

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 54

### I. Objetivo del Informe:

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

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ Amparo Ley 16.986 (18/02/2020)*”. Principio Constitucional de Legalidad o Reserva de Ley.

Cámara Contencioso Administrativo Sala I. Poder Judicial de Tucumán. “*Toyota Argentina S.A. c/ Provincia de Tucumán - D.G.R. s/ Nulidad / Revocación. Expediente N° 485/16 (11/02/2020)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sustento Territorial. Convenio Multilateral.

Comisión Arbitral. “*Enod S.A. c/ Provincia de Buenos Aires (13/11/2019)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral. Operaciones con la Provincia de Tierra del Fuego. Sustento Territorial. Gastos de Sueldos y Cargas Sociales.

Comisión Plenaria. “*Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires (14/11/2019)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral. Regalías.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ Amparo Ley 16.986 (18/02/2020)". Principio Constitucional de Legalidad o Reserva de Ley.**

### Introducción

En épocas donde las sucesivas emergencias públicas debilitan la institucionalidad de nuestro país<sup>1</sup>, en las cuales los Decretos de Necesidad y Urgencia (DNU)<sup>2</sup> se emiten hasta los días sábado y se realiza una lectura aumentada/ampliada (al fleje) del artículo 76<sup>3</sup> de nuestra Constitución Nacional, detenernos para analizar un fallo que justamente se centra en el análisis del principio de legalidad y reserva de ley<sup>4</sup> me parece un acto necesario y pertinente.

Es más, a lo largo de la presente introducción, también iré sobrevolando las delegaciones realizadas por la Ley 27.541 (Ley de Solidaridad), en materia tributaria, en particular con relación al **Impuesto sobre los Bienes Personales** y el **Impuesto PAIS**.

Cada avance del Poder Ejecutivo Nacional sobre este principio, implica un retroceso en el bien máspreciado que tenemos los seres humanos: "nuestras libertades individuales". Esto no quiere decir que, ante acontecimientos extraordinarios (como el que actualmente está sufriendo la humanidad en su conjunto) no se deban tomar medidas extraordinarias, pero siempre bajo una interpretación cabal de nuestra Constitución Nacional, puesto que es posible y, además, imprescindible, más en países débiles en cuanto a su institucionalidad como la República Argentina.

---

<sup>1</sup> Antes por cuestiones económica, hoy por cuestiones sanitarias/pandemia, mañana por cuestiones.....

<sup>2</sup> Constitución Nacional. Artículo 99. *"El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.....Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.....El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso".*

<sup>3</sup> Artículo 76. *"Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de **emergencia pública**, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa."*

En materia tributaria un muy significativo antecedente de la utilización del artículo 76, de la CN, es la Ley 25.413 (Ley de Competitividad – Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios).

<sup>4</sup> Artículos 4, 17 y 52 de nuestra Constitución Nacional (entre otros que también lo consagran).

## El Principio de Legalidad o Reserva de Ley en Tiempos de Emergencia

Es relevante aclarar que trataré el concepto de **principio de legalidad o reserva de ley** de forma integrada y unívoca, tal cual lo hace la Procuradora en su Dictamen<sup>5</sup> (y gran parte de la doctrina), más allá que ciertos autores/doctrinarios realizan los distingos que corresponden a ambos<sup>6</sup>.

**Para analizar el tema, como siempre, recurriré a nuestros maestros de la tributación, a aquellos de quienes siempre abrevamos cuando tenemos que desentrañar conceptos.**

a) En primer lugar, como siempre, es preciso imprescindible citar a **Dino Jarach**<sup>7</sup>, quien plantea que:

- ***“el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar su partida de nacimiento es el principio de legalidad.....llamado también principio de reserva de ley.....La base histórica-constitucional del principio es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea, de la ley”.***
- ***“En materia tributaria, el principio de legalidad no significa sólo que, por la importancia de la materia y por un principio de carácter histórico, deban ser los representantes del***

---

<sup>5</sup> En su dictamen la Procuradora expresa que: ***“Resulta necesario recordar que el principio de legalidad o reserva de ley formal de la tributación, no es sólo una expresión sino que constituye una jurídica garantía substancial en este campo, en la medida en su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones, tal como los definió ese Tribunal (Fallos: 329:1554)”.***

<sup>6</sup> Sobre el tema que nos ocupa en general y, en particular, sobre la distinción entre el principio de legalidad y de reserva de ley recomendamos la lectura del artículo: ***“El principio de legalidad y reserva de ley”***, de la prestigiosa jurista en materia tributaria, Dra. GABRIELA INÉS TOZZINI - LA LEY - CORDOBA - 2003 (AGOSTO), 801.Id - Sistema Argentino de Información Jurídica - SAIJ: DACJ060032.

En el mismo nos ilustra, citando al Dr. Casas (CASAS, J.O., op. cit., p. 232.), al momento de desagregar ambos conceptos, que: ***“En la doctrina comparada de la especialidad, y sobre todo en la literatura italiana, germana y española, se suele hacer el distingo entre principio de legalidad en general y el principio de reserva de ley en particular (...) Cosa distinta es la relación entre la ley y su competencia privativa en determinadas materias - ley sancionada por el órgano constitucionalmente investido de la función legislativa- y las demás normas jurídicas que tienen rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, aspecto que nos introduce en la noción de reserva de ley”.***

Luego, yendo específicamente al concepto de reserva de ley, se explaya expresando que: ***“La reserva de ley implica como manifestáramos en el presente, que una materia, en el caso la tributaria, esté reservada a la ley y no a normas inferiores que no sean tales. Y obliga no sólo a la Administración que le prohíbe regular aspectos reservados al Poder Legislativo sino también que este deberá ocuparse de ser celoso en legislar sobre todos los aspectos a él reservados y no dejar espacios en la ley o hacer delegaciones prohibidas”.***

<sup>7</sup> Curso de Derecho Tributario. Dino Jarach. Tercera Edición. Edit. Liceo Profesional Cima (1980).

pueblo los que autoricen los actos del poder público tendientes a la recaudación, sino que establece que esto debe efectuarse a través de normas jurídicas”.

- “Este principio se aplica a todos los gravámenes cualquiera sea su forma, que son manifestaciones del poder impositivo o del poder fiscal”.
- Cuando Jarach se pregunta **¿Cuál es el contenido que debe tener la ley tributaria? A continuación se responde lo siguiente:**

**“....la ley debe definir cuáles son los supuestos y lo elementos de la relación tributaria.....quiero significar que es la ley que debe definir los hechos impositivos en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objetivo y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir ese monto”.**

- En materia de delegación expresa que: **“...en el caso de facultades derivadas y no originarias, esto significa que la ley que las delega debe establecer, por lo menos en términos muy generales, todos estos elementos. Si no lo hace así, las obligaciones impositivas, dispuestas en virtud de una delegación muy genérica, chocarían contra el principio constitucionalidad de legalidad”.**
- Por último, y a la luz de las delegaciones que se establecen en el fallo objeto de estudio y, porque no, de Ley 27.541 (Ley de Solidaridad), más allá que esta última esté bajo la tutela del artículo 76, de la Constitución Nacional, me parece oportuno compartir la siguiente cita:

*“la facultad reglamentaria sirve para aclarar algunos conceptos cuando las definiciones legales no son claras.....no se puede encargar al Poder Ejecutivo que defina el concepto legal en que está contenido el hecho imponible....Tampoco puede ser – a pesar de que la misma ley dictada por el Poder Legislativo lo establezca – que se otorguen al Poder Ejecutivo y, menos aún, a la administración fiscal, facultades discrecionales para aplicar en ciertos casos el impuestos y en otros casos no o establecer criterios de aplicación.....”.*

**“En materia de Derecho Tributario Sustantivo, es decir, aquellas normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerlas y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas, ni otorgarse poderes discrecionales a la Administración para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros”.**

**Ante la lectura de lo expuesto en forma precedente me pregunto:**

- *¿Cómo conjugar la claridad conceptual que nos regala Jarach, a través de su obra, con las delegaciones, basadas en el estado de emergencia constante de nuestro país, que se realizan al Poder Ejecutivo en materia de “Impuesto PAIS” e “Impuesto sobre Bienes Personales (entre otros)”, por medio de la Ley 27.541? ¿El artículo 76 de la Constitución Nacional actúa como un escudo protector contra cualquier planteo de inconstitucionalidad en la materia o existen límites teniendo en cuenta las delegaciones*

*efectuadas (ej. duplicidad de la fiscalidad de determinados bienes, ampliación del hecho imponible, etc.)?*

Recordemos que la alícuota de un impuesto es parte esencial del aspecto cuantitativo que integra el elemento objetivo del mismo, puesto que permite determinar el monto de la obligación tributaria. Por lo tanto, debe estar definida en la Ley (bajo la técnica que el legislador considere más conveniente dentro de los límites de la propia Constitución Nacional) o, en el peor de los casos, si se delega, se lo debe hacer en forma razonable, estableciendo parámetros que impidan un elevado grado de discrecionalidad al Poder Ejecutivo (ej. un ley delega en el poder ejecutivo la capacidad de duplicar la alícuota de impuesto, no cumple con estos postulados).

Ahora bien, la norma que da origen a la delegación es, como mencionamos, la Ley 27.541, la cual se enmarca en una emergencia pública<sup>8</sup> y, por lo tanto, en las excepciones del artículo 76, de la Constitución Nacional. En consecuencia, es trascendente entender cabalmente cuál es el límite de tolerancia que tiene el principio de legalidad ante estas agresiones. Con el Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios (antecedente también de una delegación tributaria bajo estado de emergencia pública), estos nunca lo vimos.

- *¿Cómo conjugar la claridad conceptual que nos regala Jarach, a través de su obra, con la delegación que se realiza al Poder Ejecutivo Nacional de fijar el monto de la imposición, por medio del artículo 25, de la Ley 26.682 (sobre la cual versa el fallo a analizar)?*
- *¿Cómo conjugar la claridad conceptual que nos regala Jarach, a través de su obra, con las delegaciones que se realizan a nivel de los Estados Sub-Nacionales, a las Administraciones Tributarias locales, en materia de regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando dichos regímenes se transforman, como he comentado el mes pasado, en tributos autónomos?*

**b)** En segundo lugar, y con el objetivo de ir complementando los conceptos ya vertidos, citaré al **Dr. Rodolfo R. Spisso**<sup>9</sup>, quien plantea (luego de citar también a Jarach) que:

- *“El principio de legalidad tributaria opera como una norma sobre normación, lo cual acarrea la necesidad de que venga consagrado en el texto constitucional, tal como lo establece nuestra Constitución en los artículos 4, 17 y 75, incisos 1° y 2°.”*
- *“El principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes del derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, pues reserva un*

---

<sup>8</sup> Ley. 27.541. Artículo 1. *“Declarase la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, y deléganse en el Poder Ejecutivo nacional, las facultades comprendidas en la presente ley en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, con arreglo a las bases de delegación establecidas en el artículo 2°, hasta el 31 de diciembre de 2020.”*

<sup>9</sup> Derecho Constitucional Tributario. Rodolfo R. Spisso. Editorial AbeledoPerrot. Cuarta Edición. 2009.

**Recomiendo ampliamente la lectura de todo el Capítulo XI, en particular, toda la evolución histórica del principio de legalidad.**

determinado espacio de la realidad social (en nuestro caso, la parcela tributaria), al ámbito exclusivo de la ley.”

- **“En la sistematización del principio de reserva de ley se suelen distinguir dos modalidades. La que afirma la reserva absoluta de la ley, que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas venga regulada exclusivamente por la ley, y la denominada reserva relativa....., que consiste en exigir la presencia de la ley sólo respecto a los elementos fundamentales.”**

**“La primera modalidad de reserva absoluta viene consagrada por nuestro texto constitucional, que efectivamente, reserva con exclusividad al Congreso la imposición de las contribuciones (art. 17 CN).....exige que la ley defina todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exenciones, **alcuotas**, etc.).”**

- *“El ordenamiento que mejor refleja el principio de reserva de ley es el Código Fiscal de la Provincia de Córdoba, que en su artículo 2 expresa: Ningún tributo puede ser creado, modificado o suprimido sino en virtud de ley....Sólo la ley puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades. Las normas que regulen las materias anteriormente enumeradas no pueden ser integradas por analogía.”.....”De los elementos enunciados, merecen particular atención los criterios, sistemas o métodos para determinar o valorar la materia o base imponible, que deben ser precisados por la ley.....”.*
- *“.....las modernas Constituciones han autorizado la delegación, en el marco de una política legislativa definida por el legislador. Sin embargo, han sido sancionadas numerosas leyes en las cuales la delegación es de tal amplitud que permite el ejercicio de una total discrecionalidad por parte del poder administrador. Garcia Belsunce ha puntualizado las reglas que deben ser observadas para que la delegación de facultades legislativas pueda ser considerada conteste de la Constitución<sup>10</sup>.*

Ellas son:

- a. la política legislativa debe haber sido delineada en forma clara por el Congreso, a fin de evitar decisiones libradas a la discrecionalidad de los órganos de la Administración.*
  - b. la delegación no debe ser igualitaria para todas las materias, sino que debe tener distinta intensidad según el tipo de facultad delegada; más restringida en materia penal y tributaria aún.*
  - c. la interpretación de este instituto de excepción debe ser restringida.”*
- **Con relación a la aplicación del artículo 76, de la Constitución Nacional el Dr. Spisso nos enseña que:** *“el concepto omnipresente de emergencia pública admite extender, bajo determinadas circunstancias, el instituto de la delegación legislativa a la*

---

<sup>10</sup> Garcia Belsunce, Horacio, “La Delegación Legislativa”, en *Estudios de derecho constitucional*, en homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui, Depalma, Bueno Aires, 1994.

materia tributaria.....Para que opere tal delegación legislativa, se debe reunir las siguientes exigencias:

- a. efectiva situación de emergencia pública, declarada por el Congreso;
- b. que la política legislativa esté suficientemente definida en la ley de habilitación;
- c. que se haga exclusivamente en cabeza del Poder Ejecutivo;
- d. que la delegación no comprenda la creación de tributos, la definición del hecho imponible o de la base imponible, la determinación de los contribuyentes o responsables, exenciones o franquicias, sino sólo a aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea a alícuotas, tasas o montos fijos.
  - **Sobre este punto me pregunto** ¿La delegación de la potestad de incrementar en un 100% la alícuota a determinados contribuyentes (ej. Impuesto sobre los Bienes Personales – Activos Financieros Situados en el Exterior) o de eximirlos, no excede el precepto del artículo 76, de la Constitución Nacional? ¿La facultad de ampliar los hechos económicos alcanzados por el Impuesto PAIS – es decir, ampliar el hecho imponible – está tolerado por el artículo 76, de la Constitución Nacional?
- e. que la facultad se conceda por tiempo determinado.
- f. que comprenda sólo los tributos que por sus características exijan adecuaciones en el tiempo de la emergencia.
- g. que se satisfagan las exigencias sobre refrendo del decreto por el Jefe de Gabinete y el control por parte de la comisión bicameral permanente (artículo 100, inciso 13, CN)."

A partir de la doctrina expuesta, en la causa **Swiss Medical S.A.**, una vez resuelta la naturaleza del pago que realizaba empresa pre-paga al Estado, la conclusión del caso no presenta mayores complejidades (deviene de forma natural). Sí, mis citas a Spisso, permiten profundizar nuestro entendimiento del artículo 76, de la Constitución Nacional y cuáles son los límites existentes (o por lo menos intentarlo).

- c) En tercer lugar, incorporaré algunas apostillas del **Dr. Héctor B. Villegas**<sup>11</sup>, quien expresa que:
- *“El principio de legalidad haya su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en virtud de ellos se sustrae algo del patrimonio de los particulares. De allí que, en el Estado de derecho, esto no sea legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular”.*
  - *“....el principio debe ser reafirmado y enfatizado, porque, a pesar de su constante proclamación es continuamente eludido por los gobiernos con diferentes artilugios”.*

<sup>11</sup>“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Héctor Belisario Villegas. 8° Edición. ASTREA. 2002.

- *“En Argentina la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, que son: 1) configuración del hecho imponible; 2) atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación del sujeto pasivo; 4) los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir, base imponible y alícuota, y 5) las exenciones.....”.*
- ***“....conforme a lo dispuesto por el artículo 76, de la Constitución Nacional, se pueden delegar facultades impositivas, como por ejemplo lo ha hecho el Congreso Nacional mediante la Ley 25.413, llamada de competitividad. Así ha creado el impuesto a los débitos y créditos bancarios, delegando en el Poder Ejecutivo nacional la facultad de determinar el alcance definitivo del tributo, eximir actividades..... Demás está decir que, mediante un decreto reglamentario, el Poder Ejecutivo ha regulado el impuesto a su antojo, saliéndose repetidamente del marco de dado por la Ley. Es muy discutible la legalidad de este anómalo proceso legislativo-ejecutivo”.***

Como muy bien resalta Villegas en su icónico libro, el propio límite que se incorporó en la reforma constitucional de 1994 a la delegación de facultades legislativas, por medio de la redacción del actual texto del artículo 76, de la CN, fue constantemente vapuleado, dado el estado de emergencia pública permanente en el cual está inmerso nuestro país, legislativamente, desde la crisis del año 2001 (salvo en los últimos tres años). Se hace un abuso de la excepción a la regla del mencionado artículo.

**Me pregunto:** *¿Es normal un Estado que hace casi dos décadas legisla en forma constante emergencias públicas? ¿Hasta qué punto la emergencia cuando trasciende tantos años no pasa a ser un estado de situación normal y, por lo tanto, no de excepción como requiere el tantas veces mencionado artículo 76, de la CN? ¿Antes de la pandemia, la Ley 27.541 contemplaba realmente un estado de emergencia que permitiera articular una delegación en materia tributaria tan significativa de forma armónica con el principio de legalidad?*

d) Por último, realizaré algunas citas del **Dr. Osvaldo H. Soler**<sup>12</sup>, quien expresa que:

- *“En noviembre de 2000, fue sancionada la Ley 25.344, la cual declaró la emergencia económico-financiera del Estado Nacional.....se delegaron facultades legislativas en favor del Poder Ejecutivo en materia tributaria.....”.*
- ***En este punto, el Dr. Soler, nos plantea una diferencia con relación a los tributaristas antes citados: “Tal delegación es criticable por lo establecido en el artículo 99, inciso 3<sup>o</sup>13, ya que en ningún caso el Congreso puede confiar al Poder Ejecutivo funciones legislativas en materia tributaria.....”.***

<sup>12</sup>“Derecho Tributario – Constitucional y Sustancial”. Osvaldo H. Soler. Omar D. Buyatti. 2019.

<sup>13</sup> Constitución Nacional. Artículo 99. *“El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: 3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar. El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros. El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la*

- *“Otro ejemplo de delegación reprochable es el relacionado con la creación del impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria por la Ley 25.413.....”.*

Como podemos apreciar para el Dr. Soler, la legalidad de la delegación en materia tributaria es casi nula, más allá de la existencia o no del estado de emergencia pública.

Reiteramos, sin ir más lejos el “Impuesto PAIS”, legislado en la norma mencionada, es un ejemplo extremo del tema, donde las delegaciones abarcan casi todos los elementos y aspectos constitutivos del hecho imponible del nuevo tributo.

Será todo un desafío, dada la profundización de la crisis (ahora por temas sanitarios), seguir dentro del marco de un estado de derecho o lo más parecido a ese concepto.

### **Dictamen de la Procuración General de la Nación – Dra. Laura Monti (15/03/2016)**

Luego del extenso e intenso y profundo análisis del principio constitucional de legalidad y reserva de ley, estamos en condiciones de analizar en forma fluida el caso objeto de estudio, arribando (luego de sortear la naturaleza del pago que realiza la compañía pre-paga) sin mayores dificultades a la misma conclusión que lo hará la Procuradora y los Ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Oportunamente la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV)**, al confirmar lo decidido en la instancia anterior, hizo lugar a la acción de amparo entablada por **“Swiss Medical S.A.”** contra el **“Estado Nacional”** y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad de los artículos 25 de la Ley 26.682<sup>14</sup> y 25 de su Decreto Reglamentario 1993/11<sup>15</sup> y, a la vez, dejó sin efecto la Resolución 1769/14<sup>16</sup>, dictada por la Superintendencia de Servicios de la Salud (SSS).

---

*proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso”.*

<sup>14</sup> Ley del **MARCO REGULATORIO DE MEDICINA PREPAGA**. Artículo 25. *“Recursos. Los recursos del Ministerio de Salud con relación a la presente ley, están constituidos por: a) Una matrícula anual abonada por cada entidad, cuyo monto será fijado por la reglamentación; b) Las multas abonadas por los sujetos comprendidos en el artículo 1º de la presente ley a la Autoridad de Aplicación; c) Las donaciones, legados y subsidios que reciba; d) Todo otro ingreso compatible con su naturaleza y fines”.*

<sup>15</sup> Decreto Reglamentario. Artículo 25. Recursos: *“EL MINISTERIO DE SALUD a través de la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS DE SALUD dictará la normativa pertinente que establezca el monto que deberá abonar cada entidad en concepto de matrícula anual”.*

<sup>16</sup> **“ARTÍCULO 1º — Determínese para el pago de la matrícula anual una alícuota del DOS POR MIL (2 0/00) que se calculará sobre la base del total de los ingresos devengados en cada año calendario en concepto de cuotas y mayores servicios comercializados mediante planes de salud totales y/o parciales que brinden prestaciones de prevención, protección, tratamiento y rehabilitación de la salud humana a los usuarios. La matrícula anual se cancelará en doce anticipos mensuales a cuenta. ARTÍCULO 2º — Se encuentran obligadas al pago de la matrícula establecida en la presente resolución todas las entidades comprendidas en el Artículo 1º de la Ley 26.682 y en el Decreto N° 1993/2011. ARTÍCULO 3º — A fin de determinar el monto mensual a ingresar a cuenta de la matrícula anual, los sujetos obligados deberán presentar hasta el día diez, inclusive, del mes inmediato posterior, ante este Organismo de control una Declaración Jurada Mensual, conforme al**

Para así decidir, la Cámara entendió que:

- **La matrícula anual establecida por la Ley 26.682 reviste indudable naturaleza tributaria y posee los caracteres de una tasa, puesto que retribuye una prestación realizada por el Estado (o por un ente con el vinculado) mediante una actividad o servicio que se particulariza en el sujeto pasivo, cuya voluntad sobre la recepción de la prestación deviene irrelevante.**
- **La mencionada norma creó el tributo, determinó su hecho imponible y los sujetos pasivos, no hizo lo propio con relación a su cuantificación<sup>17</sup> pues, según indicó, ésta quedó librada al arbitrio del Poder Ejecutivo, el que, a su vez, la delegó en la Superintendencia de Servicios de Salud. Dicho organismo finalmente la fijó mediante la Resolución 1769/14.**
- **Tal proceder (delegación), indicó la Cámara, vulneró el principio de reserva de ley tributaria.**

El Congreso Nacional no previó cuál era la alícuota correspondiente ni siquiera mediante el establecimiento de parámetros máximos y mínimos para su fijación o algún otro indicio que permita su determinación.

**En consecuencia, tal delegación es improcedente en materia tributaria.**

Por su parte, ante el pronunciamiento del *a quo*, **el Estado Nacional interpuso el recurso extraordinario**, el cual fue concedido en cuanto se debate la inteligencia de normas de carácter federal y denegado respecto de las causales de gravedad institucional y arbitrariedad endilgada al pronunciamiento, sin que aquél dedujera la correspondiente queja.

**En el mismo indica, el representante Gubernamental, indica que:**

- **La vía del amparo no resulta apta para ventilar la cuestión aquí debatida, la cual, a su juicio, requiere de un mayor ámbito de debate y prueba.**
- **La normativa impugnada por Swiss Medical S. A. estableció una matrícula y no un tributo.** Señala que la diferencia entre ambos conceptos es evidente, ya que la esencia del impuesto es gravar manifestaciones de capacidad contributiva sin otras consideraciones que las que se refieren a los principios tributarios, mientras que en el caso de **la matrícula** nada de ello ocurre sino que, según explica, **constituye una habilitación legal a fin de que las empresas inscriptas puedan ejercer su actividad.**
- **La matrícula establecida por la ley 26.682 no es exigida en forma coercitiva**, pues únicamente es aplicable a los entes de medicina pre-paga que quieran desarrollar su actividad en el país, ni tampoco implica la efectiva prestación de un servicio por el Estado Nacional, por lo que no corresponde caracterizarla como una tasa.

---

*formulario establecido en el Anexo I, que forma parte integrante de la presente, en la que se denuncie la base de cálculo definida en el artículo 1° durante el mes calendario inmediatamente anterior, con firma del representante legal de la entidad. ARTÍCULO 4° — Los anticipos mensuales a cuenta deberán conciliarse al final de cada año calendario a fin de identificar las diferencias para luego proceder a realizar los respectivos ajustes.....”.*

<sup>17</sup> Recordemos que la cuantificación es un aspecto esencial del elemento objetivo del hecho imponible.

**A su turno, la Dra. Monti, en primer lugar, expresa que el remedio federal fue correctamente concedido.**

Por su parte, analiza que la Ley 26.682 tiene por objeto establecer el régimen de regulación de las empresas de medicina prepaga, los planes de adhesión voluntaria y los planes superadores o complementarios por mayores servicios que comercialicen los Agentes del Seguro de Salud (ASS), siendo el Ministerio de Salud la autoridad de aplicación de la norma.

A los fines del financiamiento del sistema creado por el régimen legal antes expuesto, en el artículo 25 de la Ley, se establece una matrícula anual que deberá abonar cada entidad, cuya cuantificación se va delegando hasta llegar al propio Ministerio de Salud (autoridad de aplicación), quien lo ha hecho por medio de la Resolución (SSS) 1769/2014, la cual fue objeto de una referencia previamente.

**Yendo al fondo de la cuestión objeto de la *litis*, la Procuradora focaliza su análisis en determinar la naturaleza jurídica de las sumas que la actora debe abonar al Estado Nacional.**

Así, estimo pertinente indicar que el artículo 25, de la Ley 26.682 dispuso expresamente que las prestaciones a cargo del Ministerio de Salud se financien, entre otros ingresos, mediante una matrícula anual a cargo de las empresas de medicina prepagas.

**A partir de la normativa aquí cuestionada se establece, en forma coactiva (no voluntaria) una contraprestación por el servicio que brinda la autoridad de aplicación de la Ley 26.682. Por sus características, esa retribución, dentro de como bien lo afirma el *a quo*, puede ser encuadrado la especie de los tributos denominada “tasa”<sup>18</sup>.**

En consecuencia, es ésta un gravamen que establece el legislador, cuyo presupuesto de hecho consiste en una situación que determina, o se relaciona, en forma necesaria, con el desenvolvimiento de una determinada actividad o de un ente público referida a la persona obligada a su pago.

A partir de entender que estamos en presencia de un tributo (tasa), la Dra. Monti recurre a la revisión de la compatibilidad las delegaciones instituidas a partir del artículo 25, de la Ley 26.682, con los principios constitucionales, aplicables al derecho tributario.

La Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el artículo 4 o como en los artículos 17 y 52, que sólo el Congreso impone las “contribuciones”. Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas y, concordantemente con ello, se ha afirmado reiteradamente 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”*.

**El principio de legalidad o reserva de ley formal de la tributación, no es sólo una expresión sino que constituye una jurídica garantía substancial en este campo, en la medida en su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones**

---

<sup>18</sup> Del análisis del Dictamen no surge claramente cuál es la prestación individualizada que recibe la empresa pre-paga a los fines de concluir que estamos en presencia de una tasa, siguiendo los mismos parámetros de la inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en esta materia.

Por otro lado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que ese valladar inmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución. Así, ese tribunal sostuvo que *"no pueden haber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, al delegación legislativa en el Poder Ejecutivo"*<sup>19</sup>.

- En este punto nos volvemos a preguntar: *¿Cuál es la situación legal de las delegaciones realizadas por medio de la Ley 27.541? ¿Se delegan aspectos sustanciales o no? ¿Qué el Poder Ejecutivo Nacional puedan incrementar la fiscalidad en un 100% o ampliar la definición de un hecho imponible, es sustancial o no?*

Por lo expuesto, continua la Procuradora diciendo: *"considero que la aplicación de esa doctrina al sub iudice y a las normas aludidas en el acápite IV lleva a concluir, sin lugar a dudas, que el tributo pretendido es inconstitucional.....En efecto, el artículo 25, de la Ley 26.682, al establecer que el monto de la matrícula anual que deben abonar los entes de medicina prepaga será determinado por la reglamentación, no previó cuál es la alícuota aplicable, como así tampoco su base imponible, ni siquiera mediante el establecimiento de parámetros máximos y mínimos para su fijación"*.

Para cuantificar la "tasa" hay que recurrir a una Resolución de la Superintendencia de Servicios de Salud, no a la Ley. Tal circunstancia coloca a las mencionadas normas a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados. **Ni un Decreto del Poder Ejecutivo, ni una decisión de la Superintendencia de Seguros de la Nación pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo, pues ello vulnera el principio de reserva de la ley o legalidad.**

**En conclusión, dictamina la Dra. Laura Monti, las normas cuestionadas no se ajustan a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo de la matrícula creada por el artículo 25, de la Ley 26.682, queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo, debiéndose confirmar la sentencia de Cámara.**

### **El Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación – Voto de la Mayoría**

A su turno nuestro Máximo Tribunal (en el voto de la mayoría) hace suyos los fundamentos expuestos del Dictamen de la Procuración General de la Nación y agrega que:

- *"Sin perjuicio de ello, y a los fines de reafirmar la conclusión a la que se llega respecto de la naturaleza jurídica de las sumas que la actora debe abonar a la Superintendencia de Servicios de Salud, resulta pertinente agregar a lo expresado en el referido dictamen que los considerandos de su Resolución 1769/14 ponen claramente de manifiesto que tales importes, exigidos en forma coactiva, constituyen la contraprestación que las entidades de medicina prepaga deben a dicho organismo en retribución de los gastos que insume la fiscalización de esas entidades y que para la fijación de su monto resulta determinante el padrón de usuarios y planes de salud sobre el cual dicho control debe ejercerse"*<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Fallos: 326:4251

<sup>20</sup> Podemos observar que la CSJN intenta otorgar más sustancia a las prestaciones que, según el decisorio, dan lugar a que se perfeccione el hecho imponible de la tasa.

En consecuencia se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada.

### **Voto en Disidencia del Presidente. Dr. Carlos Fernando Rosenkrantz**

El prestigioso jurista, luego de analizar todo el marco regulatoria e, inclusive, el debate parlamentario, expresa que:

- **La calificación jurídica que ha utilizado el legislador debe ser tenida en cuenta para determinar el sentido de aquello que se pretende interpretar. Así, si el legislador ha utilizado de modo expreso un concepto o categoría jurídica para denominar un instituto legal, el intérprete debe partir de ese concepto o categoría jurídica para identificar las normas que se le aplica.**

Por lo tanto, un hecho especialmente relevante para decidir esta causa es que el legislador, pudiendo haber adoptado la denominación "tasa" para caracterizar el pago anual que debe realizarse a la Superintendencia de Servicios de Salud creado por el artículo 25, inciso a), de la Ley 26.682, escogió utilizar el término "matrícula".

Ello por la razón de que el pago en cuestión no cumple con el rasgo definitorio de los impuestos ni de las tasas ni de las definiciones que, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Corte, solo pueden ser exigidas con 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"*<sup>21</sup>.

- **El hecho de que la Superintendencia de Servicios de Salud fiscalice el cumplimiento por parte de las empresas de medicina pre-paga de las prestaciones del Plan Médico Obligatorio, del pago de las prestaciones realizadas y facturadas por hospitales públicos y demás efectores, o solicite informes demográficos, epidemiológicos, prestacionales y económico-financieros, no puede confundirse como la contraprestación de una tasa, pues no constituyen servicios prestados de manera concreta, efectiva e individualizada a las entidades obligadas al pago de la matrícula anual. No pone a disposición del obligado al pago de la matrícula creada por la ley 26.682 ningún servicio.**

Las tareas que realiza dicha superintendencia más arriba mencionadas hacen, por el contrario, al funcionamiento de un marco regulatorio como el de la medicina prepaga que busca satisfacer los objetivos de interés público definidos por el legislador.

- **En virtud de lo expuesto, la matrícula anual requerida por la Ley 26.682 no es ni un impuesto ni una tasa ni una contribución sino que constituye un pago habilitante para ejercer el comercio en el mercado de la salud prepaga destinado a financiar la actividad regulatoria de la Superintendencia de Servicios de Salud que reviste innegable trascendencia social.**

**En tanto no es un recurso tributario su monto puede ser diferido por el legislador a la reglamentación sin que ello implique afectación del principio de reserva de ley.**

**En virtud de lo expuesto, el Presidente de la Corte declara procedente el recurso extraordinario, pero revoca la sentencia apelada, con costas.**

---

<sup>21</sup> Fallos: 319:3400; 321:366

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Sala I. Poder Judicial de Tucumán. “Toyota Argentina S.A. c/ Provincia de Tucumán - D.G.R. s/ Nulidad / Revocación. Expediente N° 485/16 (11/02/2020)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sustento Territorial. Convenio Multilateral.**

### Introducción

En primer lugar quiero destacar que el planteo de la parte actora (más allá de las cuestiones de hecho puntuales que hacen al presente caso) se constituye en un “manual” a seguir al momento de ejercer el derecho de defensa de un contribuyente en esta materia.

Como podrán advertir se atraviesa el corazón del Convenio Multilateral, se pasa por un contundente planteo de nulidades, se esgrime la conculcación del principio constitucional de reserva de ley, se refiere al Pacto Fiscal, se alude a la problemática de las alícuotas diferenciales (aduanas interiores y cláusula del comercio – Constitución Nacional), se plantea la prescripción y, con relación a los intereses por mora, la violación al principio de *non bis in idem* y la conculcación del derecho de defensa y de propiedad.

Por otra parte, partiendo de un análisis metódico, simple y sobrio, la Cámara arroja un manto de razonabilidad en materia de sustento territorial como condición *sine qua non* para que la Provincia se arrogue la potestad tributaria necesaria para pretender la fiscalidad de un determinado hecho económico.

No se hace referencia a la cuestionada R.G. (CA) 14/2017, más allá que la demandada alude a la misma sin mencionarla. Tampoco, al momento de expedirse el vocal preopinante, se detiene en el análisis estéril sobre si la operación se realizó entre presentes o ausentes, más allá que por la modalidad contractual se puede visualizar claramente el tipo aplicable.

Centrarse en la propia definición del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos emanada del Código Fiscal Provincial, le otorga a la presente sentencia un plus que considero valioso.

### Planteo de la Demandante

Toyota Argentina S.A. (Toyota) inicia una demanda contra la Provincia de Tucumán a los fines de que se declare la nulidad de la Resolución N° R 80/2016, dictada en fecha 21/09/2016, por la Dirección General de Rentas (DGR), por medio de la cual, el Fisco, desestimó el recurso de reconsideración presentado por su mandante contra la Resolución N° D 90/2016, y en consecuencia, dejó firme, en sede administrativa, la determinación de oficio por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los anticipos 01 a 12/2009 y 01/2011 a 12/2012.

#### **La demandante manifiesta que:**

- Su actividad es la fabricación y comercialización de automotores, la cual desarrolla en forma íntegra en su planta industrial ubicada en Zárate, Provincia de Buenos Aires, lugar donde se perfecciona el hecho imponible del tributo en cuestión.
- La Provincia de Tucumán pretende ejercer su potestad tributaria sobre la misma considerando ciertas operaciones de compra-venta que, en rigor, se enmarcan en el contrato de concesión oportunamente celebrado con la firma Line Up S.A.

➤ Sobre este punto la accionante agrega que:

- i. “no puede considerarse que Toyota vende sus productos en la Provincia de Tucumán por medio de representantes, ni tampoco que las

ventas que efectúa a los concesionarios son atribuibles a esa jurisdicción, ya que las unidades son vendidas en la Provincia de Buenos Aires”.

ii. **“Line Up S.A. (concesionario) es un sujeto independiente de Toyota, puesto que el contrato de concesión supone que el concesionario solicitó formar parte de la red de concesionarios y Toyota Argentina S.A. aceptó a dicha firma como concesionario oficial, y que los pedidos de éste concesionario y las transferencias efectuadas tienen su razón de ser en el contrato de concesión, celebrado entre presentes, en la Ciudad de Buenos Aires, en cuyo marco se insertan las operaciones que en forma aislada y parcializada se analizan para arribar al ajuste pretendido”.**

- **No existe sustento territorial alguno en la Provincia de Tucumán, porque Toyota no realiza gastos en la misma.**
- Los desembolsos en concepto de seguro y de transporte, corren por cuenta de los propios concesionarios.
- El hecho imponible del gravamen, definido en el artículo 214, del Código Tributario Provincial, no se perfecciona en la realidad fáctica, pues la terminal no desarrolla actividades en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, siendo el concesionario quien realiza la actividad de comercialización de productos prevista en el artículo 215, inciso 4 de tal cuerpo normativo.
- En consecuencia, los ingresos provenientes de las operaciones que cuestiona la Provincia de Tucumán, deben asignarse a la Provincia de Buenos Aires, pues se trata de ventas efectuadas en planta de su mandante sita en esa jurisdicción y es allí donde se entregan los vehículos a todos los concesionarios del país, no existiendo ingresos atribuibles a la jurisdicción de Tucumán.

En cuanto a la operatoria, se aclara que, de conformidad al contrato de concesión, Toyota vende al concesionario sus productos, estando contemplada la posibilidad de que los vehículos sean entregados en Zárate y que los cargos, gastos y seguros son a cargo del concesionario, razón por la cual, una vez retirados de la planta industrial de la actora, los rodados son de propiedad del concesionario.

Es Line Up S.A quien, luego, introduce y comercializa en forma minorista los automotores en la Provincia de Tucumán.

Por otra parte, la accionante probó **“documentalmente”**, a lo largo del expediente, que entregaba a su concesionario las unidades en la planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires, quien luego los trasladaba a la Provincia de Tucumán, a su cuenta y riesgo, donde los comercializaban a los clientes de esa jurisdicción.

Toyota expresa que:

- **“la Provincia, al tomar en consideración la totalidad de las ventas efectuadas a Line Up S.A., sin ponderar el marco en el que se produjeron esas ventas, excedió ilegítimamente el ámbito territorial de sus potestades tributarias, pretendiendo alcanzar actividades desarrolladas íntegramente en extraña jurisdicción, las que se encuentran sometidas en forma exclusiva y excluyente a la potestad tributaria de la Provincia de Buenos Aires”.**

En cuanto a la modalidad contractual utilizada discurre que el contrato de concesión se diferencia del contrato de compraventa, siendo impropio focalizarse exclusivamente en las operaciones individuales celebradas con motivo del contrato marco que las comprende y define, debiéndose tener en cuenta que entre las partes no se celebran contratos comerciales de compraventa.

Por último se subraya que, al no tratarse de operaciones entre ausentes (en los términos del artículo 2, inciso b), del Convenio Multilateral), no puede utilizarse el domicilio del adquirente como criterio válido de imputación de ingresos, sino el lugar de entrega de la mercadería (Provincia de Buenos Aires), dado el contrato que vincula a las partes, celebrado entre presentes y por escrito, advirtiendo que cuando el concesionario venda las unidades a sus clientes tributará el pertinente Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán.

También se solicita la nulidad de todo lo actuado ante la falta de fundamento del acto administrativo en crisis, puesto que la DGR:

- a) No explicó por qué Toyota es sujeto pasivo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;
- b) No explicitó cómo confeccionó la liquidación que le reclama;
- c) No analizó y se expidió sobre las defensas articuladas;
- d) Rechazó la prueba ofrecida por la demandante a pesar de que resultaba conducente para la resolución de la causa.

**Es decir, se vulneró el debido proceso legal y el derecho de defensa.**

En subsidio, se plantea la inconstitucionalidad de las Leyes N° 5.121, 5.636 y 6.497 porque al delegar en el Poder Ejecutivo la potestad de fijar las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, instrumentan una delegación prohibida por la Constitución Nacional, que configura un exceso a la potestad reglamentaria, dado que en materia tributaria rige el principio de reserva de ley.

Adicionalmente, plantea la inconstitucionalidad del Decreto N° 1.961/03 que suspendió la ejecución del Pacto Federal, lo que implica la eliminación de la alícuota 0%, en tanto implica la creación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de sujetos que originalmente no se encontraban alcanzados por el mismo, añadiendo que el Poder Ejecutivo tiene vedado dictar normas que determinen tributos o establezcan los elementos que conformen la obligación tributaria, incluso en forma delegada, por lo que no puede fijar alícuotas aplicables al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A todo evento, debió aplicarse la alícuota reducida (0,9%) para la actividad industrial, solicitando se declare la inconstitucionalidad del régimen de alícuota diferenciales incrementales aplicables a sujetos establecimiento productivo localizado fuera del territorio de la Provincia, por constituir una aduana interior, por colisionar con el principio de igualdad y afectar el comercio inter-jurisdiccional.

Por otra parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.027, inciso 3 y concordantes del Código Civil, plantea la **prescripción** de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los tributos referidos a los períodos 01/2009 a 06/2011, debiendo declararse la inconstitucionalidad del artículo 9, inciso 4, del Código Tributario, Provincial, ya que afecta el principio de seguridad jurídica y contraviene las normas del Código Civil en materia de prescripción.

Por último, considera que los intereses aplicados son exorbitantes y constituyen una sanción conminatoria que excede una razonable retribución por la indisponibilidad de fondos, lo cual implica una violación al principio *non bis in idem* y la conculcación del derecho de defensa y de

propiedad, por lo que solicita se deje sin efecto la aplicación de los intereses previstos en la resolución determinativa.

### **Contestación del Traslado de Demanda por parte de Provincia de Tucumán**

Al momento de responder la corrida del traslado de la demanda, la Provincia de Tucumán, responde que:

- En relación a la supuesta falta de sustento territorial en esta Provincia de la actividad que desarrolla la actora, según la Comisión Arbitral y según la Comisión Plenaria, cualquiera haya sido la modalidad de concreción de las operaciones (entre presentes o ausentes), **la atribución de ingresos debe efectuarse en el domicilio del adquirente** en los casos que no haya duda y se tenga un total conocimiento de cada uno de los clientes, y por ende, el lugar de donde provienen los ingresos derivados de las operaciones de ventas.

➤ Es decir, se refiere de forma parcializada a la Resolución General (CA) 14/2017. Recordemos que siempre es requisito previo que haya ejercicio de actividad, y la misma sólo se exterioriza por medio de los gastos. En el caso de las operaciones entre ausentes (a la cual refiere la mencionada Resolución General), esto está taxativamente mencionado en el propio CM, mientras que en el caso de las operaciones entre presentes la existencia de gasto va de suyo.

Afirma que en este caso, es fácil observar que Toyota Argentina S.A. posee un total conocimiento de sus clientes, conforme a la modalidad operativa declarada, que es un contrato de concesión, y a la facturación.

En razón de lo expuesto, corresponde atribuir los ingresos de los clientes de la firma actora de la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, independientemente del planteo realizado respecto a que las operaciones efectuadas por su mandante se produjeron entre presentes y en la Provincia de Buenos Aires.

- En relación al beneficio de alícuota 0% invocado, señala que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no tuvo aplicación en los períodos verificados (ni tampoco actualmente), y que si bien la Nación y las Provincias se obligaban a tomar todos los recaudos necesarios para promover el crecimiento armónico del país y sus regiones, **con posterioridad a dicha expresión de anhelo**, sucedieron en el país ciertas circunstancias políticas, sociales y económicas que derivaron en el dictado de normativa tendiente a prorrogar el cumplimiento del Pacto.

➤ Me llama profundamente la atención que una Provincia considere que, un compromiso intra-federal que asumió (es más, suscribió en forma voluntaria), el cual forma parte esencial del Federalismo de Concertación, es sólo una “**expresión de anhelo**”.

*¿Me pregunto? Podría invocar un contribuyente ante el no pago de un impuesto, luego de haber perfeccionado el hecho imponible, considerando que la relación jurídica-tributaria que entabló a partir del perfeccionamiento del mismo, que era sólo una “expresión de anhelo” y que por una determinada circunstancia financiera posterior no puede cumplirlo.*

- Destaca que la Provincia de Tucumán, mediante Ley N° 6.496 adhirió a los principios y propósitos del Pacto Federal, lo que no implica una ratificación del mismo, ni una

adhesión lisa y llana a sus propósitos, quedando reservado al Poder Legislativo la facultad de sancionar el marco normativo que acompañe los efectos fiscales y económicos sugeridos en dicho Pacto Federal.

- Explica que, con adecuación a los principios y propósitos del Pacto Federal, el legislador instrumentó la mentada **delegación al Poder Ejecutivo para fijar alícuotas de dicho tributo**, de lo que resulta claro que la política legislativa fijada, no fue cumplir en forma expresa con el punto 4) de la cláusula primera de tal Pacto Federal, ya que si así lo hubiera querido, el legislador habría dictado una ley que ordene la exención gradual del impuesto sobre los ingresos brutos, en vez de establecer una alícuota del 0% al 15% y la facultad al Poder Ejecutivo para fijar alícuotas con carácter objetivo.
- Pondera que el Pacto Federal constituye derecho público local y no derecho intra-federal, y que en el supuesto de haber sido suscripto por la Provincia, tal ordenamiento normativo no fue ni pudo haber sido sancionado a perpetuidad.
- **Explica que, en aras a la protección del erario público, el Estado Provincial tiene la facultad de establecer políticas tributarias que beneficien a la jurisdicción, destacando que la firma actora realiza actividad en la Provincia de Tucumán, siendo ésta la jurisdicción donde se deben atribuir los ingresos para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y no la Provincia de Buenos Aires, como lo viene realizando.**
- Aprecia que de la lectura del Acta de Deuda N° A 863-2013 surgen claros y precisos los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron su dictado, siendo que los argumentos utilizados por la actora para fundar su pretensión de nulidad son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada para la determinación de la deuda.
- En relación a la prescripción de los períodos 01/2009 a 06/2011, aprecia que el calendario impositivo del año 2009 dispuso el vencimiento de la DDJJ anual el día 30/06/2010, por lo que la prescripción del referido período hubiera operado el 30/06/2015, pero la notificación del Acta de Deuda N° A 863/2013 en fecha 08/10/2014, provocó la suspensión del curso de la prescripción por un año y, sin perjuicio de ello, la demanda de embargo preventivo interpuesta en fecha 15/10/2014 interrumpió la prescripción del período fiscal 2009, con lo cual la acción de la DGR para reclamar los períodos fiscales determinados en dicha Acta de Deuda no se encuentra prescripta.
- Por último, entiende que los intereses calculados resultan procedentes, pues tienen un carácter resarcitorio y constituyen una indemnización debida al fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, no habiéndose justificado ninguna circunstancia que lo exima del incumplimiento que se le atribuye.

### **Resolución de la Cámara – Voto del Vocal Dr. Juan Ricardo Acosta**

En primer lugar, el Dr. Acosta, nos recuerda, a modo de consideración preliminar, que el Tribunal no se encuentra limitado por las posiciones de las partes, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado según la interpretación que rectamente le otorgue.

En este sentido, citando a la **Corte Suprema de Justicia de la Provincia**, se plantea que *"el Tribunal de Grado tiene libertad para escoger los caminos que considere más convenientes para abordar y resolver el litigio llevado a su conocimiento, con la única condición de que no queden*

*al margen de la decisión elementos que, por su trascendencia, resulten indispensables para emitir un juicio fundado sobre el tema en discusión, el cual no puede realizarse sin un examen completo de los hechos, pruebas y alegaciones conducentes introducidas en el pleito por las partes.....Por eso se ha sostenido que el discurso del órgano jurisdiccional debe contener argumentos suficientes dirigidos a rebatir las razones relevantes esgrimidas por el litigante en sentido contrario a lo que se decide y que le permitan apartarse fundadamente de los elementos conducentes acercados por aquél.....al punto de llegar a considerar que media arbitrariedad de sentencia cuando algún planteo pertinente ha sido injustificadamente omitido en la línea argumental del pronunciamiento”.*

Luego, yendo al caso concreto, en primer lugar, analiza y resume el argumento jurídico principal en que la actora apoya su demanda y la respuesta de la Provincia ante el mismo, **advirtiendo que el núcleo de la cuestión a dirimir en este litigio, consiste en determinar dónde se realizaron las operaciones de venta de los bienes que produce la actora.**

Para desenmarañar el asunto en *litis*, el Vocal analiza con detenimiento la relación contractual existente entre Toyota y Line Up S.A., quienes, como se mencionó, se encuentran vinculados por un **contrato de concesión** celebrado en fecha 05/12/2008, en donde el primero reviste el carácter de **concedente** y el segundo de **concesionario**, es decir que Line Up S.A. forma parte de la red de concesionarios oficiales de Argentina.

En cuanto a las características de este tipo de contrato, para su exégesis, se plantea que dentro del régimen del anterior Código Civil, vigente al tiempo de la celebración del contrato y de los períodos fiscales determinados (2009 a 2012), el contrato de concesión privada es un contrato innominado y atípico que carece de regulación. En consecuencia, se debe recurrir a la doctrina, la cual lo ha definido como *"aquel contrato por el cual una parte se obliga a otorgar autorización a otra para la explotación de un servicio que le compete y desea prestar a terceros, obligándose esta otra parte a realizar tal explotación en su propio nombre, por su cuenta y a su riesgo, por tiempo limitado y bajo el control de aquella (Código Civil y leyes complementarias comentado, anotado y concordado, Augusto C. Belluscio. Director, T. V, Astrea, Buenos Aires, 1984, p. 739)".*

Cabe destacar que este criterio fue receptado por el Código Civil y Comercial vigente desde el 01/08/2015 (Ley 26.994), cuyo artículo 1502 prescribe: *"hay contrato de concesión cuando el concesionario, que actúa en nombre y por cuenta propia frente a terceros, se obliga mediante una retribución a disponer de su organización empresaria para comercializar mercaderías provistas por el concedente, prestar los servicios y proveer los repuestos y accesorios según haya sido convenido”.*

**Concluye, el Dr. Juan Ricardo Acosta, con relación a este tipo contractual, que:**

- ***“en el sentido indicado es claro que el concesionario no representa al concedente. En síntesis, el concesionario actúa por su cuenta y a su riesgo, debiendo soportar el riesgo de la explotación. Efectivamente, el concesionario actúa en nombre y cuenta propia en su relación con los terceros, lo que diferencia el contrato de concesión con el de la agencia, pues en esta última la negociación la lleva a cabo el agente, pero la concluye el proponente, o se la concluye en su nombre.”***

**Luego de analizar la naturaleza del contrato de concesión, revisa algunas cláusulas específicas del suscripto entre Toyota y Line Up S.A., a saber:**

- **Cláusula 8.** Las partes acuerdan la venta de productos Toyota al concesionario.
  - **Cláusula 8.1.** Establece que el CONCESIONARIO tendrá derecho a comprar Productos Toyota del CONCEDENTE, sujeto a los términos de la cláusula 8.2 del presente.

- **Cláusula 8.2.** Convienen que el CONCEDENTE acuerda utilizar sus mejores esfuerzos para proveer Productos Toyota al CONCESIONARIO en las cantidades y clases que puedan ser requeridas por este para cumplir sus obligaciones en el presente Contrato.
- **Cláusula 8.3.** Establece que el CONCEDENTE tiene el derecho de seleccionar los lugares de entrega de los vehículos, el modo y el medio de transporte y los seguros necesarios. Todos los cargos y gastos necesarios para efectivizar la entrega de los Productos Toyota, incluyendo los seguros correspondientes, serán pagados por el CONCESIONARIO.
- **Cláusula 9.** Las partes fijan las pautas de promoción y venta de productos Toyota.
  - **Cláusula 9.1.** Determinan que el CONCESIONARIO promocionará activa y efectivamente, a través de sus propias actividades de publicidad y promoción de ventas, la compra de productos Toyota por los CLIENTES en el área primaria de mercado del CONCESIONARIO, entendiéndose como tal a la localidad dónde se encuentra el establecimiento autorizado por el CONCEDENTE.
  - **Cláusula 9.2.** Expresa que el CONCESIONARIO promocionará activa y efectivamente, a través de sus propias actividades de publicidad y promoción de ventas, la compra de Productos Toyota por los CLIENTES en el área primaria de mercado del CONCESIONARIO, entendiéndose como tal a la localidad dónde se encuentra el establecimiento autorizado por el CONCEDENTE1d.
  - **Cláusula 9.2.6.** Considera que el CONCESIONARIO podrá recibir de parte de los Clientes señas para la concreción de la venta, anticipos y entrega del vehículo con la documentación correspondiente a los fines del presente.....se entenderá como margen comisional la diferencia entre el precio de venta del CONCEDENTE al CONCESIONARIO y el precio al público sugerido por el CONCEDENTE.

**De este modo, continua analizando el Vocal, conforme los términos del contrato de concesión celebrado, se desprende que la fábrica Toyota Argentina S.A. vende sus productos al concesionario Line Up S.A. en el lugar que fije el primero, siendo que los cargos y gastos necesarios para efectivizar la entrega de los productos Toyota, incluyendo los seguros correspondientes, son pagados por el concesionario.**

Una vez realizada esta primera operación, el concesionario vende los productos Toyota a los clientes (terceros) en el área primaria de mercado del concesionario, esto es, la localidad en dónde se encuentra el establecimiento autorizado por el concedente.

Es decir, que el concesionario Line Up S.A. en su relación comercial con los terceros, actúa por su cuenta y riesgo, y en nombre propio, siendo claro que el concesionario no representa al concedente.

Luego analiza toda la documental, informativa y pericial presentada (respuesta del oficio del Line Up S.A., las facturas del transportista, certificado de fabricación, facturas emitidas por ambas empresas, remitos - emitidos por Toyota, un informe pericial contable, etc.).

**En virtud de todo el escrutinio previo, el Camarista colige que:**

- Del conjunto probatorio examinado, se puede concluir que en el marco del contrato de concesión celebrado entre la actora Toyota Argentina S.A. y Line Up S.A., la actora

vendió unidades automotores cero km. al concesionario Line Up S.A., entregando los productos en su planta industrial de Zárate, Provincia de Buenos Aires, que luego se trasladaban a la Provincia de Tucumán, por cuenta y riesgo del concesionario, corriendo éste con los cargos y gastos de flete y seguro. Una vez concluida esa primera operación, el concesionario, en nombre propio y sin representar al concedente, vende los productos Toyota a terceros que ninguna vinculación guardan con la actora, en el área comercial que autoriza el concedente, asumiendo los riesgos propios de la explotación.

- Ahora bien, al definir el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, previsto en el artículo 214, del Código Tributario, el legislador establece: *"grávese con el impuesto sobre los ingresos brutos, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso (lucrativa o no) cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste"*.
- Según la doctrina especializada: hay que aplicar un criterio estricto en la apreciación del sustento territorial ya que sólo habrá actividad efectiva en el territorio cuando mediante el asiento real, efectivo y tangible en él el contribuyente potencial haya desenvuelto algún aspecto de su actividad tendiente a lograr un ingreso final (Bulit Goñi, Enrique, El Sustento Territorial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Nuevo Convenio Multilateral, Revista La Información, T. XXXVII).
- **En el caso que nos ocupa, de acuerdo a lo hasta aquí ponderado, queda claro que Toyota Argentina desarrolla su actividad de fabricación y venta de unidades automotores cero km. a Line Up S.A. en la jurisdicción de Buenos Aires, siendo en ese territorio en donde la firma actora logra sus ingresos, razón por la cual, estando ausente el requisito del sustento territorial, no se configura en la Provincia de Tucumán el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, respecto a Toyota Argentina S.A.**
- Toyota Argentina S.A. vende a Line Up S.A. las unidades automotores cero km., en el marco del contrato de concesión celebrado entre las partes, y las entrega en Zárate, Provincia de Buenos Aires; el concesionario paga un precio por esa venta, traslada los vehículos a Tucumán, corriendo con los cargos, gastos de flete y seguro, y luego vende los productos a terceros (que no se vinculan a la actora), en el ámbito de esta jurisdicción, en nombre propio y sin representar al concedente.

**Por lo tanto, el Dr. Juan Ricardo Acosta resuelve que, *"al haber acreditado la parte demandante, que durante el período fiscal en cuestión, las ventas de unidades automotores cero km. se realizaron en la Provincia de Buenos Aires, y que los gastos de flete y seguro corrieron por cuenta del concesionario Line Up S.A., se concluye que la actividad comercial de la actora carece de sustento territorial en la Provincia de Tucumán, no configurándose el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, precisamente por la ajenidad territorial de la operatoria"*.**

**Siendo ello así, la falta de sustento territorial en Tucumán de la actividad comercial que despliega Toyota Argentina S.A. torna inválido y deja sin causa el ajuste practicado por la Dirección General de Rentas, y confirmado por los actos administrativos impugnados.**

En consecuencia se declaran nulas las resoluciones de la DGR y no habiendo razones para apartarse del principio objetivo de la derrota, se imponen a la demandada vencida

El voto del Vocal del preopinante es acompañado por el del Vocal Dr. Sergio Gandur, resolviendo la Cámara en el sentido antes detallado.

### **Conclusión (Básica)**

Más allá de la modalidad de concertación, el gasto es el que exterioriza actividad y, en función de donde es soportado, el lugar en la cual se devenga la misma. En consecuencia, sin actividad en la Provincia de Tucumán, no se perfecciona el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, según la propia definición del Código Fiscal local, puesto que no acontece el aspecto espacial del elemento objetivo del mismo, el cual es determinante en un tributo de características territoriales como es el objeto de estudio.

Bajo este básico razonamiento, por lo menos en la justicia de Tucumán, se pone un límite a las lucubraciones que pueden emerger de una lectura autónoma de la R.G. (CA) 14/2017.

Es más, siguiendo este razonamiento tan básico, que hace a la esencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

- *¿Tiene lugar la fiscalidad de los servicios prestados en el exterior y utilizados económicamente en el país (ej. Provincia de Córdoba, Salta, PBA, etc.)? ¿Cómo se devenga la actividad en una Provincia, cuando la misma se ejecutó íntegramente en el exterior?*

La pregunta tiene implícita la respuesta.

- ✓ **Comisión Arbitral. “Enod S.A. c/ Provincia de Buenos Aires (13/11/2019)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral. Operaciones con la Provincia de Tierra del Fuego. Sustento Territorial. Gastos de Sueldos y Cargas Sociales.**

### **Introducción**

En 2020 se dio la particularidad, por primera vez, de que estamos en “época de Convenio Multilateral” desde enero, en virtud de la **R.G. 10/2019**.

Con lo cual es oportuno, más que nunca, repasar por medio de un fallo (como el analizado previamente) y casos concretos, algunos temas puntuales.

Es importante recordar que en materia de Convenio Multilateral sólo tenemos una certeza y es que siempre habrá algún criterio que alguno de los 24 fiscos nos cuestionará. Por lo tanto, la interpretación que hagamos del mismo debe ser absolutamente fundada en antecedentes judiciales, administrativos y doctrinarios, para reducir el margen de contingencia que una norma de estas características conlleva, dada la casuística.

Es más, si leemos los casos concretos que analizaremos y el fallo en el que nos concentramos previamente, se puede apreciar, en sólo tres antecedentes, la amplitud en materia interpretativa en conceptos básicos.

En consecuencia, debemos limitar los errores no forzados por parte nuestra. Ese es el mejor escenario.

### **Caso Concreto.**

**Enod S.A. apela la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 3991/2018 dictada por la ARBA fundamentando tal acto en los siguientes argumentos:**

- Señala que la ARBA recalculó el coeficiente de ingresos sin tener en cuenta que las ventas efectuadas a un cliente radicado en la provincia de Tierra del Fuego tienen carácter de exportación y, por ende, los ingresos provenientes de esas operaciones no deben ser incluidos para el cálculo del coeficiente unificado.

Dice que el artículo 1° de la ley 19.640 establece una exención de pago de todo impuesto nacional, por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y sostiene que a los fines de determinar el tratamiento de las ventas a Tierra del Fuego, cabe mencionar que el artículo 186, inciso d), del Código Fiscal (texto según Ley 14.333) expresa que no constituyen actividad gravada, en lo que aquí interesa, las exportaciones a terceros países, de conformidad a la definición, mecanismo y procedimientos establecidos en la legislación nacional, y aplicados por las oficinas que integran el servicio aduanero.

- En subsidio, expresa que los ingresos en cuestión debieran atribuirse a la Provincia de Tierra del Fuego, en atención al criterio de **“jurisdicción de destino”**, y no a la provincia de Buenos Aires como lo hizo el fisco determinante.

Al respecto, dice que la inspección verificó que las ventas fueron facturadas al domicilio de Australtex S.A. en la ciudad de Río Grande, provincia de Tierra del Fuego. Puntualiza que dicha firma resulta ser un cliente-comprador habitual de Enod S.A. y que la mercadería es entregada en un depósito fiscal de Dock Sud (Provincia de Buenos Aires) desde donde es remitida a Tierra del Fuego (viajando por cuenta y riesgo del comprador).

- Que respecto al coeficiente de gastos, señala que la fiscalización modificó el confeccionado en relación al rubro “sueldos, jornales y contribuciones patronales” pues ha entendido que debió asignar el 54 % de los importes respectivos mientras que la empresa los habría atribuido en defecto.
- Asimismo, modificó el coeficiente de gastos en lo referido a los “gastos bancarios”, que se atribuyeron el ciento por ciento de los montos respectivos a la provincia de Buenos Aires, sin haber elementos que permitan sustentar tal atribución. Dice que esto es errado pues Enod S.A. tiene cuentas radicadas en La Rioja y en la Ciudad de Buenos Aires, además de las dos cuentas en la provincia de Buenos Aires.

**Por su parte, la Provincia de Buenos Aires argumenta que:**

- Constató que Enod S.A., a fin de calcular el importe de ingresos computables para el armado del respectivo coeficiente, deduce del total de ingresos que surge del estado de resultados del balance general, el importe correspondiente a la operación celebrada con la firma Australtex S.A., domiciliada en la Ciudad de Río Grande, Provincia de Tierra del Fuego, en el entendimiento de que dicha venta constituye una exportación, en el marco de la ley 19.640.

**Las ventas efectuadas por el contribuyente a la firma Australtex S.A., domiciliada en la provincia de Tierra del Fuego, son realizadas en el territorio argentino y no son exportaciones como pretende Enod S.A., puesto que la Ley invocada se refiere exclusivamente a impuestos nacionales.**

En cuanto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la desgravación de las exportaciones, requiere la existencia de operaciones de venta concretadas hacia terceros países, es decir, ámbitos no sometidos a soberanía nacional. Por lo tanto, las ventas efectuadas

por Enod S.A. a la firma Australtex S.A. ubicada en la provincia de Tierra del Fuego, constituyen ingresos alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y, consecuentemente, computables para el armado del coeficiente unificado.

- En cuanto a la atribución de ingresos provenientes de las operaciones con la firma Australtex S.A., menciona que ya hubo otros casos en donde se discutía un ajuste similar al presente, referido a periodos fiscales anteriores, y en dicha oportunidad tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria concluyeron que no fue probado por el contribuyente el sustento territorial en la provincia de Tierra del Fuego. La empresa no tiene dada de alta a Tierra del Fuego en Convenio Multilateral.

Tampoco se verificó la existencia de gastos computables o no, soportados en Tierra del Fuego que permitan darle sustento territorial a dicha jurisdicción; asimismo, de los papeles de trabajo de armado de los coeficientes unificados aportados por el contribuyente se advierte que no asignó ningún tipo de gasto a la jurisdicción de Tierra del Fuego.

- En este punto no puedo dejar de mencionar la flagrante contradicción de criterios entre el Fisco de la Provincia de Tucumán<sup>22</sup> y la Provincia de Buenos Aires. Para el primero el gasto no representa nada, sólo valora el domicilio del adquirente en forma aislada (por lo menos en la causa Toyota) y para la Provincia de Buenos Aires, el gastos lo es todo, inclusive, aún hoy, prescindiendo del criterio de destino final del bien.

- Con respecto del rubro “Sueldos y Jornales y Contribuciones Sociales”, señala que la fiscalización atribuyó el mismo conforme la nómina de empleados presentada por el contribuyente, de la cual surge que el 54% de los empleados de Enod S.A. trabajan en la jurisdicción de Buenos Aires, motivo por el cual, la fiscalización actuante asignó dicho porcentaje a esta provincia.

- Con respecto a este punto, es muy relevante tener en cuenta la importancia que tiene (no sólo a nivel tributario) tener correctamente documentado, en el legajo del empleado, en el servicio de alta temprana (AFIP) y en el libro sueldos, cual es el domicilio de real desde el cual el trabajador presta sus servicios.
- A su vez, en materia de empleados que cumplen funciones comerciales, resulta esencial que surja de forma indubitable de registros internos de la compañía la cartera de clientes que tienen asignada y una política de Recursos Humanos y Ventas, en donde se indique como realizan en forma concreta la prestación. Es más, la misma se debería documentar año a año.

- En cuanto al rubro “gastos bancarios”, dice que la firma consideró a los mismos, gastos no computables cuando a la luz de las normas del Convenio Multilateral resultan computables; por ello, la fiscalización actuante los consideró para el cálculo del

---

<sup>22</sup> Ver fallo Toyota, analizado previamente, en el cual el Fisco local en donde no se le asignó ninguna relevancia al “gasto”, siguiendo una interpretación, a mi humilde entender, equivocada de la R.G. (CA) 14/2017 y de las normas citadas en la misma como la R.G. 83/2002. Siempre debe existir un gasto para que exista actividad y, a partir de ese hecho, analizar donde se devengó (soportó) a los fines de definir que Fisco tiene potestad tributaria.

coeficiente de gastos correspondiente a los periodos ajustados (en Provincia de Buenos Aires).

**A su turno, la Comisión Arbitral expresa que:**

- **En lo que respecta a la distribución de ingresos, es importante destacar que para que sea factible la atribución de los mismos a una determinada jurisdicción, sean operaciones entre presentes o las previstas en el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral (ausentes), debe existir sustento territorial suficiente para posibilitar la aplicación de las normas del citado Convenio en la jurisdicción donde se encuentra el adquirente de los bienes.**

El hecho de que el contribuyente no se encuentre inscripto en la jurisdicción de Tierra del Fuego y, consecuentemente, no haya asignado suma alguna a ésta, no lo descalifica para que, si se prueba la existencia de un gasto que genere el sustento territorial, la jurisdicción determinante deba asignar los ingresos a esa jurisdicción a los fines del cálculo del coeficiente respectivo.

Sin embargo, tal como lo manifiesta el fisco determinante, Enod S.A. no ha probado la existencia de sustento territorial en la provincia de Tierra del Fuego que permita la atribución de los ingresos derivados de las operaciones realizadas con su cliente Australtex S.A. a dicha jurisdicción.

- **Los ingresos provenientes de las operaciones celebradas entre Enod S.A. y su cliente Australtex S.A., radicado en la provincia de Tierra del Fuego, no son ingresos provenientes de operaciones de exportación y, por ende, resultan computables a los fines de la distribución de los ingresos brutos.**
- **Con relación al ajuste del coeficiente de gastos referido al rubro “sueldos y jornales y contribuciones sociales”, esta Comisión comparte lo manifestado por la jurisdicción determinante, puesto que no obra en autos documentación y/o elementos de prueba suficientes como para desvirtuar el ajuste practicado<sup>23</sup>.**
- La provincia de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión en lo que respecta al rubro “gastos bancarios”. Si bien Enod S.A. consideró, equivocadamente, estos gastos como no computables, no corresponde, como pretende el fisco, su asignación a la provincia de Buenos Aires en su totalidad. Está acreditado que Enod S.A., en el periodo ajustado, tenía radicadas dos cuentas en la provincia de Buenos Aires y siete cuentas en otras jurisdicciones (Ciudad de Buenos Aires y La Rioja); por ello, la provincia de Buenos Aires deberá efectuar una reliquidación en función de los gastos bancarios efectivamente soportados en cada jurisdicción.

Por lo tanto, la Comisión resuelve no hacer lugar a la acción interpuesta por Enod S.A. contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 3991/2018 dictada por la ARBA, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente, pero disponer que la Provincia de Buenos Aires deberá readecuar su determinación respecto del rubro “gastos bancarios” para el armado del coeficiente de gastos, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

---

<sup>23</sup> Reitero la relevancia de obtener los elementos de prueba documentales necesarios para probar donde el trabajador presta efectivamente sus servicios.

✓ **Comisión Plenaria. “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires” (14/11/2019)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral. Regalías.**

El presente análisis del presente caso concreto, sólo tiene como motivación recordarnos el tratamiento de este concepto del estado de resultados en 2019, que tanta controversia causó en el último lustro.

Recordamos que la Resolución de la Comisión Arbitral había considerado computables a las regalías, apelando, tal decisorio, la Provincia de Buenos Aires.

**En consecuencia, la Comisión Plenaria expresa que:**

- La jurisdicción apelante, en su recurso, señala que las regalías son gastos no computables en los términos del artículo 3º del Convenio Multilateral, no debiendo formar parte del cálculo de coeficiente de gastos.
- A su favor, sostiene que se ha definido a las “regalías” como toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada.

**De lo expuesto, surge que se trata de un desembolso dinerario efectuado, en este caso, por Whirlpool Argentina S.R.L. en su carácter de licenciataria a favor de la licenciante, como consecuencia del Convenio de Licencia de Marca oportunamente celebrado.**

La Provincia de Buenos Aires, destaca que bajo la denominación genérica de contratos de transferencia de tecnología pueden agruparse diversas especies que el comercio internacional conoce bajo el rotulo de contrato de licencia, *know how*, información técnica, asistencia técnica, consultoría, que aparecen, generalmente, vinculadas entre sí, a tal punto que es difícil concebir un contrato de licencia sin *know how* y la pertinente asistencia técnica. Agrega que todas las figuras contractuales mencionadas tienen en común que la empresa beneficiaria se obliga a pagar a la otra parte la licencia, *know how*, etc., generalmente mediante el pago de regalías.

**En consecuencia, esa compra de *know how* realizada por Whirlpool Argentina S.R.L. debe ser asimilada a la compra de una materia prima debido a que su pago corresponde como consecuencia del desarrollo de actividad económica por parte del licenciante, no debiéndose considerar, por lo tanto, como un gasto computable a los efectos de la conformación del coeficiente unificado.**

- **Puntualiza que todos aquellos gastos que no tienen vinculación directa con la actividad de la empresa apelante y que no puedan suministrar una pauta válida que permita dimensionar la magnitud de la actividad efectuada en una u otra jurisdicción, resultan gastos no computables.**

Añade que en el supuesto que Whirlpool Argentina S.R.L. adquiriera la titularidad de dicha marca y, por ende, no necesitara abonar más ninguna regalía, el desarrollo de la actividad por parte de la empresa sería idéntico, solo que sin el pago de regalías, lo que demuestra que las regalías no pueden considerarse un gasto propio y directo de la actividad, con entidad para que sirva como indicativo de la misma.

- **Por último, la Provincia de Buenos Aires plantea que de considerarse que las erogaciones en concepto de “regalías” resultan gastos computables, se atribuyan a la jurisdicción en la cual el gasto es soportado, que no es otra que la provincia de Buenos Aires, y no solamente atribuirle un porcentaje de los mismos calculado en función de los ingresos.**
- Por su parte, **Whirlpool** señala que la tesis de la provincia de Buenos Aires se basa en que los gastos relativos a regalías no demuestran actividad de la empresa, sino de un tercero.

**Sostiene que los gastos abonados por “regalías” son los que posibilitan las ventas, siendo este el criterio utilizado por Whirlpool Argentina S.R.L para la asignación de dichos gastos.**

Dichos gastos, alega la Sociedad, están estrechamente vinculados con el ejercicio de la actividad, al punto de que son intrínsecos a los productos fabricados y comercializados por Whirlpool Argentina S.R.L.:

- Sin el *know how* y las licencias, no podría vender estos productos (quizás otros pero no estos) de manera que es indudable su admisibilidad como gasto computable ya que estos gastos por regalías están claramente incluidos dentro del concepto de “gastos de comercialización” previstos en el segundo párrafo del artículo 3° del Convenio Multilateral.

A su turno, la **Comisión Plenaria** resuelve ratificar la resolución de la Comisión Arbitral por medio de la cual, se consideran computables las regalías.

Ahora bien, no se termina de definir con meridiana claridad si tal criterio (que hoy parece pacífico en función de los últimos antecedentes de la Comisión Arbitral y Plenaria), se circunscribe sólo a regalías de marcas (*trademark*) o, como es en el presente caso, también abarca a las de *know how*. Es la propia Whirlpool que menciona que sin el “know how” y las “licencias” (cuya contraprestación son el pago de regalías) la firma no podría vender estos productos.

Pero cuando la Comisión Arbitral (y en este caso la Plenaria) resuelve el caso concreto<sup>24</sup>, menciona que: *“respecto de si las erogaciones que realiza la accionante en concepto de regalías por derechos de fabricación de artefactos comerciales que posibilitan la utilización de la marca Whirlpool, es un gasto computable o no, en los términos del Convenio Multilateral, cabe destacar que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, en sus últimos precedentes, han resuelto que las erogaciones en concepto de regalías, resultan un gasto computable”*.

**Es decir, desvía su resolución hacia el uso de marcas, más allá que el concepto de *know how* difiere del mismo.**

Más allá de lo expuesto, es importante señalar que son pocos las empresas que, como debería ser la costumbre, desagregan correctamente los contratos, siendo la regla que en el mismo se incluya en forma conjunta ambos conceptos (*trademark* y *know how*).

Por último, la Comisión Plenaria señala que cabe agregar que, en el caso concreto, existe una relación directa entre el monto de las regalías pagadas por Whirlpool Argentina S.R.L. y su

---

<sup>24</sup> R. (CA) 6/2010.

actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo cual, a mayor actividad (ventas<sup>25</sup>) mayor será la erogación por tales conceptos. A tales efectos corresponderá tener en consideración el coeficiente de ingresos ajustado por la ARBA y ratificado por la Comisión Arbitral.

**Por lo tanto, se resuelve, no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la Resolución (C.A.) N° 6/2019, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.**

---

<sup>25</sup> Me pregunto: ¿Es correcto este concepto? ¿La venta exterioriza actividad? Nuevamente, en la pregunta está la respuesta.