

Federalismo y potestad tributaria provincial: lo que la jurisprudencia reciente resuelve y lo que se le atribuye.

“Confundir control fiscal con restricción al comercio no solo es un error técnico, es una simplificación que erosiona el federalismo”.

Carlos Facundo Silva¹

Resumen: En los últimos años, y particularmente a partir de recientes pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha instalado en el ámbito tributario, y también en el discurso periodístico, una cierta confusión conceptual en torno a distintos institutos del derecho fiscal provincial.

Se tiende a equiparar categorías, claramente diferenciadas, como lo son las exenciones tributarias y los regímenes de percepción o pagos a cuenta, lo que conduce a interpretaciones erróneas sobre el alcance de los fallos y sus eventuales implicancias prácticas.

En este contexto, no puede dejar de advertirse que ciertos sectores de la sociedad, muchas veces impulsados por lecturas apresuradas o interesadas, se valen de pronunciamientos judiciales aún no consolidados o referidos a supuestos específicos, para proyectar sobre ellos efectos que exceden notoriamente su alcance. Bajo esa lógica, se procura deslegitimar políticas fiscales plenamente constitucionales, generando confusión en los contribuyentes y coadyuvando a la difusión de interpretaciones que no se corresponden con el verdadero alcance de la jurisprudencia.

En este escenario, resulta oportuno efectuar una delimitación conceptual precisa, a fin de aportar claridad al debate y al alcance de la doctrina judicial reciente.

Confusión: Los fallos recientes del Máximo Tribunal se han referido de manera concreta a la inconstitucionalidad de alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dispuestas en función de la radicación geográfica del contribuyente, es decir, en base a esquemas normativos que, desde la propia configuración del tributo, introducían un trato desigual entre sujetos que realizaban una misma actividad.

Sin embargo, varios sectores disfrazados de “revolucionarios fiscales” (1), han extendido indebidamente dicha conclusión a supuestos sustancialmente distintos, como lo son los mecanismos de control fiscal implementados en puestos de control provincial, en los que se instrumentan pagos a cuenta del impuesto. Esta extrapolación conceptual conduce a calificar tales dispositivos como “aduanas interiores”, sin reparar en que no se trata de estructuras tributarias discriminatorias, sino de herramientas de fiscalización y percepción anticipada que no alteran la carga tributaria final ni introducen distinciones basadas en el origen de los bienes o la radicación del contribuyente.

Precisiones Conceptuales: desde una perspectiva dogmática, “... las exenciones y los bene-

¹ **CARLOS FACUNDO SILVA.** Abogado. Escribano. Universidad de la Cuenca del Plata. Responsable de la División Asuntos Técnicos y Jurídicos - Dpto. Asuntos Técnicos, Jurídicos y Liquidación Administrativa. Dirección Jurídica y Técnica de la Administración Tributaria Provincial Formosa.

ficios tributarios consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, constituyen supuestos de dispensa legal que operan sobre el hecho imponible... Didácticamente, podemos explicar que las exenciones y los beneficios fiscales obran como tijera que corta los hilos que unen los hechos imponibles con la obligación tributaria..." (2). Dentro de ellas, las exenciones de tipo objetivo o subjetivo pueden recaer u otorgarse sobre la actividad, acto u operación gravada, o sobre las condiciones personales del sujeto que la realiza. Así, verificada la realización del supuesto fáctico previsto en la norma exentiva, la dispensa se activa por imperio de la ley, en la medida en que se cumplan los requisitos formales exigidos para su reconocimiento.

Por el contrario, los pagos a cuenta o regímenes de percepción anticipada no constituyen un beneficio fiscal ni una dispensa del tributo, sino una técnica de recaudación. Se trata de mecanismos mediante los cuales el fisco procura asegurar el ingreso oportuno del gravamen, adelantando —total o parcialmente— el pago de una obligación tributaria futura, que luego será imputada al impuesto definitivamente determinado. En consecuencia, no alteran la estructura del hecho imponible ni la cuantía del tributo, sino que operan en el plano de su percepción.

Tales mecanismos se aplican con carácter general, sin distinción alguna en función de la radicación del contribuyente o del origen de los bienes, y, su determinación responde a metodologías de cálculo previamente establecidas por las normas que los regulan, lo que refuerza su naturaleza objetiva.

En términos simples, mientras que en la exención el contribuyente se encuentra dispensado del pago del tributo, en los regímenes de pagos a cuenta lo que se exige es el ingreso anticipado y parcial de un impuesto que será posteriormente determinado, el cual es imputado y acreditado en forma acumulativa a su obligación fiscal definitiva.

Abordaje Jurisprudencial: sentado cuanto precede, se procede al análisis de los fallos que abordan el tema. En primer lugar, cabe mencionar, el precedente "Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe" (3) del año 2017, donde el Máximo Tribunal sostuvo que resulta violatorio del principio de igualdad consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional establecer distinciones tributarias entre sujetos que realizan una misma actividad, fundadas únicamente en el lugar donde se encuentra su establecimiento productivo.

Ello generó una ola de reclamos de idéntica temática, que tuvieron sentencia en el presente año. Panificadora Veneziana demandó a la Provincia de Salta (4), Pernord Richard Argentina SRL a la Provincia de Santa Fe (5), Sodcar SA a la Provincia de Jujuy (6), por mencionar algunos.

En el precedente "Veneziana y Comercial Rossi c/ Provincia de Salta" (2026), la Corte declaró la inconstitucionalidad de una exención condicionada a la radicación de la planta industrial en la jurisdicción local, por considerar que tal requisito importa una restricción indebida al comercio interjurisdiccional, en violación de la cláusula comercial prevista en el artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional.

En "Pernord Ricard Argentina S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe" (2026), el Tribunal ha declarado la inconstitucionalidad de regímenes que establecían alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en función de la radicación geográfica del contribuyente. En dicho precedente —en línea con lo ya sostenido en casos anteriores— la Corte entendió que gravar con una alícuota más elevada a quienes no poseen establecimiento en la jurisdicción local implica una discriminación contraria al principio de igualdad y una alteración de la corriente natural del comercio interjurisdiccional, configurando una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución Nacional.

El mensaje en estos fallos es claro: lo que se prohíbe es la utilización de la potestad tributaria para establecer tratamientos fiscales más gravosos fundados exclusivamente en el lugar de radicación del contribuyente o de su establecimiento productivo. No se cuestiona la potestad tributaria en sí misma, sino su ejercicio discriminatorio. En palabras simples, no resulta constitucionalmente válido que una jurisdicción otorgue un beneficio fiscal a una empresa que desarrolla una determinada actividad por el solo hecho de encontrarse radicada en su territorio, y excluya de ese mismo beneficio a otra empresa que realiza idéntica actividad en condiciones equivalentes, únicamente por estar ubicada en otra provincia.

Por ejemplo, no podría un fisco provincial eximir del impuesto a una empresa que fabrica

zapatillas por el hecho de instalar su planta en su jurisdicción, y negar ese mismo tratamiento a otra empresa que desarrolla idéntica actividad pero se encuentra radicada en una provincia distinta.

En este marco, diversas jurisdicciones provinciales entre ellas, la Provincia de Formosa han adecuado su normativa, eliminando exigencias vinculadas a la radicación territorial como condición para el acceso a beneficios fiscales. Tal proceso de adecuación normativa responde tanto a la doctrina jurisprudencial consolidada como a compromisos asumidos en acuerdos de coordinación fiscal, y refleja un alineamiento con los principios constitucionales de igualdad y libre circulación.

Ahora bien, distinto es el escenario en materia de regímenes de pagos a cuenta vinculados al control del ingreso de mercaderías. En este punto, no existe —al menos hasta el momento— un pronunciamiento definitivo del Máximo Tribunal que declare su invalidez con carácter general.

Existen fallos en los que la Corte Suprema se limitó a dictar medidas cautelares, como en el precedente Loma Negra CIASA (7), ordenando a la provincia de Misiones a abstenerse de impedir el ingreso de mercaderías por la falta de acreditación de un pago a cuenta. Como es sabido, las medidas cautelares no implican un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión, sino que se fundan en un juicio de verosimilitud y en la necesidad de evitar perjuicios irreparables. En consecuencia, el Tribunal no se expidió sobre la constitucionalidad del régimen en sí mismo, sino que difirió dicha evaluación para la sentencia definitiva.

Aquí, corresponde efectuar una distinción relevante: no resulta equivalente analizar la eventual invalidez de un régimen de pago a cuenta por un supuesto exceso en el ejercicio de la potestad tributaria, que cuestionarlo en aquellos casos en que su implementación concreta derive en una restricción material al ingreso o circulación de mercaderías. En este último supuesto, el problema no radica en el instituto en sí mismo, sino en su utilización como mecanismo obstructivo del comercio interjurisdiccional.

En tal sentido, cuando el pago a cuenta se limita a operar como una herramienta de percepción anticipada, sin impedir el ingreso de bienes ni condicionar su circulación, su naturaleza y finalidad difieren sustancialmente de aquellos regímenes que han sido objeto de reproche judicial en sede cautelar.

Mecanismos de control y equidad fiscal: desde una perspectiva funcional, los regímenes de pago a cuenta que se efectivizan en los Puestos de Control ubicados a lo largo del territorio provincial, encuentran su fundamento en la necesidad de asegurar la recaudación y fortalecer el control fiscal, especialmente respecto de operaciones realizadas por sujetos que no poseen una presencia territorial permanente en la jurisdicción. En un contexto de marcado desequilibrio en la distribución de recursos entre niveles de gobierno, las administraciones provinciales enfrentan el desafío de sostener servicios esenciales con herramientas tributarias limitadas, lo que explica la adopción de mecanismos de percepción en la fuente.

En este sentido, los Puestos de Control provincial son implementados en determinados puntos estratégicos del territorio cumpliendo una doble finalidad: por un lado, permiten verificar el cumplimiento de deberes formales en determinados sectores de la economía con elevada tasa de evasión tributaria y de incumplimiento de los deberes formales y sustanciales (como la inscripción, la correcta registración de operaciones o la existencia de documentación respaldatoria); por otro, posibilitan la percepción anticipada del tributo en aquellos casos en que ello resulta procedente.

Ahora bien, resulta imprescindible destacar que la validez constitucional de estos mecanismos depende de su modo de implementación. En particular, adquiere relevancia el hecho de que no se establezcan diferencias de trato basadas en la radicación del contribuyente, ni se configure un obstáculo material a la circulación de mercaderías.

Puntualmente, la Provincia de Formosa implementa un esquema en el que el control fiscal no impide el ingreso o egreso de bienes, sino que se limita a la verificación de obligaciones y, en su caso, a la confección de actas por presuntas infracciones —quedando a salvo el derecho de defensa del contribuyente—, situación totalmente diferente a lo discutido en la jurisprudencia antes citada.

Desde esta óptica, no puede equipararse sin más un régimen de alícuotas diferenciales fundado en la radicación —expresamente descalificado por la Corte— con un mecanismo de

percepción anticipada que opera como pago a cuenta del tributo y que no impide la circulación de bienes. La confusión entre ambos institutos conduce a conclusiones erróneas y a la desnaturalización del debate jurídico.

Conclusión: En un contexto donde las simplificaciones discursivas tienden a desdibujar categorías jurídicas complejas, sostener la precisión conceptual no es un mero ejercicio académico, sino una condición necesaria para evitar que se atribuyan a la jurisprudencia efectos que no le son propios y, en consecuencia, para resguardar el equilibrio entre control fiscal, libertad de comercio y autonomía provincial.

Un análisis riguroso de la cuestión impone distinguir con precisión entre la estructura del tributo (hecho imponible, alícuota y exenciones) y las técnicas de recaudación (percepciones, anticipos y mecanismos de control fiscal). Mientras que la jurisprudencia reciente ha sido categórica en rechazar esquemas que introducen tratamientos discriminatorios fundados en la localización geográfica del contribuyente, el examen de los regímenes de pagos a cuenta permanece abierto, sujeto a las particularidades de su diseño e implementación concreta.

En este punto, la clave no reside en cuestionar la existencia de tales instrumentos, sino en analizar si su aplicación respeta los límites constitucionales sin desnaturalizar su finalidad. Allí donde los mecanismos de percepción anticipada operan como herramientas generales, objetivas y no obstructivas del comercio, se inscriben dentro del legítimo ejercicio de la potestad tributaria provincial.

Recuperar esta distinción no solo resulta indispensable para una correcta inteligencia de los precedentes judiciales, sino que también permite preservar un aspecto central del federalismo argentino: la capacidad de las provincias de diseñar y ejecutar políticas fiscales propias, orientadas a garantizar recursos y sostener sus funciones esenciales, sin que ello implique, por sí mismo, una vulneración del orden constitucional.

A modo de cierre, citamos a Juan Bautista Alberdi, quien dijo: "La Constitución ha querido que las provincias sean gobiernos completos en sí mismos, con todos los medios necesarios para atender a sus necesidades", en otras palabras, sin recursos no hay autonomía, y sin autonomía, no hay federalismo.

Referencias:

- (1) La expresión “revolucionarios fiscales”, tomada del Dr. Nicolás Marchiori, se emplea como recurso expositivo —sin pretensión categorial— para aludir a interpretaciones que tienden a extrapolar los efectos de la jurisprudencia reciente, procurando deslegitimar instrumentos fiscales sin distinguir su naturaleza jurídica.
- (2) GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia, Tomo I, Parte General, 2ª edición.
- (3) CSJN, “Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ acción declarativa de certeza”, CSJ 505/2012.
- (4) CSJN, “Panificadora Veneziana S.A. c/ Provincia de Salta s/ acción declarativa de certeza”, CSJ 2098/2017.
- (5) CSJN, “Pernod Ricard Argentina S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe s/ acción declarativa de certeza”, CSJ 2313/2018.
- (6) CSJN, “Sodecar S.A. c/ Provincia de Jujuy s/ acción declarativa de certeza”, CSJ 1849/2016.
- (7) CSJN, “Loma Negra C.I.A.S.A. c/ Provincia de Misiones s/ acción declarativa de certeza”,