

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°66

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. “Rina Iberia SL Suc. Argentina c/ AFIP – DGI (28/06/2022)”. Transferencia de Fondo de Comercio. Conjunto Económico. Inconstitucionalidad de las Normas Aplicables de la R.G. (AFIP) 2513. Exceso en el Ejercicio de las Atribuciones Reglamentarias que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo Nacional. Importancia del Procedimiento de Determinación de Oficio.**

Antecedentes

El 19 de octubre de 2010, **Rina Iberia SL Suc. Argentina** se presentó ante la AFIP y puso en su conocimiento que el 28 de mayo (del mismo año) se había perfeccionado un procedimiento de reorganización de empresas, consistente en la **transferencia de un fondo de comercio**¹ recibido de **Rina SPA Sucursal Argentina**. La actora consideró que, desde el punto de vista tributario, tal proceder encuadraba en lo dispuesto por los artículos 77 y concordantes de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG - t.o. en 1997).

Ahora bien, con fecha 21 de enero de 2011, **la AFIP** dictó un acto administrativo denominado **Constancia de Rechazo N°005/2011/00017/5** en el que **comunicó que “se ha procedido al rechazo de la solicitud iniciada el 19/10/2010 en el marco previsto por la Resolución General 2.513 ...”**.

Posteriormente, con fecha 15 de febrero de 2011, la actora, recurrió dicho acto por la vía del artículo 74, del Decreto Reglamentario, de la Ley de 11.683, siendo desestimada la presentación el 17 de abril de 2013, por medio de la **Resolución N°36/2013**. En la misma se resolvió no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto contra la constancia de rechazo y se le indicó que el acto tenía carácter de definitivo, hallándose agotada la vía administrativa. **Su fundamento fue la falta de cumplimiento de los requisitos de la R.G.(AFIP) 2513², en particular con**

¹ Ley 11.867 (BO 20/08/1934).

² **Anexo II - R.G. (AFIP) 2513 (BO 4/11/2008) - Información a Suministrar y Documentación a Acompañar: “c) En los casos de Venta y Transferencia entre entidades jurídicamente independientes que constituyen un mismo conjunto económico: 1. Copia del acuse de recibo de la transmisión de la comunicación vía “Internet”. 2. Formulario de declaración jurada emitido por el respectivo programa aplicativo. 3. Copia de la constancia de haber cumplido el requisito de publicidad establecido en la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales y sus modificatorias y/o en la Ley N° 11.867. 4. Copia de la constancia de inscripción de la reorganización, cuando correspondiere, en el Registro Público de Comercio y/o en la Inspección General de Justicia o el organismo judicial o administrativo que, conforme determinen las leyes locales, tenga a su cargo el registro de los contratos constitutivos de las sociedades comerciales, sus modificaciones y demás funciones registrales societarias. En el supuesto que no hubiera sido otorgada, deberá aportarse la documentación que acredite la iniciación de los trámites respectivos en la que conste el número asignado por las autoridades competentes. 5. Copia de la constancia de autorización de la reorganización emitida por los organismos o**

respecto a la acreditación de haber cumplimentado el requisito de publicidad de la Ley 19.550 y la falta de constancia de inscripción de la reorganización en la Inspección General de Justicia (IGJ), o de haber dado inicio este último trámite.

El acto administrativo fue recurrido ante la Justicia, haciendo lugar el juez de primera instancia a la demanda y, en consecuencia, se revocó la Resolución 36/13 (DI RSUR).

Para así resolver, tuvo en cuenta que la operación involucró a **Rina SPA Sucursal Argentina** (antecesora) y a **Rina Ibería SL Suc. Argentina** (continuadora), a los efectos de desarrollar la actividad de clasificación de buques y embarcaciones en Argentina, en cuyo marco le fueron transferidos a la segunda todos y cada uno de los activos y pasivos, contratos, personal, bienes de uso y de cambio relacionados con esa actividad que antes poseía la primera, **concluyendo que al tratarse de una transferencia de fondo de comercio entre dos sociedades del mismo conjunto económico, no correspondía la inscripción prevista por la Ley 11.867, y que la Ley General de Sociedades tampoco prevé un requisito de publicidad para tal operación. En tal sentido, la exigencia del Fisco, fundada sólo en la R.G. (AFIP) 2.513, importa una extensión analógica del requisito previsto sólo para los incisos a) y b), del artículo 77, de la LIG, lo que conduce a declarar la inconstitucionalidad de este reglamento.**

A su turno, la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV)** confirmó la sentencia de primera instancia.

Contra dicha sentencia la demandada interpuso el recurso del artículo 14, de la Ley 48, solicitando su revocación, tanto por razones que atañen a la interpretación de las normas federales involucradas, como a la arbitrariedad que endilga a la decisión.

Dictamen de la Procuración General de la Nación (PGN)

entes reguladores o de control —Comisión Nacional de Valores, Secretaría de Comunicaciones, Tribunal de Defensa de la Competencia, etc.—, de corresponder. En el supuesto que la misma no hubiese sido otorgada, deberá aportarse la documentación que acredite el inicio del trámite de solicitud de la respectiva autorización. 6. Detalle de las normas particulares que otorgan beneficios promocionales y demás beneficios impositivos y/o previsionales a la empresa antecesora. 7. Detalle de los bienes y deudas de las empresas reorganizadas (sólo cuando las mismas sean unipersonales o sociedades de hecho o irregulares) al momento de la reorganización con su respectiva valuación, el cual deberá estar suscripto por el profesional certificante —contador público independiente— y la firma legalizada por el consejo profesional, colegio o entidad que ejerza el control de la matrícula. 8. Copia del contrato de la transferencia del fondo de comercio. Las copias que correspondan presentarse de acuerdo con lo previsto en esta resolución general, deberán estar acompañadas del respectivo original para su constatación por este Organismo. En su defecto, la copia deberá estar debidamente autenticada por autoridad notarial.”

Ante todo es relevante destacar que el dictamen de la Dra. Laura Monti fue emitido el 26 de mayo de 2017, con lo cual, la sentencia de nuestro Máximo Tribunal demoró más 5 años desde que fue resuelta la opinión de la PGN.

En primer lugar la procuradora nos remite al dictamen del 8 de agosto de 2012, en el expediente **"International Engines South American S.A."**, explicando que la principal diferencia con lo allí estudiado radica en que, en esta oportunidad, no hay constancia de que el Fisco Nacional haya llevado a cabo las actuaciones tendientes a determinar de oficio el gravamen pretendido, tal como sí ocurría allí, lo que permitió tener a la vista y dictaminar en la misma fecha sobre el fondo del asunto en la causa³.

Luego, la Dr. Monti, nos lleva a una cuestión medular (a mi juicio) del tema objeto de análisis, más allá que para algunos pueda ser una digresión en virtud de la resolución final de la causa, y que suele ser una conducta habitual del Fisco.

Nos señala que:

- *"Es menester señalar que en el impuesto a las ganancias (como otros gravámenes en los cuales podría tener impacto la reorganización encarada por Rina Iberia SL Sucursal Argentina y Rina SPA Sucursal Argentina, como es el caso del IVA) se determina y abona mediante el mecanismo previsto por el artículo 11, de la Ley 11.683, que consiste en la confección por parte del contribuyente de declaraciones juradas que deben ser presentadas ante el organismo recaudador en las fechas y condiciones reglamentariamente fijadas.....Por ello, en lo que atañe al sub-lite, hay que poner de relieve que las declaraciones juradas realizadas por esas empresas por los períodos fiscales aquí involucrados son los documentos en los que se plasmó la posición por ellas asumida frente al impuesto a las ganancias (incluyendo lo relativo a la franquicia de los artículos 77 y concordantes de la ley del gravamen)....**En mi parecer, no puede haber duda de que la postura asumida por ambos contribuyentes (Rina Iberia SL Sucursal Argentina y Rina SPA Sucursal Argentina) ante el impuesto a las ganancias del ejercicio 2010, y exteriorizada en sus respectivas declaraciones juradas, únicamente puede ser impugnada por el Fisco mediante el procedimiento de determinación de oficio reglado en los artículos 16, 17 y concordantes de la ley de rito fiscal, sin que se haya verificado ninguna de las hipótesis previstas en el artículo 14 de dicha ley que permita hacer excepción a ese principio general.....Ello***

³ La Dr. Monti también nos remite al famoso antecedente **"Grupo Posadas S.A. c/ AFIP DGI s/Demanda Contenciosa"**.

no se ve afectado por lo que regla el tercer párrafo del arto 77 de la ley 20.628, en cuanto establece que la reorganización realizada deberá ser comunicada a la Dirección General Impositiva en los plazos y condiciones que la misma establezca”. (el resaltado me pertenece)

Bajo este criterio, dado que la actora cumplió (en término) con la notificación de la reorganización a la AFIP, el Organismo debió limitarse a poner en práctica sus amplias facultades de inspección y fiscalización y, luego, activar el procedimiento reglado de determinación de oficio.

La Dra. Monti dictamina que los actos administrativos que forman parte del expediente, no produjeron ni eran aptos para producir efecto jurídico alguno, en orden a cuestionar la exactitud de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias presentadas por las firmas involucradas durante los períodos fiscales estudiados.

Reitera, la prestigiosa procuradora, que conjuntamente con el rechazo de la reorganización debería haber comenzado el procedimiento reglado de determinación de oficio, puesto que de ninguna de las actuaciones administrativas (ni judiciales) puede colegirse cuál sería la pretensión fiscal en relación a las declaraciones juradas originariamente presentadas. **Es más, dado el estado de las cosas, en caso en que el contribuyente siguiera remiso al pago del eventual gravamen resultante, de no mediar una determinación de oficio, no habría forma alguna de iniciar el mecanismo tendiente a su cobro compulsivo.**

Posteriormente, sintetizando el conjunto argumental con el cual dictaminará, la Dr. Laura Monti, manifiesta que:

- a)** Como se ha indicado, el acto aquí impugnado no tiene virtualidad alguna para invalidar las declaraciones juradas del gravamen presentadas por la actora y su antecesora (por no existir una determinación de oficio);
- b)** Si la sentencia le otorgase la razón al Fisco Nacional en este juicio, igualmente habrá que acudir al mencionado mecanismo determinativo para la fijación de las sumas adeudadas y corregir lo declarado en su momento por ambas empresas involucradas;
- c)** Siendo un aspecto de relevancia mayúscula, se destaca que **ninguno de los actos administrativos aquí involucrados tiene virtualidad para suspender ni mucho menos interrumpir el curso de la prescripción liberatoria que corre en favor de ambos contribuyentes (por ende, la discusión llevada a cabo en este expediente, en caso en que el Fisco resultase finalmente victorioso, carece de efectos con relación al transcurrir del plazo de prescripción liberatoria).**

En virtud de lo expuesto opina que cabe declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto y declarar la nulidad de la Resolución N°36/2013 (DI RSUR).

Se puede advertir que, el razonamiento de la procuradora se circunscribe a los aspectos materiales, sin ceñirse a la inconstitucionalidad de las normas reglamentarias de la AFIP, tema preponderante en las instancias previas y que será resucitado por la CSJN.

Es más, puedo aseverar que el Dictamen (que ya tiene, como mencioné, más de cinco años), debería constituirse en una guía a los fines de direccionar las acciones concretas del Fisco en este tipo de casos. La práctica profesional indica que es habitual que se carezca de una determinación de oficio, liberándose (para la AFIP) todos los males que la procuradora menciona ante tal carencia.

Sentencia de la CSJN

Nuestro Máximo Tribunal retoma la línea argumental del tribunal de grado. En primer término se expresa que en el *sub lite* está involucrada una cuestión federal en tanto se encuentra en debate la recta interpretación de normas federales.

Nos recuerda que por discutirse el contenido y alcance de normas de derecho federal, el Tribunal no se encuentra limitado por los argumentos de las partes o del *a quo*, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado.

En ese orden de ideas, se reseña el **artículo 77, de la LIG⁴**, el cual legisla que:

- *“cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a DOS (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas...La reorganización deberá ser comunicada a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS en los plazos y condiciones que la misma establezca.....Se entiende por reorganización...c) Las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico”.*

⁴ T.o. en 1997

A su turno, nos lleva al propio **artículo 105, del Decreto Reglamentario**, por medio del cual se reglamenta que:

- *“a los fines de lo dispuesto en el art. 77 de la ley debe entenderse por: (...) c) conjunto económico: cuando el OCHENTA POR CIENTO (80 %) o más del capital social de la entidad continuadora pertenezca al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza. Además, éstos deberán mantener individualmente en la nueva sociedad, al momento de la transformación, no menos del OCHENTA POR CIENTO (80 %) del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora.(...)”. Y concluye sosteniendo que “Para que la reorganización de que trata este artículo tenga los efectos previstos, deberán cumplimentarse los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la Ley n° 19.550 de sociedades comerciales y sus modificatorias”.*

Por su parte, la **R.G. (AFIP) 2.513**, establece requisitos, plazos y condiciones para la concesión del beneficio impositivo en cuestión. Entre otros, en el Anexo II, inciso c), punto 3, se dispone que:

- Las entidades jurídicamente independientes que constituyan un mismo conjunto económico deberán acompañar *“copia de la constancia de haber cumplido con el requisito de publicidad establecido en la Ley N°19.550 de Sociedades Comerciales y sus modificatorias y/o en la Ley N° 11.867...”*.

Llegado a este punto, nuestro Tribunal Címero nos enseña que **el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal**, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley pues la claridad de las normas referidas impone apegarse, para la resolución del tema debatido, al principio sostenido reiteradamente por la Corte conforme al cual la primera fuente de interpretación de la ley es su propia letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto pues la exégesis de la norma, aún con el fin de adecuación a garantías y principios constitucionales, debe practicarse sin violentar su letra o su espíritu.

En tal sentido, los requisitos de publicidad e inscripción no están previstos en la ley del impuesto para las transferencias de fondos de comercio establecidas en la Ley 11.867.

El requisito de publicidad e inscripción de las transferencias aludidas en la Ley 11.867 tiene por finalidad la protección de terceros ajenos a la relación jurídica de las partes intervinientes, circunstancia que no parecería operar en el caso toda vez que, al ser los mismos titulares los de ambas empresas, no cabía posibilidad de ocasionar perjuicios a terceras personas.

En consecuencia, sostienen los ministros de la Corte, *“vale recordar que cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, ello contraría el principio de jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo”*.

Por estos motivos, se concluye que corresponde confirmar la sentencia por la que se declaró la inconstitucionalidad de los artículos 1, inciso a), 2 y 7 y Anexo II, inciso C), puntos 3 y 4, de la R.G. (AFIP) N°2.513 y, en consecuencia, dejar sin efecto la Resolución (DI RSUR) N°36/13.

En virtud de lo expuesto, y con los votos de los Dres. Rosatti (en disidencia), Rosenkrantz, Maqueda y Lorenzetti se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y, por los fundamentos expuestos previamente, se confirma la sentencia apelada.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Gire S.A. c/ San Luis, Provincia de s/Acción Declarativa de Certeza (16/06/2022)”. Impuesto de Sellos (depósitos bancarios). Alícuotas Diferenciales. Medidas Cautelares.**

Comentario Preliminar

Si bien es una típica resolución sobre competencia originaria y medidas cautelares en materia de **alícuotas diferenciales**, esta vez relativa a Impuesto de Sellos, como ya tuvimos otros antecedentes, casi en los albores de la temática que marcó un límite al ejercicio inconstitucional de las potestades tributarias de las jurisdicciones subnacionales, igualmente su cita es obligatoria a la hora de seguir la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal. Además, son enriquecedoras las particularidades del caso, las cuales nos permitirán, una vez que se resuelva la cuestión de fondo (dentro de largos años) agregar nuevas aristas al tema.

Cabe destacar que una externalidad negativa que tuvo esta problemática es que, a partir de la misma, la CSJN (teniendo en cuenta el volumen de causas) estableció una política absolutamente restrictiva en materia de competencia originaria⁵ que ha puesto a los contribuyentes, **a falta de otros remedios procesales idóneos**, en una situación de vulnerabilidad inédita ante el avance de los fiscos provinciales y municipales.

Antecedentes

⁵ Salvo para contribuyentes que operan en sectores regulados por leyes federales – ej. Bancos, Seguros, etc.

Gire S.A. inicia acción declarativa de certeza en los términos del artículo 322, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia de San Luis, con el objeto de poner fin al estado de incertidumbre en el que afirma encontrarse con motivo de la obligación tributaria que le reclama la demandada en concepto de **Impuesto de Sellos**, mediante la **Resolución N°37617-DPIP-2018**, dictada con sustento en el Código Fiscal y en la Ley Provincial VIII-254/2017, cuya declaración de inconstitucionalidad solicita.

Asimismo, **pide que se ordene la repetición de lo pagado a la demandada a través de retenciones bancarias**, realizadas con fundamento en la aplicación de la normativa tributaria local cuestionada durante los períodos que estima no prescriptos (8/2008 a 12/2017), más intereses.

Sostiene que por medio de las normas provinciales mencionadas se instituyen alícuotas diferenciales en el Impuesto de Sellos para las transferencias bancarias según el lugar donde se encuentre radicada la cuenta que recibe el depósito.

El contribuyente aclara que:

- *“si la transferencia de fondos es efectuada desde una cuenta bancaria radicada en la provincia de San Luis a otra cuenta bancaria radicada en la misma provincia, aplica una alícuota del 0,00‰; mientras que si la transferencia de fondos es efectuada desde una cuenta bancaria radicada en la provincia de San Luis a otra cuenta radicada en otra jurisdicción fuera de la provincia de San Luis, aplica una alícuota del 7,20‰”.*

Tal proceder resulta contrario a lo establecido en los artículos 9, 10, 11, 16, 31, 75, incisos 6, 12, 13, 18, 19, 30 y 32 y 126 de la Constitución Nacional.

Argumenta que la regulación cuestionada es ilegítima porque contradice las garantías de igualdad y razonabilidad, que distorsiona la libertad de circulación de los bienes en el país, que funciona como un derecho aduanero por el que la demandada procura evitar o desincentivar la salida de fondos de su jurisdicción, que afecta el régimen general del sistema financiero, al encarecer las transferencias bancarias realizadas a cuentas radicadas fuera de su territorio y que por ese medio la provincia demandada se atribuye facultades que corresponden al Banco Central de la República Argentina (regulado por leyes federales).

Por último, **solicita que se dicte una medida cautelar** ordenándose a la demandada que se abstenga de iniciar acciones ejecutivas y que se inhiba de solicitar y trabar medidas cautelares contra Gire S.A. o sus representantes.

Dictamen de la Procuración

El dictamen de la procuradora es del 12 de octubre de 2018. En el mismo, la Dr. Monti, opina que:

- *“A mi modo de ver, la cuestión aquí planteada resulta sustancialmente análoga a la que tuve oportunidad de estudiar en mi dictamen del 9 de febrero de 2012, en la causa **“Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Buenos Aires, Provincia de s/ acción de amparo”**, con sentencia de conformidad del 14 de febrero de 2012.....En virtud de los fundamentos allí brindados, a los que me remito en razón de brevedad en cuanto fueren aplicables al sub judice, al ser parte una provincia en una causa de manifiesto contenido federal, opino que cualquiera que sea la vecindad o nacionalidad de la actora.....el pleito corresponde a la competencia originaria de la Corte”. (el resaltado me pertenece)*

Fallo de la CSJN

Los ministros de la Corte comienzan analizando la procedencia de la competencia originaria y nos vuelven a enseñar que: *“de acuerdo con lo establecido por el artículo 117, de la Constitución Nacional, la competencia originaria de la Corte procede en aquellos casos en los que es parte una provincia cuando la acción entablada se funda 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....”*.

A partir de lo expuestos, se expresa que cabe asignar manifiesto contenido federal a la materia del pleito, ya que lo medular del planteamiento que se efectúa remite necesariamente a desentrañar el sentido y los alcances de los referidos preceptos, cuya adecuada hermenéutica resultará esencial para la justa solución de la controversia y permitirá apreciar si existe la mentada violación constitucional.

Con respecto a la medida cautelar solicitada, la CSJN manifiesta que ha decidido que medidas como la requerida no proceden, en principio, respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la presunción de validez que ostentan, criterio que adquiere particular estrictez frente a pretensiones fiscales de los Estados. Todo esto más allá de que una medida de esta naturaleza debe acreditar la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y la inminencia o irreparabilidad del perjuicio. A partir de lo expuesto se rechaza la medida cautelar.

En virtud de lo analizado se declara que la presente causa corresponde a la competencia originaria de esta Corte y se corre traslado de la demanda interpuesta.

Por último, cabe destacar que en su voto en disidencia, el **Dr. Fernando Rosenkrantz**, **se expide en favor del otorgamiento de la medida cautelar**, puesto que considera acreditado en el presente caso resultan suficientemente acreditadas la verosimilitud en el derecho y la configuración de los presupuestos establecidos en los incisos 1 y 2, del artículo 230, del código adjetivo para acceder a la medida pedida.

Conclusión

De lo expuesto se puede advertir la complejidad (extrema) que tiene hoy un contribuyente para acceder al otorgamiento de una medida cautelar en instancia originaria.

Me pregunto:

- *¿Si en un caso de alícuotas diferenciales, análogo a **Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Buenos Aires, Provincia de s/ acción de amparo** no se pudo probar la verosimilitud del derecho incoado y el peligro en la demora, en qué casos el contribuyente podría ser exitoso en tal cruzada?* La respuesta de forma evidente está inmersa en el propio interrogante.
- ✓ **CAMARA FEDERAL DE LA PLATA. “F. y A. Basile SAICEI (S.A. Ind. Comercial e Inmobiliaria) c/AFIP s/Acción Declarativa de certeza (18/08/2021)”. Inadmisión del Recurso Extraordinario por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación – Artículo 280 (5/07/2022). Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación Impositivo. Ejercicio fiscal 2018 (Ley 27.430 y 27.468). Inexistencia de un Acto Administrativo.**

Comentario Preliminar

Estamos ante una sentencia de Cámara que ya tiene casi un año, pero que hace unos días ha quedado firme ante la no admisión del recurso extraordinario interpuesto por el Fisco, aplicando, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, para así decidir, el artículo 280, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Con lo cual, más allá que nuestro Máximo Tribunal no se ha expedido sobre el tema (como incorrectamente ha salido en muchos medios de comunicación y redes sociales), tengo la excusa perfecta para poder adentrarme en un fallo sobre un tema clave y en un período fiscal clave

(2018), puesto que ya estaba vigente la Ley 27.430⁶, la cual volvió a permitir la aplicación Ajuste por Inflación Impositivo (Título VI) en materia de Impuesto a las Ganancias, con condicionamientos y de forma parcializada, y, también, la implacable Ley 27.468, cuyo objeto fue hacer inoperante todo el mecanismo de ajuste en relación a aquellos contribuyentes cuyos ejercicios comerciales comenzaron el 1 de enero de 2018.

El fallo no es novedoso, pero sí es relevante los períodos sobre los cuales versa, las leyes objeto de cuestionamiento y por no existir un acto administrativo previo.

Antecedentes

Se promovió una acción declarativa de certeza con el objeto de hacer cesar el estado de incertidumbre respecto de la vigencia de las Leyes 27.430 y 27.468, que le impiden aplicar, a la actora, el régimen de Ajuste por Inflación, previsto en el Título VI, de la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG), en la declaración jurada del citado gravamen correspondiente al cierre del período fiscal al 31 de diciembre de 2018.

El primer agravio que plantea es la vulneración de la garantía de no confiscatoriedad, en los términos adoptados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “**Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo**” y, con ello, la afectación de su derecho constitucional de propiedad, de capacidad contributiva y de razonabilidad en la imposición.

Consecuentemente, F. y A. Basile solicitó la declaración de inconstitucionalidad de la normativa impugnada y la admisión de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2018, con aplicación del mecanismo de “ajuste por inflación” (Título VI, de la Ley).

Recordemos que por medio de la Ley 27.430 (aplicable a los ejercicio comerciales que comenzaron a partir del 1/01/2018), se reestablece el mecanismo del Título VI, de la LIG, pero sólo cuando la inflación (IPIM), superaba la suma del 33%.

Ahora bien, como en el año 2018 se aceleró el proceso inflacionario, producto de los desequilibrios macroeconómicos y, particularmente, de la devaluación del peso argentino, el 4 de diciembre de 2018, se publicó en el Boletín Oficial, la Ley 27.468, que introdujo importantes modificaciones en lo concerniente a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación.

⁶ La última gran reforma fiscal.

La citada norma en el artículo 89, de la LIG, **sustituyó las expresiones Índice de Precios Internos al Por Mayor (IPIM) e Índice de Precios al Por Mayor Nivel General por “Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC).**

Asimismo, la nueva ley modificó el último párrafo del artículo 95, de la LIG, disponiendo lo siguiente:

- *“Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, este procedimiento será aplicable en caso de que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente”.*

Por otra parte, la Ley 27.468 también incorporó a continuación del artículo 118, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el siguiente artículo:

- *“El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el título VI de esta ley, correspondiente al primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1° de enero de 2018 que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 95, deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes”.*

Como la inflación (IPC) del año 2018 fue del 47,60%, todo el mecanismo del Título VI, de la LIG, quedo sin posibilidad de ser utilizado, inclusive en tercios. Es decir, el Poder Ejecutivo Nacional, con la colaboración del Poder Legislativo, logró su objetivo, a días de la finalización del año.

Al momento de acreditar la confiscatoriedad emanada de las normas referidas previamente, el contribuyente puntualizó que su fiscalidad respondió a una **alícuota efectiva del 51,7%** (no del 30%) del resultado impositivo correspondiente al ejercicio 2018, conforme el **Informe Especial de Contador Público** que aportó como prueba documental.

Por otra parte, destacó que, en el caso concreto, la confiscatoriedad del impuesto también es manifiesta si se mide el resultado contable del ejercicio 2018, donde el impuesto a ingresar, sin aplicar la normativa previsto en el Título VI, de la LIG conlleva **una alícuota del 231% del resultado del ejercicio.**

La diferencia es de tal magnitud que, no solamente se convierte en confiscatoria y violatoria de la capacidad contributiva, sino que también importa que lo gravado sean ganancias irreales o meramente nominales.

En base a lo expuesto, con fecha 14 de mayo de 2019, la Sociedad presentó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, del período fiscal 2018, e ingresó el saldo resultante, aplicando el mecanismo de ajuste por inflación y poniendo en conocimiento de tal situación a la AFIP.

A partir de ese momento, consideró que se encontraban reunidos todos los requisitos para la procedencia de una acción declarativa de certeza⁷ y, conjuntamente con la interposición de la misma, solicitó el dictado de una medida cautelar.

Sentencia del Juez de Primera Instancia

El juez *a quo*, más allá de aceptar su competencia, en primer término **desestimó la medida cautelar** solicitada. Por otra parte, Luego de analizar la prueba presentada, estableció que la normativa legal atacada resultaba inconstitucional al confrontar y afectar los principios de capacidad contributiva, de igualdad y proporcionalidad, de razonabilidad, de equidad y por resultar confiscatoria, conforme los derechos y garantías implícitos, todos los que son objeto directo de reconocimiento y tutela constitucional, por lo que sentenció que correspondía, con carácter excepcional, declararla inaplicable respecto de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de la sociedad actora en el período reclamado.

Soportó su decisión en que no existían razones en el caso para apartarse de lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Candy”, para lo cual se refugió en el Informe Contable.

Finalmente, el Juez de grado concluyó que:

- ***“La confiscatoriedad que se alega está demostrada frente a un resultado indiscutido: sin aplicar el ajuste por inflación, la tasa efectiva del impuesto llega al 51,73% del resultado económico de la firma en ese ejercicio (Fallos: 314:1293, considerando 7° y sus citas); superando claramente la tasa máxima que establece la ley del impuesto a las ganancias (ley 20.628)”.*** (el resaltado me pertenece)

⁷ Sin esperar un acto administrativo emanado del fisco.

Sentencia de Cámara

Voto del Dr. Carlos Alberto Vallefin

Plantea que los agravios de la apelante no prosperarán, puesto que de una lectura pormenorizada de la sentencia se advierte que, en principio, el *a quo* hizo una correcta apreciación jurídica de los hechos relevantes de la causa, así como una adecuada valoración de la prueba agregada. “*Se resolvió la cuestión planteada mediante pautas razonables y, por tanto, en márgenes aceptables que no permiten descalificar el fallo*”.

Con respecto a la aplicación al caso del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Candy”, el Dr. Vallefin manifiesta que el juez de grado efectuó una detallada explicación de cuáles fueron las razones por las que consideró que la cuestión planteada era sustancialmente análoga a la allí decidida y por las que concluyó que debía resolverse con remisión a los parámetros en él establecidos.

Luego, el Juez de Cámara nos lleva a un terreno relevante desde la mirada procesal y es el agravio del fisco por medio del cual se cuestiona que la empresa haya recurrido a la vía judicial sin transitar previamente las instancias administrativas correspondientes.

Según la AFIP, la Sociedad debió presentar la declaración jurada original, con el total del impuesto determinado (es decir, sin la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación) e ingresar el tributo y, luego, a través del procedimiento de repetición solicitar a la AFIP que analice la viabilidad del ajuste por inflación, lo que hubiera dado inicio a una fiscalización con el fin de analizar su pedido y sólo en caso de obtener una respuesta negativa, se hubiera tornado admisible la instancia judicial.

Para el fisco, el contribuyente actúo violentando las normas procesales que regulan el procedimiento tributario e impidió que el Fisco Nacional cumpla con su función recaudatoria.

Ante el agravio planteado, el Camarista **resuelve que no asiste razón al apelante**, toda vez que, si bien es cierto que, de modo habitual, en materia tributaria la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más de sus intereses legítimos, de modo directo y concreto, también lo es que: “**la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, la improcedencia de la acción declarativa**”.

En estos casos, en los cuales no hay un acto administrativo concreto, la Sociedad debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o un contexto normativo que, en forma

actual, ponga en peligro el o los derechos invocados o les cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial⁸.

En consecuencia, continúa el Dr. Carlos Alberto Vallefin:

- *“considero que dichos extremos aparecen justificados en el sub examine.....Ello es así en tanto la accionante, F. y A. Basile SAICEI promovió la presente acción declarativa de certeza contra el Estado Nacional – AFIP, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la prohibición de aplicar los mecanismos de ajuste por inflación previstos en el Título VI de la ley del impuesto a las ganancias, permitiendo su aplicación con relación a la declaración jurada del período fiscal 2018, pues lo contrario conllevaría la determinación de un tributo confiscatorio”.*

Agrega que, una vez presentada la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2018 por la empresa contribuyente, la AFIP inició una fiscalización mediante la Orden de Intervención N°1796863, siendo el resultado de dicha fiscalización incorporado al expediente. Ello torna procedente el criterio de la CSJN citado precedentemente en cuanto a la inconveniencia de que la empresa actora soportara un acto administrativo que concretara su agravio, evidenciando que la incertidumbre sobre la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación para el período fiscal 2018 afectaba claramente sus derechos.

Termina el razonamiento planteando, con relación a la procedencia del remedio procesal elegido, que:

- *“El perjuicio se torna indudable -a diferencia de lo sostenido por la recurrente- si se advierte que el tributo a ingresar por el citado ejercicio sin la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación ascendía a la suma de \$ 32.211.093,81, mientras que el impuesto resultante con el mecanismo de reajuste alcanzaba el monto de \$ 18.679.001,50”.*

Yendo al fondo de la cuestión en debate, el Juez de Cámara expresa que le asiste razón al magistrado de la instancia de grado en cuanto a que las conclusiones brindadas por el perito contador actuante en autos determinan que, en el *sub examine*, se configura un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en el precedente “Candy”.

⁸ CSJN, F. 237 L. REX “Festival de Doma y folklore c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho”, sentencia del 20/02/2018, considerando 9°, Fallos: 341:101.

En virtud de su exposición, en su voto resuelve que: *“en estas condiciones, habida cuenta que la cuestión propuesta por el apelante guarda sustancial analogía con la tratada y decidida por la Corte Suprema en el fallo Candy, corresponde -en virtud de la referida jurisprudencia que propicia la sujeción a los precedentes del Alto Tribunal- aplicar la doctrina sentada en el citado precedente.”*

Voto del Dr. Roberto Agustín Lemos Arias

Adhiere al voto del juez Vallefin y confirma la sentencia apelada en cuanto declaró aplicable el mecanismo de ajuste por inflación en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de la actora en el período fiscal 2018.

Rechazo del Recurso Extraordinario por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Como epílogo de esta historia, el 5 de julio de 2022, la CSJN consideró que el recurso extraordinario era inadmisibile, aplicando, para decidir de tal forma, el artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Conclusión

En consecuencia, bajo la doctrina Candy y ratificando la validez del remedio procesal elegido por el contribuyente (más allá de la inexistencia de un acto administrativo concreto), se ratifica la sentencia de primera instancia.

Es decir, el embrollo normativo que se propuso por medio de las Leyes 27.430 y 27.468, en nada altera la aplicación lisa y llana de la jurisprudencia de la CSJN emanada de Candy. Es más, puedo afirmar que será la misma jurisprudencia la que aplicará la Justicia a las nuevas cuestiones a resolver en los próximos meses, a partir del recrudecido proceso inflacionario al cual estamos sometidos, las cuales exceden el marco normativo del Título VI, de la LIG y comprenden, entre otras, la actualización de los quebrantos impositivos, la deducción en sextos, el ajuste de bienes de uso (adquiridos con anterioridad al 1/1/2018), etc.

Además, Candy es una llave que le permite al poder Judicial impartir justicia sin que se perfeccione una intromisión en las potestades del Poder Legislativo. El caso a caso que implica Candy (como toda cuestión de confiscatoriedad), no conlleva un conflicto de poderes, por eso su doctrina perdura y perdurará en el tiempo, ampliándose a distintas cuestiones. Tan es así, que si leemos la sentencia de Cámara en detalle no se mencionan a las leyes 27.430 y 27.468, si no a los porcentajes de tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias que conlleva realizar la liquidación del tributo sin aplicar el Título VI, de la LIG.

- ✓ **Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (SCJBA). “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/Insaurrealde Miguel Eugenio y Otro s/Apremio. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (16/05/2022)”. Inconstitucionalidad de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Responsabilidad Solidaria. Denegatoria del Recurso Extraordinario Federal.**

Introducción + Planteo de la Fiscalía de Estado

Ante todo es pertinente recordar que oportunamente, y siguiendo la jurisprudencia **“Toledo”**, la SCJBA declaró la inconstitucionalidad de los artículos 21 y 24 del Código fiscal y dejó sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida a los señores **Miguel Eugenio Insaurrealde y Eduardo Adolfo Gauján⁹**. A su vez, la sentencia tuvo una relevancia adicional por provenir de un **juicio de apremio**.

Es más, la doctrina (ya consolidada) que emana de los pronunciamientos **“Toledo”**, **“Yell Argentina S.A.”**, **“Casón”** e **“Insaurrealde”** ha sido **receptada por el propio TFAPBA**, en las diferentes decisorios de este año (2022) y con diferentes interpretaciones según estemos en presencia del Cr. Crespi o el Dr. Carballal.

Llegados a este punto recomiendo, entre otras, la lectura de las resoluciones de los expedientes **“Droguería del Sud S.A. (27/04/2022)”** y **“Noske Kaeser Latinoamericana S.A. (19/04/2022)”**. En el último antecedente, se aplica de forma plena la jurisprudencia de la SCJBA, en relación con la imputación de sanciones, mientras que en el primer caso se analiza quien de los directores, por sus funciones, se encontraba más cerca de las **decisiones administrativo-financieras**, endilgando la responsabilidad solidaria sólo en la vice-presidenta y no extendiendo la misma a los demás.

Si bien la resolución objeto de estudio es meramente procesal, nos permite avizorar el derrotero que está teniendo una cuestión tan esencial como lo es la extensión de la responsabilidad solidaria en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

Retornando al caso, **el apoderado de Fiscalía de Estado (como es su deber) deduce recurso extraordinario federal contra la sentencia de la propia Corte que hizo lugar al de inaplicabilidad de ley interpuesto por la parte actora** y, en consecuencia, revocó la sentencia

⁹ Sentencia de fecha 31-VIII-2021.

impugnada, declarando la inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal previamente mencionados y dejó sin efecto la responsabilidad solidaria.

En el caso, en cuanto es pertinente destacar, la Cámara interviniente rechazó la pretensión anulatoria dirigida por los nombrados contra la decisión del Tribunal Fiscal de Apelación que había confirmado el acto administrativo mediante el que se definía su condición de responsables solidarios con la firma **Stop Car S.A.**, por el pago de gravámenes, intereses y sanciones.

En la vía procesal ahora intentada, el Estado Provincial funda la cuestión federal en las doctrinas de la arbitrariedad de sentencia y de la gravedad institucional, así como en la violación de las garantías constitucionales de razonabilidad, defensa en juicio, propiedad, debido proceso, igualdad, acceso a la justicia y autonomía provincial (artículos 1, 5, 14, 16, 17, 18, 19, 75 inc. 12, 121, 122 y 123, de la Constitución Nacional).

Los agravios de la Fiscalía de Estado responden a que (bajo su parecer):

- La sentencia en crisis resulta arbitraria y debe ser descalificada como acto judicial válido. Ello, por cuanto esta Corte, apartándose de las circunstancias objetivas de la causa y de la normativa que rige al caso, revocó la decisión de la Cámara de Apelaciones desarrollando afirmaciones dogmáticas y ritualistas. En sustento de su postura cita numerosos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.
- Aduce, además, que la decisión atacada resulta contradictoria en tanto reconoce la autonomía de la normativa local y establece su similitud con la legislación nacional, a la vez que declara su inconstitucionalidad. Agrega que la comparación efectuada en la sentencia entre las regulaciones correspondientes a los órdenes nacional y provincial quebranta una doble prohibición, derivada del principio de autonomía legislativa provincial y de la falta de vigencia del texto de la ley nacional referenciado al momento de la emisión de los títulos ejecutados en el proceso.
- Por otro lado, arguye que es erróneo ponderar que el régimen provincial es más gravoso que el nacional. A pesar de no contar con el plazo de 15 días y la previa intimación a la sociedad que fija esta última, el ordenamiento local establece que el responsable solidario puede exculparse, demostrando que el incumplimiento no le es imputable por mediar un demostrado supuesto de caso fortuito o fuerza mayor.
- Concluye que las diferencias entre ambas normativas son insignificantes y no modifican la esencia del incumplimiento de los impuestos ante cuya falta de pago se extiende la responsabilidad a los solidarios. **Y señala que los demandantes no acreditaron la**

imposibilidad de cumplir con el pago del tributo por culpa de los sujetos pasivos de los gravámenes, tal como manda el Código Fiscal provincial.

Por último, se esgrime que, si bien las cuestiones de derecho común no son, en principio, revisables en la instancia extraordinaria, ello reconoce una excepción cuando (como en el presente supuesto) lo resuelto implica un exceso de rigor formal que lesiona los derechos constitucionales invocados por el recurrente y conduce a una restricción sustancial de la vía adecuada, sin fundamentación idónea y suficiente, lo que se traduce en una violación a las garantías de defensa en juicio, debido proceso y propiedad.

Resolución del Recurso por parte de la SCJBA

Voto de los Jueces Dres. Kogan y Soria

En primer término manifiestan que corresponde recordar que, para la procedencia del recurso extraordinario, es requisito esencial la existencia de cuestión federal. Es preciso que esté en juego la inteligencia de una cláusula constitucional, en la que lo medular de la disputa verse sobre el sentido y alcance de uno o más preceptos de la Constitución de la Nación, y que la decisión adoptada sea contraria a su validez (artículo 14, de la Ley 48).

En el presente caso, si bien se cuestionó la validez de ciertos artículos del Código Fiscal provincial bajo la pretensión de ser contrarios a la Carta Magna nacional, lo cierto es que la sentencia de este Tribunal declaró la inconstitucionalidad del articulado local, lo que conduce a descartar la configuración de la cuestión federal invocada.

Resulta particularmente exigible que la apelación cuente, en torno a los agravios que la originan, con argumentos bastantes para dar basamento a la invocación de un supuesto de inequívoco carácter especial (artículos 14 y 15, de la Ley 48). En el presente, no se advierte que la pieza recursiva satisfaga dichos extremos, desde que **las razones expuestas por el impugnante no constituyen más que meras discrepancias con el criterio fijado por esta Corte, ineficaces (como tales) para habilitar la vía intentada.**

Con respecto a la arbitrariedad (que la recurrente basa en las causales de dogmatismo, exceso ritual, autocontradicción, falta de fundamentación y apartamiento de las constancias de la causa y de la solución normativa), tampoco se observan argumentos que sean suficientes, en principio, para dar sustento a la presencia de una hipótesis especial.

- La parte debe esgrimir acabados y suficientes argumentos que permitan analizar circunstanciadamente el alcance de la apelación federal por vía de la arbitrariedad, carga

que no se encuentra satisfecha en la especie, toda vez que el interesado se limita a denunciar la arbitrariedad del fallo en crisis y a disentir con la postura asumida por este Tribunal.

Los jueces agregan que la mera invocación de la supuesta vulneración de normas constitucionales no abastecen el remedio intentado. Ello así, pues dichas referencias no constituyen razones facilitadoras del acceso a la jurisdicción extraordinaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por último, los jueces de la corte, cierran su argumentación expresando que tampoco se observan motivos de importancia que permitan habilitar la instancia requerida sobre la base de la doctrina de la gravedad institucional. Es más, la decisión atacada no afecta la normal recaudación relacionada con los deudores tributarios principales sino que refiere al instituto de la solidaridad, concebido sólo para coadyuvar en aquella actividad.

Por lo expuesto, de forma contundente, votan denegando la concesión del recurso extraordinario federal intentado.

Voto de los Jueces Torres y Genoud

Manifiestan que:

- *“coincidimos con nuestros colegas preopinantes en que en el presente caso el recurso, tal como fue planteado, no supera la verificación (propia de esta instancia) del cumplimiento de los recaudos de admisibilidad del remedio federal; lo que impide su concesión por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (arts. 14 y 15, ley 48; arts. 256 y 257, CPCCN)”.*

Por lo expuesto, también votan denegando la concesión del recurso extraordinario federal intentado.

Conclusión

A modo de reflexión final, cabe destacar que idéntico destino tuvo el recurso interpuesto por la Fiscalía de Estado en los autos: **“Casón Sebastián Enrique C/ Fisco de La Provincia de Buenos Aires S/ Pretensión Anulatoria. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (16/05/2022)”**. También, con fecha 12 de mayo de 2022, y con alguna variante en cuanto a la argumentación, fue denegada la concesión del recurso extraordinario federal intentado, en la emblemática causa **“Toledo”**.

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA). "Productos de Agua S.A. (29/04/2022)". Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Deducción de las Bonificaciones (su impugnación).**

Introducción

Los fiscos provinciales, y en particular la Provincia de Buenos Aires (ARBA), han encontrado en la última década y media una fuente adicional de recaudación en el complejo mundo del **consumo masivo**, cuestionando la deducción, de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de las bonificaciones otorgadas a los clientes, las cuales se documentan por medio de notas de crédito y **responden al vértigo de la actividad comercial que nada tiene que ver con parsimonia de los tiempos de los fiscos**.

Quienes gestionan las áreas comerciales deben tomar decisiones día a día, hora a hora, minuto a minuto y otorgar descuentos y bonificaciones que permitan alcanzar los volúmenes de venta de equilibrio o establecidos en los presupuestos de los agentes económicos, los cuales hacen a la supervivencia de las organizaciones (recordemos, porque se olvida comúnmente, que son quienes pagan impuestos, entre ellos el Impuesto sobre los Ingresos Brutos).

El otorgamiento de descuentos y/o bonificaciones no responde a una cuestión altruista o desinteresada de la empresa hacia sus clientes, sino, a lograr un **objetivo de ventas** (tan sencillo, y complejo en la práctica, como eso). Por supuesto, dicha vorágine hace que hoy se tome la decisión de otorgar un descuento y/o bonificación y luego se analice (ex post) como se documenta, registra contablemente y, en muchos casos, bajo que concepto.

Es más, si no se otorgan los descuentos y/o bonificaciones, no se logra (reitero) el volumen de ventas objetivo y, por lo tanto, tampoco la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ambos están directamente asociados). Dicho a la inversa, bajar las bonificaciones en el sector de consumo masivo conlleva un menor ingreso bruto devengado (base imponible) y, por lo tanto, una menor recaudación para la ARBA, las 23 jurisdicciones restantes y los 2200 municipios (ej. vía Tasa de Seguridad e Higiene).

Por supuesto, la alteración que implica en la estructura legal del impuesto la aplicación de los regímenes de recaudación (retenciones y percepciones) en todos los eslabones de la cadena de comercialización y de pagos permiten que el Fisco sobrevuele las caídas de ventas de las empresas, por lo menos, durante el plazo de algunos meses.

Todo lo expuesto, no invalida el hecho de que el contribuyente debe realizar su mejor esfuerzo para tipificar correctamente, desde el punto de vista documental, contable y

contractual, cada una de las iniciativa de las áreas comerciales y delinear políticas y procedimientos adecuados y conducentes. Todo ello será el conjuro de lo que acontecerá en el futuro en materia de contingencias fiscales.

Ahora bien, **cuatro o cinco años después**, llega un funcionario público (inspector) y sabiendo lo detallado previamente, comienza una fiscalización en la cual cuestiona todos los conceptos por los cuales se otorgaron los descuentos y/o bonificaciones, planteando que los mismos no son deducibles de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por no encontrarse debidamente justificados o no responder a acuerdos comerciales escritos (que son casi inexistentes en un sector tan dinámico como consumo masivo).

Por supuesto, le asiste razón a los auditores fiscales si las notas de crédito constituyen una mera retribución por un servicio prestado por el cliente (ej. logística, publicaciones, flyers, etc.), pero, justamente, la fiscalización debería tender a analizar, observar y constatar sólo aquellos descuentos y/o bonificaciones que no responden a la conformación del precio neto de las ventas efectuadas¹⁰ y no a invertir la carga de la prueba, cuestionar la totalidad de los descuentos y/o bonificaciones e impugnar, como vemos en la práctica profesional, más del 60% de las notas de crédito emitidas, aprovechándose de la debilidad documental reinante en el sector de consumo masivo por la propia dinámica descrita previamente y por los elevados volúmenes de operaciones (ej. alimentos y bebidas).

Llegado a este punto y a sólo a modo de introducción de la resolución que analizaré, me pregunto:

- ***¿Hubiera logrado el contribuyente alcanzar el mismo volumen de ventas si hubiera amputado el 60% de los descuentos y/o bonificaciones otorgados? ¿Hubiera recaudado ARBA el mismo tributo si el contribuyentes hubiera amputado el 60% de los descuentos y/o bonificaciones otorgados? ¿Tan elevados son los valores de los servicios que proveen los clientes que implican el 60% de las notas de crédito emitidas? ¿Debería conservar el trabajo un Gerente de Ventas que otorga un 60% de las bonificaciones y/o descuentos sin lograr un volumen de ventas a cambio o que gaste en servicios provistos por sus clientes esas magnitudes?***

En cada pregunta está la respuesta. En esta materia estamos asistiendo a un sinsentido legal y de facto, con un único objetivo, que es lograr una segunda ola de recaudación. Reitero, es correcto impugnar la deducción de notas de crédito que retribuyan servicios recibidos, pero las

¹⁰ Los ingresos brutos devengados netos de deducciones admitidas.

mismas constituyen sólo una cifra marginal en relación a los porcentajes habituales de bonificaciones y/o descuentos que deben otorgar las empresas del sector de alimentos y bebidas a sus clientes para lograr su niveles de ventas, que garantizan niveles de recaudación. Cercenar deducciones que son legales, sólo implican desvirtuar más, desde el aspecto cuantitativo, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Antecedentes

La autoridad de aplicación (ARBA) determinó las obligaciones fiscales de **Productos de Agua S.A.** en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de la actividad de *“Elaboración de bebidas gaseosas, excepto sodas”*, durante los períodos fiscales 2007 (enero a diciembre) y 2008 (enero a julio). Además, aplicó a esta última una multa por omisión equivalente al 5 % del importe regularizado mediante un plan de pagos y otra equivalente al 10% por los presuntos importes omitidos.

El apelante, destaca (particularmente) que la ARBA ajustó la base imponible del impuesto, al advertir la existencia de diversas notas de crédito emitidas por conceptos que no fueron debidamente aclarados en cuanto a su origen y cuya documentación resulta confusa. Todo ello, en el entendimiento de que los importes involucrados en las mismas no resultaban deducibles de dicha base, al no encontrarse acreditados los extremos previstos por el artículo 189, inciso a), de Código Fiscal.

Por otra parte, la Sociedad aclara que:

- a) deduce en su declaración jurada las Notas de Devolución de Mercadería, Bonificación por Volumen, Combo y Pronto Pago, Bonificación Especial (parcialmente) y Devolución de Mercadería en Mal Estado y,
- b) no deduce, las notas de crédito relacionadas con Reconocimiento de flete, Bonificación Especial (parcialmente), Transferencia de Saldos, Apoyo de Promoción al Punto de Ventas, Retenciones Varias Bs As, Cheques Devuelto, Recupero de Gastos e Impuestos Internos.

Por su parte, la Representación Fiscal utiliza como principal argumento a su favor en esta instancia procesal que el contribuyente reedita los planteos formulados en la instancia de descargo, sin agregar elementos nuevos o agravios en relación al acto determinativo de oficio.

Resolución del TFAPBA

El vocal preopinante, el **Cr. Rodolfo Dámaso Crespi**, en primer lugar repasa los antecedentes del propio expediente en la etapa de determinación de oficio, recordando que del mismo surge que:

- *"las diferencias detectadas obedecen a que el contribuyente deduce de la base imponible importes correspondientes a Notas de Crédito.....el contribuyente aporta nota y detalle de los conceptos por los cuales se emiten las Notas de Crédito, a saber: combos, promociones, bonificaciones, fletes y créditos otorgados (descuentos financieros).....según fiscalización se observa que dentro de la cuenta bonificaciones existen bonificaciones propiamente dichas como así también conceptos que no son deducibles de la Base Imponible por aplicación del artículo 189 inciso a), del Código Fiscal....por lo expuesto la fiscalización procedió a considerar como ingresos gravados los importes correspondientes a Notas de Crédito emitidas por combos, promociones, fletes y bonificaciones que no resultan deducibles de la Base Imponible según lo establecido por el Código Fiscal".*

Luego se recuerda que al realizar el descargo, Productos de Agua S.A. ofreció una prueba pericial contable (cuya producción fue admitida) por medio de la cual se buscaba detallar las notas de crédito computables en la base imponible del impuesto y el total de facturación durante el período objeto de determinación, informar las notas de crédito emitidas durante dicho período especificando el motivo de su generación (su origen), su contabilización en el libro IVA Venta o Compra y, finalmente, armar un listado de las notas de crédito señalando las que han sido deducidas en el impuesto y aquellas no lo fueron. Además, por medio de una medida para mejor proveer también se exige al perito contable la totalidad de los papeles de trabajo empleados para efectuar el informe.

Ahora bien, según surge de la simple lectura del presente, el perito presentó, sólo una Certificación Contable de los montos mensuales declarados en el gravamen, así como de los importes globales de las notas de crédito y débito computadas, y de los ingresos mensuales según Libro IVA Ventas, sin dar respuesta a los puntos de pericia ordenados¹¹.

Es decir, el Fisco no se dio por satisfecho con el Informe Pericial Contable, como tampoco el Cr. Crespi, quien plantea que:

¹¹ Debo mencionar que no surge de forma indubitable de la lectura de la resolución del TFAPBA cuales fueron los puntos de pericia realmente planteados por el contribuyente y cuales aquellos incorporados por Relatoría a partir de la medida para mejor proveer. Por lo tanto, lo único que puedo concluir es que la actividad probatoria fue insatisfactoria para Relatoría y, también, para el propio TFAPBA a los fines de desvirtuar el reclamo objeto de apelación.

- “no advierto motivo alguno para apartarme de los resultados arribados; máxime, a poco que se repare en que el apelante, tal como lo denuncia la Representación Fiscal, se ha limitado simplemente en lo medular a reiterar en esta instancia el planteo que efectuara en el descargo....Adviértase en este punto, que no ha señalado error específico alguno en los resultados obtenidos o en pretensión fiscal ratificada, no ha impugnado el Informe Final Ampliatorio agregado a fojas 1871/1873 (ni siquiera a partir de las conclusiones expuestas por el Juez Administrativo en el acto apelado) y, **mucho menos, ha intentado profundizar en sus propias explicaciones acerca de los conceptos por los cuales se habrían emitido las notas de crédito ajustadas, su origen y por qué resultarían encuadrables dentro de las deducciones admitidas por el artículo 189, Inc. A) del Código Fiscal**”. (el resaltado me pertenece).

Es más, el Vocal, en tono sancionatorio, expresa que la Sociedad ha incumplido con su carga de argumentar y acreditar debidamente el yerro que denuncia en el ajuste practicado por la Autoridad de Aplicación.

Por lo tanto, rechaza el recurso de apelación. Adhiere el voto, el Vocal Dr. Ángel Carballal.

- ✓ **Comisión Plenaria. R. N°11/2022. “Ford Argentina SCA c/Provincia de Río Negro (9/06/2022)”. Atribución de Ingresos. Destino Final. Aplicación de Presunciones. Afectación de los Intereses de Otros Fiscos. Doctrina Concordante (o no tanto).**

Cabe destacar que el decisorio objeto de estudio surge de sendos recursos (Provincia del Neuquén y Ford) presentados contra la **R. (CA) 23/2021**.

Planteo de la Provincia del Neuquén

El representante de la provincia señala, en su recurso, que no está en discusión **si un fisco tiene facultades para utilizar presunciones en sus procesos determinativos o no¹²**, sino que en definitiva lo que se encuentra en discusión es la interpretación que del Convenio Multilateral realiza una jurisdicción y, en este punto, disiente con la Comisión Arbitral al considerarse ajena a tal situación.

Advierte, por otro lado, que las presunciones utilizadas por Río Negro y sobre las cuales la Comisión Arbitral consideró no tener aptitudes y facultades de revisión, tienen efectos

¹² Tema de moda en cada fiscalización ante el ansia de determinar el lugar de destino final (por más que no surja de ningún elemento documental). El presente antecedente tiene relevancia también por el hecho de que surge de un recurso interpuesto por una provincia que se siente agraviada por la utilización a mansalva de presunciones (lugar de patentamiento), que carecen de hechos base debidamente acreditado o que respeten los preceptos esenciales del Convenio Multilateral.

no solamente en la modificación de las liquidaciones de un tributo local sino consecuencias también en la misma distribución de base imponible con afectación directa a otros fiscos que integran el Convenio Multilateral, razón por la que no comparte lo resuelto al declarar que la determinación cuestionada no afecta derechos de las demás jurisdicciones en la atribución de ingresos; muy por el contrario, afirma que esa determinación se aparta de los lineamientos previstos en el Convenio Multilateral y sus normas reglamentarias.

Asimismo, observa que si bien la Comisión Arbitral (CA) declara, en primer lugar, que la controversia se encuentra centrada en la atribución de ingresos correspondientes a las operaciones que exclusivamente desarrolla la automotriz con un concesionario puntual, luego resuelve la misma en función a las operaciones que desarrolla dicha concesionaria con los particulares que adquieren las unidades que esta última comercializa, **considerando la información brindada por el RNPA sobre los patentamientos de las unidades producto de la reventa.**

Es decir, la Administración, con el apoyo (por omisión) de la C.A., presume que la Sociedad debió conocer el destino final de los vehículos comercializados por la concesionaria por un formulario de garantía que se extiende al comprador particular al momento de realizar su declaración jurada y liquidación del tributo local. Ante dicha situación, existe, a los ojos del fisco del Neuquén, una incongruencia temporal en el análisis de Río Negro al efectuar el ajuste determinativo dado que el contribuyente no puede tener conocimiento certero del lugar de patentamiento de los vehículos al momento de hacer la liquidación del ISIB.

A su vez, hace notar que las conclusiones que manifiesta Río Negro demuestran que **el foco de la fiscalización de dicha jurisdicción**, en relación a los ingresos de Ford Argentina SCA, **es esencialmente el lugar donde se registra el vehículo**, reconociendo asimismo que ello puede no coincidir con el destino final toda vez que se dan situaciones de guarda habitual de los mismos, **lo cual, a su entender, es un criterio no receptado en el Convenio**, ni siquiera en su reglamentación, **ya que considera que aplicando el método de atribución previsto en el Convenio Multilateral no queda más que concluir que los ingresos deben atribuirse al domicilio de la concesionaria**, quien, en la realidad de los hechos, resulta ser efectivamente la adquirente de Ford Argentina SCA, puesto que ello es lo que prevé el propio Convenio.

Destaca, en este sentido, que el vínculo comercial, probado por el contribuyente y aceptado por el fisco rionegrino, es entre Sapac SA y Ford Argentina SCA, no entre Ford Argentina SCA y cada uno de los adquirentes. El adquirente del vehículo no va a

comprarlo a la automotriz Ford Argentina SCA, sino que se dirige a la concesionaria más conveniente para la operación comercial.

Por otro lado, afirma que también resulta aplicable la **Resolución General N°14/2017**, que se encargó de aclarar que en las operaciones de venta de bienes se dará prioridad a la jurisdicción de destino del bien, considerando domicilio del adquirente aquel que surja de los criterios que dicha norma establece y reitera que, en el caso, resulta que el destino final donde el bien es comercializado por el adquirente (la automotriz) es Neuquén, jurisdicción de destino final de los bienes adquiridos por la concesionaria Sapac SA.

Planteo de Ford Argentina SCA

Sostiene que precisamente la cuestión discutida en autos era si es procedente a la luz del Convenio Multilateral que la provincia de Río Negro se atribuyese ingresos atendiendo al domicilio de patentamiento de las unidades vendidas por Ford Argentina SCA a su concesionario en la provincia del Neuquén, e insiste en señalar que Ford Argentina SCA atribuyó los ingresos a la jurisdicción del Neuquén por cuanto el concesionario (adquirente final en los términos del Convenio Multilateral y la Resolución General 14/2017) tenía domicilio en dicha jurisdicción y la ART, por su parte, sostuvo que era incorrecta dicha postura teniendo en cuenta que se habían patentado en la provincia una mayor cantidad de vehículos que los declarados por Ford Argentina SCA como vendidos en dicha jurisdicción.

En definitiva, considera que adoptar la postura defendida por la ART y convalidada por la Comisión Arbitral le acarrearía incertidumbre a Ford Argentina SCA por cuanto no tendría certeza al momento de efectuar la venta al concesionario si dichos ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción del domicilio del concesionario o al domicilio del supuesto comprador en caso de que este se encuentre en una jurisdicción distinta a la del domicilio del concesionario.

Es más, Ford plantea que de seguir el criterio “Río Negro”, no debería atribuir esos ingresos a la jurisdicción del concesionario hasta saber efectivamente que la persona que adquirió el vehículo lo patentó en la misma jurisdicción del concesionario y, una vez conocida dicha información, que es extracontable, estaría en condiciones de atribuir ingresos a cada una de las jurisdicciones en donde se presentó o podría presentarse esta situación, criterio que, indica, contradice lo dispuesto en la RG 14/2017.

Planteo de Río Negro

La representación de la provincia en respuesta a los traslados corridos, señala que el Ford Argentina SCA insiste en indicar que la ART habría atribuido los ingresos siguiendo el

criterio del domicilio de patentamiento de los vehículos, cuando en realidad, tal información fue la relevada para utilizar como base presunta por la falta de información brindada por la misma.

Es decir, y a riesgo de abundamiento, la Provincia niega que esté aplicando como criterio de atribución de ingresos el lugar de patentamiento, si no que sostiene que utiliza tal pauta como un hecho base para determinar el destino final del bien, por advertir que hay operaciones de la concesionaria Sapac SA localizada en General Roca.

Se plantea que ante el silencio de Ford debió recurrir a la información emergente de la Dirección Nacional de los Registros de la Propiedad Automotor.

La representación provincial sostiene que al menos parte de los vehículos entregados en el domicilio que la concesionaria Sapac SA posee en Neuquén, fueron vendidos desde la sucursal ubicada en General Roca (provincia de Río Negro) y, por ende, fueron trasladados a esa ciudad para ser comercializados, es justamente eso lo que obligó a la ART a la aplicación de un método presuntivo (lugar patentamiento).

En este caso puntual, respecto de los vehículos comercializados por Sapac SA, parece haber sido la regla de la Sociedad asignar los ingresos a la jurisdicción del Neuquén, donde los vehículos comprados por Sapac SA fueron entregados (por más que el concesionario luego los trasladara a General Roca).

Resalta que la provincia de Río Negro no utilizó el método presuntivo para delinear como se atribuyen los ingresos sino que se establece, en primer lugar, el criterio de asignación, esto es, darle preminencia al lugar geográfico de donde provienen los ingresos y, en todo caso, lo más apropiado es el destino final de los bienes comercializados por sobre el lugar físico donde han sido retirados o entregados los bienes, criterio utilizado por Ford Argentina SCA en los periodos fiscales auditados. Y luego, ante la falta de respuesta por parte del inspeccionado para que aporte la información necesaria que permita la atribución de ingresos sobre base cierta respetando el criterio sostenido, procede el método presuntivo del domicilio de radicación (lugar de patentamiento).

En otro orden, destaca que la provincia del Neuquén, al igual que lo hace Ford Argentina SCA, manifiesta que existe una incongruencia temporal en el análisis de Río Negro al efectuar el ajuste administrativo y se sustenta en el hecho de que el contribuyente no puede tener conocimiento certero del lugar de patentamiento de los vehículos al momento de hacer la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos. Con relación a esa temática, reitera que se está en presencia de un impuesto de período fiscal anual.

Resolución de la Comisión Plenaria

Observa que los sendos recursos de apelación promovidos por la provincia del Neuquén y Ford Argentina SCA en nada conmueven el decisorio emitido por la Comisión Arbitral.

En efecto, como se podrá apreciar de las presentaciones de los apelantes, se desprende que los agravios que les causa la Resolución N°23/2021, dictada por la Comisión Arbitral, tienen su origen en:

- i) Que no se ha tenido en consideración que el destino final utilizado por Ford Argentina SCA ha sido la provincia del Neuquén, siguiendo para ello las directivas de la Resolución General 14/2017 y, al respecto, el contribuyente manifiesta que al momento de realizarse cada una de las operaciones desconocía cual pudiera ser el destino final que su concesionaria le dará a los vehículos que le entregara en aquella jurisdicción; y,
- ii) Que la misma avala la determinación fundamentada en que la atribución de ingresos realizada por la provincia de Río Negro lo haya sido tomando como criterio el lugar donde fueran inscriptos, en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, los vehículos adquiridos por los clientes del concesionario.

Con respecto del punto i), cabe destacar que tal como se ha resuelto en numerosos casos concretos traídos a resolución de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, **el factor determinante para establecer a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde, estrictamente, al lugar físico donde han sido retiradas o entregadas a sus compradores.** En el caso concreto, lo importante para determinar el lugar de atribución de los ingresos generados por las operaciones controvertidas, no necesariamente es el domicilio del comprador (fiscal y/o de facturación) donde materialmente tienen como destino primario los vehículos, sino que lo que importa es el lugar de **destino final** de las mercaderías que es posible conocer al momento de la entrega de las mismas, **ya sea que ello ocurra por cuenta del vendedor o por terceros, o de la confección de los coeficientes de atribución de ingreso.**

Cabe destacar, en este punto, que un concesionario de la contribuyente, Sapac SA, si bien tiene su casa central en la provincia del Neuquén, posee en la provincia de Río Negro una sucursal en la localidad de General Roca, por lo cual no cabe duda de que en ese local comercial se han de haber producido ventas y entregas de vehículos.

Esa situación permite estimar, con un alto grado de certeza, que de la totalidad de los vehículos entregados a ese concesionario, u otros si lo hubiera en iguales circunstancias, algunos de ellos

(los vendidos en la sucursal) han sido trasladados a la misma para su entrega a los compradores y, consecuentemente, ese ha sido su destino final, **hecho que Ford Argentina SCA no podría desconocer puesto que allí habilitó a su concesionario para la venta de sus productos y, además, ese conocimiento deriva del cumplimiento por parte del concesionario de todas aquellas obligaciones que tiene con respecto a la organización contable, información, visitas, inspecciones y/o verificaciones.**

Que con relación al punto ii), cabe destacar que la jurisdicción de **Río Negro manifiesta que tuvo que proceder a aplicar un método presuntivo ante la falta de respuesta a determinados requerimientos tendientes a una verificación sobre base cierta.**

Es decir, ante la falta de datos ciertos, la jurisdicción en búsqueda de una metodología que permita acercarse lo más posible a la realidad buscada, procedió a utilizar el parámetro antes mencionado (patentamiento) a los fines de realizar una estimación sobre base presunta utilizando para ello una información concreta.

La manifestación de los apelantes en el sentido de que la Comisión Arbitral ha analizado la relación de compraventa entre el concesionario y el particular dando relevancia a operaciones gravadas y hechos imponibles ajenos a la automotriz, no se corresponde con el contenido de la resolución apelada.

Por lo expuesto, No hacer lugar a los sendos recursos de apelación interpuestos por la Provincia del Neuquén y por Ford Argentina SCA contra la Resolución (CA) N°23/2021.

El Mundo del Destino Final – Presunciones y Cambios Constantes de Criterio

Como pudimos advertir de la resolución bajo análisis el mundo de las presunciones, a los fines de determinar el lugar de destino final de los bienes y servicios, está alcanzando límites inusitados.

Por otra parte, y para hacer aún más complejo el panorama de los contribuyentes que tributan bajo el régimen general del artículo 2, del Convenio Multilateral, por más que se quiera aplicar el criterio rector (destino final) sobre base cierta, el mismo hoy es incomprensible dada su zigzagueante aplicación por parte de cada una de las 24 jurisdicciones subnacionales y de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

A continuación realizaré un breve resumen de algunas de las últimas resoluciones de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, en donde lo expuesto en los párrafos anteriores queda expuesto de forma palmaria:

- **R. (CP) 5/2022. “SUCESORES DE ALFREDO WILLINER S.A. c/CIUDAD DE BUENOS AIRES”.** Por medio de esta resolución se convalida el criterio presuntivo aplicado al caso concreto por parte de la AGIP (CABA). En este caso, que estemos en presencia contribuyente productor de bienes de consumo masivo (productos lácteos), el mismo consiste en la **utilización de los coeficientes de ingresos de sus clientes para la atribución de los ingresos a la Ciudad de Buenos Aires (retails)**. Además, la CP, reitera la imposibilidad de oponer el criterio presuntivo ante terceros fiscos.

- **R. (CA) 2/2022. “BGH c/Provincia de Santa Fe (1/2014 a 8/2016)”.** La Comisión Arbitral convalida la actuación de la API (Sta. Fe), quien considera adecuado aplicar el criterio destino final de los bienes escindido del lugar de entrega, planteando la **retroactividad de la R.G. 14/2017**. De esta forma se desconoce el domicilio que figura en los remitos y se utiliza el **domicilio del adquirente** (por orden de prelación de la propia R.G. 14/2017).

- **R. (CA) 3/2022. “Philips Argentina S.A. c/ Provincia de Santa Fe”.** La Comisión Arbitral resuelve en favor de los intereses de la **API quien considera como ingresos computables para la Provincia de Santa Fe los montos imponibles netos de IVA, inferidos de los importes sujetos a retención en dicha provincia durante el mismo año.**

- ✓ La CA plantea que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho, en varias ocasiones, que no pueden juzgar o cuestionar la facultad que tienen las jurisdicciones de efectuar determinaciones sobre la base de presunciones (ej. causa Ford – analizada previamente), cuando no cuentan con los elementos necesarios para realizar las mismas sobre base cierta, ya que estas facultades emergen de las atribuciones que le confiere el propio Código Fiscal.

- ✓ Se agrega que el accionante, en esta instancia, no aporta documentación respaldatoria que desacredite lo hecho por la provincia de Santa Fe, por lo que no se observa que el fisco provincial haya violentado los términos del Convenio Multilateral en la materia.

- ✓ Por último, como en todas las resoluciones en materia de presunciones, se resalta que **la determinación efectuada por la provincia de Santa Fe sobre la base de presunciones no compromete los derechos que pudieran corresponderle a las demás jurisdicciones en la atribución de los ingresos conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes.**

- **R. (CA) 10/2022. “Industrias Cerámicas Lourdes SA c/Provincia de Buenos Aires”.**
El hecho de que el flete ha sido abonado por los clientes de Industrias Cerámicas Lourdes SA carece de toda relevancia para modificar la atribución del ingreso; la sola circunstancia de que el cliente asuma el pago del traslado de la mercadería no puede ser un factor para establecer que el destino final de las mismas ha sido la provincia de Buenos Aires. Se trata de operaciones entre ausentes, siendo el destino final de los bienes el domicilio del adquirente.
- **R. (CA) 12/2022. “Whirlpool Argentina S.R.L. c/Provincia de Buenos Aires”.** La Provincia sostiene el criterio de lugar de entrega a los fines de la atribución de los ingresos mientras que la apelante ha asignado sus ingresos por ventas a la jurisdicción en la que se perfeccionó el acuerdo de venta (concertación), merced a la intervención del cliente con el intermediario enviado por la compañía.

A su turno la CA expresa que:

- ✓ Esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas, ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada, ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación o por ser el mero domicilio fiscal del comprador, sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción).
- ✓ En función de lo expuesto, en el caso concreto corresponde atribuir los ingresos a la jurisdicción de destino final de los bienes, coincida o no con el lugar de entrega de los mismos.
- ✓ **De las actuaciones surge que, en la mayoría de los casos, el criterio expuesto es el adoptado por la provincia de Buenos Aires al efectuar el ajuste.**

Por ello, si hubiere algún caso en el que la provincia de Buenos Aires ajustó conforme al criterio de lugar de entrega y éste no coincidiera con el lugar del destino final de las mercaderías, deberá readecuar su determinación atribuyendo los ingresos provenientes de las ventas de la empresa a las jurisdicciones de destino de los bienes que comercializa, en tanto la firma tenga conocimiento del mismo.

Es decir, en el presente caso no se resuelve nada.

- **R. (CA) 13/2022. “Unisol S.A. c/Provincia de Buenos Aires”.** La PBA sostiene el criterio de lugar de entrega a los fines de la atribución de los ingresos mientras que la apelante lo ha hecho en función del domicilio del adquirente (interpretado este como destino final).

Unisol agrega que tuvo en cuenta su efectivo conocimiento del domicilio del adquirente que se desprende de las facturas y la observancia de todos los remitos y guías que explican el circuito que hizo la mercadería hasta llegar finalmente a destino (para la ARBA no es suficiente la documentación aportada).

Por su parte, la CA dictó una medida para mejor proveer requiriendo a Unisol SA que informe en relación a los clientes que le fueron detallados, la modalidad en que se celebraron las operaciones realizadas en los períodos motivo del ajuste; esto es, si dichas operaciones fueron en forma presencial, a través de viajantes o a distancia (teléfono, internet, o similares) y que aportara los elementos documentales, **siendo válida la respuesta sólo en relación a dos clientes del apelante. En consecuencia, sólo se hace lugar parcialmente a la apelación.**