

Título: [Actualidad en derecho tributario](#)

Autores: [Sastre, Mercedes - Maltz, Ezequiel](#)

Publicado en: [LLBA2019 \(mayo\), 7](#)

Cita Online: [AR/DOC/130/2019](#)

[\(*\)](#)

[\(**\)](#)

I. Ingresos brutos. Ausencia de finalidad de lucro

I.1. CCont. Adm. La Plata, "Asociación Bancaria c. Tribunal Fiscal de Apelación y otros s/ impugnación de resolución", causa 10962-M. 11/10/2018. Cita online: [AR/JUR/52041/2018](#)

La Cámara decidió, por mayoría, hacer lugar al planteo deducido por la demandada y declarar la inconstitucionalidad del art. 182 del Código Fiscal (t.o. 2001) por resultar contrario al art. 9º, inc. b), apart. 1º de la ley 23.548; los arts. 31 y 75 de la CN y la ley provincial 10.650.

Recordemos los extremos en los que se desenvuelve el caso: la sala III del Tribunal Fiscal había confirmado el acto determinativo emanado de la Autoridad de Aplicación, por el que determinara las obligaciones fiscales de la asociación en su carácter de contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos inscripto en el Convenio Multilateral con relación a los períodos fiscales enero de 2000 a julio de 2003, por el ejercicio de las actividades de "Servicio de alojamiento en hoteles" y actividad secundaria de "venta por menor de productos farmacéuticos y herboristería".

Para ello sostuvo —entre otras cuestiones—, que la ausencia de una ley provincial de adhesión al sistema nacional necesariamente implicaba que las asociaciones gremiales están sujetas al poder tributario local y por ende sometidas a las disposiciones del Código Fiscal, ya que las provincias conservan todo el poder no delegado al gobierno federal (arts. 121 y concs., CN). Por su parte, la provincia de Buenos Aires le reconocía a la fiscalizada la exención siempre y cuando sus ingresos no excedieran de la suma que al respecto fija para cada año la Ley Impositiva pertinente, toda vez que el Código Fiscal establecía en su art. 166, inc. g) —vigente en los períodos de ajuste— que estarán exentas del gravamen: "Las operaciones realizadas por asociaciones, sociedades civiles, entidades o comisiones de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, instituciones religiosas y asociaciones obreras, reconocidas por autoridad competente, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y no se distribuya suma alguna de su producido entre asociados o socios.). El beneficio establecido en el párrafo anterior no alcanza a los ingresos obtenidos por las citadas entidades cuando desarrollen actividades comerciales y/o industriales y los mismos superen, anualmente, el monto que establezca la Ley Impositiva. A estos efectos, no se computarán los ingresos provenientes del cobro de cuotas o aportes sociales y otras contribuciones voluntarias que perciban de sus asociados, benefactores y/o terceros...".

La entidad obtuvo la exención en cuestión, pero amén de los ingresos genuinos por la actividad gremial propiamente dicha, percibe otros varios por las operatorias de Farmacia, Hotelería, Alquileres, Servicio de Internet, Cobro de Canon a Gimnasios y Excursiones de Agencias de Turismo, etc. Estas últimas actividades, ejercidas habitualmente y a título oneroso —sin perjuicio que no sean lucrativas— sin lugar a dudas merecen la calificación de "comerciales" a los efectos de la restricción de la exención consagrada por el art. 166, inc. g) del Código Fiscal (t.o. 1999). Ello así, toda vez que, a diferencia del postulado desarrollado por la parte, a los efectos de desentrañar el sentido de la norma, bajo ningún aspecto debe direccionarse el razonamiento en función del propósito de lucro, ya que este concepto queda despejado por aplicación de la primera parte de la norma que involucra a entidades cuyo ámbito propio de actuación impide dicho propósito. Se deben entender como actos de comercio, en el sentido objetivo del término, donde una de las partes enajena (la asociación) y el otro adquiere mercancías o servicios (los afiliados). Por lo expuesto, toda vez que la asociación recurrente desarrolla actividades comerciales y ha obtenido ingresos superiores a los establecidos anualmente (\$180.000, según leyes 12.397 —2000—; 12.576 —2001—; 12.879 —2002— y 13.003 —2003—) como tope del beneficio exento, deviene procedente que, respecto del excedente, se proceda a su imposición.

En este contexto, la asociación recurrió ante la primera instancia de la justicia en lo contencioso administrativo. El juez de grado entendió que la actividad hotelera y de venta de productos de farmacia sobre la cual se realizó el ajuste no configuraba el hecho imponible del gravamen porque tales tareas no eran desarrolladas habitualmente por la entidad.

Apelada esta decisión ante la Cámara en lo contencioso administrativo, se resuelve —por mayoría— hacer lugar al planteo de la asociación, con el resultado que hemos señalado.

Ahora bien, en lo que aquí interesa, repasaremos los votos del Dr. Spacarotel y la Dra. Milanta.

El primero de ellos señaló que la provincia de Buenos Aires adhirió a la ley 23.548 mediante su similar 10.650 (BO 20/07/1988), sin limitaciones ni reservas, en los términos del art. 9º de la mencionada Ley de Coparticipación. Desde ese hito, señala que la provincia debe ajustar el gravamen local a lo que dispone el art. 9º, inc. b, apart. 1º de la ley 23.548, en cuanto establece: "Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos". En este aspecto, se aboca al análisis de la configuración del hecho imponible por parte de la entidad en la medida que entiende procedente despejar el agravio constitucional introducido por la asociación en su defensa.

De este modo, compara los extremos del art. 182 del Código Fiscal (t.o. 2011) con la ley de Coparticipación, en la porción transcripta, concluyendo que se evidencia una clara contradicción entre ambas. Señala —contrariamente a lo sostenido por la jueza de grado— que existe habitualidad en el desarrollo de las actividades que han sido gravadas por la Autoridad de Aplicación (en efecto, los servicios de hotelería y farmacia han sido expresamente enunciados en los fines sociales de la asociación). Sin embargo, las actividades que lleva a cabo la asociación, a título oneroso, no pueden ser gravadas por el impuesto sobre los ingresos brutos, por tratarse de una entidad sin fines de lucro, aspecto que no ha sido desconocido por el Organismo fiscal.

En conclusión, sostuvo el magistrado que "... la mera lectura de la norma en estudio... se aprecia desbordando la limitación que impone el texto de la ley 23.548, la que impide gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos actividades sin fines de lucro". "De tal modo se advierte un quebrantamiento del compromiso asumido por la provincia al prescindir, en la configuración del hecho imponible para el impuesto bajo análisis, del fin de lucro exigido por la ley convenio cuya adhesión no ofrece margen de interpretación, en tanto ha sido sin limitaciones ni reservas". Invoca también el rango constitucional del régimen de coparticipación federal de impuestos, el que conforme jurisprudencia de la Corte nacional ("Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" del 24/11/2015) da cuenta de la supremacía del derecho intrafederal en tanto impone concluir que las leyes convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes.

Compartiendo lo decidido por el Dr. Scaparotel, la Dra. Milanta resalta el hecho de la actividad fue ejercida en forma habitual por la entidad, por lo que el análisis a efectuar se reduce a establecer si el art. 182 del Código Fiscal es compatible a la ley 23.548.

En este sentido, señala que conforme doctrina especializada y jurisprudencia reciente —refiere a los autos de la Cámara Cont. Adm. de Tucumán, sala 1º, "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c. Provincia de Tucumán", sent. del 15/02/2016, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, con fecha 02/02/2017 y que adquirió firmeza frente a la resolución de la Corte federal que declaró inadmisible el recurso extraordinario por aplicación del art. 280 del Cód. Proc. Civ. y Com. en autos "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c. Pcia. de Tucumán s/ inconstitucionalidad", del 04/09/2018—, las actividades sobre las que debe recaer el impuesto de tratas son aquellas realizadas por entidades —civiles o comerciales— que persiguen fin de lucro.

Apelando también a la "directa incidencia" que tiene sobre el poder tributario local, los extremos de la ley 23.548 (cita "Pluna Líneas Aéreas Uruguayas SA" de la Corte Suprema del 27/02/2014), concluye que el Código Fiscal local, al gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos la actividad realizada por la parte actora, que no persigue un fin de lucro, contraviene lo dispuesto por el art. 9º, inc. b, párr. 1º de la Ley de Coparticipación.

II. Impuesto sobre los ingresos brutos. Contrato de franquicia. Su gravabilidad. Improcedencia

II.1. Tribunal Fiscal de Apelación, sala III, "Cepas Argentina SA", 03/09/2018. Cita online: AR/JUR/59574/2018

Un interesante pronunciamiento ha emanado de la sala III en su integración conforme la subrogación dispuesta por el acuerdo 87/2018, mediante el cual, para el tema, se hizo lugar al planteo del contribuyente. Se trata de "Cepas Argentinas SA".

La mayoría formada por el Abg. Ariel Lapine y el Cr. Rodolfo Crespi, resolvieron —según su voto— entre otras cuestiones, qué tratamiento corresponde asignar en el impuesto sobre los ingresos brutos, a los ingresos obtenidos por una firma por la comercialización de productos de propia fabricación, llevada a cabo mediante

contratos de franquicia.

Repasemos los extremos del fallo. La empresa manifestaba que su actividad era manufacturera puesto que explotaba una fábrica de empanadas con sede en la provincia de Buenos Aires, realizando solamente "ventas mayoristas". Argüía que no tenía fábrica de empanadas en otra jurisdicción, ni vendía en la provincia de Buenos Aires empanadas fabricadas por otros sujetos; tampoco vendía al público, ni realizaba ventas minoristas, sino que vendía a sus "franquiciados". Precisaba que los ingresos por las empanadas facturadas eran ingresos exentos porque correspondían a la actividad industrial —que estaba exenta— y que no podía ser limitada por la existencia de operaciones vinculadas a una franquicia.

Por su parte, el Fisco ARBA reencuadró la actividad del contribuyente (declarada por este como industrial), clasificándola en la categoría de servicios prestados a terceros ("Servicios empresariales n.c.p." —Código NAIIB 749900—) cuando esos ingresos eran obtenidos por la venta de los productos fabricados —elaboración de empanadas— a través de la ejecución de "contratos de franquicias". Señaló que la franquicia no solo implicaba la provisión de un sistema de comercialización, sino que aseguraba la entrega de los productos de su propia elaboración en condiciones contractuales predeterminadas y con ello un canal de comercialización "directo" de dichos productos. La naturaleza complementaria de las actividades realizadas por la firma determinaba su tratamiento conjunto, por lo que los ingresos obtenidos en el marco del contrato de franquicia no quedaban comprendidos en las exenciones otorgadas por la ley 11.518, puesto que la que goza de ese beneficio es la fabricación de empanadas, pero no su venta por medio de franquicias.

El Dr. Lapine manifestó que, habida cuenta de que el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos es el ejercicio de una actividad, la cuestión corre por carriles eminentemente fácticos, por lo que el observador jurídico debe ser cauto cuando intenta atribuir el despliegue de una actividad sobre la base de elementos extraños a dicho método, como sería a través del contenido de una modalidad contractual. Luego de enunciar una serie de fundamentos a su postura, recaló en la ausencia de controversia acerca de que los ingresos provenientes de la venta de empanadas están generados por el ejercicio de una actividad industrial y con esa base rechazó la postura fiscal (a la que hicimos referencia en el párrafo anterior) sosteniendo que la fabricación en sí misma no produce beneficio económico alguno y de allí el sinsentido de la posición de la Autoridad de Aplicación que conlleva el resultado de dar un disímil tratamiento según que la venta mayorista de los productos se realice a franquiciados ("servicio", según el Fisco) o no franquiciados (en cuyo caso mantiene su carácter industrial y la exención). "En mi opinión, una decisión empresarial sobre el canal de comercialización nunca puede revertir la naturaleza de una actividad", concluye el vocal.

Por su parte, con claridad meridiana, el Cr. Crespi señaló —luego de repasar los extremos de los contratos de franquicia obrantes en las actuaciones— que "cuando el fabricante hace entrega de sus productos al franquiciado, este adquiriere su propiedad, los está comprando para realizar su reventa al igual que cualquier otro mayorista o minorista, por lo cual no existe ninguna condición que implique un cambio de actividad. Esta es la actividad onerosa que origina los ingresos: la comercialización de los productos de propia fabricación... El resto de los ingresos que obtenga por el asesoramiento al franquiciado es un ingreso adicional al de fabricación (y venta) ... La actividad que genera el ingreso no es la prestación de un servicio sino la fabricación y comercialización de un producto. Esto es lo que hace la industria y paga el gravamen cuando vende lo fabricado...". De este modo, advirtió que de la elección por parte del industrial de uno u otro tipo de canal de comercialización no puede derivar el cambio de su actividad, al punto de perder tal condición y transformarse en un prestador de servicios atinentes al producto que fabrica.

Concluyó que: 1. Los ingresos obtenidos por la fabricación y venta de productos realizada a través de franquiciados, tributa a la alícuota legislada para la industria. 2. Los ingresos derivados del asesoramiento y asistencia brindado a los franquiciados, son complementarios de los primeros, y deben tributar a la misma alícuota (no existen ingresos por servicios si no se fabrica el producto). 3. Estos ingresos gozan de los mismos atributos fiscales de la principal, por ende, les alcanza la exención que se legisla para esta última. 4. La actividad de "franquicia" para la comercialización de productos no está reconocida como tal en los nomencladores, por lo que, si se desea dar un tratamiento fiscal en particular, así lo debería indicar la ley impositiva que se sancione a futuro, y modificar, en consecuencia, el nomenclador de actividades vigente.

III. Impuesto sobre los ingresos brutos. Gravabilidad de las diferencias de cambio

III.1. Tribunal Fiscal de Apelación, sala III, "Siagro SA", 14/08/2018. Cita online: AR/ JUR/47983/2018

En el caso en análisis, el apelante manifestó su discrepancia con la alícuota aplicada por el Fisco (6%), considerando que esos ingresos debían estar gravados al 1% como actividad accesoria a la principal. Sin perjuicio de ello, alegó que dichas diferencias no estaban alcanzadas por el gravamen, por no existir ingreso en los términos del art. 161 —párr. 2º— del Código Fiscal —t.o. 2011— (sic). Invocó jurisprudencia del Tribunal:

"Aerolíneas Argentinas SA" de sala III del 15/12/2008 y "Aerolíneas Argentinas SA" de sala II del 20/03/2013.

Por su parte, la Autoridad de Aplicación sobre las diferencias de cambio positivas, aplicó la alícuota correspondiente a la actividad principal generadora del ingreso. Agregó que dado que en la etapa del descargo el apelante no había ofrecido prueba útil que permitiera modificar el cargo fiscal, correspondía el rechazo de su postura.

En este marco de discusión, el Dr. Carlos A. Lapine, vocal instructor, expresó que el punto a dilucidar no transitaba por el carril vinculado a una cuestión de hecho y prueba, tal como se desprendía de los dichos contenidos en el alegato fiscal, sino que se trataba de situaciones que debían dirimirse de un modo conceptual, tal como tuvo oportunidad de expedirse en el antecedente "Aerolíneas Argentinas SA" de sala II ya citado, cuando al respecto dijo que tales diferencias "... constituyen el resultado de la fluctuación del valor de la moneda extranjera expresada en moneda local, entre la fecha de facturación y su equivalente a la fecha del cobro. Sucece, como puede apreciarse, que, de estos dos momentos, es solo el primero el que debe tenerse en cuenta a los efectos de valuar la obligación fiscal correspondiente. Así, las diferencias derivadas de las fluctuaciones entre el devengamiento y un momento posterior que en modo alguno es computado por la legislación aplicable, tal el del cobro efectivo, no resultan alcanzadas por el impuesto de tratas. En otras palabras, la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos debe hacerse, por imperativo legal, siguiendo el método de lo devengado, mientras que las diferencias de cambio solo surgen cuando en el cálculo se incluye la referencia del momento en que el pago se efectiviza, propia del criterio de lo percibido. De este modo, a mi entender, es la propia normativa la que las excluye del ámbito de imposición. Pretender que se tribute sobre ellas importaría tanto como aplicar un sistema cuando es más conveniente al organismo recaudador (nótese que el criterio de lo devengado lleva a que el impuesto se adeude con anterioridad al cobro efectivo de la operación, resguardando al crédito fiscal, por ejemplo, de la desvalorización producto de la inflación), mientras que vendría a recurrirse a otro, sin norma expresa que así lo autorice, cuando de ello se derivan nuevas diferencias que pueden aumentar, a su vez, la base imponible considerada. Tanto más arbitrario deviene el criterio comentado, desde que, por la estructura del gravamen en cuestión, la incidencia de las eventuales diferencias de cambio negativas (que, en la misma línea de análisis, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca puede ser tenida en cuenta".

En esa línea de pensamiento, el Dr. Lapine desestimó el criterio del Fisco y consideró a las diferencias de cambio excluidas del ámbito de imposición, decisión a la que adhirieron los demás integrantes de la sala (Cr. Rodolfo D. Crespi y Dra. Laura C. Ceniceros, dejando a salvo esta última su postura in re "Aerolíneas Argentinas SA" del 20/03/2013 de la sala II).

A fin de ilustrar la posición que comulga con la gravabilidad de la figura en análisis, cabe mencionar la causa "AGCO Argentina SA" dictada el 06/04/2017 por la sala III, en su composición anterior, donde la Dra. Mónica V. Carné —Vocal Instructora— dijo que "... las mentadas diferencias se encuentran estrechamente vinculadas al ejercicio de la actividad gravada, toda vez que recomponen el valor del precio oportunamente facturado, que fuera consignado en dólares estadounidenses, modificando consecuentemente el precio final de la operación". A tal criterio adhirió la Dra. Dora M. Navarro y de esa manera por mayoría se resolvió que "... constituyen ingresos brutos computables a los efectos de conformar la base imponible sujeta a imposición...".

Por su parte, la Cra. Silvia E. Hardoy, en disidencia con esa postura, manifestó que estas diferencias "... se vinculan a la fluctuación —entre dos momentos determinados— de las monedas extranjeras con relación a la de curso legal; esa variación es positiva para la firma del epígrafe, cuando la moneda nacional se deprecia frente a otras de distintas nominaciones, y —en otras oportunidades— es negativa, cuando aquella se sobrevaloriza con respecto a otras monedas extranjeras..." por lo que "... es dable concluir que las 'diferencias de cambio' aludidas no se encuentran alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos, por no existir un 'ingreso' en los términos del art. 187, párr. 2º, del Código Fiscal (t.o. 2011 y concordantes de años anteriores)...".

IV. Vía procesal. Resolución 111/2008 ARBA. Sistema ARBANET

IV.1. SCBA, "Hernández, Raúl c. ARBA s/ pretensión declarativa de certeza", 15/08/2018. Cita online: AR/JUR/64627/2018

La Corte local tuvo oportunidad de pronunciarse respecto a una acción declarativa de certeza iniciada por parte de un contribuyente, a fines de que se declarase su incorrecta inclusión dentro del sistema instaurado por ARBA mediante la res. 111/2008, es decir, el conocido sistema ARBANET.

Si bien en la actualidad el Organismo Recaudador ha modificado el sistema, creemos de relevancia aportar la opinión del máximo tribunal bonaerense sobre el tema, al efectuarse un interesante análisis de la acción declarativa de certeza en materia tributaria, prevista en el Código Contencioso Administrativo de la provincia de Buenos Aires.

El Dr. Negri entendió que la actividad del organismo recaudador, dirigida al cobro de anticipos del gravamen, es claramente la que se muestra capaz de haber sumergido al demandante en un estado de incertidumbre sobre el mecanismo de determinación de dichas obligaciones durante el año 2009.

Es decir que, en el período indicado, tuvo por verificada la existencia del estado de incertidumbre al que la normativa aplicable condiciona la procedencia de la acción declarativa intentada.

Agregó que tampoco resultaban atendibles las quejas según las cuales el contribuyente contaba a su disposición con otras vías procesales aptas para hacer valer sus derechos, pues lo cierto es que la impugnante no demostró la existencia de medios legales alternativos que hubieran podido emplearse para poner término a la situación de incertidumbre verificada.

La única estrategia indicada a tal efecto en el recurso bajo tratamiento consistía en abonar los anticipos liquidados para luego presentar la declaración jurada anual del impuesto sobre los ingresos brutos y en caso de encontrar diferencias a favor, demandar la repetición correspondiente, recorrido que no hubiera servido para esclarecer, conforme lo pretendido, si la inclusión en el sistema de la resolución normativa 111/2008, dictada por ARBA, había sido correcta.

Por su parte, el Dr. Soria hizo hincapié en la divergencia existente entre la regulación de la acción declarativa en el Código Procesal Civil y Comercial y el Código Contencioso Administrativo, remarcando que la vía descripta podría verse injustificadamente limitada en este último ordenamiento, cuando ella ha sido concebida con sentido amplio, sin mayores restricciones que las que se desprenden de la naturaleza de la pretensión deducida, en el contexto de un cuerpo legal que procura dar cumplimiento a la manda del art. 166 de la Constitución provincial y asegurar así la justiciabilidad plena del obrar jurídico-público, en congruencia con el acceso irrestringido a la tutela judicial efectiva que, en su art. 15, la carta fundamental garantiza.

Por ello señaló que el requisito de admisibilidad de la pretensión declarativa consistente en que el actor no disponga de otro medio legal para poner fin a la incertidumbre no rige en las controversias planteadas en los términos del art. 12, inc. 4º del Código Contencioso Administrativo, toda vez que esta norma no lo menciona ni se refiere a él, sin perjuicio de que sí lo exija, para una materia diferente, el art. 322, primer párrafo in fine del Cód. Proc. Civ. y Com.

Precisó, asimismo, que la vía reglada por el art. 12, inc. 4º del Código Contencioso Administrativo no se encuentra exenta de lógicos condicionamientos procesales, como la existencia de un estado de incertidumbre acerca de una determinada relación o situación jurídica regida por el derecho administrativo (dicho requisito se confunde con el interés jurídico en obtener la declaración de certeza perseguida) o la imposibilidad de su ejercicio cuando no se trate de dirimir un "caso" o "controversia", exigencia esta que encuentra su razón de ser en la necesidad de circunscribir la labor judicial a la resolución de contiendas, evitando desbordes que al contravenir la manda del art. 171 de la Constitución provincial, la sitúen más cerca de la función consultiva que dentro de la propiamente jurisdiccional.

Sin embargo, entendió que en el supuesto de marras la recurrente no logró demostrar que en la especie tales recaudos se incumplieran. El doctor De Lázzeri, por los mismos fundamentos acompañó al juez doctor Soria. Por su parte, el juez doctor Pettigiani adhirió parcialmente a lo expuesto por el doctor Negri, al igual que el juez doctor Genoud y la señora jueza doctora Kogan.

De esta manera se consolidó la acción declarativa de certeza como una herramienta idónea en materia tributaria, siendo un importante antecedente para que sea revitalizada en el fuero contencioso bonaerense.

V. Tasa de seguridad e higiene. Art. 35 del Convenio Multilateral. Valor de las resoluciones de la Comisión Arbitral. Ingresos por exportaciones

V.1. SCBA, "Monsanto c. Municipalidad de Pergamino s/ pretensión anulatoria", 15/08/2018. Cita online: AR/JUR/64626/2018

El fallo bajo comentario se refiere al controvertido y conflictivo art. 35 del Convenio Multilateral, relacionado a la liquidación de la tasa de seguridad e higiene para contribuyentes de aquel régimen.

En el caso la Cámara interviniente sostuvo que el acto definitivo dictado por la municipalidad de Pergamino se encontraba viciado en tanto no respetó lo decidido en este caso concreto por la Comisión Arbitral (conf. resol. 44/2012), que posteriormente fuera confirmado por la Comisión Plenaria (conf. resol. 33/2013).

Resaltó el carácter vinculante de tales pronunciamientos, derivado de los arts. 24, inc. b) y 25 del Convenio citado. La municipalidad había determinado la tasa presuntamente adeudada sin tomar en cuenta lo decidido por dichos organismos interjurisdiccionales, pese a haber participado del procedimiento ante estos.

La SCBA en este aspecto señaló que el recurso no se hace cargo de la línea argumental del fallo y se dedica

a impugnarlo con su propia interpretación del tema, dejando incólumes afirmaciones que le dan sustento bastante, con lo cual confirma lo decidido por la Cámara interviniente.

En cuanto al tema de fondo se ratifica la doctrina ya vertida en la causa de la SCBA B. 62.784, "Abb-Elster", sentencia del 04/04/2012, tachando de ilegítima la determinación de oficio de una tasa municipal por seguridad e higiene, en cuanto incluía dentro de la base imponible ajustada los ingresos obtenidos por exportaciones.

Ello así, por cuanto este precepto solo autoriza a las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas a gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del Convenio.

De esta manera se ratifica la imposibilidad de incluir dentro de la base imponible de la tasa de seguridad e higiene los ingresos por exportaciones.

VI. Impuesto sobre los ingresos brutos. Alícuotas diferenciales

VI.1. CS, "Droguería del Sud SA c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza", 06/11/2018. Cita online: AR/JUR/56719/2018

En el presente la CS se expidió una vez más en una cuestión que generó constantes controversias en materia de impuesto sobre los ingresos brutos, esto es, la aplicación de alícuotas diferenciales, teniendo en cuenta si el contribuyente poseía o no establecimiento en la provincia acreedora.

Es decir, se gravaba más fuertemente a un contribuyente por el solo hecho de no tener establecimiento en el ejido provincial.

Si bien la CS ya se había expedido en anteriores precedentes manifestando que ello violaba la Constitución Nacional, en este caso se vio involucrada la provincia de Buenos Aires, resolviendo la Corte la cuestión de fondo, y no únicamente el despacho cautelar.

Se resaltó en primer término que la acción deducida constituía una vía idónea para motivar la intervención del Tribunal, pues no se trataba de dar solución a una hipótesis abstracta, sino que se proponía prever los efectos de la aplicación de normas locales a la par de fijar relaciones legales que vinculan a las partes en el conflicto.

Advirtieron que había mediado una conducta estatal explícita de la demandada dirigida a la "percepción" del impuesto que la actora cuestionaba, reuniéndose los recaudos exigidos por el art. 322 del Código de Rito, para la procedencia de la acción declarativa.

Respecto al fondo del asunto, expusieron que la cuestión presentaba sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en la causa "Bayer SA" (CS, Fallos: 340:1480), remitiéndose a aquellos fundamentos.

Así las leyes impositivas al gravar a la actora con la alícuota "residual" del 2% y 4,5%, respectivamente, obstaculizaban el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas.

Concluyeron que en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por la propia Corte, quedó en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (art. 16, CN), y altera la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución (arts. 9º a 12), para perjudicar a los "bienes y servicios" foráneos en beneficio de los "producidos" en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada.

Se dejó en claro que no es posible gravar de una forma más gravosa a un contribuyente por el solo hecho de no tener radicación en la provincia.

(*) Abogada (UNLP). Especialista en Derecho Administrativo (UCALP). Secretaria de la sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires. Profesora titular de "Derecho Tributario" en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (UDE). Integrante del Instituto de Derecho Tributario y Financiero del Colegio de Abogados del Departamento Judicial de La Plata. Expositora y autora de artículos referidos a la materia.

(**) Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Coordinador de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Auxiliar docente de Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II de la UNLP. Abogado

de la sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires y profesional independiente. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Participante y disertante en diversos cursos de la especialidad tributaria.