara extiende al municipio la permisión excepcional de la potestad de cobro del tributo sobre los ingresos brutos, dada a la provincia por la ley de coparticipación, sin más razones que la dogmática invocación de términos como autonomía municipal, o bien, "dinámica provincia - municipios", en detrimento de la interpretación restrictiva que debe hacerse de las excepciones, más aún si se tiene en cuenta que el principio en juego en la materia es el de la legalidad tributaria.

Así, la Cámara patentiza su contradicción al sostener que existe una legislación federal que limita la potestad tributaria municipal, y a cuyas prescripciones debe someterse, para luego establecer que esa misma legislación -que ha sido taxativa y determinada con respecto a cada uno de los niveles de gobierno involucrados-, resulte relativa en cuanto a las facultades impositivas del municipio, señaladas anteriormente.

En esta misma línea, es contrario a toda lógica pensar que el legislador estableció un esquema de armonización impositiva con obligaciones concretas y determinadas para las provincias firmantes, con prohibiciones y excepciones, para luego concebir que se dejaron librados a la voluntad de cada Estado federal los alcances que se le darían a las potestades tributarias de cada uno de los municipios dentro de su jurisdicción, más aún cuando otros instrumentos de coordinación impositiva, como el convenio multilateral de 1977, de aplicación obligatoria para los fiscos locales, en virtud del art. 9º, inc. d), de la ley referida, establece límites precisos a las potestades tributarias locales para evitar el fenómeno de la doble imposición (art. 35), a la vez que el Pacto Federal

para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, contiene provisiones en las que propone la derogación de tributos municipales diversos de las tasas por servicios efectivamente prestados [\(11\)](#).

¿Es que se puede pensare acaso que el legislador haya dejado tal libertad al municipio para establecer impuestos como los que se impugna, cuando se ha preocupado en los diversos instrumentos de coordinación financiera de establecer severos límites a las potestades tributarias municipales?

En rigor de verdad, la Cámara efectúa una interpretación equivocada de lo prescripto por el art. 9º, Inc. b), de la ley de coparticipación, al desintegrar las partes que lo componen, sin llegar a una comprensión armónica y que responda a su verdadero espíritu.

Luego de las conclusiones del fallo, y llevando el razonamiento al terreno práctico, nos preguntamos qué sucedería si el municipio decidiera gravar con un impuesto a la propiedad inmueble a los mismos bienes ya gravados por el impuesto provincial, así como si se sancionase un impuesto de sellos municipal.

b) El análisis del TEM como impuesto análogo a otros impuestos nacionales coparticipados.

Luego de zanjada de primera cuestión, relativa a habilitación municipal para establecer un gravamen similar al del impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos, debemos ocuparnos de otro punto interesante tratado por la Corte, relativo a si un impuesto como el TEM, que grava la materia imponible de los ingresos brutos, resulta análogo a otros impuestos nacionales coparticipados, como son el impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias.

Previo a avanzar, debemos resaltar el problema interpretativo que se presenta para determinar el concepto de "analogía", en tanto no fue explicitado en la ley, ni desarrollado de manera profusa por la doctrina, motivo por el cual traemos en nuestra ayuda al trabajo elaborado por el profesor Dino Jarach para el Consejo Federal de Inversiones en el año 1966 [\(12\)](#):

"Se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes en los hechos imposables o definiciones mas amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o mas restringidas que estén comprendidas en estos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición.

(...)

No se requiere una perfecta identidad de hechos o bases imposables sino una sustancial coincidencia[\(13\)](#)"

b.1) **Analogía con el IVA.**

Aclarado al menos de modo somero el concepto de analogía, e ingresando a la distinción entre TEM e IVA formulada por la Corte, cabe extractar los párrafos relativos al tema en el fallo, a través de los cuales el Alto Tribunal establece que los impuestos comparados no serían análogos:

"Como puede verse, en el IVA, la actividad gravada y tenida en cuenta por el legislador nacional al configurar los perfiles del tributo se configura con la realización efectiva de la venta de una cosa mueble o de alguna de las obras, locaciones o prestaciones de servicios enumerados en la ley. A su turno, el legislador municipal no tuvo en cuenta la circunstancia concreta de la venta de un producto o la prestación de un determinado servicio al definir la actividad gravada con el TEM, y determinó el hecho imponible computando el ejercicio habitual de actividades comerciales, industriales o de servicios, siempre y cuando quienes las realicen tengan locales establecidos o fuente de renta en la ciudad de San Miguel de Tucumán (cfr. CSJT, sent. n° 712 del 23/09/11)".

"La diferencia apuntada en el hecho imponible no es menor, tiene consecuencias prácticas importantes. Dado que lo gravado en el IVA son las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país; las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º de la ley 23.349; las importaciones definitivas de

cosas muebles y las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3° de la ley 23.349, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país. Para que el pago del tributo sea procedente es requisito indispensable el acaecimiento del evento descrito en el hecho imponible, esto es, una venta o una prestación de los servicios mencionados en la ley; en otras palabras, nada debe el contribuyente por este concepto en la medida en que no exista una venta o una prestación de servicios. A su turno, siendo que el TEM es un tributo que grava la actividad comercial, industrial o de servicios, no es imprescindible el acaecimiento de una venta o prestación de servicios para que el contribuyente se encuentre obligado a su pago, ello deviene en la medida en que el contribuyente efectúa una actividad comercial, industrial o de servicios a título oneroso y posea local o fuente de renta en la jurisdicción municipal. A tal punto esto es así que el Código Tributario prevé "cuando, por el ejercicio de la actividad, no se registren ingresos durante el período fiscal, se deberá abonar el mínimo establecido en la Ordenanza Tarifaria" (art. 128, 4° párr.)"

Previo a formular la crítica sobre el particular, debemos reconocer que el juicio sobre la analogía es una cuestión no exenta de dificultades, por la mayor o menor amplitud que le puede dar al concepto, con lo cual, ingresamos a un terreno en que resulta arduo sentar conclusiones definitivas, mas cuando se conjugan conceptos económicos como la trasladabilidad, que implica que el obligado al pago del impuesto se exima de los efectos económicos del mismo cargándolo sobre un tercero, desapareciendo así la incidencia.

Hecha la salvedad, y desde nuestra comprensión de las cosas, consideramos discutible el análisis del Superior Tribunal sobre el tema, puesto que si bien los hechos imposables de los impuestos analizados puedan resultar diferentes, en la generalidad de los casos inciden económicamente sobre los contribuyentes de manera similar.

Es decir, que desde el punto de vista práctico, y en el caso de un contribuyente que sea sujeto pasivo de ambos impuestos, la materia gravada sería la misma, dado que necesariamente el conjunto de ventas y/o prestaciones de servicios materializados por éste, arrojarán como resultado un ingreso bruto derivado de su actividad comercial y/o industrial desarrollada con carácter de habitualidad.

Así, y dejando de lado ciertas actividades vinculadas a la venta de bienes y/o prestación de servicios que puedan resultar gravadas por uno de los impuestos en cuestión, y exentas en el otro, como por ejemplo, el ejercicio de la abogacía en forma no organizada, entre otros, gravado con IVA y exento en el TEM, en el resto de las actividades, ambos impuestos confluyen de manera similar sobre la misma materia imponible.

De otra forma, no se nos ocurre algún ejemplo en que pueda existir actividad desarrollada en forma habitual y a título oneroso, cuyos ingresos no sean consecuencia de la celebración de operaciones de venta de cosas muebles y/o de prestaciones de servicios a título oneroso.

Por ello, y en el caso de que la actividad del contribuyente se encuentre gravada con el TEM, y las operaciones que desarrolla en el marco de su actividad se graven con IVA, ambos impuestos incidirán de una manera análoga sobre la misma materia imponible, a resultas de lo cual resultará inconstitucional el primero de los impuestos mencionados, por análogo al nacional al Valor Agregado, sin que obste a tal circunstancia el particular mecanismo liquidativo de éste último.

En el caso concreto del IVA, y tal como explica la Corte, el crédito fiscal generado por la configuración del hecho imponible en cabeza del contribuyente se contrarresta con el débito fiscal afrontado por éste al adquirir bienes o servicios necesarios para realizar sus ventas o locaciones, y que determinará que al final del período exista o no saldo a favor del fisco, lo cual a su entender es un circunstancia que obsta a que se configure la analogía.

Dice el Tribunal a éste respecto:

"Tampoco es cierto que las bases de medición sean idénticas o que exista una analogía sustancial que lleve a considerar al TEM como un impuesto similar al IVA".

"La base imponible del IVA es "el precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios", entendiéndose por tal "el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza" (art. 10, ley 23.349). En la determinación del gravamen correspondiente al IVA se recurre a un mecanismo complejo en el que

se procede a determinar individualmente, operación por operación, un parámetro liquidatorio denominado débito fiscal, que depende del precio neto gravado y del producto que resulta de multiplicar esa base de cálculo por la alícuota que corresponde al tipo de operación de que se trate; luego se procede a totalizar la sumatoria de los débitos fiscales generados durante el transcurso de cada período fiscal; a determinar individualmente, también operación por operación, el otro parámetro liquidatorio denominado crédito fiscal; y, por último, a calcular la diferencia resultante en cada período fiscal entre los débitos fiscales y los créditos fiscales generados en dicho lapso y, en caso de existir excedentes anteriores de créditos fiscales no absorbidos por débitos fiscales también anteriores, a restar esos saldos técnicos. Como se ve, "el IVA, propiamente dicho, es el resultado de esta secuencia de cálculos aritméticos, que en la práctica obliga a llevar un sistema de registración o contabilidad ad hoc, pero que solamente existe como impuesto en la realidad, si el resultado es de signo positivo, es decir, si los débitos fiscales exceden a los créditos fiscales" (cfr. Juan Oklander, "Ley del Impuesto al Valor Agregado. Comentada", Ed. La Ley, 2005, p. 15)"

Sin perjuicio de ello, y aún cuando resulta ajustado a la verdad lo manifestado por la Corte en dirección a que el particular mecanismo liquidativo del IVA lo diferencia significativamente del TEM, creemos que tal circunstancia no resulta relevante a tales efectos, conforme ha sido sostenido incluso en la Resolución del Consejo Ejecutivo N° 88 de de la Comisión Federal de Impuestos [\(14\)](#), en la que se dijo:

"Que sobre la base de las afirmaciones anteriores, resulta manifiesto que la materia imponible sobre la cual se liquida el tributo municipal -monto de la facturación-, es equivalente al que sirve de base para la determinación del débito fiscal en el Impuesto Nacional al Valor Agregado, independientemente de la posibilidad de aplicar, en este último tributo, contra el importe resultante el crédito fiscal".

"Que en orden a lo señalado en el considerando precedente, dentro del elemento material del hecho imponible u objeto del impuesto del I.V.A., por el artículo 3°, inciso e), punto 5 de la Ley del gravamen, han quedado incorporadas las locaciones y las prestaciones de servicios efectuadas por quienes provean gas o electricidad; en este último caso, excepto el servicio de alumbrado público".

"Que así las cosas, el válido sostener la analogía entre el tributo municipal y el Impuesto al Valor Agregado (nacional coparticipado), como consecuencia de utilizar en ambos casos una misma base imponible a los fines liquidatorios, más allá de los particularismos determinativos de ambos gravámenes, en tanto lo que debe resolver esta Comisión Federal de Impuestos es la existencia o no de analogía entre dos tributos por los rasgos esenciales que los caracterizan, sin que sea necesario, a fin de decretar la incompatibilidad con el régimen de coparticipación, afirmar la identidad absoluta de los tributos, sino reconocer que participan de las referidas notas comunes".

b.3. Analogía del TEM con ganancias. Un supuesto poco común.

Al igual que resulta inconstitucional gravar con el TEM la misma materia imponible gravada por el IVA, lo mismo podría predicarse del Impuesto a las Ganancias, por ser un impuesto nacional coparticipado, con algunas aclaraciones.

El TEM grava los ingresos brutos del contribuyente sin afectar su capital o ganancias, dado que lo pagado en concepto de impuesto se traslada al precio final del producto o servicio, derivándose de esta manera la carga impositiva hacia el consumidor. Un comerciante no se empobrece al pagar el TEM porque lo pagado por este concepto lo adiciona al valor de su producto, descargando los efectos económicos negativos sobre el comprador, mecanismo éste que funciona así en la mayoría de los casos por ser el TEM. un impuesto de los llamados "trasladables".

Sin embargo, se han presentado en nuestros tribunales planteos sobre la ilegalidad del gravamen sobre los Ingresos Brutos por constituir una doble imposición con el Impuesto a las Ganancias, versando los mismos respecto a contribuyentes que tienen las tarifas de sus servicios reguladas por la Autoridad Nacional, sin que las mismas contemplen los mayores costos originados por el pago de Ingresos Brutos Provinciales.

Esto es, tarifas que el Estado regula muchas veces sin posibilidad de inclusión de los Ingresos Brutos dentro de las mismas.

El efecto económico que provoca esta situación es que el impuesto a los Ingresos Brutos, trasladable por

naturaleza al precio final, deba ser absorbido por el contribuyente sin poder descargarlo en el usuario o consumidor, lo cual trae aparejado que ante la imposibilidad de trasladar a precio el impuesto, es mismo deba ser asumido por el contribuyente, gravándose de esta manera su patrimonio o capital.

Dada esta circunstancia, el Impuesto a los Ingresos Brutos pasa a gravar conjuntamente con el Impuesto a las Ganancias el patrimonio del contribuyente, resultando una forma de doble imposición por analogía, supuesto vedado por el art. 9 b) de la LDCF.

Por supuesto, que los casos de analogía de Ingresos Brutos con Ganancias son muy limitados, y se refieren a aquellos supuestos donde a) existe una tarifa oficial regulada; b) esa tarifa no previó la incidencia de los ingresos Brutos.

A efectos de una mayor comprensión del supuesto en análisis, sugerimos seguir la evolución jurisprudencial de la doctrina de la Corte en esta materia [\(15\)](#), que si bien se refieren a la colisión Ingresos Brutos Provinciales con el Impuesto a las Ganancias Nacional, pueden aplicarse al supuesto de Ingresos Brutos Municipales, si así considerásemos al TEM conforme a lo expuesto en el punto 4)

En este punto, creemos acertado el criterio de la Corte, que rechazó el agravio relativo a la analogía del TEM con Ganancias, motivado en la falta de prueba del contribuyente de la imposibilidad de traslación.

V. Un precedente importante a tener en cuenta para futuros casos

A modo de noticia, y de redondeo de los conceptos vertidos en el presente comentario, es del caso señalar que en fecha reciente, pero posterior al fallo que se comenta, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia en los autos "Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c. Chubut, Provincia del y otro s/ acción declarativa", en la que se receptó la definición amplia del concepto de analogía conforme a lo expuesto por Jarach, declarando que viola el art. 9 de la LDCF un impuesto local sobre el consumo de energía, por resultar análogo al IVA.

A mas de ello, se ratificó en el dictamen del Procurador la interpretación según la cual los impuestos provinciales sobre los Ingresos Brutos, sobre los Sellos, y los demás consignados en el art. 9º, son impuestos análogos permitidos por excepción a la regla general.

Esperamos que la referida doctrina sea a futuro seguida por los tribunales de la Nación, y que a través de los pronunciamientos de instancias inferiores, se vaya perfilando un concepto mas acabado de analogía, que sirva de valladar para los desajustes fiscales entre las diversas jurisdicciones.

VI. Síntesis

A modo de síntesis de los conceptos vertidos, dejamos sentados los puntos que resumen la postura expuesta en este trabajo.

1) El art. 9º, inc. b), de la ley de coparticipación obliga a las provincias y a los municipios a no aplicar por sí tributos locales análogos a los nacionales coparticipados.

2) Dicha regla prevé la excepción de que los únicos impuestos análogos a los nacionales coparticipados, que pueden ser aplicados, son los que recaen sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, fabricación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y demás consignados en el art. 9º, inc. b), tercer párrafo, de ley 23.548.

3) La habilitación a cobrar los impuestos mencionados en tal art. 9º, inc. b), tercer párrafo, de ley 23.548 fue concedida de manera exclusiva a las provincias, sin que el silencio sobre tal prohibición al municipio pueda ser interpretado como que el legislador nacional dejó al libre arbitrio de los estados federales la concesión de igual beneficio.

4) El nuevo status constitucional del municipio les permite crear impuestos, sin que puedan limitarse las fuentes de financiamiento a la tasa por servicios efectivamente prestados, como indicaría el art. 9º, inc. b), de la ley de coparticipación.

5) Luego de la reforma constitucional, y pese a las nuevas potestades tributarias del municipio, conserva vigencia la prohibición a este último para aplicar el impuesto sobre los ingresos brutos, contenida en el art. 9º, inc.

b), tercer párrafo, de ley 23.548.

6) Por ello, el TEM resulta inconstitucional, por violar expresamente el art. 9º, inc. b), tercer párrafo, de la ley 23.458, de jerarquía constitucional a partir de la reforma del año 1994, en cuanto supone un tributo municipal sobre los ingresos brutos, para cuyo cobro sólo se encuentra habilitada la provincia.

7) A más de ello, y en tanto grava la misma materia imponible que el IVA, resulta inconstitucional por resultar análogo a éste, sin perjuicio de que en caso de que no pueda trasladarse, y deba ser afrontado por el contribuyente, será asimismo análogo al Impuesto a las Ganancias.

(1) Corte Suprema de Justicia de Tucumán, sentencia de fecha 16 de abril de 2012 in re "Olaz de Cabrera, María Rosa del Valle vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ inconstitucionalidad (Expte. 96/07)"

(2) Regulado en el art. 122 del Código Tributario Municipal (ordenanza 229/77, actualizada por ordenanza 4168/09, www.dim.sanmigueldetucuman.gov.ar). Al momento de ser dictada la sentencia que se comenta, el impuesto se denominaba tributo de emergencia municipal, creado por ordenanza 3809/06. Definición legal: "Para el cumplimiento de los fines propios del Municipio, y de acuerdo a los principios consagrados en el artículo 135 inciso 1º y concordantes de la Constitución de la Provincia de Tucumán, será gravado con un tributo, cuya alícuota, importes fijos, índices y mínimos, establecidos con criterio de equidad, proporcionalidad y progresividad por la ordenanza tarifaria, el ejercicio de las actividades comerciales, industriales, de servicios, y cualquier otra a título oneroso, siempre que quienes las desarrolle/n posea/n local/es establecido/s o fuente de renta en la jurisdicción del Municipio".

(3) En el desarrollo de estas líneas, daremos por sentado que el TEM, más allá de su nomen iuris, es un impuesto municipal a los ingresos brutos, lo cual puede constatarse por la simple lectura de sus elementos, y los del análogo provincial a los ingresos brutos, definidos en el Código Tributario de la Provincia de Tucumán. Como prueba de ello, sirva la siguiente tabla:

	Tributo Económico Municipal	Impuesto sobre los Ingresos Brutos
Hecho Imponible	El ejercicio de actividad comercial, industrial, de servicios, y cualquier otra a título oneroso.	Art. 194 C.T. El ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria o profesión, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso.
Sujeto pasivo	Personas físicas, sucesiones indivisas, las sociedades comerciales con o sin personería jurídica, y demás entes que realicen las actividades gravadas.	Art. 198. CT. Personas físicas, sucesiones indivisas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas.
Base Imponible	Monto total de los ingresos brutos devengados por las actividades gravadas en el periodo fiscal. Se considera ingreso bruto la suma total devengada en cada periodo fiscal por la venta habitual de bienes en general, la remuneración total obtenida por la prestación de servicios o cualesquiera otros pagos en retribución de la actividad gravada	Art. 201. CT. Ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considerará ingreso bruto el valor o monto total en valores monetarios, en especies o en servicios, devengado en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida (..)

(4) Corte Suprema de Justicia de Tucumán, sentencia de fecha 22 de marzo de 2011....In re "Los Quilmes S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán", (Expte. Nº 805/97)

(5) Desde la sanción de la Constitución de 1853-60, el Estado nacional y los estados federales han vivido un proceso de lucha por las competencias tributarias distribuidas por la Carta Magna entre ambos niveles de gobierno, que en definitiva fue otra expresión más de la lucha política por el modelo de país que se quería adoptar. En esta dirección, resulta de trascendencia destacar como un hito de estas luchas la sanción por el Congreso de los impuestos internos en 1891, un sistema de concurrencia provincial y nacional en materia de contribuciones indirectas que tiempo después fue convalidado por el Alto tribunal en la causa "Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada", cuyas conclusiones fueron incorporadas a texto expreso por la reforma constitucional de 1994, en la introducción del inc. 2 del art. 75. Todo ello permitió al Estado nacional asumir la potestad de cobrar impuestos

indirectos, lo que originalmente resultaba autorizado a las provincias. A posteriori, el Estado nacional incurrió en nuevo desborde al instaurar el impuesto a los réditos en el año 1932, tributo directo que por entonces sólo podía ser recaudado por las provincias, y excepcionalmente por la nación en casos de emergencia; adquirió carta de ciudadanía plena hasta la actualidad por vías de hecho. Así fue que por la confluencia de los impuestos internos y a los réditos a nivel nacional, con los diversos tributos que crearon las provincias para solventar sus necesidades públicas, se hizo patente y necesario mitigar las consecuencias de la doble y/o múltiple imposición, producto del caos jurídico que imperaba en la distribución de las competencias tributarias. A ello podemos agregar que la aplicación de los impuestos internos provinciales sobre materias primas y manufacturas, implicó en muchos casos la reinstalación de las aduanas internas, por haberse hecho uso de esos impuestos para evitar el ingreso de determinados bienes dentro de cada jurisdicción provincial como medida económica de protección. Con la intención de sortear los problemas descriptos, aparecieron soluciones concretas que intentaron poner orden en situaciones en las que confluían diversos niveles de gobierno sobre una misma actividad, como las leyes de exenciones impositivas a los ferrocarriles, a la vez que comenzaron a desarrollarse proyectos de integración de alcance más general. Entre estos últimos, aparece como primer antecedente la ley 12.139, de unificación de impuestos internos, vigente a partir del 1º de enero de 1935, que funcionaba como ley federal a la que debían adherir las legislaturas provinciales, al contraer obligaciones y adquirir correlativamente los derechos preestablecidos. Se perfeccionó así una "ley-contrato" o "ley-convenio", categoría jurídica inexistente hasta entonces en el derecho argentino, por la que las jurisdicciones locales se comprometían a no establecer tributos análogos a los impuestos nacionales, y como contrapartida, obtenían el derecho a recibir un porcentaje de lo recaudado por tales recursos. A posteriori, la nación crea el impuesto a las ventas, mediante la ley 12.143 y prorroga el impuesto a los réditos por ley 12.147: ambas normas previeron la distribución de los ingresos por tales impuestos a las provincias y a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Con la ley 12.956 aparece la primera ley de coparticipación que comprendía en un régimen único lo percibido por los impuestos a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales, y a los beneficios extraordinarios, vigente desde 1947 a 1955, y con participación de los estados provinciales y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. De allí en más, las regulaciones de los impuestos en particular contuvieron cláusulas sobre distribución de ingresos con las provincias, a la vez que los regímenes de distribución que caducaban se prorrogaban. Así fue hasta la sanción de la ley 20.221, basada sobre el anteproyecto de unificación y distribución de impuestos elaborada por el profesor Dino Jarach, presentado ante el Consejo Federal de Inversiones en 1972, que integró los diversos regímenes de coparticipación anteriores. Tal fue el antecedente de la actual ley de coparticipación. Para profundizar en los antecedentes históricos, es recomendable la lectura del capítulo I de la obra "Coparticipación y tributos municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía", de Casás, José. ed. Ad-hoc, Buenos Aires, 2007.

(6) Un análisis más profundo sobre las sucesivas leyes de Coparticipación y la consolidación del Régimen, pueden encontrarse en el libro del Profesor SPISSO, en "Derecho Tributario Constitucional", Ed. Depalma, Capítulo VIII.

(7) La Corte Suprema de la Nación admitió el rango constitucional del Régimen de Coparticipación en los casos "El Cóndor Empresa de transportes S.A vs. Provincia de Buenos Aires S.A" de fecha 07/12/2001 y mas recientemente en "Unilever de Argentina vs. Municipalidad de Río Cuarto" del 06/09/2005.

(8) SPISSO, ob. cit., págs 149-150

(9) LUNA REQUENA, Alvaro. "Tasas o Impuestos sobre los Ingresos Brutos Municipales? A propósito del fallo "Fleischmann Argentina Incorporated" del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba" Publicado en Derecho Tributario Municipal y Provincial, Obra Colectiva dirigida por Enrique Bulit Goñi, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, Pág. 307.

(10) Dice la Cámara, en el apartado 8) del fallo : "En referencia a ello cabe decir que, siendo privativo de éstas últimas (las provincias) conceder o no a sus Municipalidades la facultad de crear impuestos, es lógico que la ley nacional nada haya dicho acerca de tal exclusión en referencia a impuestos municipales, atento que ello es una cuestión que se resuelve en la dinámica Provincias-Municipios, y en orden a la amplitud de las potestades tributarias que la primera otorgue a los segundos.

(11) El referido Pacto, establece en su punto 3º: "Asimismo, se promoverá la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura provincial o a través de la recomendación a los municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las tasas municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación".

(12) CASAS, José Osvaldo. "Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la Ley de Coparticipación Tributaria", en Derecho Tributario Municipal, Obra colectiva dirigida por José Osvaldo Casás, Editorial Ad-Hoc, Bs. As., pág. 56 y 57.

(13) El criterio de la sustancial coincidencia es receptado por el Ante proyecto de Ley Convenio para cumplir con la directiva constitucional (Art. 75, inc. 2, y disposición transitoria Sexta). Asimismo, cabe traer a colación lo expresado por la Comisión Federal de Impuestos en su decisión Plenaria N° 60: "(...) la analogía debe buscarse en torno a los elementos sustanciales, sin que sea indispensable que esa analogía sea identidad estricta (...) no empece a la analogía la circunstancia de que puedan marcarse diferencias en materia de base imponible (...) Que tampoco es óbice las supuestas diferencias en cuanto al carácter directo o indirecto, real o personal de los tributos en cotejo, no sólo porque se trata de meras categorías clasificatorias susceptibles de diferentes apreciaciones (...) Que los elementos en torno de los cuales sí se configura la analogía son esenciales en el caso, ya que se trata del mismo sujeto que tiene que tributar dos veces por el mismo hecho..." Asimismo, la opinión vertida en su dictamen interno N° 27/2007 del 27 de agosto de 2007, en el que se establece que la naturaleza análoga de los gravámenes debe ser establecida de acuerdo con la función que cumplen los impuestos en el conjunto de los respectivos sistemas tributarios, conforme la tesis sostenida por el Tribunal Constitucional Federal de Alemania, a partir de la Constitución de 1949, al interpretar el artículo 105.2.a, en tanto prohíbe a los Estados Federados establecer impuestos sobre el consumo y gasto suntuario local que sean iguales a otros regulados por la Federación. www.cfi.gov.ar

(14) Emitida en fecha 28 de diciembre de 1993, publicada en www.cfi.gov.ar

(15) CSJN, "Aerolíneas Argentinas c. Provincia de Buenos Aires", 13/11/1986, LL. 1987-D-465; "Yacimientos Petrolíferos Fiscales s. Municipalidad de Banda del Río Salí", del 29/11/1994; "Cooperativa de Trabajo Transportes de Cuyo T.A.C. Limitada c. Provincia de Mendoza, del 8/9/1998 "Fisco de la Provincia c. Compañía Argentinas de Teléfonos", 22/06/1999; "Austral Líneas Aéreas — Cielos del Sur c. Provincia de Río Negro", 08/08/2002. En todos estos fallos, con algunas variantes y cambios de criterios, se ha mantenido la doctrina sentada originalmente en "Aerolíneas".