

***"Aplicación de alícuotas diferenciales,
histórica medida para el desarrollo
industrial en jurisdicción propia."***



8vo. Concurso de Monografías

“La Administración Tributaria en el marco del Consenso Fiscal, impacto para la gestión subnacional”.

RESUMEN

Por el presente trabajo de tesis se abordarán las implicancias derivadas de las competencias provinciales -en materia fiscal- para establecer, dentro de sus sistemas impositivos, alícuotas diferenciales del impuesto sobre los ingresos brutos en función de si el contribuyente, sujeto al impuesto, produce en la provincia o no, y si ello se ajusta a la cláusula del comercio de la Constitución nacional.

El propósito se endereza a establecer si, no obstante ser una herramienta constantemente utilizada por los fiscos locales, resulta o no legítima, y cuáles son las consecuencias que apareja su implementación frente a la inveterada jurisprudencia que niega dicha facultad provincial. Finalmente se buscarán variantes que permitan sortear el complejo estado de situación actual.

A fin de realizar un análisis comparativo, pero que pueda ser abarcable por el presente, se utilizarán como jurisdicción de estudio a las provincias de Buenos Aires, Santa Fe y Chaco.

Así, como puntal de análisis se distinguirán la distribución de potestades tributarias entre la Nación y las Provincias, para luego realizar un desarrollo de cómo se implementaron los sistemas impositivos por los fiscos reseñados.

Seguidamente se intentará dilucidar cómo la doctrina, por medio de sus definiciones, coopera para armonizar la interpretación de las leyes, definiendo los alcances de los principios y cláusulas constitucionales que se encuentran en pugna con los intereses de los fiscos provinciales.

Finalmente, y como ninguna pesquisa legal puede ser considerada como tal si no se analiza la forma en que la justicia entiende el tema sub-examine, se estudiará la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina y la de los Estados Unidos de Norte América, por cuanto esta última nación es la precursora en la implementación constitucional de la cláusula de comercio.

INDICE.

I.- Introducción.....	Pag.4
II.-Legislación Provincial.....	Pag.6
II. A) Provincia de Buenos Aires.	
II. B) Provincias de Santa Fe.	
II. C) Provincia del Chaco.	
III.- Puntos de conflicto para la implementación de la Alícuota Diferencial.....	Pag.12
IV.- Jurisprudencia de la Corte Suprema EEUU: Inveterada y constante declaración de inconstitucionalidad de tributos discriminatorios por su incompatibilidad con la "Cláusula del Comercio".....	Pag.17
V.- Recientes pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "Bolsa de Cereales", "Bayer S.A", "Harriet y Donnely" y "Droguerías del Sud S.A".....	Pag.23
VI.- Conclusión.....	Pag.28
Bibliografía.....	Pag.30

I.-INTRODUCCION

A modo de introducción se desarrollará el marco legal sobre el que se sostiene el sistema federal tributario, con el objeto de delimitar el marco de competencia que detentan los fiscos provinciales, y si en su implementación, estos últimos, recaen o no en la instalación de una suerte de aduanas interiores.

Tal como se desprende del artículo 1º de la Constitución Nacional, nuestro Estado adopta "...para su forma de gobierno la Republicana, Representativa y Federal...". Este último concepto, indica que dentro del territorio de la República Argentina coexisten diversos entes estatales: por un lado surge el Estado Central y por el otro los Estados Locales.

La Nación Argentina, está constituida por unidades autónomas preexistentes a la misma, que son las denominadas Provincias. Tal como surge de la Constitución Nacional, las mismas tienen la generalidad de las facultades tributarias (en lo que a este trabajo interesa) dado que conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal (art. 121 CN). A diferencia de éstas, el Estado Nacional sólo detenta las facultades que resulten de la delegación efectuada por las Provincias a aquel dentro de la Constitución y, una vez transferido ese poder, las Provincias no podrán ejercerlo tal como surge del artículo 126.

Como consecuencia de la estructura Federal, dentro de nuestra Nación coexisten distintos sujetos con potestades tributarias, distribuidas por los artículos 4º, 9º, 10, 11, 12, 75, 121 y 126 de la Constitución Nacional.

Las principales fuentes normativas son la Constitución Nacional y la ley 23.548 de Coparticipación Federal (B.O. 26/01/1988), que juntas conforman la estructura básica del denominado Federalismo Fiscal, atribuyendo, en lo que a este trabajo interesa, reglas claras para determinar las potestades tributarias tanto de la Nación como de las Provincias. Como consecuencia de ello, corresponden a la Nación:

a) Derechos aduaneros: exclusivamente y en forma permanente (arts. 4 º, 9 º, 75).

b) Impuestos directos: en forma transitoria y excepcional (art. 75, inc. 2º), siendo una facultad exclusiva y permanente de las Provincias.

c) Impuestos indirectos: en forma concurrente y permanente con las Provincias (arts. 75, inc. 2º).

En oposición a ello, corresponden a las Provincias:

a) Impuestos indirectos: en concurrencia con la Nación y en forma permanente (arts. 75 y 121).

b) Impuestos directos: en forma exclusiva y permanente, concurriendo con la Nación en forma transitoria y excepcional (art. 75).

Sobre el particular, la Ley de Coparticipación (la que pretendió coordinar las políticas impositivas de manera que no se superpusieran las materias impositivas en los niveles de gobierno), estableció un sistema que podría resumirse de la siguiente manera:

Por regla general las provincias están impedidas de aplicar tributos análogos a los nacionales coparticipados, y por excepción pueden recaudar impuestos siempre que no sean análogos a los coparticipables.

Como salvedad a esta última excepción podrán cobrar el impuesto sobre los ingresos brutos, el de sellos, a la transmisión gratuita de bienes, inmobiliario, automotores y las tasas por servicios prestados (efectivos estos últimos y con razonable proporción entre la tasa y el costo global de la prestación, Pacto Federal del 12/8/93), aunque revistan las mismas materias impositivas que los impuestos nacionales coparticipados.

Tal comprensión de las cosas es la que resulta coherente con el resto de la ley, que estableció un principio general para las provincias en su artículo 9 apartado b), de no aplicar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, dejando expresamente aclarado cuáles son los impuestos provinciales que se podrán cobrar no obstante no superar el valladar de legalidad.

Debe recordarse en la materia la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Hidroeléctrica El Chocón S.A. c. Provincia de Buenos Aires"¹, por cuanto dispuso "... Si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines, como ser las facultades impositivas que conducen al logro de su bienestar y desarrollo, en el sentido de que pueden escoger los objetos impositivos y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional". Entre ellos se enumeran la prohibición de doble imposición, el principio de legalidad, de irretroactividad de las leyes tributarias, de certeza, de respecto a la capacidad contributiva, de generalidad y de igualdad, entre otros.

Se desprende de las bases legales del sistema federal tributario, que las provincias plenamente pueden imponer a los sujetos que desarrollen alguna de las etapas comerciales de su producción dentro de su territorio el impuesto sobre los Ingresos Brutos, o como supo ser denominado, "Impuesto a las Actividades Lucrativas".

¹ Fallo 320:1302 del 01/07/1997.

Entiendo que es menester el desarrollo preliminar de las competencias tributarias de las provincias, toda vez que el presente trabajo tiene por objeto contrastar el accionar desplegado por las Agencias Recaudadoras de las provincias de Buenos Aires, Santa Fe y Chaco, en base al cobro del impuesto que por ley les corresponde imponer, siendo su facultad la forma en que lo administra y diagrama.

II.- LEGISLACIÓN PROVINCIAL.

A.) Provincia de Buenos Aires:

La Constitución de la provincia, en su artículo 1² establece que la jurisdicción "*tiene el libre ejercicio de todos los poderes y derechos que por la Constitución Nacional no hayan sido delegados al Gobierno de la Nación.*". Tal como se ha desarrollado en el acápite anterior, la provincia conserva plenamente la facultad de imponer tributos "indirectos", tal como lo es el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En esa línea, la legislatura bonaerense, mediante el dictado de la Ley N° 10.397³ y modificatorias, sancionó el Código Fiscal de la Provincia, mediante el cual estableció el marco legal de los diversos impuestos y tasas que la Provincia recauda.

El impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentra regulado en el Libro II (Parte Especial)- Título Segundo- artículos 182 a 227, estableciendo allí los elementos esenciales que conforman el tributo analizado⁴. Al respecto, Villegas⁵ sostiene que la ley debe contener, al menos, los elementos básicos y estructurales del tributo, a saber: 1) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4) los elementos necesarios para la determinación del quantum, es decir, base imponible y alícuota; 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, así como 6) la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, y 7) el procedimiento de determinación.

En ese orden, el artículo 182 del Código Fiscal (T.o 2011) dispone: "*El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio,*

2 Artículo 1.- La provincia de Buenos Aires, como parte integrante de la República Argentina, constituida bajo la forma representativa republicana federal, tiene el libre ejercicio de todos los poderes y derechos que por la Constitución Nacional no hayan sido delegados al Gobierno de la Nación.

3 Publicación :B.O. 03/07/86 N° 20.785.

4 La CSJN en fallos 294:152; 303:245 y 326:3415, ha dicho que el principio de legalidad exige una ley formal que tipifique el hecho que se considere imponible, y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria.

5 Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Depalma, Bs. As., 1993

industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes."

Ahora bien, por el artículo 223 del citado cuerpo normativo se estableció la faz cuantitativa del mismo, determinándose: "*La Ley Impositiva fijará la alícuota general del impuesto y las alícuotas diferenciales, de acuerdo a las características de cada actividad.*" Ello así, mediante el dictado de las diferentes Leyes Impositivas aplicables a cada año, la Provincia establece las alícuotas que deben aplicar los contribuyentes alcanzados por el impuesto a las bases imponibles por ellos declaradas.

Delimitada la estructura legal del impuesto, avanzaremos a la implementación del tratamiento diferencial respecto de aquellos contribuyentes que detenten su establecimiento principal de actividades en la provincia de Buenos Aires, que parecerían tener una ventaja comparativa con quienes no cumplan dicha condición, con una opinable finalidad parafiscal.

Así se observa que mediante el artículo 12 de la Ley N° 13.613⁶ (Impositiva 2007) se estableció al respecto lo siguiente: "*establecer para las actividades que se enumeran a continuación las tasas que en cada caso se indican, en tanto no se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el código fiscal o en leyes especiales: 513311... cuando sus establecimientos **estén ubicados en la provincia de buenos aires.....1,0%***". Asimismo, el artículo 13 de dicha Ley, estableció: "*Las actividades comprendidas en los códigos 1511 y 512222 **realizadas en establecimientos ubicados en la Provincia, tributarán una alícuota de 0,5%***".

Esta redacción fue conservada en el artículo 21 inciso a de la Ley N° 14.044⁷ (Impositiva 2010) en donde el legislador dispuso, respecto del caso bajo análisis, que: "*... para las actividades que se enumeran a continuación las tasas que en cada caso se indican, en tanto no se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el código fiscal o en leyes especiales: 513311.-venta al por mayor de productos farmacéuticos cuando **sus establecimientos estén ubicados en la provincia de buenos aires..... 1,0%***".

6 Publicación: 29/12/06 BO N° 25565.

7 Publicación :DEL 16/10/09 BO N° 26230

Vista la voluntad de la Provincia de conservar esta técnica legislativa, se sancionó en el año 2017 la Ley N° 14.880⁸(Impositiva para el 2017), determinando mediante su artículo 20 que: " *De acuerdo a lo establecido en el artículo 223 del Título II del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (Texto ordenado 2011) y modificatorias-, fíjense las siguientes alícuotas generales del impuesto sobre los Ingresos Brutos:...*", para luego, a través de los incisos a, b y c, establecer tres sub-categorías con diversas actividades, aplicando a cada una de ellas una alícuota diferente (5%; 3,5% y 4%, respectivamente para cada uno de los referidos incisos). Acto seguido, en el artículo 26, establece una alícuota diferencial, la cual desciende al 1,75%, para aquellos contribuyentes que desplieguen sus actividades en un establecimiento industrial radicado en la provincia de Buenos Aires.

De la literalidad del texto transcrito se colige que si un mismo contribuyente posee plantas industriales radicadas dentro y fuera de la provincia de Buenos Aires, debe dividir los ingresos derivados de las plantas radicadas en la Provincia referida y aquellos originados en otras jurisdicciones, debiendo aplicar sobre estos últimos la alícuota del 4% (establecida por el artículo 20 inciso C) de la Ley N°14.880), de lo que se concluye que tendrá comparativamente un incremento del 229% aproximadamente.

Ahora bien, en lo que respecta al año 2018, esta situación sufrió una modificación sustancial en virtud del cambio de política proyectada desde el Gobierno Nacional, la cual se plasmó en el denominado "Consenso fiscal"⁹, suscripto por el Estado Central, las Provincias (excepto San Luis) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En ese orden, debe destacarse que el pacto suscripto el 16 de noviembre de 2017, comprometió a las provincias adherentes en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos a: "**Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien**".

Por su parte, la provincia de Buenos Aires, con la sanción de la Ley N°15.017¹⁰, aprobó el consenso referido, estableciendo una suerte de modificaciones a la Ley N°14.983¹¹, la cual al momento de su creación ya había eliminado el tratamiento diferencial que desde el año 2007 venía aplicando.

B.) Provincia de Santa Fe:

8 Publicación :DEL 2/1/2017 B.O. 27940

9 "CONSENSO FISCAL" suscripto en la Ciudad de Buenos Aires, el día 16 de noviembre de 2017, entre el señor Presidente de la Nación Argentina, los señores gobernadores (excepto San Luis) y el Jefe de Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (CABA).

10 Publicación :DEL 24/01/2018 BO N° 28202

11 Publicación :DEL 7/12/17 BO 28171

La Constitución de la Provincia, en idéntica sintonía con la bonaerense, determina el campo de acción de su gobierno local, por cuanto su artículo¹⁰¹²dice: "*La Provincia de Santa Fe, como miembro del Estado federal argentino, y con la población y el territorio que por derecho le corresponden, organiza sus instituciones fundamentales conforme a los principios democráticos, representativo y republicano, de la sumisión del Estado a las propias normas jurídicas en cualquier campo de su actividad y de los deberes de solidaridad recíproca de los miembros de la colectividad, de acuerdo con las condiciones y limitaciones emergentes de la Constitución Nacional.*"

Las obligaciones fiscales, consistentes en impuestos, tasas y contribuciones que establezca la provincia de Santa Fe, se rigen por las disposiciones de su Código Fiscal (t.o. 2014 y modificatorias - Ley N°13.617 y Ley N° 13.625) y de las leyes fiscales especiales dictadas al efecto.

Dicho cuerpo normativo se encarga de regular, en su Libro Segundo (Parte Especial)- Título Segundo - Capítulo I, artículos 174 a 219, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por el artículo 174, se establecen los parámetros que consideran alcanzados como "hecho imponible" para la jurisdicción, estos son: "*Por el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, etc.), se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Título.*"

En cuanto al establecimiento de las alícuotas aplicables a las bases imponibles declaradas por los contribuyentes, el citado código establece también la posibilidad de implementar un régimen diferencial, por cuanto su artículo 203 dispone: "*La Ley Impositiva fijará la alícuota básica **así como las distintas alícuotas diferenciales a aplicar a los ingresos brutos gravados.** El Poder Ejecutivo podrá fijar alícuotas diferenciales con carácter objetivo que no podrán ser inferiores a un veinte por ciento (20%) de la alícuota básica ni superiores al mil por ciento (1000%) de la alícuota básica. La Ley Impositiva fijará los impuestos mínimos a abonar por los contribuyentes, tomando en consideración la actividad, categoría de los servicios prestados, o actividades realizadas, el mayor o menor grado de suntuosidad, las características económicas u*

12 BOLETÍN OFICIAL, 18 de Abril de 1962

otros parámetros representativos de la actividad, hechos, actos u operaciones que generen los ingresos brutos gravados. No regirá el impuesto mínimo en los casos de actividades agropecuarias, así como para contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral del 17 de agosto de 1977. "

En esa línea, la Ley 3.650 (y sus modificatorias posteriores) establece en sus artículos 6º y 7º, las diversas alícuotas que deben aplicar los contribuyentes alcanzados por el impuesto sobre los Ingreso Brutos, donde, al igual que la Provincia de Buenos Aires, se establece un tratamiento más gravoso para las actividades desarrolladas fuera del territorio de la provincia.

A modo de breve análisis de lo indicado, se distingue que el artículo 6º de dicha ley impositiva establece una suerte de alícuota general aplicable a aquellos contribuyentes que tributan en la Provincia, discriminando en su parte final el supuesto aplicable a los sujetos que desarrollan actividad fuera de la jurisdicción. Asimismo, el artículo 7º, establece el supuesto de excepción para aquellos tipos de actividades que se desarrollen dentro de su territorio. Esta cuestión será desarrollada más precisamente en cuando se analice el fallo "Bayer S.A c. Provincia de Santa Fe s/ acción declarativa de certeza"¹³.

C.) Provincia de Chaco

En el caso de la Provincia de Chaco su Constitución local¹⁴ prevé un sometimiento a los lineamientos de la Constitución Nacional, por cuanto su artículo 13º establece la denominada "clausula federal" que establece: "*Corresponde al Gobierno provincial: 1. Ejercer plenamente el poder no delegado al Estado Federal.*"

Así, la provincia de Chaco encuentra regulado su sistema fiscal mediante el "Código Tributario" creado por el Decreto Ley N°2444/62, el cual contiene regulado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en su Libro Segundo (Parte Especial)- Título Segundo - Capítulo I a IX, artículos 116º a 143º.

Por el artículo 116 se define al hecho imponible como "*...el ejercicio habitual y a título oneroso en Jurisdicción de la Provincia del Chaco de comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, inversión de capital o cualquier otra actividad, civil o comercial, lucrativa o no cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas y las asociaciones mutualistas, y el lugar donde se realice (incluso en zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte y en general edificios*

13 CSJ 505/2012 (48-B)/CS1.

14 Boletín Oficial, 7 de Diciembre de 1994

y lugares de dominio público y privado), se pagará un impuesto conforme a las normas que se establecen en el presente título. La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible el objeto de la empresa, de la profesión o de la locación y los usos y costumbres de la vida económica. Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada al desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de los gravados por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades. La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma esporádica o discontinua."

Asimismo, el artículo 143 de dicho plexo normativo regula el sistema alicuotario, por cuanto dispone: *"La Ley Tarifaria establecerá la tasa general y las tasas especiales a aplicar a los hechos imponibles alcanzados por este impuesto. La misma Ley fijará los impuestos mínimos y los importes fijos a abonar por los contribuyentes, tomando en consideración la actividad, la categoría de los servicios prestados o actividades realizadas, el mayor o menor grado de suntuosidad, las características económicas u otros parámetros representativos de la actividad desarrollada..."*

En esa línea, la "Ley Tarifaria Provincial"¹⁵, es modificada año a año, estableciendo las escalas de alícuotas que puede aplicar al universo de actividades que perfeccionan el hecho imponible enunciado ut supra.

Es menester destacar que la Provincia, mediante la Ley N°3994, incorporó el supuesto de exención en favor del ejercicio de actividades primarias e industriales en virtud de los acordado entre la Nación y las Provincias en el denominado "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento".¹⁶ Sin perjuicio de ello, dicho beneficio fiscal fue suspendido, mediante la Ley Provincial N°7148, a partir del 1º de enero del año 2013, para luego mediante la Ley Provincial N°7149¹⁷, modificar la Ley Tarifaria N°2071, estableciendo un esquema diferencial de alícuotas, en donde supeditó la aplicación del beneficio de reducción de alícuota al supuesto de que los contribuyentes que desarrollen las actividades de ganadería y agricultura posean la "sede central" en territorio de Chaco.

Esta situación será tratada con mayor profundidad cuando se analice el precedente jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Harriet y Donnelly S.A c/ Provincia de Chaco s/ Acción declarativa de certeza"¹⁸.

¹⁵ Ley N°2071

¹⁶ Suscripto el día 12 de agosto de 1993, ratificado mediante Decreto N°14/1994.

¹⁷ B.O 19/12/2012.

¹⁸ CSJ 114/2014 (50-H)/CS1.

III.- PUNTOS DE CONFLICTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS ALÍCUOTAS DIFERENCIALES

Por este acápite se enunciarán los puntos en pugna en la implementación de alícuotas discriminatorias frente al impuesto sobre los ingresos brutos de cara con el sistema federal.

En primer lugar se observa que la aplicación de las mismas s por parte de los fiscos provinciales vulnera de modo directo la denominada "Clausula Comercial", contenida en el artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional, la cual dispone: "*Corresponde al Congreso:13) Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí.*", lo cual implica que el comercio interprovincial está sometido a la reglamentación del Congreso Nacional, que tiene como parámetro único "la libertad", en virtud de que el fin fundamental de los constituyentes, en materia de circulación territorial y del comercio interjurisdiccional, fue el de hacer "*un solo territorio para un solo pueblo*"¹⁹.

La "cláusula comercial", aprobada por la unanimidad de los Constituyentes de 1853²⁰, es una réplica, en lo esencial, de la correspondiente a la Constitución Federal Norteamericana, razón por la cual en el acápite VI, se dará lugar a la forma en la que la jurisprudencia de los Estados Unidos ha entendido las implicancias de dicha cláusula.

Las potestades reconocidas al Congreso Nacional respecto del comercio son aún más amplias que las de su modelo del norte, desde que el inciso 12 del mismo artículo lo faculta a dictar el código respectivo, extremo que no verificada en los Estados Unidos.

A fin de analizar esta cláusula constitucional, es indispensable estudiar su vinculación con lo establecido por los artículos 9, 10 y 11 de la Carta Magna, por cuanto las regulaciones locales, que suponen asumir posiciones diferenciales entre los ciudadanos (discriminando entre residentes y los que no lo son), resultan violatorias del principio de libre circulación de los bienes por el interior del país, la constitución de impuestos afectados únicamente al tránsito de la mercadería, y por supuesto, de la implementación de las aduanas interiores.

Conforme lo ha entendido la doctrina: "*La constitución de la República Argentina, nace de la soberanía nacional. Todo conflicto entre autoridades nacionales y*

¹⁹ Fallo 149:137

²⁰ Sesión del 28 de abril de 1853.

autoridades provinciales, es decir, toda duda respecto de la capacidad que con relación a materias dadas pertenezca a la nación o a las provincias, debe resolverse en las confederaciones, en ventaja de las provincia o Estados locales; pero en las federaciones del tipo de la República Argentina debe resolverse, por el contrario, en ventaja de la nación. Esta es nuestra Ley Tradicional; y la única solida esperanza de un provenir venturoso para la nación, y de una existencia robusta para sus instituciones." En esa línea, también advirtió : "*En suma: la unidad nacional deriva de la formación histórica de la República Argentina y del origen jurídico de su estatuto constitucional; y ésta garantizada por la unidad social: primero, por la uniformidad de la legislación en materia civil y penal, como la establecen el inciso 11 del artículo 67 y el artículo 108 de la Constitución: segundo, por las reglas de reciprocidad que obligan a las provincias a prestar fé a los actos públicos de las demás, según lo establece el artículo 7º; tercero, por la igualdad estricta de derecho de los respectivos vecinos, y su común obligación de auxiliarse para hacer efectivo el imperio de las leyes en sus respectivos territorios, según el artículo 8; cuarto, por la identidad de reglas que imperan sobre la vida económica y la organiza hasta convertirla en un campo de acción común y de intereses indivisibles, según lo establecen los artículos 9, 18, 11, 12 y 26*"²¹.

Esta situación de tirantez entre las pretensiones provinciales y los límites fijados por la Constitución Nacional ha sido ampliamente analizada y resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, desde la histórica sentencia en la causa "Don Domingo Mendoza y hermano c/ San Luis"²², resultando lo allí resuelto un valladar inalterable ante la constante pretensión de las provincias de establecer impuestos locales que funcionan como aduanas interiores o que restringen o dificultan el comercio interjurisdiccional.

De ello se desprende la relación entre la prohibición de crear aduanas interiores y el establecimiento de un tratamiento discriminatorio en contra de un contribuyente, la que no sólo surge de los antecedentes emitidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sino que también fue delineada por el máximo tribunal de justicia de los Estados Unidos de Norteamérica, entre otras causas en el fallo "CSX Transportation Inc. v. Alabama department of revenue et al"²³ en donde se abocó específicamente a dilucidar el término discriminación en el marco del establecimiento de un impuesto a las ventas y uso de combustibles, donde dicho impuesto resultaba aplicable a las empresas de transporte ferroviario (carácter que revestía la recurrente), encontrándose exentas las transportistas fluviales y terrestres interestatales.

21 Estrada, Jose M: "Curso de derecho constitucional, Tomo 3, Tercera parte, capítulo VII, p. 98 y 99.

22 Fallo: 3: 131, dictada el 5 de diciembre de 1865

23 Fallo 562.US.1 del 2011

Sobre esta distinción, la firma "CSX" actora, demandó al Estado de Alabama alegando que el impuesto a las ventas y el uso de combustibles resultaba violatorio del "Railroad Revitalization Act" de 1976, por cuanto resultaba un tratamiento discriminatorio que el estado de Alabama no exigiera dichos impuestos a sus competidoras - transportistas terrestres y fluviales interestatales-, teniendo especialmente en consideración que el acta señalada prohibía el establecimiento de impuestos que importaran una forma de discriminación en contra del transporte ferroviario.

La Corte de Justicia de los Estados Unidos señaló que en aquellos supuestos en donde la ley no definía el término discriminación, a fines de desentrañar su significado, debía recurrirse en primer lugar al significado común del término. A tal fin recurrió al significado del "*black's law dictionary*" que provee la siguiente definición: "*discriminación es la falta de un tratamiento igualitario cuando no pueda encontrarse una distinción razonable entre aquellos favorecidos y aquellos no favorecidos*"²⁴. Así mismo se citó al diccionario Webster, donde el término "*discriminar*" se encuentra definido como "*efectuar una diferencia en el tratamiento o favorecer a una clase o categoría desconociendo el mérito individual*"²⁵.

Sobre la base de tales definiciones, concluyó que gravar a un grupo de contribuyentes al 2% y otro grupo de contribuyentes al 4%, para el caso de que ambos grupos son iguales en los aspectos relevantes, implica discriminar a este último grupo. A mayor abundamiento agregó que dicha discriminación se acentúa cuando, en lugar de reducirse la alícuota se aplica una alícuota que directamente implica una exención, esto es reducirla a 0%.

Volviendo nuevamente al plano nacional y local, se señala que con igual entidad, se evidencia que la imposición de un régimen diferencial en el tratamiento de las diversas relaciones tributarias que se pueden dar en las jurisdicciones locales, afecta al principio de igualdad contemplado en la Constitución Nacional.

Dicho principio se encuadra dentro del artículo 16 de la Carta Magna, el cual dispone que "*todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas*". Se refiere así a la igualdad de capacidad contributiva, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta, contra personas o categorías de personas.

Es decir que la afectación al referido régimen surge de una clasificación o distingo arbitrario, el cual surge del texto explícito de la ley o de una interpretación del mismo.

24 562.U.S.8 (2011). "Discrimination is the lack of equal treatment when a reasonable distinction can not be found between those who are favored and those who are not favored."

25 " make a difference in the treatment or favor a class or category ignoring individual merit"

En su acepción más general, la sustancia del principio de igualdad aparece en la doctrina legal, sentada tempranamente, por la causa "Díaz Vélez, Eugenio c/ Provincia de Buenos Aires"²⁶, donde se sostuvo *"El texto de tal disposición, inspirada por la conciencia democrática de sus autores, que abominaban toda primacía ilegítima, que no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento, que suprime los títulos de nobleza y los fueros personales, para declarar enseguida, que todos los habitantes son iguales ante la ley, demuestra con toda evidencia cuál es el alto propósito que la domina: el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias (Fallos, 16:118; 101:401). No es, pues, la nivelación absoluta de los hombres, lo que se ha proclamado, aspiración quimérica y contraria a la naturaleza humana, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales."*

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, de manera consistente y pacífica, ha consignado que el principio de igualdad requiere que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en idénticas circunstancias, más no impide que el legislador contemple en forma arbitraria, ni responde a un propósito de hostilidad contra determinados individuos o clases de personas, ni encierra indebido privilegio personal o de grupo. Es por ello que la igualdad debe ser entendida como una exigencia de resultados y no tan sólo como una simple previsión normativa, de donde se sigue que, el análisis que impone, debe ir más allá del texto de la norma, abarcando también el resultado de su aplicación al caso concreto²⁷.

Sobre esto, el reconocido jurista José Osvaldo Casas, tiene dicho que *"La impugnación constitucional que se propicia encuentra sustento en diversas familias de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las que el máximo tribunal federal descalificó ciertos tributos que brindaban dispar tratamiento para los contribuyentes en función de sus distinta vecindad o residencia dentro de la República, estableciendo la interdicción de los gravámenes aplicados por el sólo hecho de la introducción de mercaderías en la provincia; se pronunció por la invalidez de los tributos establecidos a la extracción de bienes del Estado Local; y decretó la inconstitucionalidad de las barreras jurisdiccionales para la producción de efectos, actuaciones o instrumentos públicos- judiciales o notariales- tramitados u otorgados en otras demarcaciones territoriales de la Nación."*²⁸

26 Fallo 151:359, sentencia del 20 de junio de 1928.

27 En los fallos 16:118, 123:106, 124:122, 181:203, entre otros, la CSJN ha entendido que la igualdad es una noción relativa que depende de las circunstancias de cada caso.

28 Casas José Osvaldo, "Inconstitucionalidad de las barreras jurisdiccionales mediante el tratamiento tributario discriminatorio de los instrumentos otorgados fuera de la jurisdicción local. (el caso de la provincia de Mendoza)." Revista del Notariado N°839- octubre, noviembre, diciembre de 1994, pag. 615).

Finalmente, la Corte Suprema de Justicia sentó la siguiente doctrina: "*En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos*".²⁹

IV. Jurisprudencia de la Corte Suprema EEUU: Inveterada y constante declaración de inconstitucionalidad de tributos discriminatorios por su incompatibilidad con la "Cláusula del Comercio".

Tal como fue afirmado por la Corte Suprema de la Nación, el artículo 75 inciso 13 de la carta magna "es concordante con la cláusula tercera, sección octava, artículo primero de la constitución de los Estados Unidos"³⁰. Así, mientras el mentado artículo de nuestra constitución atribuye la competencia de reglar el comercio interjurisdiccional al congreso nacional, la cláusula del precepto sancionado por la Convención de Filadelfia³¹ dispone que "*El congreso tendrá facultad ... Para reglamentar el comercio con las naciones extranjeras, entre los diferentes Estados y con las tribus indias*".

En el célebre precedente "Gibbons v. Ogden"³², el juez Marshall, al analizar los alcances de la "cláusula del comercio", sostuvo que - a través de ella- la Constitución le acuerda poderes exclusivos al Congreso Federal para regular el comercio, de modo que dicho poder no puede ser ejercido jamás por los propios Estados locales, quedando totalmente transferidos a dicho Congreso, para su ejercicio positivo o negativo; se refiere, en este último sentido, a la conocida doctrina de la jurisprudencia de la "dormant commerce clause"³³, según la cual el hecho de que no ejerza su facultad exclusiva de regular el comercio - estado durmiente de dicha potestad- no habilita a los Estados Locales a invadir esa potestad, definitivamente transferida al Estado Central.³⁴

29 Fallos: 145:283

30 Fallos 125:33; 174:193; entre otros.

31 De fecha 17 de septiembre de 1787.

32 Fallo 22 US 1 (1824).

33 Conocida también como "cláusula de comercio durmiente o cláusula de comercio negativo"

34 En el citado fallo, el juez Marshall acuñó el concepto de la "dormant Commerce Clause" en su célebre dicta, al afirmar: "the grant does not convey power which might be beneficial to the grantor is retained by himself, or which can enure solely to the benefit of the grantee, but is an investment of power for the general advantage, in the hands of agents selected for that purpose, which power can never be exercised by the people themselves, but must be placed in the hands of agents or lie dormant". Para luego referirse en estos términos a la extensión del poder del congreso federal para regular el comercio entre los estados : "It is the power to regulate, that is, to prescribe the rules by which commerce is to be governed. This power, like all others vested in Congress, is complete in itself, may be exercised to its utmost extent, and acknowledges no limitations other than are prescribed in the Constitution".

No obstante lo anterior, en el precedente "Cooley v. Board of Wardens"³⁵- caso en el que se involucra el ejercicio del poder de policía local sobre la navegación- el tribunal, comandado en esta oportunidad por la opinión del Juez Curtis- tamizó el paradigma de interpretación de la cláusula del comercio, proponiendo una tesis, que el juez Frankfurter denominó de "Exclusividad selectiva"³⁶. En ella se afirmó que, cuando los objetos del comercio "*sean nacionales por su naturaleza, o admitan solamente un sistema o plan normativo uniforme*" se requerirá de un sistema normativo emitido con exclusividad por el Congreso, mientras que, cuando el objeto es local y no nacional, es probable que resulte mejor atendido, no por un "*sistema o plan normativo uniforme*" sino "*por tantos cuantos la discrecionalidad legislativa de los diversos Estados considere aplicables a las peculiaridades locales, dentro de sus límites*".³⁷

Esta doctrina ha sido conservada por décadas en el citado tribunal, reconociendo el carácter exclusivo del Congreso Federal para regular el comercio, sentando cierta capacidad limitada de injerencia de los Estados, cuando sus regulaciones involucran el ejercicio de poder de policía. Más aun, incluso dentro de esta esfera de competencia, el tribunal norteamericano impuso invariablemente la supremacía de la cláusula del comercio cuando las alegadas razones del "Poder de Policía" resultaban en la adopción de regulaciones discriminatorias sobre los bienes o personas provenientes o radicados en otros Estados.³⁸

En definitiva, si bien la jurisprudencia norteamericana registra una evolución desde la posición extrema de la competencia total y exclusiva del Congreso Nacional para regular comercio ("full exclusivity"), dicha evolución no ha llevado jamás a la Suprema Corte a sostener la total concurrencia de competencias en esa materia entre los Estados Locales y el Estado Federal ("full concurrence"), permaneciendo en un punto medio definido como "concurrencia sometida a supervisión judicial", con el Congreso Nacional reteniendo siempre el poder de emitir leyes superiores a las locales y prevalentes sobre ellas (federal preemption)³⁹.

Así, el resultado de la evolución jurisprudencial del tribunal norteamericano en relación con las limitaciones de los Estados locales frente a la "cláusula del comercio" se ha mantenido hasta sus tiempos actuales, en los siguientes términos "*las leyes locales declaradas inconstitucionales en dos circunstancias: cuando establecen*

35 Fallo 53 US 299 (1851).

36 "The new doctrine of selective exclusiveness" cfr. Frankfurter Felix, "The Commerce Clause under Marshall, Taney and Waite". Quadrangle Paperbacks, Chicago, pag 56.

37 Traducción realizada por Ignacio Borrajo Iniesta, en "Federalismo y unidad económica. La cláusula del comercio de la Constitución de Estados Unidos" Ed. Instituto Nacional de Administración Pública, Alcalá de Henares, Madrid, p 45.

38 Así lo entendió en la causa 340 US. 349 y 347 US. 617

39 Friedman Barry y Deacon Daniel, ob, cit, Nota N° 32, p 1928 y 1929.

medidas discriminatorias en contra del comercio interestadual, o cuando imponen sobre él una carga indebida".⁴⁰

En orden a lo expuesto debe destacarse que, la Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica, ha declarado sin fisuras y en forma reiterada a lo largo de casi doscientos años que los tributos estatales que se aplican en forma discriminatoria y diferencial a ciudadanos de extraña jurisdicción son inconstitucionales por resultar repugnantes con la "cláusula del comercio". Esta situación se encuentra resumida de forma ejemplar en la sentencia "New Energy v. Limbach"⁴¹, en donde el tribunal tuvo oportunidad de analizar la pretensión que tenía el Estado de Ohio de eximir de un impuesto que gravaba la venta de etanol, limitando el beneficio tributario al etanol producido dentro de su territorio, y gravando discriminatoriamente a todo el que- vendido dentro de Ohio- fuera producido en otros Estados. En este caso se resalta la siguiente doctrina: "*Desde antaño se ha aceptado que la Cláusula del Comercio no sólo concede al Congreso la autoridad para regular el comercio entre los Estados, sino que además limita directamente el poder de los Estados para discriminar en contra del comercio interestadual. Ver por ej., Hughes v. Oklahoma, 441 US 322, 441 US 326 (1976); H.P. Hood & Son, Inc v. Du Mond, 336 US 525, 336 US (1949); Welton v. Missouri, 91 US 275 (1876). Este aspecto "negativo" de la Cláusula del Comercio prohíbe beneficiar el proteccionismo económico- esto es, las medidas regulatorias diseñadas para beneficiar los intereses económicos del interior de un Estado, mediante la imposición de cargas sobre los competidores ubicados fuera de ese Estado. Ver por ej. Bachus Imports Ltd v Dias, 468 US 263, 468 US 270-273 (1984);); H.P. Hood & Son supra, 336 US 532-533; Guy v. Baltimore, 100 US 434, 100 US 443 (1980). Por lo tanto, las normas locales que claramente discriminan en contra del comercio interestadual son rutinariamente inválidas, ver por ej. Sporhase v. Nebraska ex re. Douglas, 458 US 941 (1982); Lewis v. BT Investment Managers, Inc, 447 US 27 (1980); Dean Milk Co. v. Madison, 340 US 349 (1951), a menos que la discriminación esté demostradamente justificada por un factor válido no relacionado con el proteccionismo económico, ver por ej. Maine v. Taylor, 447 US 131 (1986)".⁴²*

40 Friedman Barry y Deacon Daniel, ob, cit, Nota N° 32, p 1926.

41 Fallo 486 US 269(1988).

42 Texto traducido, "It has long been accepted that the Trade Clause not only grants Congress the authority to regulate trade between States, but also directly limits the power of States to discriminate against interstate commerce. See eg, Hughes v. Oklahoma, 441 US 322, 441 US 326 (1976); . Hood & Son, Inc v. Du Mond, 336 US 525, 336 US (1949); Welton v. Missouri, 91 US 275 (1876). This "negative" aspect of the Trade Clause prohibits the benefit of economic protectionism - that is, the regulatory measures designed to benefit the economic interests of the interior of a State, by imposing charges on competitors located outside that State. See for example Bachus Imports Ltd v Dias, 468 US 263, 468 US 270-273 (1984);). . Hood & Son, supra, 336 US 532-533; Guy v. Baltimore, 100 US 434, 100 US 443 (1980). Therefore, local regulations that clearly discriminate against interstate commerce are routinely invalid, see eg. Sporhase v. Nebraska ex re. Douglas, 458 US 941 (1982); Lewis v. BT Investment Managers, Inc, 447 US 27 (1980); Dean Milk Co. v. Madison, 340 US 349 (1951), unless the discrimination is demonstrably justified by a valid factor unrelated to economic protectionism, see eg. Maine v. Taylor, 447 US 131 (1986)."

Sobre esto último se advierte que, la Suprema Corte consideró que la norma estadual, que priva de un beneficio tributario a ciertos bienes por haber sido producidos en otros Estados, resultaba explícitamente violatoria del "requisito cardinal de la no discriminación" y recordó que, cuando la legislación estadual persigue fines de proteccionismo económico se enfrenta a una "virtual regla de invalidez per se".

Tal como surge de la cita reseñada del fallo "New energy v. Limbach", debo considerar lo dispuesto en el caso "Welton v. Missouri"⁴³, en el cual se declaró que un impuesto aplicado por el Estado de Missouri sobre personas que vendan bienes producidos y/o manufacturados fuera de su territorio, pero al mismo tiempo no aplicable sobre las ventas de bienes similares producidos y/o manufacturados dentro del mismo, es violatorio de la cláusula de trata en virtud de revestir el carácter discriminatorio condenado por todos los fallos ut supra citados. Sobre ello, el eximio Tribunal dijo: *"El hecho de que el Congreso no haya considerado adecuado prescribir reglas específicas que gobiernen el comercio interestadual no afecta la cuestión. Su inacción en materia, cuando es considerada con referencia a su legislación sobre el comercio internacional, es equivalente a una declaración de que el comercio interestadual deberá ser libre y desprovisto de ataduras"*.⁴⁴

De lo expuesto se colige que, la forma de entender la "Cláusula Comercial" por parte de la Suprema Corte Norteamericana, se vislumbra desde el punto de vista de querer llevar al absurdo un eventual razonamiento que considere la legitimidad de las normas discriminatorias, afirmando que si ello fuera admitido como principio, entonces nada impediría a esos Estados locales elevar la carga del impuesto al punto de hacerlo intolerable para los fabricantes extra-territoriales, excluyendo lisa y llanamente su introducción. Asimismo, se destaca de lo expuesto, que el tribunal busca quitarle relevancia a la formalidad que utiliza el impuesto para producir efectos, ya sea que grave la venta de bienes producidos en otro Estado o que, por el contrario, se imponga sobre las personas, ya que lo relevante de la doctrina tratada es que anula la naturaleza discriminatoria que detentan las normas de los Estados parte.

Para cerrar el presente acápite, reserve el tratamiento de los reconocidos casos "Complete Auto Transit, Inc. v. Brady"⁴⁵ y "Bacchus Imports, Ltd. V. Dias"⁴⁶.

En el primero de los citados casos, se precisan los cuatro límites que deben inferirse de la Cláusula Comercial en el área de los tributos locales que inciden sobre el

43 91 US 275 (1876).

44 Texto Traducido: "The fact that Congress has not considered it appropriate to prescribe specific rules governing interstate commerce does not affect the issue. Its inaction in matter, when considered with reference to its legislation on international trade, is equivalent to a declaration that interstate commerce should be free and devoid of ties".

45 430 US 274 (1977).

46 468 US 263 (1984).

comercio interjurisdiccional, los cuales revisten el carácter de test o standart de legalidad. Ellos son:

- a) El tributo local debe ser aplicado sobre una actividad que tenga un nexo sustancial (substantial nexus) con la jurisdicción local.
- b) El tributo local debe estar adecuadamente atribuido (fairly apportioned) a actividades desarrolladas por el contribuyente dentro de la jurisdicción local.
- c) El tributo local no debe discriminar contra el comercio interjurisdiccional⁴⁷.
- d) El tributo local debe tener una adecuada relación (fairly related) con los servicios provistos por la jurisdicción local ("test de adecuada relación con los servicios locales")⁴⁸.

De los cuatro límites reseñados, si bien los tres primeros fueron tratados por la Suprema Corte de Justicia de Estados Unidos en casos anteriores, fue en la causa "Complete Auto Transit" donde se desarrolló el tratamiento más extenso de los puntos citados, remarcando que es el cuarto ítem el que crea el caso de referencia. Al respecto debe tenerse presente que en el fallo "Commonwealth Edison Co. v. Montana" se dijo: *"Que la investigación pertinente bajo la prueba bastante relacionada es si el impuesto está razonablemente relacionado con el alcance del contacto del contribuyente con el estado, ya que son las actividades o la presencia del contribuyente en el estado que se puede hacer apropiadamente llevar una acción justa De la carga tributaria estatal"*⁴⁹

Asimismo, el tercero de los estándares consignados, este es, que el impuesto no discrimine contra el comercio interjurisdiccional, emerge del análisis que realiza la Suprema Corte de Justicia de Estadounidense de los impuestos estatales, en tanto desde 1875, sostuvo que el poder otorgado al Congreso sobre dicho comercio fue para evitar la legislación discriminatoria de los Estados⁵⁰, aplicando ese principio de modo consistente para declarar la improcedencia de tributos estatales que recaen sobre actividades interestatales de modo más gravoso que sobre actividades locales⁵¹.

La importancia del fallo radica en que no sólo fijó los estándares que debían ser cumplidos para que un impuesto estatal no sea inconstitucional, si no que adoptó el criterio seguido por la jurisprudencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos en los años siguientes, destacándose que dichos parámetros fueron confirmados en el caso " Oklahoma Tax Commission v. Jefferson Lines Inc.", donde se esbozaron los test de

47 "Does not discriminate against interstate commerce".

48 Jerome R. Hellerstein y Walter Hellerstein, State Taxation, Volumen I, Constitutional Limitations and Corporate Income and Franchise Taxes, Third Edition, 2005.

49 453 US 609 (1981): "that the relevant Inquiry under the fairly related test is whether the tax is reasonably related to the extent of the taxpayer's contact with the state, since it is activities or presence of the taxpayer in the state that may properly be made bear a just share of state tax burden"

50 Cfr Tribe, Laurence H. : American Constitutional Law, Foundation Press, 3º edición , Vol I, New York, 2000 p. 107.

51 Así en la causa "Camps New-Foubds /Owatonna Inc. Town of Harrison" (520 US 564-1997) la Corte Suprema invalidó el impuesto inmobiliario que establecía exenciones para entidades de caridad que presten servicios a beneficiarios locales, pero denegaba las exenciones para aquellas entidades que servía a comunidades fuera del estado. (Cfr Tribe, Laurence H. : American Constitutional Law, p. 1107.

consistencia interna y externa a fin de determinar si cumple con el segundo de los estándares fijados por el fallo "Complete Auto Transit", esto es, si el impuesto esta adecuadamente atribuido a las actividades desarrolladas por el contribuyente dentro de la jurisdicción local.⁵²

Finalmente, el fallo "Bacchus" analizó la pretensión del Estado de Hawaii de aplicar un impuesto diferencial sobre la venta de licores producidos fuera de su territorio, mientras que eximía la venta de licores producidos dentro de él. En su defensa, el Estado demandado alegó que, en última instancia, la carga económica del impuesto diferencial era soportada por los consumidores y que, además, las exenciones no pretendían discriminar a los productos foráneos si no promover la industria local. El Tribunal norteamericano sostuvo que incluso si el impuesto fuera completa y eficazmente trasladado, el mismo incrementaba los precios de los productos afectados, en comparación con los producidos dentro del Estado de Hawaii.

Asimismo, recordó que, "una regla cardinal" de la jurisprudencia sobre la "cláusula del comercio" es que "ningún Estado puede imponer un impuesto que sea discriminatorio contra el comercio interestadual, acordando una ventaja comercial a las empresas locales". Concluyó que virtualmente toda norma discriminatoria asigna beneficios y perjuicios en modo desigual, pues el beneficio se concede perjudicando a la otra parte, de modo que el análisis constitucional de las normas no depende de enfocarse sobre la parte beneficiada o la perjudicada, siendo irrelevante a los fines de la "cláusula del comercio" la indagación acerca de si los fines de la legislación local fueron beneficiar a las industrias radicadas en su jurisdicción, o bien dañar a los productores situados en otros Estados.

De todo lo expuesto en el presente capítulo se desprenderán claras coincidencias entre las doctrinas que emanan de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Nacional y de la Suprema Corte de los Estados Unidos, no sólo en las visiones expansivas o moderadas que a lo largo de sus respectivas historias y con sus matices particulares han asumido acerca del alcance de la cláusula comercial, si no en este común denominador invariable: la legítima autonomía de los Estados locales jamás puede ejercerse al punto de cohonestar medidas tributarias, o de regulación económica, de claro tinte discriminatorio, como el que a todas luces venían aplicando las provincia de Buenos Aires, Chacho y Santa Fe, entre otras.

52 514 US. 177 (1995). En este caso se discutía la constitucionalidad de pretensión fiscal del estado de Oklahoma de gravar un porcentaje del precio d venta de los pasajes vendidos por Jeferson Lines, aun cuando una parte de dicho valor correspondía al viaje realizado en otros estados.

V.- RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. FALLOS "BOLSA DE CEREALES DE BUENOS AIRES"; "BAYER S.A"; "HARRIET Y DONNELLY" Y "DROGERUIAS DEL SUD S.A".

Superada la instancia de análisis de la evolución histórica de la doctrina que emana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica, considero relevante el tratamiento separado de los pronunciamientos más recientes que ha emitido nuestro máximo tribunal de justicia, ellos son:

A) "BOLSA DE CEREALES DE BUENOS AIRES C/ PROVINCIA DE BUENOS AIRES"⁵³ : Si bien el precedente que se trae a colación no trata del impuesto sobre los Ingresos Brutos, si no que versa respecto del Impuesto de Sellos de la provincia de Buenos Aires, es de gran importancia el tratamiento dispensado por el intérprete último de la constitución, por cuanto dio actualidad a toda la doctrina de los fallos que se han expuesto.

En el caso se analizó la implementación de una alícuota del 5 ‰ (cinco por mil) en el impuesto de sellos por la registración de ciertas operaciones de Bolsas, Mercados, Cámaras y demás entidades, en tanto tuvieran sede social o delegación en la provincia de Buenos Aires, mientras que establecía una alícuota diferencial del 7,5 ‰ (siete coma cinco por mil) para el caso de que las mismas fueran registradas en entidades análogas ubicadas fuera de dicho territorio, configurando así el avasallamiento de la Provincia por sobre las limitaciones que impone la Constitución Nacional.

Al respecto, el fallo en su parte pertinente dispone: "... En tales condiciones, no se advierte que se encuentre en una situación diferente que las restantes entidades incluidas en la categoría que cumplen la misma función de registración y recaudación, desde que la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del domicilio de las sedes sociales de aquéllas, no constituye una pauta razonable que autorice a ubicarlas en grupos distintos que, a los efectos impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales (arg. Fallos: 320:1302 y 322:1781).

Es que el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes. Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a

53 Fallos: 337:1464 del 16/12/2014.

fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada. La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas con relación a aquellas entidades que, igualmente libres, habilitadas y con idéntica actividad, decidieron instalarse en la Provincia de Buenos Aires."

En idéntico sentido se expidió en el caso "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires" , en donde dijo "20) Que, en lo que aquí interesa, no se advierte la existencia de una razón válida que permita aseverar -como sostiene la demandada- que los instrumentos otorgados en una jurisdicción para producir efectos jurídicos sobre inmuebles radicados en otra, exterioricen una capacidad contributiva diferente o una mayor manifestación de riqueza por esa única circunstancia, motivo por el cual no se justifica un tratamiento impositivo distinto. En efecto, la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del lugar de radicación del escribano otorgante del acto, no constituye una pauta razonable que, a los fines impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales (arg. Fallos: 320:1302 y 322:1781). Es que el distinto domicilio del funcionario interviniente no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes. Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva a quien tiene la libertad de elegir a un escribano para el otorgamiento de una escritura, a recurrir a uno con competencia en el territorio provincial para beneficiarse con una menor alícuota impositiva, cuando los notarios foráneos tienen las mismas atribuciones y se encuentran expresa y legalmente habilitados para la función. La conclusión contraria podría lesionar seriamente la libertad de elección de un profesional de confianza, al imponer un impuesto más elevado."

B) BAYER S.A. C/ SANTA FE, PROVINCIA DE S/ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA⁵⁴: con fecha 31 de octubre del año 2017, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en pleno, suscribió la sentencia definitiva del conflicto suscitado entre la provincia de Santa Fe y la firma Bayer S.A, declarando inconstitucional el régimen de alícuotas diferenciales contemplado por dicha provincia.

En dicho proceso judicial se debatió la constitucionalidad del régimen alicuotario establecido por la provincia de Santa Fe a través de la Ley N°3650, en donde se

54 ver cita 13.

distinguía entre una alícuota residual del 3,5 % (artículo 6º) o del 1% o 2% (artículo 7º), según se posea el establecimiento industrial radicación o no en el territorio provincial.

La firma Bayer S.A, en su escrito de demanda, controvierte la normativa provincial con los principios constitucionales que limitan el accionar de las provincias, afectando fundamentalmente al "Principio de Igualdad" y a la "Cláusula del Comercio ", reconocidos en los artículos 16 y 75 inciso 13 de la Constitución Nacional.

El fisco provincial argumentó, en su defensa, que la metodología desplegada por los artículos 6º y 7º de la Ley Nº 3650, no se basaba únicamente en la ubicación geográfica del establecimiento industrial del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que *"ello es producto de una conjunción entre ese sujeto y la actividad desarrollada, o bien, en algunos casos, la índole de la actividad solamente."* A mayor abundamiento arguyó que la empresa demandante *"... no sólo ha prolongado su actividad en la provincia de Santa Fe, sino que la ha incrementado en los periodos fiscales posteriores a los aquí discutidos, por lo que no se advierte inconveniente para sus intereses económicos."*

Sobre éste marco de situación, el máximo tribunal de justicia recordó en su considerando 9º *"... que si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional (Fallos: 320:1302 y sus citas).*

*Entre las limitaciones establecidas en la Constitución Nacional a las facultades impositivas provinciales figura la consagrada en su art. 16, que en lo pertinente al caso, prescribe que **la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas**. El recordado principio que, como garantía fundamental, ha establecido la Constitución, está claramente fijado en su significación y alcances en la jurisprudencia de esta Corte que, en materia de impuestos ha decidido que aquélla **"no constituye una regla absoluta que oblique al legislador a cerrar los ojos ante las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas"** (Fallos: 115:111; 132:402, y "Bolsa de Cereales" Fallos: 337:1464, considerando 14)."*

Ello así, y basándose en lo dispuesto en el caso "Vila, Luis y Justo y otros c/ Prov. de Córdoba", entendió que los impuestos provinciales afectan al comercio entre los estados cuando la ley impositiva se propone o sin proponérselo, opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una provincia. Es decir, se vuelve a la idea de leyes que crean diferencias de tratamiento del mismo producto, ya sea liberando del gravamen al producto local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen, remarcándose que al extinguirse las aduanas interiores se abolían las preferencias de tratamiento respecto de productos en razón de la procedencia. Sin perjuicio de ello, destacó que los fiscos provinciales recobran la capacidad impositiva *"a partir del momento en que las mercaderías, géneros o productos introducidos a su territorio, llegan a confundirse y mezclarse con la masa general de bienes de la provincia, porque ya entonces no es posible afirmar que el impuesto gravita sobre el mero hecho de la introducción de bienes."*⁵⁵

Ahora bien, sentada la forma en la que entiende la aplicación de la cláusula del comercio, concluye que **"...desde el momento en que el gravamen se basa en esa procedencia o establece diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local, sale de su esfera propia de acción y afecta el comercio interprovincial cuya reglamentación ha sido atribuida al Congreso de la Nación. La Constitución ha querido impedir que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza, una provincia pudiera hostilizar el comercio de los productos originarios de las otras, provocando medidas de retorsión inconciliables con la armonía y recíproca consideración que debe reinar entre ellas; sin embargo no restringe las fuentes de renta, por cuanto esa prohibición se encuentra compensada con el aumento de valores que se incorporan mediante ese libre intercambio a la riqueza local, aumentando directa o indirectamente, en la generalidad de los casos, el caudal susceptible de ser gravado en beneficio de la provincia."**⁵⁶

Nótese como la Corte Suprema conserva los ideales que viene desplegando desde el año 1907, al considerar que las provincias no deben torcer las corrientes naturales del comercio, estableciendo distinciones en la forma de tributación de los productos o servicios que provienen de las jurisdicciones vecinas, ya que esta situación- tal como se lo ha consignado en todos los capítulos del presente trabajo- es la que ha sido vedada por los Constituyentes del año 1853, y que han querido asegurar en el todo la Nación la aplicación del precepto *"un solo territorio para un solo pueblo"* (establecido

55 Doctrina que surge de los fallos de la CSJN 125:333, 149:137 y de la Suprema Corte de EEUU 100 US 434, 103 US 334, 116 US 446, 208 US 113, 120 US 489.

56 Considerando N°23.

entre otros caso en el precedente "The South American Store Gath y Chaves c/ Provincia de Buenos Aires"⁵⁷).

C) "HARRIET Y DONNELLY S.A. C. PROVINCIA DEL CHACO S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA"⁵⁸: con fecha 31 de octubre de 2017 (mismo día que resolvió la causa Bayer S.A) la Corte Suprema de Justicia dictó sentencia, poniendo fin al estado de incertidumbre de la firma Harriet y Donnelly S.A, respecto al régimen diferencial que contemplaba la Ley Tarifaria N°7149 de la provincia del Chaco.

En el particular la Provincia, mediante la citada Ley, estableció "*... la alícuota del 1% para la actividad de agricultura y ganadería (cfr. art. 5°, inc. E, ley 7149) pero la supeditó, en el caso de los contribuyentes inscriptos en el Convenio Multilateral, a que la "sede central" se encuentre radicada en la provincia. De no verificarse tal requisito, esta norma dispone la aplicación de la alícuota del 3,5%, prevista en el art. 12, inc. B), de la ley 2071.*"

La empresa demandante cierge su pretensión de certeza sobre los fundamentos de que la posición fiscal es contraria a los principios de igualdad en materia tributaria y que su aplicación contraría a la cláusula del comercio.

Frente a ello el fisco provincial aduce que "*...que el art. 16 de la Constitución Nacional no crea reglas férreas, ya que permite al legislador la creación de categorías de contribuyentes a condición de que éstas sean razonables y excluyan toda discriminación injusta u hostil. Asevera que la distinción en las alícuotas aquí cuestionada busca estimular el desarrollo de la actividad económica local, en ejercicio de las facultades constitucionales de la Provincia y basada en criterios de oportunidad, mérito o conveniencia.*"

Lo transcripto pareciera que nos retrotrae al fundamento vertido por la provincia de Buenos Aires en el caso "Bolsa de Cereales" -coincidente con el de cualquier otra provincia al respecto-, ya que la única razón de ser de las alícuotas diferenciales responde a la finalidad parafiscal de hacer crecer la economía local, con un régimen de promoción para los productores que se asienten en la provincia, generando allí empleo e inversiones. Finalidad que, una y otra vez, choca con los lineamientos vertidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Claro está, en este caso también –y una vez más- el tribunal en pleno decidió declarar la inconstitucional del régimen aplicado por la Provincia con fundamento en los considerandos del fallo que fuera expuesto en el apartado que antecede.

57 Fallo 149:137

58 Ver cita N°18.

D) "DROGUERIAS DEL SUD S.A C/ BUENOS AIRES, PROVINCIA S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA"⁵⁹: con fecha 6 de noviembre de 2018, el supremo tribunal de justicia de la nación, determinó la situación de la provincia de Buenos Aires frente a esta cuestión, estableciendo que *"...Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en el sub lite presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en la causa "Bayer S.A." (Fallos: 340:1480), a cuyos fundamentos y conclusión corresponde remitir en cuanto fueren aplicables al caso de autos, en razón de brevedad. 4°) Que, en su mérito, lo cierto es que en el caso concreto la aplicación de las leyes impositivas 13.613, 13.787 y 13.850 en este punto, al gravar a la actora las actividades ya referidas con la alícuota "residual" del 2% y 4,5%, respectivamente, obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas. 5°) Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, art. 16), y altera la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución (arts. 9° a 12), para perjudicar a los "bienes y servicios" foráneos en beneficio de los "producidos" en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada."*(Considerando 3°, 4° y 5°).

En ese sentido, y tal como se viene desarrollando en los antecedentes a) y b), del presente acápite, la Corte Suprema no tiene dudas de las implicancias que posee la implementación de tratamientos diferenciales en materia alicuotaria, reiterando la doctrina madre del fallo "Bayer".

VI.- CONCLUSIÓN.

Conforme se desprende del análisis y desarrollo del presente trabajo de investigación, las provincias han intentado sobrepasar el marco de competencias asignadas por la Constitución Nacional, las cuales una vez cedidas al Estado central no pueden ser ejercidas por las legislaturas locales, resultando por ende ilegítimas las alícuotas discrecionales del impuesto sobre los ingresos brutos.

Ahora bien, sabido es que los impuestos resultan uno de los instrumentos de mayor importancia con los que cuenta el Estado para promover su desarrollo

59 CSJ 38/2014 (50-D)/CS1

económico, siendo el caso bajo análisis uno de los exponentes principales de ello, en tanto la finalidad extrafiscal de promoción de la industria refleja dicha situación. Por supuesto el crecimiento de la economía local traerá aparejado como consecuencia mediata un incremento en la recaudación, y con ello la posibilidad de influir en los niveles de asignación del ingreso, ya sea mediante un determinado nivel de tributación o a través del gasto social.

No obstante, durante los últimos años, el Estado ha asumido un rol sumamente activo en la economía nacional, aumentando de forma significativa su participación. Este intervencionismo le ha impuesto fuertes costos al sector privado, traducido en una presión tributaria cada vez mayor. Así, pese a la restricción de recursos, y tal como afirman Cynthia Moskovits y Javier Cao, "... esta tendencia no parece detenerse, generando dudas respecto de la sostenibilidad de las finanzas públicas..."⁶⁰.

Debe agregarse que tampoco es desconocido que las provincias atraviesan una larga historia de desequilibrios fiscales, con frecuentes rescates de la Nación, lo que introduce un elemento adicional para justificar el estudio de los efectos de los impuestos provinciales que consecuentemente modifican las corrientes naturales del comercio, en tanto se evidencian como un claro incentivo de recaudación.

Frente a este complejo marco, y a poco de explorar los motivos que inducen disparidades en las recaudaciones locales, se vislumbra que una posible causa generadora es la transferencia discrecional de fondos de la Nación, que, si bien son de resorte pleno del gobierno federal, no dejan de vincularse con el poder relativo del Presidente frente a gobernadores, sesgado por el signo político de cada uno de ellos, o de las negociaciones que puedan consagrar.

Por todo lo hasta aquí expuesto, donde las provincias compiten entre ellas por lograr el crecimiento de sus economías, pero con una tendencia creciente de presión tributaria por la multiplicidad de estamentos con potestades tributarias (nación, provincia, municipio) es que resulta necesario vislumbrar cual es la situación real del sector público en términos de eficacia.

Se observa que, si bien las provincias conocen las limitaciones constitucionales para establecer alícuotas diferenciales en el impuesto sobre los ingresos brutos, y así y todo, insisten con su implementación atento el control difuso de constitucionalidad, asumiendo los costos del acceso a la justicia, me persuade de que en términos de ingreso real y de promoción de la industria, termina siéndoles más beneficioso implementarlas de todos modos.

60 Cynthia Moskovits y Javier Cao .Documento de Trabajo N° 119 "eficiencia del gasto público en las Provincias argentinas. explorando sus determinantes" http://www.fiel.org/publicaciones/Documentos/DOC_TRAB_1352228989578.pdf

Así, el hecho de que una mejor estructura tributaria propia no esté asociada con mayor eficiencia, probablemente esté dando cuenta del escaso peso de los recursos propios en el total de ingresos.

Ahora bien, y en vías de dar respuesta al presente trabajo de tesis, considero que como primera medida sería deseable disminuir las transferencias discrecionales, generando incentivos a que cada provincia administre adecuadamente sus recursos y obtenga el mayor beneficio posible de un gasto público más eficiente y no aumente la presión tributaria sobre los contribuyentes intentando gravar más allá de sus propios límites.

Cierto es que esta situación se encuentra en vías de modificación, ya que con la suscripción del "Consenso Fiscal" entre la Nación y las provincias, se proyecta un cambio sustancial en las estructuras tributarias, pero hasta tanto ello no suceda, será la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual a través de sus diversas sentencias (se ha demostrado en los capítulos IV y V, que la misma ha sido nutrida, constante y centenaria) deba poner un orden a los diversos regímenes provinciales que establezcan una situación de discriminación, distorsión y hostilidad incompatible con el programa social y económico Constitucional, consistente en "hacer un solo territorio para un solo pueblo".

Sobre esto último, no puede dejar de tenerse presente que existen vasos claramente comunicantes entre la jurisprudencia del intérprete último de la Constitución Nacional y del Tribunal Supremo de los Estados Unidos, por cuanto a modo de conclusión comparte el criterio de que la legítima autonomía de los estados locales jamás puede ejercerse al punto de cohonestar medidas tributarias o de regulación económica de claro tinte discriminatorio en contra del comercio interprovincial.

Conforme lo expuesto considero que, las jurisdicciones provinciales, deberían reencausar sus mecanismos de fomento industrial, proyectando un sistema de crédito fiscal para aquellos que se establezcan en el territorio que deseen explotar, redireccionando así el trato diferencial de los diversos contribuyentes que se asienten para el ejercicio de las actividades económicas.

A modo de cierre estimo que una solución a esta historia repetida en el tiempo, es que el Estado Nacional ponga en práctica la revisión de la Ley de Coparticipación comprometida en el consenso fiscal, en donde se restablezcan las pautas de distribución de la masa coparticipable, con un claro horizonte: "promover el empleo, la inversión y el crecimiento económico de las provincias".

BIBLIOGRAFÍA:

- Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Depalma, Bs. As., 1993.
- Giuliani Fonrouge-Navarrine. Impuestos a los Ingresos Brutos. Ediciones Depalma. Buenos Aires.
- Casas José Osvaldo, "Inconstitucionalidad de las barreras jurisdiccionales mediante el tratamiento tributario discriminatorio de los instrumentos otorgados fuera de la jurisdicción local". (el caso de la provincia de Mendoza)." Revista del Notariado N°839- octubre, noviembre, diciembre de 1994, pag. 615).
- Estrada, Jose M: "Curso de derecho constitucional", Tomo 3, Tercera parte, capítulo VII, p. 98 y 99.
- Cynthia Moskovits y Javier Cao. Documento de Trabajo N° 119 "eficiencia del gasto público en las Provincias argentinas. explorando sus determinantes".
- Jurisprudencia Corte Suprema de Justicia de la Nación:
 - "Don Domingo Mendoza y hermano c/ San Luis"- Fallo: 3: 131, dictada el 5 de diciembre de 1865.
 - "Díaz Vélez, Eugenio c/ Provincia de Buenos Aires"- Fallo 151:359, sentencia del 20 de junio de 1928.
 - "Hidroeléctrica El Chocón S.A. c. Provincia de Buenos Aires" - Fallo 320:1302 del 01/07/1997.
 - "Bayer S.A. C/ Santa Fe, Provincia De S/Acción Declarativa De Certeza" - CSJ 505/2012 (48-B)/CS1.
 - "Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires"- Fallos: 337:1464 del 16/12/2014.
 - "Harriet y Donnelly S.A. C. Provincia Del Chaco S/ Acción Declarativa De Certeza" - CSJ 114/2014 (50-H)/CS1.
 - "Droguerías Del Sud S.A C/ Buenos Aires, Provincia S/ Acción Declarativa De Certeza"- CSJ 38/2014 (50-D)/CS1
- Jurisprudencia Suprema Corte de los Estados Unidos.
 - "CSX Transportation Inc. v. Alabama department of revenue et al"- 562.US.1 del 2011
 - "Gibbons v. Ogden"- 22 US 1 (1824).
 - "Cooley v. Board of Wardens"- 53 US 299 (1851).
 - "New Energy v. Limbach" - 486 US 269(1988).
 - "Complete Auto Transit, Inc. v. Brady"- 430 US 274 (1977)
 - "Bacchus Imports, Ltd. V. Dias"- 468 US 263 (1984).