

DATOS PERSONALES:

APELLIDO Y NOMBRE: PEDRAZA, NOELIA MABEL
D.N.I.: 30.813.257
N° DE LEGAJO: 30.813.257

DATOS INSTITUCIONALES:

ESCUELA DE GRADUADOS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICA
UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TITULO:

“ LAS PROBLEMATICAS ACTUALES DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO A NIVEL NACIONAL, PROVINCIAL Y MUNICIPAL DE LAS EXPORTACION DE BIENES ”.

TUTOR:

CR. GERMAN CRESPI.

FECHA Y LUGAR:

01 DE MARZO DEL 2012, JAMES CRAIK (CBA.)



LAS PROBLEMATICAS ACTUALES DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO A NIVEL NACIONAL, PROVINCIAL Y MUNICIPAL DE LAS EXPORTACION DE BIENES por PEDRAZA, NOELIA MABEL se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución – No Comercial – Sin Obra Derivada 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

PROLOGO:

El Proyecto de investigación propuesto se titula:

“ LAS PROBLEMATICAS ACTUALES DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO A NIVEL NACIONAL, PROVINCIAL Y MUNICIPAL DE LAS EXPORTACION DE BIENES ”.

El objetivo del proyecto es brindar a los lectores información sobre el tratamiento impositivo de una exportación y las distintas dificultades que pueden subsistir al aplicarlo.

En el presente trabajo se desarrolla los tres niveles de imposición tributaria que poseemos, que son el Nivel Nacional, el Nivel Provincial y el Nivel Municipal.

A Nivel Nacional se desarrolla el Origen de la Imposición tributaria, los Principios Básicos de Tributación Nacional y los impuestos a nivel Nacional que afectan a una exportación, como así también la interrelación existentes entre los mismos.

A Nivel Provincial se desarrolla el Principal Impuesto que gravan las Provincias, que es el Impuesto a los Ingresos Brutos, y sus limitaciones legales por la Ley de Convenio Multilateral y La Ley de Coparticipación.

A Nivel Municipal se desarrolla la Potestad Tributaria de Imposición Municipal y los límites que surgen por las Constituciones Nacionales y Provinciales.

Y al finalizar el proyecto, se ofrece una serie de propuestas constructivas tanto en materia de diseño del sistema tributario, como en su implementación, para los principales impuestos que afectan una exportación.

El proyecto no plantea una reforma tributaria integral, sino de optimizar los instrumentos tributarios existentes en la economía nacional, de modo de obtener progresos en su aplicaciones, claridad y equidad, para disminuir la presión tributaria de las exportaciones.

Las conclusiones buscan identificar fortalezas y debilidades del actual sistema tributario nacional, de modo de plantear caminos alternativos puntuales, para problemas debidamente identificados, y cumplir los objetivos del proyecto.

INDICE		
INDICE		PAG.
INTRODUCCIÓN		3
		4
	1-CONCEPTOS BASICOS DE EXPORTACIÓN	5
	2-FLUJOGRAMA DE EXPORTACIÓN EN ARGENTINA	5
	3-TIPOS DE EXPORTACIONES	5
	4-SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL	6
	5-REGIMEN FISCAL Y FINANCIEROS ACTUAL	7
	6-PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN LA POSTETAD TRIBUTARIA	8
	7-PORDER TRIBUTARIO ORIGINARIO Y DERIVADO	12
DESARROLLO	TRIBUTACION A NIVEL NACIONAL	15
	1-REQUISITOS BASICOS PARA EXPORTAR	15
	2-IMPUESTOS QUE GRAVAN UNA EXPORTACION A NIVEL NACIONAL	15
	2.1- I.V.A.	
	2.1.1:CONCEPTOS BASICOS RELACIONADOS CON EL IVA	
	2.1.2: EL IVA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL	16
	2.1.3: EL OBJETO DEL TRATAMIENTO DEL IVA	17
	2.1.4: RECUPERO DEL CREDITO FISCAL	18
	2.1.5: FALTA DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL IVA	18
		19
	2.2-DERECHOS DE EXPORTACIÓN	
	2.2.1: ADUANA	31
	2.2.2: PRINCIPALES CONSIDERACIONES DE LOS DCHOS. DE EXPORTACIÓN	31
	2.3- IMPUESTOS A LAS GANANCIAS	
	2.3.1: CRITERIO DE LA FUENTE	36
	2.3.2:METODO DE PRECIO DE REVENTA	36
	2.3.3: DEDUCCIONES DEL 10% SOBRE LAS EXPORTACIONES	39
	2.3.4: PERCEPCIÓN DEL IMP. GANANCIAS.R.G. 3577.	39
	TRIBUTACION A NIVEL PROVINCIAL	
	1-HISTORIA	40
	2-COMISIÓN ARBITRAL	41
	3-TRATAMIENTOS PROVINCIALES	43
	4-EXPORTACION DE SERVICIOS	46
	5-JURISPRUDENCIA RELEVANTE	47
	6-CONVENIO MULTILATERAL	47
	TRIBUTACION A NIVEL MUNICIPAL	49
	1-ORIGENES	49
	2-LA APLICACIÓN DEL CONV. MULTILATERAL EN LOS MUNICIPIOS	53
	3-LAS EXPORTACIONES	59
	4-CONTRIBUCIONES QUE INICIDEN EN LA ACTIVIDAD COMERCIAL	64
CONCLUSIÓN		65
BIBLIOGRAFIA		71

INTRODUCCIÓN.

Argentina en la última década incrementó su inserción internacional con el crecimiento en las exportaciones de bienes y servicios. Pero su estructura exportadora aún deja mucho que desear debido a que se caracteriza por estar su exportación concentrada en muy pocas partidas arancelarias, con poco valor agregado, producidas por grandes empresas, con destinos a mercados tradicionales, y su fuentes productoras son de la zona central del país, principalmente de las provincias de Buenos Aires, Santa Fe y Córdoba. Lo que limitar el desarrollo integral de su estructura productiva del país.

A nivel económico nacional es muy importante la exportación de bienes y servicios, porque la misma influye directamente en la Balanza Comercial. Recordemos que la balanza comercial es el registro de las importaciones y exportaciones de un país cualquiera durante un período y es uno de los componentes de la balanza de pagos.

Las empresas exportadoras de Argentina, son empresas que han logrado insertarse en el comercio exterior, transfiriendo sus bienes fuera del territorio argentino, abriendo nuevos escenarios de oportunidades de crecimientos y riesgos por ligarse a la economía mundial.

Dichas empresas a la hora de comercializar sus productos en el exterior deben considerar una serie de pautas para la correcta evolución y concreción de la transacción comercial, como son:

- Pautas relacionadas con el País al que se exporta, es decir, el país comprador: se debe analizar con cuidado accesibilidad al mercado de nuestro producto, el transporte de traslado, las prácticas y costumbres en el comercio local, sus controles, costumbres de pagos, divisas, canales de distribución, envases y embalajes exigidos, patentes y marcas necesarias, seguros exigidos, facturación, intensidad en la competencia, riesgos comerciales, solvencia económica, riesgo de no aceptación del embarque, riesgos financieros, políticos, documentarios, cambiarios, entre otros puntos.
- A nivel internacional: también debemos cumplir las normativas impuestas por los organismos internacionales, que tienen poder de regular el comercio exterior, y que son el Fondo Monetario Internacional (F.M.I.), Banco Mundial (B.M.), Banco Interamericano de Desarrollo (B.I.D.), Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio (G.A.T.T.), Organización Mundial del Comercio (O.M.C.), Sistema Global de Preferencias Arancelarias (S.G.P.A.)
- Pautas relacionadas con nuestro País, es decir, a la hora de exportar se debe tener en cuenta una serie de exigencias y normativas que se deben cumplir, como son normativas ambientales, laborales, económicas, aduaneras, comerciales, impositivas, etc. Las mismas son impuestas por nuestro Ministerio de Economía, la Secretaría de Industria y Comercio, el Banco Central de la República Argentina, AFIP-DGA (Dirección General de Aduanas), AFIP-DGI (Dirección General Impositiva), Dirección Nacional de Transportes, Administración General de Puertos, Depósitos Fiscales Aeroportuarios, entre otros.

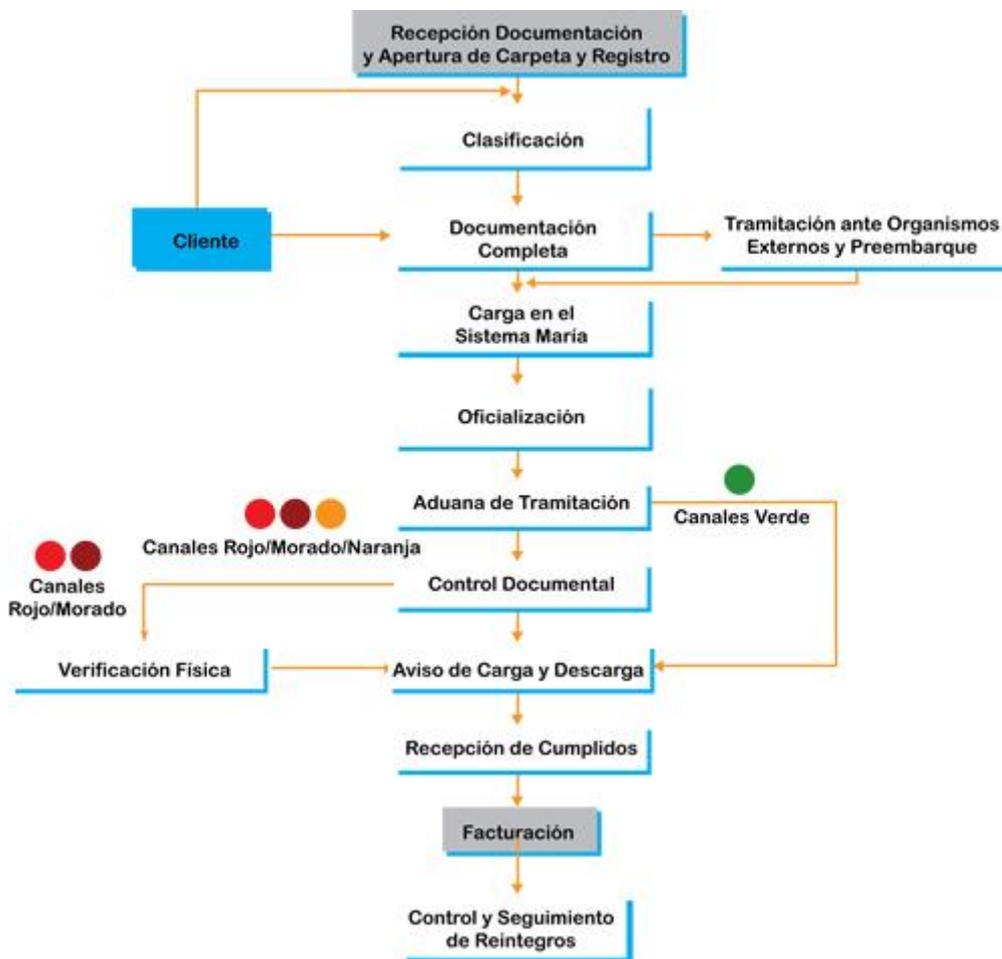
Para poder desarrollar el presente trabajo expondré conceptos básicos para brindar un más claro entendimiento del tema:

1- CONCEPTO BASICO DE EXPORTACION

Dicho concepto proviene del Código Aduanero Nacional, donde dice que es "un acto de comercio mediante el cual, residentes de un país vendedor (exportador) remiten a otros residentes de un país comprador (importador) determinados bienes, tecnologías o servicios, previamente cotizados, por los que deberá recibirse un pago cierto, en la moneda o divisa pactada.

2- FLUJOGRAMA DE UNA EXPORTACIÓN EN ARGENTINA EMITIDO POR AFIP:

En el presente flujograma se resumen los distintos pasos de una exportación:



3- TIPOS DE EXPORTACIONES:

Antes de empezar a exportar debemos tener en claro, las diferentes formas que tenemos de exportar. Un breve resumen de los diferentes tipos de exportaciones:

a-suspensivas:

-transito de la exportación: la mercadería es de libre circulación en el territorio aduanero que fuere sometida a una destinación de exportación en una aduana, puede ser transportada hasta otra aduana del mismo territorio aduanero con la finalidad de ser exportadora desde esta última.

-exportación temporaria: es cuando la mercadería egresa al territorio aduanero con una finalidad y por un tiempo determinado. La misma es exenta de tributos a la exportación como así también cuando retorna. Tampoco es beneficiaria de reintegros o draw back.

-exportación removido: la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero puede salir de este para ser transportada a otro lugar del mismo sin que durante su trayecto atraviere o haga escala en un ámbito terrestre no sometido a la soberanía nacional. Ejemplo: egreso de mercadería de libre circulación en el territorio aduanero desde un puerto de argentina para ser transportada por mar a otro puerto argentino.

b-definitivas: es aquella en la cual la mercadería va a permanecer en forma definitiva fuera del territorio aduanero.

c-en consignación: es un tipo especial de exportación que ocurre cuando la mercadería se envía con el fin de que sea vendida en el exterior. Puede ocurrir que la misma no sea vendida y retorne. La mercadería puede permanecer en el exterior por un plazo de 180 días.

4- SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

Los Argentinos poseemos una distribución territorial de competencias llamado Sistema Federal, de modo que:

- a) Exista un gobierno central o federal, que ejerce su poder sobre todo el territorio nacional y cuya esfera de competencia apunta a los asuntos que interesan a la Nación toda.
- b) Existan gobiernos locales o provinciales, que ejercen su poder sobre el territorio de sus respectivas provincias y cuyo ámbito de acción se dirige a los asuntos de interés local.

La distribución vertical del poder que se determina a partir de la adopción del sistema federal, hace que la Constitución defina competencias privativas de la Nación, concurrentes entre Nación y provincias y conservadas, no delegadas o reservadas por las provincias.

Las provincias históricas, que son anteriores a la Nación y conservan el poder no delegado, se desprendieron de sus soberanías depositándola en el gobierno federal, quien la ejerce a nombre del pueblo argentino, pero mantienen su personería política por medio de la autonomía.

Así, “a partir de las pautas establecidas por la Constitución Nacional las provincias pueden darse sus propias constituciones y su propia estructura política (arts. 5 y 123 inc. 8 , CN)”, pero esta atribución debe “ser de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución nacional, de modo que cumpliendo con ciertos cometidos (asegurar su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria), el gobierno federal garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.

Las relaciones jurídico políticas entre el Estado Federal y los Estados Provinciales están determinadas con precisión en nuestra Constitución. Siguiendo a Ekmekdjian, M., ellas son de cuatro tipos: de subordinación, de participación en la formación de la voluntad federal, de exclusión y de concurrencia.

- a) Relaciones de subordinación: están previstas en los arts. 5, 31 13 y 128 14 de la Constitución Nacional. El orden jurídico federal tiene prelación sobre los órdenes jurídicos provinciales. Las constituciones provinciales deben seguir las pautas fundamentales fijadas en la

Constitución Nacional. Las normas provinciales no pueden contener disposiciones contrarias a las normas federales mientras estas se mantengan dentro de su esfera de competencia.

b) Relaciones de participación: las Provincias se reservaron el derecho de participar permanentemente en la formación de la voluntad federal, mediante su presencia en el Senado, el cual está integrado por representantes de cada provincia.

c) Relaciones de exclusión: Existen distintos ámbitos en los cuales, a veces el estado central, a veces las provincias, tienen competencia exclusiva y excluyente, y por ello no pueden interferirse recíprocamente:

- Exclusión federal: conforme al art. 121 de la CN, las provincias conservan todo el poder no delegado al gobierno federal y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

- Exclusión provincial: corresponde la masa de funciones que las provincias han delegado al gobierno central.

- Exclusión Intraprovincial: cada provincia tiene su ámbito de competencia reservado, no sólo ante las interferencias del Estado federal, sino también frente a las otras provincias.

- Exclusión excepcional: existen algunos casos en los cuales la regulación de una materia de competencia nacional se otorga excepcionalmente a las provincias, o viceversa. Así, el art. 75 inc.2 16, otorga una facultad impositiva de excepción al gobierno federal, en materia de impuestos directos.

d. Relaciones de concurrencia:

Existen ciertos ámbitos en los cuales, tanto el Estado Federal como los Estados Provinciales, pueden ejercer atribuciones al mismo tiempo.

Concurrencia expresa: corresponden al progreso, prosperidad, desarrollo y bienestar.

Concurrencia implícita: especialmente en materia impositiva, para crear impuestos internos.

5- REGIMEN FISCAL Y FINANCIERO ACTUAL

Este régimen, diseñado por la Constitución Nacional y que tiene por finalidad aportar medios al tesoro público” se halla disperso en varios de sus artículos.

El artículo 4 de la Constitución Nacional establece lo siguiente:

“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

Enumera las fuentes de financiamiento legítimo, de que puede disponer el gobierno nacional para hacer frente a los gastos derivados de su funcionamiento para...”afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común” ... y para el cumplimiento de los objetivos de bien común, que le fija la propia constitución.

Tales recursos pueden ser clasificados en ordinarios y extraordinarios. También se los suele clasificar en recursos tributarios y no tributarios.

Los recursos financieros ordinarios son los corrientes, los que percibe regularmente el Estado, y sirven para atender sus erogaciones ordinarias y normales. Ejemplo de ellos son los derechos de importación

y exportación, el producto de la venta o locación de las tierras fiscales, y las contribuciones indirectas (las manifestaciones mediatas de riqueza como por ejemplo los consumos y las ventas) que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso a la población.

Los recursos financieros extraordinarios, son aquellos a los cuales solo excepcionalmente debería recurrir el gobierno federal, para hacer frente a las situaciones de emergencias. Encontramos los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el Congreso y las contribuciones directas (las manifestaciones inmediatas de riqueza como por ejemplo la renta, la propiedad, el capital).

Origen de los Recursos Tributarios.

Los Recursos Tributarios son aquellos cuya creación implica el ejercicio de la potestad tributaria o poder impositivo del estado. Tal poder es un atributo de la soberanía. Esa potestad consiste en la facultad constitucional de crear unilateralmente tributos, que son impuestos coactivamente a las personas sometidas a la jurisdicción estatal, y la de percibirlos.

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones.

Impuesto: El impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionado con dicha prestación. El art 4 de la CN menciona como Impuestos a los derechos de importación y exportación y las demás contribuciones que imponga el Congreso a la población. Los impuestos son clasificados en directos e indirectos. Los directos son aquellos en los cuales el contribuyente de jure se identifica con el contribuyente de facto o real; es decir que su “onus” no puede ser trasladado a terceros (impuesto a las ganancias, al patrimonio). Los impuestos indirectos, son aquellos en los cuales el contribuyente de jure traslada el pago efectuado, de tal suerte que la persona que en definitiva lo paga (contribuyente de facto) es un tercero (IVA, impuestos internos). A su vez, estos impuestos se subdividen en externos (derechos de importación y exportación) e internos (impuestos al consumo y a las transacciones). Los impuestos directos gravan hechos que exteriorizan la aptitud económica específica de cada contribuyente, es decir, su capacidad contributiva personal.

Tasa: Siguiendo a García Vizcaíno, C. (1999, pág. 46), define a la tasa de la siguiente manera: Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Añadiendo además que dicha prestación estatal debe ser concreta, efectiva e individualizada en el obligado al pago.

La contribución especial: es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado en su ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales.

6- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN LA POTESTAD TRIBUTARIA

De acuerdo a García Vizcaíno, C. (1999, p. 219), el Derecho Tributario Constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, municipalidad, etc.) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de “garantías del contribuyente”, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario.

El Estado tiene la facultad constitucional (poder de imperio) de imponer unilateralmente tributos a cargo de las personas que están sujetas a su jurisdicción. Tal poder tributario o potestad tributaria es un atributo de la soberanía y tiene sus límites en la propia Constitución, ya que ella representa al pueblo mismo (García Vizcaíno, C., 1999).

Catalina García Vizcaíno (1999) afirma que este poder tributario se manifiesta en el dictado de normas a fin de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.

La soberanía reside en la Constitución, y en consecuencia, el poder de imperio del Estado que surge de ésta, y que se halla ínsito en el poder de gobernar, por el cual puede obligar coactivamente a los sometidos a él, debe ser un poder normado dentro de los límites constitucionales.

Estos límites constitucionales han sido afirmados por la doctrina y la jurisprudencia como principios esenciales del derecho tributario. Todo impuesto, para ser constitucionalmente válido, debe respetar esos principios.

Estos principios son el de legalidad fiscal, igualdad fiscal, equidad, razonabilidad, finalidad, realidad económica (Ekmekdjian, M 1999), capacidad contributiva, generalidad, no confiscatoriedad y proporcionalidad (García Vizcaíno, C., 1999).

Explicaré brevemente cada uno de ellos:

❖ **LEGALIDAD FISCAL:**

Este principio se expresa conforme lo establece el art 17 de la Constitución Nacional: “Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art 4”. Por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca o sea que los impuestos deben ser creados por ley formal emanada del Congreso de la Nación. Ello constituye una forma de protección del derecho de propiedad de los sometidos al poder de imposición del Estado, puesto que los tributos implican restringir tal derecho, amputando parte de la renta o del patrimonio con destino a las arcas estatales (García Vizcaíno, C. 1999, pág. 272).

El art. 52 de la Constitución Nacional atribuye a la Cámara de Diputados “exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones”. Este principio es una aplicación específica al derecho tributario del otro de legalidad, consagrado en el art. 19 inc. 21, segundo párrafo, de la Constitución Nacional. Esto impide que el Congreso delegue la potestad tributaria en otros órganos ajenos a él.

Art 19 CN:...”Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

Asimismo, se aplica el principio de legalidad para establecer las atribuciones del ente (nacional, provincial, municipal) que ha creado el gravamen, no pudiéndose exceder de su competencia (García Vizcaíno, C. 1999, pág. 273).

❖ **IGUALDAD FISCAL:**

Expresamente enunciada en el art. 16 de la Constitución Nacional. Dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley y que “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”, significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones. No se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica, porque el tributo, que sería

leve para unos, resultaría excesivamente oneroso para otros. Por eso, la base del tratamiento impositivo se funda en la capacidad contributiva.

Ekmekdjian, M. (1999, pág. 383) afirma que una consecuencia inmediata del principio de igualdad fiscal es la generalidad fiscal o sea que nadie que tenga la capacidad contributiva prevista en la ley puede ser eximido de pagar el tributo (excepto exenciones o beneficios fiscales). El límite es el de la razonabilidad, el tratamiento más beneficioso a ciertas categorías de contribuyentes es aceptable sólo cuando se funda en razones de programación económica, social o política.

❖ **EQUIDAD:**

El art. 4 hace referencia a las “demás contribuciones que equitativamente imponga el Congreso General”. No basta que los tributos sean creados por ley; deben ser generales, proporcionalmente iguales y uniformes. Es necesario, además, que el resultado concreto del gravamen sea justo y razonable; que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo. La Corte Suprema ha establecido que en tal caso se halla el impuesto que absorbe más del 33% del capital imponible. García Vizcaíno, C. (1999, pág. 296) afirma que la equidad se halla indiscutiblemente ligada, en sentido lato, a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. En sentido estricto, la equidad puede emparentarse con la igualdad.

❖ **RAZONABILIDAD:**

Los principios de igualdad y equidad fiscal, con todas sus implicancias, pueden ser subsumidos en el concepto genérico de razonabilidad. Se trata de una garantía implícita que se fundamenta en el art. 33 de la Constitución Nacional (“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”).

El principio también deriva del art. 28 de la Constitución Nacional (“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio”).

Enseña García Belsunce que “la razonabilidad como garantía constitucional de la tributación funciona:

- a) independientemente, como garantía innominada; y
- b) como complemento de integración o valoración del resto de las garantías constitucionales” (citado por García Vizcaíno, 1999, p. 281).

❖ **FINALIDAD:**

Los impuestos deben ser utilizados para “proveer a los gastos de la Nación”, de acuerdo al art. 4 de la Constitución. El art. 75 inc. 2, en cambio, establece objetivos más amplios: la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado.

❖ **REALIDAD ECONOMICA:**

Ekmekdjian, M (1999, pág. 384) dice que este principio ha sido acuñado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, como norma de imputación de efectos jurídicos a las actividades económicas.

La aplicación de este criterio a la potestad tributaria significa que los tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imposables, con prescindencia de las formas o modalidades que hayan querido darle los contribuyentes.

Este principio debe jugar no sólo en beneficio del fisco, como es lo normal, sino también en el del contribuyente, cuando así corresponda.

❖ **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Este principio no ha sido consagrado por la Constitución Nacional pero se halla implícito en las demás principios reconocidos por esta.

García Vizcaíno, C., (1999, p. 278) afirma que: La previsión expresa del principio redundaría en una mayor protección jurídica del contribuyente respecto de situaciones que no encuadran en alguna de las garantías referidas, máxime que el principio de capacidad contributiva guarda relación, además, con la distribución de competencias tributarias entre distintos entes políticos, habida cuenta de que ésta puede implicar excesiva presión global sobre una misma capacidad contributiva, con la probable vulneración patrimonial y lesión del proceso productivo.

García Belsunce define a la capacidad contributiva como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización (citado en García Vizcaíno, 1999, pág. 278).

❖ **GENERALIDAD**

García Vizcaíno, C., (1999, p. 279) afirma que: Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciada razonablemente), por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad” del art. 16 de la Constitución Nacional. El límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios que se basan en el art 75 inc. 18 y 22 de la Constitución Nacional y deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase.

❖ **NO CONFISCATORIEDAD**

Siguiendo a García Vizcaíno, C., (1999, p. 282), en materia tributaria se debería considerar confiscatorio el conjunto de gravámenes que absorba una parte sustancial de la renta del obligado al pago, excluyendo los impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros, los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas, [...] las tasas, las contribuciones especiales, el importe de las multas y el valor de la mercadería objeto de comiso. La Corte Suprema ha establecido que en tal caso se halla el impuesto que absorbe más del 33% del capital imponible.

❖ **PROPORCIONALIDAD**

Requiere que el monto de los gravámenes esté “en proporción” a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago.

7- PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO Y DERIVADO

García Belsunce enseña que son poderes tributarios originarios aquellos que tienen las provincias cuyos poderes políticos son originarios, derivados de pactos preexistentes y de cuya delegación parcial han nacido los poderes políticos de la Nación, siendo los de ésta, en orden tributario, por ende, poderes delegados. Por la misma razón, siendo que los poderes de los municipios son delegados por las provincias por mandato constitucional, calificamos a ellos de poderes delegados o derivados.

García Vizcaíno, C. (1999) dice que sólo la Nación y las provincias tienen el ejercicio del poder fiscal originario, que, como su nombre lo indica, tiene su origen en la Constitución, mientras que los Municipios ejercen el poder fiscal derivado, puesto que éste emerge de una instancia intermedia, constituida por las normas provinciales en uso de la atribución conferida por el art. 5 de la Constitución.

Actualmente, los arts. 123 y 129 de la Constitución Nacional consagran el principio de la autonomía municipal, pese a lo cual aún en estos casos, el poder tributario que ejercen es derivado de las constituciones de las provincias, de modo que la autonomía municipal es derivada de la autonomía provincial.

Al tratarse de una autonomía derivada, los municipios no pueden establecer impuestos que sean de la competencia tributaria federal. Ningún ente puede delegar el ejercicio de un poder mayor que el que tiene.

Distribución de competencias entre el gobierno federal y las provincias. Teoría de las facultades concurrentes

Los impuestos directos corresponden a la potestad tributaria de las provincias. Ello surge del art. 121 de la C.N. Excepcionalmente, cuando se presentan las especiales circunstancias previstas en el inc. 2 del art. 75, el fisco nacional puede crear impuestos directos por un tiempo determinado.

Sabsay D. y Onaindia J. (2004, pág. 402) 25 señalan, refiriéndose al art. 121 de la Constitución Nacional:

La “praxis” constitucional desmiente el principio que parece desprenderse de este artículo sobre la mayor concentración de facultades en las Provincias, puesto que de las facultades delegadas expresamente al Estado Federal se ha derivado una importante masa de asuntos para su tratamiento y resolución. La regla establecida en la cláusula comentada tiene un contenido eminentemente flexible y ha favorecido el creciente despliegue de actividad del gobierno federal para resolver conflictos que por su área y dimensión se transforman en nacionales.

Los impuestos indirectos externos, le corresponden siempre y únicamente al estado federal. Ello surge de los arts. 4, 9, 75 inc. 1, y 126 de la Constitución Nacional.

Los impuestos indirectos internos corresponden, en forma concurrente, al Estado Federal y a las provincias. Esta expresamente establecido en el art. 75 inc. 2, como poderes impositivos concurrentes. Cabe aclarar que la concurrencia [...] presenta la ventaja de otorgar mayor fuerza financiera a cada centro de poder y un más alto grado de responsabilidad de cada cuerpo legislativo; pero tiene grandes desventajas como la falta de sistematización de impuestos, que eleva la presión tributaria global [...] (García Vizcaíno, C. 1999, pág. 233).

	Exclusivas en forma permanente	Concurrentes en forma permanente	Carácter Transitorio
Facultades Impositivas del Gobierno Federal	Tributos indirectos externos o aduaneros	Tributos indirectos internos	Tributos directos excepcionalmente y por tiempo determinado.
Facultades Impositivas de las provincias	Tributos directos	Tributos indirectos internos	

Miguel Ekmekdjian (1999, pág. 386) afirma que, en la realidad, este mandato constitucional no se cumple porque el gobierno federal ha ido avasallando el sistema federal con relación a la potestad tributaria de las provincias. Poco a poco, los gravámenes más importantes son legislados y recaudados por el Estado Federal. Estas desviaciones provocan agravios constitucionales como la doble imposición o sea la situación por la cual un solo hecho imponible es gravado al mismo tiempo por el fisco federal y por uno o más fiscos provinciales.

Esta circunstancia es violatoria de los principios de equidad y razonabilidad, ya que el contribuyente no puede ser obligado a pagar dos o más veces un impuesto que grave la misma base imponible.

La facultad del Congreso Nacional de imponer contribuciones indirectas en forma concurrente con las provincias surge del art. 75, inc. 2; siguiendo a García Vizcaíno, C. (1999), “la teoría de las facultades concurrentes se origina en las competencias tributarias que la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia reconocieron a la Nación, las provincias y las municipalidades [...] y se funda en el cúmulo de atribuciones que debe entender el gobierno federal, por lo cual cada vez se hace necesario reconocer a éste mayores los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

La coparticipación impositiva. Descripción de la problemática que genera.

Como dice García Vizcaíno, C. (1999):

Si se acepta que el ejercicio del poder tributario por parte de las municipalidades es originario, o si se adopta la teoría de que en un Estado hay varios poderes tributarios, que pueden ser ejercidos en forma concurrente, sobre la misma realidad económica – no que el poder tributario es único e indivisible, sin perjuicio de su distribución en centros de poder, como, la Nación, las provincias y las municipalidades-, como una consecuencia natural se avala la superposición tributaria.

Los principales problemas que traen aparejados la doble y múltiple imposición de tributos (conurrencia en la tributación indirecta interna) fueron disminuidos por las leyes de coparticipación impositiva, que coordinan todo el sistema y prohíben “a las provincias y los municipios gravar los mismos hechos sometidos a tributación en el orden nacional” (García Vizcaíno, C., 1999).

Mediante la ley 23.548, el Estado nacional sigue percibiendo impuestos que conforme a la Constitución le corresponderían a las provincias, y distribuye una parte de ellos entre todas estas, quedándose con una porción sustancial del producto.

El art. 75 inc. 2, de la Constitución Nacional, al instituir el sistema de la ley convenio de coparticipación impositiva, expresa que la base de acuerdos debe darse entre la Nación y las provincias. La norma constitucional exige la aprobación posterior por parte de las provincias, o sea de cada una de sus respectivas legislaturas.

La adhesión de la provincia supone delegar en el Estado federal la potestad tributaria, tanto para legislar el tributo como para percibirlo. Ello significa que la provincia se inhibe de ejercer su propia potestad tributaria en la materia. A cambio de esto, participa en los porcentajes previstos del producto de la recaudación fiscal.

En el art. 75 inc. 2 se incluyen expresamente las contribuciones indirectas, las que hasta ahora surgían implícitamente del art.4. Estas son facultades concurrentes de la Nación y las provincias, es decir, que pueden ser creadas y aplicadas tanto por una como por otras. También se incluyen las contribuciones directas (Impuestos a las ganancias, Impuesto a los bienes personales).

Al final del párrafo se establece que las contribuciones previstas en este inciso (las directas y las indirectas) son coparticipables, salvo aquellos impuestos que estén asignados a un destino o fondo específico.

Están excluidas de este régimen los derechos de importación y exportación, aquellos cuya distribución entre la Nación y las provincias “esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación”, ciertos impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica (art. 2) .

García Vizcaíno, C. (1999, pág. 261) señala:

El incumplimiento de las obligaciones asumidas dentro del marco de la ley 23.548 hace pasibles a las provincias de una doble sanción: 1) no acatada la decisión firme de la Comisión Federal de Impuestos que declara a un impuesto local incompatible con el régimen de coparticipación, dicho organismo debe ordenar que se le suspenda a la provincia incumplidora la distribución del impuesto nacional análogo al local impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento a la decisión (art. 13 de la citada ley); 2) los contribuyentes quedan legitimados para promover la repetición del impuesto local, juzgado incompatible con la Ley de Coparticipación (art. 14 de la citada ley).

Pese a que las provincias asumen - por sí y por las municipalidades bajo su jurisdicción – la obligación de no gravar con impuestos locales, análogos a los coparticipados, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de los productos sujetos a esos impuestos, el art. 9 establece cuantiosas excepciones; como los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores; de sellos; a la transmisión gratuita de bienes; tasas retributivas por servicios prestados; etc.

Las municipalidades han sorteado el obstáculo de la ley estableciendo un impuesto análogo provincial sobre los ingresos brutos, con la denominación de “tasa de inspección seguridad e higiene” u otras similares, fijando la base imponible en función de la capacidad contributiva de los obligados al pago, sin relación con el costo del servicio prestado.

DESARROLLO

TRIBUTACION A NIVEL NACIONAL

1 -AFIP: REQUISITOS BASICOS PARA EXPORTAR:

Lo primero para poder exportar es hacer las distintas inscripciones requeridas en los distintos organismos que mencionamos en la introducción. Muchas de esas inscripciones dependen del tipo de mercadería a exportar.

En el ámbito Tributario para poder Exportar necesitamos estar inscriptos en la D.G.I. y en la D.G.A. ambos organismos dependientes de la A.F.I.P. Es decir, en la DGI se debe solicitar el CUIT y hacer las inscripciones impositivas necesarias, posteriormente se debe hacer la relación con la Dirección General Aduanera, que se llama Inscripción en el Registro de Importadores y Exportadores ante la Aduana.

La solicitud de inscripción se efectuará con el formulario de declaración jurada N° 420/R, el cual se presentará mediante transferencia electrónica de datos, a través de la página "web" de AFIP utilizando el servicio "Sistema Registral", a través de la respectiva "Clave Fiscal".

Los requisitos generales que deberán ser cumplidos por todos aquellos que deseen Inscribirse en alguno de los registros, son:

- Poseer alta en IVA y Ganancias o Monotributo (no habilitado para importadores),
- No encontrarse en estado de falencia
- No encontrarse concursado.
- Tener firma, foto y huella dactilar registrada digitalmente en el "Sistema Registral"
- No registrar antecedentes en el Registro de Infractores. En el caso de personas jurídicas este requisito alcanza a los componentes de la misma.

Una vez cumplidos los requisitos generales, se deberá dar cumplimiento a los requisitos particulares, que son:

1) Acreditar solvencia económica o constituir garantía en los términos de la RG 2220 (el control se efectúa informáticamente por la AFIP).

2) Declaración Jurada manifestando no estar comprendido en los supuestos del art. 94, apartado 1, inciso d) del Código Aduanero. Para las personas jurídicas el requisito se extiende a sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables.

3) Certificados de antecedentes expedidos por autoridad policial. Para las personas jurídicas el requisito se extiende a sus directores, administradores o socios ilimitadamente responsables.

Problemáticas que pueden afectar dicho trámite:

En general es un trámite sencillo, los problemas que pueden surgir son:

- Haber empezado hace poco la empresa o no tener capital para acreditar solvencia financiera, y hacer un Seguro de Caución o hacer una Caución en Efectivo o Aval Bancario. Todas las opciones tienen un valor muy elevado y no conviene, porque a la hora de cargarlo al costo del producto a exportar no vamos a ser competitivos en el extranjero.

- Otro problema que puede surgir es con la inscripción en el Registro Público de Comercio, que actualmente en Argentina está tardando más de siete meses.

2- IMPUESTOS QUE GRAVAN UNA EXPORTACIÓN A NIVEL NACIONAL

En función de lo descripto la Nación puede imponer sobre una exportación los siguientes impuestos:

*Impuestos indirectos internos (IVA, Impuestos Internos, etc.) y externos o aduaneros (derechos al comercio exterior).

*Imponer contribuciones directas, a título de excepción por tiempo determinado (Ej. : Impuesto a las Ganancias, Impuesto sobre los Bienes Personales, etc.).

2-1: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

Es un impuesto a los consumos, por ello es que todo lo que se compra para un proceso productivo está gravado de dicho impuesto (crédito fiscal). Si la producción en la que se utiliza, se vende en el mercado interno, se grava de vuelta con el impuesto (débito fiscal), porque ese producto se considera que se vendió para consumo.

La liquidación se realiza restando el débito fiscal con el crédito fiscal, si es mayor el debito se debe pagar el impuesto por esa diferencia, y, si es menor, ese saldo queda a favor del contribuyente. En el caso del exportador en su proceso productivo soporta el Crédito Fiscal, no pudiendo trasladarlo al precio de venta ya que sus exportaciones están gravadas a tasa cero.

Es por ello que la ley de I.V.A. establece un mecanismo tendiente a recuperar el impuesto abonado, en la medida que no haya sido absorbido por los Débitos Fiscales provenientes de operaciones del mercado interno.

Régimen especial para exportadores:



2.1.1. CONCEPTOS BÁSICOS DE EXPORTACIÓN RELACIONADOS CON EL I.V.A.

1-1 : Exportación de bienes para el I.V.A.: como mencionamos anteriormente, el Código Aduanero define como exportación a la “extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero”, mientras que el artículo 41 del decreto reglamentario de la ley de IVA la define como la salida del país como carácter definitivo de bienes transferidos a título onerosos, así como la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz y viceversa.

Se considera configurada la salida del país con el cumplimiento de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente en ese embarque del país. Cuando la salida de los bienes del país se efectúe bajo el régimen de exportación en consignación, la operación se considerará perfeccionada en el momento en que se registre la exportación definitiva para consumo.

1.2: Destinación suspensiva de exportación temporaria –Reimportación: en este caso no se configura una salida con carácter definitivo de bienes sino que existe una exportación temporaria de bienes que luego serán reimportados. El reingreso al país de estos bienes no están sujetos a imposición de tributos en la medida que se verifiquen los siguientes supuestos:

*Las mercaderías reingresen en el mismo estado en se hallaban cuando fueron exportadas, considerándose cumplida esta condición aun cuando, durante su permanencia en el exterior, hubiesen sido utilizadas, dañadas, rotas, deterioradas o hubiesen sufrido un tratamiento indispensable para su conservación o mantenimiento, o

* La salida temporaria del país tuviera como único objetivo efectuar reparaciones u otros beneficios gratuitamente en el exterior, con cargo a la garantía otorgada en la oportunidad de la adquisición de dichos bienes en el exterior y comprendida en el respectivo precio de estos. En los demás casos, sólo gozará de exención la parte del mismo atribuible al valor de los bienes salidos bajo el régimen de

* Exportación temporal, entendiéndose que tal valor es el que corresponde a dichos bienes en el estado en que hubieran salido.

1.3: Valor de la exportación: el monto de las exportaciones se establecerá en todos los casos, conforme a la definición de valor dada por los artículos 735 y a 750 de Código Aduanero. Sus principales disposiciones son las siguientes:

*El valor imponible de exportación es el valor FOB (por vía acuática o aérea), FOT (por camión) o FOR (por tren) en operaciones efectuados entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro, en condiciones de contado.

*El momento imponible se produce en la fecha de registro de la solicitud de destinación de exportación para consumo, o cuando el Poder Ejecutivo establezca con relación a determinada mercadería que en los tributos que gravan la exportación sean aplicables la alícuota y base imponible a la fecha que se perfeccione el contrato de compraventa.

*El valor real de la transacción incluye los gastos hasta el lugar de embarque o aquel previsto para la entrega. Se excluyen los derechos que gravan a la exportación.

2.1.2 EL I.V.A. EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

En este campo, los países de América Latina en general han tendido a reducir los incentivos que otorgaban a las exportaciones por razones de saneamiento fiscal y por las represalias que aplicaron los países importadores, siguiendo las normas de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

Como estos incentivos son incompatibles de un grupo de integración económica, en el incentivos se fueron eliminando gradualmente para el comercio intrazonal. En cambio dejó libertad para aplicar incentivos extrazona. La citada Decisión adoptó en realidad las normas de la OMC sobre devolución de impuestos y subsidios a las exportaciones, disponiendo que la devolución de impuestos indirectos se pueda hacer siempre que se pueda calcular en forma precisa la carga impositiva al momento de la exportación, tal como ocurre con el IVA. (González Cano, Hugo: "Informe sobre la situación actual de la tributación en los Países Miembros del MERCOSUR"- 6/2011)-

Tal determinación se ampara en principios, acuerdos y regulaciones internacionales considerados en el G.A.T.T. La misma constituye una de las pocas medidas que "la legislación internacional" acepta como viable y "no la califica como subsidio".

Recordemos; al respecto; que "la legislación internacional" contempla represalias (a través de derechos compensatorios u otras sanciones) tendientes a contrarrestar los subsidios por considerarse una competencia desleal del comercio, al igual que otras barreras arancelarias y para-arancelarias.

Con esta consideración específica se establece una filosofía internacional "no exportar impuestos" y con el propósito de evitar distorsiones en el precio de los productos en el mercado internacional ya que cada país se organiza como Estado Nación y tiene; entre otras; su propia política tributaria; incluso dentro de los procesos de integración económica.

Esta determinación, que puede interpretarse como perjudicial para el país de destino; no lo es. Y no lo es, en virtud de que éste conserva su potestad tributaria respecto a los gravámenes a aplicar en su medio.

2.1.3 OBJETIVO DEL TRATAMIENTO DEL I.V.A.

Podríamos decir entonces, que la neutralización de los efectos IVA respecto de los bienes exportados es una de las distintas herramientas para fomentar las exportaciones, dado que este crédito formaría parte del costo del producto en el caso de tratarse de una operación que sólo gozara de una simple exención del impuesto.

En este orden de ideas, la Cámara Nacional de Apelaciones sostuvo que el reintegro de créditos vinculado con exportaciones no constituye un estímulo, franquicia o subsidio, sino un mecanismo técnico - tributario al que se recurre para evitar la exportación de impuestos. ("Urrundel del Valle" – CNApel. – Sala V – 17-3-1997- Imp.- T.L.V.A. – pág. 1216).

Nuestra legislación a adoptado el principio de país de destino, por consiguiente las importaciones definitivas de bienes se hallan alcanzadas por el gravamen, en tanto que las exportaciones de cosas muebles están exentas y se le permite a los exportadores, bajo determinadas condiciones, recuperar el impuesto que por los bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa de consecución de las mismas, les hubiera sido facturado y que no hubiera sido facturado y que no hubiera sido ya utilizado.

Estos créditos tienen la característica de saldos a favor, con la particularidad de que tendrá el carácter de ingreso directo, pudiendo el contribuyente solicitar la acreditación contra otros impuestos, o en su defecto, su devolución o transferencia a terceros responsables.

Cabe recalcar que, el crédito fiscal vinculado con exportaciones podrá ser recuperado en la medida que no hubiera sido ya utilizado en la compensación de créditos y débitos que mensualmente se realiza para determinar el saldo de la declaración jurada. (Impuesto al valor agregado, T II – ERREPAR, CONSULTAS DGI 248).

2.1.4. RECUPERO DEL CREDITO FISCAL

El art. 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dice: “ Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable...”

Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la AFIP o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la Ley N° 11.683.

Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, salvo para aquellos bienes que determine el MINISTERIO DE ECONOMIA, respecto de los cuales los Organismos competentes que el mismo fije, establezcan costos límites de referencia, para los cuales el límite establecido resultará de aplicar la alícuota del impuesto a dicho costo.

Cuando la realidad económica indicara que el exportador de productos beneficiados en el mercado interno con liberaciones de este impuesto es el propio beneficiario de dichos tratamientos, el cómputo, devolución o transferencia en los párrafos precedentes se prevé, no podrá superar al que le hubiera correspondido a este último, sea quien fuere el que efectuare la exportación.

Para tener derecho a la acreditación, devolución o transferencia, los exportadores deberán inscribirse en la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la forma y tiempo que la misma establezca, quedando sujeto a los deberes y obligaciones previstos por esta ley respecto de las operaciones efectuadas a partir de la fecha del otorgamiento de la inscripción. Asimismo, deberán determinar mensualmente el impuesto computable conforme al presente régimen, obtenido desde la referida fecha, mediante declaración jurada practicada en formulario oficial.

Si la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la D.G.I. o, en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables.

Dicha acreditación, devolución o transferencia procederá hasta el límite que surja de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto, referido al mes en que se efectúe la exportación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la D.G.I. para el mes de la acreditación, devolución o transferencia.

Posteriormente con el decreto 959/2001 se establecieron la reglamentación para el recupero del I.V.A. y realizaron un par de aclaratorias. Las más importantes son:

* Los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la AFIP, ello sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el citado Organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado.

* Las solicitudes que efectúen los exportadores deberán ser acompañadas por dictamen de contador público independiente, respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado vinculado a las operaciones de exportación.

*Cuando circunstancias de hecho o de derecho permitan presumir connivencia, los exportadores serán solidariamente responsables respecto del Impuesto al Valor Agregado falsamente documentado y omitido de ingresar, correspondiente a sus vendedores, locadores, prestadores o, en su caso, cedentes del gravamen de acuerdo con las normas respectivas y siempre que los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago, hasta el límite del importe del crédito fiscal computado, o de la acreditación, devolución o transferencia originadas por dicho impuesto.

*A los efectos de recuperar el crédito fiscal vinculado con operaciones de exportación y de acuerdo a lo establecido por la Resolución General (AFIP) 2000, corresponderá determinar en primer término el impuesto que se adeude por las operaciones gravadas, que surgirá de la diferencia entre débito fiscales por operaciones en el mercado interno y créditos fiscales que le sean atribuibles, previo cómputo contra tales débitos, de corresponder, del saldo a favor técnico proveniente de ejercicios fiscales anteriores.

*Con el saldo resultante del párrafo anterior, existen distintos mecanismos para recuperar el crédito fiscal vinculado con las exportaciones. El más sencillo de ellos consiste en la compensación del crédito fiscal con el debito fiscal originado en operaciones del mercado interno efectuadas por el mismo contribuyente resultante de la liquidación mensual del tributo. De surgir un excedente, el recuperado se efectuará por aplicación de un régimen especial que permite solicitar al fisco:

- la **acreditación** contra otros impuestos,
- la **transferencia** a terceros del importe del crédito fiscal no compensado,
- **o la devolución** en efectivo
-

El monto cuya acreditación, devolución o transferencia se solicita deberá ser detráido de la declaración jurada del impuesto al valor agregado del mes en que se efectúe la presentación.

PARTICULARIDADES DE CADA PROCEDIMIENTO:

2.1.4.1 ACREDITACIÓN O COMPENSACIÓN:

Acreditación contra otros impuestos a cargo del contribuyente: es la imputación de los créditos fiscales vinculados con exportaciones al pago de deudas por conceptos distintos al propio impuesto que deba pagar el solicitante a la DGI, diferenciándose de la compensación donde se imputan saldos acreedores y deudores de un mismo tributo, emergentes de declaraciones juradas que hayan presentado los responsables de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 27 de la ley de procedimientos tributarios n° 11683. (*Manufactura de Tabacos Particular V.C. Greco S.A.- CSJN- 15/03/83*)

Podríamos decir que entre los mecanismos de recuperado, la acreditación es uno de los más expeditivos, dado que los créditos fiscales vinculados con el mercado externo tienen la capacidad extintiva de las obligaciones fiscales desde que se cumplen los requisitos para su recuperado, cancela inmediatamente la obligación tributaria contra la cual se impute, evitando al contribuyente el desembolso de fondos con ese destino, permitiendo de este modo el aprovechamiento financiero de los fondos inmovilizados bajo la forma de crédito fiscal externo.

A los efectos de la acreditación el contribuyente deberá computarlos en la declaración jurada correspondiente y solicitar al fisco la misma, hasta la fecha de vencimiento de la obligación, sin

necesidad de esperar el pronunciamiento del fisco para evitar el inmediato desembolso de los fondos. En el caso que se use con I.V.A. del mercado interno.

Cabe resaltar que para considerar la extinción de la obligación tributaria, no solo es necesaria la solicitud de la acreditación del saldo a favor del contribuyente contra el concepto elegido, sino que es necesario el pronunciamiento afirmativo del fisco. (*Fisco Nacional c/José Parafita e Hijos*, CNACAF, Sala II, 2/6/83.)

Tanto la compensación, como la acreditación del crédito fiscal vinculado con operaciones de exportación contra otros impuestos recaudados por la DGI son mecanismos directos, dado que solo depende de la actividad del contribuyente y mejora el flujo de fondos al eximir de la carga financiera de pagar determinadas obligaciones tributarias para luego recuperar el saldo a favor vinculado con operaciones de exportación.

El artículo 27 de la ley 11683 dice: *“El importe de impuesto que deben abonar los responsables en las circunstancias previstas por el artículo 20, primera parte, de esta ley, será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada y los saldos favorables ya acreditados por la A.F.I.P. o que el propio responsable hubiera consignado el declaraciones juradas anteriores, en cuanto éstas no hayan sido impugnadas... ”*)), o sea saldos a favor por ingresos directos.

Si el procedimiento descrito en el párrafo precedente arroja un saldo a pagar, se deducirá de éste el impuesto que a los exportadores les hubiera sido facturado por bienes, servicios y locaciones que destinaron efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas.

Es decir, puedo en primer instancia compensar con el I.V.A. del mercado interno, y si me sobra puedo pedir la compensación con el resto de los impuestos, pero para ellos es necesario aplicar el procedimiento impuesto por la R.G. 2000, que se comenta al finalizar los tres tipos de recupero del I.V.A.

El exportador podrá afectar el crédito a favor que surja de acuerdo con el siguiente orden:

- a) Recursos de la seguridad social.
- b) Deudas impositivas.
- c) Deudas aduaneras excepto tasas de estadística.

El saldo remanente no afectado, puede solicitarse el reintegro o transferencia.

JURISPRUDENCIA:

*La Corte Suprema de Justicia en un fallo dividido (*Urquía Peretti S.A c/ Dirección General Impositiva – CSJN – 16/09/1999*) ha decidido que el instituto de la compensación sea restringido exclusivamente al ámbito reglamentario de la Autoridad fiscal, abandonado de este modo los avances doctrinarios y jurisprudenciales que en esta materia se han dado a nivel internacional, dado que interpretó que la compensación no es aplicable entre saldos a favor de impuestos y deudas provenientes de los recursos de la seguridad social.(Ana M. Matías, Mónica Ramón y Guillermo H. Fernández “Rechazaron la compensación de impuestos con seguridad social”. Buenos Aires Económico/ Diario de Negocios. 29/09/1999.)

No obstante lo expuesto precedentemente y, a mi entender, en contraposición al fallo de la Corte Suprema de Justicia, mediante la Resolución General (AFIP) 200, (ahora artículo 45 de la RG (AFIP) 2000) se introduce un mecanismo de compensación de las deudas de la seguridad social, para aquellos contribuyentes que cursen solicitudes de devolución o transferencia del impuesto al valor agregado.

Posteriormente el artículo 25 de la Resolución General (AFIP) 1351 o 33 de La Resolución General 2000 para la presentación que se realicen a partir del 1/8/2006, se dispuso que los importes debidos por el exportador al fisco, por retenciones y percepciones de IVA efectuadas en su carácter de agente de retención y percepción a otros contribuyentes, podrán ser compensados total o parcialmente contra el crédito fiscal vinculado con exportaciones, mediante la solicitud de recupero de dicho crédito fiscal.

2.1.4.2 TRANSFERENCIA

En diferencia de la compensación, la devolución y la transferencia a terceros, es que la actividad de la AFIP para operar en los últimos dos casos se tornan demasiado lentos, y provoca una inmovilización de fondos de los contribuyentes, provocando un alto costo financiero para los exportadores.

Las solicitudes de transferencia se regirán por lo establecido por el artículo 31 de la Resolución General (AFIP) 2000, en su Art. 31, donde establece que las solicitudes de transferencia los cedentes deberán presentar una nota, cuyo modelo obra en el Apartado A) del Anexo VIII de la r.g.2000, por cada cesionario a favor del cual soliciten la transferencia de los créditos susceptibles de reintegro.

Los cesionarios podrán aplicar los importes transferidos, luego de emitida la comunicación de transferencia autorizada prevista en el artículo 25. A tal efecto, presentarán:

- a) Una nota cuyo modelo obra en el Apartado B) del Anexo VIII de la presente resolución general.
- b) El formulario de declaración jurada N° 574 por cada impuesto y concepto que se compense.
- c) La copia de la nota presentada por el cedente, debidamente intervenida por la dependencia receptora de la misma.
- d) La copia de la aludida comunicación.

Los cesionarios formalizarán la presentación dispuesta en el párrafo anterior ante la dependencia de este organismo en la que se encuentren inscriptos.

El juez administrativo competente emitirá una comunicación informando el monto autorizado, y en su caso el de las deducciones que resulten procedentes, dentro de los quince días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la solicitud interpuesta resulte formalmente admisible.

La aprobación de los montos consignados en la solicitud del exportador y las deducciones que resulten procedentes, por parte del juez administrativo interviniente, se realizará sobre la base de la consulta a los controles informáticos sistematizados y al servicio detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias.

Causa "Bufete Industrial Argentina S.A. c/ En - AFIP- DGI s/ Dirección General Impositiva"

La causa consiste en que AFIP le deniega la transferencia de un saldo a favor a la BUFETE debido a que en las declaraciones juradas revisadas había declaraciones juradas rectificadas. En función del principio de realidad económica determinan que tan sólo 3 DDJJ fueron rectificadas y ninguna de ellas correspondía al período fiscal en el que se exteriorizó el saldo a favor objeto de la transferencia, el Fisco igualmente consideró que la solicitud era improcedente. Las rectificativas eran por las retenciones o percepciones cuyo certificado fue recibido con posterioridad a la fecha de vencimiento de las respectivas declaraciones juradas.

En consecuencia no se ha objetado ni la existencia ni tampoco la legitimidad del saldo a favor de libre disponibilidad transferido, así como tampoco se ha indicado cómo las rectificativas incidieron en el mismo. Por su parte, la resolución general en cuestión fue interpretada por el Fisco excluyendo supuestos habilitados por las normas de jerarquía superior, esto es, a los contribuyentes que presentaran declaraciones juradas rectificativas, lo cual no se condice en absoluto con el plexo normativo analizado

En cuanto al marco legal, la norma genérica que consagró el derecho de los contribuyentes de disponer de sus saldos a favor de libre disponibilidad, tanto en el Impuesto al Valor Agregado como de cualquier otro tributo nacional, fue la Ley de Procedimientos Tributarios a través de su artículo 29 referente a las acreditaciones y devoluciones. Y la Resolución General (AFIP) N° 1466/2003 estipuló en el artículo 1 inciso "a" que con motivo de los pedidos de devolución, el saldo a favor sólo debe surgir de declaraciones juradas originales, o en su caso, rectificativas para salvar errores de cálculo.

De esta manera el Fisco limitó el derecho consagrado a los contribuyentes por las normas de rango superior. La Corte tiene dicho "(...) que cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe

irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, ello contraría el principio de jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo, como así que la conformidad que debe guardar un decreto respecto de la ley no consiste en una coincidencia textual entre ambas normas, sino de espíritu, y que, en general, reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, no deben vulnerar el principio establecido en el art. 99, inc. 2º, de la Constitución Nacional.

No se alcanza a identificar el perjuicio, dificultad o impedimento que se le causa al Fisco por el hecho de que la declaración jurada no sea la original, sino una rectificativa.

La RG (AFIP) 1466/2003 agrega un requisito que no está previsto en la ley. Por lo cual no puede impedir el ejercicio del mencionado derecho

La Jurisprudencia a ser tenida en cuenta contra toda resolución o norma del fisco que mediante el cumplimiento de requisitos excesivos, pretendan limitar derechos que las leyes tributaras consagren a los contribuyentes, tanto de manera genérica como específica.

2.1.4.3 DEVOLUCION DEL I.V.A. CREDITO FISCAL

Al contrario de los mecanismos mencionados en los puntos anteriores, este es lento por la necesidad del Estado de cerrar las cuentas fiscales y la posibilidad de financiarse a una baja tasa de interés.

Este mecanismo de recupero nada tiene que ver con el previsto en el artículo 81 de la ley de procedimientos tributarios N° 11.683 para cuya procedencia el presupuesto fáctico para habilitar el recurso, es haber el contribuyente de derecho abonado los tributos y sus accesorios, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la DGI, en el caso de los exportadores tal presupuesto no existe, el pedido de devolución lo formula legalmente el exportador, quien por lo general no es el contribuyente de derecho, pero si el de hecho; en consecuencia, el reembolso a los exportadores no tiene mas en común con el recurso de repetición, que ser el Fisco Nacional, en ambos casos, el obligado de devolver las sumas que en definitiva correspondan. (*Amp San Juan S.A. s/recurso de apelación – TFN, Sala D 1/12/1999*).

Por un lado deben resguardarse los intereses del Fisco y lograr un eficaz ejercicio de las funciones de control y de fiscalización de la AFIP, evitando maniobras dolosas y por otra parte considerar la apetecida celeridad pretendida por los exportadores en la obtención de las sumas que tiene derecho a recuperar se establecieron determinados requisitos que tienen como finalidad fundamental que el FISCO pueda llevar adelante los imprescindibles controles para cerciorarse la legitimidad y existencia de los créditos.

2.1.4.3 REQUISITOS COMUNES A LOS TRES REGIMENES, R.G. 2000:

Para los tres regímenes de recupero del I.V.A. el procedimiento en primer instancia es el mismo, y es básicamente, dejar en claro la veracidad del crédito fiscal que se busca de recuperar.

1-Perfeccionamiento de la exportación: Se considerarán perfeccionadas con el cumplido de embarque, siempre que los bienes salgan efectivamente del país en ese embarque. Y en el caso que se realice bajo el régimen de exportación en consignación, la operación se considerará perfeccionada en el momento en que se registre la exportación definitiva para consumo.

2- Están excluidos de los siguientes regímenes: los sujetos hayan sido querellados o denunciados penalmente; los involucrados en causas penales en las que se haya dispuesto el procesamiento de funcionarios o exfuncionarios estatales con motivo del ejercicio de sus funciones; las agrupaciones no societarias y/o cualquier otro ente colectivo cuyos gerentes, socios gerentes, directores u otros sujetos que ejerzan la administración social, como consecuencia del ejercicio de dichas funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los citados puntos; entre otros.

3- Las facturas o documentos que se pueden imputar: son los que tengan una antigüedad mayor a cuarenta y ocho meses calendario a la fecha que se formalizó la presentación de la solicitud, salvo cuyo impuesto al valor agregado facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso siempre que se presente una nota en la que se fundamenten los motivos por los cuales el impuesto facturado correspondiente a la adquisición de bienes de uso tiene una antigüedad mayor a cuarenta y ocho meses.

4- Limite: es el débito que se hubiera facturado en esa operación en el mercado interno.

5- Métodos de cálculo:

Indirecto: Cuando las compras, locaciones y prestaciones de servicios que generan derecho al recupero, se encuentren relacionadas indirectamente con las operaciones de exportación deberá realizarse la apropiación de los respectivos importes.

Es decir, se determinará el coeficiente que resulte de dividir el monto de operaciones destinadas a exportación -neto del valor de los bienes importados temporariamente, en su caso- por el total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas, acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el mes, inclusive, en que se efectuaron las operaciones que se declaran.

El importe del impuesto computable resultará de multiplicar el total de dichos créditos por el coeficiente obtenido precedente.

Las estimaciones efectuadas durante el ejercicio comercial o año calendario -según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales o no cumplan con esos requisitos, respectivamente- deberán ajustarse al determinar el coeficiente correspondiente al último mes del ejercicio comercial o año calendario considerado, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones citadas en el inciso a). Dicho ajuste se exteriorizará en la solicitud interpuesta por el período mencionado.

En caso que no se efectúe una solicitud por el citado período, deberán ingresar las sumas solicitadas en exceso en el transcurso del año calendario considerado, de corresponder. Dicha obligación deberá cumplirse al vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado, del período fiscal correspondiente al mes de cierre del ejercicio comercial.

No será de aplicación en los casos en que pueda establecerse la incorporación física de bienes o la apropiación directa de servicios, ni cuando por la modalidad del proceso productivo se pueda efectuar la respectiva imputación.

El impuesto facturado proveniente de inversiones en bienes de uso podrá ser computado únicamente en función de la habilitación de dichos bienes y de su real afectación a las operaciones de exportación, siempre que sean realizadas en el período y hasta la concurrencia del límite mencionado anteriormente.

Directo: Cuando se tengan de forma bien definidos los créditos fiscales de los costos de la mercadería enviada al exterior, se pueden asignar de forma directa el crédito fiscal.

Es decir, será de aplicación en los casos en que pueda establecerse:

- la incorporación física de bienes,
- la apropiación directa de servicios,
- cuando por la modalidad del proceso productivo se pueda efectuar la respectiva imputación,
- cuando únicamente venta en el mercado externo.

6- Procedimiento: a fin de solicitar la acreditación, devolución o transferencia, deberán utilizar el programa aplicativo denominado "IVA - SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO". Como constancia de la presentación realizada, el sistema emitirá el formulario 1016. De comprobarse errores, inconsistencias, utilización de un programa distinto del provisto o archivos defectuosos, la presentación será rechazada automáticamente por el sistema, generándose una constancia de tal situación.

De haber efectuado la transmisión, el solicitante podrá ingresar mediante el servicio de clave fiscal en la página "web" de este organismo (<http://www.afip.gov.ar>) y seleccionar la opción denominada "Recupero de IVA por exportaciones - Integridad del archivo transmitido" para verificar si la información transmitida ha superado o no los controles de integridad por parte de esta Administración Federal.

Efectuada la transmisión el solicitante se encontrará habilitado para concurrir a la dependencia a fin de formalizar la presentación, adjuntando: a) Copia de la constancia de transmisión electrónica F 1016. b) El formulario de declaración jurada N° 404, generado por el respectivo programa aplicativo, c) Un informe especial extendido por contador público independiente.

Para la consulta del trámite seleccionarán en los servicios con clave fiscal la opción denominada "Recupero de IVA por exportaciones - Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias", registrando conformidad o no, respecto del detalle de incumplimientos exhibido y obteniendo la respectiva constancia.

Podrá formalizarse la presentación de una sola solicitud por mes de exportación, a partir del día 21 del mes siguiente al de su perfeccionamiento, siempre que haya sido presentada la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal de dicho perfeccionamiento.

Cuando la presentación se formalice con posterioridad al primer mes inmediato siguiente al del perfeccionamiento de la exportación, también deberán hallarse cumplidas las presentaciones de las declaraciones juradas vencidas, inclusive la correspondiente al mes anterior al de la interposición de la solicitud.

7- Las tareas de auditoría: que involucren acciones sobre los proveedores generadores del impuesto facturado, no serán obligatorias respecto de las facturas correspondientes a operaciones sobre las que se hubiesen practicado retenciones a la alícuota general vigente o al cien por ciento del IVA, o las que tengan regímenes especiales de retenciones.

La aplicación de los procedimientos de auditoría, con los alcances indicados, implicará que el profesional actuante se expide respecto de la razonabilidad y legitimidad del impuesto facturado, incluido en la solicitud. Además dicho profesional, deberá dejar constancia en el citado informe del procedimiento de auditoría utilizado indicando -en su caso- el uso de la opción prevista en el párrafo anterior.

La firma del informe suscripto por el profesional interviniente deberá estar autenticada por el consejo profesional o, en su caso, entidad en la que se encuentre matriculado.

Los profesionales actuantes, respecto de la aplicación de los procedimientos de auditoría relacionados con los proveedores, deberán consultar el "Archivo de Información sobre Proveedores" previsto por la Resolución General N° 18.

8- Pago: El juez administrativo competente emitirá una comunicación informando el monto autorizado, y en su caso el de las detracciones que resulten, dentro de los quince días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la solicitud interpuesta resulte formalmente admisible. Los solicitantes podrán ingresar mediante el servicio denominado "Recupero de IVA por Exportaciones - Estado de trámite", a efectos de tomar conocimiento de la emisión del acto que les será notificado pudiendo concurrir a la respectiva dependencia a dicho fin.

9- Controles de A.F.I.P.: Las exportaciones se encuentran reguladas por medio de un sistema informático emitido por A.F.I.P., mediante la resolución 1397/02 Afip: denominado SISTEMA MARIA. Dicho sistema permite automatizar controles y agilizar los plazos de autorización y pago de beneficios a la exportación dentro de la política exportadora llevada adelante por el Gobierno Nacional.

Actualmente los pagos correspondientes a la totalidad de los beneficios a la exportación que correspondan al ámbito aduanero y que realice la A.F.I.P. se efectuarán mediante transferencia en la Clave Bancaria Unica (CBU) en PESOS, declarada por el Exportador la cual deberá estar constituida y habilitada en una entidad bancaria autorizada por el Banco Central de la República Argentina.

10-Cómo accionar frente a la impugnación de créditos fiscales vinculados a devoluciones de IVA:

Como veíamos anteriormente, podemos realizar una devolución, compensación o transferencia de saldos de operaciones de exportación, pero puede suscitar un problema con el paso de los años, el fisco puede cuestionar a algún o algunos de los proveedores, es decir, AFIP emite una resolución impugnando los saldos correspondientes a los créditos fiscales involucrados, en base a distintos relevamientos realizados por la administración que motivaron la inclusión de dichos proveedores en la base de apócrifos, o detectan que no eran responsables inscriptos o no cumplieron las obligaciones tributarias respecto de los créditos fiscales vinculados, entre otras. En esos casos AFIP, infiere que existen operaciones que no fueron reales o son inexistentes, y de esta manera sustenta que no se produjo el nacimiento del hecho imponible. Frente a dicha resolución el procedimiento que debe realizar el contribuyente es interponer el recurso de apelación en los términos del artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683. El problema se plantea al momento que esta vía recursiva no tiene previsto el efecto suspensivo. Esto en alguna forma impide a los contribuyentes ejercer su derecho de defensa sin previo pago. Podemos solicitar expresamente el efecto suspensivo por nota, lo cual es muy raro lograrlo.

Ahora bien, en casos análogos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Bildown S.A.", ya sostuvo compartiendo el dictamen de la Procuradora Fiscal, que "no existe norma alguna que sujete el derecho a la restitución de los créditos fiscales de IVA, por operaciones de exportación, al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que operó el exportador. Este fallo aclaró que el cómputo de créditos fiscales en el IVA, como también el derecho al reintegro de los créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación, no están supeditados a que los proveedores hayan observado buen cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En este caso, Afip está declarando una responsabilidad solidaria del contribuyente exportador, ante una negligencia o dolo del proveedor con el que contrato el, siendo el un comprador de buena fe. Es por esta simple situación que la AFIP, mediante su reglamentación establece todos aquellos requisitos que se deben constatar al momento de la contratación, controles por otra parte, que el contribuyente deberá acreditar fehacientemente para el caso que la administración lo requiera necesario posteriormente al momento de ser incorporados los créditos fiscales dentro de la declaración jurada respectiva. Es necesario hacer mención a que el término solidaridad, frente a la responsabilidad tributaria debe guardar siempre vinculación con el principio de legalidad dispuesto por la Constitución Nacional, por lo que podríamos sostener que cualquier violación a dicho principio implicaría la nulidad de la norma que pretenda su aplicación. Además la responsabilidad solidaria imputable al comprador de buena fe frente a los incumplimientos fiscales del vendedor no se encuentra legislada en la ley del impuesto al valor agregado así como en la Ley de procedimiento tributario. Es interesante destacar que la responsabilidad solidaria, solamente se encuentra mencionada dentro del art. 8 de la ley 11.683 como una característica de aquellos sujetos previstos en el artículo 6 de la misma ley. Nuestros más altos tribunales ya tienen dicho que el principio de analogía en materia tributaria se encuentra colisionando con el principio de legalidad de raigambre constitucional. Cuando un contribuyente, frente a determinados actos de la administración, no cuenta con más herramientas que la interposición del Recurso ante el Director General, se encuentra con la necesidad del control del Poder Judicial, ya que de no ser así podría darse el caso de que en dicha resolución la misma institución se torne juez y parte, implicando esto un escenario de desigualdad, que violentaría

uno de los principios de raigambre constitucional y me refiero al principio de igualdad establecido por el art. 16 de nuestra constitución nacional.

AFIP cuenta cada vez con mejores y más herramientas que le permiten controlar, un ejemplo es la modificación que introdujo la RG AFIP 3.397/12 que incorpora el concepto "inconducta fiscal". La nueva normativa inhabilita para percibir la devolución del IVA a quienes "registren deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto correspondientes a sus obligaciones impositivas, previsionales o aduaneras" y excluye de la devolución del IVA a quienes "se les detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal". Esta última frase representa la llamada "inconducta fiscal" mencionada anteriormente

2.1.5 FALTA DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EL I.V.A.

En función a los principios constitucionales vistos en la introducción podemos decir:

- **Principio de Legalidad:** El Impuestos al Valor Agregado es el principio madre de nuestra constitución, y establece que todos los impuestos y tasas deben provenir de una ley.

El IVA proviene de una ley consagrada por el Congreso Argentino, cumple con los acuerdos internacionales como son los del GATT u Organización Nacional del Comercio.

El problema que se encuentra con el Impuesto al Valor Agregado desde el punto del cumplimiento del Principio de Legalidad está dado por su reglamentación. Como sabemos las reglamentaciones de la ley del IVA surgen de un procedimiento establecido en AFIP-DGI, en la actualidad dichas normativas dejan mucho de desear, debido a que su redacción e implementación resultan que no solo reglamentan sino que también generan obligaciones y deberes, y hasta hechos impositivos no impuestos por ley, es decir, transgreden sus límites. Otras veces son confusas, y burocráticas, logrando que no se cumpla el principio de legalidad.

En la reglamentaciones del I.V.A. tenemos innumerables casos en que las reglamentaciones de AFIP transgreden los límites y violan el principio de legalidad. Algunos ejemplos donde por una reglamentación o el actuar de la AFIP violan el principio rector son:

1- Ulex S.A. c. A.F.I.P. – D.G.I. s/ amparo ley 16.986: La acción de amparo promovida por un exportador con el objeto de que cese la suspensión indefinida de los trámites de solicitudes de reintegro de los créditos fiscales derivados de operaciones de exportación debe ser admitida, toda vez que no se le indica al interesado cuáles son los incumplimientos cambiarios en que habría incurrido, no se individualizan las actuaciones administrativas o el sumario cambiario en que se estarían investigando aquellos ni tampoco de qué modo debería proceder para subsanar la irregularidad, lo que lo coloca en un estado de indefensión. Dado que las devoluciones de IVA originado en operaciones de exportación son consecuencia del régimen de tasa cero previsto por los arts. 27 inc. f) y 43 de la ley 20.631, la totalidad del IVA pagado por el exportador deberá ser devuelta, sin que por vía reglamentaria se establezcan más requisitos que los fijados por el art. 43 de la citada ley y la Resolución General AFIP N° 2000/06.

El juez concluye la existencia de arbitrariedad, ilegalidad e irrazonable voluntad de la AFIP. En otras palabras, la subordinación pretendida por el Fisco carece de razón suficiente y se traduce en la ausencia de proporcionalidad entre el objeto y la finalidad del acto administrativo, debido a que el incumplimientos que se le imputan, no se individualizan las actuaciones administrativas o el sumario cambiario en el que, supuestamente, se estarían analizando esos incumplimientos, tampoco señalan cuál es su significación desde el punto de vista de la renta fiscal, y de qué modo puede proceder al

cumplimiento o a la subsanación de la presunta irregularidad. Además, no se especifica si se trata de un incumplimiento aislado, de poca relevancia o sin significación respecto de la renta fiscal.

Todo ello, lo coloca al administrado en un estado de indefensión pues carece de la información básica y esencial para proseguir con el procedimiento administrativo tendiente a obtener la devolución del IVA .

En consecuencia, constituyen una suerte de bloqueo infundado y arbitrario para el cobro de los reintegros de IVA asociado a operaciones de exportación. (Violación al Principio de Razonabilidad) Además, y a mayor abundamiento, cabe señalar que el régimen para el trámite de los reintegros únicamente prevé como causales de denegación de aquellas solicitudes los supuestos previstos en los artículos 10 a 29 de la Resolución General AFIP n° 2000/2006, que reglamenta dicho procedimiento. (Violación de Principio de Legalidad).

2 - Tecnopel S.A.” TFN Sala A: Dicha jurisprudencia se basa en el alcance que debe otorgarse al concepto de “utilización o explotación efectiva en el exterior” al no encontrarse definido dicho concepto por la ley y tampoco a nivel de la reglamentación, lo que ha generado numerosas dudas y controversias. El aspecto principal que a veces es dificultoso dilucidar es dónde se produce la utilización y explotación efectiva del servicio, requisito indispensable para que configure la importación de servicio.

En la causa “Tecnopel S.A.” TFN Sala A, 6/12/99, se planteó el tema de la gravabilidad de las comisiones por intermediación facturadas a una empresa extranjera que exportaba bienes a nuestro país. El Tribunal revoca la resolución del fisco argumentando que el servicio prestado por Tecnopel S.A. es utilizado económicamente en el exterior al integrar los costos del exportador y que el hecho que el sujeto del exterior exporte productos a la Argentina no implica que éste realice actividad en nuestro país, a lo que debe destacarse que la firma argentina no ejercía una representación en el país que involucrara otros servicios o prestaciones complementarias ni asumía responsabilidad por la concreción de las operaciones.

-Igualdad fiscal: En principio podríamos decir que la ley del Impuesto al Valor Agregado busca con la exportación a tasa cero la equidad en la gravabilidad del impuesto a una persona que vende en el mercado interno con una persona que vende en el mercado externo. Porque si una persona que exporta tiene que vender con IVA, no sería competitivo en el extranjero y tampoco si tuviera que incorporar a su costo el crédito fiscal en el costo de su producción. El mecanismo planteado en la ley es el correcto, cumple con el principio de País de Destino.

El problema surge en que es muy difícil lograr el reintegro de los créditos fiscales comprados en el país, debido a las rigurosidades de sus reglamentaciones, la burocracia en las sedes administrativas, la falta de claridad de los mecanismos de devolución, como muchas otras trabas que se encuentran a la hora de querer lograr un reintegro o devolución.

La igualdad significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones. No se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica, porque el tributo, que sería leve para unos, resultaría excesivamente oneroso, y no se cumple en este caso debido a que una persona que vende en el mercado interno, compra con IVA y vende con IVA y recupera el impuesto, pero en el caso del exportador compra con IVA y recupera el impuesto, pero al ser tan complejos y burocráticos los trámites para hacer los reintegros, ese crédito fiscal termina siendo un mayor costo en el producto a exportar, es decir, se le agrega un costo financiero al producto, y ese mayor costo te puede no hacer competitivo en el extranjero.

EJEMPLO:

El solo hecho de vender a un país considerado paraíso fiscal (cumpliendo con todas las disposiciones formales de la AFIP) traba los reintegros y las devoluciones de IVA para el vendedor, es decir, si el exportador vendió a un cliente que está en la lista negra de la AFIP, como Uruguay, Panamá, Holanda,

Islas Caimán, Antillas, Chipre, entre otros más, se le bloquearán los reintegros hasta tanto la AFIP lleve a cabo un estudio minucioso del circuito de pago, según lo indicaron voceros del organismo oficial.

-Equidad: se aplicaría la misma opinión que con respecto a igualdad, la equidad busca junto a la igualdad que los tributos tengan un resultado concreto, sean justo y razonable; que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo. Y lamentablemente pasa en nuestro País, lo que explicaba anteriormente, la ley cumple con el principio, pero al no lograr aplicarse hace que decaiga su la aplicabilidad del Principio.

-Razonabilidad: El reintegro debería ser un procedimiento razonable, que se pueda lograr, no pedir cosas ilógicas o difícil de conseguir ya sea por las condiciones de los vendedores o por tu nivel de exportaciones.

La alícuota con la que se grava el IVA se puede decir que es irrazonable, debido a que es muy alta, un exportador que no puede lograr un reintegro, tiene que soportar un costo de un 21% más en su producción.

Jurisprudencia:

Ulex S.A. c. A.F.I.P. – D.G.I. s/ amparo ley 16.986: La acción de amparo promovida por un exportador con el objeto de que cese la suspensión indefinida de los trámites de solicitudes de reintegro de los créditos fiscales derivados de operaciones de exportación debe ser admitida, toda vez que no se le indica al interesado cuáles son los incumplimientos cambiarios en que habría incurrido, no se individualizan las actuaciones administrativas o el sumario cambiario en que se estarían investigando aquellos ni tampoco de qué modo debería proceder para subsanar la irregularidad, lo que lo coloca en un estado de indefensión.

Dado que las devoluciones de IVA originado en operaciones de exportación son consecuencia del régimen de tasa cero previsto por los arts. 27 inc. f) y 43 de la ley 20.631, la totalidad del IVA pagado por el exportador deberá ser devuelta, sin que por vía reglamentaria se establezcan más requisitos que los fijados por el art. 43 de la citada ley y la Resolución General AFIP N° 2000/06.

El juez concluye la existencia de arbitrariedad, ilegalidad e irrazonable voluntad de la AFIP. En otras palabras, la subordinación pretendida por el Fisco carece de razón suficiente y se traduce en la ausencia de proporcionalidad entre el objeto y la finalidad del acto administrativo, debido a que el incumplimientos que se le imputan, no se individualizan las actuaciones administrativas o el sumario cambiario en el que, supuestamente, se estarían analizando esos incumplimientos, tampoco señalan cuál es su significación desde el punto de vista de la renta fiscal, y de qué modo puede proceder al cumplimiento o a la subsanación de la presunta irregularidad. Además, no se especifica si se trata de un incumplimiento aislado, de poca relevancia o sin significación respecto de la renta fiscal.

Todo ello, lo coloca al administrado en un estado de indefensión pues carece de la información básica y esencial para proseguir con el procedimiento administrativo tendiente a obtener la devolución del IVA .

-Finalidad: El tratamiento del IVA, a tasa cero, como dijimos anteriormente tiene el propósito de no gravar productos que se venden en el exterior, por el Criterio de Imposición Internacional de la Fuente. El problema surge que si es muy difícil por los exportadores conseguir el reintegro, debido a trabas muchas veces infundadas, logra que los exportadores sobrecarguen los productos que se venden en el exterior con el IVA, o con un costo financiero que compensa el tiempo que tardan en recuperar ese IVA.

-Realidad Económica: Este principio se utiliza en general a favor de la AFIP, debido a que muchas veces los exportadores pueden utilizar figuras como sociedades falsas únicamente para exportar, créditos no reales, precios de ventas irreales entre empresas controladas o con iguales dueños, son empresas que no pueden exportar por estar concursadas o con procesos judiciales abierto por evasión, entre otras cosas. Es decir buscan alguna forma de artilugio para eludir las obligaciones o formalidades fiscales o directamente evaden. Por lo que AFIP mediante este principio constitucional logra descubrir ese velo jurídico que no corresponde para poder mostrar la verdadera realidad de las cosas.

Este principio no solo se puede usar a favor de la AFIP sino también a favor de los contribuyentes, muchas veces es necesario que AFIP vea la situación de cada contribuyente, por ejemplo el cumplimiento de las formalidades de la devolución del IVA, no es lo mismo para una grande empresa que tiene todo informatizado, que para realizar el sistema María exporta todas sus facturas, y tiene un estudio de contadores para realizar un trámite, que una pequeña empresa o PYMES, donde el procedimiento del Sistema María es manual, donde el contexto territorial en el que se encuentra posee muchas irregularidades impositivas, etc. En este caso, como muchos otros, AFIP tiene que aplicar el principio de realidad económica.

-Capacidad Contributiva: La capacidad contributiva de los exportadores se puede ver afectada en los casos de no lograr los reintegros de las exportaciones, debido a que tener un saldo de IVA crédito de las exportaciones por largo tiempo si recuperar significa un alto costo financiero al contribuyente, y aunque ese costo no sea impositivo se genera por las imposiciones tributarias del estado. Podríamos decir, que en determinados casos el no lograr los reintegros u otros tipos de recupero del IVA afecta la Capacidad Contributiva de los contribuyentes porque tener ese crédito y no su disponibilidad genera un menoscabo del patrimonio personal. Es decir, un contribuyente antes de tener ese crédito a favor, puede tener en su patrimonio mercadería para vender y rotar, podría comprar un inmueble, o le serviría para no pagar intereses porque puede lograr pagar sus pasivos al día.

-Generalidad: En la ley de IVA contempla el tratamiento del IVA para todos los exportadores, solamente hace la distinción en un tratamiento más simplificado para los más pequeños contribuyentes. A pesar, de lo comentado siempre se encuentran casos donde no se aplicaría dicho principio como son el caso de los contribuyentes concursados, fallidos o sin capacidad económica que no pueden exportar, pero su fundamento es jurídico.

-No confiscatoriedad: Como sabemos este principio esta relacionado directamente con el Derecho de Propiedad y de Capacidad Contributiva. Como mencione anteriormente, el hecho que AFIP tarde tanto tiempo en aprobar las reintegros, devoluciones o compensaciones, se considera que utiliza el dinero de los contribuyentes para su propio financiamiento, y afectando el derecho de propiedad de los beneficiarios, debido a que el contribuyente no puede disponer del mismo.

Debemos considerar que para muchos exportadores, el recupero de IVA resultaba una fuente de capital de trabajo. Pero el factor tiempo es preocupante, las demoras en recuperar el IVA y los derechos aduaneros por exportación producen una merma en su capital de trabajo como consecuencia y por el otro lado un continuo devengamiento de obligaciones impositivas, aduaneras y de seguridad con un menor capital de trabajo para afrontarlas.

-Proporcionalidad: No existe una relación entre el tiempo plasmado en la ley por una devolución y la realidad, hay sacrificio innecesario. El manejo que realiza AFIP con los reintegros muestra una excesiva arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos.

Ejemplo: La última modificación normativa en materia de recuperos de IVA por exportación establece que al momento de la presentación o interposición de una solicitud, por una mínima deuda con el fisco, digamos a modo de ejemplo diez centavos (10 ctvs), el proceso de recupero deberá sortear previamente una verificación, lo que pareciera claramente alargar el proceso ad infinitum. Resulta

oportuno poner de manifiesto que esta resolución pone en un plano de igualdad a quien debe diez centavos por ejemplo con un contribuyente con denuncias penales.

En consecuencia, constituyen una suerte de bloqueo infundado y arbitrario para el cobro de los reintegros de IVA asociado a operaciones de exportación. (Violación al Principio de Razonabilidad) Además, y a mayor abundamiento, cabe señalar que el régimen para el trámite de los reintegros únicamente prevé como causales de denegación de aquellas solicitudes los supuestos previstos en los artículos 10 a 29 de la Resolución General AFIP n° 2000/2006, que reglamenta dicho procedimiento. (Violación de Principio de Legalidad).

2.2 DERECHOS DE EXPORTACION

2.2.1. CONCEPTO DE ADUANA:

Como dice Ekmekjidian, M. (1999): “La Aduana es una oficina estatal encargada de controlar la entrada y salida de mercaderías al y del territorio nacional (importación y exportación), y de cobrar los impuestos que corresponden por ese ingreso o egreso, llamándolos derechos o aranceles aduaneros” (pág. 397).

Enseña Bielsa que la Aduana es “el órgano de la Administración pública que tiene por principal (no único) objeto percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional” (citado en García Vizcaíno, 2000, pág. 15).

La Constitución Nacional en su art. 9 inc 27 suprime las aduanas provinciales y otorga exclusivamente al Congreso la función de fijar los derechos o aranceles aduaneros. El art. 10 prohíbe las aduanas interiores, es decir, aquellas que existían en el interior del territorio nacional y estaban destinadas a controlar y gravar el tráfico comercial interprovincial. Este artículo no solo quita a las provincias el manejo de sus aduanas, sino que además establece una unión aduanera absoluta en el territorio de todas ellas, al disponer que las únicas aduanas admisibles son las exteriores, o sea, las que están destinadas a controlar y percibir los gravámenes del tráfico internacional.

Actualmente, la A.F.I.P.-D.G.A es el “órgano de aplicación de la política nacional sobre comercio exterior y sus implicancias fiscales” (García Vizcaíno, 2000, pág. 15).

2.2.2. PRINCIPALES CONSIDERACIONES DEL DERECHO DE EXPORTACIÓN:

El derecho de exportación grava la exportación para consumo.

Principales consideraciones:

Base Imponible: Según el Art. 95 del Dto N° 1001/82 y la RG A.N.A 874/96, la base de cálculo del reintegro es el valor F.O.B, F.O.R o FOT de la mercadería a exportar.

F.O.B: Franco a bordo (Free on board- name of shipment).

F.O.R: Franco sobre vagón (Free on Rail).

F.O.T: Franco sobre camion (Free on Truck).

Temporalidad: Se liquida dentro de las 48 hs. de efectuado el cumplimiento de embarque. La fecha de devolución tributaria se generará luego de transcurridos 11 días corridos desde la fecha de fin del

último bloqueo, siempre que durante ese período la Dirección General Impositiva no interponga otros bloqueos que considere pertinentes.

Una vez efectuada la transferencia, la acreditación en la cuenta se realizará como mínimo a las 48 horas de efectuada la misma, dependiendo del banco con el que opere el exportador.

Reintegro: consiste en un porcentaje del valor del F.O.B., ese porcentaje tiene un límite del 6% y se asigna a los productos de acuerdo a la clasificación en la Nomenclatura Común del Mercosur. Para cobrarlo el exportador debe estar al día con los impuestos nacionales, presentar la factura de exportación "E", el documento de Transporte (C.R.T.) y los certificados sanitarios, haber pagado los derechos de exportación e ingresado las divisas obtenidas en la operación y tener tramitada la Clave Bancaria Única (C.B.U.).

La base para reintegro es= FOB-INSUMOS IMPORTADOS TEMPORALES (a valor CIF) – INSUMOS IMPORTADOS DEFINITIVAS (A VALOR CIF)- COMISION AL EXTERIOR.

Compensación: También se puede aplicar un procedimiento opcional para la cancelación de deudas impositivas y/o previsionales mediante la afectación de fondos provenientes de estímulos a la exportación.

Se realiza mediante una registración del convenio accediendo a la página de AFIP, con la Clave Fiscal, en la opción: " R.G. 1639 Cancelación de deudas con estímulos a la exportación". El sistema proveerá el importe de cada uno de los estímulos a la exportación, entre los cuales el exportador seleccionará cuales serán afectados, a la cancelación de la deuda que mantiene con este organismo, la que realizará completando todos los datos del formulario que se aprueba en el anexo de la presente -en adelante "CONVENIO"- y que se presentará en la pantalla de la terminal informática del exportador. Será requisito que el exportador se encuentre habilitado en la fecha de registración del convenio y que su CUIT no tenga registrada la sanción 19 "Bloqueo de Pago".

Se visualizarán todos los permisos de embarque del exportador que se encuentren en condiciones de ser utilizados en la cancelación de deudas.

Los convenios registrados serán fiscalizados por las áreas designadas a tal efecto, las mismas contarán con un plazo de diez días corridos contados a partir de la registración, para bloquear los mismos. Dicha acción provocará la anulación del convenio. Una vez validado por el sistema, el convenio de cancelación de deudas impositivas, previsionales y/o aduaneras por el exportador, el mismo permanecerá en estado "REGISTRADO" por un lapso de diez días corridos. Durante ese lapso el convenio podrá ser rechazado por los administradores de las aduanas o bien por las áreas de fiscalización y control de esta Administración Federal, mediante su bloqueo en el sistema. Transcurrido el referido lapso, si el convenio no estuviera bloqueado pasará al estado "APROBADO". Por el contrario, si el convenio estuviera bloqueado, el mismo pasará al estado "ANULADO".

Controles del Sistema María: el Sistema efectuará diariamente la preliquidación de los beneficios que correspondieren, verificando previamente:

- Que el Exportador se encuentre habilitado.
- Que se haya registrado el "Cumplido" de la operación.
- Que el "Cumplido" se haya registrado "Conforme" o bien que se haya presentado la Declaración Post-embarque.
- Que el B.C.R.A, haya informado a la AFIP su conformidad respecto del cumplimiento por parte del Exportador de sus obligaciones relacionadas con la liquidación de divisas.
- Que se haya registrado la presentación de la factura guía/conocimiento u otros documentos requeridos por el módulo Arancel Informático.
- Que se haya efectuado el cruce con el manifiesto de exportación para la vía de transporte correspondiente.
- Que no posea bloqueos por destinación o por CUIT.

- Que posea CBU habilitada. En este sentido y en caso de que el Exportador registre deuda según lo establecido en el párrafo anterior, mientras el mismo no regularice su situación no podrá percibir los importes correspondientes en concepto de estímulos a la Exportación.
- El Exportador no puede registrar deuda.

De ser satisfactorio el resultado de los controles indicados, y cumplimentados todos los requisitos operativos y documentales establecidos para la liquidación y pago de los beneficios, el Sistema automáticamente pondrá el beneficio en estado "A autorizar", generando el "Reporte de Beneficios a Autorizar" por Aduana.

Procedimiento de cálculo: El beneficio se calcula sobre el valor imponible neto del valor C.I.F. (Costo, seguro y flete) de los insumos importados directamente y de comisiones abonadas. Para dicho cálculo se tomará como base exclusivamente el valor agregado producido en el país, neto de las referidas comisiones y corretajes".

El nivel de dicho estímulo está determinado para cada bien, según su posición en el Nomenclador Común MERCOSUR (N.C.M.). Es decir, el monto del reintegro dependerá de la mercadería a exportar y del valor en aduana de la misma, según el **Art. 845 y 849. Ley 22415.**

Para calcular el reintegro la Dirección General de Aduanas (DGA), a través del sistema informático María (SIM), aplica automáticamente un porcentaje determinado sobre el valor en aduana de las mercaderías.

La alícuota correspondiente será la vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.

Prescripción de los reintegros: El derecho para percibir los importes que les corresponden a los exportadores en concepto de estímulos a la exportación (Reintegros, Reembolsos, Draw - Back), prescribe por el transcurso de cinco años a computar desde el 1º de enero del año siguiente al de la fecha en la que se hubiera cumplido la exportación. El mismo plazo rige para la acción de repetición del Fisco por los importes abonados indebidamente.

Reintegros indebidamente pagados: Cuando se hubieran pagado indebidamente importes en concepto de estímulos a la exportación, el responsable deberá devolver el importe percibido en concepto de estímulo con la actualización y los intereses que devengare este importe. **Fuente: Art. 840, 841 y 851. Ley 22415**

Cobro de reintegro de forma anticipada: Con sujeción al régimen de garantía previsto en el Artículo 453, inc. 1), el exportador que hubiere solicitado la destinación de exportación para consumo e ingresare la mercadería a depósito aduanero habilitado al efecto podrá percibir anticipadamente los importes que le correspondieren en concepto de reintegros o de reembolsos. La garantía debe asegurar la devolución de todos los importes recibidos con más un diez por ciento para cubrir eventuales sanciones. Según el Art. 831. Inc.1) Art. 453. Ley 22415.

Consideraciones especiales:

-Las ventas que se realicen desde el territorio continental al Área Aduanera Especial se considerarán exportaciones y, de corresponder, gozarán del reintegro vigente para las exportaciones al exterior de acuerdo con la posición arancelaria.

-Los exportadores, en los supuestos de mercaderías exportadas que por cualquier circunstancia retornen al país, deberán proceder a ingresar -total o parcialmente, según la cantidad retornada- el importe correspondiente al reintegro de tributos que se les hubiera acreditado, condición necesaria para disponer el despacho a plaza de dichas mercaderías.

- Draw- Back: Es el régimen aduanero en virtud del cual se restituyen total o parcialmente los importes que se hubiesen pagado en concepto de tributos (derechos de importación, tasa de estadística y el Impuesto al Valor Agregado) que gravaron la importación para consumo siempre que la mercadería fuere exportada para consumo. Luego de haber sido sometida en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, b) utilizándose para acondicionar o envasar otra mercadería que se exportare.(Art.820 del Código Aduanero).Las liquidaciones por parte de la Dirección General de Aduanas en concepto de Draw-Back se efectuarán de acuerdo a la solicitud de tipificación presentada por el exportador. En los casos en que la Resolución de Tipificación reconociese un monto inferior al cobrado, las diferencias quedarán sujetas al Régimen General dispuesto por la devolución de estímulos a la exportación percibidos indebidamente.

Principio de Legalidad: Jurisprudencia:

Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo del 15/04/2014: La empresa, en su oportunidad, había presentado un recurso de amparo respecto del pago de los derechos de exportación previstos por la Resolución N° 11/02, durante el período marzo y agosto de 2002. Consecuencia de ello, el Fisco no hace lugar a los reintegros de exportación, ya que no se cumplen los recaudos de la Resolución N° 150/02. La Corte declaró la invalidez de la Resolución N° 11/02 –por un período determinado-, por lo que se determina que dicha norma resulta inaplicable a Camaronera Patagónica S.A. respecto de los alcances de la Resolución N° 150/02.

Los argumentos de la actora se basaron en que el artículo 76° de la Constitución Nacional prohíbe la delegación legislativa, de manera general, admitiéndola en supuestos puntuales, esto es, en materia de emergencia pública y de administración. A su vez, señaló que el artículo 99°, inc. 3, veda terminantemente al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, aunque también reconoce excepciones al permitir el dictado de decretos de necesidad y urgencia cuando se den determinadas condiciones, excluyendo de ellas la materia tributaria. Sostuvo también que, en la especie, la resolución 11/02 posee indudable naturaleza impositiva y por ende su dictado controvierte el principio de legalidad en materia tributaria.

Ante esto, la AFIP presentó recurso extraordinario, señalando en primer término, que la ley 25.561 se ajusta a los preceptos del artículo 76° de la Constitución Nacional y que, por ende, da suficiente cobertura al reglamento atacado, puesto que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa y cambiaria, dictada en un marco de fuerte deterioro de los ingresos fiscales y de una enorme necesidad de asistir a los sectores más desprotegidos de la población. Adujo que se trata de un caso de delegación impropia, ajustado por demás a los límites de una pacífica y antigua jurisprudencia de la Corte.

Por otra parte, destacó que el artículo 755° del Código Aduanero faculta al Poder Ejecutivo a gravar con derechos de exportación las mercaderías, para el cumplimiento de ciertos fines que él contempla, sean recaudatorios o de otro tipo. En tales circunstancias, indicó que el acto atacado por la actora no resulta ilegítimo.

La Corte en su considerandos se hizo mención al contexto económico reinante al momento de su dictado (4 de marzo de 2002), caracterizado por un pronunciado deterioro de los ingresos fiscales y una creciente demanda de asistencia por parte de los sectores de población menos favorecidos del país. Por lo que consideró la Corte reiterar que el "derecho" establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo -específicamente, un impuesto-, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr. Por lo que se cuestiona el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmarse que' la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada.

Aun cuando se soslayase lo sostenido en dicho precedente, tampoco resultaría admisible el argumento que subyace en la defensa realizada por el ente fiscal, que consiste en sostener que la Ley de Emergencia N° 25.561, ha otorgado una delegación suficiente al Poder Ejecutivo para que, en el marco de la dolorosa situación de emergencia nacional por la que atravesó el país, tomara una serie de medidas tendientes a terminar con esa situación, entre las cuales estaba la habilitación para que estableciese el tributo aquí cuestionado. En efecto, ni la Ley N° 22.415 ni la N° 25.561 establecen los elementos esenciales del tributo de que se trata.

Por ello, la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo.

2. 3. IMPUESTOS A LAS GANACIAS:

El impuesto a las Ganancias es un impuesto directo (no se traslada a los factores de la producción) por lo que, correspondería que fuera recaudado por las provincias. Pero por razones de emergencia y por tiempo limitado, puede ser recaudado por la nación, como fue explicado anteriormente.

TEMPORALIDAD:

Según qué tipo de persona sea el sujeto del impuesto va a ser el momento que se liquide el impuesto. Las personas físicas liquidan el impuesto al 31 de diciembre de cada año calendario, y las personas ideales o visibles al finalizar el cierre del ejercicio de su contabilidad.

SUJETO:

Grava las ganancias de las personas físicas o de las de existencia de personas visibles o ideal, y /o las sucesiones indivisas.

OBJETO:

Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país son totalmente de fuente argentina, quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

Se considera también exportación el envío de dichos bienes al exterior realizado por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero que estén en el país.

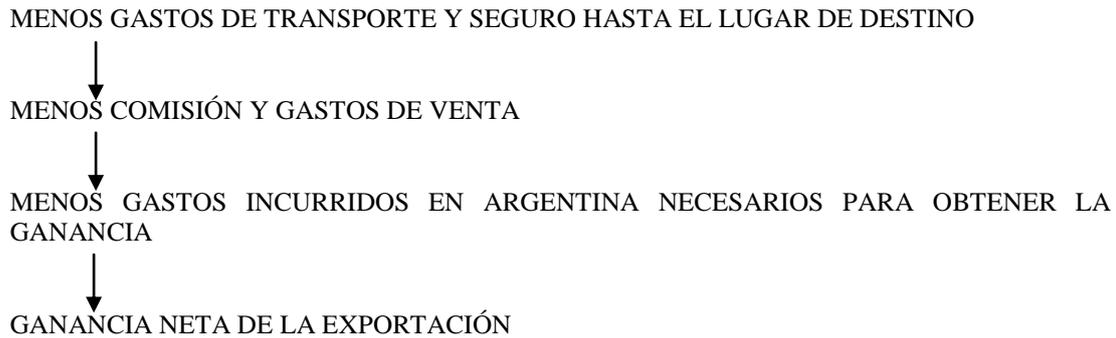
La ganancia neta de la exportación se determinara de la siguiente manera:

PRECIO DE VENTA



MENOS COSTO DE TALES BIENES





2.3.1 CRITERIO DE LA FUENTE

Que las ganancias sean de fuentes argentinas, se debe a que en nuestro país se aplica el criterio de ubicación territorial de la fuente, que sostiene que el país que tiene derecho a cobrar el impuesto es aquel en el cual se encuentra ubicada la fuente productora de la ganancia, entendiéndose por fuente a la actividad o bien cuyo desarrollo o explotación permite la obtención de las rentas.

Así, este criterio tiene en cuenta dónde está ubicada la fuente productora de la renta, sin importar el domicilio de los beneficiarios ni el lugar en donde se hubiera celebrado el contrato. Es aplicado, fundamentalmente, por los países importadores de capital o en vías de desarrollo, a los cuales, lógicamente, les conviene gravar la renta obtenida en el país con prescindencia de las otras variables.

DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN

Dado que existe la posibilidad de que más de un Estado pretenda gravar una misma renta- por adopción de distintos criterios- y a los fines de evitar la doble o múltiple imposición que ello implicaría, se utilizan distintos instrumentos o elementos para eliminar o atenuar la misma.

Entre ellos se encuentran:

A - Instrumentos bilaterales: conocidos como convenios internacionales para evitar la doble imposición. Son acuerdos, firmados entre dos Estados, que establecen una regulación de cómo proceder con determinadas cuestiones a los efectos de delimitar potestades tributarias y evitar que haya una doble imposición sobre una misma renta.

B- Instrumentos unilaterales: presentes cuando la legislación de un país otorga crédito o pago a cuenta por impuestos análogos pagados en otro país. En nuestra legislación tributaria consiste, según el art. 1 de la Ley de Ganancias, en establecer que si se pago un tributo análogo en otro país, cualquiera sea la denominación que adopte, el monto abonado podrá ser tomado como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias de la República Argentina. Dicho cómputo posee un límite, definido como el incremento de la obligación fiscal en el país, producido como consecuencia de incorporar como gravada la renta obtenida en el exterior.

2.3.2. METODO DE PRECIO DE REVENTA

A efectos de la aplicación del método de precio de reventa entre partes independientes, el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate -fijado entre partes independientes en operaciones comparables- por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.

Se entenderá por método más apropiado al tipo de transacción realizada, el que mejor refleje la realidad económica de la misma. A tal fin se considerará -entre otros-, el método que:

- a) Mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial.
- b) Cuenten con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación.
- c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y de las empresas involucradas en dicha comparación.
- d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparados.

PRECIO DE TRANSFERENCIA Y VINCULACIÓN ECONOMICA.

La ley del impuesto a las Ganancias no contempla distinción en la liquidación del impuesto a las ganancias por ventas en el extranjero que en ventas del mercado interno.

Pero si exige la aplicación de normativas de precios de transferencia para la liquidación del impuesto en caso de operaciones realizadas entre partes independientes.

Cuando las operaciones de exportación sean realizadas con personas o entidades vinculadas y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse de conformidad a la legislación de precios de transferencia.

No se considerarán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones que se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación.

Cuando se trate de operaciones de exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional -de público y notorio conocimiento- a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.

Cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente deberá suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que dicho organismo considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones.

PRESUNCIONES

El Art. 9º de la ley de Impuestos a las Ganancias, presume sin admitir prueba en contrario, que:

- 1- Las compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina, iguales al diez por ciento del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.
- 2- Que el diez por ciento de las sumas pagadas por empresas radicadas o constituidas en el país a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje, constituyen ganancias netas de fuente argentina.

Las presunciones mencionadas en los párrafos precedentes no se aplicarán cuando se trate de empresas constituidas en países con los cuales, en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiese establecido o se establezca la exención impositiva.

- 3- En el caso de compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de contenedores para el transporte en la República o desde ella a países extranjeros, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al veinte por ciento de los ingresos brutos originados por tal concepto.
- 4- Los agentes o representantes en la República, de las compañías mencionadas en este artículo, serán solidariamente responsables con ellas del pago del impuesto.

Las ganancias obtenidas por compañías constituidas o radicadas en el país que se ocupan de los negocios a que se refieren los párrafos precedentes, se consideran íntegramente de fuente argentina, con prescindencia de los lugares entre los cuales desarrollan su actividad.

DOCUMENTACIÓN A PRESENTAR

Los sujetos mencionados en el artículo anterior deberán presentar por el primer semestre de cada ejercicio fiscal: el formulario de declaración jurada F. 742; y todo el ejercicio fiscal,

1. El formulario de declaración jurada informativa anual F. 969.
2. El formulario de declaración jurada complementaria anual F. 743.
3. Un informe en el que se consignen, como mínimo, los datos que se detallan en el Anexo II.
El mismo deberá contar con la firma del contribuyente o responsable y de contador público independiente, debiendo, en este último caso, estar autenticado por el consejo profesional, colegio o entidad en la que se encuentre matriculado.
4. Los Estados Contables correspondientes a los dos períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal que se informa.

DOCUMENTACIÓN A GUARDAR

Los sujetos mencionados deberán conservar los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia y de los criterios de comparación utilizados, a efectos de demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia consignados en la declaración jurada complementaria anual.

Los sujetos deberán conservar (entre otros), los comprobantes y/o elementos, con la información que para cada caso se indica seguidamente:

- a) Con relación al sujeto residente del país importador o exportador: sus datos identificatorios y sus funciones o actividades.

- b) Respecto de las personas independientes del exterior: apellido y nombres, denominación o razón social, código de identificación tributario, domicilio y país de residencia.
- c) Por las operaciones de exportación e importación realizadas entre los sujetos y la descripción de las mismas, su cuantía y la moneda utilizada para su pago, en cada período fiscal.
- d) Fuentes de información de los precios internacionales de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares: detalle de las mismas, en caso de corresponder.
- e) Movimientos bancarios vinculados a las operaciones de exportación e importación: documentación bancaria respaldatoria.
- f) Papeles de trabajo donde conste claramente el cálculo y la determinación del coeficiente de rentabilidad.

2.3.3. DEDUCCIÓN DEL 10% DEL F.O.B DE LAS EXPORTACIONES EN EL IMPUESTOS A LAS GANANCIAS.

A través de la Ley 23.101 publicada en el Boletín Oficial del 02/11/84 se había establecido un Régimen de Promoción a las Exportaciones consistente en la deducción del 10% del FOB de exportaciones en el Impuesto a las Ganancias.

Años más tarde, con la llegada del Decreto 553/1989 el beneficio mencionado entró en conflicto, toda vez que dicho decreto incorporó en su Artículo 2 una prohibición respecto de la aplicación del beneficio para las exportaciones.

Posteriormente, el Decreto 2657/91 pareció reestablecer el régimen. Este nuevo decreto derogó el anterior y estableció la Nomenclatura de Comercio Exterior (NCE), sin incorporar en su texto prohibición alguna como la que sí rezaba en su anterior versión.

Luego, la AFIP manifestó una postura opuesta mediante la Nota Externa N° 6/98 "... considerando lo dispuesto en el artículo 2° del Decreto N° 533/89, que se encuentra vigente, a partir del 02/05/89 quedó sin efecto la deducción en el balance impositivo del impuesto a las ganancias, del 10 % del valor FOB de los bienes exportados".

Pues bien, como era de esperar el conflicto llegó a la Justicia y a la fecha existen una serie de antecedentes jurisprudenciales que nos permiten concluir que si bien aún resta la opinión de nuestro máximo tribunal, hay antecedentes favorables y desfavorables de gran peso en el tema.

A partir de la disyuntivas de opiniones del tema, la mayoría de la jurisprudencia y prácticos opinan su no aplicabilidad, pero se debe revisar respecto de la aplicación del beneficio de la Ley 23.101, debido a que se pueden aplicar acciones concretas que pueden resultar un ahorro significativo del impuesto.

2.3.4. PERCEPCIONES A LAS GANANCIAS EN LAS EXPORTACIONES RESOLUCION GENERAL N° 3577/2R14

El instituto de la percepción en la fuente constituye un instrumento fiscal útil y eficaz para la administración y recaudación tributaria, así como también para un efectivo control de las obligaciones que deben cumplir los sujetos.

Por ello, AFIP dispuso un régimen de percepción en el impuesto a las ganancias, aplicable a las operaciones de exportación definitiva para consumo que efectúen los contribuyentes y/o responsables, respecto de las cuales este Organismo detecte la existencia de triangulación.

La triangulación consiste en que un exportador facture una venta a una empresa en un primer país, con un valor que generalmente es más bajo que el real, para luego desde esa base re facturar hacia el destino definitivo, con los precios reales.

Es decir, el organismo verifique que los países de destino físico de la mercadería difieren de los países o jurisdicciones donde se encuentran domiciliados los sujetos del exterior a quienes se le facturaron dichas operaciones de exportación.

Cuando las facturas de exportación se emitan a nombre de sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, dominios, jurisdicciones, territorios y estados asociados no cooperadores a los fines de la transparencia fiscal, a la alícuota se le adicionará el 1,50%. El listado de países cooperadores a los fines de la transparencia fiscal está disponible para su consulta en el sitio “web” institucional.

La percepción se practicará al momento de la liquidación de los tributos aduaneros excepto para algunos su regímenes.

El importe de la percepción tendrá para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado y en tal concepto será computado en la declaración jurada del período fiscal correspondiente. No pudiendo utilizarse como pago a cuenta de los anticipos del Impuesto a las Ganancias.

El titular del fisco comentó que en el sitio web del organismo ya se puede consultar la nómina de los 108 países que son considerados cooperantes, ya sea por poseer un acuerdo bilateral con la Argentina o por ser signatarios del convenio internacional sobre transparencia fiscal en el marco de la Organización para el Comercio y el Desarrollo (OCDE).

Según comentó, algunos de los países que más se usan en estas operaciones son Uruguay, Suiza, Estados Unidos, Macao y Hong Kong.

Efectos de la normativa comentada:

AFIP con dicha normativa pretende generarle un incremento del costo financiero a las triangulaciones, debido a ya sea mediante el anticipo de impuestos, como por los cargos de comisiones que tienen que abonar en general las empresas para operar con traders.

TRIBUTACIÓN A NIVEL PROVINCIAL

1. HISTORIA

El tratamiento que han otorgado a los ingresos provenientes de las exportaciones las jurisdicciones provinciales ha sido disímil a través del tiempo.

Así, durante un período prolongado las leyes fiscales mantuvieron una indefinición respecto del trato de los ingresos por exportaciones, luego se perfiló y tomó cuerpo por parte de algunas jurisdicciones una corriente proclive a su gravabilidad.

Esta actitud fue cuestionada administrativa y judicialmente, mereciendo pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que no resultaron uniformes; a título ejemplificativo cabe citar la sentencia recaída en la causa “Quebrachales Fusionados SA c/Pcia de Chaco”, donde el Alto Tribunal se pronunció en contra de la pretensión fiscal, al sostener:

Las provincias tienen amplia facultad impositiva dentro de su territorio y es justo y lógico que traten de recaudar los fondos necesarios para el desarrollo de sus actividades estatales, a cuyo fin deben recurrir a la materia imponible dentro de su propio ámbito.

Así, se justifica que exijan las contribuciones pertinentes a sociedades que producen mercaderías en fábricas allí instaladas; pero lo que no pueden es valerse de un mecanismo como el que rige el impuesto a las actividades lucrativas vigente en el Chaco es decir, tomar como base imponible ventas realizadas por esas compañías al exterior del país, porque de esa manera interfieren las provincias en el comercio internacional y prácticamente gravan la exportación, con lo cual se toman atribuciones que son exclusivas del Congreso Nacional”.

Sin embargo, desde el año 1973, y a partir del caso “Indunor SA c/Pcia. De Chaco”, se puso fin al debate constitucional respecto a la validez de los tributos locales aplicados sobre los ingresos provenientes de exportaciones, cuando el Máximo Tribunal se inclinó definitivamente por aceptar la procedencia del requerimiento impositivo, al señalar que es facultad propia de las provincias elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, siendo válida y legítima 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.

Asimismo, en el citado precedente se expresó que si no puede probarse que la ley local sea entorpecedora, frustratoria o impeditiva de la circulación de productos o de negociaciones con las naciones extranjeras, no puede reputársela en oposición con el art. 67, incs. 1º y 12 de la Constitución Nacional, -hoy art. 75 inc. 13, denominada “cláusula comercial”-

Por tanto, y siguiendo a Bulit Goñi, desde el punto de vista estrictamente constitucional, los Fiscos locales pueden aplicar tributos sobre las actividades cumplidas o los bienes producidos en su ámbito, aun cuando los ingresos sobre los que recaigan se originen en la exportación de tales bienes.

No obstante, y más allá de su validez constitucional, durante años ha sido criterio y/o política seguida por los gobiernos locales, abstenerse de gravar a las exportaciones.

Así, podemos citar el compromiso asumido por la nación y las provincias, en el "Acta de Concertación sobre Lineamientos de la Política Fiscal", suscripta el 3 de diciembre de 1975, donde todas las jurisdicciones adheridas expresaron su intención de ajustar el impuesto a las actividades con fines de lucro (hoy impuesto sobre los ingresos brutos) a un esquema según el cual las exenciones tendrán "un criterio muy restrictivo, pero alcanzarían a las exportaciones".

Como consecuencia de ello, a partir de 1976 por la nueva situación institucional que se presentó al país, las autoridades nacionales fijaron orientaciones a las provincias en materia económica y fiscal mediante un sistema de “pautas”, las que generalmente fueron respetadas a nivel local.

Dentro de tales pautas se recomendó que no se gravaran con el Impuesto a las Actividades Lucrativas o similares, los ingresos brutos provenientes de las operaciones de exportación. Esto condujo a que en los Códigos Fiscales locales se incluyeran normas por las que se declaraban expresamente exentos tales ingresos.

Más tarde, en el modelo de estructura para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se recomendó instrumentar a las provincias se previó, a los efectos impositivos respectivos, que no se computaran como ingresos dentro de la base imponible los provenientes de las exportaciones.

De esta manera, aplicando el principio de “país de destino”, con el sano criterio de no “exportar impuestos”, para poder competir en el mercado internacional, se ha previsto en los códigos tributarios provinciales no someter a tributación a las operaciones de exportación, recurriendo a la figura de la exclusión de objeto, otros a la de la exención, y otros al no cómputo en la base imponible del tributo.

Por lo que el común denominador es que las exportaciones no tributan el impuesto sobre los ingresos brutos en ninguna jurisdicción.

2. COMISION ARBITRAL

Acorde con este tratamiento, la Comisión Arbitral, mediante el art. 7° de la Res. General 1/2008 -ex Res. General 44/93, ratificada por Res. General 49/94-, ha dispuesto que los ingresos provenientes de operaciones de exportación, así como los gastos que les correspondan, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.

Por su parte, las provincias conjuntamente han consagrado su abstención de gravar los ingresos derivados de exportaciones en la Ley 23.548 -de coparticipación federal de recursos fiscales-.

De esta manera, aplicando el principio de "país de destino", con el sano criterio de no "exportar impuestos" para poder competir en el mercado internacional, se ha previsto en los códigos tributarios provinciales no someter a tributación a las operaciones de exportación, recurriendo a la figura de la exclusión de objeto, en otros casos a la de la exención, y en otros al no cómputo en la base imponible del tributo.

Nuestra Constitución Nacional dice en su art. 10: "En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores".

Y en el art. 11: "Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio".

Ekmekdjian, M. (1999, pág. 399) señala:

Los art. 10 y 11 de la Constitución Nacional, establecen los límites del poder impositivo federal y de los fiscos locales con relación a la circulación de mercaderías y productos a través del territorio nacional. Para ello es necesario precisar el significado del término "circulación", que es transcendental para determinar los límites. Los artículos mencionados pretenden eliminar las barreras interiores que parcelaban el territorio nacional.

Para evitar esto se establece que las mercaderías que circulan por este no pueden ser gravadas; por eso la prohibición terminante de los "derechos de tránsito" que se apliquen a las mercaderías por el "mero hecho de transitar el territorio argentino". Esta prohibición protege no solo el tránsito de mercaderías sino también los medios en los cuales se los transporta.

Entonces, lo que no puede ser gravado es el tránsito, o sea, el traslado de mercaderías, ganado o medios de transporte, de un punto geográfico a otro del país.

Ekmekdjian, M. (1999) continúa diciendo que hay que diferenciar entre "la circulación económica de los bienes" y la territorial o geográfica.

Si bien los arts. 9, 10 y 11 vedan gravar el tránsito de mercaderías, esta prohibición no alcanza al intercambio comercial de ellas. El fisco provincial puede gravar una mercadería no producida en la provincia cuando ella se incorpora al mercado local, siendo objeto de intercambio, de transacciones, de comercio (puesta en venta, cuando se fracciona la mercadería transportada a granel, cuando se rompen las cubiertas o envases originales), en tanto no haya un tratamiento discriminatorio hacia esos bienes o servicios por el hecho de provenir de o ir hacia otra jurisdicción.

“En virtud del carácter territorial del impuesto sobre los ingresos brutos (antes, impuestos a las actividades lucrativas), se planteó el problema de las dobles imposiciones, en razón de las actividades interjurisdiccionales, entre provincias y entre éstas y la Capital. [...] Para la solución es menester celebrar acuerdos interjurisdiccionales, como el convenio multilateral” (García Vizcaíno, C. 1999, pág. 266).

Continúa diciendo (García Vizcaíno, C. 1999, pág. 266), “estos convenios tratan de que el hecho de que el contribuyente realice actividades interjurisdiccionales no le traiga aparejados mayores gravámenes que los que tendría que pagar si desarrollara su actividad en una sola jurisdicción. De ahí que la competencia tributaria se reparte en la medida de la importancia y envergadura de la actividad ejercida en cada jurisdicción. Este tipo de acuerdos no distribuye impuestos, sino base imponible”.

3. TRATAMIENTOS PROVINCIALES

A tal fin, de acuerdo a algunas legislaciones provinciales, las exportaciones son tratadas como exentas, en otras se apela a la figura de la exclusión de objeto, mientras que en otras se las considera como conceptos que no forman parte de la base de imposición:

- En el primer grupo –exentas- se hallan las jurisdicciones de Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 141 CF), Entre Ríos (art. 169 inc. u) CF), Mendoza (art. 185 inc. o) CF), y Salta (art. 174 inc. k) CF);
- En el segundo –exclusión del objeto- las de Buenos Aires (art. 160, inc. d) CF), Catamarca (art. 180, inc. d) CF), Corrientes (art. 125, inc. d) CF), Chaco (art. 119, inc. d) CF), Chubut (art. 4, inc. d) CF), Formosa (art. 205, inc. d) CF), Jujuy (art. 182, pto. 4) CF), La Pampa (art. 167, inc. d) CF), La Rioja (art. 183, inc. d) CF), Neuquén (art. 166 inc. d) CF), Río Negro (art. 4, inc. d) CF), San Juan (art. 114 inc. d) CF), San Luis (art. 181, inc. d) CF), Santa Cruz (art. 29, inc. d) CF), Santa Fe (art. 127, inc. c) CF), Santiago del Estero (art. 174, inc. d) CF), Tierra del Fuego (art. 102, inc. d) CF), y Tucumán, (art. 197, inc. d) CF);
- En el tercero y último –no forma parte de la imposición- la Provincia de Córdoba (art. 176, inc. h) CF).

CASOS ESPECIALES

La Pampa

Exportación de bienes: No Gravado

Exportación de servicios: Gravado “Art. 170. No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: d): Las exportaciones entendiéndose por tales a las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración General de Aduanas. Esta exención no alcanza a las prestaciones de servicios, ni a las actividades conexas al transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza”.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Exportación de bienes: Exento

Exportación de servicios: exento “Art. 157”. Están exentos del pago de este gravamen: Los ingresos obtenidos por las exportaciones entendiéndose como tales a las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías con destino directo al exterior del país efectuadas por el propio exportador o por terceros por cuenta y orden de éste, con sujeción a los mecanismos aduaneros aplicados por la Administración Nacional.

Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza...”;

Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Antes 2013

Años 1998 – 2004: el Código Fiscal de la Ciudad eximió a las exportaciones de servicios. No obstante ello, el Fisco entendió que se encontraban gravadas (conf. Dictámenes DGR 6575/2002, 6609/2002)

Año 2005: están gravadas las exportaciones de servicios (conf. Dictámenes DGR 2424/2005 y 2294/2005).

Año 2009: El Código Fiscal de la Ciudad eximió la exportación de servicios

¿Contradicción?

Se encuentran gravadas a una alícuota del 1.50% (conf. Art. 60 Inc. 20 Ley Tarifaria 2998).

Actualidad

Exportación de bienes: No Gravado

Exportación de servicios: No Gravado

“Art. 186. No constituyen actividad gravada con este impuesto: d) Las exportaciones a terceros países, de: 1) Mercaderías, de conformidad a la definición, mecanismos y procedimientos establecidos en la legislación nacional, y aplicados por las oficinas que integran el servicio aduanero. No se encuentra alcanzada por esta previsión las actividades conexas de: transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza. 2) Servicios no financieros, siempre que se trate de aquellos realizados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. El Poder Ejecutivo a través de la pertinente reglamentación establecerá el alcance de la presente exclusión, así como los servicios que resultarán comprendidos de conformidad con lo previsto en el nomenclador de actividades de ingresos brutos”

Entre Ríos

Exportación de bienes: Exento

Exportación de servicios: Exento “Art. 189. Están exentas del pago del impuesto: u) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y prestaciones de servicios, efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas, inclusive la exportación de bienes producidos en la Provincia efectuada desde su territorio, cualquiera sea el sujeto que la realice.”

Mendoza

Exportación de bienes: Exento

Exportación de servicios: Exento “Art. 185. Están exentos del pago de este gravamen: o) Los ingresos provenientes de las exportaciones, entendiéndose por éstas, la venta de bienes y/o servicios efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas...”

Córdoba

Exportación de bienes: No computables.

Exportación de servicios: No computables.

Actualmente, en nuestra provincia, por el Código Tributario Provincial, la venta de una exportación se encuentran clasificada como operaciones no computables del Impuestos a los Ingresos Brutos, según el art. 176, inc.h): “Los ingresos provenientes de las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos o mercaderías, locación de obra y/o prestación de servicios efectuadas al exterior o a una Zona Franca, por el exportador, locador o prestador establecido en el Territorio Aduanero General o Especial, con sujeción a las normas específicas en materia aduanera”.

“Art. 205. Para la determinación de la base imponible no se computarán como ingresos brutos gravados: g) Los ingresos provenientes de las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos o mercaderías, locación de obra y/o prestación de servicios, efectuadas al exterior o a una zona franca, por el exportador, locador o prestador establecido en el territorio aduanero general o especial, con sujeción a las normas específicas en materia aduanera.”

Misiones

Exportación de bienes: Gravado

Exportación de servicios: Gravado

El art. 30 de la ley 4255 (BO: 13.01.06) derogó el inciso d) del art. 128 de la ley 2860 -Código Fiscal (t.o. 1991)-, que establecía: “No constituyen gravados con este impuesto los correspondientes a: d) Las exportaciones, entendiéndose por tales a la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas.” “Henter Industrial y Comercial Sociedad Anónima”, C.S.J.N, 27.12.2006, 329:6033.

La única excepción a lo aquí expuesto lo constituye la Provincia de Misiones, que mediante su ley 4255 dispone derogar el inc. d) del art. 128 del Código Fiscal, que consideraba a las exportaciones como ingresos no gravados por el impuesto sobre los ingresos brutos, para comenzar a regir a partir de enero de 2006.

De esta forma, el criterio general que durante años sostuvo la totalidad de las jurisdicciones provinciales —no someter a tributación las operaciones de exportación—, fue dejado repentinamente de lado por la Provincia de Misiones, con vulneración de la premisa de evitar la exportación de impuestos.

Jurisprudencia

Causa: Aceitera Martínez S.A. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad.

Fecha de sentencia: 04/02/2014. Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación

Hechos: La empresa Aceitera Martínez S.A. promueve la acción declarativa contra la Provincia de Misiones, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la pretensión fiscal de la demandada, exteriorizada por la intimación de pago de la Dirección General de Rentas provincial por cuanto "... pretende gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos las operaciones de exportación efectuadas por la empresa a través de aduanas ubicadas fuera del territorio provincial, lo cual -según afirma- resulta violatorio de la Constitución Nacional, en cuanto establece el régimen federal de gobierno (artículo 1º) y el sistema de poderes y competencias delegadas y no delegadas por los gobiernos provinciales, e importa una intromisión en la potestad fiscal de otras provincias al intentar alcanzar la riqueza producida en sus jurisdicciones, con lesión del derecho de propiedad de la empresa (artículo 17)."

Aclara que no cuestiona el poder que tienen las provincias para gravar, mediante el impuesto a los ingresos brutos, las exportaciones realizadas desde su propio territorio, sino que se centra en el exceso del ejercicio de esa potestad al pretender incluir en el tributo la actividad exportadora desarrollada en otros estados, sin ningún vínculo territorial con la Provincia de Misiones.

Destaca que es una empresa que se dedica a la fabricación de aceites comestibles, con más de cincuenta años de trayectoria en el mercado interno e internacional, y que dada su ubicación estratégica en la ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe, exporta los aceites que produce a más de veinte países y abastece el mercado interno de diversas provincias, entre ellas la demandada. En ese sentido aclara que en la Provincia de Misiones no realiza actividad de producción ni de exportación de sus productos, y que en esa jurisdicción sólo los vende y comercializa. Señala que no obstante ello, la Dirección General de Rentas emitió la notificación de intimación de pago que acompaña, mediante la cual le reclama una diferencia de impuesto sobre los ingresos brutos, motivada en una supuesta omisión de declarar las actividades de ventas al exterior realizadas por la empresa. Concluye en que la pretensión de "gravar una actividad de exportación realizada en aduanas de otras jurisdicciones, que resulta totalmente escindible de las otras que realiza la empresa y carente de todo vínculo territorial

con la Provincia, vulnera el régimen federal de gobierno imponiendo una carga fiscal concreta e ilegítima mediante una intromisión flagrante en la potestad fiscal de los restantes estados, al intentar alcanzar riquezas producidas en estos últimos.

4..EXPORTACION DE SERVICIOS.

Como podemos apreciar, en la mayoría de los códigos fiscales provinciales, al definir el alcance de la exención (o alternativamente de la exclusión de objeto o de la no conformación de la base de imposición) se hace sólo mención a la exportación de productos y mercaderías, no servicios.

Conforme al Diccionario de la Real Academia Española, el significado de los referidos vocablos esenciales con los que ha sido redactada la normativa sería el siguiente:

- "*producto*" es una cosa producida. Por su parte, "cosa" es "objeto material, en oposición a los derechos creados sobre él y a las prestaciones personales", siendo sinónimo de "bien". Y "producida" es el participio pasado del verbo "producir", el cual significa "Crear cosas o servicios con valor económico."
- "*mercadería*" es sinónimo de mercancía. Y mercancía es "cosa mueble que se hace objeto de trato o venta".

Por tanto, si se recurre a una interpretación gramatical de los términos utilizados por las disposiciones legales provinciales, no tributarían el impuesto sobre los ingresos brutos las exportaciones de bienes o cosas materiales, no resultando incluidos los servicios y los bienes inmateriales.

Sin embargo, se podría considerar que el vocablo "producto" no se limita en la actualidad exclusivamente a "cosa material" sino a un concepto más amplio referido a bienes materiales e inmateriales transables o a todo género vendible, en el que se encuadran los servicios y los productos de la inteligencia humana.

Por su parte, es dable mencionar el criterio de la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe; así, mediante Informe N° 0654/97, sostuvo, ante una consulta sobre el tratamiento de las exportaciones de servicios en el impuesto sobre los ingresos brutos que: "nuestra legislación no prevé un tratamiento para las exportaciones de servicios similar al dado a las exportaciones de productos y mercaderías, razón por la cual entendemos que los ingresos provenientes de esa actividad están en la actualidad gravados por el impuesto sobre los ingresos brutos.

Abona este criterio, además, lo prescripto por el artículo 5 –in fine- del Código Fiscal, el que establece que en materia de exenciones, la interpretación será estricta".

No obstante la interpretación amplia o más restringida que efectuemos, resulta en forma palmaria que la exportación de servicios es una figura que no ha sido contemplada en la mayoría de los ordenamientos provinciales.

Las únicas jurisdicciones que expresamente prevén un tratamiento diferencial para las exportaciones de servicios son la provincia de Córdoba (art. 176 inc. h) CF), que las considera excluidas de la base imponible; las provincias de Entre Ríos (art. 169 inc. u CF) y Mendoza (art. 185, inc. o) CF) que las tratan como exentas.

De no entenderse así, se produce un trato desigual entre la actividad de exportación de bienes y la de servicios que no encuentra lógico fundamento, por lo que deviene arbitrario, vulnerando el artículo 16 de la Constitución Nacional (principio de igualdad).

Si el objetivo perseguido con el beneficio exentivo a las exportaciones ha sido el de "no exportar impuestos", a fin de promover el comercio internacional, no se entiende por qué debe resultar

aplicable sólo a los bienes, sin ponderarse de igual modo a las actividades de servicios, que en los últimos tiempos han evidenciado un gran crecimiento, en todas sus modalidades.

5. JURISPRUDENCIA RELEVANTE

***Constitucionalidad del gravamen:** El IIBB sobre exportaciones es legítimo dado que grava el ejercicio habitual de actividades en la jurisdicción local y no la exportación per se. Tampoco se compromete la “cláusula comercial” (art. 75 inc. 13, CN), en tanto no perturbe la libre circulación de los bienes, ejecución de la venta y no interfiera en la salida de productos de la provincia.

Otro ejemplo: “Marwick S.A”, 02.04.1985, 307:360

***Inconstitucionalidad del gravamen:** El IIBB sobre exportaciones es ilegítimo por cuanto al tomar como base imponible, entre otros, el monto de las ventas hechas al exterior, se están gravando esas ventas, tal como si hubieran sido efectuadas dentro del ámbito provincial. Es decir, “...el hecho imponible no es otro que el de la comercialización, lo cual pugna en el caso con las atribuciones reservadas al Congreso Nacional...” (arts. 75, incs. 1 y 13, y 126, CN). En tal sentido, se expidió la CSJN (Fallos 208:176, “Sociedad Anónima Quebrachos Fusionados”, 21.07.71).

6. CONVENIO MULTILATERAL: La mera compra.

El convenio multilateral es un régimen especial de distribución de base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, es decir, no genera ningún hecho imponible nuevo.

El Convenio no califica hechos imponibles ni los crea, puesto que ha sido concebido como una herramienta de distribución de los ingresos brutos totales del contribuyente a los fines de evitar la doble o múltiple imposición.

Sólo los fiscos locales tienen la potestad exclusiva de establecer, mediante la legislación local pertinente, todo lo relacionado al gravamen, hecho imponible, base imponible, alícuota, etc.

Por tanto, la figura de la mera compra prevista en el artículo 13 del convenio multilateral, por sí misma, no es un hecho imponible especial o subsidiario, ni consecuentemente convierte al comprador en sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Para ello es necesario que ese sujeto se convierta en contribuyente de la jurisdicción desarrollando en la misma una actividad que, de acuerdo a la legislación local, lo obligue al impuesto.

De esta forma, resulta imprescindible aclarar que la atribución de base imponible a la jurisdicción productora establecida por este tercer párrafo del art. 13, sería inexplicable si no la vinculamos directamente con el hecho imponible “mera compra” del impuesto sobre los ingresos brutos, que muchas de las jurisdicciones provinciales tienen incorporado en sus respectivos códigos fiscales.

Así, el tercer párrafo del artículo 13, recoge el instituto de la mera compra consagrado en los códigos fiscales provinciales, e instaura el modo en que deben distribuirse los ingresos brutos por el sólo hecho de adquirir.

En resumen, si existe hecho imponible “mera compra” en la legislación provincial, es aplicable la distribución de base imponible prevista en el 13 tercer párrafo, si se dan en forma concomitante los requisitos expuestos en apartados anteriores.

De lo hasta aquí expuesto podemos colegir que si el Código Fiscal de la provincia de que se trate, considera que resultan alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos entre otras, la mera compra de productos agropecuarios para industrializarlos o venderlos fuera de su jurisdicción, independientemente del destino final que tengan los bienes, -en el caso aquí examinado exportación-, la operación se hallará alcanzada por el impuesto, aplicándose para la asignación de base imponible lo previsto en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.

En cuanto a que, como dijimos, ha sido el criterio rector en las provincias no gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a las exportaciones, cabe aclarar que en el supuesto aquí tratado, no se grava la actividad exportadora como tal, sino que del total de ingresos generados por el desarrollo de dicha actividad, se detrae una porción, en función al valor de compra de las materias primas (productos agropecuarios) adquiridas en la jurisdicción productora, que se grava con el impuesto, por acaecer el hecho imponible “mera compra” previsto en la legislación local, respecto del cual no se regula ninguna exención o exclusión.

Y esto a nuestro entender no merecería reparos, -ver fallo de la Corte “Indunor c/Provincia del Chaco”-, donde quedó expuesto que los Fiscos provinciales se hallan legitimados a gravar las actividades que se desplieguen dentro de su territorio, en tanto el tributo a aplicar no sea un impuesto a la exportación, no viole el principio de igualdad y no se transforme en una aduana interna.

Es por eso que coincidimos con lo preceptuado por la Comisión Arbitral en su resolución 10/2007, en la cual, con relación a la mera compra regulada en la provincia de Chaco, de productos primarios destinados a la exportación, resolvió: “Que en cuanto a que el destino de las compras es la exportación y qué incidencia genera al momento de atribuir la base imponible por el instituto de la mera compra, para el caso concreto tiene relevancia el hecho de que los productos primarios son entregados en la Provincia del Chaco para su posterior industrialización y/o acondicionamiento en otra Jurisdicción, por lo tanto se cumple en forma íntegra lo establecido en el art. 13, tercer párrafo, del Convenio que regula como requisito para que opere el instituto, que los productos primarios sean adquiridos en la Jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor se encuentre exento.

“Que de ello se desprende que no se están gravando ingresos por la actividad exportadora de la firma, sino que el tributo se aplica por la actividad de mera compra dentro de la Jurisdicción del Chaco, la cual no prevé exención alguna y atendiendo a que este instituto adquiere relevancia por sí mismo, la base imponible debe atribuirse íntegramente a la Jurisdicción productora una vez producido el hecho imponible previsto en la ley y con ello no se transgrede ninguna disposición de mayor jerarquía”.

Esta resolución fue apelada ante la Comisión Plenaria, originando la sanción de la resolución mediante la cual se sostuvo, con relación a este punto, que “cabe reiterar lo expresado por la Comisión Arbitral”.

En el mismo sentido se expide la Comisión Arbitral, al rechazar el recurso interpuesto por la empresa contra la determinación efectuada por la provincia de Salta, mediante resolución 33/2007(07), cuando expresa:

“Que en relación al planteo que el impuesto puede recaer en productos que se adquieren para la exportación, se observa que en este caso en particular, la operatoria de la firma consiste en comprar productos primarios en la Provincia de Salta, llevarlos fuera de Jurisdicción y luego de someterlos a un proceso de acondicionamiento, los industrializa en plantas propias o de terceros, y posteriormente, según lo manifestado exporta un gran porcentaje de los productos industrializados”.

“Que de lo dicho se puede apreciar que los productos que grava la Provincia de Salta son los granos que al salir de la Jurisdicción, pierden identidad y se transforman finalmente en un producto totalmente diferente del original porque durante el proceso de transformación se lo modifica, se agregan otros productos, se incorporan servicios necesarios para lograr obtener el producto final el que en nada se asimila al proveniente de la Jurisdicción productora. Sobre este aspecto debe destacarse el precedente de la Resolución N° 8/2006 de la Comisión Plenaria al tratar el tema de las exportaciones en el Expte. C.M. N° 486/2004- YPF c/Provincia de Mendoza”.

En el caso planteado contra la provincia de Tucumán, mediante resol. 3/2008, la Comisión Arbitral reitera: “Que respecto al planteo de que la Provincia de Tucumán estaría gravando las exportaciones, cuadra recordar que el Convenio regula como requisito para que opere el instituto de la mera compra, que los productos primarios sean adquiridos en la Jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor no tribute el gravamen en dicha jurisdicción -para el caso, la actividad del productor se encuentra beneficiada con la alícuota del cero por ciento (0%)-; de todo lo cual se desprende que no se están gravando ingresos por la actividad exportadora de la firma, sino que el tributo se aplica por la actividad de mera compra dentro de la Jurisdicción de Tucumán, la cual no prevé exención alguna para dicho instituto, y atendiendo a que el mismo adquiere relevancia por sí solo, la base imponible debe atribuirse íntegramente a la Jurisdicción productora una vez producido el hecho imponible previsto en la ley y con ello no se transgrede ninguna disposición de mayor jerarquía como aduce la firma”.

Esta resolución fue apelada ante la Comisión Plenaria, dictándose la resol. 26/2008(10), en la cual se expresa: “es necesario destacar que la Comisión Arbitral mediante la Resolución N° 10/2007 (CA), ratificada por la resolución (CP) N° 10/2008, ha resuelto una situación similar a la planteada en las presentes actuaciones (...)”.

En consecuencia, no podríamos alegar la no aplicación del instituto de la mera compra en el caso de que el adquirente de los productos primarios sea un exportador, por cuanto, de acuerdo a la legislación local, resulta alcanzada por el impuesto la compra de éstos, aún cuando el destino de la producción final sea la comercialización fuera del país.

No podemos ignorar esta situación, y dejar de asignar a la jurisdicción productora la base imponible correspondiente, según lo establecido por el art. 13 del convenio multilateral.

De acuerdo a la actual redacción de este instrumento de derecho tributario interjurisdiccional de tipo convencional la jurisdicción productora gozaría de la facultad, siempre que haya definido a la mera compra como hecho imponible, de gravar aquella exportación en la parte que corresponde al valor de adquisición del industrial”.

Jurisprudencia:

Causa "Quebrachales Fusionados SA c/ Pcia. de Chaco", donde el alto tribunal se pronunció en contra de la pretensión fiscal, al sostener: "Las provincias tienen amplia facultad impositiva dentro de su territorio y es justo y lógico que traten de recaudar los fondos necesarios para el desarrollo de sus actividades estatales, a cuyo fin deben recurrir a la materia imponible dentro de su propio ámbito. Así, se justifica que exijan las contribuciones pertinentes a sociedades que producen mercaderías en fábricas allí instaladas; pero lo que no pueden es valerse de un mecanismo como el que rige el impuesto a las actividades lucrativas vigente en el Chaco, es decir, tomar como base imponible ventas realizadas por esas compañías al exterior del país, porque de esa manera interfieren las provincias en el comercio internacional y prácticamente gravan la exportación, con lo cual se toman atribuciones que son exclusivas del Congreso Nacional".

TRIBUTACIÓN A NIVEL MUNICIPAL

1 -ORIGENES

El art. 5 de la Constitución Nacional dice textualmente: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada

provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”; o sea que imperativamente obliga a las provincias a asegurar el régimen municipal (Sabsay, A. y Onandía, J., 2004 y Cassagne, J., 2006).

El art. 123 C.N. dice: “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”. Consagra el principio de la autonomía municipal. Además se fortalece el ejercicio de los poderes de policía e imposición provinciales y municipales en el art. 75 inc. 30 que establece, que corresponde al Congreso Nacional: “Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación, y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines“. Es decir, al ser un país federal, las provincias legislan con mayor detalle lo atinente al régimen municipal, ampliando los postulados prescriptos por la Constitución Nacional.

Las leyes orgánicas municipales desarrollan las bases y principios contenidos en las normas constitucionales. Se plasman en las cartas orgánicas municipales y cumplen la función de las leyes orgánicas municipales, en reconocimiento de una especie de poder constituyente local.

La legislación municipal puede ser dividida en interna y externa:

1-La primera se refiere esencialmente a la organización y al procedimiento administrativo, la actividad de su personal, la gestión financiera, la formalización y el cumplimiento de contratos administrativos y la prestación de servicios públicos.

2- La segunda es dictada, fundamentalmente, en ejercicio del poder de policía. Mediante este, por vía legislativa se limita o reglamenta el ejercicio de los derechos individuales reconocidos constitucionalmente a los habitantes, para salvaguardar la seguridad, salubridad, comodidad, y moralidad públicas y, en definitiva, para tutelar el orden público y promover el bienestar general. Las principales materias a las que se refiere esta legislación son: urbanismo, edificación, tránsito, higiene pública, moralidad, uso de bienes públicos municipales y tributación.

Autonomía Municipal.

Haciendo un análisis del art. 5 de la Constitución Nacional podemos llegar a las siguientes conclusiones de los municipios:

a. Que los constituyentes sostuvieron el origen natural y necesario del municipio. El término “asegurar” significa: proteger, algo que existe o tiene derecho a existir por sí mismo, para que se desarrolle y viva conforme a su naturaleza.

b. Que la Constitución Nacional impone un sistema democrático y electivo en el régimen municipal.

c. Que el régimen municipal también implica la instauración de un poder público. Por eso se les reconoce facultades impositivas y policiales y el consiguiente imperium.

d. Que régimen municipal significa el establecimiento de gobiernos locales.

e. En el art. 5 reside el fundamento jurídico-político de la autonomía municipal. Las provincias no pueden desconocerlo y, en consecuencia es la base de las instituciones argentinas. En función del art. 5 se invoca el carácter originario del poder tributario y del poder de policía. En cambio, para Jarach y García Vizcaíno, C. (1999) dicen que sólo la Nación y las provincias tienen el ejercicio del poder fiscal originario, que, como su nombre lo indica, tiene su origen en la Constitución, mientras que los Municipios ejercen el poder fiscal derivado, puesto que éste emerge de una instancia intermedia, constituida por las normas provinciales en uso de la atribución conferida por el art. 5 de la Constitución.

La autonomía municipal “es la facultad que tiene el municipio de auto determinarse, de auto organizarse y de auto conducirse, con prescindencia del Estado a que pertenece el municipio o en cuya jurisdicción se encuentra, dentro de los límites de la ley fundamental de ese Estado, porque es natural que, por razón de ser el estado con respecto al municipio de mayor autoridad y con fines más amplios,

el municipio quede subordinado en cierto modo al estado 42 ” (citado por Hernández, A. y Frías, P., 1997).

En el aspecto financiero, la autonomía comprende la libre creación, recaudación e inversión de las rentas para satisfacer los gastos de gobierno propio y satisfacer sus fines, que no son otros que el bien común de la sociedad local.

A partir de la reforma de la Constitución Nacional del año 1994, el actual art. 123 establece que los municipios son entidades autónomas, aunque el alcance y contenido de dicha autonomía puede ser reglamentado (restringido) por las respectivas constituciones provinciales en los aspectos institucionales, políticos, administrativos, económicos y financieros (Cassagne, J., 2006).

El régimen de los municipios, además de depender de lo que establezcan las constituciones provinciales, también dependerá, [...] “en su caso, de las leyes orgánicas que dicten las legislaturas provinciales”

Finanzas Municipales

García Vizcaíno, C. (1999) afirma que “las constituciones de varias provincias confirieron a los municipios facultades para establecer impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, y para coparticipar en el producto de los tributos provinciales y nacionales, distribuidos a la provincia (constituciones de Córdoba, Jujuy, San Juan, San Luis, Santiago del Estero)”. (pág. 239).

En cuanto a los impuestos, se observan tres grupos de leyes supremas provinciales:

*Que reconocen a los municipios la posibilidad de establecer impuestos locales sobre los ramos a su cargo: es el caso de las Provincias de Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Chubut, Entre Ríos, Jujuy, Misiones, Neuquén, Río Negro, San Juan, Santa Cruz, Santiago del Estero y Tierra del Fuego.

*Que facultan a los municipios a percibir los impuestos que señale la Constitución o que por ley determine la Legislatura: es el caso de Chaco, Formosa, Mendoza, Salta y San Luis.

*Que no reconocen expresamente la posibilidad de percibir impuestos por los municipios: es el caso de La Pampa, La Rioja, Santa Fe, y Tucumán.

Con relación a los dos últimos grupos, hay que recordar el carácter originario de las potestades tributarias municipales, afirmado particularmente luego de la reforma constitucional federal de 1994, que en el art. 123 consagró la autonomía también en el orden económico y financiero.

En consecuencia, y con respecto al tercer grupo de constituciones, nada impide que sobre la base de una interpretación que vincule la falta de prohibición de cobro de impuestos locales en la Constitución provincial con el mencionado art. 123 de la Constitución Nacional, que reconoce la autonomía económica y financiera, los municipios puedan establecer impuestos específicamente municipales.

En síntesis, no surge de la normativa provincial una prohibición de establecer impuestos para los municipios Sin embargo, la restricción legal se origina, implícitamente, por la combinación de las normas constitucionales con las leyes de coparticipación y similares, y por el hecho de que las bases impositivas más comunes ya han sido utilizadas por niveles superiores (o sea la Nación y la Provincia). No obstante, constituiría un caos, pasar de dos jurisdicciones impositivas a decenas de jurisdicciones impositivas municipales.

Finalmente, es facultad uniforme la posibilidad de cobrar tasas y contribuciones de mejoras, y participar en la coparticipación impositiva federal y provincial.

Gráfico del Sistema Impositivo Argentino

Después de haber analizado se llega a la siguiente conclusión:

	Impuestos	Tasas	Contribuciones
Nación	SI	SI	SI
Provincias	SI	SI	SI
Municipalidades	NO	SI	SI

Las Tasas

Como dice García Vizcaíno, C. (1999, pág. 46), la tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado en su ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Añadiendo además que dicha prestación estatal debe ser concreta, efectiva e individualizada en el obligado al pago.

El hecho generador de la tasa está integrado por una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Si esta actividad no fuera efectivamente prestada, sino lo fuera potencialmente, se trataría de un impuesto disfrazado, ya que podría responder a servicios imaginarios, que el Estado no prestaría jamás, sólo para justificar su cobro.

Caracteres:

- Tienen carácter tributario, a diferencia de los precios.
- Deben ser establecidos por ley.
- Hecho generador: actividad efectivamente prestada por el Estado.
- Carga de la prueba: el Estado debe acreditar la efectividad de los servicios prestados.
- Inherencia del servicio a la soberanía estatal.
- Falta de importancia del destino de lo recaudado.
- Irrelevancia del “nomen juris”.

Es el mayor recurso tributario de las municipalidades, y en general su ámbito de competencia: Podemos resumirlos en tasas a las actividades comerciales, industriales y de servicios, pueden ser fijas o proporcionales, ejercida en forma habitual y a título oneroso.

Ejemplos son las tasas de abastecimiento, sanitaria, de espectáculos públicos, de moralidad, de servicios públicos locales, de la vía pública, de cementerios, de bromatología, de barrido y limpieza, de servicios cloacales, de publicidad, sobre cementerios, de abasto, etc.

Diferencias con los Impuestos y con los precios

Las tasas se diferencian de los impuestos, en cuanto aquellas responden a un servicio público divisible (determinado y concretado en el obligado), en tanto que los impuestos financian servicios públicos indivisibles (toda la comunidad) ya que pese a que son útiles para toda la comunidad, no hay posibilidad de particularizarlos o individualizarlos en personas determinadas. Como dice García Vizcaíno, C. (1999, pág. 106) “la diferencia no está dada por la ventaja que obtiene el contribuyente obligado a pagar una tasa, en razón de que esta no podría existir. [...] por lo demás, el servicio público

puede ser obligatorio y, además, se puede cobrar la tasa, independientemente de toda manifestación de voluntad del obligado”.

Las tasas se diferencian de los precios según que los servicios pagados por estos conceptos respondan a necesidades públicas absolutas (defensa, justicia) o necesidades públicas relativas (servicios públicos prestados por empresas privadas). Otra diferencia está en que el precio se paga se haya utilizado el servicio o no, mientras que la tasa no es significativa en cuanto a recursos y generalmente cubre los costos del servicio (paga si lo utiliza).

2- LA APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILETERAL Y EL ACATAMIENTO OBLIGATORIO PARA LOS MUNICIPIOS.

El Convenio Multilateral, es un acuerdo suscripto entre las provincias y la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, es un instrumento ideado por las jurisdicciones provinciales con el objeto de armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos esos fiscos han sancionado, que es el Impuesto a los Ingresos Brutos.

Tiene el fin de lograr uno de los principios más importantes de la imposición en el Estado federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones en que se divide el país, no acarree al contribuyente mayores tributos de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

De este modo, el Convenio Multilateral se erige como una expresión típica del federalismo de concertación, del cual podemos señalar tres aspectos fundamentales:

- a) Su propósito: evitar la superposición impositiva a nivel horizontal;
- b) Su método: autolimitar convencionalmente la base imponible de cada jurisdicción;
- c) Su condición: que ninguna jurisdicción donde se desenvuelva la actividad quede sin base por la sola razón de la aplicación del convenio.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha manifestado que el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local. Pero no puede ser reglamentado por los estados provinciales, pues, obviamente, su propio objetivo de coordinación se vería desvirtuado si cada jurisdicción reglamentara por sí aspectos del Convenio.

La ley 23.548, de coparticipación federal, se refiere explícitamente a la aplicación del Convenio Multilateral, y dispone la obligatoriedad de acatar sus disposiciones por parte de las provincias, como así también de los municipios.

La ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales establece un sistema de distribución de ingresos provenientes de la coparticipación para los municipios de las jurisdicciones provinciales.

La Constitución no prevé la intervención de los municipios en la formación de la voluntad contractual de la ley de coparticipación tributaria, art. 75, siendo impensable lograr un acuerdo si los compromisos que asumen las provincias no obligaran a sus municipios, acuerdo que no tendría, por otra parte, razón de ser, si el propósito esencial de evitar la superposición de tributos sobre una misma fuente pudiese ser soslayado impunemente por los Estados municipales.

En este sentido, el Convenio Multilateral es una herramienta de coordinación del sistema tributario, que han suscripto las provincias, pero que obliga a los municipios a su cumplimiento, dado que resulta de amplia aplicación a las actividades que desarrolla un contribuyente sometido a su régimen, cuando las realice en dos o más municipios. El tema es abordado en el artículo 35 de su plexo normativo.

Ahora bien, porque el Convenio Multilateral resulta obligatorio para los municipios de provincia, si éstos no lo han suscripto? Al respecto, cabe mencionar que ciertos municipios han entendido que el

Convenio Multilateral no tiene preeminencia sobre el ordenamiento impositivo municipal, que reposa en el principio de autonomía garantizado tanto por la Constitución nacional como por la provincial, toda vez que si bien cada provincia adhirió al convenio interjurisdiccional en esa materia, la municipalidad no adoptó el mismo criterio, ni dictó un acto administrativo de adhesión. No obstante, la autonomía municipal no es ilimitada e irrestricta, sino que debe compatibilizarse con el régimen impositivo aplicado en la provincia y en el orden nacional según acuerdos y/o convenios celebrados en tal sentido.

Si bien la autonomía municipal importa el reconocimiento de un status jurídico propio, ello no significa una equivalencia jerárquica, sino que sus posibilidades de actuación deben coordinarse y armonizar con el reparto de competencias y atribuciones que efectúan las Constituciones nacional y provincial respecto de cada uno de los niveles de gobierno —federal, provincial y municipal—.

En materia impositiva, la consecuencia lógica de ese reparto de atribuciones entre la Nación y los estados provinciales, en orden a los gobiernos municipales autónomos, es que estos últimos no pueden poseer un poder impositivo más extenso que el de los propios estados provinciales. Por tanto, aun cuando no haya adhesión expresa al Convenio Multilateral, el sistema tributario municipal queda alcanzado por las disposiciones pactadas por los estados provinciales al suscribirlo. Además, el principio de legalidad comporta un axioma de derecho en virtud del cual la norma emitida por una jerarquía piramidal superior prevalece respecto de la norma inferior generada como consecuencia de la aplicación de aquélla.

De esta forma, en ambos sistemas de coordinación tributaria —CM y ley de coparticipación—, las provincias asumen obligaciones no sólo por sí mismas, sino al mismo tiempo por los municipios de su jurisdicción.

Jarach, en su trabajo para el Consejo Federal de Inversiones, había dicho que bien podía "ponerse en tela de juicio el derecho de las provincias de asumir obligaciones por las Municipalidades, si se reconoce a éstas un poder fiscal originario. A mi entender, el poder fiscal municipal es el fruto de una delegación del Estado. Pero aun admitiendo la opuesta tesis, considero que las provincias pueden obligarse por el comportamiento de las Municipalidades y, con mayor razón, de los organismos descentralizados, responsabilizándose por ellos.

Por otra parte, siempre existe la solución para las Provincias que se consideren constitucionalmente imposibilitadas de asumir obligaciones por la Municipalidad, de someter el régimen al acuerdo previo de las Comunas, antes de prestar su adhesión".

Al respecto Bulit Goñi, al comentar el desarrollo de Jarach, sostuvo "(...) estos convenios son regulaciones provinciales —en el caso legales contractuales— que por tanto pueden establecer alcances y grados del poder tributario que han otorgado a los Municipios".

Pablo Revilla, refiriéndose particularmente al C.M., señala que los Municipios están sometidos a sus disposiciones, ya que su desconocimiento resultaría equiparable al alzamiento contra cualquier otra ley provincial, tales como la Ley Orgánica de Municipios, la Ley de Coparticipación provincial, el Código Procesal Civil provincial, etc. Agrega que también revisten carácter obligatorio las decisiones interpretativas y jurisdiccionales emanadas de los órganos de aplicación de aquél, pues ha mediado una delegación, por medio de la cual las provincias han creado un organismo de coordinación, entregándole algunas de las funciones legislativas y jurisdiccionales que les pertenecen.

A su vez frondosa jurisprudencia, la Comisión Federal de Impuestos, autoridad de aplicación del régimen de coparticipación tributaria nacional, como las Comisiones arbitral y plenaria, han resuelto reiteradamente que las municipalidades de provincia están plenamente obligadas por los regímenes a los que se han adherido sus respectivas provincias, esto es, el de coparticipación federal y del Convenio Multilateral.

Por su parte, Casás agrega que hay dos elementos de peso que convalidan la prerrogativa de las Provincias a asumir compromisos tributarios por sus Municipios:

1-El primero, que lo formula con cita a Bulit Goñi, surge del fallo dictado en la causa "Rivademar", el que la Corte confirma el ejercicio de potestades provinciales que se proyectan en materia municipal, razón por se adentró a examinar la validez y vigencia formal de la ley provincial cuestionada, y así también su contenido normativo, antes de descartar su aplicación, nada de lo cual hubiera sido necesario si se hubiese sostenido que los Municipios son impermeables —por su autonomía o poder tributario originario— a toda regulación provincial.

2-El segundo, lo expone con cita a Spisso, quien sostuvo que los Municipios, al participar en la distribución del producido de los impuestos nacionales y provinciales, aceptan, aunque más no sea tácita pero inequívocamente, el ordenamiento normativo vigente.

No pueden, pues, los Municipios aceptar la coparticipación y coetáneamente pretender desligarse de las obligaciones emergentes de dichos regímenes.

Agregando, además, que aún cuando ese ámbito de autonomía constitucional sea invadido por el contrato federal tributario, no se afectarán efectivamente los derechos de los municipios mientras éstos consientan tal estado de cosas tácitamente, sea por acción (recibir los fondos distribuidos o cumplir las obligaciones que le son impuestas) o por omisión (abstenerse de cumplir las obligaciones a su cargo). El ordenamiento municipal, por lo dicho y con el refuerzo del artículo 31 de la propia Constitución nacional, sigue estando obligado por las normas del ordenamiento provincial y por los acuerdos que éste celebre. Esto último, en particular, lo enfatizo con referencia al régimen de coparticipación federal, ley 23.548, al Convenio Multilateral del 18/8/77 y al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (...). Es decir, las leyes provinciales y los acuerdos a los cuales la provincia arribare con sus pares, o con la Nación, resultan oponibles a las normativas tributarias comunales: la ley de coparticipación y el Convenio Multilateral, son dos de los pilares armonizadores de las pretensiones recaudatorias de los municipios.

En conclusión, el C.M., en general, y el art. 35 en particular, resultan aplicables tanto en el orden provincial como municipal, sin vulnerar disposición alguna en materia de facultades tributarias de las provincias o municipalidades.

Este ha sido el criterio sustentado en reiteradas oportunidades por la Comisión Arbitral, en cuanto a que si una empresa desarrolla actividades habituales en distintas jurisdicciones, y en una o más municipalidades dentro de una misma provincia, es de aplicación el artículo 35 del C.M. Asimismo, tiene dicho la Comisión Arbitral "El Convenio Multilateral es aplicable a los municipios de provincias, aunque éstos no lo hayan suscripto (...) Y que el art. 35 del convenio es aplicable cuando se trate de sujetos que, además de actuar en diversos municipios de una misma provincia, se encuentran alcanzados por el Convenio Multilateral en razón de actuar también en otras jurisdicciones". Es decir, los contribuyentes que desarrollen su actividad en dos o más municipios, pero de una misma provincia, no se hallan sujetos a las normas del convenio. Por su parte, los municipios sólo pueden gravar las diversas manifestaciones económicas que se producen dentro de los límites territoriales de su competencia tributaria. Ello tiene vinculación con el principio de territorialidad de la potestad tributaria.

Compatibilidad del Convenio Multilateral y las Tasas Municipales.

El principio de territorialidad y su sustento territorial en el marco del Convenio Multilateral. Los municipios de cada provincia estatuyeron una tasa a la actividad económica que recae —en general— sobre una base imponible prácticamente análoga a la del impuesto provincial, y que resulta ser el tributo más significativo entre los que se encuentran a cargo de ellas.

Se la denomina "Contribución por los servicios de inspección general e higiene que inciden sobre la actividad comercial y de servicios" en las municipalidades de la provincia de Córdoba; "Tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad" en la provincia de Entre Ríos; "Tasa por

inspección de seguridad e higiene" en la provincia de Buenos Aires; y "Derecho de registro e inspección" en Santa Fe.

De este modo, dada la perspectiva de coexistencia de pretensiones de fiscos municipales recayendo sobre la misma actividad interjurisdiccional, resultaba necesario regular aspectos inherentes a tal superposición.

Así, el tema es abordado en el artículo 35, único del C.M., relativo a la problemática de la tributación municipal. Y esto así porque el Convenio tiene incidencia sobre la tasa municipal únicamente cuando ésta recepta, en su base imponible, los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad interjurisdiccional.

Como dijimos, la función del convenio es distribuir los ingresos susceptibles de ser gravados por cada jurisdicción, por ello, no podemos avanzar sin vincular el hecho imponible de las tasas, -cuya configuración se halla supeditada a la necesaria existencia del aspecto territorial— con su base de medición. Así, las municipalidades desarrollan toda su actividad y su poder tributario dentro de su ámbito territorial. Las diversas manifestaciones económicas que puedan ser gravadas por éstos deben necesariamente producirse dentro de los límites territoriales de su competencia tributaria.

Cuando ciertas actividades sujetas al impuesto sobre los ingresos brutos o a tasas municipales se despliegan en más de una jurisdicción adherida, resulta de aplicación el C.M.; en ese caso, corresponde analizar el sustento territorial, entre otros, para decidir sobre la aplicabilidad, o no, del acuerdo.

Si en una jurisdicción se desarrolla íntegramente la actividad y sólo se efectuaron compras de algunos bienes y realizaron actos administrativos en otra, no existe sujeción al ámbito de aplicación del convenio, pues se trata de una actividad exclusivamente local. Respecto de este punto resulta interesante señalar el proyecto de resolución presentado por la FACPCE a la Presidente de la Comisión Arbitral, donde se deja definitivamente aclarado que no existe sustento territorial por el solo hecho de ir a comprar bienes y/o servicios en jurisdicciones distintas en las cuales no se obtengan ingresos gravados, aunque se realicen gastos necesarios para tales compras.

El artículo 35 del C.M. regula y establece límites concretos respecto de cómo deben tributar las tasas municipales los contribuyentes sujetos a este régimen, normas éstas que los municipios deben respetar. Por tanto, y como ya lo anticipamos, este art. 35 es el único relacionado con las municipalidades, quienes se hallan obligadas a su acatamiento, por la adhesión que las provincias han realizado por éstas. La referida norma "...condiciona a los municipios de las provincias en las siguientes formas:

- a) los municipios de una misma provincia no podrán gravar en conjunto, más ingresos que los que por aplicación del convenio corresponde atribuir a dicha provincia,
- b) la distribución de ese tope entre los municipios, si no existiere un acuerdo intermunicipal, será conforme a las disposiciones del C.M., y
- c) si las normas locales sólo permiten aplicar el tributo en los municipios donde exista local habilitado, los municipios en los que el contribuyente tenga local podrán gravar en conjunto, el total de los ingresos atribuidos a la provincia.

Los antecedentes obrantes en los órganos del Convenio Multilateral registran una considerable cantidad de casos en los cuales se discute la aplicación de este artículo. De ello se desprende la existencia de dispares criterios en cuanto a la determinación de la base imponible que deben asignar los contribuyentes alcanzados por las normas del convenio a los municipios que forman parte de las jurisdicciones adheridas, así como su distribución entre ellos.

El primer y segundo párrafo del art. 35, establece: "En el caso de actividades objeto del presente convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas,

podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos como resultado de la aplicación de las normas del presente convenio".

1- Este primer párrafo fija el límite máximo de base imponible que puede atribuirse a las jurisdicciones municipales de una misma provincia. Así, habilita a los municipios a gravar en concepto de tributos municipales únicamente la parte de ingresos brutos correspondientes a la provincia en la que está asentado el municipio. Es la consecuencia lógica primordial del propio sentido del Convenio en lo atinente a su aplicación en el orden municipal, dado que si las municipalidades de una provincia no quedasen estrictamente restringidas en sus posibilidades de gravar ingresos a los asignados a la jurisdicción provincial que integran, evidentemente avanzarían sobre porciones de ingresos pertenecientes a otras jurisdicciones.

2- Seguidamente, en su segundo párrafo, el art. 35 establece la forma de distribuir esa base entre las jurisdicciones municipales: "La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este convenio si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida". Se limita a establecer que la distribución del monto imponible entre las municipalidades se efectuará de acuerdo a las normas del convenio, y así debe ser, pues de lo contrario se excederían los límites territoriales municipales. Ergo, no puede un municipio apoyarse en este segundo párrafo y decir que cuando no corresponde gravar con la tasa o el derecho a otro municipio de la misma provincia puede ser gravado por él. El citado autor agrega: "Se pueden realizar gastos y ventas en diversos municipios de una misma provincia, pero el hecho imponible debe presentarse respecto de uno solo de ellos, si es que en los restantes no se tiene establecimiento para ejercer el contralor que completa la existencia de dicho hecho imponible". Y esto es así, porque la tasa no corresponde si no se presta el servicio, objeto del tributo. De este modo, el eje conceptual consiste en replicar entre los municipios de una misma provincia, las reglas o pautas que rigen la distribución interprovincial: "el convenio entre municipios" (de una misma provincia).

Queda claro que, de no existir un acuerdo intermunicipal, se aplican supletoriamente las normas del Convenio Multilateral; por tanto, si un contribuyente encuadra en el régimen general se aplica el art. 2º, mientras que si se tratara de actividades que encuadran en el régimen especial, el municipio carece de facultades para modificar lo dispuesto por las normas del mencionado acuerdo interjurisdiccional.

Los contribuyentes que desarrollen su actividad en dos más municipios, pero de una misma provincia, no se hallan sujetos a las normas del convenio. Así, como bien señala Dogliani, tal caso no es más que un conflicto de fronteras hacia adentro, de derecho público interno de la provincia en cuestión. A falta de instrumentación por parte de las provincias de soluciones legislativas, y no habiendo convenios entre los municipios coprovincianos, casos como el referido constituyen un severo problema que exige solución legal por parte de las provincias.

El tercer párrafo El tercer párrafo del art. 35 reza: "Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales o similares de las jurisdicciones adheridas, sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial".

El tercer párrafo del art. 35 parece introducir un nuevo concepto referido a la existencia de locales, establecimientos u oficinas. Así, El criterio establecido limita la potestad tributaria a los fiscos cuyas normas legales vigentes sólo permiten la percepción de tributos cuando se posea asentamiento físico; deja a un lado al resto de los municipios donde el sujeto no tenga local o establecimiento.

Diferencias entre la base imponible provincial y la municipal

Otro de los conflictos que ha generado la intervención de los órganos del Convenio Multilateral, se enmarca en casos en los cuales el contribuyente equipara la base imponible del impuesto provincial a la del tributo municipal.

El conflicto surge, pues, cuando la determinación efectuada por el municipio, en materia de tasa por inspección de seguridad e higiene u otras similares, incluye en su base imponible conceptos no gravados, o bien exentos, o excluidos de la base imponible establecida por la provincia de que se trate para la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, tales como exportaciones, diferencias en la cotización de moneda extranjera, resultados por negociación de títulos públicos, utilidad por venta de bienes de uso, créditos incobrables, etc.

Es decir, cuando la base de cálculo de la tasa municipal excede conceptualmente la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, esto es, no coincide con ésta. De esta forma, y ante las controversias suscitadas, la Comisión Arbitral, en diversos pronunciamientos, ha sostenido que luego de obtenidos los coeficientes de distribución de los ingresos —para determinar la proporción de base imponible de cada jurisdicción—, se consideran las "deducciones particulares de cada fisco", y es en ese momento cuando corresponde detraer los conceptos que de conformidad a las leyes locales, son tratados como exentos o no alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos. Asimismo, en cuanto al art. 35 del CM., ha considerado que lo pretendido por esta norma es fijar un límite a la imposición que puedan aplicar los municipios, y en estos casos no se observa que se haya violentado este principio, sino que los fiscos municipales han practicado los ajustes considerando el total de ingresos correspondientes a la provincia de que se trate, sin deducir los conceptos exentos o no alcanzados por la normativa del impuesto sobre los ingresos brutos de dicha jurisdicción.

A criterio de los órganos del Convenio Multilateral, este acuerdo no puede condicionar la política fiscal de cada provincia adherida y sus municipios, sino que debe brindar pautas de distribución de ingresos; de ahí concluyen que en estas situaciones planteadas los fiscos municipales no han transgredido las normas del convenio al disponer los ajustes cuestionados. En conclusión, a nuestro entender, el tope provincial indicado en el art. 35 está dado por los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción provincial, y no por la base imponible declarada a los fines del impuesto sobre los ingresos brutos. El convenio suministra las pautas para establecer qué parte de los ingresos brutos totales del sujeto podrá gravar cada jurisdicción.

Importa destacar que la jurisdicción provincial puede legislar sobre cuáles son los alcances del hecho imponible y cómo se conforma la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, como así las exenciones, deducciones y todo cuanto se relacione con su política tributaria. Además, los municipios tienen idénticas atribuciones respecto de la tasa, toda vez que cada fisco resuelve interna y localmente el tratamiento que le otorga a su porción. Todo ello es materia exclusiva de su incumbencia: no puede ni debe ser analizado por la Comisión Arbitral, ni Plenaria.

Nada dispone el convenio respecto de la autonomía con que cada jurisdicción adopte el tratamiento fiscal que prefiera; sólo se ocupa de lo que cae en su ámbito de aplicación, a los fines de evitar una superposición impositiva, sin perjuicio de establecer un tope a la base de imposición de los municipios de una misma provincia.

El Convenio Multilateral distribuye ingresos y no bases de imposición, por lo cual pueden, o no, existir diferencias de bases imponibles entre municipios y provincias, en uso de sus propias competencias jurisdiccionales en materia tributaria, como consecuencia de establecer criterios diferentes en cuanto a ingresos gravados o exentos en una u otra esfera provincial o municipal.

En el plano judicial existen diversos precedentes contencioso-administrativos – "HSBC Bank Argentina c. Municipalidad de Rosario", "Nuevo Banco de Santa Fe c/Municipalidad de Rosario", DOGLIANI, Juan F., "Tope a las potestades fiscales municipales: el primer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral", Editorial La Ley, IMP 2005-24,10. 75 ESTEVEZ, Jorge – SIRICZMAN, Carlos – TAPIA, Ángel A., "Análisis crítico de la interpretación de los órganos de aplicación del convenio multilateral sobre los topes a las potestades municipales", Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.): XIX, p.413 y ss. 76 Cámara de lo Contenciosoadministrativo Nro. 2 de Rosario, resol.169, 5/5/05. 77 Cámara de lo Contenciosoadministrativo Nro. 2 de Rosario, expte. N° CCA 2 N° 77/2004,

del 21/9/2006. 52 "Banco de Galicia y Buenos Aires c. Municipalidad de Posadas"⁷⁸, "HSBC Bank Argentina S.A. c/ Municipalidad de Posadas"⁷⁹—, que respalda mi posición, en los cuales se resolvió que no resulta aplicable lo dispuesto por los respectivos Códigos Fiscales provinciales al ámbito municipal, en el sentido que la base imponible será la que determina el Código Tributario municipal y no el Código Fiscal provincial.

3- LAS EXPORTACIONES

El tratamiento que las jurisdicciones provinciales han otorgado a los ingresos provenientes de las exportaciones ha sido disímil en el transcurso del tiempo.

Así, según el principio de país de destino, con el sano criterio de no exportar impuestos, para poder competir en el mercado internacional, los códigos tributarios provinciales han previsto no someter a tributación las operaciones de exportación.

La única excepción a lo expuesto la constituye la Provincia de Misiones, que mediante ley 4255 derogó l inc. d) del art. 128 del Código Fiscal: éste consideraba a las exportaciones como ingresos.

De esta forma, el criterio general que durante años sostuvo la totalidad de las jurisdicciones provinciales —no someter a tributación las operaciones de exportación—, fue dejado repentinamente de lado por la Provincia de Misiones, con vulneración de la premisa de evitar la exportación de impuestos.

En lo que aquí respecta, está claro desde hace años que no se computan los ingresos ni gastos provenientes de exportaciones a los fines de la confección del coeficiente, conforme el art. 7° de la res. general 2/2010 CA —ex res. general 44/93, ratificada por res. general 49/94—. Ahora bien, una vez confeccionado el coeficiente con el cual se distribuirán los ingresos, la inclusión de los devenidos de exportaciones entre éstos —como ingresos integrantes de la base imponible del tributo—, ha originado planteos ante la Comisión Arbitral. Entre éstos, se observan casos en los que los municipios son los que incluyen para determinar la base imponible sobre la que corresponde tributar la tasa de inspección, seguridad e higiene, u otra similar, los ingresos provenientes de las exportaciones. De esta manera, la base de cálculo de la tasa municipal excede la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos; y ello origina planteos ante la Comisión Arbitral, pues los contribuyentes consideran que se vulnera el art. 35, primer párrafo, del CM.

El criterio sostenido por la Comisión Arbitral, actualmente, es que no se violenta la aplicación del art. 35 del CM, a la vez que se señala que su competencia se ciñe exclusivamente a cuestiones relacionadas con la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones involucradas, es decir, con la metodología empleada para la elaboración del coeficiente de distribución, se en las decisiones de estricta política tributaria de las jurisdicciones, sean provinciales o municipales. Por tanto, las cuestiones relacionadas con la inconstitucionalidad de las normas dictadas por los municipios, relativas al tema tratado, no son materia de análisis por parte de la Comisión Arbitral, y se las debe plantear en el ámbito pertinente. Como menciona Dogliani, al referirse a este punto, los organismos no constituyen una instancia jurisdiccional, de debate amplio, tienen por función excluyente pronunciarse en disfavor de la superposición, no sobre otras cuestiones.

Los ingresos por exportaciones no dejan de ser tales y no es tema de la Comisión cómo cada jurisdicción decida conformar su base, en tanto no pise ingresos de otra.

Un pronunciamiento sobre el cual la doctrina ha efectuado sus reparos, es el de la causa "Banca Nazionale del Lavoro S.A. c. Municipalidad de Río Cuarto s/ contencioso administrativo plena jurisdicción, recurso de casación", donde el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba consideró a la renta de fuente extranjera como un rubro integrativo de la base imponible de la tasa municipal que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios. En el mencionado

precedente las rentas de fuente extranjera provenían de operaciones bancarias concertadas por el contribuyente mediante la actividad desarrollada en el ámbito territorial de la Municipalidad de Río Cuarto, pero que tuvieron lugar con terceras personas radicadas fuera de su jurisdicción; esas rentas representaban una parte de los ingresos brutos totales.

Como expusiéramos en puntos precedentes, pretender que el monto a gravar por cada municipio se determine por aplicación del coeficiente sobre la base imponible provincial, implica una errónea interpretación del art. 35, pues lo que no podrían superar los fiscos municipales son los ingresos brutos atribuibles a la provincia a la que pertenecen. El Convenio Multilateral distribuye ingresos y no bases de imposición, con lo cual pueden, o no, existir diferencias de bases imponibles entre municipios y provincias.

Sin embargo, la inclusión en la base imponible municipal de ingresos provenientes de operaciones celebradas con terceros residentes fuera del país (rentas de fuente extranjera) se apartaría del principio elemental de la razonable y discreta proporción del monto de la tasa con el servicio público prestado, ineludible a fin de avalar la legitimidad de su cobro. En consecuencia, comportaría un exceso, en el ejercicio de la potestad tributaria municipal, que conllevaría a una desarmonización con el régimen impositivo federal y provincial, lo cual puede producir situaciones de duplicidad o multiplicidad de imposición, en pugna con postulados constitucionales vigentes en la materia.

Si no se admite razonablemente que el principio de territorialidad del hecho imponible tenga su correlato en la base imponible de la tasa y, consecuentemente, sólo queden alcanzados por la tasa los ingresos vinculados directamente con la actividad del contribuyente en el ámbito municipal (actividad que, recordamos, es la materia sobre la que el municipio ejerce su poder de policía en materia de seguridad e higiene) se estará desdibujando un límite natural y racional que asegura al contribuyente la proporcionalidad entre la tasa que le es reclamada y el costo que irroga a la municipalidad su prestación".

En los últimos tiempos, los fiscos provinciales y municipales, ávidos de recursos, han apelado, para obtenerlos, a un ejercicio abusivo de su potestad tributaria, que desvirtúa su verdadera esencia y finalidad. De tal forma, los tributos locales —sean ellos provinciales o municipales— constituyen hoy un factor de suma relevancia para las empresas, al verse afectado el normal desarrollo de su actividad, por el incremento en los costos que dichos tributos originan. Entre los criterios de interpretación relevados por la jurisprudencia de la Comisión Arbitral y Plenaria, hemos observado los conflictos que desde antigua data ha suscitado la aplicación de lo dispuesto por los párrafos primero y segundo del art. 35 versus lo establecido por su tercer párrafo: ante la existencia de ambos criterios, pareciera que éstos fueran opuestos. Tal como se desprende de la jurisprudencia, los municipios, con el aval de la Comisión Arbitral, se han apropiado en muchos casos de base imponible que excede la actividad efectivamente ejercida dentro de su ámbito; para ello se basan en la aplicación de este tercer párrafo, pero la norma no prevé el acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción, frente a la falta de local o establecimiento en otra u otras. Así, dentro del desarrollo de este tema hemos intentando arribar a una solución con relación a la aplicación del art. 35, con cita a la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación y a los criterios mantenidos por los órganos de Convenio, a los fines de que los contribuyentes cuenten con elementos suficientes que justifiquen su accionar ante eventuales reclamos improcedentes por parte de los fiscos municipales. De más está decir que la potestad tributaria de un municipio no se acrece por el hecho de que otras potestades tributarias no se ejerzan, o aun que no se puedan ejercer, o porque el sujeto omite el cumplimiento, ante esos otros municipios, de sus eventuales obligaciones tributarias. Cada ente municipal tiene su potestad tributaria acotada a su propio ámbito y a los actos que se cumplan dentro de su jurisdicción, que nunca podrán ir más allá de ese contorno territorial, por ninguna razón o motivo (principio que, como directiva general, emerge del art. 33 del Convenio Multilateral).

No obstante en estos casos, el problema se plantea con la liquidación de la tasa de seguridad e higiene, derecho de registro e inspección o similares por parte de contribuyentes sujetos al Convenio Multilateral. La nueva situación imperante, fomenta políticas tributarias municipales tendientes a implementar el cobro de la tasa por medio de montos fijos; ello implicará que los entes municipales se aparten de la regulación del Convenio Multilateral. Ante esta nueva concepción, el hecho de

desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, acarrea al contribuyente mayores tributos de los que debería soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

Otros de los temas que planteamos se relacionan con la diferencia de base imponible provincial y municipal. En casos traídos ante la Comisión Arbitral y/o Plenaria, los contribuyentes alegan que se violenta el artículo 35 cuando la base de cálculo de la tasa municipal excede la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, como consecuencia de percutir sobre ingresos no gravados o exentos del tributo provincial. Se trata de aquellas situaciones en que la determinación efectuada por el Municipio en materia de Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, incluye en su base imponible conceptos que no se encuentran gravados o bien están exentos o se encuentran excluidos de la base establecida por la Provincia de que se trate para la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, tales como las exportaciones, diferencias en la cotización de moneda extranjera, resultados por títulos públicos, utilidad por cotización de moneda extranjera, utilidad por venta de bienes de uso, créditos incobrables, etc. Al respecto y como expusieramos, pretender que el monto a gravar por cada municipio se determine por aplicación del coeficiente sobre la base imponible provincial, implica una errónea interpretación del art. 35, pues lo que no podrían superar los fiscos municipales son los ingresos brutos atribuibles a la provincia a la que pertenecen. El CM. distribuye ingresos y no bases de imposición, con lo cual pueden, o no, existir diferencias de bases imponibles entre municipios y provincias, en uso de sus propias competencias jurisdiccionales en materia tributaria, al establecer criterios diferentes en cuanto a ingresos gravados o exentos en una u otra esfera provincial o municipal. Así, los continuos cambios que se suscitan en la normativa local, y la complejidad que genera su aplicación a casos concretos, genera un alto grado de incertidumbre que exhibe las inconsistencias y contradicciones de la tributación municipal.

JURISPRUDENCIA ABB-ELSTER S.A.CONTRA MUNICIPALIDAD DE LANÚS.

Abb-Elster S.A., promueve demanda contencioso administrativa contra la Municipalidad de Lanús, con el objeto de que se declare la nulidad de la determinación de deuda correspondiente a la tasa por inspección de seguridad e higiene respecto de las exportaciones:

Se plantea la inconstitucionalidad de esa norma por exceso, al oponerse -según entiende- a los arts. 9, 75 inc. 1º y 126 de la Constitución nacional, toda vez que está reservada a la Nación la potestad de legislar sobre aduanas. Cita jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación y sostiene que la tasa por inspección de seguridad e higiene constituye, en realidad, un derecho de exportación encubierto que afecta a los industriales radicados en Lanús.

Que se declare la "inconstitucionalidad e ilegalidad provincial", porque el poder tributario municipal depende de las atribuciones que la Provincia de Buenos Aires le confiere y por el mismo motivo arguye que no puede invocarse en su contra el art. 35 del convenio multilateral, toda vez que esa norma prevé que las municipalidades sólo pueden cobrar aquellos tributos que les sea permitido por las leyes locales. Por último y en otra línea argumental, postula que en realidad esta supuesta tasa es un impuesto a los ingresos brutos, que la Municipalidad no tiene derecho a cobrar.

DEFENSA DE LA MUNICIPALIDAD:

-En primer lugar alega acerca de la legitimidad del tributo en general. Sostiene que no ha de confundírsele con el impuesto a los ingresos brutos, toda vez que ambos tienen diferentes hechos imponibles. Reafirma la competencia del municipio para crear este tipo de imposiciones.

-En segundo término defiende la liquidación sobre la base de los ingresos por exportaciones. Entiende que si los ingresos brutos constituyen la base imponible de la tasa, no hay motivos para distinguir el origen de los mismos sin riesgo de incurrir en desigualdades entre los distintos contribuyentes.

-Además, niega que ese método de liquidación contraría lo establecido en el art. 35 del convenio multilateral, o que invada las potestades tributarias conferidas en la Constitución provincial y la Ley Orgánica de las Municipalidades. Destaca que la determinación de la deuda se fundó en el texto de las ordenanzas fiscales e impositivas vigentes al momento de los hechos y que la actora no probó tener establecimientos industriales en otras jurisdicciones además de Lanús, de modo tal que el cargo fiscal no se fundó en el convenio multilateral sino en las normas tributarias provinciales.

Finalmente, refiere que el hecho de que la Provincia haya decidido deducir de la base imponible para ese impuesto a los ingresos provenientes de exportaciones, no puede constreñir a los municipios para que adopten el mismo criterio. El Departamento de Fiscalización Impositiva opinó el 17-VII-2000 que la verificación se basaba en la ordenanza fiscal e impositiva vigente y respetaba lo dispuesto en el art. 35 del convenio multilateral, toda vez que las exportaciones integraban la base imponible, con independencia de que sean gravadas o no (fs. 31/33).

JUECES:

1-Analizan la ordenanza municipal 7244/91 que regulaba la tasa por inspección de seguridad e higiene. De sus preceptos surge claro cuales son los servicios prestados por la municipalidad, la tasa se liquidaba con base en los ingresos brutos del contribuyente. Y en el caso de exportación se toma el ochenta por ciento (80%) de los ingresos de las mismas. A su vez, el art. 76 disponía que "los contribuyentes que desarrollen su actividad en dos o más jurisdicciones ajustarán la liquidación de la tasa a las normas establecidas en el artículo 35° del Convenio Multilateral. Del peritaje obrante se desprende con claridad que la firma Abb-Elster S.A. desarrolla su actividad en distintas jurisdicciones del país.

En consecuencia, corresponde que la liquidación no sólo con lo dispuesto en el art. 73 de la ordenanza 7244/91, sino también conforme el art. 35 del convenio multilateral, porque dispone: "En el caso de actividades objeto del presente convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente convenio".

Respecto de esa norma la Corte de la Nación sostuvo que "las leyes-convenio entre las que cabe incluir el régimen de coparticipación federal y el Convenio Multilateral en sus respectivas ratificaciones locales por medio de las legislaturas provinciales hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial" (Fallo "Papel Misionero SAIFC, sent. de 5-V-2009); y asimismo expresó que "el art. 123 de la Constitución nacional -incorporado por la reforma de 1994- no confiere a los municipios el poder de reglar las materias que le son propias sin sujeción a límite alguno. La cláusula constitucional les reconoce autonomía en los órdenes 'institucional, político, administrativo, económico y financiero' e impone a las provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que éstas realicen la determinación de su 'alcance y contenido'. Se admite así un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser delineados por las provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que éstas conservan (arts. 121, 122, 124 y 125 de la constitución nacional), con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el art. 123".

2- Si la provincia excluye del gravamen a los ingresos por exportaciones, no puede incluirlos el municipio dentro de la base de medición de la tasa cuestionada. Según la demandada el límite es porcentual, en el sentido que no puede computarse -con relación al total de ingresos del contribuyente- una proporción mayor que la que corresponda a la Provincia respecto del total del país, pero con independencia de los conceptos que como ingresos se consideren.

De acuerdo con lo que surge de la norma mentada, las municipalidades pueden imponer tributos con base en los ingresos brutos de los contribuyentes, pero a ese efecto sólo pueden gravar "la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del convenio".

De esta manera, aplicando el principio de "país de destino", con el sano criterio de no "exportar impuestos", para poder competir en el mercado internacional, se ha previsto en los códigos tributarios provinciales no someter a tributación a las operaciones de exportación, recurriendo a la figura de la exclusión de objeto, otros a la de la exención y otros al no cómputo en la base imponible del tributo. Acorde a este tratamiento, la Comisión Arbitral, mediante el art. 7° de la res. general 1/2008 ha dispuesto que los ingresos provenientes de operaciones de exportación, así como los gastos que les correspondan, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.

Por su parte, las provincias conjuntamente han consagrado su abstención de gravar los ingresos derivados de exportaciones en la ley 23.548 -de coparticipación federal de recursos fiscales-.

Sin perjuicio de que por alguna otra causa esas entradas de dinero puedan atribuirse a la Provincia de Buenos Aires o a la Municipalidad de Lanús, los ingresos provenientes de las exportaciones de la actora no pueden incluirse dentro de la base imponible de la tasa por inspección de seguridad e higiene porque no se refiere a ellos la distribución organizada en el convenio multilateral.

Debe recordarse que el Tribunal sostuvo con anterioridad, citando a los estudiosos Jarach y Althabe, que el convenio multilateral es un tratado destinado a evitar la doble imposición. Y si bien puede admitirse que esa ha sido su finalidad inmediata, cabe advertir también que existen causas más profundas entre las que llevaron a su concertación como la necesidad de armonizar y coordinar el ejercicio de poderes autónomos (Jarach, "Curso Superior de Derecho Tributario", T. II, p. 385).

Con los primeros, objeto de aplicación de las reglas acordadas, cada Estado puede diseñar la política fiscal que considere más oportuna en cuanto a conceptos exentos, bonificaciones o alícuotas, por ejemplo, sin que las municipalidades puedan verse constreñidas a adoptar criterios similares en virtud de la norma de derecho federal, porque ello escapa a la regulación del acuerdo. Pero de ningún modo puede seguirse el mismo criterio con los ingresos que fueron expresamente excluidos de la materia a distribuir entre las partes adheridas, porque esta decisión sí pertenece al ámbito de regulación interprovincial y obliga por ende a los estados locales. Respecto de los ingresos excluidos de la distribución que se efectúa por aplicación del acuerdo, las municipalidades no pueden válidamente incorporarlos sin exceder el límite fijado en el art. 35 del convenio, porque se quebrantaría la coordinación interjurisdiccional alcanzada entre las provincias.

Es un acuerdo sobre distribución de base imponible al cual han adherido todas las provincias argentinas, a fin de evitar el problema de doble o múltiple imposición en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, para el caso de aquellas empresas que desarrollen actividades en más de una jurisdicción. Semejante disociación importaría, además, forzar la interpretación del art. 35 e introducir una distinción que no está expresamente contenida en su texto que, a la sazón, tiene por consecuencia incluir solapadamente en el ámbito de aplicación del acuerdo intrafederal rubros económicos que fueron expresamente dejados de lado. Todo lo cual, a la luz de los principios de concertación, solidaridad y funcionalidad fiscal federal contemplados en el art. 75 inc. 2° de la Constitución nacional, no se vislumbra razonable.

Finalmente, tampoco puede perderse de vista que a partir de 2000 el municipio modificó la norma en cuestión y habilitó la deducción del 100% de los ingresos provenientes de exportaciones, lo que fue reconocido por ambas partes en sus escritos postulatorios (v. fs. 43 y 107 vta.).

Todo lo expuesto me lleva a concluir que la Municipalidad de Lanús no pudo válidamente incluir en la base imponible de la tasa de inspección en seguridad e higiene los ingresos por exportaciones de la actora, sometida a las normas del convenio multilateral, porque tal decisión excede los límites fijados en el art. 35, primer párrafo, de ese acuerdo federal. Éste prevé que esas entidades políticas ejerzan su poder fiscal sobre lo que está dentro del acuerdo y constituye su objeto de aplicación, y no sobre lo que fue expresamente dejado fuera.

3- Por último, resta referirse al agravio vinculado con la ilegitimidad de la tasa por inspección de seguridad e higiene, donde dice que se trata de un nuevo impuesto a los ingresos brutos que la

Municipalidad no tiene potestad para cobrar y que, aplicada a las exportaciones, constituye un derecho aduanero encubierto. Además, cuestiona la entidad del servicio de inspecciones que ofrece la comuna para justificar su percepción. La demandada, a su turno, alega que ambos tributos no se confunden pues tienen hechos imponible diferentes. Destaca que los ingresos brutos constituyen sólo la base de medición de la tasa de seguridad e higiene y que esta última no necesariamente debe ser proporcional al costo del servicio que se brinda.

Opino que el planteo formulado por la actora no es de recibo, pues es preciso recordar que este Tribunal ha dicho que la facultad de los municipios bonaerenses para crear y exigir el pago de una tasa de inspección de seguridad e higiene, a la luz de lo dispuesto en la Constitución de la Provincia y la ley orgánica de las municipalidades.

Tampoco ha de reputarse inválida la imposición por el hecho de que se haya recurrido a los ingresos brutos, en general, como mecanismo de medición de la base imponible, toda vez que ello también responde a una legítima aplicación del esquema tributario, de acuerdo con lo establecido en los arts. 35 del convenio multilateral -al cual adhirió la Provincia de Buenos Aires- y 10 de la ley 10.559 -coparticipación de impuestos entre la Provincia y las municipalidades- cuya validez no fue puesta en crisis por la parte actora. La última norma citada establece la prohibición para los municipios de la Provincia de disponer ningún tipo de gravamen a determinarse sobre ingresos brutos, pero excluye expresamente de su ámbito de aplicación a la tasa por inspección de seguridad e higiene.

Para más, no cabe predicar la ilegitimidad del tributo en razón de que el monto a pagar no coincida exactamente con el costo del servicio, toda vez que el Tribunal ha dicho que no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, ya que mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de las oficinas que lo prestan, debido a que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera. Y resta, por fin, descartar a su vez el argumento basado en la falta de una prestación en concreto de los servicios a cargo de la Municipalidad, pero surge que se efectuaron visitas por parte del personal y del informe obrante a fs. 164 de estas actuaciones se desprende que fueron asentadas, en el libro de inspecciones de la empresa demandante.

Sentencia:

Juzgo que debe hacerse parcialmente lugar a la demanda y anularse el cargo fiscal impuesto a Abb-Elster S.A, por encontrarse viciado en su objeto, al haberse excedido el límite impuesto al municipio en el art. 35, primer párrafo, del convenio multilateral

4.CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIOS EN LA MUNICIPALIDAD DE CÓRDOBA.

La mayoría de las municipalidades, para promover la exportación, la consideran exentas de las tasas que gravan su actividad comercial e industrial, habiendo ciertas municipalidades que no lo poseen expresamente mencionado en su legislación, pero en general, es el tratamiento que se impone.

En la municipalidad de Córdoba, en su Código Tributario Municipal, texto ordenado en 2013, Ordenanza n° 12140, prevé en el Art. 298°: Podrán deducirse de los ingresos brutos para liquidar el tributo, entre otros ítems, los ingresos provenientes de exportaciones. La deducción no comprende a las actividades conexas, tales como transporte, eslingaje, estibaje, depósito, etc.

Es decir, su tratamiento es muy similar al de los Ingresos Brutos Provinciales, y su objetivo es no contradecir la pirámide constitucional, y favorecer las exportaciones.

CONCLUSIÓN

Nuestro País desde hace siglos se caracterizo por ser un país exportador. El exportar genera un buen ingresos de divisas extranjeras al país, descomprime el mercado interno, crece la producción e industrialización, genera puestos de trabajos, entre muchos otros beneficios. Pero el principal beneficio a nivel Estado es que aumenta considerablemente la recaudación tributaria del País.

Según nuestro sistema de imposición tributaria, tal como lo analizamos en el desarrollo del trabajo, la exportación de bienes estaría gravada por distintos tributos, según en nivel impositivo que hablemos.

A **nivel nacional**, nuestra Carta Magna, le da al Estado la facultad constitucional de crear unilateralmente tributos, que son impuestos coactivamente a las personas sometidas a la jurisdicción estatal, y la de percibirlos. Y el artículo 4 de la Constitución Nacional establece que: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación.

En resumen podemos decir que las Facultades Impositivas del Gobierno Nacional.

Facultades	Exclusivas en forma permanente	Concurrentes en forma permanente	Carácter Transitorio
Facultades Impositivas del Gobierno Federal	Tributos indirectos externos o aduaneros	Tributos indirectos internos	Tributos directos excepcionalmente y por tiempo determinado.

Es decir, a Nivel Impositivo Nacional se grava una exportación con los siguientes impuestos:

- Impuesto indirecto interno: el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- Impuesto indirecto externos o aduaneros: LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN.
- Contribuciones directas, a título de excepción por tiempo determinado: EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

El impuesto al Valor Agregado en su art. 43 contempla un procedimiento muy bien diseñado para no exportar los impuestos al exterior, cumpliendo el principio de la Fuente. Desarrollo por ley tres procedimientos de Reintegro del IVA: la devolución, el transferencia y la compensación. El órgano encargado de controlar y reglamentar esos trámites es la AFIP-DGI. En la actualidad nos encontramos que la principal problemática que genera dicho régimen es el no cumplimiento de los Principios constitucionales. Como dijimos en el desarrollo, el poder de imperio del estado está limitado por principios constitucionales, tales como legalidad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva, finalidad, entre otros.

Como mencione anteriormente, el tratamiento actual de AFIP-DGI, no está cumpliendo dichos pilares constitucionales básicos, principalmente con el retraso y burocracia de la devolución del IVA con los distintos mecanismos. El principio de Legalidad es el más importante de los principios, y en la actualidad es el más afectado. No puede AFIP imponer legislación no dictada por el congreso, no puede ella generar restricciones no impuestas por ley o no cumplir con los plazos previstos por las normas, los mismos son algunos de los ejemplos de la aplicabilidad del principio constitucional.

El principio de capacidad contributiva es otro de los principales afectado por la no aplicación de los regímenes de reintegros del IVA debido a que la principal consecuencia del no reintegro es que el propio estado está disminuyendo la capacidad contributiva del contribuyente, una vez que exporto el contribuyente debería tener de forma más rápida los reintegros, ya que ese dinero que tiene reflejado en activo como crédito fiscal a favor, es capital de trabajo de la empresa, es decir, todas las empresas necesitan un capital de trabajo para desarrollar su operatoria y el mismo lo necesitan de forma líquida no en un activo sin utilidad. En muchos casos surgen que las empresas están esperando un reintegro, pero hasta que llegue el mismo deben sacar un préstamo y pagar interés, mientras su dinero es utilizado económicamente por el estado.

Los derechos de exportación, como dijimos su imposición es exclusiva del estado nacional, y depende de que mercadería se exporta para saber qué alícuota se le aplica. Tienen que cumplir numerosas normativas y cláusulas para tener un porcentaje de devolución de las mismas. Como sucede con el I.V.A. los reintegros son muy difícil de lograr por la burocracia de la AFIP en sus procedimientos, y muchas veces también las normativas impuestas por AFIP violan los principios constitucionales como legalidad, capacidad contributiva, entre otros. Otro principio que suele verse muy afectado es el de equidad y igualdad, porque no tienen todas las mercaderías que se exportan igual tratamiento.

El impuesto a las ganancias, grava a las exportaciones sin ningún tipo de beneficio adicional, años anteriores se había introducido en la ley un beneficio de disminuir un 10% el valor FOB de las ventas de las exportaciones, pero tras diversas modificaciones en la normativa, según la mayoría de los doctrinarios no se aplica.

Una consideración importante de la Ley del Impuesto a las Ganancias es sobre la legislación de las Empresas Vinculadas, los Paraísos Fiscales y los Precios de Transferencia. Dichas normativas fueron creadas para disminuir la evasión tributaria que se realizaban a exportar a Paraísos Fiscales o con Empresas Vinculadas, por medio de la realización de exportación a teóricamente a muy bajos precios, siendo que la realidad era que las diferencias de la ventas se quedan en esos países en cuentas bancarias que AFIP no tiene información. Dicha legislación afecta también a muchos contribuyentes que no realizan esa exportación con ánimo de evasión, debido a que a la hora de lograr los reintegros se complica muchos por las trabas que existen por normativas de AFIP, que se caracterizan por tener mayores controles en las operaciones con Paraísos Fiscales o con Empresas Vinculadas. Las presentes normativas afectan en determinados contribuyentes a los principios constitucionales que lo amparan de equidad, igualdad, realidad, consficatoriedad, etc.

En la actualidad se ha implementado retenciones al impuesto a las ganancias en las exportaciones, las mismas no pueden aplicarse en los anticipos sino solamente en la Liquidación del Impuesto. Dicha disposición genera un mayor costo operativo para exportar.

A nivel provincial, los impuestos pueden gravarse son:

Facultades	Exclusivas en forma permanente	Concurrentes en forma permanente
Facultades Impositivas de las provincias	Tributos directos	Tributos indirectos internos

El principal impuesto gravado por las provincias es el Impuestos a los Ingresos Brutos. Como dije anteriormente las provincias tienen amplias facultades impositivas dentro de su propio territorio, por ello, el objeto del ingreso bruto es gravar las ventas, y en el caso de las exportaciones también las pueden gravar.

Posteriormente por distintas normativas aprobadas como son:

- La Ley de Coparticipación Federal de Recursos Federales, donde las provincias han consagrado su abstención de gravar los ingresos derivados de las exportaciones.
- Acorde con este tratamiento, la Comisión Arbitral, mediante el art. 7° de la Res. General 1/2008 -ex Res. General 44/93, ratificada por Res. General 49/94-, ha dispuesto que los ingresos provenientes de operaciones de exportación, así como los gastos que les correspondan, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.
- Fallos de la corte como: Quebrachales Fusionados S.A. c/ Pcia de Chaco, donde el Alto Tribunal se pronunció en contra de la pretensión fiscal, al sostener: Las provincias tienen amplia facultad impositiva dentro de su territorio y es justo y lógico que traten de recaudar los fondos necesarios para el desarrollo de sus actividades estatales, a cuyo fin deben recurrir a la materia imponible dentro de su propio ámbito no a operaciones fuera de su ámbito como son las exportaciones.

Es decir el principio adoptado es el principio de "país de destino", conocido como el criterio de no exportar impuestos, concluyeron con la no imposición de las exportaciones en ingresos brutos.

A partir de allí, se ha previsto en los códigos tributarios provinciales no someter a tributación a las operaciones de exportación, recurriendo a la figura de la exclusión de objeto, otros a la de la exención, y otros al no cómputo en la base imponible del tributo. Por lo que el común denominador es que las exportaciones no tributan el impuesto sobre los ingresos brutos en ninguna jurisdicción.

La única excepción a lo aquí expuesto lo constituye la Provincia de Misiones, que mediante su ley 4255 dispone derogar el inc. d) del art. 128 del Código Fiscal, que consideraba a las exportaciones como ingresos no gravados por el impuesto sobre los ingresos brutos, para comenzó a grabarlas desde enero de 2006.

De esta forma, el criterio general que durante años sostuvo la totalidad de las jurisdicciones provinciales —no someter a tributación las operaciones de exportación—, fue dejado repentinamente de lado por la Provincia de Misiones, con vulneración de la premisa de evitar la exportación de impuestos.

A nivel Municipal, podemos decir que la Constitución Nacional le ha asegurado a los municipios la autonomía municipal y ha reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. Otorgándole a las autoridades provinciales y municipales los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos en su territorio.

No surge de la normativa provincial una prohibición de establecer impuestos para los municipios. Sin embargo, la restricción legal se origina, implícitamente, por la combinación de las normas constitucionales con las leyes de coparticipación y similares, y por el hecho de que las bases impositivas más comunes ya han sido utilizadas por niveles superiores (o sea la Nación y la Provincia). No obstante, constituiría un caos, pasar de dos jurisdicciones impositivas a decenas de jurisdicciones impositivas municipales.

La ley 23.548, de coparticipación federal, se refiere explícitamente a la aplicación del Convenio Multilateral, y dispone la obligatoriedad de acatar sus disposiciones por parte de las provincias, como

así también de los municipios. Por ello establece un sistema de distribución de ingresos provenientes de la coparticipación para los municipios de las jurisdicciones provinciales.

El Convenio Multilateral es una herramienta de coordinación del sistema tributario, que han suscripto las provincias, pero que obliga a los municipios a su cumplimiento, cuando un contribuyente desarrolla su actividad en dos o más municipios. El tema es abordado en el artículo 35 del C.M. regula y establece límites concretos respecto de cómo deben tributar las tasas municipales los contribuyentes sujetos a este régimen. Las limitaciones son:

- a) los municipios de una misma provincia no podrán gravar en conjunto, más ingresos que los que por aplicación del convenio corresponde atribuir a dicha provincia,
- b) la distribución de ese tope entre los municipios, si no existiere un acuerdo intermunicipal, será conforme a las disposiciones del C.M., y
- c) si las normas locales sólo permiten aplicar el tributo en los municipios donde exista local habilitado, los municipios en los que el contribuyente tenga local podrán gravar en conjunto, el total de los ingresos atribuidos a la provincia.

Finalmente, las municipalidades por su autonomía municipal pueden imponer impuestos, pero tras la aprobación de la Ley de coparticipación Federal y Provincial se le ha limitado ese poder a cambiar de la participación de las Coparticipación Nacional.

Las municipalidades tienen la facultad uniforme de cobrar tasas y contribuciones de mejoras. En general su base está dada por la misma que la establecida para ingresos brutos, y por el Convenio Multilateral deben aplicarse el artículo treinta y cinco del convenio con las limitaciones que el impone.

La importancia de lo resumido es que sucede con las exportaciones en los municipios, o sea la inclusión o no, en la base imponible municipal de ingresos provenientes de operaciones celebradas con terceros residentes fuera del país (rentas de fuente extranjera). Pueden incluirlas, pero se apartaría del principio elemental de la razonable y discreta proporción del monto de la tasa con el servicio público prestado, ineludible a fin de avalar la legitimidad de su cobro.

En consecuencia, comportaría un exceso, en el ejercicio de la potestad tributaria municipal, que conllevaría a una desarmonización con el régimen impositivo federal y provincial, lo cual puede producir situaciones de duplicidad o multiplicidad de imposición, en pugna con postulados constitucionales vigentes en la materia.

En los últimos tiempos, los fiscos provinciales y municipales, ávidos de recursos, han apelado, para obtenerlos, a un ejercicio abusivo de su potestad tributaria, que desvirtúa su verdadera esencia y finalidad.

De tal forma, los tributos locales y nacionales constituyen hoy un factor de suma relevancia para las empresas, al verse afectado el normal desarrollo de su actividad, por el incremento en los costos que dichos tributos originan.

Podemos concluir, que la actual imposición tributaria ante una exportación tiene:

- Un tratamiento impositivo que no benefician al exportador y no cumplen en la práctica el principio de país de destino, lo cual deja mucho de desear como país, debido a que los beneficios impositivos en los distintos niveles tributarios ayudaría a los Argentinos a exportar en mayor cantidad y a mejor precio, disminuyendo sus costos y aumentando su capital de trabajo, y mejoraría la economía de todo el país.
- En los distintos niveles de tributación vemos dualidades a la hora de aplicar la normativas de cómo se grava una exportación, las principales problemáticas son:

- A nivel nacional hay normativas y procedimientos tributarios que no respetan los Principios Constitucionales. La AFIP con el ánimo de recaudar más deja mucho que desear en los procedimientos que aplica.
- A Nivel provincial hay provincias que gravan las exportaciones en sus bases de los Ingresos Brutos sin respetar las normativas de la Ley de Coparticipación y del Convenio Multilateral, y
- A Nivel Municipal algunas Municipalidades buscan de gravar las exportaciones con Tasas que no cumplen el Principio de no computabilidad en la Base Imponible de las exportaciones normado en el Convenio Multilateral o imponen una tasa con precio fijo para esquivar dicha normativa.
- La sumatoria de los gravámenes de los distintos niveles impositivos, hacen aumentar los costos financieros y económicos de una exportación, en niveles muy importantes, y como consecuencia origina que los mismos hagan nuestros productos en el exterior no competitivos. Como dice García Vizcaíno, C., 1999, pág. 246: “la superposición de tributos trae aparejados indeseables efectos económicos”

Ese conjunto de factores provoca serias dificultades operativas, que, como dijimos, afectan la seguridad jurídica, y, por tanto, los niveles de competitividad de las empresas y desalientan las nuevas inversiones.

Deberíamos crear en nuestro País un Sistema Tributario Óptimo para las exportaciones, un acuerdo coordinado entre los distintos niveles tributarios, cumpliendo los Principios Constitucionales, y la Ley de Coparticipación y de Convenio Multilateral.

Dicha coordinación tiene que tener como objetivo un criterio de gravabilidad que no afecte de manera significativa la competitividad de las operaciones de exportación, a cambio de que las empresas devuelvan esas ventajas económicas y financieras con mayor empleos registrados, compra de insumos nacionales, mayor producción industrial Argentina, implementación de medidas ambientales y de responsabilidad social, entre otras medidas, que ayuden al crecimiento del país.

El presente sistema debe cumplir los principios de:

*La neutralidad: representa la necesidad de minimizar las interferencias que un sistema impositivo pueda tener sobre la conducta de los individuos.

*Suficiencia: que satisfacer la restricción presupuestaria del Estado. Es casi evidente que el sistema tributario debe proveer los fondos para financiar las actividades del gobierno y para ello se requiere un nivel mínimo de recaudación. Pero el objetivo de este proyecto de coordinación debe generar ingresos a los distintos estados en forma directa como indirecta, logrando un mayor crecimiento como país.

*Equidad: El aspecto social, es un aspecto esencial en el sistema tributario. En efecto, la distribución de la carga tributaria debe ser equitativa entre las distintas clases sociales, teniendo siempre en cuenta la capacidad de pago.

*Simplicidad: El principio de simplicidad hace referencia a que pocos impuestos son siempre mejores que muchos. El sistema tributario debe ser simple, coordinado y entonces será más comprensible para el contribuyente. El cumplimiento de este requisito ha de conducir también a minimizar la evasión y el fraude.

*Promover el crecimiento y la estabilidad de precios: Un sistema impositivo correctamente diseñado debe permitirle al gobierno influir sobre ciertos aspectos de la realidad económica en pos de los objetivos perseguidos.

En conclusión, como País nos deberíamos unir para buscar un sistema coordinado de tributación para las exportaciones, beneficiando a todos los niveles de estado, de forma directa con una recaudación mínima, pero que de forma indirecta compense el beneficio perdido por la menor recaudación.

Debemos incentivar la exportación, realizar medidas oficiales concretas y oportunas que permitan mejorar la competitividad de nuestros productos en el mercado externo, y que no tener un sistema burocrático o poco claro como el actual.

BIBLIOGRAFIA:

Libros y Apuntes:

Como exportar e importar, de Aldo Fratolocchi, de la Colección biblioteca profesional y empresaria de ERREPAR. 2° Edición. Año 2007.

Código Aduanero y Ley N° 23.664 y Decreto N° 108/99.

Código Aduanero, Res. M.E. N° 11/02 y modificaciones, Ley N° 25.561 y Dto. N° 509/07 y modificaciones.

Impuesto al Valor Agregado, de Humberto P. Diez, de la Editorial de ERREPAR.

Impuesto a las Ganancias. Legislación y técnica Fiscal 1. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba. 5° Edición Año 2010. Profesor Titular Cr. Manassero Carlos J.

Punto de Partida, del C.P.CE (Comisión Asesora de Jóvenes Profesionales), Octava Edición.

Ganancias de 3ª Unipersonal y Sociedades de Hecho, de Claudia M. Cerchiara. Colección de ERREPAR.

Tributos Municipales. Efectos Distorsivos sobre las Actividades Empresariales. Colección la Ley, de Germán Luis Gianotti.

El libro de las Pymes, de Carlos Cleri, Grafica MPS S.R.L., Buenos Aires, Argentina. En el mes de marzo de 2012.

Ingresos Brutos Córdoba, de Hernán C. Avanzini, M. Josefina Bavera y Mónica A. Ciacci, 3° Edición, Colección de ERREPAR.

Mera compra de productos agropecuarios, FARINA, Gustavo A.: Editorial Errepar, mayo 2006.

Los alcances de la imposición provincial sobre los ingresos brutos, Editorial Errepar, julio 2008, Doctrina Tributaria: XXVIII

Las tasas municipales en el ámbito tributario (Doctrina y Jurisprudencia), ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2009.

La inaplicabilidad del protocolo adicional a los municipios, ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, Editorial La Ley on line 2009

Adecuaciones al régimen de protocolo adicional, Editorial La Ley, PET 2007 (noviembre-384), p. 8 y ss. BIANCHI, Alberto B.:

Autonomía o autarquía de los municipios, BULIT GOÑI, Enrique G., La Ley: 1989-C, p. 1064 y ss. BULIT GOÑI, Enrique G.

Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales, en Derecho tributario municipal, CASÁS, José Osvaldo (coordinador), Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001.

Impuesto sobre los ingresos brutos, segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 1997. BULIT GOÑI, Enrique.

Protocolo adicional del Convenio Multilateral. Comentario a la resolución general (CA) 3/2007, Doctrina Tributaria Errepar, t. XXVIII, diciembre 2007, BULIT GOÑI, Enrique.

Tope a las potestades fiscales municipales: el primer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral", Editorial La Ley, IMP 2005–24,10. DOGLIANI, Juan.

Tasa Municipal de Inspección sobre Comercios, Industrias y Servicios: sus límites para contribuyentes del Convenio Multilateral, PET 2007 (julio–376), p. 3 y ss. EGÜEZ, Hermandina – SIMESSEN DE BIELKE, Sergio A.,

Análisis crítico de la interpretación de los órganos de aplicación del Convenio Multilateral sobre los topes a las potestades municipales, Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.): XIX, p.413 y ss. ESTEVEZ, Jorge – SIRICZMAN, Carlos – TAPIA, Ángel A.,

Retenciones y/o percepciones sin sustento territorial en Revista Imagen Profesional, FACPCE, diciembre 2010, p. 30 y ss. GARAT, Pablo M. "Provincias y municipios en la estructura de los sistemas de coordinación fiscal federal y provincial", FERNANDEZ, Guillermo H.

Derecho Tributario Provincial y Municipal, primera edición, Editorial Ad–Hoc, Buenos Aires, 2002. BULIT GOÑI, Enrique G., coord.
La tributación en el ámbito municipal bajo las normas del Convenio Multilateral. El artículo 35", Errepar, DTE 220, julio 1998. 64 GIANOTTI, Germán.

Finanzas públicas y derecho tributario, Ed. Abeledo–Perrot, Bs. As., 1996. JARACH, Dino.

Tasas sobre actividades económicas. Problemas en la delimitación del hecho y la base imponible, RATTI, Gerardo.

Derecho Tributario Provincial y Municipal, primera edición, Editorial Ad–Hoc, Buenos Aires, 2002. BULIT GOÑI, Enrique G., coord.

Sistemas tributarios locales y coparticipación. Potestad tributaria de los municipios y su sujeción a los acuerdos de armonización tributaria federal", SPISSO, Rodolfo R.

Derecho Tributario Provincial y Municipal, primera edición, Editorial Ad–Hoc, Buenos Aires, 2002. BULIT GOÑI, Enrique G., coord..

Derecho constitucional tributario, tercera edición, ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007. SPISSO, Rodolfo.

Los derechos del contribuyente frente a las tasas municipales. El caso de la tasa por inspección de seguridad e higiene, Rev. Arg. de Derecho Tributario, Ed. La Ley, 2002 (Enero/ Marzo) VARELA, Ignacio.

I.V.A: Reintegro de Crédito Fiscal vinculado con exportaciones: liquidación e ingreso. De Ana María Matías, de la Cátedra de Comercio Exterior de Especialista de Tributaria. U.N.C.

BULIT GOÑI, Enrique G., "Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene", Doctrina tributaria (Errepar), tomo XVII, diciembre 1996.

Ingresos Brutos: preocupa una mayor presión en las provincias, del 22/10/2008. Editorial Errepar. Doctrina Tributaria: XII.

Las Exportaciones y su gravabilidad local - FL46 Autores: Lorena Marcela Almada / Cecilia Carolina Matich. Editorial La ley - Periódico Económico Tributario N° 379.

Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Buenos Aires. Depalma. ISBN 950-14-1723-9. García Vizcaíno, C. (2da ed.). (vol. 1). (1999).

Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Editorial Eliasta. ISBN 950-885-005-1. - Ossorio, M., (23ra ed.). (1996).

Páginas web:

- <http://w.w.w.procordoba.org>-

- <http://w.w.w.exportar-ar.org.ar>

- <http://w.w.w.afip.gov.ar>

- <http://w.w.w.aduanaargentina.com>

- <http://www.atfconsulting.com.ar>

- http://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/consultas_detalle.aspx

- <http://www.estudiohys.com>

- http://www.acuerdoscomerciales.cl/manual_exportador.pdf

- http://www.meccon.gov.ar/sip/dniaf/tributos_vigentes.pdf

- <http://www.un.org/es/development/progareas/trade.s>

- <http://www.fiscalex.com.ar/articulos-publicaciones/fl56.htm>

*http://www.alimentosargentinos.gov.ar/programa_calidad/Marco_Regulatorio/Guia_Lacteos/guia_expo_lacteos.html

*<http://blog.enlacepymes.com/operaciones-relacionadas-con-la-entrada-y-salida-de-divisas-en-argentina/>

*<http://www.bcra.gov.ar/pdfs/resumen>

*<http://www.almadayasoc.com.ar/articulos-publicaciones/fl62.htm>

*<http://www.exportar.org.ar>

*<http://www.argentinatradenet.gov.ar>

*<http://argentinaexporta.com>

*<http://www.latiendaargentina.com>

*<http://www.infonecta.com>

*<http://www.argentinaexporta.com>

*<http://www.primeraexportacion.com.ar>

*<http://www.exportapymes.com>

*http://www.ub.edu.ar/investigaciones/tesinas/397_Vallejos.pdf

*http://www.cei.gob.ar/userfiles/parte%203c_0.pdf

*<http://www.wikipedia.org>.

*<http://www.senado.gov.ar>.

*<http://www.infoleg.gov.ar>.

*<http://www.eldia.com.ar>.

*<http://www.gov.gba.gov.ar>.

*<http://www.infobae.com>.