

Universidad Nacional del Comahue – Facultad de Economía y Administración

Carrera de Especialización en tributación

Tesina

Fecha de Entrega: 29 de Septiembre de 2016

**"Análisis del hecho imponible en materia de impuesto a los automotores. Necesidad de un acuerdo federal de armonización tributaria"**



Autores: Silvia Soledad Romano - Juan Manuel Menestrina

Mails: silviaoledadromano@gmail.com; juanmenestrina@gmail.com

Tutor: Dr. Aníbal Oscar Berteá



## **INTRODUCCIÓN:**

El ejercicio de potestades tributarias originarias por parte de las Provincias y Municipios en materia del impuesto a los automotores, ha generado supuestos de múltiple imposición tributaria, provocando inexorablemente la migración de contribuyentes, con la consiguiente merma recaudatoria para las jurisdicciones afectadas.

Tradicionalmente, el hecho imponible del impuesto automotor tenía una definición típicamente territorial, vinculado al domicilio del contribuyente. Sin embargo, a partir del hecho de que cada jurisdicción puede definir el hecho imponible, ha permitido progresivamente que éstas hayan creado hipótesis fácticas de vinculación múltiple en este gravamen. Así, se fue ampliando la gravabilidad en el impuesto a supuestos tales como la denominada “guarda habitual”, permitiendo que las jurisdicciones atraigan contribuyentes a través de esa figura, determinando alícuotas reducidas, alejando en consecuencia al tributo de la tradicional vinculación territorial del domicilio del contribuyente.

La sanción de la ley de coparticipación federal de impuestos, oportunidad histórica para realizar acuerdos entre las jurisdicciones locales que eviten supuestos de múltiple imposición, no brindó pautas suficientes en el impuesto a los automotores con ese objetivo, como sí lo hizo para los impuestos de sellos o ingresos brutos. En igual sentido, las jurisdicciones locales no han dado cumplimiento a los compromisos asumidos para implementar modelos de armonización tributaria a pesar de haber suscripto el Pacto Federal y los acuerdos ratificados por las leyes 25.235 y 25.400.

Cabe preguntarse entonces, si el ejercicio de potestades tributarias locales, cuando ocasionan supuestos de múltiple imposición, resultan inconstitucionales a la luz de los derechos y garantías de los contribuyentes –por afectar derechos subjetivos- o bien, por el contrario, sin resultar inconstitucionales, el ejercicio de dichas atribuciones resultan nocivas en el marco del federalismo de coordinación.



A partir de los lineamientos brindados en los recientes precedentes de la Corte Suprema Justicia de la Nación que exhortan a discutir el sistema de coparticipación federal de impuestos<sup>1</sup>, se estima propicio instar el debate sobre la necesidad de formular cambios en el hecho imponible del impuesto al automotor, coordinando horizontalmente las potestades tributarias entre las jurisdicciones locales.

En este contexto, la creación de un régimen de armonización tributaria entre las diversas jurisdicciones locales, que defina de manera uniforme el hecho imponible, la base imponible, alícuotas y exenciones puede contribuir a evitar problemas de múltiple imposición horizontal, que resultan nocivos al federalismo de coordinación que rige las relaciones estadales.-

---

<sup>1</sup>CSJN, “Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, (Expte. 538/09), Sentencia del 24 de Noviembre de 2015, considerando 39).



## INDICE

### **1. Introducción. Planteo.**

### **2. La múltiple imposición y los derechos del contribuyente.**

2.1. El concepto de múltiple imposición. La equidad horizontal y la prohibición de discriminación.-

2.2. El ejercicio de facultades tributarias concurrentes.-

2.3. Inconstitucionalidad de la múltiple imposición.-

### **3. Compromisos federales sobre armonización tributaria.**

3.1. El impuesto a los automotores en el Decreto Ley 6582/1958.-

3.2. El impuesto a los automotores en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. El problema de la múltiple imposición horizontal.-

3.3. Compromisos asumidos por las Provincias en los pactos fiscales.-

### **4.- Propuesta de armonización.-**

4.1. Descripción de las bases del acuerdo.-

4.2. Anteproyecto de acuerdo federal de armonización.-

### **5.- Conclusiones.-**

## **2. La múltiple imposición y los derechos del contribuyente.**

### **2.1. El concepto de múltiple imposición. La equidad horizontal y la prohibición de discriminación.-**

El problema de la múltiple imposición puede ser abordado desde el punto de vista del contribuyente, como así también desde la óptica de la atribución de potestades tributarias en el régimen federal de gobierno argentino.

Como concepto inicial, puede señalarse que la múltiple imposición, la superposición de gravámenes, la doble imposición, son supuestos en virtud de los cuales dos autoridades tributarias recaen sobre la misma persona, el mismo hecho imponible y en el mismo período, con impuestos iguales o similares<sup>2</sup>. No se requiere una identidad absoluta para su configuración, sino una relación de semejanza. El concepto ha tenido mayor desarrollo en el terreno de la tributación internacional, en el caso de los supuestos de la doble imposición sobre la renta o el patrimonio.

Históricamente, ha sido debatido si los impuestos –al principio, en los tributos a la herencia, luego extendido a la renta- debían ser pagados, donde residen los habitantes o donde se encuentran los bienes<sup>3</sup>, frente al problema de la alteración de la equidad horizontal –tratamiento igual para iguales-, cuando hay dos jurisdicciones que pretenden gravar con el mismo impuesto, y sucede que hay contribuyentes que pagan dos veces el mismo, otros que pagan sólo una vez y también, quienes no pagan en ninguno de los dos casos.

La equidad horizontal, en materia de múltiple imposición, está emparentada al principio constitucional de igualdad ante la ley de los habitantes. Un sistema

---

<sup>2</sup> MACON JORGE, “Obstáculos a la correspondencia fiscal de las provincias”, PET 2003 (junio-279), 1. En este interesante trabajo el autor critica la definición de doble imposición que se hace en nuestro país, dado que la noción de doble imposición no es sólo cuando dos autoridades tributarias recaen sobre la misma persona, el mismo hecho imponible y en el mismo período, con impuestos iguales o similares: requiere esencialmente, para constituir un problema, que exista discriminación, es decir que ciertos contribuyentes estén afectados por una doble percusión y otros no. Es decir, la alteración de la llamada equidad horizontal.-

<sup>3</sup> GARCÍA BELSUNCE (coord.), “Tratado de Tributación”, Editorial Astrea, 1ª Edición, Bs.As., 2003, Página 150.-

normativo impositivo coherente, en el ejemplo dado en el párrafo anterior, requiere que todos los contribuyentes paguen una vez: ni sobre imposición, ni sub imposición. Sin discriminación y en un pie de igualdad<sup>4</sup>. Analizado de esta forma, puede concluirse que es falaz el concepto de doble imposición como hecho de gravar una cosa más de una vez<sup>5</sup>, sin considerar la discriminación, como elemento inescindible de la noción.

El principio constitucional de equidad en las cargas públicas ha sido abordado jurisprudencialmente, desde el ejercicio de las potestades del Poder Judicial<sup>6</sup> para analizar si existe la necesidad del recurso y sobre la magnitud del gravamen<sup>7</sup>.

Ahora bien, si extiende el concepto de equidad horizontal y lo vinculamos a la prohibición de discriminación, se permitiría analizar el principio con una visión integral del sistema tributario nacional. En un régimen federal de gobierno, sería a todas luces contrario al principio de equidad que se permita o tolere válidamente que un contribuyente abone el mismo impuesto en dos jurisdicciones, mientras que otro contribuyente de similares condiciones, pague sólo en una de ellas.

## **2.2. El ejercicio de facultades tributarias concurrentes.-**

En la introducción del apartado anterior se señaló que la múltiple imposición puede ser analizada desde el punto de vista del reparto de atribuciones en el régimen federal de gobierno.

Sin lugar a dudas, los efectos que genera la múltiple imposición representan un desafío del que deben ocuparse aquellas Naciones organizadas a través de un sistema federal.

---

<sup>4</sup> Desde otro punto de vista, se ha sostenido que no se vulnera el principio de igualdad ante las cargas públicas, producto del régimen federal de gobierno: CSJN, Bodegas y Viñedos Saint Remy, S.A., Fallos: 262: 367: *“La garantía constitucional de la igualdad no puede considerarse vulnerada porque en otras jurisdicciones territoriales los contribuyentes no soporten igual o semejante gravamen. La diversidad de tributación y sus cuantías son consecuencia de la pluralidad de poderes impositivos, conforme al régimen federal de gobierno.”*

<sup>5</sup> Macon Jorge, ob. cit., 1.-

<sup>6</sup> Es doctrina de la CSJN, que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301); de esta manera se asocia este principio de equidad al criterio de oportunidad con que el legislador ejerce sus potestades para crear o imponer un tributo.

<sup>7</sup> JARACH DINO, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, 4ª Edición, Página 313.-

Las Provincias, que son autónomas<sup>8</sup>, cuentan con las atribuciones de legislar, autoadministrarse y dictar justicia, ejerciendo los poderes no delegados a la Nación.

Si bien los vínculos de poder entre las Provincias y la Nación se concretan en un reparto de atribuciones, se ha señalado que la relación constitucional entre estos Estados, debe desenvolverse armónicamente, cuidándose de no entorpecerse mutuamente mediante la acción exclusiva, fijándose un criterio cuyos objetivos se señalan en el preámbulo: constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer la defensa común promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad, objetivos que exigen romper las vallas de los egoísmos locales<sup>9</sup>.

En el marco de esta lógica, el programa constitucional permite el ejercicio de facultades tributarias concurrentes a las provincias entre sí y respecto a la nación –Art. 75 incisos 1 y 2 de la Constitución Nacional-.

Así, es facultad de las provincias darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las mismas<sup>10</sup>.

Este amplio poder impositivo encuentra su límite en las atribuciones delegadas al Estado Nacional a través de la Constitución. Por eso es que se ha sostenido que los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> CSJN, “Berga, Elvezio Domingo c/ Seguros La Rural S.A.”, Fallos 271:206.-

<sup>9</sup> ROSATTI HORACIO D. –obra colectiva- “LA REFORMA DE LA CONSTITUCIÓN, Explicada por los miembros de la Comisión de Redacción”, Editorial Rubinzal Culzoni, Año 1994, Página 263.-

<sup>10</sup> CSJN, “D. Luis Resoagli c/ La Provincia de Corrientes por cobro de pesos”, 1 de Enero de 1869 y doctrina de Fallos 105:273; 114:282; 137:212; 150:419.-

<sup>11</sup> CSJN, “Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús s/ acción meramente declarativa”,

El ejercicio de potestades tributarias concurrentes no sólo no es inconstitucional<sup>12</sup>, sino que la propia Carta Magna lo reconoce como una forma de ejercicio del poder tributario. Lo permite, pero impone a la Nación y a las Provincias la necesidad de armonizar su ejercicio. Este sistema de concurrencia de fuentes se extiende a los Municipios, a los que se ha dotado constitucionalmente de autonomía, reconociéndoles facultades de imposición.

Esta situación ha llevado a concluir que es la misma Constitución Nacional la que genera la existencia de múltiple imposición interna, no sólo por implementar un sistema federal de gobierno, sino también por establecer la concurrencia hacia las mismas fuentes de recursos a los tres niveles de gobierno<sup>13</sup>.

### **2.3. Inconstitucionalidad de la múltiple imposición.-**

Como se adelantó en el apartado anterior, la Corte Suprema en el caso “S.A. Mataldi, Simon” sostuvo que la múltiple imposición, no es inconstitucional. Dicho concepto fue reiterado en fallos posteriores, indicando que la concurrencia de dos o más gravámenes sobre el mismo hecho imponible no es inconstitucional *per se*, siempre que ella se genere a partir del legítimo ejercicio de facultades por parte de los entes gubernamentales<sup>14</sup>.

Nuevamente, analizada la cuestión desde el punto de vista de los derechos del contribuyente, el límite es la confiscatoriedad: la superposición de gravámenes y las dobles imposiciones son constitucionales, mientras no se llegue a la absorber una parte sustancial de la renta<sup>15</sup>. A contrario sensu, es inconstitucional la acumulación de

---

Sentencia del 18 de Abril de 1997, Fallos 320:619.-

<sup>12</sup> CSJN, “S.A. Mataldi, Simon Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires s/repeticón de impuestos”, Sentencia del 28 de Septiembre de 1927.-

<sup>13</sup> ALVAREZ ECHARGÜE JUAN MANUEL –Director- obra colectiva, “Derecho constitucional, financiero y tributario local en homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi”, Editorial Ad Hoc, 1º Edición, Bs.As., 2015, pagina 192.-

<sup>14</sup> CSJN, “Pan American Energy LLC c/ Provincia de Chubut s/ acción declarativa”, Sentencia del 19 de Junio de 2012.-

<sup>15</sup> CSJN, “Lopez Lopez Luis y otro c/Provincia de Santiago del Esterio s/eximición de inversiones”, Sentencia del 15 de Octubre de 1991.



impuestos que excede del límite admitido por la jurisprudencia<sup>16</sup>. También, se ha sostenido que la doble imposición puede ser inconstitucional cuando implica una extralimitación de la competencia territorial del poder que sancionó determinado gravamen<sup>17</sup>.

Hasta aquí, la visión tradicional respecto a la concurrencia de fuentes y a los efectos constitucionales de la múltiple imposición tributaria.

Sin embargo, existe otra interpretación sobre la concurrencia de fuentes, a partir de la constitucionalización del régimen de coparticipación<sup>18</sup>, que provocaría la inconstitucionalidad de la múltiple imposición<sup>19</sup>, pero limitada a la múltiple imposición a nivel vertical, por la existencia de una manda constitucional de legislar mecanismos de armonización y coordinación fiscal que la eviten.

En la hipótesis planteada respecto al impuesto automotor, no existen argumentos que validen interpretar que la múltiple imposición es inconstitucional. No existe manda constitucional del mismo tenor a la existente en materia de múltiple imposición vertical, que se encuentre destinada a la armonización horizontal. Sería indudablemente, la solución de fondo. Sin perjuicio de ello, es dable advertir que los convencionales constituyentes de 1994 quisieron que el sistema de coparticipación federal previsto en el artículo 75 inc. 2° de la Constitución Nacional, se destine no sólo para las contribuciones indirectas, cuya facultad concurrente comparten Nación y Provincias, sino también para las directas –fijadas por tiempo determinado, claro está–,

---

<sup>16</sup> JARACH DINO, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, 4ª Edición, Página 321. El autor realiza una crítica muy interesante a esta doctrina jurisprudencial, cuando indica las dificultades para establecer, en caso de concurrencia de tributos, cuál sería el confiscatorio: si el último o primero establecido por ley, el último cobrado, el primero vencido, o el último vencido, o el más gravoso. Vale la reflexión para el supuesto bajo análisis en este trabajo, sobre la múltiple imposición horizontal, y si se pretendiera acudir a los tribunales para adaptar la doctrina de la Corte Suprema para declarar la inconstitucionalidad de un gravamen.

<sup>17</sup> VILLEGAS HECTOR BELISARIO, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Depalma, 7ª Edición, Buenos Aires, Año 1999, página 214.

<sup>18</sup> CSJN, "Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", (Expte. 538/09) Sentencia del 24 de Noviembre de 2015: "...La evolución histórica de la distribución de la renta tributaria federal atravesó, desde la sanción de la Ley Fundamental hasta la actualidad, por tres períodos que pueden diferenciarse en: el de separación de fuentes (1853-1891); el de concurrencia "de hecho" (1891-1935), y el de coparticipación impositiva (desde 1935 en adelante)...".

<sup>19</sup> ALVAREZ ECHARGÜE JUAN MANUEL, –Director- obra colectiva, ob. cit., página 198.-



pero que fija el Congreso. Nada dijeron de las contribuciones directas que fijan las provincias. De todas maneras, nada impide que las Provincias insten un acuerdo de este tipo, toda vez que estas se reservan todo el poder no delegado a la Nación.

En el constitucionalismo provincial pueden observarse normas en las cartas que rigen su organización institucional<sup>20</sup> que tienden a suprimir la superposición de gravámenes, reconociéndose, de algún modo, los efectos nocivos de la misma, al encarecer costos y precios. Dichas cartas provinciales refieren, en líneas generales, que se propicia la armonización de los regímenes nacionales y provinciales para evitar los efectos de la múltiple o doble imposición.-

---

<sup>20</sup> Constituciones de: Chaco, art. 61; Tierra del Fuego, art. 179 inc. 2º; San Juan, art. 109; Jujuy, art. 82 inc. 5º.

### **3. Compromisos federales sobre armonización tributaria.**

#### **3.1. El impuesto a los automotores en el Decreto Ley 6582/1958.**

Para comenzar a desentrañar las normas que tienen injerencia en la hipótesis de este trabajo, corresponde comenzar analizando la legislación de fondo que rige el derecho de dominio sobre los automotores.

En el uso de las atribuciones que el Estado Nacional posee en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, se dictó el Decreto Ley 6582/58, regulando el derecho de dominio sobre los automotores de manera uniforme en todo el país, pues el legislador consideró que las disposiciones del Código Civil se evidenciaban carentes –en aquel momento- de valor práctico en su aplicación. A partir de allí, sustituyó la prueba de la propiedad mediante la posesión por la exigencia de la inscripción en un registro, con el correlativo otorgamiento de un título de propiedad<sup>21</sup>.

El problema que aquí interesa dilucidar, es el concepto de radicación del automotor y sus consecuencias en la configuración del hecho imponible del impuesto automotor.

El artículo 11 del Decreto Ley 6582/1958 establece que el automotor tendrá como lugar de radicación, para todos sus efectos, el del domicilio del titular del dominio o el de su guarda habitual, acreditándose tales circunstancias mediante los recaudos que establezca la autoridad de aplicación.

A partir de esta definición, cada jurisdicción local<sup>22</sup>, en el marco del ejercicio de su autonomía, configura el hecho imponible del impuesto a los automotores. Sin embargo, puede observarse que la definición del concepto de radicación en la norma

---

<sup>21</sup> Dictamen del MINISTERIO PÚBLICO FISCAL en los autos: “F.J.W. SOCIEDAD ANÓNIMA DE TRANSPORTE C/ MISIONES, PROVINCIA DE s/ incidente de medida cautelar”, (F.175 L. XLV) en trámite ante la jurisdicción originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, fechado el 15 de Septiembre de 2009, publicado en [www.mpf.gob.ar](http://www.mpf.gob.ar).

<sup>22</sup> Es una contribución directa, potestad de las provincias según los arts. 121 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Junto con el inmobiliario, son los impuestos reales por antonomasia que gravan la manifestación de riqueza generada por la propiedad sobre determinado bien mueble o inmueble, constitutivo con la inscripción en los registros respectivos. Emilio SARMIENTO, en “Derecho constitucional, financiero y tributario local en homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi”, ALVAREZ ECHARGÜE JUAN MANUEL –Director- obra colectiva, Editorial Ad Hoc, 1ª Edición, Bs.As., 2015, pág. 695.

de fondo, refiere a dos hipótesis diferentes y con carácter alternativo (“o”): por un lado, el domicilio del titular del dominio y por el otro, el de la guarda habitual del bien rodado.

Una primera aproximación indicaría que la norma de fondo, al establecer un criterio alternativo para definir el concepto de “radicación”, no brindó una pauta clara y unívoca que les permita a las jurisdicciones locales configurar el hecho imponible del impuesto automotor de manera uniforme.

No se pretende concluir que la norma tributaria deba ceñirse a la legislación de fondo para la configuración del hecho imponible, ya que la regulación de los gravámenes, cuya implementación se ha reservado, es competencia exclusiva de las provincias<sup>23</sup>, sino que los Estados locales cuenten, como punto de partida, con una definición jurídica uniforme en la legislación de fondo sobre el concepto de radicación, que les permita establecer sus impuestos respetando el principio de equidad horizontal analizado.

Si a ello se le adiciona el hecho de que las Provincias –o Municipio en su caso- ejercen su potestad tributaria con carácter amplio y autónomo, se arriba inexorablemente a la posibilidad de generar supuestos de múltiple imposición horizontal, que como ya se analizó, no es inconstitucional, por ende, requiere del análisis de normas federales de coordinación entre los Estados.-

### **3.2. El impuesto a los automotores en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. El problema de la múltiple imposición horizontal.**

La coordinación fiscal en nuestro sistema federal de gobierno, se observa en materia impositiva, a través de dos regímenes: La armonización vertical se ha propiciado a través de la ley de coparticipación federal de impuestos, en tanto que la armonización

---

<sup>23</sup> CSJN, “Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” Sentencia del 10 de Junio de 2008: “...la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña...”.

horizontal se ha concretado a través del convenio multilateral respecto al gravamen sobre los ingresos brutos exclusivamente.

Como se adelantó, al sancionarse la Ley 23.548, no se brindó pautas suficientes para evitar situaciones de doble o múltiple imposición “horizontal” en el impuesto a los automotores, es decir, entre las jurisdicciones locales.

Metodológicamente, el artículo 9º de la Ley de coparticipación estableció las reglas principales para adherir al régimen de distribución federal. Así, estipuló previsiones para evitar la creación de impuestos análogos a los impuestos nacionales, por las jurisdicciones locales, excluyendo de dicha prohibición a los tributos provinciales sobre:

1) Ingresos brutos; 2) Propiedad inmobiliaria; 3) Radicación, circulación o transferencia de automotores; 4) Sellos; 5) Transmisión gratuita de bienes.

Ahora bien, al desarrollar explícitamente el alcance de las excepciones para cada uno de los tributos, la norma analizada realiza una extensa regulación sobre los principios a los que debe adecuarse la legislación tributaria local en materia de ingresos brutos - Sub inciso 1 del inciso b del Artículo 9º- y sellos -Sub inciso 2 del inciso b del Artículo 9º-, pero no lo hace sobre el impuesto a los automotores. Se considera que las mismas son “pautas uniformadoras”, dentro de las cuales la eventual analogía con un gravamen nacional coparticipado está permitida, pero que fuera de dichos lineamientos se ingresa en la prohibición inicial<sup>24</sup>.

La omisión no es menor. La norma excluye de la analogía al impuesto a los automotores que recae sobre la “*radicación, circulación o transferencia*” de automotores. Puntualmente, el eje de la discusión reside en la hipótesis de incidencia que abarca la “*radicación*” de vehículo. Ante falta de normas claras que expliciten la cuestión: ¿Qué sucede si dos o más jurisdicciones brindan una definición diferente de “*radicación*”? ¿Cuál prevalece? O, en su caso, ¿Debe prevalecer alguna?

---

<sup>24</sup> NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO J., “El concepto de analogía a los fines de la armonización tributaria en la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos”, IMP 2012-8, 95.

Se observa en el siguiente ejemplo:

El artículo 228 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece:

***“ARTÍCULO 228. Los propietarios de vehículos automotores radicados en la Provincia y/o los adquirentes de los mismos que no hayan efectuado la transferencia de dominio ante el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, pagarán anualmente el impuesto...A estos efectos se considera radicado todo vehículo cuyo propietario y/o adquirente tenga el asiento principal de su residencia en el territorio provincial...”.*** (Énfasis agregado).

Por su parte, el artículo 289 del Código de Fiscal de la Provincia de Jujuy<sup>25</sup>, establece:

***“ARTICULO 289. Radicación. A los efectos previstos en el artículo anterior, se considerará radicado en la Provincia de Jujuy todo vehículo que se encuentre inscripto en alguna de las seccionales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor con asiento en esta jurisdicción. Aquellos automotores que no registren su inscripción en los términos señalados en el párrafo precedente, también se considerarán radicados en esta Provincia cuando a su respecto se verifique al menos una de las siguientes situaciones: 1. Su propiedad o tenencia a título de dueño corresponda a un sujeto domiciliado dentro de su territorio, no obstante que la inscripción se mantenga en extraña jurisdicción; 2. Se guarden habitualmente en esta jurisdicción, cuando así hubiera sido consignado por el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor en su título de propiedad; 3. No resultando convocados por el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, se guarden o estacionen habitualmente en esta jurisdicción.”*** (Énfasis agregado)

Basta tan solo este ejemplo comparativo para observar que, ambas jurisdicciones reseñadas poseen un criterio diferente de “radicación”. A primera vista, pareciera que la extensión que le brindan Provincias -y Municipios, en aquellas jurisdicciones en que la potestad tributaria sobre el gravamen está descentralizado- como Jujuy,

---

<sup>25</sup> En igual sentido legisla la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en su Código Fiscal (T.O. Año 2015, artículo 343.)

desnaturalizarían el concepto de “radicación”, pensada en la tradicional definición del domicilio del contribuyente<sup>26</sup>.

Sin embargo, como se analizó en el apartado anterior, la amplitud para configurar el hecho imponible se sustenta en la definición ambigua que la norma de fondo realiza del concepto de “radicación”. Aquí es donde resulta necesario recurrir a las normas federales de coordinación entre los Estados –ley de coparticipación, pactos fiscales- para analizar si éstas brindan pautas para prevenir la múltiple imposición horizontal.

La Ley 23.548 –principal norma de coordinación financiera interestadual-, se preocupó de evitar la analogía<sup>27</sup> con impuestos nacionales -en este caso sería, puntualmente, el impuesto a los bienes personales-, pero omitió considerar la posibilidad de que las jurisdicciones locales generaran supuestos de múltiple imposición entre ellas, salvo, quizás, en materia de impuestos a los ingresos brutos y sellos, donde realizó algunas premisas –artículo 9º-.

La falta de pautas reguladoras en la ley de coparticipación federal de impuestos, de las consecuencias de la múltiple imposición horizontal se debe a una lógica de vinculación histórica de la Nación y las Provincias, considerando a las mismas como dos partes en pugna por la distribución de potestades tributarias.

---

<sup>26</sup> Dadas las dificultades interpretativas que generaba el domicilio del contribuyente, cuando se encontraba escindido el asiento principal de su familia y sus negocios, la Provincia de Buenos Aires modificó su Código Fiscal -primero a través de la ley impositiva del año 2001- prescindiendo de este último elemento para las **personas físicas**: la radicación está dada solamente por el asiento principal de la residencia: “...El asiento principal de la residencia es, en el caso de personas de existencia física, el lugar donde la persona habita de manera ordinaria y estable, con el ánimo de establecer allí el asiento de su familia...”. (Dirección de Técnica de Técnica Tributaria, Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, Informe 148 del 20/08/03).

En tanto, para las **personas jurídicas**, se adopta el criterio de lugar donde se encuentra la dirección o administración de la empresa -Dirección de Técnica de Técnica Tributaria, Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, Informe 126 del 22/07/03-. Dictámenes disponibles en: <http://hitman.arba.gov.ar/codFiscal/sinso/inicializarArbolTemasConLink.do?method=getArbolTemasConLink&tipoConsDocTrib=2.->

<sup>27</sup> CASAS JOSÉ OSVALDO, “Coparticipación y Tributos Municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía, Ed. Ad – Hoc., pag. 48: “...La prohibición de instituir gravámenes análogos a los nacionales coparticipados se convierte en el mecanismo técnico adoptado por las leyes de coparticipación para evitar el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna en la República Argentina...”. El autor señala que para que dos gravámenes sean análogos, no se requiere identidad absoluta en la definición de los diferentes elementos estructurales del presupuesto de hecho, sino que basta una relación de semejanza entre gravámenes de por sí distintos –Ob. cit., pag. 166-.

En realidad, el reparto de las competencias entre la Nación y las Provincias, y entre estas entre sí, asume un rol diferenciado desde la reforma de 1994. El actual artículo 75 inciso 2<sup>a</sup> de la Constitución Nacional insertó pautas para la nueva ley de coparticipación federal, que contempla no solo criterios objetivos de reparto, *sino también principios que obligan a que la distribución sea equitativa, solidaria y dando prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.*

Es decir, el convencional constituyente previó la necesidad de lograr un federalismo de coordinación a nivel horizontal y no sólo vertical, pensando en el desarrollo armónico de la Nación en todo su territorio, tal como surge de los artículos 75 inciso 19 -sobre crecimiento armónico de la Nación, poblamiento de su territorio y políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones-, y 124 -sobre la posibilidad de crear regiones-.

Como se ha sostenido, es de fundamental importancia que se alcance un nuevo sistema de coparticipación sobre bases expresivas de los principios de *solidaridad* y lealtad federales, que tenga en cuenta el grado equivalente de desarrollo<sup>28</sup>.

### **3.3. Compromisos asumidos por las Provincias en los pactos fiscales.**

Existe una categoría de normas cuyo conjunto se denominan el “derecho intrafederal”<sup>29</sup>. Se trata de acuerdos entre la Nación y las Provincias, que una vez ratificados por las legislaturas, se incorporan al derecho público local. Una de las características de los mismos es que no pueden ser derogados unilateralmente y que poseen una jerarquía normativa específica, por ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias<sup>30</sup>.

De esta manera, nacieron los pactos fiscales, partiendo de la premisa de la adopción de políticas públicas de armonización normativa entre todas las jurisdicciones.

---

<sup>28</sup> HERNÁNDEZ, ANTONIO MARÍA, La coparticipación impositiva federal, LA LEY 2010-A, 1123.-

<sup>29</sup> SPISSO RODOLFO R., Violación de la ley de coparticipación tributaria federal y del deber de protección a la familia en la Ciudad Autónoma, LLCABA 2013 (octubre), 465.-

<sup>30</sup> CSJN, "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa", Sentencia del 19 de agosto de 1999.



En el año 1993 las Provincias suscriben el denominado “Pacto Fiscal II”, acuerdo federal en el cual se realizan una serie de compromisos fiscales. En materia del impuesto automotor, las Provincias se comprometieron a *“unificar las valuaciones y alícuotas a aplicar con las de las restantes jurisdicciones”*. Asimismo, en aquellas jurisdicciones en que el impuesto esté total o parcialmente, a cargo de los municipios se proponía a los mismos la adecuación al régimen acordado. Sin lugar a dudas la unificación de valuaciones y alícuotas no contribuía a resolver el problema de la múltiple imposición, dado que subsistía el problema de origen basado en que cualquiera de las jurisdicciones podría gravar sobre automotores.

Nuevamente, en el año 2000, hubo un intento de armonizar las potestades tributarias. En el marco de un acuerdo federal -ratificado por Ley 25.400-, las partes se obligaban a suscribir, *“un Pacto Federal de armonización tributaria, entre el Gobierno Nacional y las Provincias”*, invitando a los municipios, con el objetivo de eliminar la existencia de tributos y otro tipo de cargas **con efectos distorsivos** sobre la actividad económica, la inversión y el empleo.

En el año 2002, se suscribe el “ACUERDO NACION-PROVINCIAS SOBRE RELACION FINANCIERA Y BASES DE UN REGIMEN DE COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS”, ratificado por Ley 25.570 mediante el cual, en lo que aquí interesa, comprometía a las partes a sancionar un régimen de coparticipación federal, definiendo *pautas que permitan alcanzar una simplificación y armonización del sistema impositivo de todos los niveles de gobierno* –Art. 7º inc. g-.

Este nuevo régimen nunca llegó a realizarse. Ahora bien, puede observarse estos intentos de armonización como ensayos de las jurisdicciones locales de consolidar acuerdos que eviten supuestos de múltiple imposición como el que analizamos en el presente, principalmente por los efectos económicos que tiene esta problemática sobre la inversión y el empleo. -

Recientemente la Corte Suprema de Justicia ha dictado una serie de fallos de gran trascendencia institucional<sup>31</sup>, instando al Estado Nacional y a las Provincias a realizar acuerdos para lograr regímenes de coparticipación de las contribuciones directas e indirectas, a partir de la suscripción de un nuevo pacto fiscal federal que sienta las bases de la futura ley-convenio.

Estos acuerdos deben contemplar inexorablemente no solo la distribución de recursos, sino también la concreción de bases para evitar supuestos de múltiple imposición de impuestos, dado que la Constitución Nacional propicia un claro mensaje de unidad nacional, desde el preámbulo mismo, resultando contradictorio con dicho principio, el hecho de que las jurisdicciones locales compitan, unas con otras, para atraer contribuyentes a sus respectivos territorios.-

---

<sup>31</sup> CSJN: “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 538/2009 (45-S)/CS1; “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”, 191/2009 (45-S)/CS1; “Córdoba, Provincia de c/ Estado Nacional y otro s/ medida cautelar”, 786/2013 (49-C) /CS1; “Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” 539/2009 (45-S) CS1; “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/ cobro de pesos” 1039/2008 (44-S)/CS1, sentencias del 24 de Noviembre de 2015.-

#### **4.- Propuesta de armonización.-**

##### **4.1. Descripción de las bases del acuerdo.-**

Preliminarmente, cabe describir al tributo a los automotores como un impuesto directo, adoptando la clasificación según la cual los impuestos directos gravan exteriorización inmediata de riqueza y los indirectos recaen sobre manifestaciones mediatas de riqueza<sup>32</sup>. En este caso, el hecho imponible consiste en la situación jurídica de ser propietario del vehículo automotor radicado en un Estado provincial –o municipal, en su caso- determinado.

La definición del concepto de radicación, responde a criterios múltiples, que suelen encontrarse combinados en la legislación fiscal de cada jurisdicción.

Las Provincias que se han reservado la potestad de crear este gravamen, -y que, por ende, no lo han delegado en los municipios<sup>33</sup>- presentan elementos que evidencian la existencia de cierta uniformidad en la descripción del criterio de vinculación con el sujeto pasivo, en la configuración del hecho imponible. Sin embargo, existen particularidades propias de cada legislación local que ameritan ser analizadas.

En lo que aquí respecta, en relación al hecho imponible del impuesto automotor, las Provincias adoptan diversos criterios de vinculación:

El lugar de radicación: El Registro Nacional de la Propiedad Automotor posee seccionales en todas las Provincias del país. Como se destacó ut-supra, según la legislación de fondo, los rodados deben encontrarse registrados en las seccionales en los cuales se encuentre domiciliado el propietario o bien, donde esté la guarda habitual del mismo. Por esta razón, hay provincias que establecen el lugar de radicación como criterio de vinculación entre el sujeto pasivo y el hecho imponible.

---

<sup>32</sup> GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, “Tratado de Derecho Tributario”, Editorial AbeledoPerrot, Bs.As., 2014, Tomo I, página 90.-

<sup>33</sup> Respecto al sujeto activo del gravamen, cabe destacar que en 9 provincias, el impuesto es determinado y percibido por los Municipios (Chaco, Chubut, Corrientes, Formosa, Jujuy, Neuquén, Salta, Santa Cruz y Tierra del Fuego). El análisis realizado en este trabajo no incluye la legislación municipal de estas jurisdicciones.

El domicilio del contribuyente: En segundo lugar, aparece el domicilio del contribuyente como criterio, o el asiento principal de su residencia.

La guarda habitual del bien: En tercer lugar, y en forma complementaria a los anteriores, las provincias suelen gravar a los contribuyentes que establecen como guarda habitual del bien a sus jurisdicciones.

Ahora bien, estos tres criterios, no se presentan de manera “pura” en la configuración del hecho imponible. Las jurisdicciones locales combinan estos tres criterios para configurar el mismo.

El punto de partida es, entonces, la definición de radicación que cada jurisdicción realiza.

La definición del concepto de radicación que realizan las Provincias, puede agruparse a partir de la forma en la que ha sido legislado el tributo en los Códigos Fiscales (CF) y leyes impositivas:

- Asiento principal de residencia o domicilio: todo vehículo cuyo propietario y/o adquirente tenga el asiento principal de su residencia en el territorio provincial (art. 228 CF de la Provincia de Buenos Aires) o se domicilie o resida en la provincia (art. 297 CF de la Provincia de San Juan, art. 292 CF de la Provincia de Tucumán, art. 4° de la Ley 1284 de la Provincia de Río Negro), o bien, ambos conceptos reunidos en una misma definición (art. 310 CF de la Provincia de Santa Fe).
- Según la seccional del Registro Automotor en la cual se encuentra inscripto el bien: todos aquellos vehículos que se encuentren inscriptos en los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor existentes en jurisdicción provincial señalando que (art. 150 CF de la Provincia de Catamarca, art. 212 CF de la Provincia de La Pampa, art. 237 CF de la Provincia de Misiones, art. 338 CF de la Provincia de Santiago del Estero, art. 343 CF de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

- A partir de la radicación en la Provincia: todo vehículo radicado en la Provincia, sin aportar definiciones al concepto de radicación. (art. 265 CF de la Provincia de Entre Ríos, art. 252 CF de la Provincia de Mendoza, art. 2 de la Ley 1284 de la Provincia de Rio Negro, art. 266 CF de la Provincia de San Luis, art. 292 CF de la Provincia de Tucumán).
- Estableciendo una presunción:
  - Salvo prueba en contrario, se considerará radicado en la Provincia todo vehículo automotor o acoplado que sea de propiedad o tenencia de persona domiciliada o con residencia dentro de su territorio (art. 150 CF de la Provincia de Catamarca y art. 260 CF de la Provincia de Córdoba).
  - Salvo prueba en contrario, [se considera radicado] los vehículos automotores y acoplados de propiedad de personas domiciliadas en la misma, de acuerdo a las normas que rigen en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor (art. 107 CF de la Provincia de La Rioja).
- Circulación efectiva: los vehículos automotores radicados en jurisdicción extraña, pero que circulen efectivamente por la Provincia por un lapso mayor de treinta (30) días (art. 292 CF de la Provincia de Tucumán).
- Guarda habitual: por los vehículos cuya guarda habitual se realice en la Provincia (art. 265 CF de la Provincia de Entre Ríos, art. 252 de la Provincia de Mendoza, art. 237 de la Provincia de Misiones, art. 4° de la ley 1284 de la Provincia de Rio Negro, art. 338 CF de la Provincia de Santiago del Estero)

Ahora bien, este marco normativo demuestra que la configuración del hecho imponible, más allá de observar cierta uniformidad en los criterios utilizados, presenta una heterogeneidad que requiere un esfuerzo de todas las jurisdicciones para arribar a pautas verdaderamente armonizadoras.

Dadas las dificultades para implementar acuerdos de armonización, que no impliquen impuestos uniformes –lo cual atentaría contra el federalismo y la autonomía de las Provincias-, la mejor manera de propiciar la articulación de las jurisdicciones en

materia del impuesto automotor, es que el acuerdo establezca, que todas las jurisdicciones gravarán a los contribuyentes domiciliados en su territorio, independientemente del lugar donde tengan radicados los vehículos (incluyendo la guarda habitual).

Este criterio puede generar situaciones de competitividad fiscal entre las jurisdicciones, pero por otro lado, generaría un efecto valioso a los fines perseguidos para resolver este conflicto de múltiple imposición: debería inducir a los contribuyentes a modificar conductas elusivas del tributo a los automotores, consistentes en la búsqueda de refugio en jurisdicciones de baja tributación, que fomentan la radicación ficticia bajo el criterio de vinculación de la guarda habitual.

A lo largo de este trabajo se ha demostrado que no existe limitación alguna desde el punto de vista constitucional para que las provincias establezcan este impuesto, que tenga como sujeto pasivo a los contribuyentes domiciliados en su territorio, independientemente del lugar donde hayan radicado sus vehículos. No obstante, dadas las dificultades que generan los sistemas concurrentes de atribuciones en el sistema federal, se deben propiciar acuerdos de coordinación fiscal, para evitar los efectos nocivos de la múltiple imposición.

Es decir, el criterio de vinculación del hecho imponible del impuesto automotor, debe tener por principal premisa el domicilio del contribuyente **aun cuando los automotores se encuentren radicados en otra jurisdicción**<sup>34</sup>.

A ello debe agregarse algunas pautas de armonización, a saber:

---

<sup>34</sup> Se podría señalar que se asemejaría el impuesto automotor al impuesto a los bienes personales, si se permite gravar a las jurisdicciones locales por todos los bienes que posee el contribuyente en diferentes Provincias o Municipios. Vale recordar que la superposición de gravámenes no es de por sí inconstitucional, en la medida en que cada uno de los tributos que configuran la múltiple imposición hayan sido sancionados por entes políticos con competencia para crearlos. GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, "Tratado de Derecho Tributario", Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Año 2014, Tomo I, pag. 445. A mayor abundamiento, queremos destacar, que el impuesto automotor está dentro de las excepciones a la obligación de no gravar con impuestos locales análogos a los coparticipados, según el artículo 9 de la ley 23.548.

- ❖ **Prohibición de discriminación** en la fijación de alícuotas, según la radicación del bien. Sin afectar las autonomías provinciales, resulta propicio que las jurisdicciones locales eviten crear categorías de contribuyentes diferenciales, que en los hechos, resulten sustancialmente iguales, en la búsqueda de atraer mayor base con fines recaudatorios.
- ❖ Establecer un **sistema de pago a cuenta**<sup>35</sup>, respecto a idéntico gravamen abonado en otra jurisdicción. Esto permite evitar la competencia entre los fiscos para atraer base imponible a su jurisdicción, facilitando a aquellas Provincias (o municipios) que deciden, en el ejercicio de su autonomía, ejercer mayor presión fiscal, la posibilidad de continuar la percepción del gravamen. Es un sistema que propicia garantizar la equidad horizontal, es decir, siguiendo el razonamiento del Dr. Macon<sup>36</sup>, que exista discriminación, a partir de que ciertos contribuyentes estén afectados por una doble percusión y otros no. Entonces, un contribuyente que se ve alcanzado por dos jurisdicciones, producto de su decisión de recurrir a la registración del bien rodado bajo el concepto de “guarda habitual” en un lugar diverso de su domicilio, podrá ver atenuada su obligación tributaria, evitando ser discriminado frente a otro contribuyente que en su misma condición, tributa una sola vez. El sistema de pago a cuenta del tributo no es extraño en el impuesto automotor, es más, ha sido implementado en algunas jurisdicciones<sup>37</sup>.
- ❖ **Intercambio de información.** Un intercambio fluido de la información entre todas las jurisdicciones propicia una mejora en los objetivos de la recaudación tributaria, desde un enfoque sistémico.

---

<sup>35</sup> FONROUGE GIULIANI, Derecho Financiero (obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey), Editorial La Ley, 9ª Edición, Año 2004, Volumen I, páginas 303/304. La concesión de “créditos” por impuestos pagados en otra jurisdicción es un sistema tradicionalmente aceptado como método para evitar la superposición de tributos, junto a otros tales como: separación de fuentes de tributos; impuestos en coparticipación (shared taxes); suplementos o adicionales impositivos; subsidios o subvenciones compensatorios; deducción de tributos pagados.

<sup>36</sup> Macon Jorge, ob. cit., 1.-

<sup>37</sup> Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Año 2018), art. 346: “...El pago de la misma obligación efectuado en otra jurisdicción, será considerado como pago a cuenta de la suma que deba abonar en esta jurisdicción...”.

- ❖ **Incentivo fiscal** para propiciar el acuerdo de armonización. Desde el punto de vista político, se sugiere comprometer al Estado Nacional, a través de promover ante el Honorable Congreso de la Nación, la creación de una exención en el impuesto a los bienes personales respecto a los vehículos, como modo de impulsar que las Provincias ratifiquen el acuerdo y lo implementen<sup>38</sup>. Es decir, el Estado Nacional puede resignar recaudación fiscal –y las provincias también, por ser un tributo coparticipable-, pero mejoraría las arcas provinciales y municipales, que se verían beneficiadas por este acuerdo, donde los contribuyentes domiciliados en sus domicilios ya no encontrarían incentivos en eludir el impuesto, radicando sus vehículos en municipios o provincias de escasa o nula tributación. No olvidemos que el impuesto a los bienes personales nació como un tributo de emergencia<sup>39</sup>, razón por la cual, dado su carácter transitorio, sería una ocasión formidable para replegar el poder fiscal, al menos, en materia automotor.

#### **4.2. Anteproyecto de acuerdo federal de armonización.-**

En función de las bases descriptas en el apartado anterior, en el presente se describe el anteproyecto del acuerdo. Por razones meramente didácticas, a continuación de cada cláusula se ha insertado una breve explicación teórica que obra como fundamento del proyecto.-

#### **ACUERDO FEDERAL DE ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO AUTOMOTOR**

En la ciudad de Buenos Aires a los ... días del mes de ... de... se reúne el señor Presidente de la Nación Argentina; los señores Gobernadores de las Provincias: de Buenos Aires; de Catamarca; de Chaco; de Chubut; de Córdoba; de Entre Ríos; de Formosa; de Jujuy; de La Pampa; de La Rioja; de Mendoza; de Misiones; de Neuquén; de Rio Negro; de Salta; de San Juan; de San Luis; de Santa Cruz, de Santa Fe; de

---

<sup>38</sup> Una idea análoga, de replegar el poder fiscal de la Nación para fortalecer la acción tributaria de las provincias, ha sido sugerida respecto al impuesto inmobiliario (Provincias) y al impuesto a los bienes personales o ganancia mínima presunta (Nación). Casas José Osvaldo, "Coparticipación y Tributos Municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía, Ed. Ad – Hoc., pag. 159.-

<sup>39</sup> Ley 23.966, texto ordenado año 1997, art. 16.



Santiago del Estero; de Tierra del Fuego; de Tucumán; a los efectos de desarrollar acciones concurrentes a la consecución de los siguientes objetivos:

*Propiciar* pautas de armonización del hecho imponible del impuesto a los automotores.

*Promover* mejoras en la recaudación impositiva, fomentando el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

*Afianzar* el Federalismo de coordinación.

*Realizar* en forma conjunta acciones destinadas a prevenir conductas elusivas de los contribuyentes en materia del impuesto automotor.

*Profundizar* el proceso de descentralización de los impuestos directos, propiciando cambios paulatinos y graduales que tiendan a permitir la gravabilidad de las provincias sobre el patrimonio de los ciudadanos, reduciendo la presencia de la Nación en la tributación sobre los automotores.

*Aplicar* con criterios actualizados la legislación vigente y armonizar normas de procedimientos, teniendo en cuenta las características propias de cada región.

*Optimizar* el aprovechamiento de los recursos humanos, económicos y de infraestructura de las instituciones recaudatorias nacionales, provinciales y municipales.

*Asegurar* la correcta atribución de los recursos fiscales en el caso de actividades económicas realizadas por sujetos ubicados en diferentes jurisdicciones.

**EN TAL SENTIDO SE ACUERDA:**

**PRIMERA:** Las Provincias adoptarán, a partir del 1 de Enero de 2019, el criterio de vinculación territorial para la configuración del hecho imponible del impuesto a los automotores que se enuncia en la cláusula SEGUNDA del presente convenio marco.

Fundamento: se propone establecer un ámbito de aplicación temporal a partir del cual las Provincias puedan comenzar a readecuar sus legislaciones internas en materia de

impuesto del automotor, en base a las pautas que se establecen en este convenio marco.

**SEGUNDA:** El hecho imponible del impuesto automotor tendrá como criterio de vinculación territorial a la radicación del vehículo.

Se considerara radicado en la Provincia a todos aquellos vehículos automotores que se encuentren inscriptos en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y Créditos Prendarios de la jurisdicción o seccional correspondiente a la que pertenezca el contribuyente según su domicilio.

Asimismo, el concepto comprende a los vehículos automotores cuyos titulares denuncien a la jurisdicción como guarda habitual en el respectivo Título de Propiedad.

Fundamento: se propone establecer como criterios de vinculación territorial del hecho imponible del impuesto del automotor, a la radicación del vehículo. Se entiende por radicación del vehículo, a aquellos inscriptos en la Seccional del Registro Nacional de la Propiedad automotor del domicilio del contribuyente, como así también a los vehículos radicados en otras jurisdicciones bajo el concepto de guarda habitual. El sentido de la cláusula es evitar circunscribir el concepto de radicación al criterio del domicilio del contribuyente, lo cual excluiría de la tributación a los supuestos de inscripción bajo guarda habitual.

**TERCERA:** Las Provincias gravarán a los contribuyentes domiciliados en su territorio respecto a los vehículos de su propiedad:

- a) Radicados en su jurisdicción;
- b) Radicados en otra jurisdicción bajo la figura de la guarda habitual.

Se entenderá por domicilio a los efectos del presente convenio:

- 1) Para las personas humanas, al lugar de su residencia habitual que se encuentre vigente según el Registro Nacional de las Personas (ReNaPer).
- 2) Para las personas jurídicas, al lugar fijado en sus estatutos como sede que figure en el Registro Público correspondiente.

Fundamento: En directa concordancia con la cláusula anterior, se propone que todas las jurisdicciones graven a los contribuyentes domiciliados en su territorio, independientemente del lugar donde hayan radicado los vehículos. Es una pauta pensada para resolver la competitividad fiscal generada por conductas elusivas de los contribuyentes, dado que, para evitar la múltiple imposición, se corregiría dicha conducta habida cuenta que el sujeto pasivo va a tender, progresivamente, a registrar voluntariamente en su domicilio todos los vehículos que posea.

**CUARTA:** Las Provincias no podrán aplicar alícuotas diferenciales a los contribuyentes, según que el vehículo se encuentre radicado en razón de su domicilio o en concepto de guarda habitual.

Fundamento: Pauta de no discriminación entre contribuyentes, que contribuya a disminuir la competitividad fiscal entre jurisdicciones.

**QUINTA:** El Registro Nacional de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios suministrará a las Provincias información vinculada a los contribuyentes que radiquen sus vehículos bajo el concepto de guarda habitual.

Fundamento: Norma destinada a reglar aspectos de colaboración e intercambio de información entre este organismo nacional y las Provincias, quienes, a su vez, podrán incluir a los Municipios, cuando el tributo haya sido delegado a los mismos.

**SEXTA:** Las Provincias aceptarán, como pago a cuenta del impuesto a los automotores, las sumas abonadas en función de idéntico gravamen en otras jurisdicciones, respecto al mismo bien rodado y por el mismo ejercicio fiscal. Es responsabilidad exclusiva de los contribuyentes acreditar el pago del impuesto, tanto en su domicilio como en la jurisdicción en la cual tenga radicado el vehículo bajo el criterio de vinculación de guarda habitual.

Los comprobantes emitidos como pago a cuenta no resultarán hábiles a los efectos de fundar excepciones de pago parcial en el marco de procesos administrativos o jurisdiccionales de apremio del impuesto automotor, en los cuales las jurisdicciones persigan la percepción del gravamen.

**Fundamento:** El establecimiento de un mecanismo de pago a cuenta tiene por finalidad contribuir progresivamente a reducir los supuestos de múltiple imposición en el impuesto automotor, respecto a los supuestos donde el contribuyente tiene domicilio en una jurisdicción y la guarda habitual del rodado en otra jurisdicción (hipótesis de este trabajo). De esta forma, se induce al contribuyente a evitar conductas elusivas de radicación de vehículos en jurisdicciones de escasa tributación en el gravamen, estableciéndole cargas y obligaciones, tales como acreditar el pago a cuenta para el reconocimiento del cumplimiento integral de la obligación tributaria.

**SEPTIMA:** La Comisión Federal de Impuestos propiciará:

- a) La confección de los comprobantes de pago a cuenta uniformes emitidos en el marco de lo dispuesto en la cláusula SEXTA.
- b) El intercambio permanente y actualizado de las bases de dato de las diferentes jurisdicciones locales, promoviendo programas de fortalecimiento municipal, en aquellos casos en los cuales el gravamen se encuentre bajo potestad local de dichas instituciones.
- c) La realización de mecanismos de evaluación integrales y coordinados orientados a determinar si el sacrificio fiscal que impone la resignación de potestad tributaria por la aplicación del convenio, resulta justificado.
- d) Efectuar un seguimiento en forma periódica de las implicancias tributarias y proponer, en base a las evaluaciones indicadas, los cursos de acción que considere correspondientes<sup>40</sup>.

**OCTAVA:** Las Provincias en las cuales el impuesto a los automotores se encuentre bajo potestad municipal, se comprometen a fomentar la adhesión local del presente convenio marco.

---

<sup>40</sup> Idea tomada de la norma de creación de la "Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para evitar la doble imposición", Resolución conjunta N° 56 del año 2011 y 80 del 2011 de los Ministerios de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto y Economía y Finanzas públicas, respectivamente.



Fundamento: Dadas las vicisitudes que representa armonizar un tributo eminentemente local, donde las Provincias organizan el régimen municipal de acuerdo al mayor o menor grado de intensidad que se le asigna a la autonomía de los municipios, el convenio se proyecta responsabilizando a las Provincias directamente. Ahora bien, para dotar de eficacia al sistema, se requiere de un esfuerzo político adicional para las provincias que han descentralizado el impuesto a los automotores, a los efectos de lograr la adhesión de los municipios. No obstante representar un desafío, vale la pena el intento en aras de fomentar la solución del conflicto de la múltiple imposición planteado en la hipótesis de este trabajo.

**NOVENA:** La Nación y las Provincias establecerán un sistema de información sobre aspectos tecnológicos que permita una adecuada coordinación de las acciones que desarrollarán las distintas entidades y organismos relacionados.

Fundamento: Norma formal destinada a reglar los aspectos prácticos del convenio marco, tendiente a facilitar el intercambio de información.

**DECIMA:** Una vez ratificado el presente convenio por todas las Provincias, el Poder Ejecutivo Nacional remitirá al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley para establecer una exención en el impuesto sobre los bienes personales en materia automotor.-

Fundamento: La propuesta inserta un compromiso político del Estado Nacional de contribuir a reducir la presión fiscal por múltiple imposición, que se genera teniendo gravámenes sustancialmente análogos –bienes personales e impuesto automotor-, incentivando a las jurisdicciones a concretar los acuerdos proyectados, mejorando directamente la situación de los contribuyentes, que son los verdaderos destinatarios de esta reducción tributaria.

**UNDECIMA:** El presente Acuerdo será comunicado al Honorable Congreso de la Nación para su conocimiento y ratificación en cuanto sea materia de su competencia. Entrará en vigencia una vez ratificado por todas las Provincias.



**DUODECIMA:** La Nación y las Provincias se comprometen a poner en vigencia en forma inmediata las medidas y acciones acordadas, a través del Poder Ejecutivo Nacional y los Gobiernos Provinciales, luego de la correspondiente adhesión conforme a las disposiciones legales establecidas. -

## 5.- Conclusiones

Tradicionalmente se ha considerado que la existencia de supuestos de múltiple imposición no es inconstitucional *per se*, tal como lo ha sostenido pacíficamente la doctrina de la Corte Suprema. Nuevas posturas doctrinarias sostienen que la múltiple imposición sería inconstitucional a partir de la constitucionalización del régimen de coparticipación federal, pero en el supuesto de la múltiple imposición vertical y no a la horizontal.

El principio de equidad ha sido analizado hasta ahora, desde la mirada de la distribución del poder –y de las potestades del Poder Judicial para revisar, o mejor dicho, para no revisar, la equidad en la creación de tributos-.

Sin embargo, una mirada integral requiere la ponderación de este principio desde el punto de vista de los derechos del contribuyente –en cuanto al principio de equidad analizado desde una visión sistémica del régimen tributario y no individualmente respecto a cada tributo en particular-, frente al problema de la equidad horizontal y el principio de no discriminación.

Ahora bien: ¿analizar la equidad horizontal del sistema tributario federal, resuelve el conflicto planteado en la hipótesis? No lo resuelve –al menos, mientras los tribunales no interpreten el principio de equidad en el modo dispuesto en este trabajo-, porque la Constitución misma autoriza a los Estados –Nacional, Provincial y Municipal- a crear tributos, a partir del ejercicio de potestades autónomas.

El sistema federal de gobierno adoptado por nuestra República, genera en ciertas ocasiones, situaciones de competitividad fiscal entre los Estados que la integran, como el caso que se desarrolla en este trabajo.

No se puede concluir que la competitividad fiscal –para atraer inversiones y riqueza a cada jurisdicción- es a priori, negativa<sup>41</sup>. Ahora bien, demasiada competitividad en

---

<sup>41</sup> Sin embargo, en el derecho comparado se observan casos de excesiva competitividad entre las jurisdicciones tributarias, por ejemplo, en España, con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica –similar al impuesto automotor argentino-, previsto en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, según texto del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Es un tributo directo que grava

impuestos basados en factores móviles puede llevar a una espiral descendente de los tipos impositivos, con una pérdida de los ingresos procedentes de algunas bases impositivas<sup>42</sup>.

Entonces, se concluye que un programa fiscal coherente para la República Argentina, requiere la existencia de acuerdos de armonización para evitar la múltiple imposición horizontal, en resguardo de la equidad horizontal, valga la redundancia, por integrar la misma el plexo de derechos y garantías del contribuyente.

---

la titularidad de los vehículos, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría. La determinación de la cuantía del gravamen, como así también su percepción, corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

Se ha observado que la libertad que cada ayuntamiento tiene a la hora de designar una cuantía impositiva u otra, ha dado lugar a la creación de una especie de 'paraísos fiscales del motor' en los que la carga impositiva es mínima. Cfr. <http://www.autofacil.es/conductor/2014/08/06/paga-impuesto-circulacion/19823.html.->

<sup>42</sup>ANDERSON GEORGE, "Una introducción al Federalismo", Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, Año 2008, página 53.-





## **BIBLIOGRAFÍA.-**

ALVAREZ ECHARGÜE JUAN MANUEL –Director- obra colectiva, “Derecho constitucional, financiero y tributario local en homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi”, Editorial Ad Hoc, 1º Edición, Buenos Aires, Año 2015.-

ANDERSON GEORGE, “Una introducción al Federalismo”, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, Año 2008.-

CASAS JOSÉ OSVALDO, “Coparticipación y Tributos Municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía, Ed. Ad – Hoc, Buenos Aires, Año 2007.-

FONROUGE GIULIANI, Derecho Financiero (obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey), Editorial La Ley, 9ª Edición, Buenos Aires, Año 2004.-

GARCÍA BELSUNCE (coord.), “Tratado de Tributación”, Editorial Astrea, 1º Edición, Buenos Aires, Año 2003.-

GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, “Tratado de Derecho Tributario”, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 6ª Edición ampliada y actualizada, Año 2014.-

HERNÁNDEZ, ANTONIO MARÍA, La coparticipación impositiva federal, LA LEY 2010-A-1123.-

JARACH DINO, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, 4ª Edición, Buenos Aires, Año 2013.

MACON JORGE, “Obstáculos a la correspondencia fiscal de las provincias”, PET 2003 (junio-279).

NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO J., “El concepto de analogía a los fines de la armonización tributaria en la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos”, IMP 2012-8.-

ROSATTI HORACIO D. –obra colectiva- “LA REFORMA DE LA CONSTITUCIÓN, Explicada por los miembros de la Comisión de Redacción”, Editorial Rubinzal Culzoni, Año 1994.-



SPISSO RODOLFO R., Violación de la ley de coparticipación tributaria federal y del deber de protección a la familia en la Ciudad Autónoma, LLCABA 2013 (octubre).-

VILLEGAS HECTOR BELISARIO, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Depalma, 7ª Edición, Buenos Aires, Año 1999.-

## **JURISPRUDENCIA.-**

CSJN, “Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, (Expte. 538/09), sentencia del 24 de Noviembre de 2015.

CSJN, “Bodegas y Viñedos Saint Remy”, S.A., Fallos: 262: 367.-

CSJN, “Berga, Elvezio Domingo c/ Seguros La Rural S.A.”, Fallos 271:206.-

CSJN, “D. Luis Resoagli c/ La Provincia de Corrientes por cobro de pesos”, 1 de Enero de 1869.-

CSJN, “Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús s/ acción meramente declarativa”, sentencia del 18 de Abril de 1997, Fallos 320:619.-

CSJN, “S.A. Mataldi, Simon Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires s/repetición de impuestos”, sentencia del 28 de Septiembre de 1927.-

CSJN, “Pan American Energy LLC c/ Provincia de Chubut s/ acción declarativa”, sentencia del 19 de Junio de 2012.-

CSJN, “Lopez Lopez Luis y otro c/Provincia de Santiago del Estero s/eximición de inversiones”, sentencia del 15 de Octubre de 1991.-

CSJN, “Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, (Expte. 538/09), sentencia del 24 de Noviembre de 2015.

CSJN, “Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 10 de Junio de 2008.-

CSJN, "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa", Sentencia del 19 de agosto de 1999, sentencia del 24 de Noviembre de 2015.-

CSJN, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 538/2009 (45-S)/CS1, sentencia del 24 de Noviembre de 2015.



CSJN, “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”,191/2009 (45-S)/CS1, sentencia del 24 de Noviembre de 2015.

CSJN, “Córdoba, Provincia de c/ Estado Nacional y otro s/ medida cautelar”, 786/2013 (49-C) /CS1; “Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” 539/2009 (45-S) CS1, sentencia del 24 de Noviembre de 2015.

CSJN, “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/ cobro de pesos” 1039/2008 (44-S)/CS1, sentencia del 24 de Noviembre de 2015.