

ANÁLISIS DEL RIGI A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CSJN EN MATERIA INCENTIVOS TRIBUTARIOS

ANAHÍ FLAVIA PÉREZ

Profesora de la Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires.

“Pero no obtendréis préstamos si no tenéis crédito nacional, es decir, un crédito fundado en las seguridades y responsabilidades unidas de todos los pueblos del Estado”.
Juan B. Alberdi*.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. El RIGI, ¿cuál es su encuadre constitucional? 3. El RIGI y la cláusula del progreso aplicada a la materia tributaria nacional, provincial y municipal. 3.1. La cláusula del progreso como fundamento de incentivos tributarios nacionales. 3.2. La cláusula del progreso como límite al poder tributario, provincial y municipal. 3.3. La garantía de la estabilidad fiscal, en el campo nacional y local. 4. El RIGI y el federalismo de concertación en materia de compromisos provinciales y municipales. 5. La doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno: ¿puede resultar necesario aplicarla? 6. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

“RIGI: PAE ingresó el proyecto de USD 3.000 millones con el que la Argentina comenzará a exportar GNL”¹. Leo estas líneas, muy actuales, y me pregunto si Pan American Energy sabe algo que nosotros –los juristas– no, o si, sencillamente, alberga menos dudas porque la industria y la economía *actúan* y tienen más plasticidad para adaptarse a los tiempos que corren². Las predicciones

* ALBERDI, Juan B., Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina, 1º ed., Buenos Aires, Gradifco, p. 103

1 Disponible en: <https://www.infobae.com/economia/2024/11/22/rigi-pae-ingreso-el-proyecto-de-usd-3000-millones-con-el-que-la-argentina-comenzara-a-exportar-gnl/> (22/11/2024)

2 En el mismo sentido, puede leerse: “RIGI: ingresó al régimen el proyecto por más de USD 2.500 millones que impulsa YPF para duplicar las exportaciones de petróleo”, del 20/11/2024, disponible en: <https://www.infobae.com/economia/2024/11/20/rigi-ingreso-al-regimen-el-proyecto-por-mas-de-usd-2500-millones-que-impulsa-ypf-para-duplicar-las-exportaciones-de-petroleo/>

acerca de la eficacia y utilidad que los incentivos tributarios³ tienen para la decisión del inversionista requieren, entonces, de una investigación de un corte diferente al jurídico, que tome en cuenta, entre otras variables, la historia, la economía y las condiciones del país. Y, aun así, habrá circunstancias que recién se advertirán con el paso del tiempo y que hoy resultan simples especulaciones. “Es tan poco lo que conoces de mí”, diría el poeta uruguayo⁴. En la exhaustiva obra de Giampetro Borrás sobre el tema⁵, el autor hace un recorrido por la opinión de especialistas de distintos países y se detiene en las palabras de Heller y Kauffman cuando afirman que los incentivos siempre estarán sujetos a críticas de ineficacia “ya que es imposible saber lo que hubiera ocurrido en ausencia del incentivo”⁶. En una ocasión no tan lejana, en esas disputas académicas de las que no escapan los protagonistas de ninguna rama jurídica, un encumbrado administrativista se preguntaba, a propósito de la ley de responsabilidad del Estado que no contemplaba el lucro cesante en los casos de actividad lícita, “quién querría invertir en el país”, a lo que otro académico del mismo rango le contestaba que “tampoco lo hacía la vieja ley de obra pública y sin embargo siempre había habido obra pública en Argentina”. Con esta introducción, solo quiero expresar que, sin pretender impugnar su validez, los argumentos de orden práctico, por ser relativos e inciertos, no formarán parte de este trabajo, que se focalizará en desentrañar el sentido y alcance de las normas en juego para pasarlas, luego, por el tamiz de la CN y articularlas con la jurisprudencia de la Corte referida a los conflictos que se han presentado en estos temas. En otras palabras, interpretar y argumentar, tareas propias del jurista. Por supuesto, no ignoro lector que, en el campo del análisis que permite el principio de razonabilidad, incluso sin inmiscuirse en cuestiones de oportunidad, mérito y conveniencia, siempre quedará espacio para examinar, abstracta o concretamente, la adecuación entre medio y el fin. Y una última aclaración se impone, tampoco reflexionaré en estas líneas sobre la dicotomía entre los *lobos* (países desarrollados) y los países en desarrollo y cómo estos regímenes pueden alimentar (o no) esa desigualdad.

Dicho esto, la Ley 27.742 Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos (Ley de Bases)⁷ crea, entre sus disposiciones, el Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI)⁸ que, como su nombre lo indica,

3 En este trabajo, usaré indistintamente los términos *impositivo*, *tributario* o *fiscal*.

4 BENEDETTI; Mario, “Es tan poco”, en *Canciones del más acá*, 1º ed., Buenos Aires, Seix Barral, 1989, p. 33.

5 GIAMPETRO BORRÁS, Gabriel, *Incentivos tributarios para el desarrollo*, 1º ed., Buenos Aires, Depalma, 1996.

6 GIAMPETRO BORRÁS, ya cit., p. 98.

7 Publicada en el Boletín Oficial el 8/7/2024.

8 En los arts. que van desde el 164 hasta el 228. A su vez, el Decreto PEN 749/2024 reglamenta el Régimen.

pretende, mediante ciertos incentivos (tributarios, aduaneros y cambiarios), atraer grandes inversiones al país y, a su vez, dotar al sistema de certidumbre y seguridad jurídica para evitar resistencias a su adhesión, basadas en la errática historia que la República Argentina tiene en materia de cumplimiento de sus compromisos. La seguridad jurídica, en especial la *tributaria*, es en nuestro país una asignatura pendiente, una aspiración que se vuelve lejana, a pesar de la constante reivindicación que, de ella, hace la jurisprudencia⁹. La admisión, en muchos casos, de la retroactividad de las normas impositivas, a contramano del principio de legalidad, ha contribuido a la incertidumbre reinante¹⁰. Si a ello le sumamos las complejidades y tensiones inherentes a un sistema fiscal federal, con tres niveles de gobierno con potestades tributarias propias¹¹, la cuestión adquiere ribetes más difíciles, ya que los incentivos no se limitan al ámbito nacional, que de por sí genera controversias, sino que incluyen aspectos impositivos provinciales y municipales.

Surgen, de una rápida lectura, diversos interrogantes, algunos de los cuales vienen dados por la ambigüedad de ciertas disposiciones, como lo dispuesto en los arts. 165¹² y 224¹³, que no permiten esclarecer, a primera vista, si el régimen se encuentra dentro de las facultades que otorga al Congreso Nacional la cláusula del progreso, o si se enmarca en el del federalismo de concertación, que requiere, como todo *consenso*, la adhesión de las jurisdicciones provinciales. Esta cuestión no es menor tratándose de normas que traen beneficios en tributos nacionales,

9 Ha dicho recientemente el Tribunal, a propósito de la pretensión del Fisco Nacional de aplicar el método de rango intercuartil (art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias entonces vigente, referido a precios de transferencia) a un período en el que aún no estaba vigente, que ello era improcedente pues “una conclusión contraria supondría un serio menoscabo de la seguridad jurídica e importaría prescindir de la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria” (del Dictamen de la Procuración General al que la Corte remite en Fallos: 347:216, “Bayer c/DGI”, del 12/03/2024).

10 Ya veremos que, en el caso de los beneficios fiscales, esto ha tenido un límite más preciso en la jurisprudencia de la Corte, justificada en la temporalidad de estos regímenes.

11 Sin entrar aquí en la distinción sobre si se trata de competencias originarias o derivadas en cada caso.

12 Artículo 165.- Declárese, en el marco del artículo 75, inciso 18 de la Constitución Nacional, que las “Grandes Inversiones” que califiquen y se concreten bajo el RIGI son de interés nacional y resultan útiles y conducentes para la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios. Sin perjuicio del ejercicio legítimo de las jurisdicciones y competencias locales, cualquier norma o vía de hecho por la que se limite, restrinja, vulnere, obstaculice o desvirtúe lo establecido en el presente título por parte de la Nación como las provincias, por sí y por sus municipios, y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que hubieran adherido al RIGI, será nula de nulidad absoluta e insanable y la Justicia competente deberá, en forma inmediata, impedir su aplicación.

13 Artículo 224.- Invítase a las provincias, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a los municipios a adherir al RIGI en todos sus términos y condiciones.

pero también en provinciales y municipales, pues, si bien ambas modalidades son admisibles desde el plano teórico, la consecuencia de asumir una u otra postura conlleva, así en la vida como en el derecho, consecuencias (y exigencias) muy distintas. Otras preguntas que se derivan directamente de esta delimitación serían, no solo las referidas a la situación de las provincias, sino también a la de los municipios. ¿Estos quedan obligados por los compromisos que, en el marco del federalismo de concertación, asumen sus provincias, o por las reglas impuestas unilateralmente por el Estado federal? ¿O por ninguna de ellas? ¿Pueden las provincias adherirse (y obligarse) por sus municipios, incluso si estos no quieren participar del régimen? Yendo más allá, ¿era necesario, para limitar las potestades tributarias municipales, establecer la necesaria adhesión de las jurisdicciones provinciales? O, a la inversa, ¿qué pasaría, por caso, si un municipio quiere adherir al régimen aun cuando su provincia no lo hace? Cabe aclarar que, en el deslinde de potestades que examinaré en estas líneas, me referiré exclusivamente a las tributarias, sin por ello desconocer que en otras materias (v.gr. la ambiental) las competencias (y limitaciones) son diferentes y que ello podría incidir en la cuestión bajo estudio.

Capítulo aparte merece la resolución de las controversias que se presenten en el marco de este régimen toda vez que se someten al método del arbitraje¹⁴, lo cual se explica por lo que ya mencionamos de la seguridad jurídica, pero abre un escenario de potenciales cuestionamientos y, además, deja ciertos asuntos sin aclarar, como el referido a los conflictos interestatales que pudiesen plantearse.

También cabe preguntarse por la posibilidad, ante eventuales litigios, de aplicar la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno para resolverlos, que encuentra su fundamento en la *gran ley de la autopreservación* y que tiene una rica aplicación en la jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional. En modo alguno ello la exime de debates, en especial por el margen de discrecionalidad que deja al juzgador.

El objeto de este trabajo es, por tanto, exponer, desde el marco constitucional y el sistema fiscal federal, los problemas que pueden presentarse en su implementación y desarrollo para, a la luz de la nutrida jurisprudencia del Tribunal en materia de incentivos fiscales, examinarlos, sin pretensión de realizar una prognosis.

¿Cuál es el aporte de este abordaje? Anticipar los conflictos, incluso aquellos que puedan aparecer después de finalizado el régimen, y contrastarlos con

14 Cfr. art. 221 de la Ley 27.742, que establece que: “Todas las controversias que deriven del presente régimen o guarden relación con éste, entre el Estado nacional y un VPU adherido al RIGI, incluyendo, pero no limitado a, la ejecución, aplicación, alcance o interpretación del presente régimen y normas relacionadas, o con el uso, goce, cese y/o ejercicio de los derechos, beneficios e incentivos obtenidos por el VPU (incluso, sin limitación, en cuanto a su validez, aplicación y alcance) (una “Disputa”), se resolverá, en primer lugar, mediante consultas y negociaciones amistosas”.

experiencias pasadas, resulta útil para arrojar cierta luz sobre las sombras que proyecta el RIGI. No olvidemos que son regímenes de “largo alcance”¹⁵. Solo a título de ejemplo, la promoción industrial de la Ley 22.021 fue sancionada en el año 1979¹⁶ y finalizó (luego de diversas modificaciones y prórrogas) en el mes de diciembre del año 2012. Sin embargo, aún es usual encontrar fallos actuales que examinan diferentes problemáticas de ese régimen y sus repercusiones. Incluso existen juicios que enfrentan a los distintos niveles de gobiernos y exceden a los que pueden darse entre la empresa promocionada y la autoridad de aplicación o el organismo recaudador nacional¹⁷. Otro tanto podría decirse del régimen vigente en Tierra del Fuego (Ley 19.640¹⁸). Y, de modo similar, de las leyes federales que garantizan la “estabilidad fiscal” (en el ámbito nacional, provincial y municipal) en diferentes actividades¹⁹ y han dado lugar a una vasta colección de fallos del máximo tribunal, que han debido delimitar el sentido, alcance (y constitucionalidad) de estas normas, en especial, por su incidencia en los sistemas tributarios locales. Y el RIGI trae disposiciones de ambos tipos, es decir, de aquellas que otorgan incentivos en impuestos nacionales y de las que lo hacen en el campo de los tributos provinciales y municipales.

Podrá el lector relativizar la importancia de este análisis cuando, como se mencionó, el propio el legislador establece que las controversias que surjan entre el Estado nacional y un Vehículo de Proyecto Único (VPU) adherido al RIGI, se resolverán, en caso de que fracasen las negociaciones amistosas, mediante el sistema de arbitraje²⁰. Ahora bien, más allá de las observaciones que pudiesen realizarse a esta disposición, lo cierto es que existirán otros conflictos, como los que puedan surgir entre los distintos niveles de gobierno (por ejemplo, Provincia vs. Nación), o entre las jurisdicciones locales y el VPU, en los que ni siquiera queda

15 Este es de 30 años (cfr. art. 178 de la ley 27.742).

16 Poder Ejecutivo Nacional (Gobierno de facto), 28/06/79.

17 Solo por citar, la reciente sentencia de Fallos: 346:1180, del 10/10/2023, en la que el Estado Nacional demandó a la provincia de Tucumán por entender que ésta, como autoridad de aplicación, se extralimitó en las facultades conferidas al haber aprobado un proyecto y acordado beneficios a una empresa cuya actividad no había sido objeto de promoción. La Corte declaró la nulidad del decreto provincial y recordó que “al otorgar beneficios promocionales en los casos en que las leyes nacionales les disciplinen esa competencia, las autoridades provinciales actúan como agentes naturales del Gobierno Federal para hacer cumplir la Constitución y las leyes de la Nación (art. 128 de la Constitución Nacional); y deben ajustarse a las normas federales reglamentarias de los respectivos regímenes de fomento, que prevalecen por su jerarquía normativa frente a las disposiciones locales (art. 31 de la Ley Fundamental)”.

18 Que creó, con base en el art. 75, inc. 18 de la Constitución Nacional, “un régimen especial fiscal y aduanero” para el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sud, luego devenido en provincia.

19 Cfr. la Ley 17.319 (art.56) y la Ley 24.196 (art.8), entre otras.

20 Cfr. art. 221 de la Ley 27.742

claro, a partir de la letra de la ley, que ese sea el modo pensado de resolución. El decreto reglamentario, a pesar de lo extenso que es en este punto²¹, arroja poca luz sobre el asunto, aunque algo queda despejado de sus definiciones, esto es, que las disputas a las que se aplica el arbitraje refieren exclusivamente a controversias entre “el Estado nacional y un VPU adherido al RIGI”²². Por último, la prórroga de jurisdicción y la solución de cuestiones de derecho tributario por la vía de este mecanismo arbitral, en cuanto están en juego las rentas públicas, ameritaría un examen más profundo y detallado que, por cuestiones espaciales, escapa al objeto de estudio aquí.

En cuanto a la metodología de esta presentación, y a efectos prácticos, luego de encuadrar el régimen, dividiré el análisis en los incentivos de orden nacional (reducción de alícuotas, deducción de quebrantos sin límite temporal y posibilidad de cesión, exenciones, cómputos, deducciones²³), provincial²⁴ y municipal²⁵, así como en la garantía de la estabilidad fiscal²⁶ y el federalismo de concertación en la materia.

2. ¿CUÁL ES SU ENCUADRE CONSTITUCIONAL?

Me preguntaba en la introducción si se enmarca en las facultades que otorga al Congreso la cláusula del progreso, o si se trata de un acuerdo en el marco del federalismo de concertación. Antes de responder a esta pregunta, debo explicar la importancia de esta distinción y las consecuencias que puede traer que esto no quede claro. ¿Por qué no está claro? Porque ya el propio art. 165 entraña una contradicción entre sus dos párrafos. En el primero, invoca el art. 75, inc. 18 de la CN, pero, a renglón seguido, al establecer la nulidad de cualquier norma o vía de hecho de la Nación, las provincias o los municipios que “límite, restrinja, vulnere, obstaculice o desvirtúe lo establecido en el presente título”, menciona (¿aclara?) que se refiere a aquellos que hubieran adherido al RIGI”²⁷.

A su vez, el art. 224 “invita a las provincias, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a los municipios a adherir al RIGI en todos sus términos y condiciones” en una fórmula típica que se utiliza en los pactos, acuerdos, compromisos o consensos fiscales que se firman en el marco del federalismo de concertación. Por último, el art. 225 prohíbe a las provincias, a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a los municipios “que adhieran al RIGI” imponer a los VPU “nuevos gravámenes locales, salvo las tasas retributivas por servicios efectivamente

21 Cfr. Capítulo X del Decreto PEN 749/24.

22 Cfr. art. 124, inc. b, del Decreto PEN 749/2024.

23 Capítulo IV.

24 Art. 225 de la Ley 27.742.

25 Art. 225 de la Ley 27.742

26 Art. 201 de la Ley 27.742.

27 Art. 165, ya transcripto en nota al pie 14.

prestados”. Esta disposición, por un lado, me lleva a asociarla con el compromiso del art. 9 de la Ley de Coparticipación 23.548 que, como todos sabemos, es una ley convenio, fruto del federalismo de concertación. Pero también me remite a la cláusula de “estabilidad” que legisla el art. 56 de la Ley Federal de Hidrocarburos 17.319²⁸, que no exige adhesión alguna y que, como sostuvo el máximo tribunal ante la pretensión de la provincia de Río Negro de alcanzar con el impuesto inmobiliario a la ocupación de inmuebles o subinmuebles en virtud de permisos de exploración o concesiones, se ve transgredida por la ley local, que *colisiona con los arts. 31 y 75, incs. 18 y 19, de la Constitución Nacional*. Para fundar su decisión, los jueces señalaron que “la patente mutación de la naturaleza del tributo a la que da lugar la normativa impugnada y cuya legalidad se pretende salvaguardar bajo el ropaje de su dogmática calificación de impuesto inmobiliario –y no ya la pretendida aclaración o extensión del existente, como intenta sostener la provincia de Río Negro– lleva a concluir que la pretensión fiscal es insostenible frente a la garantía de la estabilidad fiscal reconocida por la legislación federal en favor del contribuyente”²⁹. Cabe recordar que, en esa oportunidad, el Estado Nacional, citado como tercero, se presentó respaldando la posición de la empresa actora³⁰. En rigor, este fallo resulta ilustrativo de ambas situaciones, ya que la provincia había suscripto también el Pacto Federal de Hidrocarburos³¹ y, en la misma fecha, el Acuerdo Fiscal celebrado entre el Estado Nacional y las provincias productoras de hidrocarburos³², lo cual llevó al máximo tribunal a ratificar su conclusión. Por último, esta sentencia es también muy útil para desarmar un argumento que, no por generalizado resulta válido, esto es, que el hecho de que los recursos sean provinciales, en este caso los hidrocarburos (art. 124 CN) impide que la Nación pueda establecer las grandes políticas nacionales en la materia.

28 Que, en su inciso a), establece que los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación: “Tendrán a su cargo el pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes a la fecha de la adjudicación. Durante la vigencia de los permisos y concesiones, las provincias y municipalidades no podrán gravar a sus titulares con nuevos tributos ni aumentar los existentes, salvo las tasas retributivas de servicios y las contribuciones de mejoras o incremento general de impuestos”.

29 Fallos: 332: 640 (“Apache”, del 26 de marzo de 2009).

30 Este es un fenómeno bastante habitual en los litigios que se suscitan en nuestro federalismo fiscal y en el cual están en juego las competencias tributarias provinciales.

31 Suscripto entre el Poder Ejecutivo Nacional y los gobernadores de las provincias participantes, el 14 de noviembre de 1994, que aprobó el proyecto de adecuación de la Ley 17.319.

32 Por este último convenio, los gobiernos locales signatarios se comprometieron a no incrementar la carga tributaria aplicable a los permisionarios de exploración, concesionarios, y otros titulares de derechos de explotación –con los alcances propiciados por el art. 56, inc. a– a cuya observancia se ha obligado voluntariamente la provincia demandada, al ratificar dicho acuerdo mediante la Ley Provincial 2.877, del 3 de abril de 1995.

No nos olvidemos que, en temas de hidrocarburos y sus derivados (energía y gas) está en juego el autoabastecimiento de todo el país³³.

La importancia de enmarcar correctamente el régimen resulta evidente entonces, puesto que, si se encuentra en la cláusula del art. 75, inc. 18 de la CN, será innecesaria la adhesión de las jurisdicciones provinciales (más allá de las controversias que puedan surgir en cuanto a la pertinencia del interés federal y de la prosperidad del país), en tanto que, si se ubica en el ámbito del federalismo de concertación, se requerirá, ineludiblemente, la conformidad de las provincias a la que pretendan aplicarse las limitaciones que surgen del régimen³⁴.

Dicho esto, entiendo que, más allá de la deficiente técnica legislativa (atribuible quizás, en este caso, a las modificaciones de última hora), la redacción de los artículos mencionados sella la suerte del Estado Nacional si pretende ampararse en las potestades “unilaterales” que le otorga el inc. 18 del art. 75, el cual quedará solo para los beneficios de corte nacional, más no para los provinciales o municipales que requerirán del compromiso de las jurisdicciones provinciales³⁵. Y, con el mismo razonamiento, considero que esta ambigüedad, este quedarse “en el medio”, intencional o no, fue un error. Si *se va por todo*, hay que ir por todo y afrontar las consecuencias. La adhesión podría haberse negociado después para reforzar la seguridad jurídica, mas esta suerte de *sí, pero no* solo agrega incertidumbre a la situación. ¿Qué asesor jurídico va a afirmar que alcanza con las disposiciones nacionales para contar con los beneficios locales?

Por lo tanto, ¿qué implica, además de la necesaria adhesión, que el sistema se enmarque en el federalismo de concertación? Lo veremos en el punto 4.

3. LA CLÁUSULA DEL PROGRESO APLICADA A LA MATERIA TRIBUTARIA NACIONAL, PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Recuerda nuestro máximo tribunal que, según el pensamiento de Alberdi, “El Preámbulo [...] expresa sumariamente las grandes miras que presiden a sus disposiciones”; que el art. 64:16 [actual art. 75, inc. 18] a la vez que da al Congreso el poder para realizar todo lo conducente a la prosperidad del país, le señala los medios para ello, como el fomento de la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles, entre otros, “por leyes protectoras de estos fines”; esas leyes, “tienen ya sus principios en la Constitución; no pueden ser arbitrarias, ni deben ser otra cosa que leyes orgánicas de la economía constitucional”³⁶.

33 Sin ignorar que el desarrollo de energías renovables es una meta deseable.

34 Ya veremos qué sucede con los municipios.

35 Lo que también se ve ratificado por el art. 105 del Decreto Reglamentario 749/24 que, al reglar la estabilidad, señala que: “Este beneficio se extenderá a las jurisdicciones de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, provincias y municipios que adhieran al RIGI, debiendo estarse a lo previsto en el artículo 225 de la Ley N° 27.742”.

36 Fallos: 333:2367.

Conocida también como cláusula de la *prosperidad*, del *desarrollo*, le permite a la Nación establecer las grandes políticas que harán crecer al país. Su aplicación, y su rica historia, exceden, por supuesto, a la cuestión impositiva, pero ésta ha sido una de sus grandes protagonistas. En el caso del RIGI, el art. 165 declara que las Grandes Inversiones que califiquen y se concreten “son de interés nacional y resultan útiles y conducentes para la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios”³⁷. Sin perjuicio de lo que diré, más adelante, sobre la efectiva utilidad nacional del sistema, lo que fundamentalmente me interesa aquí es referir dos de los modos más habituales de la cláusula del progreso de intervenir en “la cuestión impositiva”, esto es, en el nivel nacional, por un lado, y en los niveles locales, por otro.

3.1. *La cláusula del progreso como fundamento de incentivos tributarios nacionales*

En primer término, la cláusula fundamenta y habilita la concesión de privilegios en el orden nacional, es decir, beneficios sobre impuestos federales, ya sea mediante reducciones, desgravaciones, exenciones, créditos, etc., hacia un sector determinado, una actividad, una provincia o una región. Ejemplos conocidos son los del Régimen de Tierra del Fuego (Ley 19.640) y el de la promoción industrial (Ley 22.021) que, con algunas variaciones, benefició a La Rioja, San Juan y San Luis, pero llevó a Mendoza y La Pampa a peticionar, ante la Corte Suprema, su fin³⁸. Aquí, es el mismo nivel de gobierno el que *grava y desgrava*, pero no por ello queda libre de problemas y estos se han reflejado en distintos cuestionamientos, como la menor recaudación tributaria del país; la relocalización de industrias; las razones que avalan incluir a unas provincias (y no a otras) en el régimen; los inconvenientes que trae que la autoridad de aplicación sea, muchas veces, la provincia; la duración indefinida del régimen; la verdadera eficacia del sistema, la afectación de la generalidad y la igualdad, la dependencia que genera

37 En tanto el artículo siguiente establece, entre los objetivos prioritarios del régimen, los de incentivar estas inversiones; promover el desarrollo económico; desarrollar y fortalecer la competitividad de los diversos sectores económicos; incrementar las exportaciones de mercaderías y servicios al exterior comprendidas en las actividades desarrolladas en el RIGI; favorecer la creación de empleo; generar de inmediato condiciones de previsibilidad y estabilidad para las Grandes Inversiones; crear para las Grandes Inversiones que cumplan con los requisitos del RIGI, un régimen que otorgue certidumbre, seguridad jurídica y protección especial para el caso de eventuales desviaciones y/o incumplimiento por parte de la administración pública y el Estado al RIGI; fomentar el desarrollo coordinado de las competencias entre el Estado Nacional, las provincias y las respectivas autoridades de aplicación en materia de recursos naturales; y fomentar el desarrollo de las cadenas de producción locales asociadas a los proyectos de inversión comprendidos por el RIGI.

38 Causa M.457:XXXIII (“Mendoza c/Estado Nacional”), a la que adhirió la provincia de La Pampa y que finalizó mediante acuerdo.

en las llamadas provincias “fiscales”³⁹, la priorización de lo regional por sobre lo sectorial, entre otros⁴⁰. Si el régimen de promoción concluye de forma anónima puede generar repercusiones, no solo en los inversionistas, sino en todos los actores del sistema federal, pues no hay que perder de vista que los beneficios fiscales ocasionan disminuciones en los recursos tributarios que componen la masa coparticipable, con lo cual, si un régimen de promoción *cae* o es declarado caduco, se podría justificar el reclamo por los fondos que estaban destinados a ser repartidos por el sistema de coparticipación federal.

Hay que tener en cuenta, no obstante, que en el caso del RIGI, los incentivos de orden nacional rigen para todo el territorio de la República Argentina⁴¹ y ello acota el margen de conflictos, al menos en este punto. En lo que hace a las actividades, el régimen resultará aplicable a las Grandes Inversiones en proyectos de los sectores de forestoindustria, turismo, infraestructura, minería, tecnología, siderurgia, energía, petróleo y gas⁴². El plazo para adherirse será de dos años, prorrogables por una única vez⁴³ y el monto mínimo de inversión será de, al menos, doscientos millones de dólares estadounidenses⁴⁴. Por último, en cuanto a la autoridad de aplicación, del texto de la ley parece desprenderse que será nacional⁴⁵ y esto se ve corroborado por lo dispuesto en el art. 122 de la reglamentación, que establece que dicha autoridad será el Ministerio de Economía, lo cual, de mantenerse así, ayudará a no repetir las nefastas experiencias que tuvieron los regímenes de las Leyes 19.640 y 22.021, al establecer a los gobiernos provinciales como autoridades de aplicación, y cuyos problemas perduran incluso en la actualidad⁴⁶.

Es doctrina de la Corte que, en materia de regímenes de promoción, los beneficios tributarios tienen fundamento en la CN: art. 67, inc. 16 [actual 75, inc. 18] –cláusula de progreso– (Fallos: 314:1088 y su cita) y, por ende, configuran medidas de fomento de carácter nacional que responden al ejercicio de una competencia constitucional⁴⁷. ¿Qué tipo de interpretación admiten estos incentivos?

39 GERVASONI las denomina “provincias rentísticas” porque gozan de generosas “rentas del federalismo fiscal” (GERVASONI, Carlos, “Democracia, autoritarismo e hibridez en las provincias argentinas: la medición y causas de los regímenes subnacionales”, *Journal of Democracy* en español, Vol. 3, 2011, p.88).

40 Se han generado controversias incluso en temas de cesión de bonos de créditos fiscales provenientes de este Régimen.

41 Cfr. art. 164 de Ley 27.742.

42 Cfr. art. 167 de la Ley 27.742.

43 Cfr. art. 168 de la Ley 27.742.

44 Cfr. art. 173 de la Ley 27.742.

45 Cfr. arts. 218 y 219 (capítulo IX).

46 Como ejemplo basta ver las sentencias de Fallos: 342: 1117 (“AFIP c/ San Luis”), del 3/10/2023 y 346:1180 (AFIP c/ Tucumán”), del 10/10/2023 o Fallos: 338:313 (“Empresa Pesquera de la Patagonia c/ Tierra del Fuego”), del 29/5/2015.

47 Fallos: 346:1117 y 1180.

No puede pasar desapercibido que si bien los beneficios tributarios tienen fundamento en la mencionada cláusula de la CN, el mismo texto los califica como “privilegios”, desde que importan “alterar la generalidad con que deben ser aplicados los gravámenes, para conjugados con el art. 16 de la Ley Fundamental en el sentido de que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley y no a una parte de ellas”⁴⁸.

¿Qué otros problemas se avizoran desde el ámbito nacional? Pues si bien uno podría pensar que el mismo nivel de gobierno no va a *retractarse* de sus “promesas”, la historia nos muestra lo contrario y de ahí la enfática letra de la Ley de Bases que, una y otra vez, reafirma la certeza y seguridad jurídica del sistema. Al tratar el punto 3.3 estudiaremos lo acontecido en materia de retroactividad y el férreo límite que estableció la Corte en los casos de beneficios temporales.

3.2. La cláusula del progreso como límite al poder tributario, provincial y municipal

Tampoco han faltado debates en torno a la legitimidad de la potestad del Congreso de interferir en las competencias que la CN otorga a otros niveles, con la posible afectación de su autonomía e imposibilidad de diseñar sus sistemas fiscales. ¿Puede el Congreso Nacional eximir de tributos provinciales o municipales? Esta es una de las preguntas más usuales al iniciar la clase referida a esta cláusula del art. 75 y la respuesta afirmativa lleva la carga de explicar por qué, si *eximir* es el reverso, la contracara, de *gravar* (de *imponer*) puede ejercerla también otro nivel de gobierno, el nacional en este caso. Es un interrogante que siempre genera debate en los estudiantes de la asignatura Constitucional Tributario, ya que muchos sospechan, aun desde la intuición, del poder que este instrumento le deja al Estado Central y vislumbran el riesgo de desequilibrio que conlleva, por el margen de discrecionalidad con el que puede interpretarse su uso. Confieso que, aunque entiendo el cuidado, no soy de quienes se paran desde ese lugar. Soy, por el contrario, parte de aquellos que creen que el pensamiento (y la acción, a través de su pluma) de Alberdi tenía mucho sentido entonces, y lo tiene todavía hoy. Ni siquiera considero que la cláusula sea *un costo* a pagar por el federalismo, sino que es una herramienta que, precisamente, lo posibilita. Esta disposición, “en su condición de palanca que expresa la supremacía nacional dentro del subsistema que, en materia tributaria al menos, organiza la Constitución”⁴⁹, puede entonces operar como límite al poder tributario provincial o municipal. Sin embargo, no desconozco que, de la teoría a la práctica, ese delgado equilibrio puede tambalear

48 Fallos: 307:1083 (“Maderas Martini, S.A.C.I.F.”).

49 BULIT GOÑI, Enrique, “Acerca de la Cláusula del desarrollo en la Constitución Nacional”, *Derecho Fiscal*, 2009-4, p. 55.

y prestarse a abusos o distorsiones (por parte del contribuyente o del propio Estado Nacional) si no es correctamente delimitado su ámbito de actuación.

Ahora bien, desde antaño, la Corte Suprema ha admitido que, invocándola, el Estado Nacional pueda implementar regímenes para promover el desarrollo de ciertas actividades o regiones, incluso con exenciones sobre tributos locales⁵⁰. En otras palabras, el Tribunal ha reconocido que el Estado federal “pueda privar a las provincias de su poder de imposición sobre materias que de ordinario le pertenecen, aunque, claro está, siempre dentro de ciertos límites, porque todo aquello que involucre el peligro de limitar las autonomías provinciales ha de instrumentarse con la prudencia necesaria para evitar el cercenamiento de los poderes que aquéllas no delegaron (Fallos: 304: 1186, entre muchos otros)”⁵¹. Sin embargo, como recuerda el Procurador, los estados locales tampoco pueden enervar el ejercicio que la Nación haga de las facultades otorgadas constitucionalmente para cumplir el mandato contenido en el Preámbulo de “promover el bienestar general”, pues ello “trae aparejado el riesgo cierto de convertir en ilusorios tales propósitos y objetivos, que procuran el bien común de la Nación toda, en el que necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan las provincias”.

Es dable preguntarse aquí si las disposiciones del RIGI, en especial los arts. 165 (segundo párrafo)⁵² y 225⁵³ ¿afectan la distribución de potestades tributarias

50 Basta recordar la causa “Ferrocaril Central Argentino c/ Santa Fe” del 3 de julio de 1897 (Fallos: 68:227), doctrina reafirmada por el Tribunal en “Ferrocaril Central Argentino c/ Municipalidad del Rosario” (Fallos: 104:96), del 5 de abril de 1906, donde señaló que “según el inciso 16 del artículo 67 [actual 75, inc. 18] de la Constitución Nacional, el Congreso de la Nación está facultado para dictar leyes protectoras de la inmigración [...] y que, es fuera de duda y así lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corte, que al exonerar de todo impuesto a la empresa ha comprendido no sólo los impuestos nacionales sino también los provinciales y municipales”.

51 Del dictamen del Procurador, Nicolás BECERRA, de fecha 10/12/2001, en la causa “Mendoza c/Estado Nacional” M.457.XXXIII)

52 “Sin perjuicio del ejercicio legítimo de las jurisdicciones y competencias locales, cualquier norma o vía de hecho por la que se limite, restrinja, vulnere, obstaculice o desvirtúe lo establecido en el presente título por parte de la Nación como las provincias, por sí y por sus municipios, y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que hubieran adherido al RIGI, será nula de nulidad absoluta e insanable y la Justicia competente deberá, en forma inmediata, impedir su aplicación”.

53 “Artículo 225.- Déjase establecido que las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios que adhieran al RIGI no podrán imponer a los VPU nuevos gravámenes locales, salvo las tasas retributivas por servicios efectivamente prestados. A los efectos del presente régimen, se entenderá que existe un nuevo gravamen local cuando se cree un nuevo hecho imponible respecto de los existentes al 31 de diciembre de 2023 o, asimismo, cuando se modifique el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, las deducciones, las exenciones y/o desgravaciones y/o cualquier otro aspecto de los tributos existentes a dicha fecha, que en los hechos implique una mayor carga fiscal. En el caso de tasas retributivas por servicios prestados, existentes o a crearse en el futuro, éstas no podrán exceder el costo específico del servicio efectivamente prestado a los sujetos individualmente considerados. Se entenderá que una tasa excede el costo específico del servicio

que viene dada desde el texto constitucional y diezman las autonomías provinciales? No se trata de que todo *vale* si se enmarca en esta disposición, pues no está exento de controvertirse el verdadero fin del régimen, es decir, si verdaderamente promueve la industria y el adelanto y progreso de las provincias. En el caso, vimos que el art. 165, al recurrir a este precepto constitucional, señala que las Grandes Inversiones que califiquen y se concreten bajo el RIGI “son de interés nacional y resultan útiles y conducentes para la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios”⁵⁴. Sin embargo, la simple declaración no puede, como expresión de deseos, validar sin más la norma y sus pretendidos fines. Por ello, podrá ser pasible de cuestionamiento, aunque entiendo que debemos ser muy cuidadosos en este punto, ya que entraña la posibilidad de, bajo el pretexto de la falta de adecuación constitucional, obstaculizar los grandes fines del Estado federal.

Naveira y Revilla recuerdan los inconvenientes que le trajo a los Estados Unidos de América, ante la intención de los gobiernos locales de gravar los bienes y las actividades del Gobierno Federal, la falta de una redacción semejante⁵⁵. “Con la intención de evitar este problema y proteger aquellos medios que el Gobierno Federal consideraba necesarios para la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de las provincias y el progreso de la ilustración, consagraron en el entonces art. 67, inc. 16⁵⁶ de la Constitución Nacional”⁵⁷.

Por esta razón, es prudente leer con mucho recelo las manifestaciones *partidarias*, con relación al RIGI, que se sucedieron apenas se dictó la ley. Cabe preguntarse si el juzgador, de corresponder, contará con algún método que le permita examinar con objetividad este régimen, creado al amparo de la cláusula del progreso, e interpretar su conformidad con el texto constitucional. Alberdi, al hablarnos de la importancia de este artículo y del fomento fabril, nos previene, al mismo tiempo, de los errores en los que puede caer el legislador y el estadista *inexpertos*. Nos alerta el jurista tucumano sobre lo delicado del *medio* y sobre “la analogía superficial o nominal que ofrece con el aciago sistema proteccionista de

efectivamente prestado cuando su base imponible se determine sobre la base de ventas, ingresos brutos, ganancias o parámetros análogos. Cualquier incumplimiento a lo mencionado en el presente artículo será considerado como una violación a lo establecido en el artículo 165 de esta ley”.

54 “El RIGI es una herramienta para atraer inversiones significativas para la economía nacional, que de lo contrario no se desarrollarían” agrega el Decreto Reglamentario PEN 749/2024, en sus considerandos.

55 Ello llevó a la construcción pretoriana de la doctrina de la “inmunidad de los instrumentos de gobierno”, en el recordado caso “McCulloch v. Maryland”, del año 1819.

56 Actual art. 75, inc. 18 de la CN.

57 NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo y REVILLA, Pablo, “Inmunidad de los instrumentos de gobierno”, *Derecho Fiscal*, 2009-4, p. 50.

exclusiones privilegiadas y de monopolios”⁵⁸. Y nos brinda una guía certera para saber qué clase de protección, qué clase de privilegios y de recompensas ofrece la Constitución como medios. Nos indica que miremos los fines que esos medios se proponen alcanzar y, luego de reproducir el texto del viejo inciso 16 del art. 64, concluye que los medios son “la libertad y los privilegios y recompensas conciliables con la libertad”⁵⁹.

El art. 225 establece, respecto de las tasas retributivas por servicios prestados, que estas no podrán exceder el costo específico del servicio efectivamente prestado a los sujetos individualmente considerados. El mandato está dirigido tanto a las provincias como a las municipalidades y será objeto de examen en el punto 4, en particular, lo referido a la situación municipal. Sin perjuicio de ello, y a pesar de la polvareda que levantó tal prescripción, lo cierto es que la distinción entre especies tributarias no es meramente académica, como ha tenido oportunidad de señalar el Tribunal⁶⁰, ni es indiferente indagar, bajo el *nomen juris*, la verdadera naturaleza de las gabelas. De todo ello puede concluirse que, en un sistema tributario racional, si la prestación del servicio es lo que legitima el cobro de la tasa, es lógico exigir que su aspecto cuantitativo sea proporcional al costo de ese servicio. En apoyo de esta tesitura es dable recordar, a propósito de la pretensión de la provincia de Tierra del Fuego de cobrar una tasa a las empresas promovidas por la verificación de los procesos productivos, lo que sostuvo la Corte en cuanto a que, en principio, resultaba válida pues, analizando el régimen de promoción vigente, la provincia tenía facultades suficientes para imponer tasas retributivas de servicios a las empresas que operaban en la zona implicada, en el marco de verificación de las actividades que desarrollan según ese régimen promocional, “siempre que se respete el presupuesto de reserva de ley, la naturaleza de la tasa y con la salvedad de que se retribuyan servicios efectivamente prestados (arg. Fallos: 331: 2633)”⁶¹. En el caso concreto, finalmente, el Máximo Tribunal descalificó el gravamen, pero por entender que, en los hechos, se trataba de un tributo que gravaba la exportación antes que de una tasa de verificación de servicios cumplidos por la autoridad de aplicación⁶² y, que, en tal carácter, no podía ser creado por una provincia sin lesión al sistema federal consagrado en la Constitución (art. 75, inc. 1º).

58 ALBERDI, Juan B., *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación*, Buenos Aires, Círculo Azul, 2021, p. 91.

59 ALBERDI, Juan B., *Sistema Económico...*, ya cit., p. 93.

60 Fallos: 332:1503.

61 Fallos: 338:313.

62 Ya que “es la exportación de la mercadería lo que en realidad genera el nacimiento de la obligación tributaria, en vez de exigirla en función de procesos técnicamente anteriores a ese hecho”.

Por otro lado, si las provincias adhieren sin reservas al régimen, sería un contrasentido que luego plantearan la falta de acuerdo con este punto y pretendieran impugnarlo, aunque vienen a mi memoria algunos casos de provincias que, luego de firmar, cuestionaron el consenso fiscal, o que intentaron judicialmente adherirse a alguno de estos pactos, pero con exclusión de determinadas disposiciones. Considero que esto no es posible, salvo que se pruebe una discriminación contra la provincia en cuestión, como podría ser que, para adherirse, se le exija renunciar a los juicios que tenga con el Estado Nacional, pero nada de esto ha sucedido aquí. Estas reflexiones, sobre lo establecido en el art. 225, se limitan a las provincias y la CABA. En cuanto a los municipios, remito a lo que expondré en el punto 4, aunque adelanto que la cuestión es, si se quiere, incluso menos compleja, a pesar de la ola de críticas que ha despertado.

3.3. *La garantía de la estabilidad fiscal, en el campo nacional y local*

El capítulo en el que se encuentra legislada se titula “Estabilidad. Compatibilidad con otros regímenes. Cesiones”⁶³. Observemos cómo comienza su redacción: “Los VPU adheridos al RIGI gozarán en lo que respecta a sus proyectos, de estabilidad normativa en materia tributaria, aduanera y cambiaria”⁶⁴. ¿En qué consiste esta redacción? En que los incentivos otorgados en los capítulos IV y V del presente título⁶⁵ no podrán ser afectados ni por la derogación de la presente ley ni por la creación de normativa tributaria, aduanera o cambiaria respectivamente más gravosa o restrictiva que las que se encuentran contempladas en el RIGI. ¿Cuál es el plazo de vigencia de esta estabilidad? Durante treinta (30) años, contados a partir de la fecha de adhesión por parte del VPU.

¿Qué problemas intenta evitar este capítulo? Básicamente, dos. Por un lado, la práctica consistente en dictar normas fiscales con efecto retroactivo, que mencionaba en la introducción y que ha atentado contra la seguridad jurídica como valor inalterable en un sistema constitucional. Sabido es que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de un régimen jurídico, pero ello no implica aceptar su modificación con efectos retroactivos, máxime en un régimen destinado a durar un período determinado, lo que lo haría perder todo sentido. Si el propio Estado establece un beneficio limitado en el tiempo, una franquicia por un período fijado, concede una bonificación o una exención a los contribuyentes que se encuentren en una determinada situación o cumplan con ciertos requisitos,

63 Capítulo VI, reglamentado a su vez por el Capítulo del mismo número del Decreto 749/24.

64 Cfr. art. 201 de la ley 27.742.

65 Referidos a deducciones, reducciones de alícuotas, cálculos, exenciones, transferencia de quebrantos no absorbidos y otros beneficios en el impuesto a las ganancias, IVA, débitos y créditos entre otros. Estos artículos son reglamentados en el Capítulo IV del Decreto Reglamentario 749/24.

lógica consecuencia de ello es que una ley posterior no pueda venir a borrar de un plumazo ese beneficio temporal y modificar así esta limitación que el propio Estado se impuso, ya que el beneficio perdería todo sentido⁶⁶.

Estas *autolimitaciones* fueron admitidas por la Corte, sobre la base del derecho de propiedad, como freno a pretensiones fiscales basadas en normas posteriores. Puede recordarse el clásico Fallo “Swift”⁶⁷, donde la compañía frigorífica y la comuna de Villa Gobernador Gálvez suscribieron un convenio por el que acordaron el pago de una contribución única por un tiempo determinado. Sin embargo, próximo a finalizar el plazo, las nuevas autoridades comunales resolvieron tenerlo por inexistente por adolecer de nulidad absoluta. La Corte falló a favor de la empresa y sostuvo que el contribuyente que pagó sus contribuciones fiscales “con arreglo al convenio celebrado oportunamente con las autoridades comunales, tiene derecho a obtener la liberación correspondiente”.

La segunda cuestión relacionada con la estabilidad tiene que ver la claridad de sus disposiciones, a fin de evitar consecuencias impensadas que desnaturalicen el fin de la garantía. Sí, adivinaste, lector, estoy recordando “Minera del Altiplano”⁶⁸, a propósito del beneficio de la estabilidad fiscal regulado por el art. 8° de la Ley 24.196, y la controversia que se suscitó a raíz de las notas 130/07 de la Secretaría de Minería y 288/07 de la Secretaría de Comercio Interior, por las que se intimó el pago de los derechos de exportación (Decreto 310/02 y la Resolución del Ministerio de Economía 11/02) al proyecto “Fénix”, que llevaba adelante Minera del Altiplano, al amparo de la garantía de la estabilidad fiscal establecida en el artículo citado.

Allí, la Corte, por remisión al dictamen, revocó la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta que había declarado inaplicables las notas 130/07 de la Secretaría de Minería y 288/07 de la Secretaría de Comercio Interior, con relación al mencionado proyecto, llevado adelante por la actora en el Salar del Hombre Muerto. Cabe recordar que la Ley 24.196 instituye un régimen destinado a promover las inversiones en la actividad minera que, entre otros beneficios, contempla que los emprendimientos mineros allí comprendidos gozarán de estabilidad fiscal por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha de presentación de su estudio de factibilidad (art. 8°, Ley 24.196). La ley define el concepto de “estabilidad fiscal” al establecer que “significa que las empresas que desarrollen actividades mineras en el marco del presente régimen de inversiones no podrán ver incrementada su carga tributaria, considerada en forma separada

66 PEREZ, Anahí F., “La retroactividad de las leyes tributarias”, *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, editada por la Facultad de Derecho de la UBA, ISSN 2953-450X, Año IV, N° 13, septiembre 2024, pp. 286-303, disponible en <http://www.derecho.uba.ar/institucional/centro-estudios-der-tributario/revista/revista-Tributario-Ed0013.pdf>.

67 Fallos: 258:208.

68 Fallos: 335: 1315, del 10/7/2012.

en cada jurisdicción determinada al momento de la presentación del citado estudio de factibilidad, en los ámbitos nacional, provinciales y municipales”⁶⁹.

La Cámara había señalado que al Estado Nacional le correspondía demostrar que el pago de los derechos de exportación reclamado por las notas cuestionadas no afectaba la estabilidad fiscal de la empresa actora. No obstante, en la pieza fiscal a la que remite el máximo tribunal, se llega a otra conclusión, sobre la base de reconocer que, si bien las nuevas gabelas o incrementos podrían conducir a un aumento de la carga tributaria total, “lo cierto es que, frente a esta eventual situación dentro del régimen de la Ley, el Decreto 2.686/93 –cuya constitucionalidad tampoco ha sido aquí objeto de debate– fija un mecanismo de compensación o devolución de las sumas abonadas de más, en la forma, plazo y condiciones que establezca la AFIP”.

En el caso del RIGI, ¿quién debe probar la afectación de la estabilidad? La norma dispone que estará “a cargo de los VPU que invoquen una vulneración de la estabilidad tributaria justificar y probar dicha vulneración”, pero aclara que, cuando la vulneración sea consecuencia de la creación o incremento de un nuevo tributo o de una modificación legal o reglamentaria de cualquier aspecto relativo a los tributos vigentes a la fecha de adhesión, “estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos justificar y probar, en cada caso, que no se ha producido un incremento de la carga tributaria como condición previa para aplicar dicho tributo o la mayor alícuota al VPU”.

Esta disposición no resulta menor cuando miramos atrás y recordamos que, en el fallo “Minera”, ya citado, una de las omisiones que se le endilgó a la empresa actora fue la de la prueba.

69 A continuación, la ley especifica que: “Por incremento de la carga tributaria total [...] se entenderá a aquel que pudiere surgir en cada ámbito fiscal, como resultado de los actos que se enuncian en el párrafo siguiente y en la medida que sus efectos no fueren compensados en esa misma jurisdicción por supresiones y/o reducciones de otros gravámenes y/o modificaciones normativas tributarias que resulten favorables para el contribuyente”. En su art. 8°, inc. 5), la Ley dispone: “Estará a cargo de los sujetos beneficiarios de la estabilidad fiscal que invoquen que ella ha sido vulnerada, justificar y probar en cada caso -con los medios necesarios y suficientes- que efectivamente se ha producido un incremento en la carga tributaria en el sentido y con los alcances emergentes de las disposiciones de este artículo. Para ello deberán efectuar sus registraciones contables separadamente de las correspondientes a sus actividades no comprendidas por la estabilidad fiscal, adoptar sistemas de registración que permitan una verificación cierta y presentar al organismo fiscal competente los comprobantes que respalden su reclamo, así como cumplir toda otra forma, recaudo y condiciones que establezca la autoridad de aplicación de esta ley”. Por último, se establece: “La compensación de aumentos tributarios y arancelarios con reducciones de los mismos conceptos, para determinar si se ha producido en el mismo ámbito jurisdiccional un incremento de la carga tributaria total, se realizará por cada emprendimiento alcanzado por la estabilidad fiscal y por cada ejercicio fiscal vencido, entendiéndose, en todos los casos el que corresponde a la empresa para el impuesto a las ganancias, en la forma y condiciones que establezca la autoridad de aplicación” (art. 8.7, énfasis añadido).

Previamente, ese mismo art. 202 dispone que los tributos a aplicarse a los VPU adheridos al RIGI “serán los vigentes a la fecha de adhesión” y reafirma que los incrementos de tributos existentes a la fecha de adhesión, o a los previstos en el capítulo IV del presente título, no serán aplicables a los VPU. La norma establece que el beneficio de estabilidad tributaria otorga a los VPU “el derecho a rechazar cualquier reclamo por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de aquellos importes que excedan el tributo que corresponda abonar en virtud de los párrafos precedentes” y aclara en qué casos se entenderá que existe un incremento de tributos, contemplando que ello pueda suceder estabilizados bajo el RIGI y no aplicables al VPU, cuando: se aumenten las alícuotas, tasas o montos; se deroguen total o parcialmente exenciones o se graven actividades o bienes no gravados a la fecha prevista en el párrafo primero del presente artículo; se modifiquen los mecanismos o procedimientos de determinación de la base imponible de un tributo, por medio de las cuales se establezcan pautas o condiciones distintas a las que se fijaban al momento en que el VPU adhirió al RIGI y que signifiquen un incremento en dicha base imponible; se incorporen al ámbito de un tributo situaciones que se encontraban exceptuadas o no alcanzadas.

Esta detallada lista *aclaratoria* otorga certeza a la garantía y acota el margen de discrecionalidad fiscal que, en el caso “Minera”, produjo la deficiente técnica legislativa utilizada. En efecto, en aquella ocasión, conforme a la letra del artículo, la creación de un nuevo impuesto no implicaba, por sí misma, una presunción de vulneración de la cláusula, lo que llevó a la Procuradora, Dra. Laura Monti, a advertir que el poco cuidado en la redacción de la norma tal vez frustró su fin. Concluyó sosteniendo que: “No escapa a mi análisis que podría argumentarse que una fórmula legal más conveniente para garantizar la estabilidad fiscal de las empresas promovidas hubiera sido excluirlas totalmente del pago de los futuros tributos o de sus incrementos”. Aquí, el RIGI invierte la carga de la prueba cuando la vulneración sea consecuencia de la creación o incremento de un nuevo tributo (o de una modificación legal o reglamentaria de cualquier aspecto relativo a los tributos vigentes a la fecha de adhesión) y pone en cabeza de la AFIP “justificar y probar, en cada caso, que no se ha producido un incremento de la carga tributaria como condición previa para aplicar dicho tributo o la mayor alícuota al VPU”, lo que me recuerda las palabras de Alberdi: “Si los legisladores dejasen siempre hablar a los hechos, que son la voz de la Providencia y de la historia, habría menos disputas y menos pérdida de tiempo”⁷⁰.

En lo que hace a la estabilidad en materia de tributos provinciales y municipales, el ya nombrado art. 225 establece que las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios que adhieran al RIGI no podrán imponer a los VPU “nuevos gravámenes locales, salvo las tasas retributivas por servicios

70 ALBERDI, Juan B., *Bases y puntos...*, ya cit., p. 167.

efectivamente prestados”. Como mencionaba en la introducción, esta disposición nos remite, casi de manera mecánica, al recordado fallo “Apache” sobre la estabilidad fiscal que el art. 56 de la Ley 17.319 establece para los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación, en materia de hidrocarburos. Allí, la Corte consideró que se presentaba en el caso la creación *ex novo* de un impuesto y, con ello se había “vulnerado el principio de estabilidad tributaria consagrado en el Régimen de Hidrocarburos, en cuanto le garantiza a la empresa titular de dichos derechos la conservación del régimen jurídico vigente en el orden provincial en materia tributaria, al momento de su otorgamiento”⁷¹. La diferencia central con el art. 56 de la Ley Federal de Hidrocarburos es, precisamente, que esta norma establece, de manera unilateral y con base en el inciso 18 del art. 75 de la CN, la estabilidad fiscal, sin necesidad de contar con la adhesión de las jurisdicciones para comprometerlas. A diferencia de ello, como ya vimos, las normas del RIGI parecen encuadrarse, en lo que hace al ejercicio (o abstención) de las competencias locales, en el marco de los acuerdos del federalismo de concertación, por lo que requerirá su conformidad. A su vez, los arts. 188 y 190 también contienen limitaciones sobre tributos locales⁷². Por último, otros aspectos de este art. 225, como lo referido a las características que deberán tener las tasas retributivas de servicios, tanto provinciales como municipales, serán analizados en otros acápi-tes de este trabajo⁷³.

4. EL FEDERALISMO DE CONCERTACIÓN EN MATERIA DE COMPROMISOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES

En primer término, es pertinente recordar que la Corte ha tenido ocasión de señalar en otras oportunidades, con relación a esos acuerdos, que ellos constituyen verdaderas manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de una política fiscal uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias. Agregó el tribunal que “dichos pactos fiscales, así como las demás creaciones legales del federalismo de

⁷¹ Fallos: 332: 640.

⁷² El art. 188 establece que, en el caso de VPU que estén conformados por uniones transitorias de empresas u otros contratos asociativos, no podrán alcanzarse con “ningún tributo local” las operaciones, transferencias, ventas, locaciones, prestaciones ni ninguna otra relación económica entre el VPU y sus miembros. Cualquier imposición en tal sentido será considerada como una violación a lo establecido en el artículo 165 de esta ley. Por su parte, el art. Dispone que las importaciones de bienes de capital nuevos, repuestos, partes, componentes y mercaderías de consumo, así como las importaciones temporarias efectuadas por los VPU adheridos al RIGI, se encontrarán exentas de derechos de importación, de la tasa de estadística y comprobación de destino, y de todo régimen de percepción, recaudación, anticipo o retención de tributos nacionales y/o locales. Y reitera que cualquier imposición en tal sentido será considerada como una violación a lo establecido en el artículo 165 de esta ley.

⁷³ Ver punto 4.

concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan, una vez ratificados por las legislaturas provinciales, al derecho público interno de cada estado local, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional (naturaleza contractual) los ubica con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes⁷⁴.

¿Cuál es ese rango? Pues, luego del dictado de Fallos: 338:1356 y, en particular, de la claridad de su consid. 8º, sin lugar a hesitación, *superior*⁷⁵. En ese mismo precedente y con referencia a los pactos fiscales firmados antes de la Reforma Constitucional del año 1994, el Máximo Tribunal señaló que ellos “han sido el mecanismo empleado para superar –en el marco del régimen de la Ley-convenio 23.548– los inconvenientes propios del sistema rígido de separación de fuentes tributarias. Luego, han constituido la vía adecuada para estructurar un espacio institucional de concertación federal desde donde se flexibilizó, en un contexto de participación igualitaria, la distribución de la recaudación coparticipable, eliminando de esta manera la situación de incertidumbre jurídica generada por la falta de sanción del nuevo régimen de coparticipación conforme a las pautas fijadas en el art. 75, inciso 2º”⁷⁶.

¿Qué implica entonces que el régimen se enmarque, a los fines de los beneficios impositivos locales, en el federalismo de concertación? Que necesita la adhesión de las provincias para comprometerlas, como ya mencionamos y como ha dejado claro la Corte en otras oportunidades. Entre ellas, ante la pretensión del Estado Nacional de aplicar a una deuda, que mantenía con una provincia, la tasa de interés pactada en un acuerdo del federalismo de concertación del que ésta no fue parte. La Corte fue tajante en su negativa⁷⁷. Que el régimen se encuadre en el federalismo de concertación implica, además, que no puede ser modificado unilateralmente, sino solo por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes, como reiteradamente ha dicho el máximo tribunal. “Los principios constitucionales de buena fe y lealtad federal –que repelen la idea de una Nación fragmentada y

74 Fallos: 322:1781 y sus citas.

75 Que reza “...esa jerarquía *superior* que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para modificar –siempre en el marco de la Ley Fundamental– las relaciones interjurisdiccionales y recíprocas entre la Nación y las provincias.

76 Cfr. Consid. 6º.

77 Fallos: 342:85, del 19/2/2019 (“San Luis c/ Estado Nacional”).

procuran el armónico desarrollo de las necesidades locales junto con las nacionales— impiden que uno de los sujetos del sistema adopte de modo intempestivo medidas que puedan afectar al resto de los miembros de la federación”⁷⁸.

Ahora bien, ¿esto se replica en el caso de los municipios? ¿Se necesita su expresa adhesión o alcanza con que la provincia, al adherir, se comprometa por sus municipios? En otras palabras, ¿puede obligarse por ellos? Si bien no desconozco que existen algunas opiniones divergentes, considero que el federalismo fiscal sería inviable si las provincias no pudiesen obligarse por sus municipios. El Convencional Constituyente de 1994, a pesar de la mayor autonomía que otorgó a estos sujetos políticos, fue claro en su redacción del art. 123 al señalar “asegurando la autonomía municipal y *reglando su alcance y contenido...*”. Esta postura no implica negar su autonomía, ni su necesaria existencia, ni tampoco invadir atribuciones que le hayan sido asignadas exclusivamente por el constituyente provincial como podría ser, por ejemplo, la de convocar a la renovación de sus autoridades⁷⁹.

Con respecto a la autonomía financiera, se ha sostenido: “Los municipios son actores principales del sistema federal, y requieren de los recursos necesarios para cumplir sus finalidades; en consecuencia, no pueden ser privados de las atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido...”⁸⁰. Sin suprimirlo, sin desnaturalizarlo, pero me enrolo en la postura mayoritaria que sostiene que las provincias pueden, efectivamente, asumir compromisos por sus municipios en materia fiscal. Como refiere Casás, apoyándose en la estructura jerárquica de los distintos planos de gobierno (art. 31 CN), esta asunción de obligaciones es posible⁸¹. Refuerza esta afirmación el hecho de que varias constituciones provinciales establecen el requisito de la compatibilidad de los gravámenes municipales con los de los niveles superiores de gobierno⁸².

Sin embargo, ¿qué pasa en el caso del RIGI? ¿Se asume esta modalidad de compromiso o se admite que el municipio pueda *no adherir*? Aun sin desconocer que existen varias opiniones contrarias, considero que, de una interpretación armónica de todas las disposiciones de la ley, no parece desprenderse que los municipios se encuentren entre las partes *negociadoras* del régimen, ni que deban adherir por sí mismos. Basta con mirar la fórmula que utiliza el art. 165, al establecer la nulidad de cualquier norma o vía de hecho por la que se limite, restrinja, vulnere, obstaculice o desvirtúe lo establecido en el régimen, por parte

78 Fallos: 342:1591, del 1/10/2019 (“Entre Ríos c/ Estado Nacional”).

79 Fallos: 328:175 (“Ponce”).

80 Fallos: 344:2123 (voto del juez Lorenzetti).

81 CASÁS, José O., *Presión fiscal e inconstitucionalidad*, Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 235.

82 CASÁS, José O., “Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la Ley de Coparticipación tributaria”, en CASÁS, José O. (dir.), *Derecho Tributario Municipal*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2001, p. 37

de la Nación como las provincias “por sí y por sus municipios”, para asociarla al inc. b), del art. 9º de la Ley Federal de coparticipación 23.548. La primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma⁸³. No puede invocarse un “supuesto descuido” del legislador para ignorarla y borrar de un plumazo lo que de ella se deriva. Además, vienen en apoyo de esta tesis, los arts. 31 y 123 de la CN.

Dicho esto, deviene evidente que esta nulidad, que establece el segundo párrafo del art. 165, se dispone asumiendo la adhesión y compromiso de las provincias por sí y por sus municipalidades, con lo cual el eventual conflicto que pretenda plantear este último nivel de gobierno, más allá de su dudoso éxito, deberá hacerlo frente a su provincia. Por otro lado, la disposición del art. 225, en cuanto señala que las tasas retributivas por servicios prestados no podrán exceder el costo específico del servicio efectivamente prestado a los sujetos individualmente considerados, está dirigida, como vimos, tanto a las provincias como a las municipalidades. Lo primero ya fue objeto de análisis en el punto anterior⁸⁴, y ahora corresponde adentrarnos en lo que hace a los municipios. Como ya adelanté, y en consonancia con lo desarrollado aquí, la cuestión se presenta más sencilla si la provincia adhirió, por sí y sus municipios, al régimen. Quiero despejar toda duda respecto de la validez de las tasas que utilizan la capacidad contributiva como parámetro, pues he leído argumentos que confunden esta doctrina de la Corte (que existe) con lo que acontece aquí, esto es, con un compromiso que adquiere la provincia por sí y por sus municipios. Son dos cuestiones bien diferentes. Para ejemplificarlo, basta con traer a colación la prohibición establecida por el art. 10 de la Ley de la provincia de Buenos Aires 10.559 y lo señalado por la Corte al respecto, en cuanto a que “al fijar la base imponible del tributo en función de los ingresos brutos –facturación a usuarios– de la contribuyente, la municipalidad demandada se apartó de la prohibición establecida en el mencionado art. 10 de la Ley Provincial 10.559, vigente desde enero de 1988, alzándose de tal manera contra una norma a la cual debía acatamiento”⁸⁵. En otras palabras, la norma provincial establecía esa limitación a sus municipios, y si estos pretendían desconocerla deberían haberla impugnado sobre la base de argumentos verosímiles. Lo mismo cabía afirmar para el compromiso que aquí asumen las provincias por sus municipalidades, con abstracción de si la Corte avala, o no, la utilización de la capacidad contributiva para su determinar su cuantía. De hecho, muchos pactos, acuerdos o consensos fiscales traían disposiciones que limitaban las tasas

83 Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre muchos otros.

84 Ver punto 3.2.

85 Fallos: 337:88.

municipales y no por ello se pretendió instaurar la necesaria intervención de los municipios en dichos instrumentos.

5. LA DOCTRINA DE LA INMUNIDAD DE LOS INSTRUMENTOS DE GOBIERNO: ¿PUEDE RESULTAR NECESARIO APLICARLA?

¿Qué pasaría si la actividad gubernativa típica del Gobierno Nacional pudiera quedar a merced de tributos locales que impiden u obstaculicen su desarrollo? Como vimos, el Congreso Nacional cuenta con las herramientas para evitar esto, alcanzándole con recurrir a la cláusula del art. 75, inc. 18 de la CN. Sin embargo, ¿qué sucede si, por imprevisión u otras razones, no ha recurrido a esta norma para evitar interferencias?

En este último caso, será el Poder Judicial el encargado de interpretar el silencio del legislador respecto de la admisión, o no, de la incidencia de tributos locales sobre las actividades y bienes gubernativos⁸⁶. En distintas oportunidades, la Corte Suprema aplicó la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno, creada por el juez Marshall en el célebre caso “*McCulloch v. Maryland*”⁸⁷, para superar las lagunas normativas y resguardar la actividad gubernativa típica realizada por el ente estatal, sea éste nacional o local. Así, ha recurrido a ella en casos de subsidios otorgados, para determinada actividad, por el Estado Nacional y que las provincias pretendían gravar, o para proteger actividades e instrumentos de entidades bancarias públicas, o contratos celebrados en el marco de la privatización, entre otras. ¿Y qué sería un instrumento de gobierno? Las posesiones, instituciones, actividades, actos, contratos y obras desarrolladas por el Estado, entendido este en un sentido amplio, que abarca sus diversas manifestaciones. Recientemente, la Corte descalificó la pretensión de la AFIP de alcanzar con el impuesto a las ganancias a las sumas que la provincia de Buenos Aires le asignó presupuestariamente al Ente Administrador del Astillero Río Santiago, entidad autárquica de derecho público, para cubrir sus gastos de funcionamiento. Los jueces, por remisión al dictamen fiscal, destacaron que dichas transferencias presupuestarias habían sido realizadas por la provincia “en el marco de una alta política consensuada con el Gobierno Nacional, cual era mantener activa la unidad productiva del astillero”, y por ello representan una actividad gubernativa típica. Pretender que dichos conceptos integren la base imponible del impuesto a las ganancias del ente autárquico provincial implicaría aceptar la incidencia directa de un gravamen nacional sobre ella, lo cual “representaría, además del desconocimiento del principio de solidaridad federal, una palmaria interferencia del poder nacional sobre el local, junto a una inadmisible limitación de su autonomía (arg.

86 NAVEIRA DE CASANOVA y REVILLA, ya. cit. p. 51.

87 4 Wheat. 316, de 1819. Ver Rotunda, Ronald D.; Nowak, John E. y Young, J. Nelson: *Treatise on Constitutional Law. Substance and procedure*, p. 810.

Fallos: 18:162; 23:560; 173:128; 186:170; 224:267; 226:408; 246:237; 247:325; 249:292; 250:669; 319:998; 320:1302; 327:1083)”⁸⁸.

Dado que, como hemos visto, muchas veces el texto de la Ley de Bases no es todo lo claro que desearíamos o se producen lagunas difíciles de sortear, ¿podría invocarse esta doctrina ante eventuales conflictos que pongan en riesgo la finalidad buscada por el régimen? Considero que, en tanto se pruebe la presencia de los dos elementos que permiten aplicar esta doctrina, esto es, la actividad gubernativa típica (como sería la concesión de incentivos tributarios para atraer grandes inversiones que ayuden a la prosperidad del país) y la carga directa (que, como consecuencia de la interferencia, se frustre su fin) quedará a criterio del juzgador evaluar la situación.

6. CONCLUSIONES

A lo largo de estas líneas, intenté exponer un mosaico de conflictos que puede presentarse en la aplicación del RIGI y, con la guía certera de la jurisprudencia del máximo tribunal en materia de incentivos tributarios y federalismo fiscal, ensayar algunas respuestas. Al deslindar las competencias de los distintos niveles y el rol que juegan las diferentes herramientas constitucionales, como la cláusula del progreso o la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno (que afianza en el preámbulo), busqué despejar ciertas confusiones, que son usuales en estos temas que admiten, como se vio desde un principio, distintas modalidades, unilaterales (arts. 75, 18 y 31 de la CN) o consensuadas (federalismo de concertación). Cuando se estudian las potestades tributarias de las provincias o municipios, aun cuando *se lea irritante*, es más sencillo hacerlo desde los límites que vienen dados por el texto constitucional, los tratados internacionales, las leyes federales y el derecho intrafederal, para así tener todo el escenario completo. Es decir, nadie pretende desconocer que las provincias conservan todo el poder no delegado (art. 121 de la CN), pero ello no obsta a que, por caso, las cláusulas conocidas como “de contenido tributario implícito” (art. 75, incs. 12 13, 18 y 30) operen con un límite al poder de imposición de provincias y municipios, sin entrar aquí a debatir su alcance, pero recordando que: “No habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente”⁸⁹.

Tampoco se desconoce que las provincias y los municipios están habilitados a cobrar tasas, y que la Corte ha admitido que utilicen la capacidad contributiva para cuantificarlas, pero la discusión aquí no es esa, sino el compromiso que la provincia asume, por sí y por sus municipios, de no hacerlo. Del mismo modo, y aun cuando sean legítimos determinados tributos provinciales (v.gr. ingresos brutos) o municipales (ej. ocupación de espacio), una ley federal (como

88 Fallos: 346:613, del 6/6/2023.

89 Fallos: 178:9.

la 15.336 o la 19.798) puede eximir a ciertas actividades de ellos, como reiteradamente ha reconocido la Corte Suprema. En efecto, el Tribunal ha dejado suficientemente esclarecida la facultad del Congreso Nacional de consagrar –dentro del ámbito de su competencia constitucional– exenciones fiscales en el orden provincial y municipal, las cuales requieren de una manifestación cierta de la voluntad legislativa⁹⁰.

De presentarse alguno de los conflictos que mencioné a lo largo de este trabajo, será tarea del juzgador, velando por el equilibrio, desentrañar el sentido de las normas y delimitar su alcance, siempre teniendo presente que la interpretación constitucional “debe atender al desenvolvimiento armonioso de las autoridades locales y federales y no al choque y oposición entre ellas”⁹¹. Los poderes de las provincias son originarios e indefinidos, y los delegados a la Nación son definidos y expresos, “pero aquellos poderes provinciales no pueden enervar el ejercicio razonable de los poderes delegados al gobierno federal, so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de las citadas facultades que fincan en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la Nación toda, en el que necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan todas las provincias”⁹².

La Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo [...] Pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles⁹³.

Y esta labor del juzgador me lleva a una reflexión que dejé para el final, aunque es una disposición que trae el régimen al principio, en ese multifacético art. 165. Me refiero a la prepotente *orden* que la ley le da a la *justicia*, pretendiendo transformarla en un brazo mecánico de aplicación de sus deseos, y que resulta totalmente inadmisibles en un sistema republicano, que me exime de mayores comentarios⁹⁴. La omnipotencia legislativa, que se pretende fundar en una presunta voluntad de la mayoría del pueblo de las mayorías, tiene un freno en la CN y en el intérprete y garante último de esa Constitución, que es la Corte Suprema. Como ha sostenido el alto tribunal, esta doctrina “es insostenible dentro de un sistema de gobierno cuya esencia es la limitación de los poderes de los distintos órganos y la supremacía de la Constitución. Si el pueblo de la Nación quisiera dar al Congreso atribuciones más extensas de las que le ha otorgado o suprimir algunas de las limitaciones que le ha impuesto, lo haría en la única forma que él mismo ha establecido al sancionar el art. 30 de la Constitución. Entretanto, ni el Legislativo ni ningún departamento del gobierno puede ejercer lícitamente otras

90 Fallos: 248:736; 324:933; 326:2653 y 327:1416.

91 Fallos: 286:301; 307:360, entre otros.

92 Fallos: 304:1186; 305:1847; 312: 1437 332: 66.

93 Fallos 178:9, precedente reproducido en muchos posteriores.

94 “... cualquier norma o vía de hecho por la que se limite [...] será nula de nulidad absoluta e insanable y la Justicia competente *deberá, en forma inmediata, impedir su aplicación*”.

facultades que las que le han sido acordadas expresamente o que deben considerarse conferidas por necesaria implicancia de aquéllas”⁹⁵.

ANAHÍ FLAVIA PÉREZ

Es Profesora Adjunta de Derecho Constitucional Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y Profesora de posgrado en distintas universidades del país. Secretaria Letrada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

95 Fallos: 137:47, entre otros.

BASES PARA LA LIBERTAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO ARGENTINO

Tomo Blanco

Editor

ENRIQUE ALONSO REGUEIRA

Prólogo

MARCELO DANIEL DUFFY



**LORENZETTI - ALONSO REGUEIRA - AMESTOY - COVIELLO
FREEDMAN - VILLENA - KODELIA - NIELSEN ENEMARK - SCHAFRIK
SEIJAS - SPOTA - BOTO ÁLVAREZ - CASARINI - DURAND - FACIO
GERDING - PERRINO - SALTZER CHAVEZ - ABERASTURY - CILURZO
DUBINSKI - LISTE - MORTIER - OTERO BARBA - PÉREZ
SILVA TAMAYO - THOMAS - TOIA - VEGA - ZICAVO**



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Derecho

AJUFE
Asociación de Juristas y Académicos de la
Facultad de Derecho



**ASOCIACIÓN
DE DOCENTES**

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES



**FUERO EN LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FEDERAL**

1ª Edición: Enero de 2025

Bases para la Libertad en el Derecho Administrativo Argentino - Tomo Blanco / Enrique Alonso Regueira ... [et.al.] 1a. edición - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2025.

578 p. ; 23x16 cm.

ISBN 978-987-46364-2-3

1. Bases de Datos. I. Alonso Regueira, Enrique.
CDD 342

Edición:

© Asociación de Docentes
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
Universidad de Buenos Aires

Prohibida su reproducción total por cualquier medio, sin expresa autorización de la editora. Permitida su reproducción parcial con la indicación expresa y clara de la editora, artículo, autor y página.

Todos los trabajos son de la responsabilidad exclusiva de los autores.

(Las opiniones vertidas en este trabajo son
responsabilidad exclusiva del autor)

ASOCIACIÓN DE DOCENTES
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
Av. José Figueroa Alcorta 2263
(C1425CKB) Buenos Aires - Argentina

COMISIÓN ACADÉMICA EDITORIAL

Luisella Abelleyro	Edgardo Tobías Acuña
Santiago Paredes Adra	Federico Martín Amoedo
Andrés Ascárate	Tomás Brandan
Ignacio Bence Pieres	Paula Brunetti
Mario Cámpora	Luis Casarini
María Ceruli	Dominique Ekstrom
Rosario Elbey	Hernán Gerding
Federico Giacoia	Lorena González Rodríguez
Nazareth Azul Imperiale	Ángeles Lausi
Facundo Maciel Bo	Milagros Marra
Lucía Martín	Lucía Flavia Ojeda
Gimena Olmos Sonntag	Lautaro Pittier
Matías Posdeley	Marina Prada
Gerardo Ruggieri	Juan Ignacio Stampalija
Juan Ignacio Sueldo	Maximiliano Werner

BASES PARA LA LIBERTAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO ARGENTINO

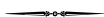
Tomo Amarillo

Editor

ENRIQUE ALONSO REGUEIRA

Prólogo

JORGE EDUARDO MORÁN



**ROSENKRANTZ - ALONSO REGUEIRA - CANDA - CAPPONI - CICERO
DAMSKY - FIGUEREDO - GUSMAN - GUTIÉRREZ COLANTUONO - HUBEÑAK
LARA CORREA - RAMOS - SCHEIBLER - ABERASTURY - AMOEDO
PITTIER - CONDE - ENRICI - GARCÍA MORITÁN - GARCÍA PULLÉS
ISABELLA - MARRA - MARRA GIMÉNEZ - SAMMARTINO - SANTANGELO
ALVAREZ TAGLIABUE - CARRILLO - MONOD NÚÑEZ - COMADIRA
FOLCO - KODELIA - THEA - MARCHETTI - MARTÍNEZ - OLMOS SONNTAG**



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Derecho

AJUFE
Asociación de Juristas y Académicos de la
República Argentina



**ASOCIACIÓN
DE DOCENTES**

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES



**FUERO EN LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FEDERAL**

BASES PARA LA LIBERTAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO ARGENTINO

Tomo Celeste

Editor

ENRIQUE ALONSO REGUEIRA

Prólogo

LEANDRO VERGARA

**MAQUEDA - ALONSO REGUEIRA - CIMINELLI - DIANA - FERNÁNDEZ
GELLI - LÓPEZ - MONTI - REJTMAN FARAH - RODRÍGUEZ - SAGGESE
TREACY - WÜST - BUTELER - CASARINI - LÓPEZ CASTIÑEIRA
CERTOMA - GALLEGOS FEDRIANI - HEILAND - MACIEL BO - RUBIO
STUPENENGO - VINCENTI - YLARRI - BARRA - BRANDAN - CORMICK
ERBIN - LOSA - SACRISTÁN - SALVATELLI - STORTONI**



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Derecho

AJUFE
Asociación de Juristas y Académicos de la
Facultad de Derecho de la UBA



**ASOCIACIÓN
DE DOCENTES**

UBA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES



**FUERO EN LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FEDERAL**