

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 36

I. Objetivos del Informe:

a) Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.

Ante todo debemos aclarar que no efectuaremos comentario alguno sobre la reforma impositiva comunicada hace unos días puesto que no disponemos, al día de la fecha, de un proyecto o ante-proyecto o texto borrador, sino que contamos sólo una presentación de carácter enunciativo y que carece de cuestiones técnicas.

A nivel “Nacional” y “Provincial”, no han acontecido novedades normativas de relevancia, más allá de las que incorporamos en los apartados específicos.

b) Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Este mes, dada la importancia del fallo objeto de estudio y lo enriquecedor de su lectura (la cual recomendamos), nos limitaremos a analizar sólo este antecedente judicial, el cual pone punto final a una etapa histórica de excesos en el ejercicio de las potestades tributarias, por parte de los Fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Será muy interesante analizar la conducta de las distintas jurisdicciones ante este fallo y los proyectos de Código Fiscal y Ley Impositiva de las Provincias de Buenos Aires Córdoba y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

**Acciones
Declarativas de
Certeza. Alícuotas
Diferenciales.**

• CSJN. *“Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (31/10/2017)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Sentencia sobre el Fondo de la Cuestión”.

c) Temas a Seguir. Volvimos a incluir esta sección con temas operativos, provenientes de períodos anteriores, que ameritan un seguimiento en la actualidad.

II. Novedades Nacionales:

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Solicitud de Reducción de Anticipos. R.G. (AFIP) 4140 (BO 4/10/2017).** Se reduce de 180 a 45 días corridos el plazo que veda la posibilidad de solicitar una nueva reducción de anticipos cuando exista una solicitud efectuada con anterioridad que se refiera al mismo impuesto y período.
- ✓ **AFIP. Régimen de Información. Consumos Relevantes. R.G. (AFIP) 4145 (BO 20/10/2017).** Se incrementan los importes a partir de los cuales los agentes de información tienen la obligación de informar las operaciones, según el siguiente detalle: **a)** Empresas que prestan el servicio de suministro de energía eléctrica, provisión de agua, gas y telefonía fija y móvil: \$ 4.000 mensuales o su equivalente cuando el período de facturación sea diferente al mensual; **b)** Administradores de “countries”, clubes de campo, clubes de chacra, barrios cerrados, privados, edificios de propiedad horizontal y otros: **\$ 8.000 en el mes calendario informado, en concepto de expensas o gastos.**
- ✓ **AFIP. Puente Fiscal. Prórroga. R.G. (AFIP) 4148 (BO 27/10/2017).** Se prorroga al 30/11/2017 el plazo para efectuar el acogimiento al plan de facilidades de pago por obligaciones vencidas entre el 1/6/2016 y el 31/5/2017, establecido por la RG (AFIP) 4099.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. “SIFERE Locales” y “Padrón Web Locales”. R.G. (CA) 10/2017 (BO 18/10/2017) y R.G. (CA) 11/2017 (BO 18/10/2017).** Se aprueba el sistema “SIFERE Locales”, para que los contribuyentes locales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de las jurisdicciones que adhieran al mismo puedan confeccionar, presentar y abonar las declaraciones juradas correspondientes, en el marco de una integración con el SIFERE Web. **En esta primera etapa, las Provincias adheridas son “Córdoba” y “Neuquén”.** Por otra parte, se aprueba el sistema “Padrón Web Locales”, para que los contribuyentes locales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de las jurisdicciones que adhieran al mismo. También ya se encuentra adherida al sistema la Provincia del Neuquén.
- ✓ **Comisión Arbitral. Convenio Multilateral. Actividades Realizadas por Internet. R.G. (CA) 14/2017 (BO 25/10/2017).** Llevando a una “Resolución General” su propia jurisprudencia en materia de atribución de ingresos con respecto al régimen general (artículo 2 del CM), la “Comisión Arbitral” establece los criterios aplicables a los casos de operaciones realizadas por medios electrónicos.

Se establece que los ingresos serán atribuidos a la jurisdicción del “domicilio del adquirente”, entendiéndose por tal el “**destino final donde los bienes serán utilizados, transformados o comercializados por el adquirente**”. Ahora bien, cuando no pueda establecerse el mismo, se atenderá al siguiente orden de prelación: **a)** “Domicilio de la sucursal o establecimiento del adquirente de donde provenga el requerimiento que genera la operación”; **b)** Domicilio donde desarrolla la actividad principal el adquirente; **c)** Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregan los bienes; **d)** Domicilio de la sede administrativa del adquirente.

En el caso de prestaciones de servicio, se atribuirán a la jurisdicción donde sea prestado el mismo, salvo que exista un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas.

Nos parece muy relevante en el “Visto” se haya aclarado que **“en todos los casos, deberá verificarse la existencia del sustento territorial en los términos del Convenio Multilateral y/o sus normas generales interpretativas (Resolución General C.A. N° 83/2002)”**, despejando cualquier duda con respecto a la aplicación del a mencionada R.G.

- ✓ **Comisión Arbitral. Nomenclador de Actividades. R.G. (CA) 12/2017 (BO 27/10/2017).** Como consecuencia de haber detectado algunas inconsistencias en las referencias y descripciones, y para realizar ajustes en los códigos de actividades, la Comisión Arbitral sustituye el Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación (NAES), dispuesto originalmente por la resolución general (CA) 7/2017. El mismo deberá ser utilizado a partir del 1/1/2018 por todos los contribuyentes que tributen bajo las normas de Convenio Multilateral para comunicar sus actividades y presentar las declaraciones juradas correspondientes.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Intermediarios en la Compra-Venta de Ganado. R.N. (ARBA) 36/2017 (BO 2/10/2017).** Se prorroga, hasta el 1/1/2018, la fecha a partir de la cual deberán comenzar a actuar como agentes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (más allá de los ingresos totales obtenidos el año anterior), los contribuyentes que desarrollen en el territorio provincial alguna de las siguientes actividades: 151110 “Matanza de ganado bovino y procesamiento de carne”; 511912 “Venta al por mayor en comisión o consignación de carne”; 512221 “Venta al por mayor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos; productos de granja y de la caza”; 512222 “Matarifes”; 511910 “Exclusivamente respecto a la venta al por mayor en comisión o consignación de carne, contenida en este código”; 512220 “Venta al por mayor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos, productos de granja y de la caza”.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Demandas de Repetición On-Line. Personas Humanas. R.N. (ARBA) 35/2017 (BO 3/10/2017).** Se establece el procedimiento web y los requisitos que deberán cumplir las personas humanas que revistan o hubieran revestido el carácter de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a los fines de formalizar las demandas de repetición de saldos a favor no prescriptos en el citado tributo, que no superen la suma de \$ 10.000, provenientes de percepciones y retenciones que se les hubieren practicado y/o de pagos bancarios erróneos o en exceso. Se deberá utilizar aplicación informática “*Demanda de Repetición*”, disponible en el sitio web oficial de la ARBA.

Es importante señalar, que el mismo no funciona cuando el contribuyente utilizaba el sistema de presentación denominado “**ARBANET**” (por los períodos en los cuales hubiese aplicado esa metodología de liquidación). En estos casos se debe volver a presentar todas las declaraciones juradas para poder usufructuar la R.N. de referencia.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Ingresos Brutos. Nomenclador de Actividades y Re-empadronamiento. R.N. (ARBA) 38 y 39 (BO 18/10/2017).** De acuerdo con el nuevo nomenclador de la Comisión Arbitral (RG (CA) 7/2017) y del Clasificador de Actividades Económicas “CLAE” de la AFIP establecido por la R.G. (AFIP) 3537, la ARBA aprueba el Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos “NAIIB-18”. Se aprueban las tablas de equivalencias, de carácter indicativo, entre el citado nomenclador NAIIB-18 y el anterior nomenclador de actividades (NAIIB-99.1). Los contribuyentes deberán obligatoriamente declarar y/o liquidar el gravamen consignando los códigos aprobados por el mencionado nomenclador a partir del anticipo 1/2018. Por su parte, la **R.N. (ARBA) 39** establece, hasta el 31/12/2017, un re-empadronamiento de todos los **contribuyentes directos** de la Provincia de Buenos Aires del impuesto sobre los ingresos brutos, inscriptos en el mismo con anterioridad al 18/10/2017. Se dispone que la ARBA realizará la conversión automática de actividades sobre la

base de equivalencias entre el nomenclador NAIIB-99.1 y el nomenclador NAIIB-18 -RN (ARBA Bs. As.) 38/2017. Asimismo, **cuando por algún motivo no se haya realizado la conversión automática del código de actividad, los contribuyentes obligados deberán realizar el reempadronamiento hasta la referida fecha a través del sitio web de la citada Agencia.**

- ✓ **Mendoza. Ley de Fomento PyME. Ley 9006 (BO 11/10/2017).** Mendoza adhiere al régimen de estabilidad fiscal para las micro, pequeñas y medianas empresas establecido por la Ley Nacional 27.264. La estabilidad fiscal resultará de aplicación exclusivamente para el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” y de “Sellos”.
- ✓ **Entre Ríos. Plan de Facilidades de Pago. R (ME) 120/2017 (FN 26/09/2017).** Se prorroga hasta el 15/11/2017 el plazo durante el cual se exceptúa de las causales de caducidad previstas en las diferentes normativas de los distintos regímenes de regularización fiscal a los contribuyentes que registren anticipos y/o cuotas vencidas impagas de dichos planes de pago, en tanto los cancelen hasta la fecha citada. Recordemos que es de aplicación el Decreto (E. Ríos) 2621/2017.
- ✓ **Chaco. Régimen de Promoción de “Call Center”. R.G. (ATP) 1917/2017 (BO 22/09/2017).** Se adecuan los requisitos y formalidades que deberán cumplir los contribuyentes y/o responsables que deseen acceder al régimen de promoción de “call center”, “contact center” y “alojamiento web”, según lo legislado por la Ley (A) 1669. Se establece la forma en que los beneficiarios del régimen deberán declarar sus ingresos y discriminar los mismos en función de las distintas actividades que realicen, sean o no alcanzadas por el mismo.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (31/10/2017)”.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Sentencia sobre el Fondo de la Cuestión.

Introducción.

Finalmente nuestro “Máximo Tribunal”, se ha expedido sobre la “cuestión de fondo” en un tema que, en los últimos años, hemos seguido mes a mes en forma exhaustiva en cada uno de nuestros informes.

Como siempre decimos, es un temática que afecta directamente a las arcas provinciales, más allá que por medio de “regímenes de recaudación” (*mientras no se generalice la doctrina del Fallo “Abastecedora Norte” – de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán*), cada jurisdicción tiene en “forma temporaria” mecanismos para eludir sus efectos (por supuesto, de forma ilegal).

Nos parece más que oportuno y relevante el momento en que se publica esta sentencia, puesto que es un incentivo adicional a todas las provincias a realizar las modificaciones necesarias en sus “Leyes Impositivas” y “Códigos Fiscales²”, de forma tal que se ponga fin, definitivamente, a la aplicación de “alícuotas diferenciales”, a aquellos sujetos que no poseen un establecimiento radicado en la jurisdicción respectiva.

Este “incentivo” a todas las provincias a legislar una política tributaria más racional y que respete los preceptos establecidos en nuestra propia “Constitución Nacional”, está apalancado por los

¹ Ver Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 26 en nuestro sitio web: www.cfrconsultores.com

² Es el momento del año en que cada Poder Ejecutivo envía los proyectos de Ley a sus Legislaturas.

ejemplos que en la materia ya han trazado las provincias de “Córdoba” y “Buenos Aires” y, también, la “Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en sus, por ahora, proyectos de ley respectivos.

Podríamos decir que la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”, como nos tiene acostumbrados, vuelve a seguir con exactitud el pulso del momento político de nuestro país.

Por nuestra parte, consideramos que el presente fallo cierra una etapa histórica, así como oportunamente lo hizo la primera **Ley de Coparticipación de Impuestos Internos**³, sancionada el 21/12/1934, cuando las provincias habían incurrido en los mismos excesos, estableciendo una carga tributaria adicional para los productos elaborados en otras jurisdicciones⁴.

Por último, el fallo constituye un verdadero documento sobre derecho constitucional en materia tributaria.

Análisis del Fallo

i. Planteo de la Sociedad

La Sociedad deduce una “**acción declarativa de certeza**”, en los términos de los artículos 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 43 de la Constitución Nacional, contra la Provincia de Santa Fe, a fin de que se declare ilegítima e inconstitucional la pretensión de la demandada de exigirle el pago de las diferencias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos fiscales enero de 2010 a junio de 2011, generadas por aplicación de la alícuota “residual” del 3,5%, prevista en el artículo 6, de la Ley Provincial 3.650 sobre las actividades de “*fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos*” y de “*fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario*”.

- **Es decir, en este primer caso sobre el cual se expide nuestro “Tribunal Címero” en relación con el fondo de la cuestión, ya existía un “acto administrativo” exigiendo el pago del impuesto, con lo cual se configuraba de manera indubitable la existencia del “caso”, tema muy debatido por toda la doctrina y en todos los ámbitos académicos.**

Es de destacar que Bayer había aplicado las alícuotas del 1% y 2%, respectivamente, para liquidar el referido tributo devengado por el desarrollo de dichas actividades, de conformidad con el artículo 7° de la Ley 3.650, y que la demandada había objetado esa conducta pues entendía que, al ser los productos elaborados en plantas industriales ubicadas en otra jurisdicción (Provincia de Buenos Aires), no les correspondía ese tratamiento específico, sino la alícuota del 3,5%.

La Sociedad argumenta, como hemos visto en todos los casos y, también, oportunamente en este, que el impuesto que se le reclama resulta discriminatorio por cuanto le impone condiciones más gravosas con respecto a otros fabricantes comercializadores cuyas plantas se encuentran radicadas en la Provincia de Santa Fe y, además, restringe la libre circulación de los productos que comercializa, y constituye así de modo indirecto una aduana interior.

En consecuencia, la pretensión provincial, según la demandante, resulta violatoria de los artículos: 9, 10, 11, 12 y 75, inciso 13), de la Constitución Nacional, que atribuyen al Congreso la facultad de reglar el comercio con las naciones extranjeras y entre las provincias y vedan a

³ N° 12.139.

⁴ En ese momento el “Impuesto Interno” era un impuesto específico y no *ad valorem*, como lo es en la actualidad.

estas la posibilidad de sancionar leyes sobre comercio, navegación interior y exterior, y de establecer aduanas provinciales⁵.

En este punto es relevante hacer las siguientes consideraciones:

- Los artículos 9 a 12⁶ de la Constitución Nacional, prohíben la existencia de “aduanas interiores” y declaran la libre circulación territorial de personas y de cosas por todo el territorio de la Nación. Estos preceptos, que **se complementan con la “cláusula comercial” prevista en el inciso 13, del artículo 75⁷ de nuestra Carta Magna**, vedan a las provincias discriminar en favor del comercio inter-jurisdiccional, estableciendo diferencias según el origen del producto.

Volviendo a la causa, además, la Sociedad solicita el dictado de una medida cautelar de no innovar, a fin de que la demandada se abstenga, durante el curso del proceso, de realizar actos tendientes a la determinación y ejecución de las diferencias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos aquí involucrados.

Por su parte, oportunamente, la CSJN declaró su competencia en instancia originaria, imprimió a la causa el trámite del proceso ordinario, ordenó el traslado de la demanda y rechazó la medida cautelar solicitada.

ii. Argumentos del Fisco (API)

A su turno, la **Provincia de Santa Fe** contestó la demanda y solicitó su rechazo, sosteniendo que:

- La intervención de la Corte no es admisible en el procedimiento local diseñado por las Leyes 11.329 y 11.330 para la impugnación de los tributos. **Sostiene que debería respetar la competencia del “Tribunal Contencioso Administrativo Local”, a fin de permitir la unidad de criterio y evitar el dictado de sentencias contradictorias⁸.**
- Relacionado con el punto anterior, se opone a la procedencia formal de la “acción declarativa”, al sostener que existen otras vías recursivas disponibles en el ordenamiento local, que la propia actora había empleado, sin que se haya demostrado en el caso su inutilidad o ineficacia⁹.

⁵ Cabe destacar que en ningún momento se cita el artículo 16 de nuestra Carta Magna (principio de igualdad).

⁶ Artículo 9º.- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales registrarán las tarifas que sancione el Congreso. Artículo 10.- En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores. Artículo 11.- Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponerseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio. Artículo 12.- Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.

⁷ Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí.

⁸ Cita a su favor a la causa: *“Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (27/04/2010)”*. Corte Suprema de Justicia de la Nación.

⁹ Recordemos que otro requisito para que proceda la “acción declarativa de certeza” es que no exista otro remedio procesal idóneo.

- **Desconoce que el agravamiento del impuesto que efectúa la Ley 3.650 se relacione, únicamente, en la ubicación geográfica de la planta industrial del sujeto pasivo, sino que entiende que ello es producto de una conjunción entre ese sujeto y la actividad desarrollada, o bien, en algunos casos, la índole de la actividad solamente.**
- Por último, la Provincia, se sostiene que existe un distingo entre la alícuota básica que corresponde a los ingresos provenientes de la "fabricación" de aquella diferencial que debe aplicarse a los ingresos provenientes de la "comercialización", en tanto que en la demanda no se realiza tal distinción de actividades ni se advierte el hipotético error del Fisco en su actuación.

En este punto es importante resaltar que el Fisco trata de argumentar que la actividad que desarrolla Bayer en la Provincia de Santa Fe es de comercialización y no de carácter industrial.

iii. Opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Luego de la débil argumentación de la demandada¹⁰, la “**Corte Suprema de Justicia de la Nación**” plantea que la cuestión que se debate exige interpretar si el criterio de la Provincia de Santa Fe al determinar ese gravamen aplicando la alícuota del 3,5%, se encuentra en pugna con las disposiciones de naturaleza federal, o bien, si por el contrario, la demandada se ha limitado a ejercer facultades impositivas propias.

Procedencia del Remedio Procesal

En primer lugar, en respuesta a la contestación del traslado de la demanda, nuestro Máximo Tribunal analiza la naturaleza de la acción incoada por la demandante.

Sobre este tema nos recuerda e ilustra que:

- **“La tradicional doctrina de esta Corte con arreglo a la cual su procedencia está sujeta a que la situación planteada en la causa supere la indagación meramente especulativa o el carácter consultivo, para configurar un “caso” que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal”.**
- **“Desde esta premisa y dado que no se requiere un daño efectivamente consumado, el Tribunal tiene dicho que *para que prospere la acción de certeza es necesario que medie actividad administrativa que afecte un interés legítimo, que el grado de afectación sea suficientemente directo, y que aquella actividad tenga concreción bastante*”.**

A partir de exponer su criterio, nuestro Tribunal Címero, sostiene en el caso concreto que “*del examen de los antecedentes acompañados por Bayer surge que se cumplen los recaudos enunciados en orden a la admisibilidad de la acción impetrada, dada la existencia de una actividad concreta del Fisco provincial dirigida al cobro del gravamen*”.

Por ende, en el *sub examine* no se trata de una cuestión consultiva ni importa una indagación especulativa sino que **responde a un “caso” que busca precaver los efectos de un “acto en ciernes”, como lo es la “resolución determinativa de oficio”, a la que la actora atribuye**

¹⁰ Por lo menos en función de lo que surge de la lectura del fallo (donde todo lo que se transcribe es conducente para la emisión de una sentencia).

ilegitimidad y lesión al régimen federal, y dichos extremos son reveladores de la actividad de la autoridad local enderezada a aplicar la normativa aquí impugnada.

En consecuencia, la alegada improcedencia de la acción por parte de la representación provincial no se ajusta a las circunstancias concretas de la causa, toda vez que la actividad de sus órganos fiscales basta para justificarla.

- **Nos preguntamos, bajo esta argumentación: *¿Cuál será la posición de la Corte, en relación a la catarata de fallos en los que no hubo una determinación de oficio o acto administrativo alguno que exija el pago del tributo? ¿Habrá sentencia al respecto o caerán en abstracto las causas, luego de las modificaciones de los Códigos Fiscales y Leyes Tarifarias?***

Luego se aclara que, no es un obstáculo que no se hayan agotado los trámites administrativos previstos en la legislación provincial, habida cuenta de que la competencia originaria de la Corte, que finca en la Constitución, no está subordinada al cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes locales ni al agotamiento de trámites administrativos de igual naturaleza, tal cual sostuvo la procuración.

Análisis de los Hechos

Posteriormente, se analiza la “**cuestión de fondo**”, sobre la cual se tienen en cuenta los siguientes hechos:

- La API identificó inconsistencias en las alícuotas aplicadas por el contribuyente en tres de esas actividades: **a) “fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos”; b) “fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario” y c) “venta al por mayor de materias agrícolas y de la silvicultura”.**
- **El propio Fisco reconoció que las dos primeras actividades son de carácter industrial, tal cual lo sostuvo en el “Dictamen 256/2013”, al sostener que:** *“en el caso que nos ocupa, debemos reiterar que la índole y naturaleza específica de la actividad generadora del hecho imponible que desarrolla la recurrente esto es, la producción, configura una actividad de carácter industrial”.* Es más, agrega que: *“.....en efecto, los productos comercializados por la recurrente son el resultado de un proceso de industrialización.....no alcanzados por exención alguna ni por alícuota diferencial y, por ende, pasible del tributo a la alícuota del 3,5% para las actividades industriales realizadas por contribuyentes con sede fuera de la jurisdicción Santa Fe, conforme lo establece la Ley Impositiva”.*
 - **Es decir, que es la misma Provincia quien por medio de un Dictamen propio fulmina uno de los argumentos que había citado a su favor en la contestación del traslado de la demanda.**
- De acuerdo a lo expuesto se dictó la Resolución de la Administración Provincial de Impuestos (API) de la demandada 9-1/2012 aquí impugnada, mediante la cual se determinaron los ajustes impositivos por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos enero 2010 hasta junio 2011, y se la intimó al pago.
- El domicilio declarado por la empresa Bayer S.A., donde lleva a cabo sus actividades, se encuentra en la Provincia de Buenos Aires, por lo tanto, distinta a la de la provincia demandada, cuya autoridad fiscal determinó el tributo.

Principio de “Igualdad” y “Razonabilidad”

La Corte sostiene que si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, **las facultades impositivas** que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos impositivos y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran un **límite en los principios y garantías consagrados en la “Constitución Nacional”**.

Uno de los mismos es el principio establecido en el “artículo 16”, que en lo pertinente al caso, prescribe que “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Para sostener esta argumentación nuestro Máximo Tribunal nos remite directamente al fallo **“Bolsa de Cereales”¹¹** en el cual se sostuvo que *"no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas”¹²*.

Ahora bien, el límite en la aplicación cabal de este principio exige el establecimiento de clasificaciones y categorías que tengan razón de ser, esto es, que corresponda “razonablemente” a distinciones reales. En materia de igualdad, el “control de razonabilidad” exige determinar *“si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componen, y observar si se excluye a alguien que debería estar dentro y recibir igual atención jurídica”*.

- El **“principio de razonabilidad”** establece que debe cuidarse especialmente que los preceptos mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante todo el lapso que dure su vigencia, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la Constitución Nacional.

Volviendo al antecedente “Bolsa de Cereales”, se hace mención a que el mismo fijó un estándar por medio del cual el domicilio del contribuyentes no es un distingo válido al a luz del principio de “razonabilidad”, utilizado como límite para aplicar la “garantía de igualdad” (es decir lesiona esta garantía constitucional). Es más, la conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente la libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas.

En consecuencia, no se advierte razón suficiente para que la actora que realiza las actividades incluidas en las categorías enunciadas, tribute de un modo más gravoso que las empresas radicadas en el territorio de Santa Fe, desde que la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del domicilio no constituye a criterio de la Corte una pauta razonable que autorice a ubicarla en un grupo distinto que permita la fijación de alícuotas diferenciales a los efectos impositivos y, por tanto, no supera el control de razonabilidad efectuado.

En síntesis, como primer argumento para analizar la inconstitucionalidad de la norma provincia se recurre a los fundamentos del fallo “Bolsa de Cereales”, más allá de los agravios expresados por la Sociedad.

¹¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación (16/12/2014).

¹² Fallo “Bolsa de Cereales”.

Aplicación de la “Cláusula Comercial”. Artículo 75. Inciso 13.

Una parte relevante de la impugnación se basa en el quebrantamiento del principio establecido en la Carta Magna según **el cual el comercio entre los estados solo puede ser regulado por el Congreso**. Por lo tanto, la cuestión a resolver desde este punto, es si el tratamiento impositivo diverso del producto según su origen (local y que provenga de otra provincia), afecta potestades del Gobierno Federal.

Yendo al caso concreto, la Ley Impositiva General de la Provincia de Santa Fe, al disponer alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la empresa que comercializa el producto, genera una suerte de barrera aduanera, o de medidas proteccionistas, que alteran el concepto orgánico de comercio previsto en la Constitución Nacional. Los Estados Provinciales no pueden invocar la titularidad territorial para poner trabas de índole alguna a las actividades que en sustancia se vinculan al tráfico interprovincial e internacional.

- En este último sentido, cabe señalar que los principios del artículo 12 y la noción orgánica asignada a la recordada "cláusula del comercio", del artículo 75, inciso 13), de la Constitución Nacional, previenen a las legislaturas provinciales de dictar leyes que discriminen el comercio interior en función de su origen o que beneficien a un Estado provincial respecto de otro, o que se grave su desenvolvimiento al extremo de dificultarlo o impedirlo.

Con respecto al alcance de estas disposiciones la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha fijado los siguientes principios, según su propia jurisprudencia:

a) Las provincias en el ejercicio de sus poderes de legislación interna no se hallan autorizadas para dictar leyes o reglamentos de carácter general o municipal que comporten directa o indirectamente, trabar o perturbar de cualquier modo, que no signifique el ejercicio de sus poderes de policía, la libre circulación territorial o que pueda afectar el derecho de reglamentar el comercio conferido al Congreso de la Nación con el carácter de una facultad exclusiva;

b) Un impuesto local sobre la venta de determinados objetos equivale a una imposición sobre tales objetos;

c) El principio del inciso 13), del artículo 75, de la Constitución Nacional protege, también, las operaciones auxiliares del comercio;

d) Es violatoria de los artículos 9 y 10 de la Constitución Nacional una ley provincial que grava la venta de determinado producto fabricado en otra provincia con un impuesto mayor que el que se cobra al similar fabricado en la propia;

e) El comercio entre Estados no es libre cuando un artículo, en razón de su origen o elaboración exterior, es sometido por la administración local a una reglamentación o gravamen diferencial;

f) Cualquier gravamen provincial que cree desigualdades entre los contribuyentes por razones de vecindad dentro de la República es inconstitucional.

Aduanas Interiores. Artículo 9 y 10.

Por su parte, agrega (como si no fuera suficiente argumentación) nuestro Tribunal Cívero, que *“el alcance de los artículos 9 y 10 de la Constitución ha sido claramente determinado por esta Corte haciendo notar que el primero contiene una declaración absoluta de principios: para la Constitución no hay aduanas que no sean nacionales agregándose que esto no bastaba a los fines de la organización nacional y era menester dejar expresamente consignado que lo que se*

suprimía no era solo la aduana provincial, sino también la aduana interior, cualquiera que fuera el carácter provincial o nacional que esta tuviera”.

A mayor abundamiento, citando su propia nuevamente su doctrina en la materia explica que *“las aduanas interiores tenían fines económicos y fiscales, se proponían defender la producción local enfrente de la competencia de la producción de otras provincias y también crear recursos para el erario, siendo la renta principal de algunos Estados, lo que explica la resistencia tenaz que opusieran a su abolición”.*

La supresión de la aduana interior significó substancialmente la abolición de preferencias en el tratamiento de los productos o mercaderías por razón de su procedencia, siendo los impuestos provinciales los que afectan el comercio entre los estados cuando una ley impositiva se propone o sin proponerse, opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una provincia.

Se señala que *“cada provincia recobra su plena capacidad impositiva a partir del momento en que las mercaderías, géneros o productos introducidos a su territorio, llegan a confundirse y mezclarse con la masa general de bienes de la provincia, porque ya entonces no es posible afirmar que el impuesto gravita sobre el mero hecho de la introducción de los bienes”.*

Más allá de lo señalado en el párrafo anterior la Corte Suprema de Justicia de la Nación resalta que¹³, *“si bien admite que las facultades de las provincias para gravar las mercaderías introducidas comienza a partir del momento en que ellas se han incorporado a su masa general de valores, ello solo es así a condición de que aún después de producida aquella el impuesto no establezca distinciones entre los bienes introducidos con los ya existentes en el territorio, porque entonces el derecho sería diferencial y como tal insubsistente”.*

En consecuencia, si se reconociera a las provincias el derecho de establecer impuestos más pesados sobre las mercancías, géneros o productos que procedentes de otras o del exterior se hubieran incorporado a la riqueza local, se habría caído en lo mismo que se quería evitar. Las barreras aduaneras interprovinciales que no funcionaron en el acto de la introducción actuarían después por medio de los derechos diferenciales con manifiesta violación del régimen adoptado.

Se nos recuerda que la Constitución Nacional ha querido impedir que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza, una provincia pudiera hostilizar el comercio de los productos originarios de las otras, provocando medidas de retorsión inconciliables con la armonía y recíproca consideración que debe reinar entre ellas; sin embargo no restringe las fuentes de renta, por cuanto esa prohibición se encuentra compensada con el aumento de valores que se incorporan mediante ese libre intercambio a la riqueza local, aumentando directa o indirectamente, en la generalidad de los casos, el caudal susceptible de ser gravado en beneficio de la provincia.

iv. Conclusión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Sentencia

- **Una interpretación contraria a lo expuesto precedentemente incentivaría la posibilidad de establecer regulaciones locales "defensivas" en esta materia, los cual es incongruente con el sistema económico creado por la Constitución Nacional en sus artículo 8, 9, 10, 11 y 12, cuya preservación se encuentra a cargo del Congreso Nacional, con Jurisdicción para "reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí", tal cual lo previsto en el inciso 13, del artículo 75, de la Constitución Nacional.**

¹³ Siempre citando su propia jurisprudencia.

- **En su mérito, y en forma coincidente con el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, lo cierto es que en el caso concreto, la aplicación de la Ley Impositiva 3.650 en este punto, al gravar a la actora con la alícuota "residual" del 3,5% las actividades ya referidas, obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas.**
- **A la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el "principio de igualdad" (artículo 16 de la Constitución Nacional) y altera la corriente natural del comercio (artículo 75, inciso 13) y 126), instaurando así una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución (artículo 9 a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada.**
- Por lo tanto se hace lugar a la demanda entablada por Bayer y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de la Resolución 9-1/2012 del Administrador Regional de Santa Fe de la Administración Provincial de Impuestos, como así también del régimen establecido en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el cual se fijaron alícuotas diferenciales, en los términos indicados en los considerandos de este pronunciamiento.

Reflexión Final

Como podemos observar el fallo es "contundente" en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad de las alícuotas diferenciales, incorporando, inclusive, la violación del principio de igualdad, más allá de no haberse citado por parte del contribuyente.

Desde ahora en más, veremos el sendero que sigue cada Provincia, a los fines de terminar con este tipo de práctica y **como se alinean los regímenes de recaudación a la nueva carga tributaria de los contribuyentes**, la cual se reducirá en forma sustancial a nivel sub-nacional.

Recordemos que hasta el 31 de octubre de 2017, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sólo se había expedido acerca de su competencia, otorgando medidas cautelares y corriendo los traslados a los fiscos respectivos. Es más, las resoluciones que existían hasta el día anterior a la sentencia "Bayer", las podíamos desagregar en tres grupos:

- a) Aquellas en las que la medida cautelar resuelta se circunscribe sólo a impedir que el fisco provincial ejecute (por el medio que sea) al acto administrativo a través del cual está reclamando al contribuyente la diferencia de impuesto, por utilizar una alícuota menor a la prevista en el Ley Impositiva correspondiente. Un ejemplo de este caso (entre otros) es el fallo "**Droguería del Sud**", en cuya parte resolutive la Corte dice: *"hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar administrativa o judicialmente a Droguería del Sud S.A. las diferencias determinadas a favor del fisco local en las Disposiciones Delegadas (SEFSC) 5734/2015 y (SEFSC) 6041/2015, dictadas por A.R.E.A., por la actividad denominada en el Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como "Venta al por mayor de productos farmacéuticos, excepto cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires" (código NAIIIE 513312), así como de trabar cualquier medida*

cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad y de sus directores, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.

Es decir, en este caso, el contribuyente, cada vez que reciba alguna *Disposición/Resolución/Intimación* del Fisco, deberá solicitar la medida cautelar respectiva.

- b) Aquellas en las que la medida cautelar resuelta no se limita sólo a impedir que el fisco provincial ejecute (por el medio que sea) al acto administrativo a través del cual está reclamando al contribuyente la diferencia de impuesto, por utilizar una alícuota menor a la prevista en el Ley Impositiva correspondiente, sino que **también le permite al demandante seguir utilizando esa alícuota “en lo sucesivo”**. Un ejemplo de este caso es el fallo **“Acindar”**, en cuya parte resolutive respectiva dice *“hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a Acindar Industria Argentina de Aceros S.A. las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los períodos 2015/10 y 2015/11, que se desprenden de la resolución DJRGDA-R 1/2016 de la Dirección General de Rentas, así como de aplicar y ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa ,o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, y establecer que la actora tribute en lo sucesivo el impuesto indicado aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba; todo ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.*

Bajo nuestro entender, y con las 47 sentencias del mes de diciembre, este caso, para aquellos contribuyentes que tomaron el riesgo de comenzar a tributar a una alícuota menor que la establecida en la Ley Tarifaria (bajo el riesgo de ejecución fiscal), ha sido el más beneficioso desde el punto de vista económico y financiero, puesto que antes de que resolviera la Corte Suprema de Justicia de la Nación ya habían comenzado a gozar de los beneficio de la reducción del impacto fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en sus operaciones, manteniendo hacia el futura dicha situación.

- c) Aquellas en las cuales, por no existir un acto administrativo del fisco, nuestro Máximos Tribunal hizo lugar a la medida cautelar de no innovar pedida, estableciendo que él demandante **tribute en lo sucesivo el impuesto sobre los ingresos brutos aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia, ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones**. Este ha sido el caso, por ejemplo, del fallo **“Laboratorios Andrómaco S. A. I. C. I.”**.

Esta última familia de medidas cautelares revela una estrategia novedosa por parte de quienes han entablado la demanda y conllevan un gran beneficio para aquellos contribuyentes que no estaban dispuestos a tomar el riesgo de dejar de pagar según lo establecido en la propia Ley Impositiva.

A partir de ahora veremos cuál es el destino de todas estas causas, en especial las que siguieron una estrategia procesal diferente de *“Bayer”*, si es que, como dijimos anteriormente, no caen en abstracto ante la modificación de las Leyes Impositivas y Códigos Fiscales.

Finalmente nos preguntamos:

- *¿Cuál será el derrotero del casi centenar de causas interpuestas?*
- *¿Qué pasará con aquellas en las cuales no había un acto administrativo exigiendo el pago del tributo? ¿Caerán en abstracto?*
- *¿Cuál será la actitud de los contribuyentes ante la posibilidad de repetir los períodos no prescriptos?*
- *¿La “Corte Suprema de Justicia de la Nación” se declarará competente en instancia originaria en relación a las demandas de repetición?*
- *¿Habrá alguna salida elegante por parte de la Justicia con respecto a las demandas de repetición para no afectar aún más las arcas provinciales (ej. una vuelta a la teoría del empobrecimiento)?*
- *¿Habrá alguna diferencia ante una eventual demanda de repetición entre los contribuyentes que ya han iniciado las “acciones declarativas de certeza” y el resto?*
- *¿Cómo se reemplazaran los fondos que dejaron de percibir las provincias?*
- *¿Se adecuarán rápido los regímenes de recaudación para evitar la proliferación de saldos a favor ante la baja de alícuotas?*

Los interrogantes anteriores constituyen un “*checklist*” que debemos tildar al momento de seguir tomando decisiones en la materia.

Por último, todo este tema de alícuota diferenciales nos vuelve a enseñar, a quienes asesoramos en materia tributaria y, especialmente, a quienes gestionan el día a día de las empresas, lo importante que es el “**sentido de la urgencia**” al momento de establecer nuestras prioridades. En “impuestos” esto es central a los fines de obtener ahorros impositivos o limitar la existencia de contingencias.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **EXCLUSIÓN DE PLENO DERECHO. PUBLICACIÓN DEL LISTADO DE CONTRIBUYENTES EXCLUIDOS (BO 4/10/2017).** Como todos los meses se publicó en el Boletín Oficial el listado de los contribuyentes excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, según lo dispuesto por la resolución general (AFIP) 3640. Es importante el seguimiento de esta publicación, puesto que a partir de la misma comienzan a correr los plazos para plantear las apelaciones administrativas pertinentes ante la decisión del Fisco.
- ✓ **AFIP. Emisión de Facturas “A”. R.G. (AFIP) 4132 (BO 21/09/2017).** Se establece un régimen de control sistémico y periódico de emisión de comprobantes para responsables inscriptos en el IVA, a través del cual se determinará si continúan emitiendo factura “A” o deberán emitir factura “M”.

Los parámetros de control están son:

1. *Relación montos de facturación/personal declarado/actividad/es declarada/s.*
2. *Relación montos de facturación/acreditaciones bancarias.*
3. *Relación montos de facturación/bienes registrables.*
4. *Relación montos de facturación/pagos de impuestos realizados.*
5. *Calificación asignada por el sistema informático denominado “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.*
6. *Información de terceros.*
7. *Falta de presentación de declaraciones juradas determinativas.*
8. *Falta de presentación del régimen informativo de compras y ventas establecido por la resolución general 3685.*
9. *Relación inconsistente entre el débito fiscal y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado.*
10. *Diferencias relevantes entre el débito fiscal declarado en el impuesto al valor agregado y débito fiscal facturado en forma electrónica.*
11. *Inconsistencias en el/los domicilio/s declarado/s.*
12. *Antigüedad como empleador.*

Es importante destacar que se mencionan los parámetros de control sistémico, desde el punto de vista cualitativo, pero no en cuanto a sus aspectos cauntitativos.

El resultado de dicho control se comunicará a través del sitio web de la AFIP, del sistema de autorización de impresión y emisión de comprobantes, ingresando con clave fiscal, y del domicilio fiscal electrónico. Asimismo, podrán consultarse los motivos por los que el Fisco autoriza a emitir solo comprobantes “M” en el servicio “Habilitación de comprobantes”, ingresando con clave fiscal, y también el contribuyente podrá manifestar su disconformidad dentro de la opción “Disconformidad”. Señalamos que cuando el contribuyente tenga comprobantes impresos “A” y la AFIP, luego del control, autorice a emitir solo comprobantes “M”, independientemente de que el CAI de los comprobantes “A” impresos siga vigente, deberá

inutilizarlos colocando en ellos la leyenda “ANULADO”. Por último, destacamos que las presentes disposiciones resultan de aplicación a partir del 1/10/2017.

Si bien la AFIP tiene todas las potestades para realizar los controles sistémicos antes citados, la norma no deja de ser una “**sanción oblicua**” (se aplica la sanción y luego el contribuyente se entera de los motivos y, eventualmente, podrá plantear su disconformidad). **Como tal vulnera el debido proceso adjetivo, siendo una norma absolutamente inconstitucional y parece proveniente de otra época de administración del organismo.**