

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°62

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. ***“Recurso de Hecho Deducido por la Demandada en la Causa AFIP c/ Oleoducto Trasandino Argentina S.A. s/ Ejecución Fiscal – AFIP (5/08/2021)”***. Anticipos del Impuesto a las Ganancias. Exigibilidad de Intereses por Mora. Presentación Anticipada de la Declaración Jurada Anual.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. ***“Vicentín Sociedad Anónima Industrial y Comercial (Vicentín S.A.I.C.) c/ Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (15/07/2021)”***. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Mera Compra. Conculación de Principios Constitucionales.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. ***“Molinos Agro S.A. c/Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa de Certeza (15/07/2021)”***. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Mera Compra. Exceso en el Ejercicio de las Postestades Tributarias (Exportaciones). Alícuotas Diferenciales.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Recurso de Hecho Deducido por la Demandada en la Causa AFIP c/ Oleoducto Trasandino Argentina S.A. s/ Ejecución Fiscal – AFIP (5/08/2021)”. Anticipos del Impuesto a las Ganancias. Exigibilidad de Intereses por Mora. Presentación Anticipada de la Declaración Jurada Anual.**

Comentario Preliminar

El análisis de la jurisprudencia siempre nos provee la oportunidad de repasar temas que, dentro de nuestro metro cuadrado cognitivo, podemos denominar como clásicos. Pues bien, este es el caso que analizaremos a continuación, basándonos en una resolución reciente de nuestro Máximo Tribunal.

Antecedente

Oportunamente el **Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 5** rechazó las excepciones de inhabilidad de título e inconstitucionalidad planteadas por **Oleoducto Trasandino Argentina S.A. (la Sociedad)** y **mandó llevar adelante la ejecución fiscal promovida en concepto de intereses resarcitorios sobre el anticipo 9/2017, del Impuesto a las Ganancias.**

Para así resolver, sostuvo que el planteo de inconstitucionalidad formulado por la ejecutada no había sido efectuado en forma directa contra la validez de una norma, sino que se trataba de una reserva de derechos, sin surgir tampoco, en forma clara y precisa, los motivos que justificarían una declaración de esa índole.

Por otra parte, en lo atinente a la defensa de inhabilidad de título, **la Sociedad probó que había presentado su declaración jurada de Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017 en el mes de febrero de 2018, antes del vencimiento del anticipo 9/2017, por lo cual, consideraba que dicho pago a cuenta se había tornado inexigible, no configurándose la mora necesaria para que se originen los intereses resarcitorios aquí reclamados.**

Finalmente, **el Juzgado sentenció** que los anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias, cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aun en el supuesto de que el gravamen adeudado según la liquidación final del ejercicio fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse.

Si bien la presentación de la declaración jurada antes de su vencimiento general libera al contribuyente de abonar los anticipos no ingresados (en tanto no hayan sido deducidos de dicha declaración), ello no modifica el reclamo de los intereses

resarcitorios, pues se trata de una consecuencia derivada de la falta de ingreso de tales anticipos en los plazos legales fijados para ello (según sentenció el juez).

Disconforme con esta sentencia, la Sociedad interpuso el recurso extraordinario que, denegado, origina la presentación directa.

Planteo de Oleoducto Trasandino Argentina S.A.

Ante todo cabe destacar que la empresa cierra ejercicio en el mes de diciembre de cada año. Por lo tanto, el vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del año 2017 operó en mayo/2018. En consecuencia, los anticipos a computar en el período 2017, deberían haberse ingresado desde el mes de junio/2017 a marzo/2018 (ambos inclusive).

Ahora bien, la Sociedad expresa que en enero de 2018 ya estaba en condiciones de determinar el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017 y allí advirtió que, con los importes que ya había ingresado en los primeros siete anticipos, la cancelación del correspondiente al mes de enero de 2018 y el pago de un remanente durante el mes de febrero de 2018, cubría la totalidad de la obligación tributaria anual, sin necesidad de ingresar el anticipo 9 (cuyo vencimiento operaba en febrero/2018).

En consecuencia, canceló ese remanente el 5 de febrero de 2018 y ese día presentó su declaración jurada del período fiscal 2017. Es decir, todo lo materializó antes de que opere el vencimiento del 9° anticipo, del Impuesto a las Ganancias del año 2017, razón por la cual la Sociedad consideró que éste devino inexigible, al tratarse de un pago a cuenta de una deuda extinguida.

En consecuencia, no correspondía liquidar intereses por mora, puesto que la obligación principal ya había sido satisfecha (posición que no fue compartida por el Fisco quien inició la ejecución de los intereses).

Dictamen de Procuración (2/10/2019)

En primer lugar, la Dra. Monti, nos recuerda que las resoluciones dictadas en los juicios ejecutivos son, por regla, insusceptibles de revisión por la vía del recurso extraordinario, en virtud de que, para ello, se requiere que la sentencia apelada sea definitiva, entendiéndose por tal, la que pone fin al pleito o causa un gravamen de imposible o insuficiente reparación ulterior, requisito cuya concurrencia no puede obviarse aunque se invoque arbitrariedad, error o violación de garantías constitucionales.

Sin embargo, para este caso particular, la Procuradora consideró que el remedio federal es formalmente admisible, pues lo decidido por el *a quo* con respecto a la exigibilidad de los intereses resarcitorios aquí reclamados es definitivo y no podrá ser jurídicamente replanteado en un proceso posterior.

Más allá de lo expuesto, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de normas de carácter federal, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (artículo 16, de la Ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue.

Yendo al fondo de la cuestión, Laura Monti considera oportuno señalar que los **anticipos** constituyen pagos a cuenta del tributo, que el legislador autoriza al Fisco a recaudar antes de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades inmediatas del Estado y que, para ello, **se funda en la existencia de una presunción de continuidad en la capacidad contributiva del obligado al pago.**

Como ya sostuvo el Ministerio Público (en sendos antecedentes), el deber de tributar se encuentra fundado en sólidas bases de naturaleza ética y en principios sociales, jurídicos y políticos, en virtud de los cuales no parece discutible que quienes se encuentran en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva elegidas por el legislador, deban respetar el pago de determinados gravámenes. **Pero a ese deber de tributar del contribuyente le corresponde un correlativo derecho del Fisco a recaudar, el cual encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es, en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva¹.**

Luego agrega que nuestro Tribunal Címero ya ha dejado en claro que “... *después de vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, el Fisco no puede reclamar el pago de anticipos ya que cesa la función que estos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto pues, a partir de dicha oportunidad, nace el derecho del Fisco a percibir el tributo*”.

Es más, en el supuesto de haberse abonado anticipos en mayor medida que la deuda resultante de la declaración jurada del período, se origina el derecho del contribuyente a repetir el impuesto en exceso conforme al resultado de su balance impositivo, y no las sumas pagadas en demasía en concepto de anticipos.

Por lo tanto, continúa la distinguida procuradora, debe interpretarse el alcance temporal de la facultad conferida por el artículo 21, de la Ley 11.683, al Fisco para exigir el ingreso de los anticipos, la cual se extingue con la presentación de la declaración jurada que exterioriza la cuantía real del hecho imponible.

¹ Esta reflexión o afirmación es plenamente aplicable también (y de forma más contundente) en el mundo de las percepciones, donde el pago a cuenta se perfecciona con anterioridad a que acontezca en la vida real el hecho imponible previsto en la ley (a veces con una desconexión asombrosa).

A partir de ese momento nace el derecho del Fisco a percibir en forma directa el tributo allí declarado, perdiendo el pago a cuenta su fundamento y, en consecuencia, deviniendo en inexigible.

En virtud de todo lo expuesto, la Procuradora considera que la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017 (5/02/2018) extinguió la facultad del organismo recaudador para exigir el anticipo 9/2017 (cuyo vencimiento operaba con posterioridad a esa fecha) y ello implica no sólo que dicho pago a cuenta perdió su causa y no es exigible, sino también que no es hábil para generar intereses, toda vez que no se verifica el retardo requerido para el devengamiento de tales accesorios.

Por otra parte, la pregonada independencia de los anticipos sólo consistente en que el Fisco no debe aguardar el fin de cada ejercicio fiscal para certificar el impuesto y exigir el pago a cuenta. Ahora bien **no puede llevarse al extremo de convalidar el cobro de los intereses que aquí se ejecutan cuando, a raíz del cierre del período 2017 y de la presentación de la correspondiente declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, cesó la función de pago a cuenta que tenía el anticipo 9/2017 y, consecuentemente, deviene inexigible.**

Siguiendo la misma línea de razonamiento, expresa que *“La presentación de la declaración jurada y la consecuente exteriorización de la cuantía del hecho imponible dejó sin causa al anticipo 9/2017 y no se verifica, por ende, la falta de pago en término requerida para el devengamiento de los intereses aquí reclamados”.*

Finalmente, la Procuradora dictamina que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto, revocar la sentencia y devolver las actuaciones para que se dicte un nuevo pronunciamiento conforme a lo antes expresado.

Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Más allá de remitir al Dictamen de Procuración y hacerlo suyo, los ministros agregan que:

- *“a lo allí expresado, cabe agregar que el artículo 21, de la Ley 11.683 predica que el fisco se encuentra facultado para exigir anticipos, aun cuando se hubiese presentado la declaración jurada con anterioridad a la fecha de vencimiento del plazo general. Sin embargo, no resulta razonable extender dicha consecuencia jurídica a los casos en los que la mentada declaración es presentada también con anterioridad al vencimiento del propio anticipo, ya que en tales supuestos cesa la función que este cumple en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto y nace, a partir de dicha oportunidad, el derecho del Fisco a percibir el gravamen.....”.*

En consecuencia, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y, se revoca la sentencia apelada.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Vicentín Sociedad Anónima Industrial y Comercial (Vicentín S.A.I.C.) c/ Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (15/07/2021)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Mera Compra. Conculación de Principios Constitucionales.**

Consideraciones Preliminares

En las últimas semanas la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** se ha declarado incompetente en más de una decena de causas relacionadas con el instituto de la mera compra (Impuesto sobre los Ingresos Brutos).

En el presente Informe, sólo analizaré dos causas, por ser las más representativas en cuanto a las líneas argumentales utilizadas por los contribuyentes.

Como he mencionado en forma reiterada, la declaración de incompetencia de nuestro Máximo Tribunal es, en los hechos, un éxito para el fisco (en este caso Córdoba), puesto que implica someter al contribuyente a vías procesales carentes de parcialidad, con una desdibujada mirada sobre la noción de justicia y que pueden durar décadas.

La declaración de incompetencia por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conlleva, de facto, una mejora en la recaudación de los fiscos subnacionales, más allá que no sea esta la intención de nuestro Tribunal Címero.

¿Qué es la Mera Compra? Síntesis de un Tema Complejo

Recordemos que por medio de la mera compra, la cual está regulada en el tercer párrafo, del artículo 13², del Convenio Multilateral, se intenta captar la base imponible del mero

² El tercer párrafo, del artículo 13, del Convenio Multilateral establece que: “*En el caso de la mera compra, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50% (cincuenta por ciento) del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al 85% (ochenta y cinco por ciento) del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos, conforme al régimen del artículo 2º. En los casos en que la jurisdicción productora grave la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2º.*”

comprador que comercializa el producto en otra jurisdicción, ya sea en el mismo estado en que lo compró o después de someterlo a un proceso de elaboración o semi elaboración.

Implica, siempre, actividad en más de una jurisdicción (por parte del adquirente) y, más allá de conculcar el principio de habitualidad que impera en el tributo de referencia, debe existir (desde la mirada teórica y de la jurisprudencia) sustento territorial para que la jurisdicción productora tenga potestad tributaria para gravar al comprador.

Ahora bien, a partir de las disposiciones del Convenio Multilateral, muchas jurisdicciones (ej. Córdoba) legislaron a este instituto de forma autónoma en relación con el propio Impuesto sobre los Ingresos Brutos (más allá de incluirlo en el mismo Capítulo del Código Tributario)³ creando, por ejemplo, ficciones de habitualidad y sustento territorial, encareciendo la fiscalidad de aquellos agentes económico no radicados en la jurisdicción, inventando una metodología nueva de perfeccionamiento del hecho imponible y de cálculo de la base sujeta a impuesto, alícuotas más gravosas y no contemplando exenciones (por ejemplo, cuando el producto adquirido en la jurisdicción productora es destinado a exportaciones).

Es por este motivo que, en muchos planteos, los contribuyentes hacen directamente mención al **impuesto a la mera compra**.

Planteo de Vicentín S.A.I.C. (Vicentín o la Sociedad)

Vicentín inicia una acción declarativa de certeza (en los términos del artículo 322, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) contra la Provincia de Córdoba, con el objeto de que se despeje el estado de incertidumbre en el que manifiesta encontrarse frente a la pretensión de la demandada de considerarla como contribuyente y obligada al pago del **impuesto a la mera compra**, en razón de que la empresa adquirió productos primarios en la mencionada provincia para industrializarlos y venderlos fuera de dicha jurisdicción.

Es relevante mencionar que, específicamente en materia de granos, dados los contratos existentes (los cuales se deben inscribir), el valor de compra es conocido, existiendo sólo inconvenientes de carácter temporal.

³ Lo cual, más allá de los óbices constitucionales que analizaremos, contradice el objetivo basal del Convenio Multilateral, que es distribuir base imponible, no crear tributo o extender el alcance del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Solicita la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 178, inciso a)⁴ y 188⁵ del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, y de toda otra norma provincial, por la que se le imponga a la sociedad la obligación de contribuir con un porcentaje del monto total de las compras de semillas oleaginosas realizadas por la responsable principal a productores de la Provincia de Córdoba, por los **periodos 2011 a 2014**.

Fundamenta su pedido en que el reclamo del Fisco conculca los principios de igualdad ante la ley y legalidad, así como de la cláusula comercial y, además, al implicar el establecimiento de una aduana interior, afecta las libertades de circulación y tránsito, todos consagrados en nuestra Constitución Nacional (artículos: 9, 10, 11, 12, 16, 28, 75 – incisos 13, 18 y 19 – y 126).

Relata que la Administración de la Provincia de Córdoba funda su exigencia tributaria en que la actora compró cereal (producto primario) en la Provincia y luego lo industrializó en la Provincia de Santa Fe. A raíz de ello, tuvo por configurado el hecho imponible de mera compra, correspondiéndole tributar el 0,25% (por los periodos 2011 y 2012) y el 0,3% (por los periodos 2013 y 2014), sobre el monto total de las compras de cereales que realizó durante tales periodos.

La Sociedad discrepa con ese requerimiento en cuanto considera que la mera compra no forma parte del hecho imponible definido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino que se trata de un nuevo impuesto. Al respecto, explica que la gabela que aquí pone en debate es instantánea y se perfecciona mediante un egreso (mera compra) y ello difiere de la habitualidad de los ingresos alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Frente a tales circunstancias, aduce que la Provincia de Córdoba establece una discriminación arbitraria entre contribuyentes según tengan o no su industria radicada en el ámbito territorial de aquella provincia, con una importante ventaja en favor de los primeros, que, según dice, no resulta compatible con los principios de igualdad, ni con las cláusulas del progreso y comercial consagradas en nuestro texto constitucional.

⁴ En el Código Tributario vigente la mera compra está legislada en el inciso a), del artículo 202, el cual establece que: “Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia:...a) la mera compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales para industrializarlos o venderlos fuera de la jurisdicción.”;

⁵ En el Código Tributario vigente la base imponible de la mera compra está legislada en el artículo 212, el cual establece que: “En el caso de mera compra, se considera ingreso bruto el importe total de la compra de los frutos del país o de los productos agropecuarios, forestales o mineros.”

La alícuota ha fluctuado año a año según la Ley Impositiva Vigente, llegando (en algunos ejercicios) al 1%.

Vicentín (a los fines de obtener la ansiada y mandatoria instancia originaria) aclara que: *"la pretensión deducida en el presente no trata sobre la adecuación de la pretensión fiscal al Convenio Multilateral, sino que el planteo consiste en cuestiones exclusivamente federales las que se deberán resolver sin necesidad de aplicar o interpretar aquel"*.

Por último, requiere el dictado de una medida cautelar.

Dictamen de la Procuración (22/05/2018)

Como es pertinente, en primera instancia, la Dr. Laura Monti, se concentra en analizar la competencia originaria, para lo cual cita la causa **" Arre-Beef S.A. c/ Provincia de Formosa s/Acción Declarativa de Certeza."**⁶.

En relación al mencionado expediente, a su tiempo dictaminó que:

- *"En cuanto a la competencia originaria del Tribunal, corresponde recordar que uno de los supuesto que la suscita se configura cuando es parte una provincia y **la causa reviste un manifiesto contenido federal**, es decir, en el caso en que la demanda entablada se funde directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa..."* (el resaltado me pertenece)
- *"A mi modo de ver.....el planteamiento que efectúa Arre-Beff S.A. reviste un manifiesto contenido federal y, por ende, es apto para acceder a la competencia originaria de la Corte"*.
- *"En efecto, según se desprende de los términos de la demanda a cuya exposición de los hechos se debe atender de modo principal para determinar la competencia..... la actora cuestiona una norma local que da sustento a la pretensión de la Provincia de Formosa de considerar a Arre-Beef S .A. como contribuyente, en el impuesto provincial a la mera compra (por la adquisición de productos primarios para industrializarlos y venderlos fuera de su territorio) y, en consecuencia, exigirle el pago de dicho tributo en razón de que su industria no se encuentra radicada en la provincia, por considerar que la pretensión fiscal provincial (fundada en dicha norma) es violatoria de lo dispuesto en los artículos 9 a 13, 16, 75, incisos 13, 18 y 19, y 126 de la Constitución Nacional."*
- ***"Así entonces, aunque la actora dirige la acción de inconstitucionalidad contra disposiciones locales, se advierte que su pretensión exige (esencial e***

⁶ Dictamen de Procuración del 28/11/2017 y sentencia de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación del 15/07/2021.**

ineludiblemente) dilucidar si lo dispuesto en ellas interfiere en el ámbito que le es propio a la Nación en lo relacionado con la regulación del comercio interjurisdiccional (artículos 75, inciso 13 y 126 de la Ley Fundamental) y al establecimiento de aduanas interiores”. (el resaltado me pertenece)

- *“En particular, lo medular del planteamiento que se efectúa en autos se vincula con determinar si el hecho imponible a la mera compra genera una traba o una carga al comercio interprovincial, lo que exige (necesaria e ineludiblemente) desentrañar el sentido y los alcances del artículo 75, inciso 13, de la Constitución Nacional y dilucidar, en forma previa, si la actuación de las autoridades provinciales invade un ámbito de competencia que es propio de la Nación.”* (el resaltado me pertenece)

Por lo expuesto, al ser parte una provincia en una causa de manifiesto contenido federal, la Dra. Monti opina que corresponde a la competencia originaria del Tribunal.

La Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Desoyendo el Dictamen de la Procuración y replegándose en la jurisprudencia de **“Papel Misionero S.A.I.F.C.”**, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resuelve que el presente proceso no corresponde a la competencia prevista en el artículo 117, de la Constitución Nacional.

Sustentando su posición, el Máximo Tribunal agrega que, más allá del planteo de la accionante, no se determina sin más que la materia del pleito resulte exclusiva o nítidamente federal, puesto que, cualquiera sea la naturaleza jurídica del instituto de la mera compra⁷, lo cierto es que la solución del caso exigirá dilucidar la adecuación de la legislación provincial y, por ende, de la pretensión fiscal impugnada, a las disposiciones del artículo 9, inciso 1, de la Ley de Coparticipación Federal (23.548), y al régimen especial del artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.

Por lo tanto, se declara la incompetencia de esta Corte para conocer en la causa por vía de su instancia originaria.

Reitero, luego del aluvión de causas en materia de alícuotas diferenciales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en las cuales la CSJN se declaró competente, ha sido decisión de nuestro máximo tribunal, limitar el acceso a su competencia originaria de forma pendular, utilizando, para lograr ese objetivo, de forma amplia la jurisprudencia de **“Papel Misionero”**.

⁷ Ya sea que se trate de un mecanismo de distribución de base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de un hecho imponible especial o subsidiario del referido tributo o de un impuesto autónomo, como lo indica la actora en su demanda.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Molinos Agro S.A. c/Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa de Certeza (15/07/2021)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Mera Compra. Exceso en el Ejercicio de las Postestades Tributarias (Exportaciones). Alícuotas Diferenciales.**

Planteo de Molinos Agro S.A. (la Sociedad)

La Sociedad promueve la acción prevista en el artículo 322 (del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), contra la Provincia de Córdoba, a fin de hacer cesar la situación de incertidumbre en la que dice encontrarse a partir de que **la demandada pretende gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos la actividad exportadora desplegada fuera del territorio de la Provincia de Córdoba.**

- **Aclaración:** desde el punto de vista económico, si la Sociedad exporta los granos adquiridos en la jurisdicción productora (Córdoba)⁸, estamos en presencia de un tributo provincial (Impuesto sobre los Ingresos Brutos o Impuesto a la Mera Compra) que grava a las exportaciones perfeccionadas en puertos ubicados por fuera del territorio de la Provincia de Córdoba (en el caso objeto de estudio las exportaciones se realizaban desde la Provincia de Santa Fe).

En consecuencia, de facto, **la Provincia de Córdoba se está excediendo, en cuanto al ámbito territorial, en el ejercicio de sus potestades tributarias,** bajo la propia jurisprudencia de la nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación (como veremos a continuación).

Volviendo al caso de marras (y relacionado con lo explicado detalladamente en forma previa), Molinos Agro explicita que la pretensión tributaria local consiste en exigirle el pago del tributo calculado sobre las ventas (exportaciones) de granos comprados en la Provincia de Córdoba, procesados en la Provincia de Santa Fe y exportados desde un puerto aduanero ubicado en la última provincia mencionada, incluyendo tales ingresos en la base imponible del tributo.

Califica de inconstitucional la conducta tributaria local al sostener que ese proceder vulnera:

⁸ Como es el caso de la mayoría de las empresas del sector, las cuales destinan en forma mayoritaria los granos adquiridos en la Provincia de Córdoba (previo procesamiento de los mismos en otra jurisdicción), a exportación por puertos que, por cuestiones geográficas, siempre están localizados por fuera del territorio de Córdoba.

- i)* El principio de territorialidad del poder tributario local al usurpar facultades que le corresponden a la Provincia de Santa Fe y, de tal manera, altera el reparto de competencias tributarias provinciales establecido en la Constitución Nacional;
- ii)* Las facultades exclusivas del Congreso de la Nación para regular el comercio con otros países al entorpecer ilegítimamente el comercio internacional.

En tales condiciones, solicita que: se declare, a la luz de los artículos 9, 10, 11, 75, inciso 13, y 126 de la Carta Magna, la inconstitucionalidad de la pretensión tributaria de la Provincia de Córdoba de gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los ingresos provenientes de exportaciones efectuadas por la Sociedad a través de aduanas ubicadas fuera del territorio provincial; y se establezca, en lo sucesivo, que la actora debe tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que recauda la provincia demandada excluyendo los ingresos que obtiene a partir de tales exportaciones.

En subsidio de lo anterior, se agravia de que, al momento de liquidar la deuda tributaria cuestionada, la Provincia de Córdoba aplicó una alícuota agravada y discriminatoria del 1% con sustento en que la contribuyente no posee su establecimiento industrial radicado en el territorio de la demandada, en cuyo caso, la alícuota aplicable sería del 0,5%.

En este punto, requiere que se determine que la alícuota diferencial es inconstitucional e inadmisibles por violentar la cláusula de comercio (artículo 75, inciso 13, de la Constitución Nacional) y la prohibición a las provincias de establecer aduanas interiores (artículos 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional).

Además, para justificar la procedencia de la competencia originaria de la Corte, destaca que la presente demanda difiere de las situaciones de hecho debatidas en las causas "*Vicentín S.A.I.C. c/ Provincia de Córdoba*" y "*Arre-Beef S.A. c/Provincia de Córdoba*".

Respecto de tales causas, como lo he analizado al momento de reseñar el fallo "*Vicentín*", se explica que allí las actoras requerían que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronuncie acerca de la inconstitucionalidad del instituto de la mera compra previsto en el artículo 13, del Convenio Multilateral y en ciertos artículos del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, mientras que en la presente acción no se realiza ese planteo, sino que se somete a consideración la constitucionalidad de la pretensión de la Provincia de Córdoba de gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la actividad exportadora de Molinos Agro desplegada fuera del territorio de la Provincia de Córdoba, así como (en subsidio) la inconstitucionalidad del régimen de alícuotas diferenciales dispuesto por dicha Provincia en las Leyes 10.324 y 10.412.

Por último, la actora solicita el dictado de una medida cautelar.

El Dictamen de la Procuración (8/05/2019)

La Dra. Monti dictamina, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad de gravar, por parte de la Provincia de Córdoba, con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a la actividad exportadora que la Sociedad realiza a través de aduanas ubicadas fuera del territorio provincial que **la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación encuentra adecuada respuesta en virtud de los antecedentes: "Aceitera Martínez S.A. c/ Provincia de Misiones (4/02/2014)"; "Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c/ Provincia de Misiones (9/12/2015)" y "Friar S.A. c/Provincia de Misiones (12/05/2018)".**

En relación con el planteo subsidiario esgrimido en la demanda, la Corte tiene reiteradamente resuelto en las causas⁹ que su conocimiento corresponde a la competencia originaria del Tribunal.

En función de lo expuesto, la Dra. Monti, opina que el presente proceso corresponde a la competencia originaria de la Corte, al ser parte una provincia en una causa de manifiesto carácter federal.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación

Nuestro Máximo Tribunal, a los fines de consolidar su restrictiva posición en cuanto a la competencia originaria se pone a urgar en lo profundo del expediente administrativo y expresa que:

- *“A fin de determinar si el proceso reúne esa característica no basta con indagar la naturaleza de la pretensión, sino que es necesario, además, examinar su origen, no sobre la base exclusivamente de los términos formales de la demanda, **sino con relación a la efectiva substancia del litigio, por cuanto más allá de la voluntad de los litigantes en sus expresiones formales, es necesario considerar la realidad jurídica de cada caso particular, ya que lo contrario importaría dejar librado al resorte de aquellos la determinación de la competencia originaria.**”* (el resaltado me pertenece)
- *“En ese orden de ideas, cabe poner de resalto que de los antecedentes administrativos acompañados surge que la determinación impositiva de la Dirección de Policía Fiscal de la Provincia de Córdoba impugnada por la parte actora se vincula a la aplicación del régimen especial del art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 (fs. 83/84)”.*

⁹ *"Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/Provincia de Buenos Aires (19/09/2006)"; "Aluar Aluminio Argentino S.A.I.C. c/Provincia de Buenos Aires 28/08/2012)"; "Bayer S.A. C/Provincia de Santa Fe (24/09/2013)"; "Akapol S.A. c/Provincia de Córdoba (3/03/2015)", entre otros antecedentes.*

Como podemos observar, para confirmar su teoría sobre la falta de existencia de una cuestión federal preponderante, la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo que recurrir al expediente de la Dirección de Policía Fiscal, dejando de lado el conjunto argumental planteado por la accionante.

Reitero, la CSJN comienza a urgar en el expediente administrativo de forma tal de obtener elementos que le permitan plantear que la causa no es preponderantemente federal por vincularse con una norma local (Convenio Multilateral).

- *“En ese marco, la Dirección de Policía Fiscal local procedió a realizar una fiscalización a la firma demandante y concluyó que la actividad desplegada por MOLINOS AGRO S.A. encuadra dentro de los presupuestos legales descriptos a los fines de la generación de la obligación tributaria como sujeto pasivo frente al gravamen, señalando que la misma deviene de la configuración del hecho imponible especial previsto en el Código Tributario de la Provincia de Córdoba (artículo 178, inciso a), esto es, la mera compra de productos agropecuarios, resultando de aplicación el artículo 13, último párrafo, del Convenio Multilateral a los efectos de la atribución de la base imponible a la jurisdicción productora”.*
- *“De los antecedentes reseñados y de las normas transcritas surge que la Provincia de Córdoba reguló a la mera compra como un hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos”.*
- *“Sin perjuicio de ello, cualquiera sea la naturaleza jurídica del referido instituto, **lo cierto es que la solución del caso exigirá dilucidar, en cualquiera de esos supuestos, la adecuación de la legislación provincial y, por ende, de la pretensión fiscal impugnada, a las disposiciones del artículo 9, inciso 1, de la Ley de Coparticipación Federal, 23.548, y al régimen especial del artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral**”.* (el resaltado me pertenece)
- *“Esa labor hermenéutica extralimita la que autoriza un planteo de esta índole en cualquier causa en la que, en ejercicio de la jurisdicción originaria que le confiere al Tribunal el artículo 117, de la Ley Fundamental, debe resolverse sobre la constitucionalidad de prescripciones locales”.*

Por todo lo expuesto, y luego de una enjundiosa tarea, por parte de nuestro Máximo Tribunal, que incluyó el análisis del expediente que tramitó ante la Dirección de Policía Fiscal de la Provincia de Córdoba y una cita a la venerada jurisprudencia de *Papel*

Misionero (entre otros fallos), la Corte Suprema de Justicia de la Nación resuelve que la presente causa no es de su competencia originaria.

Luego, a los fines de escapar del planteo de fondo realizado por la actora, nuestro Tribunal Címero expresa que:

- *“es preciso poner de resalto que las circunstancias fácticas del caso difieren de aquellas consideradas por el Tribunal en las causas **Aceitera Martínez S.A. c/ Provincia de Misiones (4/02/2014)**”; **“Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c/ Provincia de Misiones (9/12/2015)”** y **“Friar S.A. c/Provincia de Misiones (12/05/2018)”**..... pues las pretensiones impositivas en uno y otro caso responden a extremos distintos”. (el resaltado me pertenece)*

Basándose en la más absoluta literalidad (y desconociendo la realidad económica y la prueba aportada por la accionante – donde se demostró cabalmente la incidencia en las exportaciones del tributo pretendido por la Provincia de Córdoba) nuestro Tribunal Címero expresa que:

- *“la Provincia de Córdoba pretende gravar la mera compra de productos primarios en su territorio, sobre la base de la legislación local que considera a dicha actividad como un hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos alcanzada por el tributo, mientras que en los citados casos la Provincia de Misiones pretendía incorporar a la base imponible del impuesto que correspondía tributar en esa jurisdicción el producido de las ventas realizadas al exterior desde puertos ubicados en otras provincias, sin ningún sustento territorial con ese Estado provincial”.*

Es más, se pone de resalto que la Provincia de Córdoba exime a las exportaciones, a diferencia de lo que acontecía con la Provincia de Misiones (antes del Consenso Fiscal).

La Corte concluye que la presente causa obliga a interpretar el Convenio Multilateral y el Código Tributario de la Provincia de Córdoba, llevando a que la cuestión a dilucidar no sea preponderantemente federal y, por lo tanto, más allá del planteo de un exceso en el ejercicio de las potestades tributarias por parte del Fisco de Córdoba, por parte de la Sociedad, la presente causa es ajena a la competencia originaria.

También se da por tierra el planteo en subsidio.