



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

Las tesinas de Belgrano

Escuela de Posgrado en Derecho
Especialización en Derecho Tributario

Constitución Nacional: Los Principios
Constitucionales / Garantías del Contribuyente

N° 826 Christian Federico Cabello Arecha

Directora: Dra. Catalina García Vizcaíno

Departamento de Investigaciones
Fecha defensa de tesina: 26 de mayo de 2015

Universidad de Belgrano
Zabala 1837 (C1426DQ6)
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina
Tel.: 011-4788-5400 int. 2533
e-mail: invest@ub.edu.ar
url: <http://www.ub.edu.ar/investigaciones>

Índice

Introducción:	5
Metodología:	5
Constitución Nacional:	6
Los Principios Constitucionales / Garantías del Contribuyente:	6
Derecho de Propiedad:	6
Caracteres:	6
Control Jurisdiccional / Tutela Jurisdiccional:	6
Legalidad / Reserva:	8
Capacidad Contributiva:	9
Implicancias del Principio de Capacidad Contributiva:	10
Generalidad / Uniformidad:	10
Igualdad:	11
No Confiscatoriedad:	12
Proporcionalidad:	13
Equidad:	14
Razonabilidad:	14
Cuadro Resumen Constitución Nacional:	15
Constitución de la Provincia de Buenos Aires:	16
Principios Constitucionales / Garantías del Contribuyente:	16
Derecho de Propiedad:	16
Control Jurisdiccional / Tutela Jurisdiccional:	16
Legalidad / Reserva:	16
Capacidad Contributiva:	17
Generalidad / Uniformidad:	17
Igualdad:	17
No Confiscatoriedad:	18
Razonabilidad:	18
Cuadro Resumen Constitución Provincia de Buenos Aires:	18
Bibliografía:	19
Fuentes Digitales:	19

Introducción:

El presente trabajo de investigación tiene por finalidad el análisis de los principios constitucionales así como su sustento técnico, legal, y jurisprudencial que hacen a su aplicación actual.

Esta rama del derecho es comprendida como las “garantías del contribuyente”, siendo aquella una rama independiente y con sistematización propia, por lo cual ha de ubicarse dentro del derecho tributario, mas no del derecho constitucional, resultando en el derecho tributario constitucional, con su propia normativa.

Metodología:

A tal fin, se realizará un análisis normativo y posteriormente un análisis jurisprudencial en búsqueda de abarcar la mayor cantidad de aspectos posibles.

¹ García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario”, Tomo I, pág. 219, Editorial Depalma, 5ta. Edición, 2012.
García Vizcaino, “Manual de Derecho Tributario”, pág. 217, Editorial Abeledo-Perrot, Primera Edición 2014.

Constitución Nacional: Los Principios Constitucionales / Garantías del Contribuyente:

Derecho de Propiedad:

Tal como se lo ha definido en la Constitución Nacional en su artículo 14, facultad de usar y disponer de su propiedad, concepto que la jurisprudencia ha ampliado y desarrollado abundantemente, y más propiamente en el artículo 17 de la misma donde cabe destacar el elemento principal de este que dice: "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley"².

En adición, la Corte Suprema se ha expresado en este tema particular, de suma importancia, donde aquella dio a entender que el concepto de propiedad privada que emana tanto del artículo 14 como 17 de la Constitución Nacional implica "todos los intereses apreciables que el hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos) a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad"³.

Avanzando por sobre esta definición del derecho de propiedad tenemos que observar las características que este presenta así como las limitaciones que introduce el ordenamiento actual, ya que de estas se desprende también en gran parte la posibilidad que tiene el estado de ejercer su poder tributario por sobre los contribuyentes.

Caracteres:

- Es un derecho relativo, en oposición a uno absoluto, donde se ve limitado de forma primera por la misma constitución que puede imponer contribuciones⁴ y habilita la expropiación⁵, e incluso de forma a minorada por las leyes que lo reglamenten.
- Es un derecho temporal, en oposición a uno perpetuo que no se extingue por el transcurso del tiempo, aquel es pasible de extinguirse mediante la prescripción del mismo. Particularmente se presenta con límites temporales en lo atinente a propiedad de los autores o inventores o los descubrimientos⁶.

Control Jurisdiccional / Tutela Jurisdiccional:

El control jurisdiccional se encuentra referido a la facultad que posee el poder judicial de revisión de una norma en consideración de que aquella no contraríe la Constitución de la Nación, sin embargo este control de constitucionalidad no es un control que sea ejercido de oficio por los tribunales sino que opera a pedido de parte, y es vinculante meramente para aquellos que intervinieron en la solicitud. Advirtiendo en esta situación la excepción de que quien declare la inconstitucionalidad de la norma mediante el control jurisdiccional sea la Corte Suprema de Justicia, en cuyo caso es usual que el órgano que ha dictado la misma la modifique de propio imperio.

La Constitución Nacional no se expide expresamente acerca de este principio, mas aquel no es dejado de lado para una resolución doctrinaria sino que aquel se infiere implícitamente del texto propio del artículo 116 cuando se refiere a: "...Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el

² Artículo 17 de la Ley 24.430, publicada el 3 de enero de 1995.

³ Fallo Bourdié c/Municipalidad de la Capital 145:307, que tiene como antecedente jurisprudencial del mismo tribunal el fallo Mango c/ Traba 144:220, aunque no verse específicamente sobre materia aduanero impositiva.

⁴ Artículo 75 inc. 12) de la Constitución Nacional.

⁵ Artículo 17 de la Constitución Nacional. "...La expropiación por causa de utilidad pública...".

⁶ Artículo 17 de la Constitución Nacional, "...Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley...".

conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación...”, incorporándose en esta acepción la posible revisión de que las normas que se dicten no contraríen la norma fundamental del ordenamiento, siendo aquello materia exclusiva de los tribunales de justicia.

Uno de los primeros fallos de la Corte Suprema en esta materia, relevante para el caso, podría ser el de “Degó, Félix Antonio” del año 1958, donde se deja clara la competencia de la Corte para la intervenir en cuestiones referidas a la constitucionalidad o no de una norma, esta controversia se plantea respecto del artículo 44 de la ley 5.141 por cuanto permitía que las indemnizaciones por expropiación fueren objeto de gravámenes⁷.

Por otro lado con la intervención del Supremo Tribunal en la causa “Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.A. c/ Provincia de Salta s/ Contencioso Administrativo, 269:243”, con fecha 8 de noviembre de 1967, se establece tanto en los considerando 8), 9) y 10) específicamente que “sin que la resolución del Tribunal Supremo implique entrar en cuestiones de derecho local ajenas por su esencia a la instancia de excepción corresponde dejar sin efecto lo resuelto a fin de que la causa sea fallada nuevamente conforme a derecho, es decir, respetando el principio constitucional tan imperativo para las provincias como para la Nación (art. 5), conforme el cual la facultad de declarar inconstitucionales las leyes, y de anular actos en su consecuencia, es potestad exclusiva de los tribunales de justicia”. En este pronunciamiento se establece quien es en definitiva y el único encargado de expedirse respecto de la constitucionalidad o no de una norma es el Poder Judicial.

En el fallo “Cía. Swift de la Plata S.A. c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/Cobro de Pesos 249-99”, con fecha de 17 de febrero de 1961, se determina que lo atinente a si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contraría “los principios de la ciencia económica”, escapa a la competencia de los jueces, pues no les está permitido pronunciarse sobre la sabiduría, conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creadas por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales.

En el caso “Indunor S.A.C.I.F.I. c/ Provincia de Chaco s/ Repetición, 286-301”, con fecha 13 de septiembre de 1973, se determina, manteniendo el mismo criterio, tanto en el considerando 5) como 9): “Que ante todo cabe señalar que las provincias conservan todas las facultades no delegadas a la Nación (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional) y en su virtud, pueden establecer libremente impuestos sobre todas las materias no reservadas expresamente a la Nación por la Constitución Nacional, determinando los medios de distribuirlos sin otras limitaciones que las que resulten del texto constitucional. Sus facultades, dentro de esos límites, son amplias y discrecionales y el criterio, oportunidad o acierto con que las ejerzan son irrevisables por cualquier otro poder (Fallos: 243:98), salvo su constitucionalidad o inconstitucionalidad, ya que lo contrario sería lesivo del sistema federal y de la primacía constitucional, respectivamente, que coexisten en nuestro ordenamiento legislativo (Fallos: 242:74).”; y en el considerando 9) al establecer: “... Debe determinarse, pues, si la gabela se adecua al marco constitucional o si, por el contrario, excediendo el ámbito local perturba los negocios internacionales o constituye una indebida injerencia en temas propios del Congreso Nacional”.

En el fallo “López López, Luis, y otro c/ Provincia de Santiago del Estero, 314-1293”, con fecha 15 de octubre de 1991, la Corte indica 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”.

En resumen se observa que la potestad que posee la Corte Suprema de Justicia en cuanto a la revisión, o ejercicio del control jurisdiccional no puede versar sobre cuestiones de conveniencia o equidad de los tributos, mas solo debe avocarse a una determinación sobre la constitucionalidad o no de aquellos en un marco restringido de actuación.

⁷ Alberto F. Garay, “El Precedente Judicial en la Corte Suprema”, Revista Jurídica de la Universidad de Palermo, 1997, pág. 84, 85, 86.

Legalidad / Reserva:

El principio de legalidad, esencial para el derecho tributario constitucional⁸, responde al hecho de que no puede haber tributo sin ley previa que lo haya establecido, también conocido como “nullum tributum sine lege”⁹. Aquel principio está receptado en nuestra constitución en el artículo 17¹⁰ y 19¹¹ propiamente.

De acuerdo a Villegas¹², este principio de legalidad, también denominado principio de reserva implica que la ley no solo debe limitarse a proporcionar las directivas generales de tributación sino que ella ha de contener a su vez los elementos básicos y propios de la estructura del tributo.

Se entiende que hace a la estructura de un tributo:

- ❖ El Sujeto Activo: Aquel al cual se le ha de atribuir el crédito tributario.
- ❖ El Sujeto Pasivo¹³: Aquel al cual se le imputa el hecho que ha tenido lugar, el hecho imponible, o la responsabilidad por una deuda ajena.
- ❖ El Hecho Imponible: Comprendido como aquella situación que hace nacer la obligación tributaria para con quien la realiza, pudiendo ser aquel el obligado al pago o no.
- ❖ Quantum: Los elementos necesarios para la determinación de la cuantía del tributo, la base imponible y la alícuota.
- ❖ Exenciones: Aquellos supuestos que permiten neutralizar los efectos de la producción del hecho imponible.

El criterio que importa el principio de legalidad ha sido reiteradamente avalado por la Corte Suprema de Justicia, en observancia de transgresiones que han impuesto los poderes en modificación de los fijados hechos imponibles u objetos correspondientes a los tributos establecidos. Como uno de los antecedentes más antiguos se presenta el fallo “Sara Doncel de Cook c/ Provincia de San Juan 155:290”, con fecha 6 de septiembre de 1929, donde la Corte se refiere a la validez constitucional de un decreto del Poder Ejecutivo de la provincia de San Juan que so pretexto de reglamentar la ley de patentes de dicha provincia, reglamenta las operaciones de préstamos en dinero sobre la que no existía ley alguna, es decir, que aquella establece un tributo sin atribución para tal accionar, en consecuencia es la Corte quien determina la inconstitucionalidad de tal medida haciéndola caer.

Posteriormente tiene lugar el fallo “Destilerías, Bodegas y Viñedos El Globo Ltda. c/ Provincia de San Juan 184:542”, con fecha 13 de septiembre de 1939, donde la Corte ha dicho que “el cobro de un impuesto sin una ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de propiedad”.

En el año 1970, con motivo de la exportación de té, surgió un reclamo, que tuvo su llegada hasta la misma Corte, tribunal que se encargó de declarar la inconstitucionalidad de la normativa que había establecido el poder ejecutivo, por cuanto creaba un nuevo sujeto de una obligación tributaria no establecida en la ley, más siendo un mero decreto, causa denominada “Industria Té Argentino S.R.L. Fallo 276:21”.

Podemos mencionar el fallo “Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ Amparo” 318:1154, con fecha 6 de junio de 1995, donde se destaca el siguiente postulado “...Que de las normas

⁸ De acuerdo a García Belsunce, que lo denomina de tal forma en su libro “Temas de Derecho Tributario, Editorial. Abeledo-Perrot, 1982, pág. 78.

⁹ Este principio tiene origen en nuestro país en el acta Capitular del Cabildo Abierto del 25 de Mayo de 1810 que estableció que “no pueden imponerse contribuciones ni gravámenes al pueblo o a sus vecinos, sin previa consulta y conformidad del Excmo. Cabildo”, y de allí fue evolucionando en nuestra normativa con el transcurso del tiempo, siendo receptado en los posteriores instrumentos.

¹⁰ Artículo 17 de la Constitución Nacional, “...Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley...”.

¹¹ Artículo 19 de la Constitución Nacional, “...Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso...”.

¹² Villegas, Héctor B, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, pág. 193, 7ma Edición 2001, Editorial Depalma.

¹³ En este supuesto se presenta una excepción que tiene lugar respecto de los impuestos objetivos donde no se determina expresamente al contribuyente, empero aquello no implica la inconstitucionalidad de estos por cuanto se los infiere de la descripción objetiva de aquellos. García Vizcaino, Catalina, “Derecho Tributario”, Tomo I, pág. 273, Editorial Depalma, 5ta Edición, 2012.

transcriptas surge con claridad que el Poder Ejecutivo, mediante un decreto, ha extendido el hecho imponible creado por una ley a otro hecho imponible que es distinto y nuevo, aun cuando guarda relación con el primero, pues ambos se vinculan con la actividad cinematográfica, bien que de modo diverso...” haciendo lugar al reclamo con motivo de una modificación del objeto del tributo.

Por otro lado tenemos el fallo “Eves Argentina S.A. s/ Recurso de Apelación IVA” 316:2329, con fecha 14 de octubre de 1993, donde observa la fuerte implicancia del principio de legalidad, resalto donde la Corte dice: “...Que en tales condiciones cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley y señalados en el considerando anterior, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Al respecto se tiene sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad arts. 4º y 67, inc. 2 de la Constitución Nacional...”.

Más recientemente la Corte también ha sostenido este criterio con el Fallo “Selcro S.A. contra Jefatura de Gabinete de Ministros s/ Amparo”, con fecha 21 de octubre de 2003, donde se resalta la división de poderes y facultades particulares de estos para la creación y reglamentación de los tributos diciendo: “... Que asimismo, en el mencionado precedente el Tribunal dejó claramente establecido que respecto de esa clase de tributos rige el principio -de raigambre constitucional- de reserva de la ley o legalidad. En tal sentido, la jurisprudencia de esta Corte resulta categórica en cuanto a que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas” (Fallos: 321:366 y sus citas), y concordemente con ello ha afirmado que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones...”.

En este mismo año se pudo observar en el caso “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/Amparo”, con fecha 14 de abril de 2014, como la Corte Suprema ha reiterado la división de los poderes en cuanto a las facultades de aquellos para la creación y fijación de impuesto, objetos y hechos imponibles, diciendo: “...en orden a la invariable jurisprudencia del tribunal, resulta inaceptable la tesis sostenida por el fisco nacional, en cuanto pretender limitar la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en materia tributaria, en lo referente al establecimiento de nuevos impuestos, ya en tal interpretación llevaría a la absurda consecuencia de suponer que, una vez establecido un tributo por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquel definidos por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del Estado, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional y se la vaciaría de buena parte de su contenido”.

A su vez este principio de legalidad es aplicado por las provincias y sus respectivos municipios por cuanto lo establecen los artículos 5, 31, 33, 123, 129 de la Constitución Nacional.

En lo referente a la materia del derecho tributario constitucional, este principio tiene un rol fundamental puesto que es aquel el que establece la imposibilidad de crear impuesto o exenciones por analogía con otra normativa, restringiendo la aplicación de las normas y su ámbito de ejecución.

Capacidad Contributiva:

La capacidad contributiva, si bien, es un pilar en materia tributaria, aquella no emana expresamente de la constitución nacional, como otros principios.

Aquella es un límite, que tiene por finalidad asegurar la justicia y razonabilidad de la norma tributaria. Según García Belsunce esta capacidad contributiva es la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma de las erogaciones propias para el consumo, más una proporción destinada al ahorro y capitalización¹⁴. De esta forma, la misma se infiere implícitamente del cuerpo normativo de la constitución, por cuanto aquella se refiere en su texto a: “igualdad en la base del impuesto”¹⁵, “igualdad de los habitantes

¹⁴ García Belsunce, “Temas de Derecho Tributario”, Editorial. Abeledo-Perrot, 1982, pág. 115.

¹⁵ Artículo 16 de la Constitución Nacional.

ante la ley”, “contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General”¹⁶, “proporcionalmente iguales”¹⁷.

En base a tales indicios establecidos en la constitución, es que se infiere, que el principio de capacidad contributiva se compone de tres elementos, la proporcionalidad, la igualdad y la equidad, lo cual trae aparejado como resultado que aquella igualdad sea comprendida como la contribución de los habitantes según su aptitud patrimonial, y la proporcionalidad este referida a la cantidad de riqueza gravada, mientras que la equidad versa sobre la justicia y razonabilidad de la imposición.

Implicancias del Principio de Capacidad Contributiva:

- ✓ Aquellas personas aptas para hacer frente al impuesto deben hacerlo en base a un tributo, con excepción de que no cuenten con el nivel mínimo económico para ser sujetos de tal tributo.
- ✓ Aquellos que tengan una mayor capacidad económica deben participar más en los ingresos del Estado.
- ✓ No pueden fijarse como hechos impositivos situaciones que no sean idóneas para tal efecto¹⁸.
- ✓ El tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente no puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente¹⁹.

En cuanto a la jurisprudencia en este elemento, es de gran importancia el fallo “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta 312-2467”, con fecha 19 de diciembre de 1989, donde la Corte deja sentado los caracteres de la capacidad contributiva, que debe ser real, efectiva y actual, como consecuencia de la sanción de la ley 22.604 donde no se establecía que fuera necesario que los activos financieros gravados permanecieran en el patrimonio del contribuyente al momento de sanción de aquella. Bajo tales condiciones señala la Corte que la afectación del derecho de propiedad resulta notorio cuando la ley torna como hecho imponible una exteriorización de riqueza consumida antes de su sanción, sin que se demande siquiera la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanezcan, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto de la obligación.

Generalidad / Uniformidad:

Este principio encuentra su fundamento en el artículo 16 de la Constitución Nacional, refiriéndose a la obligación que tienen de tributar todos aquellos comprendidos dentro del ámbito capacidad contributiva, es decir, que toda vez que una persona, sea física o jurídica, reúna los elementos de la tributación particular, deberá tributar.

Tiene fundamento en que nadie debe ser eximido del pago de un tributo en consideración a sus privilegios personales²⁰, sino que toda vez que la persona realice un hecho imponible tribute indistintamente de sus características o privilegios, permitiendo únicamente su limitación a través de las exenciones o beneficios tributarios²¹, donde se permite no tributar o una tributación reducida. Estas exenciones o reducciones únicamente pueden ser conferidas por razones sociales, económicas o políticas, mas no por privilegios de ningún tipo, y deben ser aplicadas conforme la totalidad de personas o bienes que se prevean en la ley.

¹⁶ Artículo 4 de la Constitución Nacional.

¹⁷ Artículo 75 inc. 2 de la Constitución Nacional.

¹⁸ Relacionado con las características de los tributos por cuanto aquellos deben tener un objeto real, posible, en oposición a un objeto abstracto.

¹⁹ Donde tiene lugar un enriquecimiento sin causa por parte del estado de igual forma, dando lugar a una acción de repetición en favor del damnificado.

²⁰ Esta generalidad es una característica esencial, en búsqueda de la igualdad de materia tributaria, concepto que la Corte ha señalado en reiterados fallos.

²¹ Con sustento en lo establecido por el artículo 75 inc. 18) de la Constitución Nacional, donde se ubica la “cláusula del progreso”.

A tal efecto se trae a colación el fallo de la Corte “Carlos Pascolini S.A.C.I.F.I.C.A. c/D.G.I. s/Impugnación”, con fecha 24 de septiembre de 1991, donde se expresa lo siguiente: “...en materia de regímenes de promoción que, si bien los beneficios tributarios tienen fundamento en la Constitución Nacional: art. 67, inc. 16 —cláusula de progreso—, el mismo texto del inciso aludido los califica como “privilegios”, desde que ellos importan alterar la generalidad con que deben ser aplicados los gravámenes para conjugarlos con el art. 16 de nuestra ley fundamental, en el sentido de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley y no a una parte de ellas.”

Esta facultad de eximir ha sido reconocida incluso por la Corte Suprema que ha dicho que es el Congreso quien puede eximir de gravámenes fiscales, toda vez que sea en pos de un mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional²².

Igualdad:

Este principio de igualdad que sienta base en el artículo 16 de la Constitución Nacional se refiere a la igualdad como la base del impuesto y de las cargas, pretende asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones análogas. En este sentido, en nuestro ordenamiento, tal principio es receptado como un límite al poder del estado, a su poder fiscal específicamente, por cuanto la transgresión de aquel implica una intervención del poder judicial rectificando su vigencia.

El principio mencionado no ha sido precisado de forma inequívoca desde un punto de vista doctrinario, en consecuencia es la jurisprudencia quien ha tratado de definirlo de una forma más acabada. A tal efecto podemos observar el fallo de la Corte Suprema “Guillermo Olivar, por complicidad en el Delito de Rebelión sobre fianza de juzgado sentenciado y desacato 16:118”, con fecha 1 de mayo de 1875, donde se indica “...el principio de la igualdad de todas las personas ante la ley, según la ciencia y el espíritu de nuestra Constitución, no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o acepción de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social...”.

Con el transcurso del tiempo en el año 1926 esta concepción fue evolucionando, hasta el punto de que la jurisprudencia entendió que la facultad de establecer distinciones debía ser razonable²³ y no arbitraria.

En el año 1928, la Corte estableció en el fallo “Díaz Vélez, Eugenio, c/ Provincia de Buenos Aires 151-359, que la igualdad constitucional significa “el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

Luego el 7 de abril del año 1947 con el fallo “Busso, Ana Masotti De, Y otros c/ Buenos Aires, La Provincia s/ Inconstitucionalidad del Adicional Al Impuesto Inmobiliario, 207:270”, se introduce la concepción de que la igualdad, este principio constitucional, se respeta si se establecen iguales impuestos a iguales capacidades de contribución: “...De la igualdad, que es la base del impuesto (art. 16 de la Constitución) no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen”; “...Que uno de esos principios es el de que a igual capacidad tributaria, con respecto a la misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes”.

De forma posterior, la Corte considerando que el principio de igualdad difuso presenta otro fallo aclaratorio en tal sentido, “Unanue, Ignacio y otro c/Municipalidad de la Capital s/ devolución de pesos 138-313”, con fecha 20 de agosto de 1983, donde dice en su considerando 2): “...Lo que la igualdad exige es que los mismos medios y métodos sean aplicados imparcialmente a todas partes de la misma clase de modo que la ley obre con uniformidad sobre todas las personas situadas en circunstancias similares.”, en este

²² Tal es el caso del fallo “Provincia de Buenos Aires v. Hidronor S.A. 295:338”, con fecha 20 de julio de 1976, donde únicamente se ha permitido a la provincia fijar tributos retributivos de servicios aquella preste, e imposibilitándola de establecer impuesto alguno para aquellas actividades que el Congreso ha beneficiado con una exención.

²³ J.A., 19-449.

supuesto deja claro la posibilidad de establecer diferencias sin afectar el principio de igual, toda vez que aquellas no sean perjudiciales o en búsqueda de favorecer a ciertos individuos.

El Doctor Linares Quintana en su obra²⁴, establece las condiciones para que se respete la igualdad fiscal cuando haya distintas categorías de contribuyentes sujetos a diferentes tasas:

- 1) Todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir el mismo tratamiento.
- 2) La clasificación ha de ser razonable, es decir, debe tener razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata.
- 3) La clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.
- 4) El trato diferencial debe comportar la justa igualdad que la Constitución llama equidad, que toma en consideración las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trata, para determinar quiénes son iguales, así como la relación que la obligación impuesta por la ley mantenga con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias.
- 5) Se debe respetar la uniformidad y la generalidad.
- 6) La tasa del tributo puede considerar no sólo la capacidad contributiva del sujeto, sino también la medida de su deber de contribuir, la cual tiene su razón de ser distinta de la sola capacidad económica del contribuyente.

No Confiscatoriedad:

La Constitución Nacional se refiere implícitamente a este elemento por cuanto se expide respecto de la prohibición de la confiscación de la propiedad de los habitantes²⁵, tanto en el artículo 14, "...de usar y disponer de su propiedad...", como en el artículo 17, "...La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella...".

"En ningún campo como en esta materia se revela con mayor claridad esta tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad privada, donde no se limita como en otros países a una garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad inclusive en su contenido útil o económico"²⁶.

En virtud de aquella situación jurídica es que incluso la misma Corte ha sostenido que las contribuciones no pueden ser confiscatorias, entendiéndose por tales aquellas que "absorben una parte sustantiva de la propiedad o de la renta". La principal discusión que versa en esta materia, radica en la interpretación del elemento parte sustantiva, como condición necesaria para el perfeccionamiento de esta confiscación de la propiedad o de la renta propiamente. Respecto a tal interpretación la Corte ha establecido que el 33% es el tope de validez constitucional de ciertos tributos²⁷, sobre esta alícuota se sustenta un análisis de razonabilidad, que busca mediar igualdad, equilibrio y proporción en la imposición de los tributos²⁸.

²⁴ Linares Quintan, Segundo V., "Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado", Editorial Plus Ultra, 1976.

²⁵ A tal efecto la Corte ha dicho en el fallo "Mario Sáenz c. Prov. de Buenos Aires", del año 1942, que en un régimen democrático de gobierno, donde la propiedad tiene límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa, ni valiéndose de los impuestos, es confiscatorio aquello que se entienda que no es propio de tal régimen.

²⁶ Jarach, Dino, "Curso de Derecho Tributario", Ediciones Cima, Buenos Aires, 1980.

²⁷ Se excluyen de este límite impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros y los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas, según la doctrina que emana de los fallos 170-180 y 289-443.

²⁸ En particular en el fallo "Banco de la Prov. de Buenos Aires c/ Nación Argentina", 186-170, se alude a la necesidad de un régimen tributario como elemento para la existencia de un estado, más cuando aquel se torna intolerable para el contribuyente es indicio de igual forma de limitar el mismo.

En esta actuación encontramos a su respecto ciertos fallos donde aquella le ha dado fuerza a tal afirmación:

- “Amalia Arrotea de Muñoz c/ Provincia de Córdoba, 196:122”, con fecha 30 de junio de 1943, Fallo donde en los hechos existía un impuesto inmobiliario que excedía ampliamente este 33% establecido como referencia, superando el 38% aproximadamente.
- “Gobierno de Italia v/ Consejo Nacional de Educación, 190:159”, con fecha del 30 de junio de 1941, en este caso el tributo que superaba la alícuota mencionada se trataba del impuesto sucesorio, respecto de los bienes recibidos por el beneficiario, igual doctrina se presenta en fallos 235-883.
- “Pedro Rouspil c/ Provincia de Buenos Aires, 187:234”, con fecha del 15 de julio de 1940, Se declaró la inconstitucionalidad de la contribución por mejoras que no guardan relación con el valor del inmueble, particularmente en este caso el valor de aquella mejora absorbía sustancialmente el valor fiscal de este activo. Misma posición ha tenido la corte en los siguientes fallos 130-161, 179-188 y 201-351, declarando la inconstitucionalidad de tales imposiciones.

En cuanto a la determinación del límite que ha de regir respecto de la confiscatoriedad o no de un tributo la Corte entiende que aquellos deben analizarse de forma independiente de los recargos o multas que pudiesen adicionarse al mismo de forma accesorio²⁹. Por otro lado en el caso de analizar el supuesto de una afectación a un sujeto por varios tributos cabe aplicar igual criterio³⁰, es decir, que de igual forma ha de analizarse tal imposición a fin de que la misma no sea por si una afectación al derecho de propiedad que al mismo le confiere la Constitución Nacional, es en estas circunstancias que la Corte entiende también que se es posible de una declaración de confiscatoriedad del tributo pero con un límite de tolerancia mayor que el fijado para uno solo de estos³¹.

En un análisis final de este principio de no confiscatoriedad cabe mencionar el fallo más reciente de la Corte Suprema en esta materia, con fecha del 15 de octubre de 1991, “López López, Luis, y otro c/ Provincia de Santiago del Estero 314-1293, donde se declaró “...de manera invariable para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital («Fallos», 242-73 y sus citas, 268-57), y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien («Fallos», 220-1300, 223-40, 239- 157)...”.

Proporcionalidad:

Este principio se refiere a establecer tributos, con la característica de que estos sean atentos a la proporción de capacidad contributiva que exhiba cada contribuyente, en virtud de una adecuada fijación proporcional para cada individuo. Su origen se exhibe en primer lugar en el artículo 4 de nuestra constitución por cuanto establece la facultad del Congreso de crear contribuciones equitativas y proporcionales sobre la población³², y en segundo lugar por el artículo 16 respecto de la igualdad al momento de la creación del tributo en proporción a la riqueza de la población, y por último con el artículo 75 inc. 2) del mismo instrumento donde se refiere a la proporcionalidad respecto del territorio en relación a las contribuciones directas que se establezcan.

Este carácter de proporcionalidad que ha de ser asignado, de ninguna forma debe ser tomando como una prohibición respecto de la progresividad de un impuesto, entendiéndose por tal a aquel impuesto cuya alícuota aumenta conforme lo hace el monto gravado, en oposición a los denominados impuestos proporcionales donde la alícuota es constante independientemente del monto a gravar.

Actualmente se ha admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario, respetando aquel otro principio de igual manera.

²⁹ Fallos 187:306 CSJN.

³⁰ Fallos 170:114 CSJN.

³¹ Surge de los fallos 255-66 y 262-367 de la CSJN.

³² “Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires 151:359”, con fecha 20 de junio de 1928. En este fallo se establece que la proporcionalidad referida en el artículo 4, se aplica respecto de la población y no otros elementos como ser la renta o el capital de la persona.

La Corte ha dicho que la proporcionalidad que menciona la Constitución debe entenderse en su real significación, y lo que quiere establecer no es una proporcionalidad rígida, sino una proporcionalidad graduada. Esa graduación de la proporcionalidad se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes. Se observa una clara búsqueda de justicia por cuanto la progresividad logra una mayor exigencia al que mayor capacidad contributiva posee, y menor al que no se encuentre en la misma situación.

Equidad:

Este principio de equidad se halla reflejado en el artículo 4 de la Constitución Nacional, en tanto y en cuanto determina "...equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...", elemento ya analizado anteriormente. Aquel se ve agrupado dentro de los principios de no confiscatoriedad, razonabilidad, generalidad, igualdad y proporcionalidad del tributo porque dentro de su amplitud lo contienen.

Para un sector de la doctrina³³, este principio puede ser comprendido a su vez como independiente, implicando en sí la libertad de trabajar así como la protección del derecho de propiedad para lo cual limitaría el ejercicio de la ley tributaria que no lo permitiera.

Razonabilidad:

El elemento de razonabilidad ampliamente utilizado y aludido tanto en la jurisprudencia como en la doctrina de nuestro país se sustenta en el artículo 33³⁴ de la Constitución Nacional, primordialmente, y seguidamente en el artículo 28³⁵ de aquella.

³³ Aquella posición doctrinaria se observa en la obra de Juan Carlos Luqui, "Estudios de Derecho Constitucional Tributario: En Homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui", Editorial Depalma, 1994.

³⁴ Artículo 33 de la Constitución Nacional: "Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno."

³⁵ Artículo 28 de la Constitución Nacional: "Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio."

Cuadro Resumen Constitución Nacional:

Principios / Garantías	Norma / Sustento Legal	Jurisprudencia
Derecho de Propiedad	Art. 14 – 17 CN	<ul style="list-style-type: none"> • “Bourdié c/Municipalidad de la Capital 145:307”.
Control Jurisdiccional	Art. 116 CN	<ul style="list-style-type: none"> • “Indunor S.A.C.I.F.I. c/ Provincia de Chaco s/ Repetición, 286-301” • “Cía. Swift de la Plata S.A. c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/Co-bro de Pesos 249-99”
Legalidad	Art. 17 – 19 CN	<ul style="list-style-type: none"> • “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo”.
Capacidad Contributiva	Art. 4 – 16 – 75 inc. 2) CN	<ul style="list-style-type: none"> • “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta 312-2467”
Generalidad	Art. 16 CN	<ul style="list-style-type: none"> • “Carlos Pascolini S.A.C.I.F.I.C.A. c/ D.G.I. s/ Impugnación”
Igualdad	Art. 16 CN	<ul style="list-style-type: none"> • “Unanue Ignacio y otro c/ Municipalidad de la Capital s/ Devolución de Pesos 138-133” • “Busso, Ana Masotti De, Y otros c/ Buenos Aires, La Provincia s/ Inconstitucionalidad del Adicional Al Impuesto Inmobiliario, 207:270”
No Confiscatoriedad	Art. 14 – 17 CN	<ul style="list-style-type: none"> • “López López, Luis, y otro c/ Provincia de Santiago del Estero, 314-1293”
Proporcionalidad	Art. 4 – 16 – 75 inc. 2) CN	<ul style="list-style-type: none"> • “Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires 151-359”
Equidad	Art. 4 CN	
Razonabilidad	Art. 33 – 28 CN	

Constitución de la Provincia de Buenos Aires:

Principios Constitucionales / Garantías del Contribuyente:

En esta instancia, analizare los principios que emanan de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires en vinculación con los propios de la Constitución Nacional.

Derecho de Propiedad:

Este principio es consagrado en el artículo 10 de la constitución al prescribir: “Todos los habitantes de la Provincia son, por su naturaleza, libres e independientes y tienen derecho perfecto de defender y de ser protegidos en su vida, libertad, reputación, seguridad y propiedad. Nadie puede ser privado de estos goces sino por vía de penalidad, con arreglo a la ley anterior al hecho del proceso y previa sentencia legal del juez competente”. De igual forma ya se puede observar la vinculación que el legislador ha generado en el mismo con respecto del principio de legalidad y de no confiscatoriedad.

Control Jurisdiccional / Tutela Jurisdiccional:

En control jurisdiccional en el caso de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires se encuentra expresamente establecido en el artículo 15 de aquella al determinar que: “La Provincia asegura la tutela judicial continua y efectiva, el acceso irrestricto a la justicia, la gratuidad de los trámites y la asistencia letrada a quienes carezcan de recursos suficientes y la inviolabilidad de la defensa de la persona y de los derechos en todo procedimiento administrativo o judicial. Las causas deberán decidirse en tiempo razonable. El retardo en dictar sentencia y las dilaciones indebidas cuando sean reiteradas, constituyen falta grave”. Cabe destacar que esta constitución no solo hace referencia a la tutela continua sino también a la responsabilidad y beneficio de obtener una resolución en un plazo razonable.

Por su parte el artículo 57 enuncia: “Toda ley, decreto u orden contrarios a los artículos precedentes o que impongan al ejercicio de las libertades y derechos reconocidos en ellos, otras restricciones que las que los mismos artículos permiten, o priven a los ciudadanos de las garantías que aseguran, serán inconstitucionales y no podrán ser aplicados por los jueces. Los individuos que sufran los efectos de toda orden que viole o menoscabe estos derechos, libertades y garantías, tienen acción civil para pedir las indemnizaciones por los perjuicios que tal violación o menoscabo les cause, contra el empleado o funcionario que la haya autorizado o ejecutado”; aquí se hace referencia expresamente a la inconstitucionalidad de las normas que contraríen este elemento del ordenamiento más permite el reclamo del perjudicado por aquella, es decir, recurrir al tribunal competente en principio para poder obtener una sentencia de inconstitucionalidad de la norma.

Posteriormente se observa en el articulado correspondiente al Poder Judicial específicamente, que se le atribuye a este la facultad de ejercer jurisdicción ordinaria y de apelación para conocer y resolver acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de leyes, decretos, ordenanzas o reglamentos, en el artículo 161 inc. 1) específicamente.

Legalidad / Reserva:

El principio universal de la imposibilidad de una imposición sin una ley anterior es receptado en esta constitución tanto en el artículo 10, 16, 31 y el 51. Por su parte el primero nos indica que: “...Nadie puede ser privado de estos goces sino por vía de penalidad, con arreglo a la ley anterior al hecho del proceso y previa sentencia legal del juez competente”.

En cambio en el artículo 16 se refiere a este mismo principio de una forma más implícita al instar a cumplir con los procedimientos necesarios y previos que habiliten la acción, indicando: “Nadie podrá ser detenido sin que preceda indagación sumaria que produzca semi o plena prueba o indicio vehemente de un hecho que merezca pena corporal, salvo en caso flagrante, en que todo delincuente puede ser dete-

nido por cualquier persona y conducido inmediatamente a presencia de su juez; ni podrá ser constituido en prisión sin orden escrita de juez competente”.

El artículo 31 al prescribir la inviolabilidad de la propiedad salvo en virtud de una sentencia anterior fundada en ley de igual condición, “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Provincia puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada”.

En última instancia la legalidad o reserva se ve plasmada en el artículo 51, donde establece que: “Ningún impuesto establecido o aumentado para sufragar la construcción de obras especiales, podrá ser aplicado interina o definitivamente a objetos distintos de los determinados en la ley de su creación, ni durará por más tiempo que el que se emplee en redimir la deuda que se contraiga”, en otra palabras lo que produce esta normativa es una limitación exacta del objeto y el hecho imponible que se hayan establecido para un determinado tributo, lo cual implica que de intentar imponer un gravamen sobre un objeto distinto se requerirá de otra norma que lo habilite.

Capacidad Contributiva:

En las palabras del Doctor Tarsitano “la capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito; de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria”.

La capacidad contributiva como tal no presenta una referencia expresa en el texto de la Constitución Provincial, sin embargo, aquel concepto puede derivarse del análisis de las facultades del poder legislativo, al establecer en el artículo 103 inc. 1), que corresponde a este establecer los impuestos y contribuciones necesarias para los gastos de servicio público, debiendo estas cargas ser uniformes en toda la Provincia, y es aquí donde para poder exigir eficientemente dichos tributos de manera uniforme se recurre a la capacidad contributiva así como criterio en la distribución de los gastos a solventar.

Generalidad / Uniformidad:

La generalidad tiene una recepción expresa en la constitución al indicar la imposibilidad de establecer preferencias o privilegios, es decir, distinción alguna. Literalmente se fijó este elemento en el artículo 11: “...La Provincia no admite distinciones, discriminaciones ni privilegios por razones de sexo, raza, religión, nacionalidad, lengua, ideología, opinión, enfermedades de riesgo, características físicas o cualquier otra condición amparada por las normas constitucionales...”.

Adicionalmente este carácter se observa dentro de las facultades del poder legislativo conferidas por la constitución al establecer en su artículo 103 inc. 1) que corresponde a este establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos de servicio público, debiendo estas cargas ser uniformes en toda la Provincia, remarcando el carácter de uniformidad de aquellos tributos.

Igualdad:

La igualdad como principio de relevancia tributaria radica en el artículo 11 de la constitución al indicar la igual ante la ley, donde cabe entender la no aplicabilidad de distinciones o preferencias en esta materia, “Los habitantes de la Provincia son iguales ante la ley, y gozan de los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional, los que emanan en su consecuencia a través de los tratados celebrados por la Nación y los que se expresan en esta Constitución.

La Provincia no admite distinciones, discriminaciones ni privilegios por razones de sexo, raza, religión, nacionalidad, lengua, ideología, opinión, enfermedades de riesgo, características físicas o cualquier otra condición amparada por las normas constitucionales. Es deber de la Provincia promover el desarrollo integral de las personas garantizando la igualdad de oportunidades y la efectiva participación de todos en la organización política, económica y social”.

Adicionalmente se observa la igualdad en un carácter más genérico en otro sector del articulado, al imposibilitar la creación de tribunales especiales, así como al asegurar en el ámbito laboral una remuneración igual por igual tarea, determinado por el artículo 18 y 39 inc. 1) de aquella.

No Confiscatoriedad:

Este principio que limita ampliamente los poderes del estado en el ámbito tributario tiene sustento en el artículo 10 de la constitución, que ya citado previamente se refiere a la protección del derecho de propiedad de los ciudadanos, y la protección consecuente ante la privación de aquella.

Entiendo que de igual forma el artículo 27 se refiere a la no confiscatoriedad por cuanto versa sobre asegurar la libertad de trabajo que es concordante con una remuneración que lo permita.

Razonabilidad:

El principio de razonabilidad en el caso de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires tiene lugar en los artículos 56 y 57, que de forma complementaria, ambos nos advierten de la imposibilidad de establecer acuerdos o condiciones que se opongan a los derechos que en aquella se confieren a los ciudadanos así como la inconstitucionalidad de aquellos de crearse.

Consecuentemente ellos determinan: “Las declaraciones, derechos y garantías enumerados en esta constitución, no serán interpretados como negación o mengua de otros derechos y garantías no enumerados o virtualmente retenidos por el pueblo, que nacen del principio de la soberanía popular y que corresponden al hombre en su calidad de tal”; y el posterior que indica: “Toda ley, decreto u orden contrarios a los artículos precedentes o que impongan al ejercicio de las libertades y derechos reconocidos en ellos, otras restricciones que la que los mismos artículos permiten, o priven a los ciudadanos de las garantías que aseguran, serán inconstitucionales y no podrán ser aplicados por los jueces. Los individuos que sufran los efectos de toda orden que viole o menoscabe estos derechos, libertades y garantías, tienen acción civil para pedir las indemnizaciones por los perjuicios que tal violación o menoscabo les causen, contra el empleado o funcionario que la haya autorizado o ejecutado”.

Cuadro Resumen Constitución Provincia de Buenos Aires:

Principios / Garantías	Norma / Sustento Legal
Derecho de Propiedad	Art. 10
Control Jurisdiccional	Art. 15 – 57 – 161 inc. 1)
Legalidad	Art. 10 – 16 – 31 - 51
Capacidad Contributiva	Art. 103 inc. 1)
Generalidad	Art. 11 - 103 inc. 1)
Igualdad	Art. 11 – 18 – 39 inc. 1)
No Confiscatoriedad	Art. 10 - 27
Razonabilidad	Art. 56 - 57

Bibliografía:

- ✓ Alberto F. Garay, "El Precedente Judicial en la Corte Suprema", Revista Jurídica de la Universidad de Palermo, 1997.
- ✓ Casás, J. "Presión Fiscal e inconstitucionalidad" Depalma, Buenos Aires, 1992.
- ✓ Domínguez, Marcelo E., "El Régimen de Coparticipación Federal Dinámico – Coparticipación de Tributos Internos y de Tributos Aduaneros", 2009.
- ✓ Gacio, Mirta Alida, "Coordinación Fiscal – Coparticipación de Impuestos – Bases Conceptuales para la Coparticipación Federal de Impuestos y el Organismo Fiscal de Contralor previsto en el art. 75 de la Constitución Nacional", Marzo de 2003.
- ✓ García Belsunce, H., "Algo más sobre la confiscatoriedad en la tributación" Rev. L.L. 1990.
- ✓ García Belsunce, H., "Garantías Constitucionales", Depalma, Buenos Aires, 1984.
- ✓ García Belsunce, H., "Temas de Derecho Tributario" Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.
- ✓ García Vizcaíno, Catalina, "Manual de Derecho Tributario", Editorial Abeledo-Perrot, Primera Edición 2014.
- ✓ García Vizcaíno, Catalina, "Derecho Tributario", Tomo I, Editorial Abeledo-Perrot. 5ta Edición, 2012.
- ✓ Jarach, Dino, "Curso de Derecho Tributario", Ediciones Cima, Buenos Aires, 1980.
- ✓ Juan Carlos Luqui, "Estudios de Derecho Constitucional Tributario: En Homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui", Editorial Depalma, 1994.
- ✓ Linares Quintan, Segundo V., "Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado".
- ✓ Spisso, R. "Derecho Constitucional Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000.
- ✓ Tarsitano, Alberto, "El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva", Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1994.
- ✓ Villegas, Héctor B, "El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria", En Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires 1994.
- ✓ Villegas, Héctor B, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Editorial Depalma, 7ma Edición 2001.

Fuentes Digitales:

- ✓ <http://fiscalex.com.ar/>
- ✓ <http://www.iefer.org.ar/>
- ✓ www.abeledoperrot.com/
- ✓ www.afip.gob.ar/
- ✓ www.comfedim.gov.ar
- ✓ www.csjn.gov.ar/

- ✓ www.gob.gba.gov.ar
- ✓ www.infoleg.gov.ar/
- ✓ www.jus.gob.ar
- ✓ www.mecon.gov.ar/
- ✓ www.scba.gov.ar/