

## **LA GRAVABILIDAD DE LOS INGRESOS PROVENIENTES DE EXPORTACIONES EN EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS EN LA PROVINCIA DE MISIONES**

---

**WEKWERT, Carlos Emmanuel**

Contador Público

Especialista y Asesor Tributario

Socio fundador del estudio WB

Docente

Matrícula N° 2422 Ley I – N°34



## RESUMEN

---

Conforme el artículo primero de la Constitución Nacional, nuestro país adoptó una forma federal de gobierno, donde las provincias son reconocidas como entidades autónomas preexistentes al Estado Nacional, conservando todo el poder no conferido a ésta. Por ello, las provincias pueden establecer impuestos locales siempre que no sean contrarios a la Constitución.

De este modo, se crearon impuestos provinciales sobre los Ingresos Brutos cuya estructura responde al “proyecto uniforme” elaborado por la Secretaría de Hacienda de la Nación en el año 1978.

En general, las provincias han definido su estructura tributaria de modo tal de no interferir con los ingresos provenientes de exportaciones, evitando entrometerse en aquellas potestades conferidas exclusivamente al Estado Nacional. No obstante, la provincia de Misiones constituye una excepción a esta generalidad, ya que ha eliminado la exclusión de objeto a las exportaciones generando consecuentemente su gravabilidad.

La gravabilidad de las exportaciones ha generado controversias que giran en torno a la interpretación del articulado normativo en lo que a la naturaleza del hecho imponible respecta: ¿Es jurídicamente pertinente que la provincia de Misiones grave los ingresos provenientes de las exportaciones? Esta controversia constituye el origen de una serie de interrogantes que motivan el abordaje del tema.

## PALABRAS CLAVES

---

Impuestos; Ingresos Brutos; Gravabilidad Exportaciones;

## 1 - Potestades Tributarias en Argentina

En los países como Argentina, que están compuestos por unidades autónomas que ostentan potestad tributaria (Provincias o Estados), se han establecido sistemas para distribuir dichas facultades a los efectos de evitar efectos nocivos en la economía, como podría ser la doble o múltiple imposición (interna o incluso externa).

Conforme el artículo primero de la Constitución Nacional, la República Argentina adoptó una forma federal de gobierno, donde las provincias son reconocidas como entidades autónomas preexistentes al Estado Nacional conservando todo el poder no conferido a ésta. En esta línea, y conforme a la regulación del Congreso, las provincias pueden establecer impuestos que graven la riqueza producida en su territorio en la medida que no resulten contrarios a la Constitución.

El poder tributario provincial se encuentra limitado por la misma Constitución Nacional, de la cual surge que los impuestos indirectos son concurrentes entre el Estado Nacional y las provincias, ya que esta facultad no ha sido delegada exclusivamente. Salvo en lo que respecta a los gravámenes de importación y exportación que son exclusivamente nacionales. Facultad que deriva del artículo 75, punto 1 de la Carta Magna al afirmar que “Corresponde al Congreso legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las

evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación”. Reforzado ello por lo establecido en los artículos 75 inciso 13 –“Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”- y 125 - “las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior;(…)” -

Por su parte, los impuestos directos son exclusivamente provinciales. No obstante, el Estado Nacional podrá tener facultades sobre ellos excepcionalmente (siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan) y por un plazo limitado. Esta facultad surge también del art. 75 de la Constitución Nacional, donde en su inc. 2 establece que corresponde al Congreso: “imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”.

Cabe remarcar lo interpretado por la Corte Suprema en “Bouzas H. y Cía. S.A. c/



MCBA” : “La concesión al Congreso

Nacional del poder de sujetar a determinadas reglas al comercio interprovincial e internacional, así como la correlativa prohibición que dispone al artículo 108 de la Ley Fundamental, ciertamente no implican la abdicación total del poder tributario provincial sobre aquellas actividades; tales materias admiten el ejercicio conjunto y simultáneo de la potestad legislativa nacional y provincial, sin que de esa circunstancia derive violación de principio o precepto jurídico alguno, siempre que ambas actúen respetando las limitaciones que la constitución impone”

## **2 – El Impuesto a los Ingresos Brutos**

Las provincias argentinas, haciendo uso de sus facultades conservadas, han establecido un impuesto a las ventas cuya estructura responde al “proyecto uniforme” elaborado por la Secretaría de Hacienda de la Nación en el año 1978. Este impuesto se denomina “impuesto a los ingresos brutos” cuyo hecho imponible (prácticamente sin diferencias entre las jurisdicciones) se enuncia como “El ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste y lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, y todo otro de similar

naturaleza)”. Salvo en casos de excepción, la base imponible se conforma por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal.

Por lo tanto, jurídicamente el hecho imponible se integra por:

- El ejercicio efectivo de una actividad prevista en la norma (comercio, industria, profesión, oficio, etc. O cualquier otra a título oneroso) cualquiera sea el resultado económico.
- La habitualidad, que implica una reproducción continuada en forma que acredite un propósito de permanencia en la modalidad elegida y cierta organización en el “negocio actividad lucrativa” emprendidos, lo que excluiría aquellas actividades eventuales o asiladas siempre que no constituyan actividades conexas a las habituales desarrolladas por el sujeto ya que las mismas se considerarían habituales;
- La existencia de lucro amén de que las actividades impliquen onerosidad. Se debe tener presente que el lucro y la onerosidad no son términos equivalentes, toda vez que conforme el derecho común, habrá acto oneroso cuando por una prestación exista contraprestación. En tanto el lucro, se vincula con la intención del sujeto de obtener un rédito por intermedio del acto oneroso, aunque así no lo hiciera. Tal y como lo indica la norma, no obsta a su gravabilidad el resultado económico obtenido;

- La existencia de sustento territorial, que implica el desarrollo de la actividad dentro de los límites geográficos de la jurisdicción, y justifica el ejercicio de la potestad tributaria. Esta territorialidad puede ser compartida en el caso de actividades que se ejerzan en más de una jurisdicción y precisamente allí es donde el Convenio Multilateral emerge como un remedio a la doble o múltiple imposición interna.



### 3 - Naturaleza del Impuesto a los Ingresos Brutos

Tal y como se ha expuesto en los puntos anteriores, el hecho imponible de este impuesto, está constituido por toda aquella actividad ejercida de forma habitual y a título oneroso en el territorio de la provincia, aunque a los efectos de medir monetariamente la obligación tributaria se tienen en cuenta los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el ejercicio.

Esto significa que, en rigor, estamos frente a un impuesto general a las ventas que se aplica a todas las etapas del ciclo económico aun cuando en alguna etapa

no se haya generado valor o no haya sufrido un proceso de transformación.

Por otro lado, se lo considera un impuesto indirecto, lo cual va en concordancia con lo establecido en la Constitución Nacional en cuanto a la distribución de potestades tributarias.

Si bien en la práctica pareciera estar claro cuando un impuesto es directo y cuando indirecto, doctrinariamente existen dispares formas de conceptualizarlo. Valdés Costa sostiene que “es indiscutible la existencia de dos grupos de impuestos bien diferenciados, reconocida por todos los autores (...)”: por un lado, los impuestos personales, o subjetivos, a la renta y al patrimonio, y por otro, los impuestos reales u objetivos, al consumo de carácter general o específico. La diferencia en la fundamentación de esta dicotomía –entre impuestos directos e indirectos- es una “discrepancia puramente teórica que no permite negar esa realidad”.

En este sentido, Villegas expone una acertada forma de distinguir a los impuestos directos de los indirectos: la aptitud económica de los obligados a tributar (capacidad contributiva) se exterioriza por circunstancias o situaciones de tipo objetivo. Las formas de exteriorización son diversas, pero pueden dividirse en dos modalidades diferenciadas: inmediatas y mediatas.

La exteriorización puede ser inmediata cuando existen circunstancias o situaciones objetivas que revelen en forma bastante aproximada un determinado nivel de riqueza (posesión

de patrimonio, percepción de renta, incremento patrimonial) y los impuestos que recogen esta circunstancia son los directos, con prescindencia de su posibilidad de traslación.

En otros casos, la exteriorización es mediata, ya que las circunstancias o situaciones objetivas que se tienen en cuenta, hacen solamente presumir un determinado nivel de riqueza, pero con un nivel de aproximación inferior a los casos de exteriorización inmediata (son indicios). Así, la producción de venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes o servicios, el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro, la realización de actos o negocios jurídicos documentalmente exteriorizados, son signos indiciarios de capacidad contributiva, siendo entonces impuestos indirectos.

#### **4 - El Hecho Imponible y Los Ingresos Provenientes de Exportaciones**

La controversia gira en torno a la legitimidad de la gravabilidad de los ingresos provenientes de exportaciones por parte de la provincia de Misiones, a la luz de lo establecido por la Constitución Nacional en lo que a distribución de facultades respecta –C.N. Art 75 y 126- y en virtud a lo normado por la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales –Ley 23.548-.

La corte ha tenido distintos puntos de vista en casos donde el alcance de la potestad

tributaria de las provincias era cuestionada en el Impuesto a las Actividades Lucrativas – el antecesor del actual Impuesto a los Ingresos Brutos-. Es así que en el caso Indunor S.A. c/ Provincia de Chaco , expresó 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 (...)”, criterio que se mantuvo en casos subsiguientes.

Del mismo modo, pero en el caso de tasas municipales -cuya base imponible es prácticamente la misma al del Impuesto a los Ingresos Brutos, razón que hace válido el análisis- se expidió en el caso “Coplinco Cía. Platense de Ind. y Com S.A. c/ Municipalidad de Lanús” expresando que “(...) el cómputo de las ventas al exterior responde a la finalidad de determinar equitativamente la capacidad de contribución de la sociedad actora.”

Parte de la doctrina, como Enrique Bulit Goñi y Rodolfo Spisso entienden que nada obsta desde el punto de vista constitucional a la gravabilidad de las exportaciones por parte de las jurisdicciones locales. Incluso explica este último autor, que aun cuando el tributo provincial a los productos elaborados tenga incidencia económica sobre el precio de los productos que se exporten, al integrarse su base imponible

con las ventas tanto locales como realizadas al exterior, no autoriza a considerarlo como un impuesto al comercio internacional, ni implica interferir en la política exportadora llevada a cabo por el gobierno nacional.

En el mismo sentido, Christian Canova la territorialidad del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos sólo se aplica sobre el hecho imponible, no así sobre su base imponible. La ley precisa que la actividad se debe desarrollar en las jurisdicciones locales, pero nada establece sobre la territorialidad de los ingresos.

La única justificación a ello, radicaría en una –a mi criterio, errónea- apreciación segregada y literal de los elementos que conforman la estructura del tributo: una interpretación que consiste en escindir los elementos que conforman la estructura del tributo, analizando cada uno de ellos de manera literal.

Entonces, si la hipótesis legal condicionante en el Impuesto a los Ingresos Brutos se integra por el ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en la norma, por más que la base imponible del impuesto se calcule sobre los ingresos brutos obtenidos en el período, no habría colisión entre potestades tributarias, ya que ambos conceptos (base imponible y hecho imponible) constituyen elementos independientes. Considerándose, por tanto, que la provincia se limita únicamente a gravar una actividad ejercida en su territorio, y que los ingresos por ventas son solamente una forma de medir esa actividad.

Siguiendo este criterio, podemos observar que el verbo que describe el elemento material del hecho imponible en la norma es “ejercer” y no “vender” (de hecho, la norma nada dice sobre la obtención de ingresos en su descripción). Entonces a un exportador le bastaría con desarrollar total o parcialmente una actividad dentro de la jurisdicción de la provincia de Misiones para que se encuentre gravado. Si el producto de esa actividad se destina al mercado externo o no, excede –según este criterio- a la gravabilidad de la actividad y sólo importaría a los efectos de calcular la base imponible.

Adviértase como interpretar una norma tributaria de manera literal y sin tener en cuenta todos los elementos que conforman la estructura del tributo puede conducirnos a una lectura sesgada de su naturaleza.

Es por ello que, aunque parte de la doctrina excluye acertadamente como componente del hecho imponible a los elementos de mensuración (léase base imponible), no es menos cierto que éste puede esconder elementos tipificantes del tributo, por lo que ignorarlo necesariamente nos conduciría a una lectura errónea sobre la naturaleza del impuesto.

En este sentido, Jorge Tejerina entiende que una cosa es la materia gravada, es decir el fenómeno económico sobre el cual recae la tributación, y otra muy distante es la configuración jurídica del hecho imponible. Obviamente que “ingresos brutos” en su aspecto cuantitativo, es decir el monto total de retribuciones recibidas por la actividad, es

una forma de medición de la magnitud que asume el hecho imponible, esto es la base imponible del impuesto. Pero en su aspecto cualitativo, la capacidad de una “actividad” de generar “ingresos brutos”, refleja el carácter muy particular, que es precisamente al que está dirigido el Impuesto que nos ocupa. Explica el autor que el objeto de nuestro impuesto no es cualquier actividad, sino las que producen ingresos, y esa es una nota constitutiva del hecho imponible.

Giuliani Fon rouge explica que “la naturaleza jurídico-financiera de un impuesto no depende de las palabras de la ley o de la denominación que se le atribuya”. En rigor, y a la luz de la realidad económica, el Impuesto a los Ingresos brutos no es más que un impuesto a las ventas (o si se quiere, un impuesto a los “Ingresos –Brutos- por Ventas”) que al recaer sobre las exportaciones no puede considerársele como algo distinto a un impuesto al comercio internacional.

## **5 - La Gravabilidad de las Exportaciones y la Ley de Coparticipación Federal**

Por otro lado, cabe analizar la pertinencia de la gravabilidad de las exportaciones a la luz de la ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales N°23.548.

Mediante esta Ley, las provincias se obligaron a aceptar las disposiciones que establece la norma sin limitaciones ni reservas –Art. 9 Inc. a) – y a ajustar el Impuesto a los Ingresos Brutos a ciertas

características básicas –Art. 9 Inc. b) punto 1-.

Precisamente en lo que respecta a este último punto, se establece entre otras características, que “Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);” Pero nada establece la norma sobre la gravabilidad las actividades de exportación o los ingresos que ellas generan. En principio, si la norma no la excluye explícitamente, quedarían las exportaciones bajo la órbita de la gravabilidad de las provincias, pero de antemano también lo estaban las actividades conexas entonces ¿Por qué la ley de Coparticipación Federal otorgó a las provincias la “posibilidad” de gravar las actividades conexas al transporte internacional, si de hecho ya contaban con ella? ¿Es una forma de excluir del ámbito de la gravabilidad a la actividad exportadora?

Enseña Bulit Goñi que la redacción de la norma obedeció a la naturaleza constitucional de los eventuales óbices que, en aquel momento, se planteaban frente al intento provincial de gravar actividades conexas a las exportaciones. Y que por lo tanto se puede argumentar que la restricción de gravar los ingresos provenientes de las ventas de productos al exterior no ha sido colocada expresamente en la ley de coparticipación de impuestos, pero una interpretación sistemática y razonable nos permite concluir que no era necesario prohibir que el impuesto alcanzara los ingresos provenientes de las ventas al exterior, pues ello estaba consensuado

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

expresamente entre todas las jurisdicciones provinciales.

De hecho, las distintas jurisdicciones desde conformado el acuerdo hasta la actualidad, no han gravado las exportaciones (salvo, como se sabe Misiones desde el 2006). Por lo que han explicitado el acuerdo en sus propias legislaciones, al exentuar -o en su caso, no gravar- la actividad exportadora.

En este sentido Dos Santos y Velasco Carabajal, explican precisamente que los antecedentes históricos y normativos muestran claramente que la decisión de no gravar las exportaciones fue consagrada:

- a) en la legislación tributaria local de cada provincia; y
- b) en la ley 22.006, al modificar el art. 9° de la ley de coparticipación, y su sucesora, ley 20.221, que ha sido mantenido, actualmente, en la 23.548.



Cabe hacer una última apreciación sobre la Ley 23.548: En la reforma constitucional del año 1994, se incorporó el inciso 2 del artículo 75, que establece como atribución del Congreso de la Nación la implementación de “una ley convenio” que “sobre la base de acuerdos

entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos”. Por lo tanto, la Ley de Coparticipación adquiere rango constitucional ya que, hasta la fecha, no se ha establecido una nueva ley convenio que reemplace a la Ley 23.548, pero la misma permanece vigente ya que en su artículo 15 se establece que “...su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente”.

## 6 - Jurisprudencia

Uno de los casos emblemáticos sobre la materia es “Henter Industrial y Comercial SA y otros c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”. En la misma, la actora planteó que la normativa de la Provincia de Misiones violaba el punto 1 del inc. b) del art. 9° de la ley 23.548 (Coparticipación Federal de Impuestos), el Código Aduanero, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y la Constitución Nacional en sus arts. 10, 11, 12, 14, 16, 17, 28, 31, 75 (incs. 11, 10 y 13), 121 y 126.

Con respecto a dicha causa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimó la existencia de competencia originaria haciendo suyo el dictamen de la procuradora Laura Monti (29-6-06), en el cual expresó que “contra las leyes y decretos locales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones según la calidad del vicio imputado: a) si son violatorios de la

Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras, o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional; b) si se arguye que una ley es contraria a la Constitución provincial o un decreto es contrario a la ley del mismo orden, debe ocurrirse a la justicia provincial; y c) si se sostiene que la ley, el decreto, etc., son violatorios de las instituciones provinciales y nacionales debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial, y en su caso, llegar a la Corte por recurso extraordinario (Fallos: 311:2154, entre otros)” (...) “Considero que en el sub examine se presenta el último de los supuestos enunciados, por lo que el proceso debería tramitar ante la Justicia de la Provincia de Misiones, en virtud de la naturaleza difusa de nuestro control de constitucionalidad...” .

En el mismo sentido se pronunció la Corte en el caso “Molinos Cabodi Hnos. S.A. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa de certeza”. En el mismo, la sociedad objeto a la demandada la inclusión en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos las operaciones de exportación que efectuó a través de la Aduana de Puerto Iguazú, por entender que ello resulta contrario a diversas normas federales, así como a precedentes de la Corte.

Indica que su actividad principal es la molienda de trigo que efectúa en sus plantas ubicadas en el Partido de Rojas, Provincia de Buenos Aires –lugar donde también tiene su administración central y los depósitos de almacenamiento–, desde donde vende sus productos a todo el país y al exterior; durante los períodos

involucrados realizó exportaciones a la República Federativa de Brasil por medio de la Aduana de Puerto Iguazú pero que la pretensión fiscal de la demanda, formulada por su Dirección General de Rentas resulta improcedente en tanto no ejerce actividad industrial o comercial alguna que pueda generar ingresos gravados en el impuesto, ni tiene clientes, ni incurre en gastos en dichas jurisdicciones.

La Corte se declaró incompetente para conocer en la causa por vía de su instancia originaria, marcando una diferencia entre esta causa y otras (como el de Aceitera Martínez S.A., que se analizará seguidamente) donde se trataba de productos destinados a la exportación que no se despachaban desde aduanas situadas en la Provincia de Misiones, y las compañías actoras argumentaron que la diferencia de impuesto reclamada por el fisco misionero, producto de intentar gravar la actividad de exportación llevada a cabo en otras jurisdicciones, vulneraba el régimen federal de gobierno. Es decir, el pedido se fundaba exclusivamente en la imposibilidad de reclamar el gravamen por haberse realizado las exportaciones desde una jurisdicción distinta a la que pretende el tributo.

Precisamente otro caso destacado es el mencionado “Aceitera Martínez SA c/Provincia de Misiones s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad” , donde la actora 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. Precisamente, la empresa Aceitera Martínez S.A., efectuaba sus exportaciones desde las aduanas situadas en las provincias de Salta, Santa Fe y Mendoza, así como las de las ciudades de Buenos Aires, Campana, Galeguaychú, Bariloche, Neuquén y Jujuy, no realizando actividades de producción ni de exportación de sus productos, efectuando únicamente dentro de la jurisdicción misionera la venta de los productos que la firma comercializa.

No obstante, a ello, la provincia de Misiones por aplicación del Convenio Multilateral, reclamaba la incorporación del ingreso proveniente de esas exportaciones como materia imponible del tributo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que este juicio es de su competencia originaria, -ya que el planteo efectuado requiere dilucidar si la pretensión exteriorizada por la Provincia de Misiones implica una extralimitación territorial de su potestad fiscal- dando lugar a la medida cautelar de no innovar solicitada por la actora y ordenando que la Provincia de Misiones, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en la causa, se abstenga de ejecutar el impuesto a los ingresos brutos pretendido.

En el mismo sentido, otro antecedente importante es el de "Alliance One Tobacco Argentina S.A. c. Provincia de Misiones s/acción declarativa de inconstitucionalidad". En este caso la

sociedad solicita a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que declare la inconstitucionalidad de la pretensión de dicha jurisdicción de incluir en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos las operaciones de exportación que efectuó la empresa en extraña jurisdicción y sin ningún sustento territorial en la provincia. Expresa precisamente que el tabaco lo procesa fuera del ámbito de la provincia de Misiones y lo vende para la elaboración de cigarrillos tanto en el mercado local como a empresas del exterior. Las exportaciones las realiza por medio de las aduanas de Jujuy, Salta, Misiones y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

También en este caso, y valiéndose de los antecedentes del ya analizado "Aceitera Martínez S.A. c. Provincia de Misiones s/acción declarativa de inconstitucionalidad" y "Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c. Provincia de Misiones s/acción declarativa de certeza", convalida la existencia de la competencia originaria y otorga la medida cautelar solicitada.



En los últimos dos casos analizados, no se objeta la potestad tributaria de la

provincia de Misiones en lo que a ingresos provenientes de exportaciones respecta, sino que cuestiona la posibilidad de gravar dichos ingresos cuando las exportaciones se originan en aduanas extrañas a las misioneras cuando no existe vínculo territorial que lo amerite.

Y esto, en palabras de Reyes, no es consecuencia de una aceptación pacífica por parte de los contribuyentes de la fiscalidad de las exportaciones en materia del impuesto de referencia, sino de la propia jurisprudencia de la Corte la cual, a partir del emblemático fallo “Papel Misionero S.A.I.F.C. c. Provincia de Misiones s/acción declarativa”, excluyó de su competencia originaria todos los litigios que refirieran a la ley 23.548, aunque fuera en forma tangencial. Esto ha sido ratificado palmariamente en el fallo “Molinos Cabodi Hnos. S.A.”.

En estos últimos casos presentados, si bien como se analizó, no se objeta la cuestión de fondo, el pronunciamiento pendiente de la CSJN no es menos importante, porque de consentir la pretensión del fisco provincial avalaría la posibilidad de gravar exportaciones, lo que daría lugar a la adecuación masiva de los códigos fiscales de las demás provincias, buscando aumentar su base de recaudación.

De dar curso a la pretensión de los contribuyentes, difícilmente la sentencia definitiva pueda soslayar la cuestión de fondo, quedando de esta manera vedada la posibilidad de gravar las actividades de exportación por parte de la Provincia de Misiones, derivando en una eventual adecuación de su Código Fiscal.

Por último resulta enriquecedor analizar el caso “Abb-Elster S.A. c/ Municipalidad de Lanús s/ Demanda contencioso administrativa” que si bien no versa sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos, se refiere a la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene aplicada por la Municipalidad de Lanús, cuyo hecho imponible (desarrollo de actividades comerciales, industriales y de servicio) y base imponible (ingresos por ventas y/o servicios de los contribuyentes) resultan similares al del Impuesto a los Ingresos Brutos .

En este caso, la sociedad pide que se declare la "inconstitucionalidad e ilegalidad provincial" de la tasa por inspección de seguridad e higiene aplicada sobre las exportaciones y se condene a la Municipalidad de Lanús a abstenerse de cobrarla en el futuro.

La Suprema Corte de la Provincia expuso que si la Provincia de Buenos Aires "excluye del gravamen a los ingresos por exportaciones, no puede incluirlos el municipio dentro de la base de medición de la tasa cuestionada", explicando que al aplicar 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". Al mismo tiempo que consideró que las provincias conjuntamente han consagrado su abstención de gravar los ingresos derivados de exportaciones en la Ley

23.548 y acorde a este tratamiento, la Comisión Arbitral, mediante el art. 7° de la res. General 1/2008 -ex resolución general 44/93, ratificada por res. General 49/94; art. 7, resolución 2/2010-, 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.

## 7 - Conclusiones

Vemos entonces como la Constitución Nacional Argentina reserva a la administración central las potestades tributarias en materia de comercio exterior. Ello no es casual, ya que la autoridad central en los gobiernos federales, en el marco de sus objetivos de política fiscal, deben velar por la estabilidad macroeconómica donde la herramienta tributaria se erige como un medio fundamental para lograrlo. Va de suyo que no haber distribuido potestades de esta manera implicaría que se produzcan problemas como el de la doble o múltiple imposición internacional y asimetrías geográficas, que generarían interferencias en la concreción de los objetivos planteados en el marco de la política fiscal, obstaculizando el desarrollo económico de los países en general y de los subdesarrollados principalmente.

De hecho, si analizamos el derecho comparado, vemos como en los países occidentales –u occidentalizados- que adoptaron una forma de gobierno federal –como Alemania, Austria, Suiza, Estados Unidos de América, Brasil, México, Venezuela, entre otros- la potestad

tributaria en materia internacional ha sido reservada a su autoridad central.

Pero al gravar los ingresos brutos provenientes de ventas al exterior ¿Existe intromisión por parte de la provincia de Misiones en potestades tributarias reservadas a la Nación?

Al analizar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos adoptado por la provincia de Misiones y las demás jurisdicciones argentinas, advertimos que la hipótesis legal condicionante se integra por el ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en la norma, aunque la base imponible del impuesto se calcule sobre los ingresos brutos obtenidos en el período.

Si ambos componentes de la estructura tributaria -base imponible y hecho imponible- son conceptos independientes, no habría colisión entre potestades tributarias. Por lo tanto, la provincia se limita a gravar una actividad ejercida en su territorio. Pero ¿Son realmente componentes escindibles?; ¿Puede analizarse aisladamente un componente del tributo sin tener en cuenta los demás?

Si bien parte de la doctrina excluye como componente del hecho imponible a los elementos de mensuración (léase base imponible), no es menos cierto que éste puede esconder elementos tipificantes de aquel, por lo que ignorarlo necesariamente nos conduciría a una lectura sesgada de la naturaleza del impuesto.

Tal y como lo explica Giuliano Fonrouge *“la naturaleza jurídico-financiera de un impuesto no depende de las palabras de*

*la ley o de la denominación que se le atribuya”.*

Independientemente de la definición legal del hecho imponible, entiendo que se advierte claramente que la legislación provincial está colisionando con las atribuciones conferidas a la Nación, al incluir en la materia imponible ingresos provenientes de las operaciones de exportación.

La norma tributaria, legisla sobre hechos económicos que se suscitan en la realidad. El hecho imponible, tipifica una circunstancia fáctica que se produce en el marco de esos hechos económicos. Y esas circunstancias, a la luz de la diversidad léxica, pueden ser descriptas de distintos modos, aunque la realidad sea la misma.

No puede admitirse que, por el modo de redacción de la norma, una provincia grave materia reservada al Estado Nacional, ignorando así su real naturaleza jurídica, financiera y económica.

Por lo tanto, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cualquier caso, seguirá siendo un impuesto a las ventas, independientemente de la definición legal del hecho imponible. Y un impuesto provincial a las ventas que grave operaciones de comercio exterior, será contrario a la Constitución Nacional.

En países donde la Constitución es rígida, toda violación a las garantías y derechos que ella protege, entraña —de hecho— su ilegítima modificación. Para decirlo de otra forma: implica una reforma llevada a cabo mediante procedimiento diferente del por ella expresamente instituido. Tales

violaciones son, por ende, "inconstitucionales", o sea, carecen de validez legal.

Y la gravabilidad de las exportaciones en el Impuesto a los Ingresos Brutos es contrario a la Constitución Nacional porque, como se explicó, más allá de la denominación y la estructura que adopte un tributo local. Si éste grava operaciones de exportación y/o importación, el congreso provincial estaría legislando en materia aduanera y en última instancia estableciendo una suerte de tributos de importación o exportación, cuya facultad se reserva al Congreso de la Nación.

Pero, por otro lado, con la reforma constitucional de 1994, la ley de coparticipación adquirió rango constitucional al incorporar el inciso 2 del artículo 75, que establece como atribución del Congreso de la Nación la implementación de “una ley convenio” que “sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación (...)”. Si bien esa ley convenio aún no ha sido sancionada, en su lugar se aplica la Ley de Coparticipación, por lo que toda norma que sea contraria a ella, también lo será a la Constitución. Y como se ha explicado, los antecedentes históricos y normativos muestran claramente que la decisión de no gravar las exportaciones fue consagrada en Ley de Coparticipación Federal.

La modificación del código fiscal misionero que atrajo al ámbito de la gravabilidad a las operaciones internacionales, ha extralimitado potestades tributarias constitucionales de

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

la provincia, pero también se pudieron haber sobrepasado límites teóricos de la potestad tributaria:

Héctor B. Villegas al referirse sobre los límites del gasto público (es decir, la contrapartida de los recursos públicos) expone el concepto de “Utilidad Social Máxima”, según el cual, el Estado deberá ampliar sus gastos hasta el nivel en que la ventaja social de un aumento de los gastos se vea compensada por el inconveniente social de un aumento correspondiente de las exacciones públicas.

Este concepto de Utilidad Social Máxima, trae implícitamente descrito el límite teórico de la potestad tributaria del Estado, pudiendo definirlo como aquél donde la ventaja social que se genere gracias a la obtención recursos tributarios (que serán utilizados ulteriormente para satisfacer necesidades sociales) se vea compensada por el inconveniente socioeconómico generado por el mismo.

Este límite teórico, se puede ver vulnerado si se generan asimetrías regionales que puedan derivar en un detrimento en el volumen de operaciones internacionales, máxime en una provincia como la de Misiones donde



0% de la frontera es internacional, lo que la hace propicia para operaciones de mercado externo.

Claramente la decisión de la provincia de Misiones de gravar las exportaciones obedece a una cuestión de caja, más que a cuestiones científico tributarias. Ante la necesidad de recursos, ha buscado en aquellos contribuyentes regularmente inscriptos ampliar la base de imposición: Un medio administrativamente más económico y rápido para hacerse de recursos.

Y esta necesidad de recursos tiene su origen principalmente en el sistema de distribución de la masa coparticipable, cuyos porcentajes de distribución secundaria -por la Ley 23.548- se mantienen fijos desde 1988, correspondiendo a la provincia de Misiones el 3,43% -siendo el menor de la región, detrás de Chaco 5,18%, Corrientes 3,86% y Formosa 3,78%-. Lo que en términos de recursos se traduce en \$20.177 de coparticipación per cápita transferidos a la provincia de Misiones durante el año 2017, contra los \$43.929 recibido por Formosa, \$30.707 por Chaco y \$24.964 transferidos a Corrientes por cada habitante.

Indudablemente las necesidades públicas a satisfacer son sensiblemente superiores no solamente por el crecimiento demográfico de la provincia de Misiones – que por la década de 1980 rondaba los 588.977 habitantes y en la actualidad supera ampliamente el millón - sino también por la concepción actual de necesidad pública, donde el Estado asume un papel mucho más activo en la vida socioeconómica de la población en comparación a años anteriores.

Actualmente se vislumbra la posibilidad de una desgravación de exportaciones para ciertos sectores mediante pactos fiscales celebrados con Nación, pero la cuestión de fondo aún debe resolverse por vía judicial. Sin duda, de admitir la gravabilidad de operaciones internacionales, daría lugar a la adecuación masiva de los códigos fiscales de las demás provincias, buscando aumentar su base de recaudación. De dar curso a la pretensión de los contribuyentes, difícilmente la sentencia definitiva pueda soslayar la cuestión de fondo, quedando de esta manera vedada la posibilidad de gravar las actividades de exportación por parte de la Provincia de Misiones, derivando en una eventual adecuación de su Código Fiscal.

El poder judicial es entonces quien puede y debe hacer valer la supremacía de la Constitución, sobre todo en materia tributaria, ya que la correcta aplicación de tributos asegura la productividad de la economía nacional y permite equilibrar el desarrollo de las distintas provincias y regiones.

Pero, ajustándose la norma impositiva a derecho y respetando tanto los límites teóricos como constitucionales de la potestad tributaria, ¿resignaría realmente recursos el Estado Provincial? Quizás a corto plazo la respuesta sea afirmativa. Pero adoptando una política fiscal que tienda a impulsar la industria y el comercio provincial, en el largo plazo los recursos podrían verse incluso incrementados. Aun suponiendo que se instalen industrias que su único objeto sea la producción de bienes para su posterior comercialización en el mercado internacional (caso en el cual no tributarían el Impuesto a los Ingresos Brutos por encontrarse fuera del objeto), éstas necesitarían un conjunto de bienes y servicios de origen total o parcialmente provincial para obtener su producción, que impulsaría la economía regional aumentando la base tributaria total.

## BIBLIOGRAFÍA

- Karaben, Raúl E. y Halley Cabrera, Luis M. (2011). El convenio multilateral de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos. Buenos Aires - Ed. Errepar.
- Villegas, Héctor B. (2001). Curso de Finanzas, derecho Financiero y Tributario - 7° Edición. Buenos Aires - Ed. Depalma.
- Bulit Goñi, Enrique. (1986). Imuesto sobre los ingresos brutos. Buenos Aires. - Ed. Depalma.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. (2011). Derecho Financiero. 10° Edición. Buenos Aires - Ed. LA LEY
- Althabe, Mario E. (2010). El Impuesto Sobre los Ingresos Brutos - 4° Edición. Buenos Aires - Ed. LA LEY

Vol. 1 - N° 2 - Año 2. ISSN 2591-586X

---

Bulit Goñi, Enrique G. (1996). *Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene - Doctrina tributaria-* tomo XVII. Buenos Aires - Ed Errepar.

Spisso, Rodolfo R. (2001). *Derecho constitucional tributario – 3º edición*, ed. LexisNexis. Buenos Aires.

Canova, Christian (2015). *Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos: Tratamiento de los Ingresos Del Exterior en la Argentina - Revista de Administración Tributaria - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-* N°38. p 1-26

Bulit Goñi, Enrique G. (2009). *Constitución nacional y tributación local*. Buenos Aires. ed. Ad-Hoc,

Velasco Carabajal, Aníbal y Dos Santos, Hugo, “Ingresos brutos a las actividades de las exportaciones. Inconstitucionalidad por violación de una normativa de rango superior. Ley 23.548”, ponencia en el VIII Seminario Internacional de Tributos Locales, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 13 y 14 de noviembre de 2008.

Gualtieri, Danilo y Pelozo, Rubén, “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Concepto de Venta a Consumidor Final” – IV Jornadas Tributarias del NEA – 2013.

Almada, Lorena - “Las exportaciones y su gravabilidad local: fundamentos y principios emergentes” *Periódico Económico Tributario* - abril de 2013 p-3

Reyes, Carlos F., “Jurisprudencia judicial y administrativa” - *Diario de Doctrina y Jurisprudencia “El Derecho”* Universidad Católica Argentina- Buenos Aires, abril de 2017 N° 14.169 - AÑO LV - ED 272.