

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°68

### Objetivo del Informe:

**Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual he tenido acceso en el período.**



- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa de Certeza (25/10/2022)”. Regímenes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Servicios Prestados en el Exterior por Sujetos no Residentes. Incompetencia.**

## **I. Breve Introducción. La Competencia Originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la Noción de Justicia. Consecuencias.**

Más allá de lo que rezan los **artículos 116 y 117<sup>1</sup>**, de la **Constitución Nacional**, la competencia originaria de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)** se ha transformado, por lo menos en lo que hace a la materia tributaria, en determinante a los fines de que se **imparta (en la vida real) justicia**.

Bajo el estado actual del poder judicial, con tiempos que responden a otras épocas de la sociedad<sup>2</sup>, los breves párrafos que los ministros de la CSJN dedican a fundamentar su incompetencia<sup>3</sup> conllevan, para el contribuyente, la obligación de adentrarse en un camino procesal tan largo e incierto que, en muchos casos, pulveriza la noción de justicia. Es más, en la mayoría de los casos, en la realidad fáctica directamente no constituye una opción para el demandante.

Lo señalado en el párrafo anterior aplica tanto a quienes son agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cómo a quienes son pasibles de los regímenes (los cuales

---

<sup>1</sup> **Constitución Nacional. Atribuciones del Poder Judicial. “Artículo 116.- Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero....Artículo 117.- En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente”.**

<sup>2</sup> No por la responsabilidad o culpa de los funcionarios de tal poder del estado, si no, por la poca relevancia que le otorga la sociedad argentina en su conjunto a la justicia. Vivimos en un país que se caracteriza por el poco apego a las normas y la justicia es parte de esa cultura.

<sup>3</sup> Sin adentrarme en la correcta interpretación y aplicación (al caso concreto) del artículo 117, de la Constitución Nacional, a cada caso concreto.

ostentan cuantiosos saldos a favor). Es más, en muchos casos estamos en presencia de los mismos agentes económicos.

En este contexto, y hasta que (personalmente) tomé conocimiento del antecedente objeto de estudio<sup>4</sup>, siempre he manifestado que las **entidades financieras** gozan de un acceso privilegiado a la CSJN en instancia originaria, ante este tipo de cuestiones. Esto les provee<sup>5</sup> de un nivel de utilidad de la justicia diametralmente opuesto al que tienen la mayoría de los contribuyentes.

A riesgo de ser redundante, es importante señalar que **no hay justicia cuando los plazos procesales duran décadas**, como es el caso que sufren aquellos contribuyentes que, no teniendo la coraza protectora de operar en un sector regulado por leyes federales, deben subir toda la escalera de instancias del poder judicial, si es que tienen suerte y no quedan, simplemente, empantanados en discusiones de competencia (justicia local *versus* justicia federal), en la primera instancia judicial (ej. como habitualmente observamos en discusiones relativas a la aplicación del Convenio Multilateral o a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos).

Ahora bien, en el caso de marras, esta realidad también alcanzó a los Bancos, en una discusión que versa sobre regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en los que la contraparte es la Provincia de Córdoba. Es más, hay que tener en cuenta que la CSJN resuelve su incompetencia cuatro años después del dictamen de la Procuración. Con lo cual, habiendo pasado todo ese interregno temporal, aún ningún juez comenzó a analizar la cuestión de fondo.

Por este motivo, es razonable esperar que, en el presente caso, pasen casi dos décadas entre la interposición de la demanda y la resolución del Recurso Extraordinario por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (si es el que mismo, finalmente, es aceptado)<sup>6</sup>.

**Llegado a este punto, considero pertinente destacar que todo lo expuesto en los párrafos anteriores no implica un juicio de valor o técnico sobre las decisiones de nuestro Tribunal Cimero en materia de competencia originaria, si no que desnuda la realidad de un sistema**

---

<sup>4</sup> De ahí uno de los puntos más relevante del mismo.

<sup>5</sup> Como a otros contribuyentes de sectores de la economía que están regulados por normas federales – ej. sector de energía, telecomunicaciones, seguros, etc.

<sup>6</sup> Me pregunto: *¿Puede haber justicia en un proceso que dura de 15 a 20 años?*

**judicial que no permite, por lo menos en materia de tributos provinciales, que se imparta justicia.**

- Dada la jurisprudencia vigente, es relevante señalar que en los únicos casos en los cuales podemos observar la existencia de cierta noción de justicia (tal cual expondré en el último antecedente analizado), **es cuando el daño patrimonial al sujeto pasible de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ya está consumado<sup>7</sup> (saldos a favor estridentes) y se obtiene, en un plazo mediamente razonable, una medida cautelar en instancia de la justicia contencioso administrativa local.** En el resto de los casos, hasta el día de la fecha, la situación es de absoluta incertidumbre o zozobra<sup>8</sup>.

En síntesis, y bajo la coyuntura que atraviesa el país, la declaración de incompetencia de nuestro Máximo Tribunal es, en los hechos, un triunfo para el fisco provincial, puesto que implica someter al contribuyente a vías procesales (en muchos casos) carentes de parcialidad, con una desdibujada mirada sobre la noción de justicia, que pueden durar décadas y, en el mientras tanto, continuar ingresando fondos a las arcas provinciales por medio de regímenes de recaudación que no responden a la estructura jurídica del Impuesto sobre los Ingresos Brutos<sup>9</sup>.

**Ante la pérdida de noción de justicia, la posición del contribuyente en la relación jurídica tributaria es cada vez más débil y precaria, agigantando la inseguridad jurídica.**

## **II. La Excepción. Creación de Verdaderas Aduanas Interiores.**

Como contracara de todo lo expuesto, oportunamente analizaré el decisorio **“Loma Negra c/Provincia de Misiones (27/09/2022)”**, siendo el mismo, y a riesgo de *spoilear* la presente columna/informe, **la excepción que confirma la regla**, puesto que en este caso, más allá de estar pendiente la resolución de la cuestión de fondo, nuestro Tribunal Címero resuelve en favor de su competencia originaria dada la flagrancia con la cual la Provincia de Misiones crea una verdadera aduana interior, por medio del régimen de recaudación cuestionado<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Lo cual parece una contradicción: ¿Qué noción de justicia puede haber si ya sufrí el daño?

<sup>8</sup> Ya sea recurriendo a la CSJN en instancia originaria o a la justicia provincial.

<sup>9</sup> Ver causa: **“Abastecedora del Norte SRL c/Prov. de Tucumán -DGR- s/Inconstitucionalidad (6/10/2016)”**. Corte Suprema de Justicia de Tucumán.

<sup>10</sup> Provincia de Misiones. Pago a cuenta del anticipo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para permitir el ingreso de una mercadería a la provincia (R.G. 56/2007).

Es más, podremos apreciar que, en ese y en otros precedentes (similares), en los cuales un estado provincial considera que tiene potestades para crear aduanas interiores (impidiendo físicamente el ingreso de mercaderías sin el pago previo de un tributo), la CSJN aparece y se declara competente, inclusive concediendo las medidas cautelares solicitadas por los demandantes<sup>11</sup>.

Donde no existe la flagrancia antes mencionada, la suerte (en materia de competencia) será esquiva para los demandantes.

### III. Externalidad de la Resolución de la CSJN. Fiscalidad de los Servicios Prestados en el exterior por Sujetos no Residentes.

Una externalidad que podría tener el decisorio **“Asociación de Bancos de la Argentina (25/10/2022)”**, es que (eventualmente) será interpretado como un espaldarazo en favor de los fiscos provinciales a los fines de ampliar las fronteras de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con relación a servicios prestados en el exterior, por sujetos no residentes. Es menester destacar que los fiscos provinciales argentinos carecen de potestad tributaria, por lo menos en bajo un tributo que grava el ejercicio de actividad<sup>12</sup>.

**Sobre este punto, es relevante destacar que la Corte se limita a declararse incompetente en materia de regímenes de recaudación, por no existir cuestión federal predominante, pero no hace mención alguna sobre la cuestión de fondo (o subyacente).**

Ahora bien, ese silencio y los tiempos procesales a los cuales he aludido reiteradamente, permitirán, en los hechos, que los fiscos provinciales extiendan las fronteras del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por medio de regímenes de recaudación, sabiendo que en el corto y mediano plazo no existe remedio procesal efectivo alguno que pueda ser esgrimido por los contribuyentes.

Además, el fallo de marras se puede concatenar con el inciso a., de la cláusula segunda, del Consenso Fiscal (Anexo I, de la Ley 27.687<sup>13</sup>), el cual promueve para el avance de este tema.

---

<sup>11</sup> CSJN: **“Alimentos Magros S.A. c/Provincia de Mendoza s/Acción Declarativa de Certeza (23/08/2022)”**, **“Logística La Serenísima SA y otros c/Mendoza, Provincia de s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (9/12/2015)”** y concordantes.

<sup>12</sup> CSJN, en los autos: **“Helicópteros Marinos c/Tierra del Fuego (C.S.J.N. 08/06/2010)”**.

Sí se podría lograr la fiscalidad de este tipo de transacciones bajo un **tributo a los consumos**, pero existe el límite de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley 23.548).

<sup>13</sup> BO 4/10/2022.

#### IV. El Caso.

La **Asociación de Bancos de la Argentina**, HSBC Bank Argentina S.A., Industrial and Commercial Bank of China S.A. (Argentina), Banco Santander Río S.A., Citibank N.A., BBVA Banco Francés S.A., Banco Itaú Argentina S.A. y Banco Patagonia S.A. promueven 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, a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre en el que manifiestan encontrarse a raíz de lo dispuesto en los artículos 177 (2°, 3° y 4° párrafos) y 181, del Código Fiscal y en las disposiciones del Título VI, del Libro III, del Decreto 1205/2015. **En consecuencia, solicitan que se declare la inconstitucionalidad de las mencionadas normas.**

Señalan que la parte demandada pretende gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos **actividades desarrolladas en el exterior del país por sujetos que no tienen presencia física en esa jurisdicción**, ni en ninguna otra parte de la República Argentina.

Explican que, para alcanzar ese objetivo, la Provincia de Córdoba estableció un **régimen de retención para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (con carácter de pago único y definitivo)** en el que se designa a las entidades financieras como agentes de retención y percepción, convirtiéndolas en recaudadoras del tributo.

En ese punto, sostienen que, en **algunos** supuestos la retención resulta ficticia porque su peso económico recae sobre las mencionadas entidades ya que, si bien no son las contribuyentes formales, a ellas se les imponen las consecuencias jurídicas y económicas de la falta de pago del impuesto.

Destacan que esas normas resultan contrarias a la Constitución Nacional, pues afirman que la demandada se extralimitó territorialmente al imponer esa obligación de recaudación, que ese comportamiento se traduce en la creación de aduanas interiores y derechos de importación prohibidos a las provincias, que se violenta el principio de razonabilidad, y que **se interfiere con las facultades exclusivas del Banco Central de la República Argentina (BCRA).**

En particular, con relación a ese último aspecto, plantean también que las normas locales cuestionadas violan la normativa del **BCRA** que **regula las comisiones que los bancos tienen derecho a percibir** por el desarrollo de su actividad, **imposibilitando el traslado de los mayores costos** en los que incurren las entidades como consecuencia de la aplicación del régimen cuestionado.

Por su parte, manifiestan que no pretenden discutir la constitucionalidad o no de cobrar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre actividades ejecutadas en el extranjero.

**También se requiere el dictado de una medida cautelar hasta tanto se dicte sentencia definitiva.**

Es preciso destacar que, a lo largo del transitar del expediente, los accionantes indicaron que la Provincia de Córdoba aprobó distintas modificaciones a la normativa local impugnada, incorporando el concepto de **presencia digital significativa** (como nexo de vinculación de los servicios digitales prestados desde el exterior) y cuestiones operativas, pero que esos cambios no afectan la procedencia de la acción declarativa promovida.

Por último, alegan que la demandada instruyó sumarios, y efectuó reclamos económicos relacionados con la aplicación del marco normativo impugnado en las presentes actuaciones, a los fines de acreditar el **peligro en la demora**.

#### **V. El Dictamen de la Procuradora (19/10/2018).**

En primer lugar, como es de rigor, la **Dra. Monti** expresa que la competencia originaria de la Corte procede sólo cuando es parte una provincia y la acción entablada tiene un manifiesto contenido federal. Esto es, en los casos en que la pretensión se funda directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales, en tratados con las naciones extranjeras y en leyes nacionales, de tal suerte que la **cuestión federal es la predominante** en la causa.

**A partir de ese punto, expresa que la si bien la acción de inconstitucionalidad se dirige contra normas locales, la resolución del planteo esgrimido exige dilucidar si la demandada pretende ejercer sus facultades tributarias de modo tal que sean susceptibles de afectar la regulación de la actividad bancaria, que constituye una atribución del Gobierno Nacional.**

- Se puede observar que, nuevamente, la procuración pone de relieve, a los fines de analizar la competencia originaria, la condición de los accionantes de estar sometidos a las regulaciones de la **Ley de Entidades Financieras** como cuestión excluyente, dejando fuera del análisis a otro tipo de contribuyentes que no estén sometidos a la misma.

En consecuencia, opina que al ser parte una provincia en un pleito de **manifiesto contenido federal**, cualquiera que sea la vecindad o nacionalidad de la actora, el proceso corresponde a la competencia originaria.

## VI. Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Voto de la Mayoría)<sup>14</sup>.

En primer lugar, los ministros nos recuerdan que la competencia originaria prevista en el artículo 117, de la Constitución Nacional, **en razón de la materia**, solo procede 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 predominante en la causa**.

A su vez, para 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.

En consecuencia, **quedan excluidos de la competencia originaria los asuntos en los que se debatan cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de estas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos, legislativos o judiciales de carácter local**.

Yendo al caso concreto, los Ministros de la Corte expresan que los actores promueven esta acción a causa de los perjuicios e inconvenientes que, según invocan, les provoca **la carga pública de retención y percepción del Impuesto sobre Ingresos Brutos**, que se traducen en costos derivados de la implementación del sistema informático, intimaciones, sumarios, multas, y apercibimientos para el caso de incumplimiento.

Ahora bien, la mencionada carga pública impuesta por la Provincia de Córdoba, según el voto de la mayoría, no autoriza a concluir que la normativa impugnada se inmiscuya en el poder de policía bancario y financiero que le corresponde a la Nación. **Por lo tanto, los antecedentes del caso no permiten tener por configurada una cuestión federal, pues la materia del pleito exige, de manera ineludible, interpretar, aplicar y establecer el alcance de disposiciones de derecho público local**.

Finalmente, se les recuerda a los demandantes el camino a recorrer:

- *“deberá irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial y, en su caso, acudir a esta Corte por vía del recurso extraordinario del artículo 14 de la ley 48. En esas condiciones, se guardan los legítimos fueros de las entidades que integran el gobierno*

---

<sup>14</sup> Voto de los Doctores: Rosatti, Maqueda y Lorenzetti.



*federal, dentro de su normal jerarquía; pues carece de objeto llevar a la justicia nacional una ley o un decreto que, en sus efectos, pudieron ser rectificadas por la magistratura local”.*

**A partir de lo expuesto se declara la incompetencia de la Corte para conocer en la causa por vía de su instancia originaria.**

## **VII. Conclusión.**

**Ante todo reitero que no es mi intención, y tampoco el objetivo de la presente columna/informe, emitir juicio alguno sobre la resolución a la cual arriba, por mayoría, la CSJN.**

Sí, es relevante que tengamos (todos) en cuenta las consecuencias que tiene la presente resolución, dada la realidad en la cual se desarrollará este proceso y el tiempo que, de continuar los demandantes con el reclamo, tienen por delante hasta obtener, eventualmente, un pronunciamiento de la propia CSJN.

Es más, cuando analicemos el fallo **“Loma Negra c/Misiones (27/09/2022)”**, podremos advertir que, dada la flagrancia de la conculcación de las normas constitucionales<sup>15</sup> en las cuales incurre (en ese caso) la Provincia de Misiones, con el régimen reglamentado por medio de la **R.G. (DGR) 56/2007**, la moneda de la cuestión federal predominante<sup>16</sup>, por más que se deben analizar normas locales para poder resolver la cuestión de fondo, cae del lado del contribuyente, por haber generado, la Provincia, una verdadera aduana interior.

Es esencial que, dada la amplitud que tiene nuestro **Máximo Tribunal** a la hora de resolver si existe o no una **cuestión federal predominante**, contemple también el estado de situación real del poder judicial en su conjunto (siendo la cabeza del mismo) y cuales serán las consecuencias concretas que tendrá la falta de admisión de la competencia originaria sobre los contribuyentes.

**Por otra parte, la presente causa ratifica que, en materia de regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (siendo agente o sujeto pasible o ambos), sólo es posible obtener un pronunciamiento judicial<sup>17</sup>, y vislumbrar cierta noción de justicia,**

---

<sup>15</sup> En ese caso, cláusula comercial y prohibición de establecer aduanas interiores.

<sup>16</sup> Que está dando vueltas por el aire cada vez que se discute alguna cuestión relacionada con tributos subnacionales.

<sup>17</sup> Ya sea ante la justicia local o en instancia originaria (lo cual hoy es muy poco probable, salvo en el caso de probar verdaderas aduanas interiores). Ej. la obtención de una medida cautelar.

cuando el daño patrimonial ya está consumado. Ex ante del daño, en la actualidad, no existen remedios procesales eficaces e idóneos en instancia judicial.

Finalmente, me pregunto: si las entidades financieras no obtuvieron la competencia originaria ¿Que queda para el resto de los contribuyentes?

### VIII. Otros Antecedentes.

En el mismo acuerdo, nuestro Máximo Tribunal ,se expidió de idéntica manera en los siguientes expedientes:

- CSJ 2202/2018. ORIGINARIO. **“Tarjeta Naranja S.A. c/Córdoba, Provincia de s/acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad (25/10/2022)”**.
  - CSJ 2612/2019 ORIGINARIO. **“Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino y otros c/Salta, Provincia de s/acción declarativa de certeza (25/10/2022)”**.
  - CSJ 2510/2019 ORIGINARIO. **“HSBC Bank Argentina S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (25/10/2022)”**.
  - CSJ 2434/2018 ORIGINARIO. **“ADEBA Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino y otros c/ Córdoba, Provincia de s/acción declarativa de certeza (25/10/2022)”**.
- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Loma Negra Compañía, Industrial, Argentina, Sociedad Anónima c/ Provincia de Misiones s/Acción Declarativa de Certeza (27/09/2022)”**. Regímenes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Aduana Interior. Competencia. Medida Cautelar.

### I. El Caso.

Me adentraré en el caso directamente, puesto que todas las consideraciones previas las efectué al momento de analizar la causa **“Asociación de Bancos de la Argentina (25/10/2022)”**, a cuya lectura remito.

En el presente, se promueve la acción a fin de que se declara la inconstitucionalidad del **Decreto 2913/07** y de la **R.G. (DGR) 56/2007**.

Loma Negra señala que, a partir de la normativa impugnada, la demandada establece un régimen de pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme al cual, **la Provincia**

**de Misiones no permite el ingreso de aquellas mercaderías provenientes de extraña jurisdicción, si previamente no se acredita el pago del mencionado anticipo/pago a cuenta.**

En consecuencia, en cada ocasión en que un transporte arriba al territorio de la demandada es detenido por alguno de los puestos de control allí existentes, en los que, de acuerdo a las disposiciones que tacha de inconstitucionales, debe exhibir el comprobante de pago de los anticipos. Relata que, de no cumplir con tal procedimiento, los funcionarios locales impiden que la mercadería de su propiedad pueda ingresar a la provincia.

A partir de lo expuesto, sostiene que la legislación provincial que cuestiona constituye una barrera para la libre circulación de mercaderías en el territorio nacional, lo que vulnera el artículo 75, inciso 13, de la Constitución Nacional, que consagra la denominada **cláusula comercial** en virtud de la cual el comercio interprovincial e internacional es reglamentado exclusivamente por el Congreso de la Nación. La demandante afirma que, en consecuencia, las provincias (entre ellas la demandada) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no se encuentran habilitadas para dictar este tipo de normas.

Asimismo, destaca que *"el pago a cuenta establecido actúa como un derecho de paso y la provincia **constituye una aduana interior** por medio de la cual se condiciona el ingreso o egreso de los bienes al cumplimiento del Régimen y al pago del gravamen allí establecido, todo lo cual se encuentra expresamente vedado por la Constitución Nacional en sus arts. 9, 10, 11, 75, incisos 1, y 10 y 126"*.

Por último, se solicita la concesión de una **medida cautelar**, por la que se ordene a la Provincia de Misiones que, hasta tanto recaiga sentencia definitiva en estos autos, se abstenga de:

- (i) Exigir el pago a cuenta del anticipo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos o el cumplimiento de cualquier otro deber formal o material vinculado a los preceptos impugnados;
- (ii) Adoptar cualquier medida que en forma directa o indirecta impida la introducción en la Provincia de Misiones de los productos fabricados y comercializados por la accionante y de aplicarles las sanciones previstas en el ordenamiento;
- (iii) Obstaculizar de cualquier modo la actividad de la actora.

Con relación a este último punto, posteriormente, Loma Negra acompaña tres resoluciones de la **Dirección de Rentas de la Provincia** y refiere haber sido exceptuada, por el período de tiempo que surge de cada una de esas actuaciones administrativas, de tener que someterse al

régimen de pago a cuenta de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme a la norma provincial cuestionada en estas actuaciones.

**Señala que no obstante ello, la pretensión cautelar que se solicita no se ha tornado abstracta pues no existe un procedimiento que establezca pautas precisas para la exclusión de dicho régimen, y que el criterio resulta arbitrario por lo que nada impediría que luego se pudieren dejar sin efecto esos actos administrativos, o que a futuro no se volviesen a renovar las excepciones otorgadas y se pudiere dilatar su tratamiento de forma indefinida.**

## **II. Dictamen de la Procuración.**

El **4 de abril de 2017** (hace un lustro) la Dra. Monti opinó que:

- *“...aunque la actora dirige la acción de inconstitucionalidad contra normas locales, tal pretensión exige dilucidar si lo dispuesto en ellas interfiere en el ámbito que les es propio a la Nación en lo relacionado con la regulación del comercio interjurisdiccional y al establecimiento de aduanas interiores...”.*

**Además, al ser parte una provincia, se está en presencia de un caso cuya competencia originaria es de la CSJN (reviste un manifiesto contenido federal).**

## **III. Resolución de la CSJN. Competencia y Medida Cautelar.**

**En primer lugar, la Corte hace propio el Dictamen de la procuración, resolviendo en favor de la competencia originaria.**

Con relación a la pretensión cautelar, nuestro Máximo Tribunal nos recuerda que si bien, por vía de principio, medidas como las requeridas no proceden respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la **presunción de validez** que ostentan, tal doctrina debe ceder cuando se los impugna sobre bases *prima facie* verosímiles.

**Afirma, nuestro Máximo Tribunal, que:**

- *“...los elementos de ponderación obrantes en la causa permiten concluir que, en el presente caso, resultan suficientemente acreditadas la verosimilitud en el derecho y la configuración de los demás presupuestos establecidos en el artículo 230, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, para acceder a la medida pedida...”.*

En efecto, de los antecedentes aportados surge que el procedimiento de control implementado resultaría *prima facie* contrario a disposiciones de carácter federal, en tanto (como se señaló precedentemente) **la Provincia de Misiones condiciona el ingreso de mercaderías provenientes de extraña jurisdicción al pago a cuenta del anticipo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.**

Por lo tanto, se hace lugar a la medida cautelar con el siguiente alcance:

- *“...decretar la medida cautelar de no innovar solicitada, y ordenar a **la Provincia de Misiones que deberá abstenerse de obstaculizar el ingreso de mercaderías fabricadas y comercializadas por Loma Negra Compañía Industrial Argentina S.A. provenientes de extraña jurisdicción por el solo hecho de no haber efectuado el pago a cuenta de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en la Resolución General 56/2007, como así también de adoptar cualquier medida que en forma directa o indirecta impida el ingreso y/o egreso de la mercadería con fundamento en las normas provinciales que aquí se impugnan y constituyen el objeto de estos autos, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en las presentes actuaciones...**”.*

#### **IV. Conclusión.**

La flagrancia en la conculcación de la Constitución Nacional al crear, la Provincia de Misiones, una verdadera aduana interior, por medio del régimen regulado por la **R.G. (DGR) 56/2007**, hace que la CSJN considere que existe, en este caso concreto, una cuestión federal predominante (por más que se deban analizar normas locales) y, por lo tanto, al ser una provincia parte del pleito, se resuelva en favor de la competencia originaria.

**Ahora bien, en relación con la medida cautelar es relevante interpelarse sobre el alcance patrimonial de la misma.** Si bien la Corte es contundente en cuanto a que Misiones no puede impedir el ingreso de la mercadería, no lo es en cuanto a su potestad de establecer un régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en virtud del volumen de mercadería enviada a la Provincia o, en forma paralela, de continuar con el régimen de excepción previsto en la propia R.G. (DGR) 56/2007, modificando aspectos sancionatorio ante su incumplimiento.

- ✓ **Procuración General de la Nación. “Asociación de Bancos de la Argentina y Otros c/Provincia de Buenos Aires s/Acción Declarativa de Certeza (4/10/2022)”.** Régimen de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Tarjetas de Compra y Crédito. Competencia.

#### **I. Breve Introducción. Límite al Ejercicio de las Potestades Tributarias.**

Seguimos navegando por los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En este caso estamos en presencia de una acción colectiva que tiene por objeto cuestionar la constitucionalidad del régimen especial de **Tarjetas de Compra y Crédito**, actualmente establecido en la **Parte Séptima**, de la **D.N. “B” (DPR) 1/2004**, bajo el entendimiento de que el desplazamiento del mismo del concepto de **territorialidad**<sup>18</sup> hacia el de **actividad**, por medio de la aplicación de padrones, implica un exceso en el ejercicio de las potestades tributarias por parte de la Provincia de Buenos Aires, puesto que se está alcanzando (eventualmente) actividades devengadas en otras jurisdicciones.

**Cabe destacar que el cuestionamiento realizado por las entidades financieras es perfectamente aplicable al régimen general de percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires y, también, a la metodología utilizada por muchos fiscos provinciales en relación a los regímenes generales de retenciones.**

Llegado a este punto siempre es pertinente recordar el fallo, de la CSJN, en los autos **“Helicópteros Marinos c/Tierra del Fuego (8/06/2010)”**. En el mismo se resuelve que:

- *“...la facultad de imponer tributos ha de ser ejercida por las provincias sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de la provincia. Si gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades tributarias”.*

Desvirtuar este criterio rector por medio de regímenes de recaudación es inconstitucional, puesto que también implica que la jurisdicción se excede en el ejercicio de sus potestades tributarias.

Nuevamente nos encontramos ante un planteo realizado por parte de contribuyentes regidos por la **Ley de Entidades Financieras**. Veremos, en algunos años, la suerte que corre en la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, especialmente a la luz del primer fallo analizado.

## II. El Caso.

La Asociación de Bancos de la Argentina, la Asociación de Bancos Argentinos, HSBC Bank Argentina S.A., Banco Santander Argentina S.A., Banco Patagonia S.A., Banco Macro S.A., Banco de Galicia y Buenos Aires S.A.U., Banco Supervielle S.A. y Banco Sáenz S.A. interpusieron, en los términos del artículo 322, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, una acción declarativa de certeza contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre y de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 94, del

---

<sup>18</sup> En un tributo que justamente tiene como característica esencial el ejercicio de una actividad física.

Código Fiscal y de los artículos 437, 439 y concordantes de la D.N. “B” 1/2004 y sus modificatorias.

**Se plantea que la demandada considera que los Bancos deberían haber practicado las retenciones al momento de acreditar fondos a cualquier sujeto que revista el carácter de contribuyente del referido impuesto en la Provincia de Buenos Aires y que se encuentre incluido en el padrón de recaudaciones, independientemente de que la operación de la que se deriva esa acreditación haya tenido lugar fuera del ámbito territorial de esa provincia<sup>19</sup>.**

Expusieron que el bloque normativo impugnado conculca diversas normas y principios constitucionales<sup>20</sup> en especial los **límites territoriales que rigen el poder tributario provincial, al mismo tiempo que implica una invasión de facultades (privativas y excluyentes) del Banco Central de la República Argentina (BCRA)**, la violación de los principios de igualdad y razonabilidad consagrados en los artículos 16 y 28 de nuestra Carta Magna y de la política nacional destinada a fomentar la bancarización (Leyes 25.345 y 27.260).

**Por último, los accionantes, como medida cautelar, solicitan que se ordene a la Provincia que:**

- (i) Se suspendan los efectos y la ejecución del régimen de recaudación establecido en los artículos 437 a 443 de la citada D.N. “B” 1/2004, en cuanto las obligan a actuar como agentes de recaudación del Impuesto sobre los ingresos brutos sobre los pagos efectuados por los tarjetahabientes en **el marco de operaciones realizadas fuera del territorio provincial;**
- (ii) Se abstengan de iniciar y/o suspendan todo trámite o acción administrativa y/o judicial tendiente a exigirles que actúen como agentes de recaudación en el marco del “Régimen” con respecto a operaciones realizadas fuera del territorio de la Provincia de Buenos Aires; y
- (iii) Se abstengan de cursar reclamos y/o instruir sumarios y/o de solicitar y trabar medidas cautelares y/o los potenciales responsables solidarios por la falta de

---

<sup>19</sup> Recordemos que el mismo criterio se aplica en materia de percepciones, en cuanto al régimen general, y muchos fiscos provinciales también se ha extendido este criterio al régimen general de retenciones.

<sup>20</sup> Artículos 1, 5, 7, 9, 16, 28, 31, 75, 121, 123 y 126 de la Constitución Nacional.

actuación como agentes de recaudación en el marco del “Régimen” sobre operaciones realizadas fuera de la jurisdicción provincial.

### III. Dictamen de la Procuradora. Cuestión Federal Predominante.

Yendo al caso concreto, la Procuradora expresa que si bien observa que la acción de certeza se dirige contra normas locales, **la resolución del planteo esgrimido exige dilucidar si la demandada pretende ejercer sus facultades tributarias de modo tal que sean susceptibles de afectar la regulación de la actividad bancaria**, que constituye una atribución del Gobierno Nacional (artículo 75, inciso 6, 18 y 32 de la CN), disposiciones de naturaleza federal cuya adecuada hermenéutica resultará esencial para la justa solución de la controversia y permitirá apreciar si existe la violación constitucional que aquí se alega.

- **La Dra. Laura Monti, vuelve a poner de manifiesto que la cuestión federal predominante se exterioriza cuando se violenta, de alguna forma, la Ley de Entidades Financieras, pero no las otras normas también de carácter constitucional invocadas.**
- De esta forma se segmenta a los contribuyentes, en cuanto a su acceso a la competencia originaria a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, más allá que en todos los casos hay (ej. cuanto se aplica un régimen de recaudación por actividad y no por territorialidad) un ejercicio abusivo de las potestades tributarias por parte de una jurisdicción subnacionales.

En razón de lo expuesto, la Procuración General de la Nación opina que al ser parte una provincia en un pleito de manifiesto contenido federal, cualquiera que sea la vecindad o nacionalidad de las actoras el proceso corresponde a la competencia originaria del Tribunal.

### IV. Conclusión.

A partir del antecedente **“Asociación de Bancos de la Argentina (25/10/2022)”** (analizado previamente), donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación declara su incompetencia, será muy relevante atender a la suerte que correrá esta demanda en algunos años.

- ✓ **Juzgado Contencioso Administrativo N° 3 (La Plata). Provincia de Buenos Aires. “Procter & Gamble Argentina SRL c/Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión Anulatoria - Otros Juicios (14/07/2022)”. Regímenes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.N. (ARBA) 64/2010. Saldos a Favor. Medida Cautelar.**



## I. Breve Introducción. La Realidad.

Llego el momento de adentrarnos en cual es la opción procesal (concreta y real) que tiene el contribuyente (en este caso de la Provincia de Buenos Aires) a los fines de establecer un límite al daño (consumado) que genera la acumulación de saldos a favor, como consecuencia de la aplicación (superpuesta) de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- Reitero, a riesgo de ser redundante, al día de la fecha solo visualizamos remedios procesales aplicables (con cierto grado de probabilidad de éxito) una vez perfeccionado el perjuicio patrimonial para el contribuyente y no ex ante.
- Tal cual analizamos, por el momento, **no es opción la competencia originaria prevista en el artículo 117, de la Constitución Nacional, bajo la lectura que está efectuando nuestro Máximo Tribunal en relación a la cuestión federal predominante en materia de regímenes de recaudación**, salvo que se constituyan en verdaderas aduanas interiores (con efectos físicos sobre el traslado de la mercadería).
- Mientras se mantenga la jurisprudencia de la CSJN, sin que la misma sea armónica con la realidad de la justicia provincial, es muy baja la probabilidad que tiene un contribuyente de evitar ser pasible de excesos en el ejercicio de las potestades por parte de los fiscos provinciales. **Recordemos que dichos excesos se manifiestan por medio de los saldos a favor.**

En el presente caso no estamos situados desde el lado de los agentes, si no del sujeto pasible de los múltiples regímenes. Es decir, aquellos que acumulan saldos inoficiosos a su favor, los cuales se desvalorizan a un ritmo del 100% anual.

Si bien, en estos años, he analizado otros antecedentes similares al presente<sup>21</sup>, cabe destacar que no existen en un volumen tal que sea consistente con el flagelo generalizado de los saldos a favor en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (lo cual es realmente llamativo).

---

<sup>21</sup> Ex post al perfeccionamiento del hecho imponible, es relevante recordar el fallo referido al SIRCREB (régimen de recaudación bancaria), **“COOPERATIVA DE VIVIENDA, CREDITO, CONSUMO Y SERVICIOS SOCIALES PALMARES LIMITADA c/ COMISION ARBITRAL DEL CONVENIO MULTILATERAL s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”**, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III, del 29/06/2017, por medio del cual se resolvió: *“conceder, en los términos del artículo 204 del CPCC, la cautela requerida y, en consecuencia, ordenar a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral del 18/8/77 y/o a su Comité de Administración que se abstenga de efectuar, respecto de la Cooperativa de Vivienda, Crédito, Consumo y Servicios Sociales Palmares*

Por último, quiero mencionar que este tipo de causas nos permiten balizar el camino a seguir, reitero, una vez ya producido el daño de los saldos a favor. Es más, la sola obtención de una medida cautelar conlleva un alivio financiero para el contribuyente, tema el cual no es despreciable al momento de tomar la decisión de embarcarse en una acción judicial.

## II. El Caso.

**Procter & Gamble Argentina**, promueve una demanda contencioso administrativa contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) la cual tiene por objeto:

- **Solicitar la anulación del acto administrativo emitido en forma automática por dicha Agencia a través de su página web, mediante el cual se rechazó el pedido formulado para que se la excluya en forma total o parcial de los diversos regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, lo cual importa que aquélla siga acumulando un saldo a favor en exceso de su obligación tributaria.
- **Declarar la inconstitucionalidad de la citada RN (ARBA) 64/10 - arts. 1 inc. a), 2 inc. 3) y 4), toda vez que la misma establece un requisito irrazonable para ser excluido en forma total de los regímenes de recaudación**, provocando que ARBA despoje a la Sociedad de cuantiosas sumas en exceso de la obligación tributaria correspondiente, lo cual (a su vez) genera un saldo a favor de crecimiento constante.
- **Peticionar que se dicte una medida cautelar por la que se ordene a ARBA que excluya a la accionante de todos los Regímenes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, incluyendo a los Regímenes Generales de Percepción y Retención y al Régimen Especial de Percepción para Operaciones Definitivas para Consumo, manteniendo vigente dicha exclusión hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

---

*Limitada, las deducciones o retenciones previstas por la Resolución General 104/2004, por intermedio de los agentes de recaudación allí estipulados, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en autos”.*

**Siendo idéntico al caso bajo estudio**, en materia de regímenes de morigeración de alícuotas, más precisamente el reglamentado por la R.N. 64/2010, el **Juzgado Contencioso Administrativo de Mar del Plata Nº 2**, en la causa, **“José Basso SA c/ARBA s/Pretensión Declarativa de Certeza - otros juicios (01/02/2018)”**, puso un límite a las exigencias del organismo recaudador, declarando la inconstitucionalidad de los arts. 1º, 4º, 12 y 13 de la Resolución Normativa 64/2010 y el derecho a la firma José Basso SA a ser excluida de todo régimen de recaudación, en tanto se mantenga el saldo a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En materia de regímenes de recaudación, en la CABA, el histórico fallo **“SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado (12/11/2008)”**. Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires.

La demandante destaca que el saldo a favor crece constantemente y no puede ser absorbido, porque su magnitud desborda sistemáticamente el monto de las obligaciones tributarias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En su argumentación expone que esta situación se produce como resultado de la aplicación particular de la **RN (ARBA) 64/2010** que, si bien permite solicitar la reducción total de las alícuotas de los regímenes de recaudación, en realidad obtura el otorgamiento de dicha reducción total, pues exige para ello el cumplimiento de una condición matemática objetiva (ratio) creada arbitrariamente por ARBA y que su representada no verifica; la irrazonabilidad de la condición impuesta por ARBA es tal que, para poder cumplirla, la Sociedad debería padecer la amputación de su patrimonio en un grado aún más grave que el actual.

Relata que con fecha 19 de enero de 2022 la firma solicitó a ARBA la reducción total o parcial de las alícuotas de percepción y retención aplicables, **la cual fue rechazada** en esa misma fecha mediante la emisión de un acto administrativo automático e informático, a través de la plataforma web.

Además, **manifiesta que en esta acción no pretende cuestionar la constitucionalidad de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, si no que se declare la inconstitucionalidad (específicamente) de los artículos 1, inciso a), 2, inciso 3) y 4 de la RN (ARBA) 64/2010, en tanto establecen un requisito irrazonable como condición para acceder a una reducción total (o al menos sustancial) de las alícuotas de recaudación.

### III. El Juzgado. Análisis de la Medida Cautelar.

En primer lugar, a los fines de analizar la procedencia de la medida cautelar, se recurre al artículo 22, del **Código Contencioso Administrativo** (Provincia de Buenos Aires)<sup>22</sup>, según el cual, para la procedencia de este instituto se deben verificar los siguientes extremos:

- a) La verosimilitud del derecho invocado;
- b) El peligro en la demora;
- c) Que la medida no afecte gravemente el interés público.

---

<sup>22</sup> Artículo 22, Código Contencioso Administrativo (PBA). *“Podrán disponerse medidas cautelares siempre que: a) Se invocare un derecho verosímil en relación al objeto del proceso...b) Existiere la posibilidad de sufrir un perjuicio inminente o la alteración o el agravamiento de una determinada situación de hecho o de derecho...c) La medida requerida no afectare gravemente el interés público”.*

Por otra parte, se aclara que, siguiendo con la jurisprudencia de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, cuando la medida cautelar se intenta contra el accionar estatal, es menester que se acredite *prima facie* y sin que ello implique prejuzgamiento de la solución de fondo, la manifiesta arbitrariedad del acto cuestionado, dado el rigor con que debe apreciarse la concurrencia de los supuestos que la tornan admisible. Y ello es así, porque **los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria**, razón por la cual, en principio, ni los recursos administrativos, ni las acciones judiciales mediante las cuales se discute su validez, suspenden su ejecución, lo que determina, *prima facie*, la improcedencia de las medidas cautelares.

Siguiendo con lo expuesto precedentemente, la jueza procede a analizar, a fin de evaluar la procedencia de la tutela cautelar solicitada, el primero de los presupuestos establecidos.

En relación al mismo, manifiesta que, tal cual surge del escrito inicial, la demandante acumula en la posición del mes de noviembre de 2021 un elevado saldo a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero no pudo acceder al trámite de atenuación de alícuotas por no poseer (a la fecha de la solicitud) preeminencia de los regímenes generales de recaudación para poder acceder al trámite de atenuación, requisito exigido en el inciso b), del artículo 1, y porque la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente, en los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, no cumplimentan el valor definido en el inciso a), del mencionado artículo.

Ahora bien, de la documentación acompañada al informe elaborado por la ARBA se advierte un incremento constante del saldo a favor lo cual pone de relieve la presencia de un mecanismo de deducciones (retenciones y percepciones), que parecieran ser más elevadas que el propio impuesto determinado, ingresándose así en un sistema de imposible compensación que, en el caso de la actora, ni siquiera puede ser alcanzado o morigerado a través de los mecanismos previstos por ARBA a tales efectos (tramite de atenuación de alícuotas).

**Ante lo expuesto, plantea que:**

- ***“....no debe perderse de vista (y aquí finca el sostén medular legitimador de la medida que infra se ordena) que las sumas de dinero de las cuales el Fisco detenta su posesión se encuentran desvinculadas de la ocurrencia de un hecho imponible verificado que exteriorice y habilite aprehender la capacidad contributiva de la actora. Ergo, se aprecia al menos amenazados la integridad del derecho de propiedad y la operatividad de la garantía de razonabilidad”.***

En virtud de lo expuesto considera que se encuentra satisfecho el extremo de la verosimilitud del derecho invocado.

En cuanto al **peligro en la demora**, nos ilustra que **el mismo se encuentra acreditado en tanto se advertirían afectados los derechos patrimoniales de la accionante frente a las consecuencias o perjuicios que le generaría en términos de desapoderamiento de sus bienes.**

Por último, **la jueza resalta que no estima que la medida cautelar peticionada pueda producir una grave afectación al interés público, conceptualizando a éste como el interés de la comunidad en su conjunto y no sólo el beneficio inmediato del ente estatal.**

Es más, **con la contracautela que se fija para la concesión de la medida**, la Dra. Bisio considera que se alcanza un punto de equilibrio entre la preservación del derecho de propiedad y de tutela judicial efectiva de la actora y, por otra parte, del erario del Fisco y la eventual percepción de las sumas en juego de concluirse en la sentencia de mérito respecto a la procedencia de la postura de ARBA.

**Por todo lo expuesto resuelve hacer lugar a la medida cautelar ordenando a la ARBA que excluya a la actora de los regímenes de retención y percepción establecidos en los distintos regímenes recaudatorios y expida el certificado de exclusión, hasta tanto se absorba por completo el saldo a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, previa caución real.**

#### **IV. Conclusión.**

Alejados de la oportunidad de discutir la constitucionalidad de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en instancia originaria ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el camino (arduo) que les queda a los contribuyentes es, una vez sufrido el daño patrimonial que implica la existencia y exteriorización de saldos a favor, recurrir a la justicia local solicitando el otorgamiento de **medidas cautelares** (mientras se ventilan las cuestiones de fondo que hagan a su derecho en cada caso en particular), **que construyan un dique al flujo de pagos a cuenta realizados por sobre la real cuantía de la obligación tributaria.**

La obtención de la medida cautelar *per se* constituye una éxito para el contribuyentes, así como lo fue para el fisco la decisión de nuestro Máximo Tribunal de no convalidar la competencia originaria en materia de regímenes de recaudación.

Objetivos de corto alcance versus objetivos de fondo, esa es la realidad de los contribuyente ante los remedios procesales existentes.