

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN – 7ma Cohorte

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

**LOS CONCESIONARIOS AUTOMOTORES Y LA BASE
IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS**

Un análisis de la causa “A.C.A.R.A. y otros c/ Agencia de Recaudación
de la Provincia de Buenos Aires y otros “

Alumna: Cdora. Zaniratto, Gimena Soledad

Director: Mgtr. Sastre, Agustín Alberto

Co-Director: Dr. Trevisiol, Agustín Mario

La Plata, 2019

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
--------------------	---

CAPÍTULO I – IMPOSICION PROVINCIAL

I – La potestad tributaria de las provincias y la Constitución Nacional	6
II – La Ley de Coparticipación y el Consenso Fiscal	11

CAPÍTULO II – EL CONTRATO DE CONCESIÓN COMERCIAL

I – Conceptos y antecedentes.....	16
III – Legislación Nacional vigente sobre el contrato de concesión.....	17
DEFINICIÓN DEL CONTRATO DE CONCESIÓN	18
OBLIGACIONES DEL CONCEDENTE.....	19
OBLIGACIONES DEL CONCESIONARIO	20
RETRIBUCIÓN Y GASTOS	20

CAPÍTULO III – TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES PARA LA ACTIVIDAD DE VENTA DE AUTOMOTORES

I – El hecho imponible del tributo.	21
II – La base imponible en el Impuesto sobre los ingresos brutos, un índice de la retribución por la actividad.	22
III- Diferencia entre hecho imponible y base imponible.	26

IV - Tratamiento impositivo en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad de venta de automotores.	28
V – Jurisprudencia del contrato de concesión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.	28
FUNDAMENTOS DE LOS CONCESIONARIOS AUTOMOTORES	28
POSTURA DEL FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES	29
JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.....	30
POSICIÓN DOCTRINAL	32
VI– Comportamiento de las alícuotas para la actividad de venta de automotores en el marco del cambio en la legislación de fondo y ante la contienda judicial.	32

CAPÍTULO IV – LA CAUSA JUDICIAL QUE MOTIVA EL PRESENTE TRABAJO

I – Presentación ante la justicia Federal.....	36
FUNDAMENTOS DE A.C.A.R.A.	36
SENTENCIA DE 1RA INSTANCIA – JUSTICIA FEDERAL	41
II – Apelación a la sentencia del Juzgado Federal	45
PRESENTACIÓN DE A.C.A.R.A.....	45
SENTENCIA DE LA CÁMARA FEDERAL	45
VOTO EN DISIDENCIA	48
III - Presentación de ARBA ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación	52
IV - Tratamiento de la causa en la Corte Suprema de Justicia de la Nación	53
MEDIDA CAUTELAR	53
PRONUNCIAMIENTO SOBRE EL FONDO	54
DICTAMEN DE PROCURACIÓN	54
V - Tratamiento de la causa en la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires.	57
PRESENTACIÓN DE LOS CONCESIONARIOS AUTOMOTORES ANTE LA JUSTICIA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES	57

PRONUNCIAMIENTO SOBRE MEDIDA CAUTELAR.....	59
CONCLUSIONES.....	62
BIBLIOGRAFÍA	66

INTRODUCCIÓN

El estudio del ordenamiento jurídico de nuestro país, conformado por tres niveles de gobierno, no siempre es tan claro y sencillo de interpretar como pudiera ser simplemente observar la pirámide de Kelsen.

El análisis que pretendemos abordar se corresponde con la posibilidad de determinar los alcances de la prelación normativa que existe entre lo normado por el Código Civil y Comercial de la Nación y lo establecido por el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, en relación a la base imponible del Impuesto sobre los ingresos brutos.

En esa dirección, el presente trabajo tiene como objeto analizar la posibilidad de la provincia mencionada de establecer, libremente y sin condicionamiento alguno, la base imponible en el Impuesto sobre los ingresos brutos sobre la cual debe tributar la actividad de venta de vehículos realizada por los concesionarios de automotores. Focalizaremos en que, el aspecto conflictivo mencionado, es planteado por la Asociación de Concesionarios de Automotores de la República Argentina ante la justicia y constituye la causa judicial que motiva el presente trabajo de investigación.

La entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, que regula al contrato de concesión comercial en nuestra legislación, impulsó a la asociación que nuclea a los concesionarios de automotores del país a encaminarse en esta pretensión judicial que tiene como propósito final la tributación en el Impuesto sobre los ingresos brutos por base imponible diferencial, por entender que los concesionarios desarrollan una actividad de intermediación.

La metodología que emplearemos en el desarrollo de este trabajo será deductiva, esbozando en primer lugar el concepto de potestad tributaria provincial, su enmarque normativo y su vinculación con los Códigos de fondo, ello debido a que uno de los pilares del planteo judicial lo configura el hecho de que las normas fiscales locales se encuentran en colisión con el Código Civil y

Comercial de la Nación y, consecuentemente, con la Constitución Nacional, lo que merece la intervención del Poder Judicial como custodio de la ley suprema.

Seguidamente definiremos el marco jurídico del contrato de concesión comercial y desarrollaremos los conceptos necesarios para entender y conocer este tipo contractual y la actividad que es foco del debate.

Nos concentraremos a su vez en el accionar del Fisco de la Provincia de Buenos Aires en el pleito judicial, motivo por el cual señalaremos el tratamiento impositivo de la actividad en dicha jurisdicción.

Recorreremos la senda jurisprudencial de esta causa que vio su inicio ante la justicia federal, continuó su paso en la Cámara Federal, alcanzó a nuestro altísimo tribunal, debido a que el citado Fisco decidió recurrir a la Corte Suprema de Justicia de la Nación vía recurso de queja, y actualmente se encuentra a la espera de sentencia en la Suprema Corte de la provincia de Buenos Aires, habida cuenta de que nuestro máximo tribunal entendió que el pleito era una cuestión de derecho público local y debería resolverse en dicho ámbito provincial.

Finalmente, luego de plasmar todas las cuestiones que nos hemos propuesto desarrollar y a fin de brindar un aporte al conflicto, que como mencionamos aguarda pronunciamiento judicial, realizaremos una síntesis de las conclusiones obtenidas y buscaremos responder el siguiente interrogante: ¿La forma de retribución de los contratos de concesión comercial que establece el Código Civil y Comercial de la Nación condiciona al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos?.

CAPÍTULO I – IMPOSICION PROVINCIAL

I – La potestad tributaria de las provincias y la Constitución Nacional

El conjunto de normas y principios que delimitan las competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno (nación, provincias y municipios) y que regulan el poder tributario entre estos frente a los particulares dando origen a las garantías del contribuyente, surgen de la Constitución Nacional, de donde deriva el poder de imperio del Estado. El poder tributario o potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal.¹

El elemento esencial del Estado es el poder, y la Constitución Nacional como ley suprema regula la organización y funcionamiento del poder en un país. Nuestra Constitución Nacional en su primer artículo expresa que el Estado adopta como forma de gobierno la representativa republicana y federal. La forma republicana implica la división funcional en tres poderes, y la federal, en el hecho de que el poder se distribuye espacialmente entre la Nación y las provincias, manifestando que estas conservan el poder que no deleguen a la Nación y el que expresamente se hayan reservado,² no pudiendo ejercer aquel poder que han delegado.³

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN), tiene dicho sobre la distribución de poder tributario en nuestro país⁴ que de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (artículo

¹ García Vizcaíno, Catalina - Derecho tributario. Tomo I - 5a ed. - Buenos Aires. Abeledo Perrot, 2012.

² Constitución Nacional Argentina - Artículo 121 - Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

³ Constitución Nacional Argentina - Artículo 126.- Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación.

⁴ CSJN, "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús s/ acción meramente declarativa, del 18/04/1997.

121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (artículo 75).⁵

Por otra parte, en reiterados pronunciamientos nuestro máximo tribunal ha expresado que los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución Nacional, en términos expresos, concede al Congreso un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas.⁶

En la distribución de los poderes tributarios actual, que es la que fluye del último texto constitucional sancionado en el año 1994, al gobierno federal le corresponde establecer en forma exclusiva y permanente derechos de importación y exportación y tasas postales, esto se refleja en los artículos 4, 9, 75 inciso 1 y 126; en concurrencia con las provincias y en forma permanente, impuestos indirectos, según los artículos 4, 17 y 75 inciso 2; y con carácter transitorio y en situaciones de excepción, impuestos directos, los que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, según lo que

⁵ Constitución Nacional Argentina - Artículo 75.- Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

⁶ CSJN, “Mendoza, Domingo y otro c/ Provincia de San Luis”, 1866 (3:131); “Expreso Caraza S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, 1980 (302:1181).

reza el artículo 75 inciso 2. Por su parte, las provincias pueden establecer impuestos directos e indirectos en forma permanente, con excepción de los impuestos aduaneros.⁷

Analizada la distribución de competencias tributarias explícita que surge de nuestra Constitución Nacional, es necesario advertir que las mismas deben ser interpretadas en forma armónica con las cláusulas tributarias de contenido implícito que fluyen del artículo 75, en sus incisos 12, 18, 19 y 30, es decir, la de los códigos de fondo, de prosperidad, desarrollo y establecimientos de utilidad nacional.

En el inciso 12 del artículo 75⁸ la Constitución, buscando apuntalar la unidad nacional que asegure la unidad del derecho sustantivo, establece que corresponde al Congreso de la Nación dictar los códigos de fondo, *“sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales”*, aclaración vital y relevante para resolver nuestro interrogante.

Esta situación plantea el problema de si las normas locales, en ejercicio de su autonomía y facultades tributarias no delegadas, podrían regular institutos ya legislados en los denominados Códigos de fondo de manera diferente o deberían someterse a las normas dictadas por el Congreso Nacional como legislación común y uniforme para toda la República.

En la órbita de las normas tributarias nacionales este interrogante no se presenta, debido a que los Códigos de fondo no poseen una jerarquía superior a la ley ordinaria dictada por el legislativo nacional, motivo por el cual rigen los principios generales que dan primacía a la ley posterior sobre la anterior, y a la especial sobre la general.

⁷ Spisso, Rodolfo R. - Derecho constitucional tributario - 6ta edición – Buenos Aires. Editorial Abeledo Perrot, 2016.

⁸ Constitución Nacional – Artículo 75.- Corresponde al Congreso: 12.- Dictar los códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina; así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados.

Ante un eventual conflicto entre disposiciones que regulan la materia de fondo y las leyes tributarias provinciales, en la doctrina se sustentan dos posiciones antagónicas: la llamada civilista o *jusprivatista*, y otra que reafirma la autonomía del derecho tributario en su conjunto, ya sea que se trate de normas nacionales o provinciales, la *juspublicista*. Para quienes sostienen la primera posición, los Códigos de fondo son preferentes a las leyes tributarias locales, atento que son leyes dictadas por el Congreso de la Nación en cumplimiento de un mandato constitucional y es poder tributario provincial el que se encuentra entonces con un doble límite; de un lado las garantías de los derechos de los contribuyentes, y de otro el derivado de la subordinación de los preceptos impositivos a las instituciones, principios y conceptos de la legislación común, en tanto las prerrogativas tributarias de las provincias deben detenerse ante la posibilidad de desconocer un instituto del derecho civil o comercial. Por su parte, los que pregonan la segunda postura han argumentado que dentro de los poderes retenidos por las provincias de crear impuestos, se encuentran las más amplias facultades para diseñarlos, con la única restricción de las garantías y derechos consagrados por la Constitución Nacional en favor de los contribuyentes, sin que los Códigos, dictados sólo para regir las relaciones de derecho privado, se puedan convertir en un obstáculo para el ejercicio del federalismo. La competencia delegada por las provincias al Congreso de la Nación para sancionar el derecho común, tuvo como fin una legislación uniforme que regulara las relaciones de derecho privado, sin limitar por ello las facultades tributarias de las provincias, que pertenecen a una órbita claramente diferenciada, en tanto se trata de dos ámbitos -el civil y el fiscal- que no se superponen ni colisionan.⁹

La libertad de acción de las provincias no solo ha sido materia de diversas interpretaciones, también existe al respecto variada jurisprudencia que confirma las varias posibilidades interpretativas, un juicio de conveniencia, o de preferencia, teniendo en cuenta la directiva de la CSJN en cuanto a que una de

⁹ CASÁS, JOSÉ O. "Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina". ERREPAR. Abril, 1993.

las formas más certeras de apreciar el acierto o error de una interpretación jurídica es tomar en cuenta los efectos de tal interpretación. Debe evaluarse si la interpretación que se propicie ayuda o perjudica a la unidad nacional, a la integración entre las jurisdicciones, a la realización de inversiones productivas, a la radicación de capitales, al desarrollo pleno y justo de las fuerzas productivas, si constituye una traba o una ayuda para la operatividad efectiva del régimen federal, si implica una traba, un impedimento cierto, o sólo teórico y abstracto de las autonomías provinciales.¹⁰

Por su parte, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en adelante CFBA, expresa que lo establecido en los citados Códigos de fondo es de aplicación supletoria para los casos no previstos en el mismo,¹¹ manifestando de manera clara, a nuestro entender, que no se encuentra obligado a cernirse en su totalidad a lo que la legislación nacional establezca.

En este punto traemos al análisis nuestro caso bajo estudio, ya que justamente el artículo 75 inciso 12 constituye la base argumentativa de la Asociación de Concesionarios de Automotores de la República Argentina ante la justicia, en adelante A.C.A.R.A., al momento de presentarse ante la justicia, debido a que entienden que los Códigos Fiscales provinciales, al momento de definir la base imponible en el Impuesto sobre los ingresos brutos para la venta de automóviles por parte de los concesionarios, están desconociendo o ignorando lo establecido en el Código Civil y Comercial de la Nación, de ahora en más CCC, en cuanto a la forma de retribución del contrato de concesión, y a la que, según esa posición, los Códigos Fiscales debieran someterse. Ante esta vinculación de normas de variada jerarquía, debemos analizar hasta qué punto esta normativa nacional restringe, coarta o limita la potestad tributaria de la provincia de Buenos Aires, y si esta debe recepcionar lo establecido en la primera sin salvedades.

¹⁰ Bulit Goñi, Enrique – Constitución Nacional y tributación local. Tomo II – Editorial Ad hoc, 2009.

¹¹ Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires - Ley 10.397 - Artículo 4.- Serán de aplicación supletoria para los casos no previstos en este Código las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, los Códigos de Procedimiento de la Provincia en lo Contencioso-Administrativo, en lo Civil y Comercial, en lo Penal y la Ley del Tribunal Fiscal de Apelación.

II – La Ley de Coparticipación y el Consenso Fiscal

Para completar el análisis del reparto de potestades tributarias, es necesario tener en consideración, además de la distribución que efectúa nuestra Carta Magna y que hemos analizado en el apartado anterior, aquellas disposiciones legales que emergen del denominado “derecho intrafederal”. En especial, le daremos importancia a la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales¹², la cual establece el régimen transitorio de distribución entre la Nación y las provincias, a partir del 1º de enero de 1988, que adquiere rango constitucional al ser incorporado en la Constitución Nacional en el año 1994 con la reforma¹³, y el Consenso Fiscal firmado el 16 de noviembre de 2017, junto con su adenda suscripta el 13 de septiembre de 2018, aprobada por el Congreso Nacional el 4 de diciembre de 2018 y por la provincia de Buenos Aires, jurisdicción que nos interesa en el presente trabajo.

Analizaremos, sólo en la parte que consideremos pertinente y necesaria para el desarrollo de nuestro trabajo, lo que refiere al Régimen de coparticipación federal de impuestos, el cual en su Capítulo II establece las obligaciones emergentes del mismo, y en su artículo 9 inciso b) da los lineamientos de acción y limitaciones en las potestades tributarias de las provincias, donde ante todo se obligan ellas por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley. Esta prohibición de analogía no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, y también se excluyen expresamente de esta obligación los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de

¹² Ley 23.548 – 07/01/1988

¹³ Constitución Nacional - Disposiciones transitorias - Sexta: Un régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación. La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias. (corresponde al art. 75 inc. 2).

automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31 de diciembre de 1984 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con los lineamientos que se establecen en este régimen y que analizaremos, en lo que respecta al Impuesto sobre los ingresos brutos, más adelante.

Según lo dicho hasta aquí, resulta oportuno detenernos en el alcance del concepto de analogía, y para ello tomamos la postura de la CSJN al respecto en un relevante fallo¹⁴, que a su vez se hizo eco de lo expresado en el Dictamen de la Procuración General, indicando que el alcance del concepto, vinculado al régimen de coparticipación impositiva, es el resultante de una evolución normativa en el tiempo y su significado debe centrarse en aquellos fines más específicos que son los objetivos perseguidos por la ley de coparticipación, en cuanto a evitar la doble o múltiple imposición interna. Toman la opinión de Dino Jarach, expresada al momento de redactar un Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos: *"Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponible o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponible de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponible, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imponible o bases de medición."*¹⁵

¹⁴ CSJN - Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción declarativa – 19/06/2012

¹⁵ Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos; Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, págs. 183 y sgtes.

Se considera entonces que, en el espíritu e inteligencia de nuestra ley 23.548, la analogía no requiere una completa identidad de hechos imponible o bases de imposición, sino una coincidencia “sustancial”. Dicha interpretación explica que el propio legislador dejase fuera del ámbito de la prohibición de analogía, aunque circunscriptos a materias concretas y a reglas más o menos estrictas, los impuestos sobre la propiedad inmueble, sobre la propiedad automotor, sobre los ingresos brutos, de sellos y a la transmisión gratuita de bienes.

Retomando al análisis que comenzamos sobre la ley de Coparticipación, en el ya citado artículo 9 inciso b), la misma define el campo de acción de las provincias y establece que en el del Impuesto sobre los ingresos brutos y el impuesto de sellos deberán ajustarse a ciertas características básicas, lo que es equivalente, a nuestro entender, a definir el hecho imponible de dichos impuestos o a restringir su determinación por parte de las provincias.

En lo que respecta al Impuesto sobre los ingresos brutos, define el objeto del tributo estableciendo que se encontrarán alcanzados por el impuesto los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

Asimismo dispone que la base imponible del tributo se determinará sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose pudiendo detraer de los mismos los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles, deducción esta que sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuesto, realizados en el período fiscal que se liquida.

Agrega que en casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes.

Dentro de los elementos donde queda definida la hipótesis de incidencia de este tributo, autoriza que podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza), elocución que ha llevado a interpretar de forma mayoritaria que con la misma se estaría imposibilitando incluir dentro de la base del tributo a los ingresos que reportan las exportaciones. Sobre este punto en particular nos parece oportuno señalar que el mismo fue tratado en el Consenso Fiscal firmado en 2017, subsanando estas interpretaciones diversas originadas en la propia redacción. Dentro de los compromisos asumidos por las provincias y la ciudad Autónoma de Buenos Aires, en lo que refiere al Impuesto sobre los ingresos brutos, se encuentran la desgravación inmediata de los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes (excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios) y de ingresos que provengan de prestaciones de servicios que sean utilizados o explotados efectivamente en el exterior.

A fin de completar con los lineamientos del objeto del impuesto, resta mencionar, que podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad. Además este acuerdo fiscal establece las pautas para la gravabilidad en materia de transporte interjurisdiccional e internacional y la venta de combustibles derivados del petróleo la imposición, como así también el tratamiento alicuotario de las actividades complementarias.

Ahora bien, ya analizamos que la ley de coparticipación determina que la base imponible del impuesto estará dada por los ingresos del período, pero va más allá, detallando el concepto y expresando textualmente *“Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones: 1) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el período; 2) En las operaciones*

realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período; 3) En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieron en cada período”.

En síntesis, la regla general establece que la base imponible del impuesto, tal como lo expresa su nombre en la versión actual del tributo que data del año 1976, son los ingresos brutos devengados en el período fiscal.

A modo de cerrar el análisis de la norma en materia de dicho tributo, finalmente el artículo define que los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral comprenderán períodos mensuales.

Según lo propuesto nos resta detallar lo referente al Consenso Fiscal. Con relación al Impuesto sobre los ingresos brutos las provincias firmantes del citado acuerdo intrafederal han asumido diversos compromisos, que no modifican nuestro caso bajo análisis, ni en materia objetiva del tributo ni alicuotaria, debido en este último caso a que las alícuotas vigentes para la actividad que nos encontramos analizando, se encuentra dentro de los máximos que se han establecido en el consenso, según lo que detallaremos en el respectivo capítulo.

De todas formas consideramos obligatorio introducir el análisis de dicho acuerdo, aunque sea para confirmar que no introduce cambios en nuestro estudio, ya que forma parte de la armonización del ejercicio de potestades tributarias, debido a que la falta de consensos ha impedido la sanción de una nueva ley de coparticipación federal, pese a la manda constitucional al respecto, y parece que la práctica establecida para remediar esta carencia es la celebración de pactos fiscales, que acompañen y suplementen el Régimen Transitorio de Distribución aprobado en 1988 que continúa operando debido a su cláusula de prórroga.

CAPÍTULO II – EL CONTRATO DE CONCESIÓN COMERCIAL

I – Conceptos y antecedentes

Cuando referimos a la concesión comercial y nos imbuimos en la búsqueda dentro de nuestra legislación de su regulación específica, encontramos la misma recién en la redacción del actual CCC¹⁶, y eso no se corresponde con que este tipo de contrato surge y se utiliza en relaciones económicas entre partes recién en los últimos años, por el contrario, existía desde siempre la cotidianeidad en su uso, pero se trataba de contratos innominados y por ende no regulados. Cuando en los mismos se suscitaba un conflicto entre las partes, derivado de su interpretación y aplicación, eran los jueces quienes terminaban integrando la solución a partir del análisis del caso concreto.

Al tratarse en ese entonces de un contrato innominado debemos recurrir a la doctrina a fin de conocer las características que se la han asignado a este peculiar contrato antes de su inclusión en la legislación nacional.

A los fines de interpretación del formato contractual, es sumamente determinante entender lo que las partes, en el ejercicio de su autonomía de la voluntad, hayan querido materializar, cuál será el contenido de las respectivas prestaciones a su cargo, y adicionalmente, a los fines tributarios, deberá aplicarse el principio rector, en nuestra legislación en materia de interpretación de leyes tributarias, el concepto de realidad económica, el cual prima por sobre el medio jurídico elegido cuando este se desentiende de la realidad.

En el uso, normado por vía indirecta, del contrato de concesión, se entendió doctrinalmente que entre las obligaciones del concedente, se destacaban las de suministrar bienes al concesionario, no invadir su zona con nombramientos adicionales y respetar la exclusividad del concesionario en su territorio, proveer al concesionario de repuestos y partes; liquidar las

¹⁶ Ley 26.994 (Código Civil y Comercial de la Nación), vigente a partir del 01/08/2015.

operaciones en garantía en forma oportuna; establecer políticas de garantía, talleres de comercialización y suministro, uniformidad para toda la red; y proporcionar a los concesionarios información técnica y capacitación para mejor atención del usuario. Por otra parte, en lo que se refería a las obligaciones del concesionario, el cual en la práctica debería revestir un estatus de “independiente” económica y jurídicamente con respecto al concedente, detallamos las siguientes: aprovisionarse exclusivamente desde el concedente; tener instalaciones adecuadas para venta y servicio; brindar un servicio de garantía y mantenimiento; respetar el territorio de los restantes concesionarios; promover la venta de los productos objeto de la concesión y participar en campañas de publicidad; adoptar los sistemas administrativos, financieros y contables del concedente; y, no comercializar productos que compitan con los del concedente; asimismo, el concedente deberá respetar el monopolio de reventa que posee el concesionario en su territorio exclusivo; y el concesionario podrá usar gratuitamente la insignia y nombres comerciales del concedente.¹⁷

III – Legislación Nacional vigente sobre el contrato de concesión.

El CCC en su capítulo 18 incorpora a la legislación argentina al contrato de concesión, en los artículos 1502 a 1511 establece su definición legal, elementos típicos, obligaciones del concedente y el concedido, plazos, retribución, rescisión, y la aplicación de las normas a otros contratos.

Analizaremos el contrato de concesión, y buscaremos el paralelismo con la actividad que nos importa y convoca a efectos del presente trabajo, la venta de automóviles que realizan los concesionarios, a fin de entender cómo funciona la dinámica de la misma, buscando conocer las obligaciones de las partes involucradas en el contrato, la mecánica del negocio y principalmente como es la retribución que estos reciben al momento de producirse la venta de las unidades automotores a terceros, situación que genera el nacimiento del

¹⁷ Marzorati, Osvaldo J. - Derecho de los negocios internacionales – 3ra edición actualizada y ampliada - Editorial Astrea, 2003

hecho imponible en el Impuesto sobre los ingresos brutos, lo que en suma nos definirá cual es el nivel de intermediación o independencia de las partes involucradas, y como consecuencia su forma de tributar en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

DEFINICIÓN DEL CONTRATO DE CONCESIÓN

El artículo 1502 del CCC nos brinda la definición de este particular tipo de contrato, y nos expresa que *“Hay contrato de concesión cuando el concesionario, que actúa en nombre y por cuenta propia frente a terceros, se obliga mediante una retribución a disponer de su organización empresarial para comercializar mercaderías provistas por el concedente, prestar los servicios y proveer los repuestos y accesorios según haya sido convenido”*

Aplicando esta definición a nuestro caso de estudio, podemos señalar que es el concesionario quien efectúa la venta de los automóviles, desarrollando una actividad habitual y onerosa en una determinada jurisdicción, o varias, actuando en nombre y por cuenta propia frente a sus clientes, es decir asumiendo por sí las responsabilidades y riesgos del negocio, no siendo un mero intermediario, que se obliga en nombre de un tercero, entre el fabricante y quien compra el producto, sino el responsable de la operación de venta. Asume frente al fabricante de los automóviles la obligación a disponer de una organización con el fin de comercializar sus vehículos, prestando además los servicios pos venta, y de venta de accesorios y repuestos, y por todo ello recibe como contraprestación una retribución por parte del concedente, es decir la empresa automotriz.

La estrecha relación entre las partes, concedente y concesionario, en el vínculo comercial es evidente y tienen marcadas obligaciones entre sí, situación que no implica ni asegura ninguna actividad de intermediación en la cadena de comercialización de los automotores, sino que los concesionarios conforman un eslabón más de la misma, como ocurre en infinidad de productos.

El contrato de concesión tiene como principal particularidad la exclusividad de las mercaderías, y eso está definido en el artículo 1503 del plexo legal, donde se expresa que excepto pacto en contrario la concesión es exclusiva, para ambas partes, en el territorio o zona de influencia que se determine. Señala que el concedente no puede autorizar otra concesión en el mismo territorio o zona y el concesionario no puede, por sí o por interpósita persona, ejercer actos propios de la concesión fuera de esos límites o actuar en actividades competitivas.

OBLIGACIONES DEL CONCEDENTE

En lo que refiere a las obligaciones del concedente, las mismas se receptan en el artículo 1504 y abarcan la provisión al concesionario de una cantidad mínima de mercaderías que le permita atender adecuadamente las expectativas de venta en su territorio o zona, de acuerdo con las pautas de pago, de financiación y garantías previstas en el contrato, el cual puede prever la determinación de objetivos de ventas, los que deben ser fijados y comunicados al concesionario. Con relación a la exclusividad que ya hemos mencionado precedentemente, esta implica respetar el territorio o zona de influencia asignado al concesionario. Sin embargo, son válidos los pactos que, no obstante la exclusividad, reserva para el concedente cierto tipo de ventas directas o modalidades de ventas especiales. El concedente se encuentra obligado a proveer al concesionario la información técnica y, en su caso, los manuales y la capacitación de personal necesarios para la explotación de la concesión, además de proveer durante un período razonable los repuestos para los productos comercializados. Debe asimismo permitir el uso de marcas, enseñas comerciales y demás elementos distintivos, en la medida necesaria para la explotación de la concesión y para la publicidad del concesionario dentro de su territorio o zona de influencia.

OBLIGACIONES DEL CONCESIONARIO

En cuanto al sujeto que nos importa y analizamos en este trabajo, el concesionario, el artículo 1505 establece que se encuentra obligado a comprar exclusivamente al concedente las mercaderías y, en su caso, los repuestos objeto de la concesión, y mantener la existencia convenida de ellos o, en defecto de convenio, la cantidad suficiente para asegurar la continuidad de los negocios y la atención del público consumidor. Deber respetar los límites geográficos de actuación y abstenerse de comercializar mercaderías fuera de ellos, directa o indirectamente por interpósita persona. El concesionario además se obliga a disponer de los locales y demás instalaciones y equipos que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de su actividad, prestar los servicios de preentrega y mantenimiento de las mercaderías, en caso de haberlo así convenido. Deberá adoptar el sistema de ventas, de publicidad y de contabilidad que fije el concedente, y capacitar a su personal de conformidad con las normas del mismo. La normativa establece además, que si perjuicio de la obligación de comprar exclusivamente al concedente, el concesionario puede vender mercaderías del mismo ramo que le hayan sido entregadas en parte de pago de las que comercialice por causa de la concesión, así como financiar unas y otras y vender, exponer o promocionar otras mercaderías o servicios que se autoricen por el contrato, aunque no sean accesorios de las mercaderías objeto de la concesión ni estén destinados a ella.

RETRIBUCIÓN Y GASTOS

Con respecto a la retribución y gastos en el contrato de concesión, se encuentran reglados en el artículo 1507 del plexo legal, donde dispone que el concesionario tiene derecho a una retribución, como contraprestación a las obligaciones que asume para con el concedente, la cual puede consistir en una comisión o un margen sobre el precio de las unidades vendidas por él a terceros o adquiridas al concedente, o también en cantidades fijas u otras formas convenidas con este.

Sobre este punto consideramos oportuno detenernos y profundizar el análisis. Observamos que no existe una única e inalterable forma de retribución para los concesionarios por las obligaciones que asumen, muy por lo contrario, la misma surge de lo que las partes acuerden y se obliguen entre ellas y pueden ser de lo más variadas: margen, comisión, montos fijos y cualquier combinación de estas. Ni siquiera se determina la obligatoriedad de que las mismas sean sobre las unidades vendidas a terceros o adquiridas al concedente. En definitiva, el concesionario tiene derecho a recibir una retribución, pero la forma y el quantum de la misma dependerá de lo que acuerde con la otra parte.

En cuanto a los gastos de explotación, están a cargo del concesionario, excepto los necesarios para atender los servicios de preentrega o de garantía gratuita a la clientela, los cuales deben ser pagados por el concedente conforme a lo pactado por las partes en el contrato.

CAPÍTULO III – TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES PARA LA ACTIVIDAD DE VENTA DE AUTOMOTORES

I – El hecho imponible del tributo.

Abordada la definición del contrato de concesión, procederemos en este capítulo a introducirnos en el tratamiento que le brinda el Impuesto sobre los ingresos brutos a la actividad de venta de automotores, el cual encuentra su marco legal inmediato en el CFBA¹⁸.

El hecho imponible es aquel presupuesto de hecho, definido por el legislador, al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria. Por esta

¹⁸ Código Fiscal – Ley N° 10.397 y modificatorias.

voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.¹⁹

El citado cuerpo normativo, establece en su artículo 182 y siguientes el hecho imponible del Impuesto sobre los ingresos brutos, siendo este en lo sustantivo el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, con o sin lucro, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza).

En el caso de la venta de automotores autos, camionetas y utilitarios por parte de concesionarios, nos encontramos ante una actividad llevada a cabo de manera habitual y a título oneroso y con ánimo de lucro. Asimismo, si la misma es desarrollada en el ámbito de la provincia de Buenos Aires se verifica el hecho imponible en sus tres aspectos: objetivo, temporal y espacial, por ende, se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El elemento subjetivo si bien es mencionado en el texto legal es irrelevante en el caso de este impuesto debido a que no importa la naturaleza del sujeto que realiza la actividad, sino que esta última se realice según las características que se enunciaron.

II – La base imponible en el Impuesto sobre los ingresos brutos, un índice de la retribución por la actividad.

La base imponible es la expresión cuantitativa del hecho imponible, la unidad de medida que adopta el legislador para arribar al impuesto determinado, como expresión de la capacidad contributiva de un sujeto. En lo que refiere al Impuesto sobre los ingresos brutos, esa expresión queda

¹⁹ Dino Jarach - El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo - 3ra, Edición - Editorial Abeledo Perrot

determinada por los importes que se obtiene como retribución por la actividad ejercida, lo que implica segregar todos aquellos ingresos no habituales, que no respondan al ejercicio de actividad. El aspecto medular de este trabajo y que suscitó la contienda judicial entre los concesionarios de automotores y diversos fiscos provinciales, refiere al examen de este elemento del tributo en análisis.

La definición de base imponible en el impuesto se determina en el artículo 187 del Código Fiscal, donde se establece que, salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total que se devengue en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.

Queda manifiesto entonces, que la base imponible general del impuesto la conforman los ingresos brutos devengados en el período. La normativa también prevé casos de excepción, pudiéndose aplicar los conceptos de devengado exigible y de percibido, el primero para el caso de venta de inmuebles y buques, estos últimos sujetos a características de los mismos, en cuotas por plazos mayores a los doce meses; y el segundo, es decir determinar la base imponible por impuestos percibidos en el período fiscal, en los casos de operaciones realizadas por responsables que no tengan la obligación legal de llevar libros y formular balances, entre otros.

El legislador expresa en el artículo 188 los conceptos que no integran la mencionada base imponible. Los mencionamos en líneas generales, ya que no hacen al objeto del trabajo, son diversos impuestos nacionales al consumo, importes que constituyan reintegro de capital en operaciones financieras, subsidios y subvenciones que otorgue el Estado en sus diferentes niveles de gobierno como así también reintegros por exportaciones acordados con la Nación, ingresos correspondientes a la venta de bienes de uso, importes por la entrega de producción de cooperativas agrícolas. Si nos detendremos en el inciso c) del citado artículo, el cual establece que no integrarán la base

imponible “Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen. Tratándose de concesionarios o agentes oficiales de ventas, lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será de aplicación a los del Estado en materia de juegos de azar y similares y de combustibles.”

De manera clara y consistente con lo expresado en el art. 195, el legislador excluye a los concesionarios del rubro automotor de la posibilidad de sustraer de la base imponible los reintegros que perciban por gastos realizados por cuenta de terceros con motivo de actividades de intermediación.

Para los casos en los que la base imponible se determine por el principio general, según lo expresa el artículo 189, se deducirán de la base imponible las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida. También podrá detraerse de la base imponible sujeta a impuesto el importe de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida y que se hayan computado como ingreso gravado en cualquier período fiscal. Esta deducción, aclara la norma, deberá cumplir con índices justificativos de la incobrabilidad que la misma establece y no será procedente cuando la liquidación se efectúe por el método de lo percibido. Los importes correspondientes a envases y mercaderías devueltas por el comprador, siempre que no se trate de actos de retroventa o retrocesión, también podrán deducirse de la base. Las deducciones enumeradas precedentemente sólo podrán efectuarse cuando los conceptos a que se refieren correspondan a operaciones o actividades alcanzadas por el impuesto y deberán efectuarse en el período fiscal en que la erogación, débito fiscal o detracción tenga lugar, siempre respaldadas por las registraciones contables o comprobantes respectivos.

Así como la norma establece la base imponible general del tributo, sobre la cual nos hemos explayado anteriormente, existen también bases imponibles diferenciales para ciertas actividades específicas (contratos de leasing,

entidades financieras, compañías de seguro, intermediario, préstamos de dinero, profesiones liberales, entre otros), las cuales se encuentran reguladas en los artículos 190 a 199 del CFBA. En estos casos particulares, el legislador entendió que, por el tipo de actividad desarrollada y sus características propias, debían tributar el impuesto sobre una base imponible distinta a la general, detallando en cada caso como se conforma la misma, a efecto de medir de la manera más adecuada la manifestación de la capacidad contributiva del sujeto que realiza la actividad en la jurisdicción.

Nos detenemos ahora en uno de estos tratamientos diferenciales, el que nos interesa al objeto de este trabajo. Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la legislación dedica un artículo aparte y expresa en su artículo 195 que en esos casos la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes. Dentro de esta base imponible diferencial se entienden comprendidas las concesionarias, justificando ese comportamiento en el hecho de que la actividad que realizan es de intermediación, pero el citado artículo es claro y manifiesta en su último párrafo que *“esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales.”*

El legislador no da lugar a interpretaciones confusas o grisáceas, claramente establece que los concesionarios deberán liquidar el impuesto de acuerdo a las normas generales, y no por aplicación de base imponible diferencial.

Los concesionarios automotores consideran que esta forma de liquidar el tributo colisiona con lo establecido en la legislación común, la cual establece que los concesionarios tienen derecho a una retribución, pactada con el concedente, como contraprestación. Entienden que esta retribución evidencia una situación de intermediación.

III- Diferencia entre hecho imponible y base imponible.

Consideramos oportuno señalar la diferencia conceptual de estas nociones, convencidos de que será de utilidad al momento de realizar una conclusión sobre el presente trabajo. La base imponible es la expresión cuantitativa del hecho imponible, es decir el hecho jurídico tributario, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria²⁰.

La CSJN ignoró mucho tiempo esta diferenciación, otorgándole mayor preponderancia al aspecto económico del impuesto sobre el jurídico. Al respecto, la célebre sentencia de principios de siglo pasado de nuestro máximo tribunal en los autos "Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos"²¹, si bien convalidando que la doble imposición era constitucional, falló en contra del fisco considerando que la pretensión fiscal se estaba ejerciendo extramuros, esto es sobrepasando los límites de su territorio. En este precedente jurisprudencial se analizó la potestad tributaria del fisco provincial otorgándole mayor preponderancia al elemento cuantitativo, es decir cómo se conformaba la base imponible del impuesto, lo que lo asimilaba a un impuesto a las ventas, más allá de cuál era el hecho imponible que predicaba la norma.

Hacia mediados del siglo pasado comenzó la Corte a dar un giro y empezar a marcar la diferencia entre el objeto del impuesto y la base de medición empleada para cuantificar el mismo. Así podemos observar en la sentencia "Shulman Hermanos c/ Provincia de Buenos Aires"²² dónde expresa que el gravamen no recaía sobre las ventas en extraña jurisdicción, sino que tomaba las mismas como índice del valor de la producción industrial en la jurisdicción para aplicar el gravamen.

²⁰ Dino Jarach - El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo - 3ra, Edición - Editorial Abeledo Perrot

²¹ CSJN, "Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos", del 28/09/1927.

²² CSJN, "Shulman Hermanos c/ Provincia de Buenos Aires ", del 13/12/1946.

De la misma época podemos mencionar la sentencia “Argentina de Neumáticos Michelin S.A. c/ provincia de Buenos Aires”²³, que en oportunidad de gravar el desarrollo de una actividad industrial considera legítimo tomar como base de medición las ventas de los productos industrializados, los cuales a su vez se comercializaban en una jurisdicción distinta a dónde se llevaba a cabo el proceso productivo, entendiendo que no hay posibilidad de hacer dicha valoración mientras no se produzca la comercialización de los productos, siempre que el gravamen no interfiera en la libre circulación y el libre tránsito y se convierta en un requisito para el tránsito desde y hacia la jurisdicción, y sea un valor razonable y representativo de la riqueza generada en la actividad industrial, que es la que constituye el objeto del impuesto.

Finalmente con el precedente “INDUNOR S.A.C.I.F.I. y F. c/Chaco, provincia del, s/repetición”²⁴ nuestro máximo tribunal consolida de forma definitiva y sin fisuras hasta el presente su doctrina, distinguiendo de forma nítida al hecho imponible del tributo de su base de medición. Expresa que no cabe confundir el “hecho imponible” con la base o medida de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación. El primero se dirige al mero desarrollo de una actividad con fin de lucro; la segunda atiende al precio de venta de los productos únicamente como índice razonable para medir la riqueza producida, razón por la cual no puede cuestionarse la legitimidad constitucional del acto de imposición por computar dicha base para establecer el monto del tributo. Con respecto al método adecuado para la determinación del impuesto, manifiesta la CSJN que es facultad propia de las provincias elegirlo, pudiendo hacerlo por medio de éste o cualquier otro que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio, el cual será válido y legítimo en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga con motivo o como requisito para permitir la salida de los productos del ámbito territorial, con prescindencia de que se los destine al consumo o elaboración dentro o fuera de la República.

²³ CSJN, “Argentina de Neumáticos Michelin S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, del 19/09/1947

²⁴ CSJN, “INDUNOR S.A.C.I.F.I. y F. c/Chaco, provincia del, s/repetición”, del 13/09/1973

IV - Tratamiento impositivo en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad de venta de automotores.

En base al análisis del CFBA que hemos realizado, podemos concluir que en materia del Impuesto sobre los ingresos brutos, en la actividad de venta desarrollada por las concesionarias automotrices, la base imponible está conformada por el monto total de las ventas, determinando el gravamen sobre la base de los ingresos brutos devengados en el período fiscal, sin otras deducciones posibles que aquellas permitidas a quienes determinan el impuesto bajo el principio general. Esto quiere decir que las concesionarias no tributan por la base imponible diferencial, por el contrario, como expresamente lo establece el artículo 195, los concesionarios o agentes oficiales de venta se regirán por las normas generales.

V – Jurisprudencia del contrato de concesión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

La base imponible sobre la cual tributan los concesionarios de automotores el Impuesto sobre los ingresos brutos es una cuestión que ha sido planteada y debatida en la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires con anterioridad a la introducción del contrato de concesión dentro de la legislación de fondo y la consecuente presentación de A.C.A.R.A. en la justicia, causa que enmarca el trabajo.

FUNDAMENTOS DE LOS CONCESIONARIOS AUTOMOTORES

El planteo de los concesionarios estuvo históricamente enfocado en la naturaleza del contrato de concesión y en las condiciones de venta a las cuales deben adecuarse, como así también a las formas de retribución, imposibilidad de determinación unilateral de precios, marcando que no consiste en un habitual contrato de compraventa, y que por ende las partes no tienen libertades absolutas, sino que acuerdan las condiciones para realizar las operaciones comerciales, buscando demostrar, que bajo estos lineamientos, la

pretensión del fisco de gravar el importe total de la ventas resulta improcedente y no refleja la realidad económica de las operaciones en cuestión. Entendieron siempre que la realidad de la actividad por ellos desarrollada seguía los lineamientos que debe reunir la actividad realizada por un intermediario para tributar por base imponible diferencial, resultante de las comisiones que recibían.

POSTURA DEL FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Por su parte, la postura del fisco de la provincia de Buenos Aires fue siempre fiel a la letra del Código Fiscal, literalidad de la norma que analizamos en el presente capítulo, y la Disposición Normativa Serie B 1/04, la cual establece en el Capítulo VII –artículos 634 y siguientes-, el tratamiento fiscal a dispensar a las ventas realizadas por los concesionarios o agentes oficiales de venta, que en definitiva no es más que tributar por base imponible general.²⁵

La cuestión fue tratada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, quien recibió una consulta de un contribuyente a fin de que evalúe y se pronuncie sobre si los ingresos provenientes de la comercialización del vehículo efectuada por la concesionaria a un tercero deben considerarse como base imponible de una operación de compraventa, o si corresponde otorgar el tratamiento tributario dispensado a la intermediación,

El Fisco emitió opinión y la Dirección de Técnica Tributaria elaboró el Informe 78/07²⁶. Con respecto a la intermediación expreso que *“si efectivamente la concesionaria actuara como mero intermediario en la venta, realizando la misma por cuenta y orden del productor, lógicamente debería ser a cambio de una retribución, compensación atinente a la actividad de intermediación emergente por el servicio prestado. Dicha situación no sólo no se verifica, sino que por el contrario es la concesionaria la que paga al*

²⁵ ARTÍCULO 635.- Para los concesionarios o agentes oficiales de venta, la base imponible se establecerá por las normas generales del impuesto -ingreso bruto devengado durante el período fiscal- y, previa deducción de los conceptos que pudieran corresponder (artículos 188 y 189 del Código Fiscal), se aplicará sobre ella la alícuota correspondiente para la actividad.

²⁶ Dirección de Técnica Tributaria Informe 78/07

productor una comisión calculada en función de la utilidad obtenida, registrándola como gasto en los registros contables”.

De la conclusión final de dicho informe resulta que la comercialización de vehículos efectuada por la concesionaria no responde a una actividad de intermediación, debiendo en consecuencia considerar la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, establecida por las normas generales del tributo, es decir los ingresos brutos devengados por la venta del bien al tercero adquirente, conforme a lo establecido en el artículo 635 de la Disposición Normativa B 1/04, en concordancia con el artículo 169 del Código Fiscal (t.o.2004).

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

En ese marco, el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires fue rechazando las pretensiones de los particulares, marcando en sentencias del siglo pasado que la relación comercial entre las partes en el contrato de concesión en nada varía el concepto de ingresos brutos. La pretensión de tributar sólo sobre la diferencia entre el precio de venta al público y el precio de costo resultaba improcedente, debido a que el hecho de que el concesionario para la venta de automotores comercie las unidades a un precio fijo establecido por el fabricante, hecho éste común a la venta de otras mercancías - como ser los productos farmacéuticos, combustibles, tarifas de transporte -, desde ningún punto de vista puede aceptarse que el ingreso bruto de los mismos, se integre únicamente con la diferencia entre el precio de costo y el de venta al público²⁷.

Analizando jurisprudencia más cercana a nuestro tiempo, ante un planteo vinculado al tratamiento impositivo en la intermediación de venta de vehículos nuevos con motivo del plan canje de cereales, consideró el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que la base imponible del gravamen está constituida por la totalidad de los ingresos que se deriven de la actividad

²⁷ TFBA, “ISNARDI, Héctor S.A.”, del 24/04/1962

gravada, la aplicación al caso de una base imponible diferencial constituye una excepción que no se encuentra justificada en estos actuados en la medida que la firma no ha podido probar la actividad de intermediación que dice realizar.

De esta forma confirmó la pretensión del Fisco, emitida en su Informe 78/07.

Al dictar sentencia, el Tribunal toma la voz de importante doctrina y entre los fundamentos de su fallo expone; *“Que es una característica propia del impuesto sobre los Ingresos Brutos, que cada uno de los contribuyentes tribute por su facturación. Así, en una compraventa toda la cadena de producción, comercialización mayorista y comercialización minorista debe tributar sobre el monto total de la facturación que realiza cada contribuyente, del mismo modo que debe hacerlo la recurrente, toda vez que su facturación se corresponde con esa modalidad operativa, constituyendo el monto que los fleteros le facturan a él un costo o gasto de su actividad de prestador de servicios. En otros términos, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es plurifásico y acumulativo, toda vez que todas las etapas de circulación económica de bienes y servicios se encuentran sometidas al impuesto, gravándose el valor total de las distintas transacciones; en tal sentido, señaló la doctrina que “Lo que llevamos dicho hasta ahora, permite establecer que el impuesto a las actividades lucrativas, luego denominado a los ingresos brutos, es un tributo general al consumo y debe ser ubicado entre los gravámenes indirectos a los gastos. Es de tipo acumulativo y plurifase, o como dice la doctrina francesa, es un impuesto en cascada” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, ob. cit., p. 20).”*²⁸

El Tribunal Fiscal se enfoca en reafirmar que no es cualquier intermediación aquella a la que refiere el Código Fiscal al momento de aplicar base imponible diferencial. Las actividades que realiza un contribuyente pueden resultar de intermediación, al igual que la de cualquier otro sujeto que desarrolla actividades en etapas intermedias del proceso económico — industrias, comercio mayorista y minorista, prestadoras de servicio o de obra, comerciantes en general— más no es el intermediario que desde el punto de vista tributario se encuentra previsto en el art. 195 del Código Fiscal (T.O. 2011)

²⁸ TFBA, Sala III, “VERTRAUEN AUTOMOTORES S.A.”, del 14/06/2013

con una base imponible especial. Sostiene este Tribunal que el régimen de los intermediarios es de excepción al principio general y por ello de interpretación restrictiva.²⁹

POSICIÓN DOCTRINAL

La doctrina tiene dicho que lo que sí resulta necesario es precisar el grupo de sujetos que merecen la calificación técnica de intermediarios, distinguiéndolos de todos aquellos otros que *latu sensu* realizan intermediaciones, como son en definitiva todos los comerciantes. Una nota diferencial estaría dada por el hecho de que el sujeto actúe por otro y no por sí y es a los primeros y no a los segundos, en ninguna de sus muy variadas formas, que se refiere la norma atributiva de una base imponible especial, y se excluye las operaciones que los mismos intermediarios realicen por cuenta propia, lo que se explica porque en dichos casos no actúan como tales, sino como un comerciante común que compra y vende asumiendo el riesgo comercial.

VI– Comportamiento de las alícuotas para la actividad de venta de automotores en el marco del cambio en la legislación de fondo y ante la contienda judicial.

En esta sección del trabajo describiremos el tratamiento de alícuotas que tuvo la actividad objeto de estudio antes de la modificación del CCC, y hasta la actualidad. Hacer una referencia temporal a la sanción del nuevo Código es referirnos, además, a la presentación realizada por A.C.A.R.A ante la justicia, la cual en un primer momento importó una medida cautelar para que el Fisco deje de gravar a la actividad desarrollada por los concesionarios por base imponible general y comience a hacerlo por base imponible diferencial. El fin de este seguimiento en el tiempo de las alícuotas es evaluar la conducta de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, que como sabemos por un

²⁹ TFBA, Sala III, “TRANSPORTE SANTA MARÍA S.A.”, del 11/10/2012

lado sigue pujando por sus intereses en la vía judicial, y por el otro, año tras año es partícipe de la elaboración del proyecto de ley impositiva que es sometido a análisis y sanción de los legisladores provinciales, dónde establece la alícuota sobre la cual tributan los contribuyentes que desarrollen tal actividad, y en ese punto nos centraremos en este apartado.

Para ello analizaremos en las leyes impositivas desde al año 2014 al 2019 la alícuota para la actividad de venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión (501111) y venta de vehículos automotores, nuevos no clasificados en otra parte, excepto en comisión (501191).

Debemos destacar que la actividad objeto del gravamen es la venta de automotores, autos, camionetas y utilitarios, siendo información relevante y discriminatoria el hecho de que dicha venta sea en comisión o no, característica de la operación comercial que define el valor numérico de la alícuota aplicable, además de sus implicancias en la determinación de la base imponible sujeta al impuesto. El hecho de que la venta de los vehículos, actividad alcanzada por el citado impuesto, sea realizada por un sujeto vinculado mediante un contrato de concesión con el fabricante del vehículo no resulta una característica distintiva al momento de la liquidación del tributo.

Como comentario adicional mencionamos que las actividades de venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios, nuevos; venta en comisión de vehículos automotores, nuevos no clasificados en otra parte; venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios usados; y venta en comisión de vehículos automotores usados no clasificados en otra parte, tuvieron en el período bajo análisis una alícuota de 8%. Por otro lado, para el mismo período, las actividades de venta de autos, camionetas y utilitarios usados, excepto en comisión y venta de vehículos automotores usados no clasificados en otra parte excepto en comisión, tuvieron una alícuota de 0%.

Volviendo a las actividades que nos convocan, procederemos con el análisis alicuotario propuesto.

En la ley Impositiva del año 2014³⁰, el legislador gravó las mismas con una alícuota del 3.5%, según lo establece su artículo 22 inciso J), en tanto no se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o en Leyes especiales.

Para el año 2015 la ley impositiva³¹ en su artículo 22 fija una alícuota del 3.5%, según lo establece su artículo 22 inciso J), en tanto no se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o en Leyes especiales.

El legislador en la ley impositiva para el año 2016³², posterior al nuevo CCC y a la presentación de A.C.A.R.A. a la justicia, reza en su artículo 22: *“De acuerdo a lo establecido en el artículo 223 del Título II del Código Fiscal -Ley Nº 10.397 (Texto ordenado 2011) y modificatorias-, fíjense para las actividades que se enumeran a continuación las alícuotas diferenciales que en cada caso se indican, en tanto no se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o en Leyes especiales:...J) Tres con cinco por ciento (3,5%) 501111 Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión. 501191 Venta de vehículos automotores, nuevos no clasificados en otra parte, excepto en comisión.”*

Para el período fiscal 2017³³ la alícuota de las actividades que estamos analizando siguió sin cambios, como en los períodos fiscales que hemos estado detallando, estableciendo una alícuota del 3.5% para las actividad de venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión y venta de vehículos automotores, nuevos no clasificados en otra parte, excepto en comisión, en tanto no se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o en Leyes especiales, según su artículo 21, inciso J).

La ley impositiva aplicable al ejercicio fiscal 2018³⁴ en su artículo 20 determina: *“De acuerdo a lo establecido en el artículo 223 del Título II del*

³⁰ Ley Provincial 14.553.

³¹ Ley Provincial 14.653.

³² Ley Provincial 14.808.

³³ Ley Provincial 14.880.

³⁴ Ley Provincial 14.983.

Código Fiscal -Ley N° 10397 (Texto Ordenado 2011) y modificatorias-, fíjense para las actividades que se enumeran a continuación las alícuotas diferenciales que en cada caso se indican, en tanto no se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o en Leyes especiales:... H) Dos con cinco por ciento (2,5%) 451111 Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión. 451191 Venta de vehículos automotores, nuevos no clasificados en otra parte”.

Finalmente, la ley impositiva del año 2019³⁵ artículo 20 inciso H fija para las actividades que nos encontramos analizando una alícuota del dos con tres por ciento (2,3%).

Como podemos notar, el legislador, si bien no modificó la base imponible sobre la cual tributan las actividades, redujo la alícuota aplicable, debido a que, como lo hemos mencionado, la misma pasó del 3.5% al 2.3% desde el período fiscal 2014 al 2019, respectivamente.

La merma en la alícuota para la actividad no está relacionada con ningún beneficio impositivo específico vinculado a algún parámetro, como podría ser, por ejemplo, el de nivel de ventas en el ejercicio fiscal anterior, sino que resulta general para la actividad. Tampoco esta reducción responde al compromiso asumido por la provincia de Buenos Aires de adecuar las alícuotas para el impuesto, que emana del Consenso Fiscal al cual se suscribió a fines del año 2017, debido a la alícuota para la actividad de venta de automotores ya se encontraba dentro de los valores establecidos en dicho pacto.

Esto nos lleva a concluir que claramente este beneficio impositivo que ha sido otorgado en los últimos años tiene por finalidad y objeto reducir la presión tributaria del impuesto para la actividad en cuestión, sin modificar la base imponible, como pretenden los concesionarios.

³⁵ Ley provincial 15.079

CAPÍTULO IV – LA CAUSA JUDICIAL QUE MOTIVA EL PRESENTE TRABAJO

I – Presentación ante la Justicia Federal

FUNDAMENTOS DE A.C.A.R.A.

El pleito judicial que enmarca a este trabajo académico transita un recorrido que aún no ha llegado a su fin, y comienza con el primer veredicto del 23 de junio de 2015, cuando el Juzgado Federal N° 2 de San Juan dicta sentencia³⁶ en la causa interpuesta por el apoderado de A.C.A.R.A., quien inicia demanda en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y otros veintidós fiscos provinciales, es decir a los fiscos de las veintitrés provincias que integran nuestro país³⁷.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires es la única jurisdicción no demandada, debido a que mediante la sanción de la Ley 4807 introdujo modificaciones a su Código Fiscal, con vigencia a partir del primero de enero de 2014. A partir de dicha fecha los concesionarios comenzaron a tributar en el

³⁶ A.C.A.R.A. y otros c/ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y otros s/ acción meramente declarativa de certeza - Sala "A" del Juzgado Federal de San Juan N° 2.

³⁷ A.C.A.R.A. inicia acciones judiciales contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires; la Administración General de Rentas de la Provincia de Catamarca, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Corrientes, la Administración Tributaria Provincial de Chaco, la Dirección de Rentas de la Provincia de Chubut, la Administración Tributaria de Entre Ríos, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Formosa, la Dirección Provincial de Rentas de Jujuy, la Dirección General de Rentas de la Provincia de la Pampa, la Dirección General de Ingresos Provinciales de La Rioja, la Administración Tributaria de Mendoza, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Neuquén, la Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia de Río Negro, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, la Dirección General de Rentas de la Provincia de San Juan, la Dirección Provincial de Ingresos Públicos de la Provincia de San Luis, la Secretaría de Ingresos Públicos de la Provincia de Santa Cruz, la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe, la Dirección de Rentas de la Provincia de Santiago del Estero, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán

Impuesto sobre los ingresos brutos sobre base imponible diferencial en dicha jurisdicción.

La acción meramente declarativa que interpone A.C.A.R.A. tiene por objeto solicitar al Tribunal que disponga con carácter urgente, a partir de la entrada en vigencia del nuevo CCC, y hasta tanto los Estados Provinciales adecuen sus Códigos Fiscales y/o sus Leyes Tributarias anuales a las normas de Código de fondo en lo atinente a la base imponible del Impuesto sobre los ingresos brutos a tributar por las concesionarias o recaiga una sentencia firme, como medida cautelar que los Organismos de Recaudación Tributaria Provinciales se abstengan de:

a) Determinar el Impuesto sobre los ingresos brutos a las concesionarias representadas sobre la base del monto total de las ventas;

b) Disponer la percepción y/o retención del Impuesto sobre los ingresos brutos a través de agentes designados por la ley sobre la misma base, monto total de las ventas;

c) Expedir títulos para la ejecución de deudas por Impuesto sobre los ingresos brutos calculadas sobre la base cuestionada;

d) Reclamar extrajudicialmente a las Concesionarias deudas por Impuesto sobre los ingresos brutos determinadas en función del monto total de las ventas;

e) Promover ejecuciones contra las concesionarias representadas por deudas en concepto de Impuesto sobre los ingresos brutos determinadas sobre la base del monto total de las ventas;

f) Trabar embargos y/o cualquiera otra medida de ejecución o precautoria por montos que estén determinados en función del monto total de las ventas;

g) Informar a Bancos y/o Registros de Datos Personales deudas de las Concesionarias determinadas en función del monto total de las ventas, a partir de la entrada en vigencia del nuevo CCC.

Las detalladas pretensiones se encuentran sustentadas, según la parte actora, en que a partir de esa fecha, 1º de agosto de 2015, cuando entra en vigencia el nuevo CCC, los fiscos provinciales ejercerán sus funciones de determinación, fiscalización, recaudación, percepción, retención y/o cobro y ejecución del Impuesto sobre los ingresos brutos con relación a la actividad de las concesionarias sustentándose en códigos tributarios y/o leyes anuales tributarias contrarios a los artículos 1502, 1507, consecutivos y sucesorios, del nuevo plexo normativo, ya que dichas normas locales legislan sobre cuestiones delegadas por la Provincias a la Nación, conforme el artículo 75 inciso 12, por lo que colisionan con el artículo 31 y burlan la expresa prohibición del artículo 126 de la Constitución Nacional.

La actora manifiesta que ante el innegable daño que ocasiona a todos los concesionarios de automotores del país, el estatuto establece el deber de A.C.A.R.A. de proveer a la defensa de los intereses de sus asociados, y la demanda es contra los Organismos de Recaudación Tributaria Provinciales, pero no a las provincias, siendo aquellos entes autárquicos que gozan de individualidad jurídica y funcional, lo que no permite identificarlos con cada uno de los Estados Provinciales al no formar parte de la administración centralizada de cada uno de estos por lo que no es necesario que sean parte cada una de las provincias porque son sujetos con capacidad suficiente para estar en juicio. Pide que los fiscos se abstengan de ejercer las funciones de determinación, fiscalización, recaudación, percepción, retención y/o cobro y ejecución del Impuesto sobre los ingresos brutos con relación a la actividad de las concesionarias sustentándose en las leyes actuales, pero no entrando en cuestiones relacionadas a la potestad y/u obligación tributaria.

Sobre la cuestión de fondo expresa que los Códigos Tributarios Provinciales consagran, en su mayoría, el principio de la realidad económica para la determinación de la naturaleza del hecho imponible, fijan una pauta general para la determinación de la base Imponible y luego remiten a las leyes impositivas anuales para la expresión de las alícuotas. Si bien el contrato de concesión no había sido regulado legalmente, sí tenía aplicación práctica desde y por los usos y costumbres, dónde había una realidad económica. No

obstante, los Códigos Tributarios Provinciales, aplicados por los fiscos demandados, no excluyen de la pauta general para la determinación de la base Imponible a la actividad desarrollada por los concesionarios, como sí lo hace desde el año 2014 el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Por el contrario, la actividad de los concesionarios está expresamente excluida de las excepciones a la pauta general, por ello, y ante la falta de regulación expresa del contrato, las provincias, omitiendo observar el principio de la realidad económica, dejaron a la actividad de los concesionarios bajo la pauta general y por lo tanto sujeta, a la tributación de una alícuota desproporcionada sobre la base del monto total de las ventas, situación que ha cambiado desde la sanción de la ley 26.994 que ha aprobado el nuevo CCC el cual rige desde el 1º de mayo de 2015, el cual regula el contrato de concesión. Por ello los fiscos provinciales no pueden, a partir de la entrada en vigencia del nuevo Código, ejercer sus funciones, con relación a la actividad de los concesionarios, apoyándose en las normas tributarias locales actualmente vigentes, puesto que estas normas son inconstitucionales al estar legislando sobre materias ya legisladas por el Congreso de la Nación, en efecto el nuevo Código Civil y Comercial legisla expresa y claramente sobre la retribución de los concesionarios: *“puede consistir en una comisión o un margen sobre el precio de las unidades vendidas”* por lo que esa y no otra debe ser la base para la determinación de los ingresos brutos, según lo que entiende la parte demandante.

La actora considera que el citado impuesto es un tributo que habitualmente provoca los efectos conocidos como cascada o piramidación porque se aplica a todas las actividades y etapas sin que exista crédito por el impuesto pagado en las instancias anteriores de la cadena productiva, así al adquirente le resulta muy difícil conocer el valor exacto de la carga tributaria contenida en el precio, aunque sin lugar a dudas es significativo; también por este motivo se considera que ese impuesto puede producir distorsiones en los precios relativos, incentivar la integración artificial de actividades y afectar a la competitividad de los bienes producidos localmente entre otras cosas. Sin embargo, desde hace más de dos décadas a los contribuyentes que deben tributar el impuesto se les pueden efectuar detracciones a cuenta de dicha

obligación fiscal tomando como base sus compras, importaciones, acreditaciones bancarias o, por supuesto, sus ventas, etcétera. Asimismo la contrariedad de esta circunstancia se potencia si tenemos en cuenta que dichos importes, en conjunto, pueden superar varias veces el gravamen que el contribuyente debe ingresar, reduciendo o tornando inexistente el flujo de fondos del negocio, situación que se produce como consecuencia de los diversos regímenes de recaudación repotenciados desde aquel entonces. Luego de hacer una reseña histórica manifiesta que el “Ingreso Bruto” gravado según sus orígenes es aquel que constituye una contraprestación o retribución por el ejercicio de una actividad habitual sujeta a impuesto, gravándose solo aquellos que constituyan un pago, contraprestación o un precio derivados de la actividad gravada; el hecho imponible es el elemento que da nacimiento a la relación jurídica tributaria siendo la noción central de ésta, entendido como el conjunto de hechos o situaciones descriptas por la ley como supuesto generador de la obligación tributaria. Además el hecho imponible revela otros aspectos esenciales para el establecimiento de la relación jurídica tributaria, como lo son el aspecto temporal, el aspecto subjetivo y el aspecto cualitativo y sobre estos debe hacer hincapié el legislador a la hora de determinar el tributo. Sus características son: real, directo, territorial, general, periódico, proporcional y de efecto regresivo, no trasladable.

Nos detenemos a observar la caracterización del impuesto que realiza A.C.A.R.A., quien cataloga al Impuesto sobre los ingresos brutos como directo, y por ende no trasladable, características que resultan convenientes a su pretensión, asumiendo que el impacto de tributo los afecta a ellos.

La clasificación de los impuestos en directos e indirectos es en sí conflictiva, ya que se utiliza un efecto económico, como es la posibilidad de traslación de un tributo, para clasificar a los mismos, siendo que esta depende de varios factores económicos, que a su vez pueden variar, y lo hacen, ante las características propias de los contribuyentes y las actividades que realizan.

Sin embargo nos vemos imposibilitados a prescindir de esta clasificación debido a que la Constitución Nacional, como hemos analizado en apartados precedentes, la utiliza como criterio para clasificar y separar las fuentes con el

fin de asignar los recursos entre la Nación y a las provincias. Dentro de nuestro sistema tributario el impuesto a los ingresos brutos es considerado directo, por ende trasladable, no incidiendo al contribuyente de derecho sino al de hecho.

A.C.A.R.A. entiende que, en base al planteo que hemos expuesto precedentemente, existe peligro en la demora y sostiene que de no obtener la extensión temporal de la medida cautelar sus asociadas se enfrentarán ciertamente a procesos de ejecución fiscal debiendo afrontar adicionalmente los costos que ello genera (interés punitivo y costas) cuando la cuestión no ha sido revisada ni resuelta judicialmente lo que provocaría un daño de imposible reparación ulterior. Afirma que no cabe duda que los fiscos provinciales continuarán determinando, reteniendo, percibiendo, fiscalizando, recaudando, ejecutando y/o cobrando el Impuesto sobre los ingresos brutos relativo a la actividad de las concesionarias sobre la base del monto total de las ventas, afectando de ese modo en forma unilateral los derechos de las empresas.

SENTENCIA DE 1RA INSTANCIA – JUSTICIA FEDERAL

El Tribunal, evaluando la pretensión detallada, tanto en su cuestión de fondo como en la medida cautelar, declarara su incompetencia para entender en estos actuados, por razón de la materia y conforme los fundamentos que expondremos a continuación.

Inicialmente, consideran que procede la competencia de la Justicia Contencioso Administrativa Provincial de cada uno de los Organismos de Recaudación Tributaria Provincial demandados, ya que se advierte que el solicitante pretende conferir a su planteo un matiz constitucional y de supuesta violación a una ley de fondo, y en la realidad de los hechos, la materia del pleito es de naturaleza administrativa regida por normas de derecho público local. Los fiscos provinciales que son demandados, lo que hacen es aplicar y establecer mediante resoluciones el régimen del Impuesto sobre los ingresos brutos creado y regulado por una Ley Provincial. El respeto del sistema federal y de las autonomías provinciales exige se reserve a los jueces locales, el conocimiento y decisión de las causas que versan, en lo sustancial, sobre

aspectos propios del derecho provincial. La competencia de la justicia local, es consecuencia del ordenamiento constitucional cuya economía veda a los tribunales nacionales juzgar sobre aquellas instituciones, salvo la alegada violación de la Ley Fundamental o de normas de derecho federal, supuesto en cuya ocurrencia las eventuales cuestiones federales que hayan de suscitarse tendrán adecuada tutela por la vía del recurso previsto en el artículo 14 de la ley 48. En tal sentido, los ordenamientos fiscales provinciales, tienen regulado en la mayoría de los casos un procedimiento administrativo, seguido de un proceso judicial ante los propios tribunales provinciales, tendientes a la verificación, fiscalización y percepción de las obligaciones tributarias locales, ese procedimiento administrativo y el proceso judicial, están estructurados, en varios cuerpos normativos, Código Fiscal, Ley de Procedimientos Administrativos, Código Contencioso Administrativo, Código Procesal Civil y Comercial Provincial y también en el Código Procesal Penal Provincial.

En esta línea de pensamiento el Tribunal remarca que la Corte tiene dicho desde antiguo que es indudable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 (actual 126) de la Constitución Nacional³⁸, toda vez que, entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña,³⁹ derecho que no podría ser ejercido con la amplitud e independencia necesaria, si hubiere de hacerse efectivo por las autoridades que no fueran las propias (artículos 121 y 122 de la Constitución Nacional).⁴⁰

Por lo que la circunstancia de que la autoridad provincial desconociera alguna garantía constitucional invocada por el demandante, no alteraría la competencia de la justicia local para conocer del asunto, pues las eventuales cuestiones federales que pudieren suscitarse siempre encontrarían tutela en la vía del recurso previsto en el artículo 14 de la ley 48.

³⁸ CSJN, “Resogli, Luis c/ Provincia de Corrientes. Rizzotti, Raúl c/ La Provincia de San Juan”, 1969 (7:373).

³⁹ CSJN, “Chiodi, Pio y otros c/ Bruniard, Pascual.”, 1893 (51:349)

⁴⁰ CSJN, “Ferrocarril del Sud c/ Municipalidad de La Plata.”, 1911 (114:282); CSJN, “Vila, Luis y Justo y otros c/ Prov. de Córdoba.”, 1937 (178:308)

El máximo tribunal tiene establecido que la justicia federal es incompetente para conocer de la demanda sobre validez de una ley de impuestos provinciales, y de su decreto reglamentario, que se impugna como contraria a las disposiciones de la Constitución Provincial y de la Constitución Nacional. De tener que juzgar un pleito bajo estos dos aspectos simultáneamente, la jurisdicción local se impone con arreglo a los principios que gobiernan la República. La interpretación y aplicación de las instituciones provinciales no corresponde a los jueces federales por razón de la materia⁴¹.

Tampoco procede el fuero federal por razón de las personas, porque versando el pleito sobre impuestos provinciales, las provincias (artículo 122 Constitución Nacional) se dan sus propias instituciones y se rigen por ellas, de donde surge, como consecuencia el derecho a los medios para hacerlos efectivos por el órgano de sus propias autoridades, sin que sus actos puedan ser llevados a la justicia federal sino cuando se pretende que con ellos se lesionan garantías amparadas por la Constitución nacional y leyes del Congreso; máxime resultando que esos impuestos no han sido pagados.

Es decir que si se arguye que una ley es contraria a la Constitución Nacional y a la provincial, debe irse primero ante los estrados de la justicia provincial y, en su caso, llegar a la Corte por el recurso extraordinario del artículo 14 de la ley 48, en tanto los juicios por cobro de impuestos provinciales o municipales son de competencia de los tribunales locales, cualquiera que sea el domicilio de los demandados y las excepciones que se opongan (artículos 104 y 105 de la Constitución Nacional y 2 de la ley 48) e independientemente de toda consideración respecto a la vecindad de las partes, porque el respeto de las autonomías provinciales exige que el conocimiento y decisión de causas vinculadas a impuestos provinciales, se reserve a los jueces locales puesto que versan sobre aspectos propios del derecho público local.⁴²

Finalmente, el Tribunal decide aclarar que la actora cita, como favorable a su postura, jurisprudencia que no resulta aplicable a éstas actuaciones, pero

⁴¹ CSJN, "Graboski, Alicia Liliana c/ Interventor federal de la Provincia de Corrientes.", del 04/04/2000 (323:711).

⁴² CSJN, "Instituto Sidus I.C.S.A. c/ Entre Ríos, Provincia de s/ repetición (cobro de pesos).", del 03/02/2000 (323:15).

puntualmente cabe detenerse en uno de los fallos citados cuando sostiene, en esta causa, que la legitimación pasiva está sustentada en que se demanda a los Organismos de Recaudación Tributaria Provinciales en su calidad de “entes autárquicos” pero no a las Provincias. El fallo analizado es “Argencard S.A. c/ Misiones, Pcia de s/Acción Declarativa de Certeza”, en el que, con fecha 13 de Febrero de 2007, la Corte se pronunció porque la Provincia de Misiones opuso excepción de incompetencia toda vez que la materia objeto del proceso no era exclusivamente federal, no se había transgredido norma alguna comprendida en el derecho intrafederal y que tampoco se trataba de una "causa civil" regida por normas de derecho común, sino de una causa que refiere al procedimiento tributario de la Provincia; a su vez la Dirección General de Rentas opuso también la excepción de marras, con fundamento en argumentos similares a los expuestos precedentemente y, además, en el carácter de organismo autárquico que ella revestía, con arreglo a lo dispuesto por los artículos 10 a 16 bis del código fiscal; el alto Tribunal hizo lugar a la excepción de incompetencia opuesta por la Dirección General de Rentas y declaró también su incompetencia para conocer en su instancia originaria. Lo curioso es que A.C.A.R.A. omite citar el fallo dictado en la misma causa con fecha 30 de octubre de 2007, en el que la Corte resolvió remitir las presentes actuaciones al Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones, a fin de que decida lo concerniente al tribunal que entenderá en la causa por razón de la materia. De manera tal que si bien es cierto que la Corte se expidió en el sentido de otorgar a las Direcciones de Rentas la calidad de entes autárquicos, que podían ir a juicio sin intervención de las Provincias y que la causa no era originaria del máximo Tribunal, no puede dejar de mencionarse que las actuaciones fueron remitidas al Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones como encargado de determinar el Juzgado Competente en razón de la materia.

Nos permitimos expresar nuestro acuerdo con la presente sentencia, entendiendo que corresponde al derecho público local dirimir el conflicto que se suscitó. Pero la citada sentencia fue apelada y su recorrido judicial siguió en la justicia federal, situación que analizaremos en el siguiente apartado.

II – Apelación a la sentencia del Juzgado Federal

PRESENTACIÓN DE A.C.A.R.A.

La sala A de la Cámara Federal de Mendoza, con fecha 11 de Setiembre de 2015 resuelve el recurso de apelación deducido por la actora, Asociación de Concesionarios de Automotores de la República Argentina, quien en su presentación expresó agravios diciendo que el juez omitió tratar adecuadamente la jurisprudencia abundante citada por su parte, en particular, aquella que manifiesta que contra las leyes y decretos provinciales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones según la calidad del vicio imputado: a) si son violatorios de la Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras, o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional; b) si se arguye que una ley es contraria a la constitución provincial o un decreto es contrario a la ley del mismo orden, debe ocurrirse a la justicia provincial; y c) si se sostiene que la ley, el decreto, etc. son violatorios de las instituciones provinciales y nacionales debe irse primero ante los estrados de la justicia provincial y, en su caso, llegar a esta Corte por el recurso extraordinario del artículo 14 de la ley 48. Asimismo, la actora pidió expresamente a la Cámara que, una vez declarada la competencia, despache la medida cautelar solicitada, en razón de la urgencia alegada.

SENTENCIA DE LA CÁMARA FEDERAL

La Cámara entiende que asiste razón a la recurrente, por lo que corresponde declarar la competencia del fuero federal. A su entender, el caso de marras encuadra en la primera hipótesis, dado que las normas tributarias locales han sido impugnadas como contrarias a una ley nacional (el flamante Código Civil y Comercial) y a la Ley Fundamental. El sustento legal se encuentra en lo dispuesto por el artículo 2, inciso 1 de la ley 48, que regula la competencia de los juzgados federales.

Sobre la medida cautelar solicitada, como lo ha señalado la doctrina y la jurisprudencia, en situaciones excepcionales de urgencia está justificado que la

Cámara despache una medida cautelar. En cuanto a las razones de urgencia parece evidente que la determinación y ejecución del Impuesto sobre los ingresos brutos, en el modo considerado ilegal, producirá en las concesionarias un importante desapoderamiento de sus activos que perturbará económicamente su desenvolvimiento, sumado a que por la distancia geográfica entre esta Cámara y el juzgado de origen el pronunciamiento del a quo muy probablemente llegaría tarde, dan sustento suficiente a la evacuación de la petición de cautela en esta Alzada. La Cámara considera que es la reducida significación que tiene para las arcas provinciales dejar de cobrar a las concesionarias de automóviles demandantes, mientras dure el proceso, un impuesto impugnado en su constitucionalidad, en comparación con el fuerte impacto que produce su abono a las pequeñas economías de las actoras. Es por ello que deciden dar curso a la medida cautelar solicitada, sin perjuicio de resaltar que eso no importa preopinión respecto del fondo de la cuestión.

La Cámara se expresa además en la cuestión de fondo y manifiesta que con la flamante ley civil no caben dudas de que, sobre el total de las unidades vendidas, la ganancia del concesionario representa sólo una parte, que puede consistir en un margen proporcional de aquel total, en un importe fijo o en otra forma convenida. Resalta que no debe olvidarse la prevalencia de las normas nacionales sobre las locales, las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local.

En la pretensión de la actora, al demandar que el Impuesto sobre los ingresos brutos no sea determinado sobre el total de las ventas, entiende la Cámara que se vislumbra una probable afectación a un principio cardinal del derecho tributario, el de la capacidad contributiva. Tal principio determina que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad. Asimismo, este principio tiene raigambre constitucional, implícitamente contenido en el artículo 4 de la Constitución cuando se refiere a las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población establezca el

Congreso de la Nación. Exigir un tributo con independencia de la existencia de capacidad económica de los obligados a satisfacerlo implicaría arrasar lisa y llanamente con los derechos individuales. La cámara cita doctrina para profundizar el concepto de capacidad contributiva, y en entiende que, en el caso de marras, resulta prima facie que se vería vulnerado dicho principio.

Entiende que no caben dudas de que la ganancia neta de una concesionaria está representada sólo por una parte del monto total de venta de unidades. Siendo así, la probable afectación del principio constitucional de capacidad contributiva surge desde que el Impuesto sobre los ingresos brutos, en la porción que recae sobre aquella parte del monto total de ventas que representa costos para la empresa y no ganancia neta, estaría gravando un rendimiento nominal y no un rendimiento neto y efectivo. En otras palabras, en esa proporción no estaría gravando la riqueza de la concesionaria, sino la riqueza que pertenece al concedente, toda vez que representa los costos que la empresa debe sufragar al fabricante o a la terminal automotriz. De tal manera, el tributo aparece como una imposición establecida sobre una capacidad contributiva mayor a la real, al tomar como dato los ingresos brutos y no los netos.

Por todo lo que hemos expuesto, la Cámara Federal de Mendoza sala A resuelve hacer lugar al recurso de apelación de la actora y, en consecuencia, declarar la competencia de la justicia federal de primer grado para entender en la presente causa, y decretar la prohibición de innovar solicitada, a cuyo fin se ordena a los fiscos provinciales que, con efectos sobre el período fiscal aun no vencido al momento de la notificación de la medida cautelar y sobre los períodos subsiguientes, y hasta tanto recaiga sentencia firme en el juicio, se abstengan de: a) Determinar el Impuesto sobre los ingresos brutos a las concesionarias representadas sobre la base del monto total de las ventas; b) Disponer la percepción y/o retención del Impuesto sobre los ingresos brutos, a través de agentes designados por la ley (bancos, municipios, instituciones de crédito, fabricantes y/o terminales automotrices, etc.) sobre la misma base (monto total de las ventas), para lo cual cada organismo de recaudación tributaria provincial demandado deberá cursar la pertinente comunicación a

cada agente de percepción y/o retención; c) Expedir títulos para la ejecución de deudas por Impuesto sobre los ingresos brutos calculadas sobre la base cuestionada; d) Reclamar extrajudicialmente a las concesionarias representadas por deudas por Impuesto sobre los ingresos brutos determinadas en función del monto total de las ventas; e) Promover ejecuciones contra las concesionarias representadas por deudas en concepto de Impuesto sobre los ingresos brutos determinadas sobre la base del monto total de las ventas; f) Trabajar embargos y/o cualquier otra medida de ejecución o precautoria por montos que estén determinados en función del “monto total de las ventas”; g) Informar a bancos y/o registros de datos personales deudas de las concesionarias determinadas en función del monto total de las ventas.

VOTO EN DISIDENCIA

Esta sentencia tuvo un voto en disidencia, el del Señor Juez de Cámara Doctor Juan Antonio Gonzalez Macias, y creemos sumamente relevante detallar el mismo. Como primer punto, disiente con la solución que se adopta porque entiende que es incompetente la Justicia Federal para entender en el presente proceso, y además porque no aprecia que se encuentren acreditados los presupuestos de admisibilidad de la medida cautelar que se dispone.

En relación con la procedencia de la competencia federal la actora cuestiona los alcances de normativa provincial relativa a la determinación y recaudación del Impuesto sobre los ingresos brutos, por oponerse a las nuevas disposiciones del Código Civil. La competencia de la justicia federal es de excepción y no procede para la impugnación de normativa de carácter provincial y leyes comunes de aplicación en cada una de las jurisdicciones. La alegada violación al artículo 126 de la Constitución Nacional, entre otras muchas normas que resaltan los concesionarios representados por A.C.A.R.A., no resulta esencial para determinar la competencia federal, toda vez que no se encuentra comprometido el derecho federal que es el resorte de la competencia de excepción, por expresa disposición de lo establecido en el artículo 116 de la Ley Superior de la Nación. Se tiene dicho que la materia federal debe ser la “predominante” en la causa, de modo tal que la decisión del

pleito dependa de la interpretación y aplicación de la norma federal. Es decir, debe ser el fundamento jurídico esencial de la pretensión. Por esta razón, no basta que una norma local sea impugnada como contraria a normas federales y a la Constitución local para habilitar la competencia federal, como lo tiene reiteradamente decidido la jurisprudencia de la Corte Suprema, porque en dicho caso la decisión del litigio requiere la interpretación y aplicación de normas federales y locales, que es del resorte de la justicia provincial, por respeto a su autonomía y a sus poderes reservados.

Por otra parte, menciona que tampoco resulta la causa de competencia originaria de la Corte Suprema, toda vez que son los propios actores quienes se encargan de señalar que no demandan a las provincias, sino a los Organismos de Recaudación Tributarias Provinciales. Para que una provincia pueda ser tenida como parte y proceda la competencia originaria prevista en el artículo 117 de la Constitución Nacional, es necesario que ella participe en el pleito tanto en forma nominal -ya sea en condición de actora, demandada o tercero- como que lo haga con un alcance sustancial, o sea, que tenga en el litigio un interés directo, de tal manera que la sentencia que se dicte le resulte obligatoria.

En cuanto a la medida cautelar innovativa, toma la voz de la Corte, quien tiene dicho que es una decisión excepcional porque altera el estado de hecho o de derecho existente al tiempo de su dictado, habida cuenta que configura un anticipo de jurisdicción favorable respecto del fallo final de la causa, lo cual justifica una mayor prudencia al apreciar los recaudos de admisibilidad. Considera que la pretensión cautelar de la accionante no tuvo por objeto mantener el estado de las cosas tal como estaban antes de su petición, sino por el contrario, suspender la aplicación de normativa provincial que habría sido emitida previamente a la entrada en vigencia del nuevo Código Civil. Tal actitud comporta, según su criterio, una alteración del estado de derecho que merece la calificación de la medida precautoria como medida innovativa. Debió acreditar el accionante el cumplimiento de los presupuestos que se requieren para su admisibilidad, propios a todas las medidas cautelares, se suma el de “perjuicio irreparable” que es específico de ella. Se ha dicho que debe

distinguirse, cuidadosamente, entre el *periculum in mora* propio de toda medida cautelar y el plus que se reclama cuando se trata de una innovativa con sustancia de tutela anticipada. En el primer caso se trata de conjurar, por lo general, un riesgo de insolvencia sobreviniente del demandado; en el segundo, en cambio, se intenta aventar un *periculum in damni* que se produciría si no se otorgara ya -total o parcialmente- alguna prestación al actor. Cuando prospera una medida innovativa con corazón de anticipo del juicio de mérito se genera una tutela “coincidente” en el sentido de que la prestación reclamada concuerda (en todo o en parte) con la que se reclama para que forme parte de la sentencia de mérito. El mismo plus debe concurrir cuando se está postulando un nuevo estado de cosas que exorbita lo hasta allí vigente. Así entonces y tratándose la presente de una medida cautelar “innovativa” -y no de “no innovar”-, para que procediera la suspensión de los efectos de los actos de las administraciones provinciales, cuya legitimidad se presume, el peticionante debió demostrar en forma fehaciente la ilegalidad o arbitrariedad manifiesta de los actos atacados. En este sentido se ha dicho que a partir de la presunción de legitimidad de que gozan los actos administrativos (artículo 12 de la ley 19.549), es requisito fundamental para admitir la pertinencia de medidas cautelares contra tales declaraciones, la comprobación de su manifiesta ilegalidad o arbitrariedad, pues sólo concurriendo dicha circunstancia resulta susceptible de ser enervada la recordada presunción.⁴³

Estima que no corresponde conceder la precautoria solicitada, dado que la finalidad de todo proceso cautelar es el aseguramiento futuro de la eventual sentencia a dictarse, por lo que se encuentra vinculado por una relación de procedencia de la pretensión con la acción principal y en la medida que ésta tenga asidero (verosimilitud del derecho), aquélla deberá ser reconocida para que no pueda verse frustrado el posterior y eventual reconocimiento del derecho en oportunidad de dictar el pronunciamiento definitivo. No se requiere una prueba plena y concluyente de tal verosimilitud, a los fines de la comprobación, ya que basta un cálculo de posibilidad que permita adelantar que la pretensión principal puede en el futuro prosperar. Sin embargo, la

⁴³ Cámara Contenciosa Administrativa Federal, Sala I, “Mitjavila, Adrián c/ A.N.A. s/ medida cautelar. Gr. y M.A.”, del 05/05/1992

decisión que se adopte en esta causa no debe ser un anticipo sobre el fondo de la cuestión a dilucidar. En el presente caso, se estima que, en la práctica, los efectos de acceder favorablemente a la precautoria intentada, coinciden con la pretensión de fondo esgrimida. Al respecto, cierta doctrina ha dicho: “Cuando la pretensión contenida en la demanda, que debe resolverse en la sentencia, coincide con lo requerido con carácter de medida cautelar, pronunciarse sobre la medida importaría incurrir en prejuzgamiento. Sostiene que la medida cautelar solicitada tiene por finalidad dejar sin efecto diversos actos de las administraciones provinciales que gozan -en principio- de presunción de legitimidad, y tal como invariablemente lo ha sostenido la doctrina especializada y la jurisprudencia de la CSJN (Fallos 251:336, 307:1702, entre otros), medidas como la aquí analizada no resultan viables cuando se discuten actos administrativos en el proceso principal, dictados en el marco de las facultades inherente de otro poder del Estado y sin mediar arbitrariedad manifiesta. Se ha dicho que la discrecionalidad en materia tributaria es la atribución que la norma hace a un órgano administrativo, dotada de la necesaria cualificación técnica, para que, dentro del marco trazado por los elementos reglados y por los principios generales del Derecho y a través de un procedimiento que asegure la necesaria coherencia e imparcialidad, elija o determine, ante un caso concreto, la actuación o la decisión que considere más conveniente para el interés público, en base a un *iter* argumentativo, discutible o no, pero razonable, a partir de unos hechos comprobados.”⁴⁴ Además observa el magistrado que con el despacho de la precautoria se incumple con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 195 del C.P.C.C.N., toda vez que allí se dispone que: *“Los jueces no podrán decretar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias”*. Entiende el juez, cuyo voto fue opuesto al de la mayoría, que de concederse la cautelar se estaría comprometiendo la normal percepción de rentas de las agencias recaudatorias provinciales y con ello el interés colectivo o bien común de las provincias con afectación de sus rentas.

⁴⁴ Cassagne, Juan Carlos - Derecho Procesal Administrativo - Ed. Depalma – Buenos Aires, 2004

De los dichos del representante de la propia Asociación de Concesionarias de Automotores el tema que se plantea viene de antigua data y sería ahora con la aplicación del nuevo Código Civil que la situación habría variado a su favor, y para ello interpone la acción declarativa. Por tal motivo no estima en su voto, opuesto al de la mayoría, que deba decretarse la medida cautelar, y en consecuencia suspenderse la percepción de impuestos provinciales a un determinado sector sin tener la certeza de la existencia del derecho, por el fuerte impacto que posiblemente podría ocasionarles a las empresas.

III - Presentación de ARBA ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Ante la sentencia de la Sala A de la Cámara Federal de Mendoza, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires (ARBA) presenta mediante su Fiscalía de Estado un recurso extraordinario el día 26 de noviembre de 2015, el cual es contestado por A.C.A.R.A. el 1º de julio de 2016, sin embargo, la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza no se expidió sobre la procedencia del remedio federal. Este retardo excesivo en el despacho del recurso extraordinario motivó al fisco de la Provincia de Buenos Aires a interponer un recurso de queja ante la CSJN.

En la mencionada presentación se plantea la incompetencia de la justicia federal para conocer en el presente proceso, ya que, a su juicio, son los tribunales locales los que deben intervenir. Afirma que ello es así, toda vez que A.C.A.R.A. cuestiona diversas normas provinciales, en cuanto fijan que la base imponible del Impuesto sobre los ingresos brutos es el monto total de las ventas que realizan los concesionarios de automotores. Sostiene que la solución que se adopte para dirimir el pleito no requiere la interpretación ni la aplicación del ordenamiento jurídico federal *strictu sensu*, sino el juzgamiento del ejercicio de los poderes locales para legislar en materia tributaria, lo que está reservado a la justicia provincial. Explica que el principio de supremacía constitucional, consagrado en el artículo 31 de la Carta Magna e invocado por

el tribunal apelado, tampoco constituye una justificación válida para la intervención de la justicia federal pues, con el fin de preservar su vigencia, el sistema ha previsto la intervención de la Corte en última instancia a través del recurso extraordinario federal. En definitiva, arguye que la existencia de una cuestión constitucional no desplaza la competencia de la justicia local. Subsidiariamente, alega que si la CSJN entendiera que la materia que se discute en el caso de autos reviste carácter federal, el presente proceso debería tramitar ante los estrados de esa Corte en forma originaria. Con respecto a la medida cautelar, afirma la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, que su dictado coincide con el objeto de la demanda, lo que obsta a su procedencia de acuerdo a reiterada jurisprudencia del máximo tribunal que considera aplicable al caso. Además, considera que la cámara, al hacer lugar a la pretensión cautelar, omitió ponderar el grado de afectación del interés público comprometido, requisito cuyo tratamiento, afirma, resultaba ineludible a los fines de determinar su procedencia. Finalmente, esgrime que A.C.A.R.A. carece de legitimación activa para accionar judicialmente en, defensa de sus asociados, pues en el caso se discuten derechos individuales cuya protección sólo podrá ser demandada por el titular de ellos.

IV - Tratamiento de la causa en la Corte Suprema de Justicia de la Nación

MEDIDA CAUTELAR

Ante la presentación de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, el altísimo tribunal, atento a lo solicitado por la recurrente y a que los argumentos aducidos en el recurso extraordinario y mantenidos en la presentación pueden involucrar cuestiones de orden federal, el día 14 de febrero de 2017 declara admisible la queja y decretarse la suspensión del curso del proceso, sin que esto implique pronunciamiento alguno sobre el fondo del recurso. En lo que resulta la consecuencia más importante de este

pronunciamiento, el Máximo Tribunal suspende los efectos de la sentencia apelada, lo que implica en los hechos, que queda sin efecto el recurso de amparo y que el fisco de la provincia de Buenos Aires recupera todas las facultades habilitadas para recaudar a las agencias concesionarias integrantes de la A.C.A.R.A.

PRONUNCIAMIENTO SOBRE EL FONDO

Con fecha 23 de mayo de 2017, la CSJN se expide sobre el pedido de aclaratoria formulado, declarando que el mismo resulta improcedente en razón de que no concurre en el caso ninguno de los supuestos previstos en el artículo 166 inciso 2°, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación⁴⁵, razón por la cual lo desestima.

DICTAMEN DE PROCURACIÓN

El Dictamen de la Procuración General de la Nación, del 6 de julio de 2017 expresa que el objeto de la pretensión se vincula con la potestad y la obligación tributaria, aspectos que exceden los inherentes a la función de recaudación asignada al órgano de la administración fiscal, y a pesar de que la demanda se dirija contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), la provincia tiene interés directo en el pleito, y debe reconocérsele el carácter de parte sustancial (demandada, en este caso), sin perjuicio de la autarquía que posee ARBA. Por dicho motivo propone examinar si esta causa debe tramitar ante los estrados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su instancia originaria. Para ello cabe recordar que los pronunciamientos que resuelven cuestiones de competencia no autorizan en principio la apertura del recurso extraordinario, toda vez que no constituyen sentencia definitiva, salvo que medie denegación del fuero federal o

⁴⁵ Art. 166. - Pronunciada la sentencia, concluirá la competencia del juez respecto del objeto del juicio y no podrá sustituirla o modificarla. Le corresponderá, sin embargo: ...2) Corregir, a pedido de parte, formulado dentro de los tres días de la notificación y sin substanciación, cualquier error material; aclarar algún concepto oscuro sin alterar lo sustancial de la decisión y suplir cualquier omisión en que hubiese incurrido sobre algunas de las pretensiones deducidas y discutidas en el litigio.

determinadas circunstancias excepcionales que permitan equiparar esos interlocutorios a pronunciamientos definitivos, entre ellas, cuando la decisión atacada afecta, un específico privilegio federal. En autos se encuentra en juego el principio de autonomía provincial y la resolución que se impugna resulta contraria al derecho invocado por la recurrente, con fundamento en los artículos 1, 5 y 121 de la Ley Fundamental, al obligarla a litigar ante un fuero manifiestamente incompetente, ajeno a su jurisdicción local o a la competencia originaria de la Corte Suprema. En este sentido, se debe poner de resalto que, por mandato constitucional expreso, las provincias sólo pueden y deben ser demandadas en la jurisdicción federal diagramada por los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional, ante la CSJN, en única instancia. De ello se desprende que cuando la causa no corresponde a la jurisdicción federal -o sea, cuando se rige por el derecho público local o por el derecho común y no existe distinta vecindad o extranjería-, las provincias deben ser demandadas ante sus propios jueces, ya que, según los artículos 121, siguientes y concordantes de la Ley Fundamental, dicha facultad no ha sido delegada al Gobierno Federal. Para que proceda la competencia originaria de la Corte establecida en los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional y 24, inciso 11, del decreto-ley 1285/58, en los juicios en que una provincia es parte, resulta necesario examinar la materia sobre la que versan, es decir, que se trate de una causa de manifiesto contenido federal o de naturaleza civil, en cuyo caso resulta esencial la distinta vecindad o nacionalidad de la contraria.

La entidad actora cuestiona la pretensión de la provincia de Buenos Aires y de las restantes jurisdicciones de gravar con el Impuesto sobre los ingresos brutos el valor total de las ventas que realicen los concesionarios por ella representados. Afirma que dicha conducta resulta contraria a las disposiciones previstas en los artículos 1502 y 1507 del CCC y que vulnera la Constitución Nacional.

A criterio de la Procuración, este proceso resulta ajeno a la competencia originaria de la Corte Suprema de la Nación y corresponde que sea dirimido por los jueces provinciales, ya que son estos últimos quienes, al resolver el pleito, deberán, ineludiblemente, examinar el alcance de normas locales -código fiscal

provincial- que delimitan la base imponible del Impuesto sobre los ingresos brutos y que constituyen el fundamento para su aplicación por las autoridades de igual carácter, interpretándolos en el espíritu y los efectos que la soberanía local ha querido darles (art. 323:3284; 327:2950). No es óbice para ello, según el criterio de la Procuración, las violaciones constitucionales que alega la actora, puesto que su nuda transgresión por parte de las autoridades de provincia no es suficiente para sujetar, por sí sola, las causas que de ella surjan al fuero federal, el cual procederá en razón de las personas cuando aquéllas sean lesionados por o contra una autoridad nacional o en razón de la materia cuando los casos "versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por leyes de la Nación", en sentido estricto, esto es, cuando la solución de aquéllas dependa de la interpretación y aplicación predominante de normas federales (artículo 116 de la Constitución Nacional y artículo 2 inciso 10, de la ley 48).

La solución que propicia la Procuración tiene respaldo en el respeto del sistema federal y de las autonomías provinciales, que exige que sean los magistrados locales los que intervengan en las causas en que se ventilen asuntos de esa naturaleza, sin perjuicio de que las cuestiones de índole federal que también puedan comprender esos pleitos sean susceptibles de adecuada tutela por la vía del recurso extraordinario regulado por el artículo 14 de la ley 48. Piensa que la causa es ajena a la competencia de la justicia federal, toda vez que el planteo que se desprende de los términos de la demanda consiste en examinar el alcance de normas locales que delimitan la base imponible del Impuesto sobre los ingresos brutos y que constituyen el fundamento para su aplicación por las autoridades de igual carácter.

Señala que resulta ostensible la ausencia de grado para entender competencia de la en el *sub lite* Justicia y, en consecuencia, para dictar medidas cautelares como la que adoptó el tribunal apelado, es por ello que, a efectos de corregir este desvío procesal y con el fin de dismantelar toda posible consecuencia que pretenda derivarse de esas actuaciones judiciales "deformadas", considera la Procuración aplicable al *sub iudice* la doctrina de

relevantes fallos⁴⁶, en cuanto en dichos precedentes se declaró la nulidad de las actuaciones en las que se pretendía forzar artificialmente la competencia de los tribunales federales en detrimento de los órganos provinciales, pues "frente a manifestaciones litigiosas deformadas, el Tribunal está autorizado -y del modo en que lo estime conducente a esos fines- para tomar conocimiento del asunto y arbitrar lo que razonablemente corresponda para superar los escollos, y corregir y encauzar los excesos deformantes del trámite" (Fallos: 327:3515). En virtud de lo expuesto, declaran formalmente admisible la queja, procedente el recurso extraordinario interpuesto, revocan la sentencia apelada al resultar la controversia ajena a la competencia de la justicia federal, y declaran la nulidad de todo lo actuado.

V - Tratamiento de la causa en la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires.

PRESENTACIÓN DE LOS CONCESIONARIOS AUTOMOTORES ANTE LA JUSTICIA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Se presentan ante la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires las firmas concesionarias de automóviles, en esta instancia lo hacen por derecho propio y no mediante la asociación que las nuclea y representa, promoviendo acción originaria de inconstitucionalidad en los términos de los artículos 161 inciso 1 de la Constitución provincial y 683 y conchs. del Código Procesal Civil y Comercial, contra la Provincia de Buenos Aires, con el objeto de que esta Corte declare la inconstitucionalidad del artículo 195, segundo párrafo, del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. por res. N° 39/2011).

En esta instancia, los concesionarios vuelven a articular los mismos cuestionamientos y agravios que los presentados ante la justicia federal por A.C.A.R.A. al comienzo de este pleito judicial.

⁴⁶ CSJN, "Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Formosa s/ su solicitud en autos: Dres. Carlos Gerardo González, Mariano Franco y Rubén Spessot s/ sumario administrativo.", del 16/09/1999 (322:2207) y del 23/09/1999 (322:2247)

Las firmas demandantes entienden que el Congreso de la Nación, en ejercicio de facultades constitucionales, ha regulado el contrato de concesión, los códigos fiscales y las leyes tributarias provinciales deberán adecuarse al CCC, en lo que a la base imponible del Impuesto sobre los ingresos brutos aplicable a la actividad de las concesionarias se refiere, ya que como están contempladas en el CFBA, son manifiestamente inconstitucionales. Consideran que se debe determinar la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a partir de lo dispuesto respecto de la retribución de los concesionarios en el Código de fondo (artículo 1507) y no sobre el ingreso bruto total previsto en la norma en crisis y que, en este caso, correspondería al precio de venta de las unidades vendidas. Sostienen que su verdadero ingreso no es el ingreso bruto total, como supone la legislación provincial, sino aquél que surge de la diferencia entre los precios de venta y de compra.

Esta diferencia de determinación de la base imponible del impuesto referido, afecta derechos y garantías constitucionales, tales como el principio de capacidad contributiva, el derecho a la igualdad, la garantía innominada de razonabilidad, y, como resultado de ello, su derecho de propiedad (cfr. artículos 4°, 14, 16, 17, 28, 75, inciso 12, y 126 de la Constitución Nacional y 1, 10, 11, 31 y 103, inciso 1, de la Constitución Provincial).

Insisten con que la norma en crisis les exige abonar el Impuesto sobre los ingresos brutos conforme a una base imponible que no se condice con la retribución que perciben por el ejercicio de la actividad gravada, la cual no resulta la expresión verdadera de la riqueza que es objeto de la imposición, desconociéndose de ese modo su capacidad contributiva, la cual se aparta de lo establecido por el propio hecho imponible del tributo e implica legislar en forma contraria de lo que regula la legislación de fondo.

Los contribuyentes señalan que carecen de otro medio legal para dar fin con aquél estado de incertidumbre, considerando que la provincia desconoce la normativa constitucional que limita su poder tributario contemplando la legislación de fondo y los principios constitucionales citados.

Bajo estos planteos solicitan, como lo hicieron al momento de recurrir a la justicia federal, el dictado de una medida cautelar de no innovar, a los fines

de que se intime a la provincia de Buenos Aires, hasta tanto se dicte sentencia definitiva, a que se abstenga de determinar el Impuesto sobre los ingresos brutos de sus mandantes como resultado de aplicar el dispositivo legal impugnado; disponer la percepción y/o retención del impuesto citado a través de agentes designados por la ley sobre la base imponible impugnada; expedir títulos de ejecución, promover ejecuciones contra las empresas representadas, trabar embargos y/o cualquier otra medida precautoria por montos determinados sobre el cálculo cuestionado; informar a Bancos y/o Registros de Datos Personales deudas originadas en función de considerar la base imponible aquí cuestionada; modificar la categoría de riesgo fiscal de los accionantes con relación al Impuesto sobre los ingresos brutos en tanto importaría el incremento de puntos porcentuales a adicionar para retenciones y percepciones.

PRONUNCIAMIENTO SOBRE MEDIDA CAUTELAR

Ante este pedido la Suprema Corte Bonaerense entendió que los requisitos a los que se halla sujeta la procedencia de las medidas cautelares son particularmente estrictos en el ámbito de la acción originaria de inconstitucionalidad, atento la presunción de constitucionalidad de la que gozan las normas susceptibles de ser cuestionadas. Entendiendo los jueces de que la tutela preventiva no exige un examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido sino sólo acerca de su verosimilitud y que en sus pronunciamientos ha acogido solicitudes suspensivas en casos en que el cumplimiento de la norma impugnada pueda generar un perjuicio grave para el derecho o interés invocado, y por cierto, cuando de la apreciación de las circunstancias se advierte que el planteo formulado por quien objeta la constitucionalidad de la norma posee una seria y consistente apariencia de buen derecho, analizan los extremos requeridos inherentes a la petición cautelar. Bajo este escenario consideran que, en la solicitud de tutela precautoria articulada por las empresas demandantes, es necesario considerar si, en este estado del proceso, corresponde ordenar a la provincia de Buenos Aires que se abstenga de determinar la base imponible del Impuesto sobre los

ingresos brutos, en este caso, conforme lo establece el artículo 195, segundo párrafo, del Código Fiscal cuestionado.

La argumentación en la que se basa la pretensión declarativa de inconstitucionalidad sometida a decisión de la Corte en este caso, estriba en la supuesta infracción a disposiciones contenidas en el Código Civil y Comercial relativas al contrato de concesión y al ejercicio, por parte de la Provincia, de facultades delegadas al Congreso de la Nación (artículo 75 inciso 12, Constitución Nacional).

En la tradicional doctrina de esta Corte, en el marco de la acción originaria de inconstitucionalidad no corresponde aducir, como exclusivos o principales motivos de impugnación, meras infracciones a normas de rango legal o reglamentario, pues el objeto del proceso reside, precisamente, en verificar la adecuación constitucional de aquellas normas ("leyes, decretos, ordenanzas o reglamentos", en la terminología del art. 161 inciso 1° de la Const. pcial.); aunque también se ha dicho que de ello no debe seguirse la absoluta inadmisión de semejantes motivos impugnativos, dado que, en ocasiones, dichas infracciones pueden dar cuenta o evidenciar una invalidez constitucional (doc. causa I. 68.174, "Filón", res. de 18-IV-2007).

En tal sentido, no parece éste tratarse de un supuesto de excepción, en la medida en que la normativa impugnada se encuentra vigente desde hace años y el agravio expuesto consiste en que, desde que empezó a regir el Código Civil y Comercial, debió ser modificada para adecuarla a la regulación -supletoria de la voluntad de las partes- que éste contiene de la figura de la concesión. Así, la verosimilitud del derecho no aparece acreditada, desde este punto de vista y por el momento, con la nitidez que un despacho cautelar como el requerido exige.

Los jueces entienden que tampoco resulta plausible, prima facie, la alegación que en la demanda se efectúa en el sentido de que el Código Fiscal de la Provincia regula sobre una materia delegada al Congreso de la Nación, en tanto la determinación de la base imponible de un tributo local no importa una reglamentación del contrato de concesión, sino la manifestación del ejercicio de la potestad de las provincias para disponer sus propias normas en

materia de impuestos, facultad que es inherente a su condición de entes preexistentes y autónomos (conf. arts. 1 y 103, inciso 1 de la Const. Prov.).

Respecto del peligro en la demora, es pertinente reiterar que la norma cuestionada se halla en vigencia desde hace años, por lo que el tributo ha sido abonado de acuerdo a ella por los actores durante todo ese tiempo.

Y si bien en el escrito de demanda se señala que ARBA "...ha comenzado a requerir información respecto a aquellos concesionarios, que comenzaron a tributar el Impuesto sobre los ingresos brutos tomando como parámetro de base imponible el margen comisional, tal como aparece consagrado en el CCC" y, por lo tanto, supone el comienzo de un proceso de fiscalización con el posible riesgo de dictar un acto administrativo mediante el cual le sean reclamadas las diferencias restantes, tal afirmación se vincula con el cumplimiento, por parte de la autoridad tributaria local, de una medida cautelar dictada por un Juez Federal, que a la fecha ha sido dejada sin efecto.

Dicha afirmación no resulta suficiente a los fines de considerar que existe en el caso peligro en la demora en la medida en que, de las constancias agregadas a la causa en esta etapa del proceso, no se desprende cuál sería el impacto que sobre el giro comercial de los demandantes generaría la determinación del impuesto en cuestión conforme la regla establecida en el Código Fiscal, sin que sea posible, por tanto, apreciar si el tiempo que insuma la tramitación del proceso sea susceptible de generar un perjuicio de difícil o imposible reparación ulterior.

Siendo ello así, entiende esta Corte provincial que no se evidencia la urgencia necesaria para el otorgamiento de una medida de este tipo, por eso resuelven, el 6 de junio de 2018, rechazar la medida cautelar solicitada por las empresas demandantes.

Al momento en que esta obra es finalizada la suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires no se ha pronunciado sobre la cuestión de fondo de esta causa que tanto ha recorrido la vía judicial.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo hemos intentado describir el controvertido asunto que ha sido centro de debate en diferentes causas judiciales: la vinculación entre normas de legislación nacional y normas de legislación local, dictadas estas por el Poder Legislativo Provincial en el ejercicio de las potestades tributarias autónomas de las provincias. La jurisprudencia al respecto es cuantiosa, y puede considerarse como prevaleciente aquella que entiende que la normativa local goza de validez en tanto no comprometa irrazonablemente la unidad del derecho. A nuestro entender, la regulación de la base imponible de un tributo distinta por cada jurisdicción, situación que ocurre en la actualidad, no altera la Unidad Nacional, ni entorpece el desarrollo del país ni el ferviente anhelo de nuestros constituyentes de “*constituir una sola nación para un solo pueblo*”. Los precedentes más favorables al poder tributario provincial han admitido no obstante, que la autonomía de este no es ilimitada, por lo cual los tratamientos que adopte cada provincia en esta materia podrán ser revisados cuando se aparten del derecho común. Al respecto, señalamos que a nuestro juicio, y luego del análisis efectuado, consideramos que la base imponible de un tributo local como es el Impuesto sobre los ingresos brutos por pertenecer a la materia no delegada no constituye un instituto general del derecho, sino que es un instituto propio del derecho público local, y por tanto las disposiciones de los códigos de fondo que intentan regularla encuentran un valladar infranqueable en esta materia.

Para el análisis de la controversia planteada tomamos la causa “A.C.A.R.A.” como hilo conductor del trabajo. Si bien aún no hay pronunciamiento definitivo al respecto por parte de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, se ha profundizado cada concepto que conforma el interrogante a resolver, entendiendo que el hecho de que se establezca una forma de retribución de un tipo contractual, legislada en un Código sancionado por el Congreso de la Nación, no implica ni obliga en absoluto a que la

jurisdicción local deba tomar ese concepto y recrearlo al momento de definir el aspecto cuantitativo de un tributo creado bajo su potestad tributaria.

Parece oportuno en estos comentarios finales citar el precedente “*Sociedad Italiana de Beneficencia*”, jurisprudencia del Tribunal superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, polémica por ser sancionada unos pocos meses después y en sentido opuesto al pronunciamiento de la mayoría de la CSJN en la causa “*Filcrosa*”, situación que demuestra la complejidad del tema abordado. En ese sentido el precedente señaló: “(...)...*Es importante destacar que, cuando en la norma constitucional citada se establece que es atribución del Congreso Nacional la de “Dictar los códigos civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados...”*, se agrega “...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...” —el destacado está ausente en el original—; expresión que no deja lugar a dudas respecto de los alcances de las disposiciones contenidas en la legislación común y que permite afirmar que, desde el punto de vista del diseño constitucional argentino, la jurisdicción tributaria local no se encuentra regulada por las disposiciones de los cuerpos normativos enunciados en el precepto citado.”

Es el Poder Legislativo el primer intérprete de la Constitución y por tanto el único que tiene la capacidad de crear tributos, por mandato constitucional. En el caso bajo estudio son los legisladores bonaerenses quienes, con total autoridad y capacidad para hacerlo, definen el impuesto, a nuestro entender dentro del marco de distribución de potestades tributarias que establece nuestra Constitución Nacional, sin vulnerar ningún principio que nuestra carta magna establece, respetando los lineamientos establecidos en la Ley de coparticipación federal de Impuestos y cumpliendo con los compromisos asumidos al firmar el Consenso Fiscal.

Es que los poderes locales, al poseer una total amplitud para definir los objetos imponibles y forma de percepciones de los tributos sobre la riqueza que se encuentra en su territorio y ha dejado de circular, en tanto no vulneren los principios enaltecidos por la ley suprema, pueden tomar una base menos perfecta, como son los “ingresos brutos” en relación con los ingresos netos, no

resultando por ello causa válida para descalificarla jurídicamente, aspecto que solo podría ser reprochado si el tributo, a la luz de los principios que gobiernan la tributación, se volviera confiscatorio, irrazonable, desigual, desproporcionado, discriminatorio o ilegítimo. Extremos que, fuerza decirlo, no han sido probados ni remotamente en la cusa de análisis.

En dicho marco, el CFBA en su artículo 195 excluye a los concesionarios o agentes oficiales de venta de la aplicación de base imponible diferencial, estableciendo que los mismos se regirán por las normas generales.

La incorporación del contrato de concesión al Código Civil y Comercial convirtió al mismo en un contrato típico y nominado, cuyas características hemos detallado, llegando a la conclusión de que el concesionario realiza la compraventa de bienes a nombre, cuenta y riesgo propio. Las particularidades del contrato de concesión comercial para la venta de automotores, como ser su retribución pactada bajo ciertas condiciones con el fabricante, no implican considerar al concesionario como un intermediario, cuestión que por el desarrollo argumental que hemos dado no lo habilitaría per se a tributar bajo base imponible diferencial.

Asimismo, consideramos que erran los concesionarios en atacar exclusivamente esa forma de medición de la capacidad contributiva como uno de los aspectos que cuantifica al hecho imponible, sin vincularla a la magnitud de la alícuota aplicada al mismo, lo que se hubiera constituido en un elemento fundamental para articular su pretensión, porque entonces pudieran haber articulado la vulneración a otros principios constitucionales, como el de razonabilidad.

Finalmente, en relación a determinar cuál es la vía procesal idónea, aspecto que fue ampliamente controvertido en la causa, entendemos que le corresponde a la Justicia de la Provincia de Buenos Aires dirimir el conflicto y pronunciarse sobre el fondo del debate. En primer punto debido al hecho de que el demandado es el fisco provincial, por lo que entendemos que la materia del pleito es de naturaleza administrativa y debe regirse por normas de derecho público local. Y por otra parte, porque la competencia de la Justicia Federal es de excepción, debe encontrarse comprometido el derecho federal, y no

procede para impugnar normativa de carácter provincial, como lo es el Código Fiscal. Si se alega la inconstitucionalidad de una normativa provincial debe irse primero ante la justicia provincial, el respeto de las autonomías provinciales exige que el conocimiento y decisión de causas vinculadas a impuestos provinciales se reserve a los jueces locales puesto que versan sobre aspectos propios del derecho público local.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

- BEHM, LEONARDO A. | CACACE, RODOLFO M. | COLLI, HERNÁN A. | CONDORELLI, ENRIQUE L. | DUFOURC BENJAMÍN | MALTZ, EZEQUIEL | O'DONNELL, AGUSTINA | OROZ, MIGUEL H. E. | PALACIOS VALLEJOS, RAMIRO C. | SOTO, JOSÉ SANTIAGO | TREVISIOL, AGUSTÍN M. | VILLANO, GERMÁN D. - Impacto de la unificación civil y comercial en materia tributaria nacional, provincial y municipal. – Ed. Platense, 2016.
- BULIT GOÑI, ENRIQUE G. - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - 2da ed. – Editorial De palma, Buenos Aires, 1997.
- BULIT GOÑI, ENRIQUE G. - Constitución Nacional y tributación local. Tomo II – Editorial Ad hoc, 2009.
- DINO JARACH - El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo - 3ra, Edición - Editorial Abeledo Perrot.
- GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA - Derecho tributario. Tomo I - 5a ed. - Buenos Aires. Abeledo Perrot, 2012.
- HÉCTOR B. VILLEGAS - Curso de finanzas, derecho financiero y tributario – 9na edición actualizada y ampliada - Editorial Astrea, 2005.
- MARIO ENRIQUE ALTHABE - El Impuesto sobre los ingresos brutos – 3ra ed. actualizada, La ley, 2008.
- MARZORATI, OSVALDO J. - Derecho de los negocios internacionales - 3ra edición actualizada y ampliada - Editorial Astrea, 2003.
- NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO J. - Derecho Tributario – 2da. Ed. - Editorial Estudio S.A, 2015.
- SPISSO, RODOLFO R. - Derecho constitucional tributario - 6ta edición – Buenos Aires. Editorial Abeledo Perrot, 2016.

PUBLICACIONES

- ALANIS JOSE A. “Ingresos brutos. Comercialización de vehículos automotores nuevos. Determinación de la base imponible”. Practica Integral Buenos Aires. ERREPAR. Abril, 2014.
- BULIT GOÑI, ENRIQUE G. “Tributación local argentina ¿quo vadis?” LA LEY.
- CARMONA, JORGE A.; DUGUINE, ANDRÉS. “Provincia de Buenos Aires. Modificaciones al Código Fiscal y a la Ley impositiva 2017”. Practica Integral. ERREPAR. Buenos Aires. Enero, 2017.
- CASÁS, JOSÉ O. “Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina”. ERREPAR. Abril, 1993.
- CONDORELLI, ENRIQUE L. “La influencia del Código Civil y Comercial unificado en el Impuesto sobre los ingresos brutos: un fallo con peculiares consecuencias”. ERREPAR.

- CONDORELLI, ENRIQUE L. "La Corte Suprema de Justicia de la Nación da lecciones sobre el recurso de queja: sobre el reciente pronunciamiento en la "A.C.A.R.A.". ERREPAR.
- LENARDÓN, FERNANDO R. "El Impuesto sobre los ingresos brutos y los concesionarios automotrices" LA LEY.
- LENARDÓN, FERNANDO R. "Un nuevo acto en la discusión de las potestades tributarias. Doctrina Tributaria. ERREPAR. Abril, 2017.
- PERLATI, SEBASTIÁN F., "Comercialización de Unidades "0 Km" en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Un enfoque sobre la problemática planteada por A.C.A.R.A." LA LEY.
- SASTRE AGUSTÍN A.; GARCÍA ZÚÑIGA HERNÁN., "¿La política tributaria bonaerense en transición?" LA LEY.

SITIOS WEB

www.csjn.gov.ar
www.scba.gov.ar
www.errepar.com
www.thomsonreuters.com.ar