

*Universidad F.A.S.T.A.  
Facultad de Ciencias Económicas  
Contador Público Nacional*

## **Seminario de graduación**

**Tema:** *“El impuesto sobre los Ingresos Brutos y  
la exención a la actividad industrial”*

**Profesor:** *Lic. Ramírez, Amelia*

**Alumna:** *Duca Sícoli, Marcela*

**Tutor:** *CPN Schroeder, Gustavo*

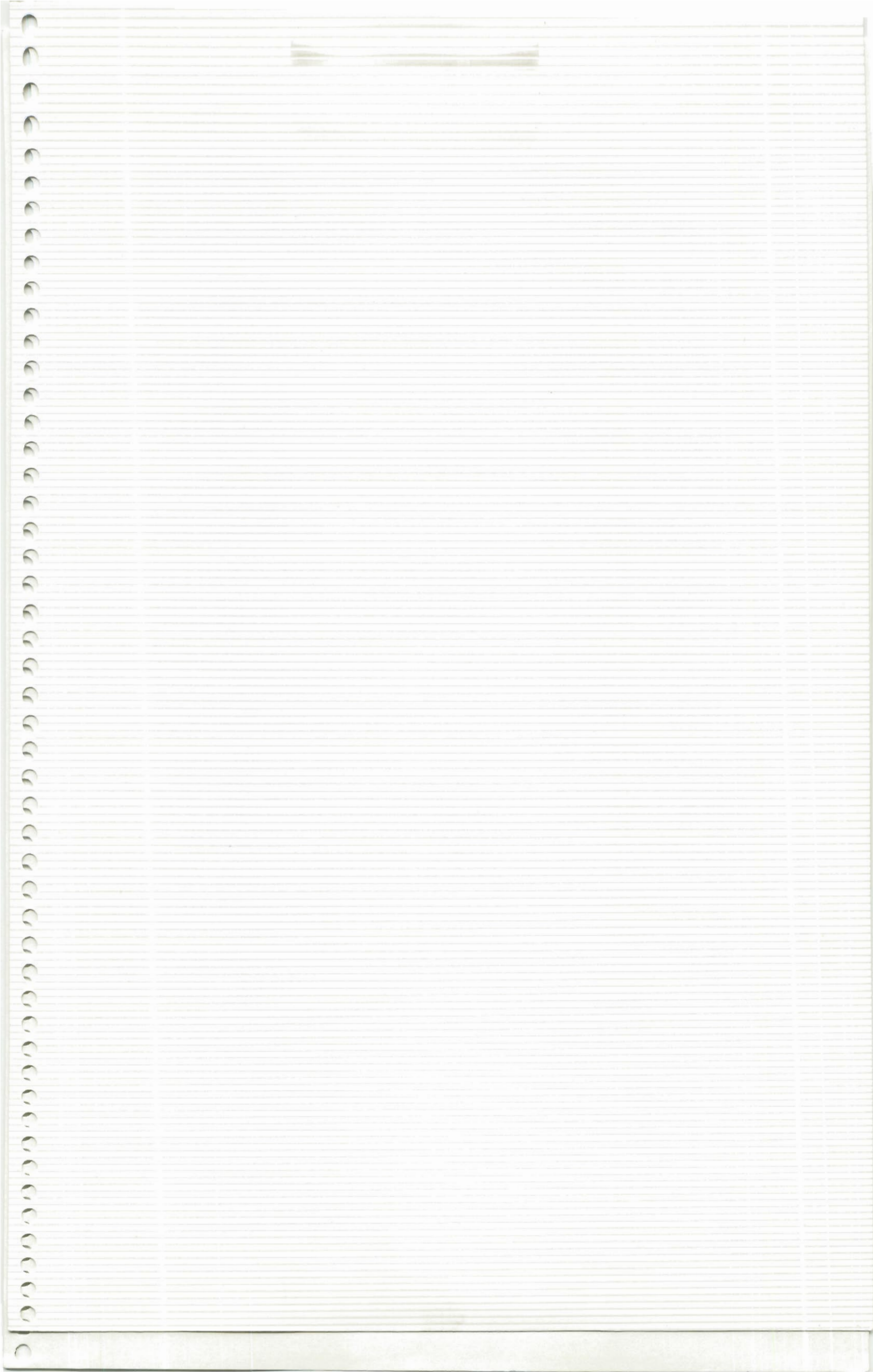
**- 2000 -**



BIBLIOTECA

CAJA 35

E-07





*una de ellas y el requisito de establecimiento industrial ubicado en la jurisdicción para gozar de la exención en el monto del impuesto a tributar.*

### **Fundamentación**

*El presente trabajo tiene como fin investigar y analizar la exención a la actividad industrial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.*

*Dicha exención fue el objetivo establecido por el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, conocido como Pacto Fiscal, suscripto el 12 de Agosto de 1993 por los estados Nacional y provinciales, que persiguió como fin la disminución de la presión tributaria que causa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre los contribuyentes. Este gravamen, por sus características es un tributo que se aplica a todas las etapas del proceso económico con el consiguiente efecto en cascada o piramidación, de allí el propósito de transformarlo en un impuesto que termine afectando a la última etapa de la comercialización.*

*El interés en este estudio radica en que el tema esta muy cuestionado actualmente, debido a que las jurisdicciones locales han dado a la exención un tratamiento distinto según las orientaciones de sus políticas fiscales. Con ese fin han ido modificando las distintas interpretaciones de los conceptos venta mayorista, minorista y consumidor final provocando una situación en la cual un mismo contribuyente tendrá un tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos distinto de acuerdo a cada jurisdicción.*

*Otro aspecto importante, es el referido al requisito del establecimiento fabril ubicado en la jurisdicción para poder gozar de la exención en el impuesto, condicionante que no sólo incide directamente en el monto del mismo, sino que provoca una situación no deseada en el comercio entre provincias.*

### **La hipótesis que se plantea es la siguiente:**

*“El acogimiento a la exención de la actividad industrial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos está condicionada a la radicación del establecimiento industrial en la jurisdicción y la liquidación del referido impuesto está en función del alcance que se le dan a los conceptos “industria”, “venta mayorista”, “venta minorista” y “consumidor final” en los distintos ordenamientos locales”*

Las variables a tener en cuenta son:



- la ubicación del establecimiento industrial
- las legislaciones sobre la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la actividad industrial y sus diferentes interpretaciones sobre el concepto de "industria", "venta mayorista", "venta minorista" y "consumidor final"
- la forma de liquidación del impuesto

Se trata de una investigación explorativa y de tipo descriptiva, partiendo de un análisis de las diferentes interpretaciones y alcances dados a los conceptos industria, venta mayorista, venta minorista y consumidor final por los ordenamientos que regulan la exención a la industria en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las jurisdicciones de la Provincia de Buenos Aires, Capital Federal y Córdoba.

Se desarrolla un caso en el que se hace una comparación de la liquidación del impuesto en cada una de las jurisdicciones tomando como base: las diferencias en el alcance dado a los conceptos según cada legislación y el condicionante de radicación del establecimiento industrial en la jurisdicción.



## **MARCO TEORICO**

Si bien nuestro federalismo fiscal reconoce la existencia de la Nación, las provincias y las municipalidades, ese mismo ordenamiento, asentado sobre la base principal de la unidad nacional y el interés general, establece mecanismos para su coordinación y armonización.

Tanto la Nación debe analizar el grado de presión tributaria que deriva de los ordenamientos provinciales y municipales cuando gradúa la propia, por ejemplo, como a la inversa, conclusión que debe extenderse a la compatibilización y armonización de las respectivas estructuras tributarias.

Por esa razón, siempre las autoridades tributarias de los distintos niveles deben tratar de coordinar los respectivos niveles de imposición, derivados de todos los tributos, y especialmente, en el campo provincial, del impuesto sobre los Ingresos Brutos, gravamen de mayor significación cualitativa.

En esa dirección, y en particular por exigencias de las características del tributo proyectadas sobre las actividades interjurisdiccionales, y por la necesidad de facilitar la aplicación del Convenio Multilateral, la concertación no ha debido circunscribirse a los niveles de presión tributaria, sino que se extendió también a los caracteres esenciales del tributo, tarea de coordinación que ha involucrado a la Nación y al conjunto de provincias, actuando éstas por sí y por sus respectivas municipalidades, en lo pertinente.

En esta experiencia de concertación y coordinación, cabe mencionar dos momentos que sobresalen: uno en 1979 y 1980, con la uniformación de los textos locales y su incorporación en lo sustancial a la ley de coparticipación federal, el otro en 1992 y 1993, con los **Pactos fiscales**

“La estabilidad monetaria, el recupero de la importancia de la tributación en la financiación de los gastos públicos, y especialmente las necesidades de armonización tributaria planteadas por el ingreso de la Argentina al MERCOSUR, condujeron a la celebración del **Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento**. Del compromiso asumido por las provincias en el acto declarativo primero, en lo que se refiere al Impuesto sobre los Ingresos Brutos cabe destacar: a) el de eximir del impuesto a determinadas actividades, de manera parcial y progresiva según lo disponga cada provincia, pero antes del 30/06/95, b) sustituir el impuesto sobre los Ingresos Brutos por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía”.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Bulit Goñi, Enrique, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Bs.As. 2º ed., Ed.Depalma, 1997, ps.39 y ss.



## **Impuesto sobre los ingresos brutos**

Al ser el tema de éste trabajo la exención a la actividad industrial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es preciso primero describir la estructura del impuesto y sus caracteres.

### **Naturaleza y caracteres**

#### ***Real***

Para la diferenciación entre impuestos reales y personales, la doctrina ha ensayado diferentes criterios.<sup>2</sup> De ellos se considera más relevante aquel según el cual son **personales** los que toman en cuenta la capacidad contributiva global o general del sujeto obligado, valorando para la cuantificación del monto a tributarse las circunstancias económicas de él, y son **reales** aquellos que recaen sobre manifestaciones objetivas de riqueza, prescindiendo de considerar la situación económica del sujeto en su conjunto.

Siguiendo este criterio la doctrina sostiene que **el impuesto sobre los ingresos brutos es un gravamen de tipo real**. Así porque para su cuantificación, ni la base imponible ni las alícuotas tienen en consideración la totalidad de las circunstancias personales o la situación global del contribuyente, sino que recae -luego de configurados los presupuestos del hecho imponible, que tampoco contiene diferenciaciones- sobre los ingresos brutos gravables totales del sujeto obligado.

#### ***Indirecto***

También para diferenciar impuestos directos de indirectos son diversos los criterios que han sido propuestos por la doctrina.<sup>3</sup>

De los criterios que han enunciado los autores hay dos que resultan especialmente atinentes para la ubicación del impuesto sobre los ingresos brutos.

Criterios:

1º) Son **directos** aquellos tributos que por su estructura no resultan trasladables, o sea, que son soportados de manera efectiva y final por el sujeto previsto por la ley, es decir, el sujeto de derecho, que es así, además, sujeto de hecho; y son **indirectos** aquellos en que también por su naturaleza el gravamen es trasladable, de modo que el sujeto que es declarado tal por la norma y que efectivamente lo paga, recupera luego -total o parcialmente- su importe mediante el mecanismo de la traslación a otro sujeto, el llamado sujeto de hecho o percutido.

<sup>2</sup> Jarach, Finanzas públicas y derecho Tributario, C.F., Ed. Cangallo SACI, 1993, PS.260 y ss. Martín, J.M., Derecho tributario argentino, Buenos Aires, CIMA, 1980, Ps. 49 y ss.

<sup>3</sup> Jarach, idem. Martín, J.M., idem.



2º) Son impuestos **directos** aquellos que para su determinación tomen en cuenta, es decir, graven, exteriorizaciones directas de capacidad contributiva –como son la renta y el patrimonio–, y serán **indirectos** los que alcancen a manifestaciones indirectas de tal capacidad, como el consumo, las transferencias de bienes, el volumen de los negocios, etc.

Las objeciones a éstos dos métodos diferenciadores son: respecto del primero, que la traslatividad no depende de la naturaleza del impuesto, sino de factores o situaciones externas a él, tales como el régimen del mercado, la estructura de costos del sujeto gravado, la elasticidad de la oferta y de la demanda monetario del sistema bancario, las condiciones de la competencia, etc.. Acerca del segundo, que se asienta sobre lo que el contribuyente logre –por cualquier mecanismo– trasladar los impuestos sobre el patrimonio o la renta, ya que en tal caso no se afectaría la capacidad contributiva que se tuvo por manifestada de manera inmediata.<sup>4</sup>

Según esos dos criterios prevalecientes, y con las limitaciones esbozadas, se puede concluir en que **el impuestos sobre los ingresos brutos es de tipo indirecto.**

### ***Territorial***

Porque recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas en todo o en parte dentro del ámbito físico del Estado local que lo impone, aspecto de tanta importancia, que constituye uno de los elementos esenciales del hecho imponible.

Esta categoría dentro de los tributos tendría como opuesta la característica personal o subjetiva de ciertos tributos, en los que se atribuye al fisco la radicación o domicilio del sujeto la potestad para gravar incluso rentas, los ingresos, o las actividades desenvueltas fuera de su territorio.

“En cuanto a este aspecto del tributo (...) si bien sólo resultan alcanzadas las actividades desarrolladas en el ámbito espacial respectivo, dada la base imponible elegida (los ingresos brutos totales) ese fisco puede aplicar su impuesto sobre el total de los ingresos del sujeto que actúa en su jurisdicción, aun en la parte que provenga de actividades cumplidas fuera de ella”.<sup>5</sup>

### ***General***

Los autores distinguen los impuestos “**generales**” de los “**especiales**”, siendo aquellos los que gravan todas las manifestaciones de riqueza de una misma naturaleza, sea personal o real, y éstos los que recaen sólo sobre determinada especie de manifestación de riqueza, dejando libres de tributo a las demás especies de la misma

<sup>4</sup> Bulit Goñi, Enrique, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Bs.As. 2º ed., Ed.Depalma, 1997, p.48

<sup>5</sup> Bulit Goñi, Enrique, *ibid*, p.49



naturaleza,<sup>6</sup> sin dejar de advertir acerca de la dificultad en concebir un tributo verdaderamente general, ante la inevitable existencia de exenciones o exclusiones, y también sobre que tal impuesto debe ser uniforme, sin discriminar en contra de ninguna actividad.

“Esta característica de gravamen general en cuanto están sujetas a él determinadas actividades en tanto se ejerzan en un ámbito territorial, cobra especial gravitación en el plano constitucional, más específicamente de la *cláusula comercial*, art.75 inc.13 y normas complementarias, ya que la jurisprudencia ha resuelto, acertadamente, que sólo son válidos los impuestos locales aplicados a actividades de comercio interjurisdiccional, en tanto sean gravámenes de tipo general (además de que no tuerzan las corrientes naturales de circulación, de tránsito y de consumo, no se apliquen por el origen o el destino de los bienes, no operen como instrumento de protección económica, etc.)”.<sup>7</sup>

### **Periódico**

Se considera a un gravamen como **periódico o de ejercicio**, cuando se lo paga con referencia a manifestaciones económicas que revisten carácter también periódico, o sea, continuadas en el tiempo, normalmente, durante el llamado ejercicio fiscal. Al contrario, son impuestos **instantáneos** aquellos en que la obligación tributaria se relaciona con un momento o acto determinado.

En el impuesto sobre los Ingresos Brutos existe una alícuota constante que se relaciona con la actividad cumplida durante el tiempo señalado por la ley y que se proyecta sobre el monto de ingresos correspondiente a ese mismo lapso. <sup>8</sup>Así es que se lo considera **un impuesto genéricamente de ejercicio, específicamente anual**, sin que a ello obste el hecho de que las legislaciones dispongan períodos de pago menores, anticipos o pagos definitivos.

### **Proporcional**

Porque la aplicación de la alícuota correspondiente que es constante, determina el quantum del tributo en proporción al monto de los ingresos brutos gravados o, en otros términos, porque mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.<sup>9</sup>

También este tipo de gravamen es objetado desde el punto de vista de la equidad o justicia tributarias, por no tener en cuenta la curva descendente de la utilidad marginal del ingreso.

### **De efecto regresivo**

La doctrina llama **impuestos progresivos** a aquellos que se establecen con alícuotas crecientes, es decir que el monto a pagar es una proporción en aumento de la base de imposición a medida que

<sup>6</sup> Jarach, Finanzas públicas y derecho Tributario, C.F., Ed.Cangallo SACI, 1993, Ps.266 y ss.

<sup>7</sup> Bulit Gofí, Enrique, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Bs.As. 2º ed., Ed.Depalma, 1997, ps.50

<sup>8</sup> Jarach, *ibid*, P.822 y ss.

<sup>9</sup> Valdés Costa, Curso de Derecho Tributario, Montevideo, 1970, p.124.



ésta es mayor, o en que la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta. Y **regresivos**, a la inversa, a aquellos en que la alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible.<sup>10</sup>

“El impuesto sobre los Ingresos Brutos se aplica con alícuotas que son constantes, es decir que no se modifican por el hecho de que el monto imponible crezca, decrezca o se mantenga. Ello no obstante es posible sostener que sin ser un impuesto regresivo, en tanto no es proporcionalmente menor sino que es proporcionalmente igual a medida que aumentan los ingresos gravados, tiene sí efectos regresivos: pues no teniendo en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto, sino sólo una de las manifestaciones indirectas, al ser constante la alícuota, a mayores ingresos disminuirá la incidencia efectiva”.<sup>11</sup>

## **Hecho imponible**

### **Concepto**

**Tributo:** es un recurso financiero del Estado y como tal constituye uno de los fenómenos de las finanzas públicas. Consiste en una relación inexcusablemente jurídica; es decir, en una relación de derecho, que es de naturaleza obligacional y de carácter personal<sup>12</sup>.

**Relación tributaria:** es la relación, por la cual un sujeto tiene derecho a exigir y un sujeto pasivo tiene la obligación de cumplimentar determinada prestación, sólo puede provenir de la ley en sentido material y en sentido formal.

Elementos de la relación jurídica tributaria:

- A) el sujeto activo: titular de la pretensión o crédito tributario, es decir, el acreedor, que es el Estado;
- B) el sujeto pasivo principal del tributo, llamado contribuyente;
- C) otros sujetos pasivos, codeudores o responsables del tributo que eventualmente pueden estar señalados por la norma;
- D) el objeto o prestación pecuniaria, es decir el tributo propiamente dicho;
- E) el hecho jurídico tributario o hecho imponible<sup>13</sup>.

**Hecho imponible:** es el conjunto de hechos o situaciones descriptos por la ley como presupuesto generador de la obligación tributaria, de manera que configurado en la realidad ese presupuesto, y

<sup>10</sup> Jarach, Finanzas públicas y derecho Tributario, C.F., Ed. Cangallo SACI, 1993, Ps. y ss.

<sup>11</sup> Bulit Goñi, Enrique, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Bs.As. 2º ed., Ed. Depalma, 1997, p.53.

<sup>12</sup> Jarach, El hecho imponible, Bs.As., 3º ed., Abeledo-Perrot, 1982, ps.9 y ss.

<sup>13</sup> Jarach, El hecho imponible, 3º ed., Abeledo-Perrot, Bs.As., 1982, ps. 65 y ss.



acreditada su vinculación con un sujeto determinado, nace para éste la llamada relación jurídica tributaria con todas sus consecuencias.<sup>14</sup>

### **La formulación normativa**

Los textos actuales del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos brutos de la gran mayoría de las jurisdicciones expresan más o menos la siguiente: **“Por el ejercicio habitual y a título oneroso en ... del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y are puertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se pagará un impuesto de acuerdo a las normas que se establecen...”**<sup>15</sup>.

#### Elementos integrativos del hecho imponible

Desde su implantación en 1948, el hecho imponible en este gravamen ha presentado cuatro caracteres esenciales:

- A) el ejercicio de la actividad,
- B) la habitualidad,
- C) el propósito de lucro,
- D) el sustento territorial.

Salvo algunos cambios los cuatro se mantienen sin demasiadas modificaciones.

#### a) **Ejercicio de la actividad .**

Requiere que se trate de alguna de las actividades genéricamente descriptas por la norma, y que esa actividad sea efectivamente ejercida por el sujeto; es decir debe haber actividad y debe haber ejercicio. Esta noción de “ejercicio de la actividad” tiene relaciones con el concepto de habitualidad, si bien esa relación no es para todos los casos. Mas precisamente: el ejercicio de una actividad no siempre es habitual, puede ser esporádico o casual; en tal caso habrá ejercicio efectivo de la actividad pero no se habrá configurado el hecho imponible, por faltar ese requisito complementario. Sin embargo, hay cierto tipo de actividades en las cuales el ejercicio de actividad importa necesariamente habitualidad: es el caso del comercio, por ejemplo, ya que el art.nº1 del Código de Comercio establece que “la ley declara comerciantes a todos los individuos que

<sup>14</sup> Jarach, Finanzas públicas y derecho Tributario, C.F., Ed.Cangallo SACI, 1983, P.385 y ss.

<sup>15</sup> Art.87. O.F., 1994.



teniendo capacidad legal para contratar, ejercen por cuenta propia actos de comercio, haciendo de ello profesión habitual"; y el art.6 prescribe que "los que verifican accidentalmente algún acto de comercio no son considerados comerciantes". La misma situación se plantea respecto los profesionales o de la industria, noción ésta que desde el punto de vista jurídico esté comprendida dentro de la de comercio.

Lo que es relevante en el tipo legal analizado es que para dar lugar a la obligación tributaria la actividad de que se trate debe ser efectivamente ejercida; no basta con "ser" o "tener" determinada profesión u oficio, sino que es necesario ejercerlos efectivamente.<sup>16</sup>

b) **Habitualidad:** este requisito, como aditamento de la actividad efectivamente ejercida para que de lugar al nacimiento del tributo, viene desde las primitivas regulaciones del gravamen. Pero, con los tiempos, se han ido incorporando algunas precisiones.

Ya Jarach señalaba que el ejercicio del comercio, de la industria, de una profesión o un arte, son intrínsecamente habituales y por ello no requieren de otro aditamento. Si no tiene ese grado de permanencia y de continuidad o estabilidad que los caracterice, no son tales sino otra cosa distinta. Razón por la cuál, decía, el requisito adicional de la habitualidad no fue puesto en la norma para esas actividades específicamente definidas, sino para todas aquellas otras actividades que no puedan englobarse en ninguna de ellas, pero que sean, sin embargo, actividades lucrativas.

Se trata de un requisito que debe estar siempre presente en el ejercicio de la actividad; en el comercio, la industria, las profesiones, los oficios, las artes porque constituye la esencia de ellas; en las demás actividades, porque la previsión legal lo exige expresamente.<sup>17</sup>

c) **Propósito de lucro**

d) **Sustento territorial:** el ámbito espacial de aplicación del tributo se extiende sólo dentro del territorio sobre el cual tiene imperium el fisco que lo establece. Este es el ámbito territorial de vigencia de la ley que impone el gravamen.

Dicho marco espacial, y la redacción del hecho imponible denotan que resultan alcanzadas por el gravamen las actividades que se ejerzan con habitualidad dentro del ámbito del fisco respectivo.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> Bulit Goñi, Enrique, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Bs.As. 2º ed., Ed.Depalma, 1997, p.63.

<sup>17</sup> Bulit Goñi, Enrique, ibid, p.64.

<sup>18</sup> Bulit Goñi, Enrique, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Bs.As. 2º ed., Ed.Depalma, 1997, p.81.



## **Base imponible**

### **Concepto**

La ley impositiva, además de elegir los hechos o situaciones que darán nacimiento a la obligación tributaria describiendo lo que se llama hecho imponible establece **la materia específica que ha de servir para la determinación del quantum de dicha obligación, o sea, el monto de la prestación pecuniaria coactiva que es su consecuencia.**<sup>19</sup>

En un análisis económico del gravamen la base imponible constituye también un elemento que integra el presupuesto de hecho de la obligación, que en su conjunto abarca todos los aspectos subjetivos, objetivos, cuantitativos, espaciales y temporales que la ley define en forma expresa o implícita, desde el ángulo del análisis estrictamente jurídico, las nociones de hecho imponible y base imponible son perfecta y nítidamente diferenciables.

En la mayoría de los tributos existe una coincidencia, superposición o identidad entre el aspecto objetivo del hecho imponible y la unidad para su medición. Por eso se dice que la base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible, originado en la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho, a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto<sup>20</sup>.

En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, esta diferenciación entre el hecho imponible y la base imponible es un cuestión sumamente relevante ya que llega a tener implicancias en la materia constitucional vinculada con la legitimidad del gravamen en orden a la "cláusula comercial" (art.75 inc.13 C.N.).<sup>21</sup>

## **Exenciones**

### **Concepto**

**"Toda exención comporta la decisión política, legislativamente expresada, de excluir de los efectos del tributo a un sujeto o a una situación que, objetivamente, están encuadrados dentro de presupuesto fáctico-jurídico del hecho imponible, y que en consecuencia darían lugar a la obligación tributaria, de no ser por esta decisión normada".**<sup>22</sup>

<sup>19</sup> Bulit Goñi, Enrique, *ibid*, p.105.

<sup>20</sup> Jarach, Finanzas públicas y derecho tributario, Ed.Cangallo, Bs.As., 1983, p.388, nº 4.

<sup>21</sup> Bulit Goñi, Enrique, *ibid*, p.58.

<sup>22</sup> Jarach, El hecho imponible, Bs.As,3º ed., Abeledo-Perrot, 1982, ps.197 y ss



El mismo principio de legalidad, que exige que el hecho imponible, como presupuesto de procedencia de la obligación tributaria, esté precisado en la ley, exige que el supuesto de liberación de sus efectos esté igualmente precisado en la ley, pues de lo contrario, por imperio del primero, la obligación debe pagarse.<sup>23</sup>

Resulta útil para precisar al instituto su distinción con la no sujeción: la diferencia entre exención y no sujeción reside en que la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera, precisamente, del cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En los supuestos de no sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos. A través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible, afirmación que, al margen de brindar una interpretación auténtica sobre posibles casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible.<sup>24</sup>

### ***Criterio de interpretación***<sup>25</sup>

Conforme se desprende de lo que se ha dicho, la exención debe ser interpretada con criterio de tipicidad asimilable al que rige la inteligencia del hecho imponible. Así como no se puede extender por analogía los alcances de éste, tampoco se puede hacer lo propio con el beneficio de la exención.

Se ha solido sostener que tratándose de una liberalidad que otorga el legislador, restringiendo el campo de amplitud que al tributo le imponen los principios constitucionales de generalidad e igualdad contenidos en la Constitución Nacional, las exenciones deben ser interpretadas restrictivamente, es decir, apretando el concepto al máximo, de manera de reducir lo más posible la limitación de la pretensión tributaria fiscal que ella impone.

Esta actitud interpretativa es objetada por la doctrina y jurisprudencia, prevaleciendo el criterio de que la interpretación de las exenciones no debe ser restrictiva, sino estricta, buscándose el verdadero sentido y propósito a la norma, es decir, por un camino razonable y discreto, no aferrándose a la consideración desaprensiva de la mera literalidad ni prescindiendo de ella, sino aplicando un criterio lógico y sistemático que permita el logro efectivo de los fines perseguidos por el legislador.

<sup>23</sup> Bulit Goñi, Enrique, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Bs.As. 2º ed., Ed. Depalma, 1997, ps. 149 nota 1

<sup>24</sup> Bulit Goñi, Enrique, *ibid*, p. 152

<sup>25</sup> Bulit Goñi, Enrique, *ibid*, p. 153 y ss.



### **Formas que asume<sup>26</sup>**

Tomando en cuenta dos ejes clasificadores distintos, encontramos por una parte **exenciones generales**, referidas a todos los gravámenes, y **exenciones específicas**, referidas a este gravamen en particular, y por otra parte **exenciones subjetivas**, referidas a un sujeto en particular, comprendiendo a todo sus actos, y **exenciones objetivos**, referidas a ciertos supuestos, cualquiera que sea el sujeto que los realice.

Dos ejes que a su vez se cruzan, por lo que existen exenciones generales objetivas y subjetivas, y exenciones específicas objetivas y subjetivas, del mismo modo que existen exenciones subjetivas generales y específicas, y exenciones objetivas generales y específicas.

### **Fuente de las exenciones<sup>27</sup>**

Así como la obligación tributaria sólo puede surgir de la ley en sentido formal y material (Arts. 4, 17, 18, 19, 52, 75 incs. 1 y 2, 99 inc. 3 tercer párrafo, y concs. de la Constitución nacional, con base en la convergencia de las dos formulaciones clásicas “nullun tributum sine lege” y “no taxation without representation”), también la exención sólo puede provenir de la ley, porque sólo una norma posterior y de rango igual o superior podrá neutralizar el efecto general de la ley que establece el tributo.

Siendo ésta, la ley impositiva, de orden local, se debe analizar si una ley nacional puede otorgar exenciones válidas que de tal modo la neutralicen. La respuesta de la jurisprudencia es predominantemente afirmativa, con fundamento en el art. 75 inc. 18, de la Constitución nacional, que otorga atribución al Congreso para favorecer el logro de ciertos fines concediendo “privilegios temporales” y “recompensas de estímulo”, lo que se ha traducido, entre otras medidas, en exenciones de tributos provinciales.

Pero esa potestad del Congreso para disponer exenciones no es amplia e incondicionada, sino que, al contrario, debe ser respetuosa del sistema federal, que exige que las provincias cuenten con recursos suficientes para atender sus necesidades propias, por lo que exige que guarde razonable y discreta relación de necesidad causal con la finalidad nacional perseguida.

En una correlación semejante, las provincias podrían eximir de tributos municipales, a nuestro juicio sin necesidad de autorización expresa en la respectiva Constitución, dado el poder tributario derivado de los municipios (arts. 5, 123 y concs., C.N.) por el que tienen el poder tributario que las provincias le otorguen. Distinto es el caso de las provincias, para enervar cuya potestad originaria (arts. 121 y concs., C.N.) se hace necesaria una autorización constitucional (contenida en el

<sup>26</sup> Bulit Goñi, Enrique, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, Bs.As. 2º ed., Ed.Depalma, 1997, p.154

<sup>27</sup> Bulit Goñi, Enrique, *Ibid.*, p.154 y ss.



art. 75 inc. 18), que sólo puede ejercerse razonablemente (arts. 28, 33 y 75 inc.18).

La Fuente normativa formal de la que pueden provenir exenciones de los impuestos provinciales es: a) de la Parte General del Código Fiscal u Ordenanza Fiscal según el caso; b) de la Parte Especial del Código Fiscal u Ordenanza Fiscal dedicada al impuesto sobre los ingresos brutos; c) de otra ley provincial u ordenanza de la Ciudad; d) o de una ley nacional que haya ejercitado válidamente el instituto del art. 75 inc.18. Siempre, se entiende, ha de ser una ley, u ordenanza en el caso de la Ciudad. Se pueden agregar dos supuestos más: e) puede provenir de un tratado internacional (art. 75 incs. 22 y 24 C.N.) debidamente ratificado por ley nacional, pues sería equiparable, en definitiva, al supuesto mencionado en d), y por último f) podría provenir de un tratado en que sea parte la provincia (art. 125 y 124 C.N.), debidamente ratificados también por ley provincial, pues sería, en suma, un caso equiparable a los mencionados en a, b y sobre todo en c.

### ***Directrices generales.***<sup>28</sup>

La exención es una típica herramienta de política fiscal, su manejo es de resorte propio de cada fisco. Lo que no impide, naturalmente, sino que más aún, lo aconseja y en particular en los Estados Federales, que esas políticas fiscales no sean antagónicas o contrapuestas, sino que respondan a lineamientos generales compartidos.

A partir de fines de la década de 1970, se impuso el hábito de diseñar, desde la Secretaría de Hacienda de la Nación, el modelo o prototipo de legislación local en materia –entre otras- de impuesto sobre los ingresos brutos. Fundamentalmente, esas pautas persiguieron el fin de homogeneizar los tributos para hacer más viable la aplicación del Convenio Multilateral y comprendieron, entre otras manifestaciones del gravamen, las exenciones.

Por un lado, ello significó en cierta medida desnaturalizar la institución, ya que siendo tan dispares las realidades de nuestros veinticuatro fiscos locales, no es concebible que todos ellos hayan tenido la misma valoración como para consagrar estrictamente las mismas exenciones, aunque por otro lado deben admitirse las ventajas que reportó la uniformidad de los textos locales a los fines de la aplicación del convenio.

Recientemente, y a la luz de nuevas circunstancias entre las que cabe destacar a la estabilidad y al ingresos al MERCOSUR, se ha vuelto a la modalidad de las directrices comunes, salvo que ahora, a diferencia de la vez anterior, ellas han transitado el camino de la deliberación y del consenso, con las limitaciones que, desde luego, caracterizan estas dos expresiones, en todos los tiempos y lugares.

En este orden, se puede mencionar el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, consistente en un acuerdo entre el gobierno Nacional y las provincias.

<sup>28</sup> Bulit Goñi, Enrique, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ps.157 y ss



Lo más significativo de ésta última materia es: a) el compromiso de marchar hacia un reemplazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo plurifásico, que recae en cascada sobre las distintas fases del proceso económico, al que se le atribuyen efectos regresivos, y de muy difícil neutralización en orden a las exportaciones, por un impuesto monofásico, que asegure neutralidad para la competitividad de la economía, y que recaiga exclusivamente sobre la última etapa del proceso económico, es decir sobre las ventas finales al público; b) marcha que sería escalonada por un proceso de exenciones, algunas de concreción inmediata, otras secuenciadas dentro de marcos temporales consignados en el acuerdo, para lograr que aquella transición se fuese preparando; c) y con la aceptación general, para que las pérdidas de recaudación pudieran compensarse, de aumentar la gravación sobre aquellos sectores y actividades que no se fueran desgravando.

Lo concreto es que la búsqueda de acuerdo respecto del gravamen sustituto no ha fructificado, y que los plazos acordados han debido prorrogarse.

En cuanto a las exenciones comprometidas, entendemos que ellas no han sido materializadas en la forma acordada.

La mayoría de las provincias, según se ha dicho, tradujeron el compromiso de eximir del tributo a la industria manufacturera dictando normas que eximieron a las actividades industriales que tuvieran su establecimiento en la jurisdicción, con lo cual, de hecho, las únicas industrias que quedaron efectivamente liberadas de tributarse gravamen fueron las unijurisdiccionales, supuesto prácticamente inexistente en la actualidad, ya que las otras debieron seguir tributando en todas las jurisdicciones en que ejercen actividad, excepto en aquella en que tienen radicado el establecimiento fabril.

### **Los sujetos pasivos**

En los ordenamientos provinciales se ubica en la parte general de los códigos fiscales el sector del ordenamiento que con alcance general regla la relación existente entre el conjunto de hechos y circunstancias descriptos en el hecho imponible de todos los gravámenes, como presupuestos generadores de las obligaciones tributarias, y el sujeto sobre el cual recaerá dicha obligación, relación jurídico-tributaria que siempre es de tipo personal. Mientras que las disposiciones sobre el Impuesto sobre los Ingresos brutos en particular están incluidas en la parte específica en que se hace tratamiento al tributo.

Como que están dirigidas a la totalidad de los tributos, las primeras son necesariamente de orden general, y de contenido conceptual, sin perjuicio de mencionar a los sujetos alcanzados como contribuyentes o responsables, y de reglar materias como la responsabilidad y la solidaridad. Los dos campos regulatorios revisten importancia, debiéndoselos interpretar y aplicar, en cuanto sea posible, en forma armónica y complementaria; por principio, y sin perjuicio de examinar en particular cada situación, se puede sostener que en caso de discrepancias entre las normas generales contenidas en



la parte general, y las normas específicas contenidas en la parte especial dedicada al tributo, prevalecen éstas.

### **Contribuyentes**

**“Contribuyente es el titular del hecho imponible, siéndolo en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos quien realice ejercicio habitual de actividad onerosa dentro de la jurisdicción, es decir, aquel que encuadre, estrictamente, en los presupuestos configurativos del hecho imponible.”<sup>29</sup>**

Puede ser una persona física o jurídica –regular o no-, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación, en suma, todo ente capaz de adquirir derecho y contraer obligaciones, y en particular, todo ente en condiciones de desarrollar los actos que dan nacimiento a la obligación tributaria.

Pérez de Ayala y González mencionaron como características del contribuyente: “... a) ser sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario material; b) obligación que nace por mandato de la ley pero por comisión de los hechos y actos que configuran el hecho imponible; c) de donde el contribuyente ha de estar siempre definido legalmente, sea de resultas de una mención explícita, sea de modo implícito, como titular del hecho imponible; d) por lo que está siempre obligado a soportar la carga tributaria, aún cuando la ley prevea un sustituto, ya que dirá también la forma en que éste se resarza”.<sup>30</sup>

### **Responsables por deuda ajena**

**Son los sujetos vinculados con la obligación tributaria mediante relaciones de naturaleza diferente a la del contribuyente, que también resultan obligados al pago del tributo en la medida en que la ley así lo disponga.<sup>31</sup>**

En casi todos los ordenamientos provinciales se establece que son responsables por deuda ajena, en las condiciones que marca cada una de sus leyes, el cónyuge, los padres, curadores y tutores de los incapaces, los síndicos y liquidadores de concursos, administradores de sucesiones, y a falta de éstos el cónyuge supérstite y los herederos, los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, los administradores que están en condiciones de determinar y pagar la deuda tributaria del ente obligado, los agentes de retención y percepción.

Los responsables por deuda ajena deben cumplir también todas aquellas obligaciones impuestas para la determinación, verificación, fiscalización y paga de los tributos.

<sup>29</sup> Bulit Goñi, Enrique, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ps.171

<sup>30</sup> Bulit Goñi, Enrique, *Ibid*, p.172

<sup>31</sup> Jarach, Finanzas públicas y derecho tributario, ps.389 y ss.



## **La estructura tarifaria<sup>32</sup>**

Al principio los ordenamientos tarifarios consagraron una alícuota llamada general para todas las actividades que no tuvieran especificada una diferente, y alícuotas mayores o menores a ésta según orientaciones de política fiscal. El justificativo para el apartamiento legislativo de esa alícuota general sólo pudo tener apoyo en dos órdenes de consideraciones: la mayor o menor rentabilidad operativa de la actividad, y el deseo fiscal de alentar o desalentar a determinada actividad.

En un comienzo, tales previsiones eran marcadamente causísticas, tanto para los casos con rebaja como con recargo. Con el tiempo, y a medida que los ordenamientos fiscales fueron consagrando las que se llamaron, bases imponibles especiales, el número de alícuotas específicas se fue reduciendo. Ya no fueron las alícuotas el único instrumento con que se maneja la política fiscal, sino que también se comenzó a utilizar con esos fines a la base imponible.

Luego las legislaciones locales incorporaron un ordenamiento que fue estructurado por la Secretaria de Hacienda de la Nación, y que se mantuvo hasta hace poco tiempo, precisamente hasta los cambios que se introdujeron con motivo de los compromisos asumidos por los fiscos en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de Agosto de 1993.

### *Régimen actual*

Después de los compromisos asumidos por el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento se produjeron cambios en las estructuras tarifarias. Esos cambios que en un primer momento exteriorizaron la marcha hacia reducir el peso de la imposición, eximiendo por ejemplo a la actividad primaria y a la industria, pero que de golpe desandaron camino y terminaron con una gravación superior a la que había antes. No obstante todas las jurisdicciones incurren en el mismo procedimiento que es tratar de aprovechar la oportunidad para recaudar lo no recaudado con anterioridad. El compromiso era de eximir a la actividad primaria y a la industria, derechamente, sin condiciones, como forma de reformular la tributación local, marchar hacia un tributo monofásico y aumentar la competitividad de la economía, sobre todo pensando en el MERCOSUR.

En la provincia de Buenos Aires, por Ley 11518 se consagró la exención para una serie de actividades primarias e industriales pero sujetas a condicionantes temporales, a que se solicitarán de una determinada manera, a que no se verificaran deudas anteriores, a que el establecimiento industrial estuviera radicado en jurisdicción de la provincia. El autor Bulit Goñi, Enrique opina que estos requisitos que condicionan el otorgamiento de la exención son una discriminación inconstitucional; por un lado, la industria que tenga establecimiento en

<sup>32</sup> Cfr Bulit Goñi, E., Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Bs.As. 2º ed., Ed. Depalma, p.191 y ss.



- una jurisdicción y actividades en otras, estaría exenta en la primera, pero gravada en las otras, con lo que la exención a la industria es más que relativa, y por otro lado, la única industria que estaría efectivamente exenta sería la estrictamente local, lo que es discriminatorio respecto del "comercio interjurisdiccional" (art. 75, inc.13 C.N.).



## **DESARROLLO**

### ***Normas Impositivas que regulan la exención a la actividad industrial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las jurisdicciones de Buenos Aires, Ciudad de Buenos Aires y Córdoba.***

La siguiente sección del presente trabajo persigue como objetivo investigar cuáles son las normas impositivas que regulan la exención al impuesto en las jurisdicciones antes mencionadas y el consiguiente análisis de los conceptos involucrados en las mismas.

#### **LEGISLACIÓN EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

**LEY 11490 29/12/1993**

#### **EXENCIONES AL EJERCICIO DE DETERMINADAS ACTIVIDADES INDUSTRIALES Y A LA VENTA DE BIENES DE CAPITAL NUEVOS Y DE PRODUCCIÓN NACIONAL**

En su **artículo 39** establece :

*“Exímase del pago del impuesto sobre los Ingresos brutos, bajo las condiciones señaladas en este artículo, el ejercicio de las actividades industriales que se mencionan a continuación:...”*

*“... El reconocimiento del beneficio establecido precedentemente se hará efectivo a petición de parte interesada, debiendo acreditarse:*

- a) La inexistencia de deudas referidas a todo tributo provincial o bien haberse acogido a los planes de regulación fiscal y estar cumpliendo puntualmente con los mismos.*
- b) Que el establecimiento industrial esté ubicado en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.*
- c) Estar alcanzado por la desgravación previsional a que hace referencia el artículo 2º, inciso 3 , del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de Agosto de 1993”.*

*“...Para el caso de industrias con establecimientos en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires y sede en Capital Federal, que tributan de conformidad con las normas del Convenio Multilateral, la exención regirá únicamente en el supuesto de que se haya consagrado igual beneficio en dicha jurisdicción, conforme el compromiso asumido por el Gobierno Nacional según artículo 2º, inciso 1), del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12/08/1993”.*



**LEY 11.518<sup>33</sup>      23/03/1994**

**EXIMICION DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS A LAS ACTIVIDADES PRODUCTIVAS**

En su artículo primero establece:

*"... Exímase del pago del impuesto sobre los ingresos brutos, bajo las condiciones señaladas en el artículo siguiente, y a partir de las fechas que en cada caso se indican, el ejercicio de las actividades que se mencionan a continuación:..."*

*"...También estarán alcanzadas por el beneficio a partir del 1 de Enero de 2001, todas las actividades no enumeradas expresamente en este artículo, mencionadas en el punto primero, cláusula 4) del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de Agosto de 1193."*

*"... Quedan excluidas del beneficio establecido precedentemente, las ventas que los contribuyentes alcanzados por el mismo efectúen a consumidores finales, las que seguirán tributando, en lo pertinente , de acuerdo a lo previsto en el artículo 149 del Código Fiscal."*

En el artículo 2º se establecen los requisitos que deben acreditarse para obtener la exención:

*" El reconocimiento del beneficio...se hará efectivo a petición de parte interesada, debiendo acreditarse:*

a) *La inexistencia de deudas referidas a todo tributo provincial o bien haberse acogido a planes de regularización fiscal y estar cumpliendo puntualmente con los mismos.*

*En caso de detectarse la existencia de deudas anteriores a la fecha d solicitud del beneficio o de verificarse la caducidad del plan de regularización al que se hubiera acogido el contribuyente , se producirá en forma automática y de pleno derecho el decaimiento de la exención desde la fecha de su otorgamiento.*

b) *Que el establecimiento industrial esté ubicado en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.*

c) *Estar alcanzado por el beneficio dispuesto por Decreto nacional 2609/93.*

*El beneficio regirá a partir de las fechas indicadas en cada caso y mientras subsista el régimen de desgravaciones de aportes previsionales instituido por el Gobierno Nacional."*

El inc.2 del art. 2º y la condición contemplada en el último párrafo fueron suspendidos por el art.4º de la Ley 11646 (B.O. Bs.As.

<sup>33</sup> *Modificada por Ley (Bs.As. 11.646 (B.O. Bs.As. 3 al 14/7/1995); Ley (Bs.As. 11.790 (B.O. Bs.As. 22/5/1996); Ley (Bs.As. 11904 (B.O. Bs.As. 6 al 10/1/1997); Ley (Bs.As. 12.233 (B.O. Bs.As. 4 al 8/1/1999); Ley (Bs.As. 12.397 (B.O. Bs.As. 3 al 7/1/2000).*



24/7/1995) a partir de 1/3/1995. Por la misma norma se autoriza al Poder Ejecutivo a dejar sin efecto la suspensión mencionada, debiendo dar cuenta a la Legislatura dentro de los 30 días de realizado el acto.

En su artículo 3° se hace referencia a las actividades desarrolladas por los contribuyentes con sede en otras jurisdicciones que tributan de conformidad a las normas del Convenio Multilateral y establece:

*“...A condición de reciprocidad por parte de los fiscos respectivos, autorízase al Poder Ejecutivo a establecer idénticas exenciones que las dispuestas en la presente ley a las mismas actividades...en proporción al monto imponible que le corresponde a la Provincia de Buenos Aires por aplicación del citado Convenio.”*

#### **DECRETO (BS.AS.) 3354/95 6/10/95, B.O. 22/12/95**

Establece que a los fines dispuestos por los artículos 9 de la Ley 11.490, 167 del Código Fiscal T.O. 1994 y último párrafo del artículo 1 de la Ley 11.518, serán de aplicación las siguientes definiciones:

*“se entenderá que existen **operaciones de comercialización mayorista**, con prescindencia de la calidad de los sujetos intervinientes y de la cantidad de unidades comercializadas, cuando la adquisición se realice para enajenar los objetos sin transformarlos o para alquilar su uso. Cuando no se verifiquen los supuestos precedentes, la operación se considerará venta final y sujeta a la alícuota correspondiente.”*

#### **DECRETO 2782/96 (29/7/96, B.O. 3/9/96)**

Este decreto reformula los conceptos vertidos por su antecesor, disponiendo que:

*“**Artículo 1...a)** se entiende que existen **operaciones de comercialización mayorista**, con prescindencia de la cantidad de unidades comercializadas, cuando la adquisición se realice **para enajenar los objetos, alquilar su uso o transformarlos en el desarrollo de una actividad industrial posterior**. Cuando no se verifiquen los supuestos precedentes, la operación se considerará venta minorista y sujeta a la alícuota correspondiente.”*

#### **ANÁLISIS DEL DECRETO 3354/95<sup>34</sup>**

Del análisis de los considerandos del decreto, el propio fisco reconoce que existen prestaciones encontradas en el seno de la administración, lo

<sup>34</sup> Romay, Julio, Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Concepto de industria y venta final, Crónica Tributaria, Bs.As, Ed. ERREPAR, 8/1996, ps.130.000 y ss.



cual lleva a la necesidad de determinar el alcance de los conceptos en análisis.

También se manifiesta que el concepto de consumidor final es autónomo y propio de la legislación provincial, razón por la cual no es precedente la remisión a la legislación nacional.

El legislador adopta un nuevo concepto el cual es de venta final que es aplicable a toda referencia legal donde se mencione venta minorista, venta a consumidor final y expendio al público. El legislador define el concepto de venta final mediante la negación (definición negativa), es decir, incluyendo bajo esta denominación todo aquello que no encuadre dentro del concepto de comercialización mayorista.

Haciendo un análisis práctico del decreto, tomemos la siguiente situación:

Una empresa industrial exenta de materiales electrónicos tiene como cliente un supermercado, con el cual realiza las siguientes tres operaciones.

1) venta de linternas: el supermercado las adquiere para su venta al público

2) venta de cables eléctricos: los cuales son utilizados por el supermercado para elaborar árboles de navidad o similares.

3) Venta de cables eléctricos: los cuales son utilizados para hacer una instalación eléctrica propia

Analizando las operaciones, cabe concluir que la única que se encuentra exenta sería la operación 1), por cuanto es la única operación donde se cumplen los requisitos donde el cliente adquiere los bienes para enajenarlos y no hay una transformación posterior .

En las operaciones 2) y 3) no corresponde la exención por estar en presencia de una venta final. En la operación 2), si bien el cliente adquiere los bienes para enajenarlos, los mismos son transformados. En la operación 3) los bienes no son adquiridos para enajenarlos sino para consumo propio.

### **Ambito de aplicación y antecedentes normativos**

Es necesario destacar que esta definición de venta final es aplicable en el ámbito de la provincia de Buenos Aires, no así en otros fiscos provinciales, los cuales en algunos casos han adoptado otras definiciones, ya sea tanto sobre este concepto como sobre el de actividad industrial.

### **Análisis de los considerados**

- Necesidad de determinar el contenido y el alcance de los conceptos:
  - Venta mayorista
  - Venta minorista
  - Consumidor final
  
- Existen múltiples confusiones en los contribuyentes e interpretaciones encontradas en el seno de la administración.



- La legislación provincial impone el mayor rigor tributario en la última etapa de comercialización de bienes. A esta etapa la denomina Venta final.

- La alícuota más elevada corresponde a la venta final y será aplicable cuando, por cualquier razón, no exista cadena de comercialización inmediata.

- Necesidad de la delimitación del concepto de consumidor final.

- Dicho concepto es autónomo y propio de la legislación provincial. No es precedente la remisión a la legislación nacional.

### **Análisis de la parte legislativa**

Lo determinado en el decreto es aplicado a los efectos de lo dispuesto por:

- Artículo 9 de la ley 11.490 ( ley impositiva para 1994): establece las alícuotas de la diferentes actividades.

- Artículo 167 del Código Fiscal ( t.o 1994): legisla cerca del caso cuando las industrias ejerzan actividades minoristas, en razón de vender sus productos a consumidor final.

- Artículo 1, último párrafo, de la ley 11518: esta norma determina un listado de actividades que serán beneficiadas con la exención, excepto cuando efectúen ventas a consumidor final.

### **Definición de la norma**

#### **• Comercialización mayorista**

Cuando la adquisición se realice para enajenar sin transformar los objetos o para alquilar su uso.

Sin considerar:

-La calidad de los sujetos intervinientes

-La cantidad de los objetos comercializados

#### **• Venta final** (definición por la negación)

- Cuando no se verifiquen los supuestos anteriores.

Por ejemplo:

Adquisición sin posterior enajenación

Adquisición con enajenación posterior, pero transformado en bienes

- *Aplicable a toda referencia legal donde se mencione:*

Venta minorista

Venta a consumidor final

Expedido al público

### **Análisis del Decreto 2782/96**

*El Decreto 2782/96 define el hecho imponible según el destino del bien vendido.*

*Amplía los alcances de su antecesor el Decreto 3354/95.*



- **Comercialización mayorista**

Cuando la adquisición se realice para:

- enajenar los objetos,
- alquilar su uso, o
- transformarlos en el desarrollo de una actividad industrial posterior.

Sin considerar:

- la cantidad de unidades comercializadas.

- **Venta final (definición por negación)**

- Cuando no se verifiquen los supuestos precedentes.

Por ejemplo: adquisición para transformarlos en una actividad de prestación de servicios posterior.



## **LEGISLACIÓN EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES**

La Ciudad de Buenos Aires incorporó la exención a la industria mediante la **Ordenanza 47.549 B.O. 30/12/93, Art.1 , punto 21, decreto 92/94 B.O. 26/1/94, art.1.que incluyó en el artículo 92 un inciso 23)** que en lo pertinente eximió a:

*“Los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes actividades:...b) producción industrial...Esta exención no alcanzará las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios así como los supuestos previstos en el art.21 del título III, capítulo IV de la ley 23.966”.*

Al año siguiente (**O.F., t.o. 1994, por decreto 505/94, inc.23**) a dicha norma se le agregaron dos párrafos:

*“Las exenciones dispuestas en los puntos a) y b) tendrán vigencia a partir del 1/1/94 y la del punto c) desde 1/7/94”. Y “Las exenciones dispuestas por este inciso deberán ser solicitadas en la Dirección general de Rentas, debiendo los que se presenten para acceder a la liberalidad acreditar previamente en forma fehaciente el cumplimiento de las obligaciones frente al tributo.”*

La **Ordenanza Fiscal, t.o. 1998 (t.o. por decreto 324/98 B.O. 20/4/98)** hizo varios agregados sobre el mismo texto del inciso 23, ahora artículo 104:

*“ b) Producción industrial exclusivamente para el caso de que la actividad industrial se desarrolle en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires.”*

*“Las exenciones previstas en el apartado a) y b) del presente inciso no alcanzan a los ingresos obtenidos por las ventas efectuadas a consumidores finales, que tendrán el mismo tratamiento que el sector de comercialización minorista.”*

*“Se entiende por actividad industrial aquella que logra la transformación física, química, o fisico-química, en su forma o esencia, de materias primas o materiales en nuevos productos, a través de un proceso inducido, mediante la aplicación de técnicas de producción uniforme, la utilización de maquinarias o equipos, la repetición de operaciones o procesos unitarios, llevada a cabo en un establecimiento industrial.”*

“Es de destacar que esta definición de actividad industrial es coincidente con la establecida por el artículo 7 del decreto 2541/77, reglamentario de la ley 21608 de promoción industrial, con lo que parecería que el legislador no tuvo en cuenta las profundas innovaciones y transformaciones que se han producido en esta materia en más de veinte años, agudizadas por la política de



globalización que se ha hecho patente en nuestro país como en tantos otros del mundo."<sup>35</sup>

Por **Ley 150 (B.O. 29/1/99) art.116, inc. 22)** se introdujeron las siguientes modificaciones:

*“ b) Producción industrial, únicamente para el caso que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en establecimientos radicados en el territorio de la ciudad de Buenos Aires, en tanto cuenten con la debida autorización y respecto de los ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos desarrollados en dichos establecimientos.”*

*“ Se considera **consumidor final** a las personas físicas o jurídicas que hagan uso o consumo de bienes adquiridos, ya sea en beneficio propio, o de su grupo social o familiar, en tanto dicho uso o consumo no implique una utilización posterior directa o indirecta, almacenamiento o afectación a procesos de producción, transformación, comercialización o prestación o locación de servicios a terceros. Esta disposición tendrá vigencia retroactiva al 1º de enero de 1998.”*

**Decreto 2143 1/11/99 Reglamentación del Código Fiscal (t.o. 1999)**

**Reglamentación del Artículo 116, inciso 22), apartado b)**

*“Se entiende por autorización la habilitación otorgada por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires.  
Constituye actividad industrial aquella que utilice técnicas de producción uniforme, la repetición de operaciones o procesos unitarios y se lleve a cabo en un establecimiento industrial habilitado al efecto.  
Las actividades de ensamble y armado constituyen actividad industrial cuando se verifiquen las condiciones enunciadas en el párrafo anterior.  
Las actividades de fraccionamiento y envase no constituye actividad industrial.”*

Además el art.116 anteúltimo párrafo establece:

*“Las exenciones dispuestas en los incisos ... 22) ...; dispuestas en este artículo deben ser solicitadas en la Dirección General y para acceder a su reconocimiento no debe existir deuda líquida y exigible respecto del tributo.”*

<sup>35</sup> Bertazza Humberto J., Reglamentación de la exención de la actividad industrial en el impuesto sobre los ingresos brutos en la ciudad de Buenos Aires, Crónica Tributaria III ERREPAR, Act.nº212: 4/98, p. 131.000



## **ANÁLISIS DE LOS CONCEPTOS<sup>36</sup>**

En primer lugar la norma se refiere al desarrollo de actividades industriales realizadas en los establecimientos radicados en la Ciudad de Buenos Aires.

Aquí nos encontramos en la práctica con diversas situaciones en las que se pueden plantear dudas interpretativas respecto del alcance de la norma exentiva.

Ni la norma legal ni la reglamentaria se refieren, como en otras jurisdicciones al hecho de que el desarrollo de la actividad industrial puede ser total o parcial en el establecimiento radicado en la jurisdicción.

Así, podrán darse dos situaciones totalmente distintas. Existe un proceso industrial realizado en la jurisdicción (por ejemplo, fabricación de tela), que constituye un insumo para la misma empresa que, teniendo otro establecimiento industrial en la Provincia de Córdoba, termina confeccionando una prenda de vestir en esta última jurisdicción.

En una interpretación ajustada de la norma reglamentaria, parecería que no es procedente la exención en la Ciudad de Buenos Aires, pues si bien se cumple con un proceso industrial en dicha jurisdicción, no se verifica el otro elemento que se refiere a los ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos desarrollados en dichos establecimientos.

En realidad, en nuestro caso los ingresos provienen de la venta de un bien producido en extraña jurisdicción. Distinto, claro está, sería el caso en que la empresa se dedique a la fabricación y venta de telas.

Otra interpretación distinta, menos rígida, nos diría que la exención sería procedente en la parte del precio de venta real o presunto adjudicado al bien, en las condiciones en que sale de la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires.

El ejemplo inverso sería: Una empresa tiene una fábrica en Bahía Blanca que elabora tela, que transporta a otro establecimiento de la misma que se encuentra radicado en la ciudad de Buenos Aires, donde se encarga de fabricar y vender el producto final, que es una prenda de vestir.

En este caso, si bien el proceso se realiza sólo parcialmente en la ciudad de Buenos Aires, parecería que la reglamentación dispone la exención total, pues se trata de un ingreso proveniente de la venta de un bien obtenido (no importa que sea parcialmente) en un proceso industrial desarrollado en un establecimiento en la Ciudad de Buenos Aires.

Pero ¿Qué ocurriría en el último ejemplo si la venta del producto final se realiza en una tercera jurisdicción, por ejemplo, la Provincia de

---

<sup>36</sup> Bertazza Humberto J. , Reglamentación de la exención de la actividad industrial en el impuesto sobre los ingresos brutos en la ciudad de Buenos Aires, Crónica Tributaria III ERREPAR, Act.nº212: 4/98, p. 131.000 y sigs.



Santa Fe? ¿No procedería la exención, pues no se trata de un ingreso proveniente de la venta del bien obtenido en la jurisdicción?

En nuestro criterio, debemos aplicar las normas de atribución de ingresos previstas por el Convenio Multilateral. De esta manera, si bien la venta se realiza en la Provincia de Santa Fe, la parte de los ingresos atribuibles a la Ciudad de Buenos Aires, por venta de bienes producidos en ella, gozará de la exención.

Otro problema práctico que se plantea con esta reglamentación es el de los procesos de tercerización, tan difundidos hoy, en el que se integran distintas partes o elementos adquiridos a terceros, resultando de dicho proceso un producto diferente y distinto a las partes que lo forman.

En estos casos, para que proceda la exención respecto de ambos sujetos, se requiere el cumplimiento de los requisitos exigidos reglamentariamente, es decir, la radicación del establecimiento industrial, la autorización y el proceso industrial en dicha jurisdicción.

Un segundo problema que nos plantea la reglamentación es que los establecimientos radicados en la jurisdicción deben contar con la debida autorización, pues en caso contrario no resulta procedente la exención.

Es de destacar que en el Digesto Municipal existe un listado de industrias categorizadas como "no permitidas en la Capital", según el Código de Planeamiento Urbano vigente, por lo cual no le es factible obtener la autorización pertinente (por ejemplo, productos lácteos, aceites vegetales y grasas animales, elaboración de vinos y sidras, bebidas no alcohólicas y aguas gaseosas, abonos, plaguicidas, insecticidas y fumiguicidas, pinturas, barnices y lacas; plásticos y resinas sintéticos; jabones y detergentes; ceras; cámaras y cubiertas, vidrios, gas, entre muchos otros).

### ***Venta de bienes producidos en establecimientos industriales a consumidores finales***

En la Ciudad de Buenos Aires, las ventas realizadas por los propios industriales al público consumidor tenían el mismo tratamiento fiscal que las de aquellos sujetos que, encontrándose en las etapas intermedias, vendían también al público consumidor.

De esta manera, si un industrial vendía al público consumidor, la imposición se igualaba a la del comerciante al por menor. Todo ello hasta el 31/12/97.

Por el año 1998 surge en este aspecto también una importante innovación, pues la Ordenanza Fiscal incorpora la expresión "consumidor final" en lugar de público consumidor, siguiendo la línea de otras jurisdicciones, como la Provincia de Buenos Aires, con intención de limitar el alcance de la exención.

La norma reglamentaria define el nuevo concepto en forma negativa, pues presume que todas las ventas de bienes producidos en establecimientos industriales se efectuaron a consumidor final, excepto los casos expresamente contemplados.

Entre las excepciones (no existe venta a consumidor final) se encuentran las ventas de bienes que tengan para el adquirente el



carácter de bienes de cambio, ya sea para su posterior reventa mayorista o minorista.

Se excluye también del concepto de ventas a consumidores finales, los bienes que tengan para el adquirente el carácter de bienes de uso (excepto automóviles) que se afecten a un proceso industrial, a la producción primaria o minera o la construcción de edificios destinados a vivienda.

Asimismo, se excluye del concepto -y por lo tanto le corresponde en principio la exención-, la venta de bienes que tienen el carácter de insumos para el adquirente, afectados a las actividades mencionadas en el párrafo anterior.

Al no distinguir el reglamentador de turno, tampoco corresponde hacer distingo ninguno al intérprete, por lo que, desde nuestro punto de vista, el término insumos alcanza tanto a aquellos que se incorporen físicamente o no a los productos obtenidos como consecuencia de los procesos mencionados.

Notemos que, en todos los casos, la procedencia de la franquicia dependerá del destino o afectación que el adquirente dispense a los bienes comprados.



## **LEGISLACIÓN EN LA PROVINCIA DE CORDOBA**

### **CODIGO TRIBUTARIO DE CORDOBA**

#### **TITULO II: Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

En el Capítulo IV el Código Tributario regula las exenciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en el **artículo 167** enumera las exenciones objetivas.

Este Código ha sufrido varias modificaciones, de las cuales es importante en cuanto al tema estudio de este trabajo la **Ley 8828 B.O. 6/1/2000** que incorpora a la enumeración del artículo 167 el inciso 26), el cual incluye como exenta del impuesto la actividad industrial:

**Art. 167** – *Están exentos del pago del impuesto, las siguientes actividades:*

**26)** *“... la actividad industrial, -con excepción de las operaciones a que se refiere el art. 153 bis de este Código-...”*

*“La presente exención resultará de aplicación en tanto...el establecimiento productivo ...se encuentren ubicados en la Provincia de Córdoba.”*

**Art.153 bis:** *Los contribuyentes que desarrollen actividades de ventas a consumidores finales, cualquiera fuese su actividad específica, tributarán el impuesto que para el comercio minorista establezca la ley impositiva, sobre la base imponible correspondiente a los ingresos respectivos.*

*A los efectos de lo dispuesto precedentemente se consideraran ventas a consumidores finales las operaciones hechas con sujetos no inscriptos en el impuesto en la jurisdicción correspondiente.*

*Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable asimismo a los fabricantes de extraña jurisdicción a que se refiere el último párrafo del artículo 146. (s/Ley 8346 B.O.30/12/93)*

**Art. 153 ter:** *Se entenderá que existen operaciones de comercialización mayorista cuando, con prescindencia de la calidad de los sujetos intervinientes y de la cantidad de unidades comercializadas, la adquisición de los bienes se realice para revenderlos o comercializarlos en el mismo estado, alquilar su uso o transformarlos en el desarrollo de una actividad agropecuaria, industrial o de la construcción posterior. Cuando no se verifiquen los supuestos precedentes, la operación se considerará de venta minorista y sujeta a la alícuota correspondiente. (S/Ley 8724 B.O. 15/12/98)*

A través de la **Resolución Interpretativa (D.G.R. Cba.) 103/94** se reglamenta el artículo 153 bis. En su art.1 establece:

*“... que en el ámbito de aplicación de aplicación del artículo 153 bis del Código Tributario vigente, queda definido para quien vende bienes, desarrollando su actividad en las etapas...industrial... y/o el comercio*



*por mayor , a consumidores finales, entendiéndose por tales los sujetos no inscriptos en el impuesto sobre los ingresos brutos, deberá en estos casos aplicar la alícuota para el comercio minorista que establece la ley impositiva.”*

**Art.2** *“...cuando vendan bienes a sujetos inscriptos formalmente en el impuesto sobre los ingresos brutos , gravados o exentos, salvo las excepciones establecidas por resolución normativa 840 y cualquiera sea la naturaleza o destino de bien que se adquiere (bien de cambio, insumos, bien de capital, etc.), siempre que sean afectados al proceso productivo y/o actividad que desarrollan; tributarán el impuesto a la alícuota que corresponda a cada una de las etapas enunciadas en el artículo anterior.”*

**Art.3** *“... la acreditación de la inscripción no será válida en aquellos casos cuando el contribuyente o responsable haya adquirido bienes para su consumo particular o privado.”*

**Art.4** *“... el art.153 bis del Código Tributario vigente no comprende a la actividad de industrialización, comercialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural.”*

*La Resolución Normativa (D.G.R. Cha.) 840 establece como se acredita la condición de inscriptos en el impuesto.*

*Art 1: “... los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos, gravados o exentos, que realicen compras de bienes, deberán presentar al vendedor a los fines de acreditar su condición de inscriptos, fotocopia del formulario de inscripción en el impuesto o de la última boleta de pago en la que consten los datos preimpresos firmada por el titular o responsable.*

*En el artículo 2 de dicha norma se establece quienes se consideran inscriptos en el impuesto a los efectos de la aplicación del art.153 bis y por ende liberados de efectuar la pertinente inscripción:*

- los organismos oficiales del Estado Nacional, Provincial, Municipal y/o comunas y las representaciones diplomáticas y consulares de los países extranjeros, quienes deberán acreditar su condición de contribuyentes exentos, con la presentación de una constancia emitida por el responsable del organismo o representación.
- Los contribuyentes encuadrados en los incisos 3) y 7) del artículo 166 del Código Tributario; deberán acreditar su condición de exentos , mediante presentación de fotocopia de la resolución de la Dirección General de Rentas declarándolos como tales.



## **Informes emitidos por el Departamento técnico de la Dirección Provincial de Rentas**

En esta sección se resumen y analizan los informes emitidos por el Departamento Técnico de la Dirección Provincial de Rentas para dar respuestas a consultas realizadas por los contribuyentes del impuesto, ante situaciones en las que se presentan dudas en cuanto a las interpretaciones de los conceptos "industria", "venta mayorista", "venta minorista" y "consumidor final".

De los mismos se han seleccionado los más importantes sobre el tema :

### **INFORME 1/96**

Objetivo del informe:

Interpretar el alcance del concepto industria para acogerse a la exención del impuesto (L. 11490 y 11518)

*Análisis:*

Definición de actividad industrial:

Conjunto de operaciones, procesos o procedimientos técnicos destinados a producir cambios en la naturaleza de los bienes materiales, susceptibles de medición económica.

Destaca que la forma de comercializar la producción no modifica la naturaleza de la actividad industrial.

El contribuyente no deberá ingresar el impuesto si encuadra dentro de la exención dispuestas por las leyes 11490 y 11518

Determina que: industria (vende productos propios) tributa por venta final

Definición de consumidor final:

Se toman los conceptos vertidos en el decreto 3354/95

*Solución del caso planteado:*

Caso: Empresa industrial que vende maquinarias agrícolas a productores.

*Solución según Dirección Provincial de Rentas :* se considera una venta final en los términos del decreto 3354/95: gravado al 3,5%.

Conclusiones establecidas en el informe:

Se expresa que se debe entender por actividad industrial

Se establece que la actividad industrial se encuentra exenta en tanto y en cuanto se cumpla con los requisitos legales (art. 39, L. 11646).

Lo anterior no implica que no deba tributarse el impuesto cuando el industrial realice una venta a consumidor final.



Se toman los conceptos vertidos por el decreto 3354/95., en cuanto a qué se debe considerar como venta final.



**INFORME N° 145/96**

Asunto: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Encuadramiento de actividad. Actividad primaria e industrial. Establecimiento Las Marías.

**OBJETIVO DEL INFORME**

Encuadramiento de la actividad de la firma en cuestión, en atención a la naturaleza de las tareas que desarrolla.

**SOLUCION DEL CASO PLANTEDO:**

Caso: Determinar si la actividad que involucra la comercialización de yerba mate y té, por parte de quien la produce y posteriormente efectúa un proceso de elaboración de los bienes citados, constituye actividad primaria o industrial.

**Solución:**

- La actividad debe catalogarse como de industrialización . Ello en atención a que la venta final del producto elaborado resulta ser la que origina los ingresos gravados por el tributo en cuestión.
- Cuando en un sujeto se reúnan las etapas económicas de producción e industrialización , debe estarse a la última de ellas - prescindiendo de la precedente - a los fines de fijar la alícuota aplicable por ser la que, en definitiva, genera los ingresos alcanzados por el impuesto local.



**INFORME : 160/96**

Asunto: Impuesto sobre los ingresos brutos. Decreto 3354/95 y Decreto 2782/96, alcance de los conceptos "venta mayorista", "venta minorista" y "consumidor final".

**OBJETIVO DEL INFORME:**

Establecer las diferencias entre venta mayorista y minorista en atención al disímil tratamiento de alícuotas.

**ANÁLISIS:**

**Definición de comercio mayorista**

Decreto 3354/95 establece que a los fines dispuestos por los artículos 9 de la Ley 11.490, 167 del Código Fiscal T.O. 1994 y último párrafo del art.1 de la Ley 11.518, serán de aplicación las siguientes definiciones: "se entenderá que existen operaciones de comercialización mayorista, con prescindencia de la calidad de los sujetos intervinientes y de la cantidad de unidades comercializadas, cuando la adquisición se realice para enajenar los objetos sin transformarlos o para alquilar su uso. Cuando no se verifiquen los supuestos precedentes, la operación se considerará venta final y sujeta a la alícuota correspondiente."

Decreto 2782/96 reformula los conceptos vertidos por su antecesor, disponiendo:

" Art. 1...a) se entiende que existen operaciones de comercialización mayorista, con prescindencia de la cantidad de unidades comercializadas, cuando la adquisición se realice para enajenar los objetos, alquilar su uso o transformarlos en el desarrollo de una actividad industrial posterior. Cuando no se verifiquen los supuestos precedentes, la operación se considerará venta minorista y sujeta a la alícuota correspondiente."

**SOLUCION AL CASO PLANTEADO:**

Caso: Empresa cuya actividad es la venta de insumos agropecuarios (semillas, agroquímicos, etc.)

Solución: según la Dirección Provincial de Rentas: considera que la actividad desarrollada por el contribuyente queda encuadrada como "venta minorista". Tanto para el primer decreto como para el segundo, la calificación tributaria no varía. Para el Decreto 2782/96, que amplía los alcances de su antecesor, las operaciones en cuestión tienen el carácter minorista en atención a que si bien puede hablarse de que los insumos agropecuarios se "transforman" en el desarrollo de la actividad de la misma índole posterior, la norma solamente comprende en el concepto mayorista a los bienes que se transforman en la actividad industrial posterior.



En consecuencia la actividad queda gravada a la alícuota del 3.5%.

#### OTRAS CONCLUSIONES ESTABLECIDAS EN EL INFORME

Aplicación en el tiempo del criterio adoptado por la Dirección Provincial de Rentas.

Para ello en el informe se hace referencia a la situación anterior al dictado de los decretos mencionados:

Circular 48/81: expresaba " las ventas que los industriales realicen a los sujetos que no desempeñen etapas de comercialización intermedia, serán consideradas como generadas por funciones típicas de los comercios minoristas siempre y cuando cumplan con los requisitos sustanciales de habitualidad en la venta y organización para la venta minorista con locales de venta habilitados, departamentos o estructuras administrativas o cualquier otra forma análoga que evidencia tal propósito".

Dictamen n° 1/86: estableció que "deberá entenderse como consumidos final quien adquiere los bienes y/o servicios con destino a su propio uso y/o destino". Ello así, atento a que tales bienes y/o servicios cierran el proceso económico, no teniendo una eventual transferencia ulterior significación jurídica tributaria".

Informe 42/94: en este informe se arribó a una conclusión opuesta a la que emerge de los decretos citados, concluyéndose que "a los ingresos derivados de la venta de semillas, agroquímicos, fertilizantes, etc. A productores agropecuarios deberá aplicarse la alícuota del 2.5% correspondiente al comercio mayorista" (art.6 Ley b 11.490).

La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que los cambios de criterio impositivo, como principio, sólo rigen para el futuro, preservando de los efectos que produzcan las modificaciones, a situaciones definitivas en que se hallen los contribuyentes a fin de no causar agravio al derecho de propiedad (CSN, 15/03/83, "La Plata Cereal S.A.").

#### Conclusión:

La Dirección Provincial de Rentas concluyó en relación al caso que para los ejercicios fiscales 1994 y 1995 debería realizarse el ajuste con la alícuota del 2.5% correspondiente a comercio mayorista. El criterio adoptado por el fisco se fundó en lo siguiente:

- La modificación introducida por el Decreto 3354/95 rige desde su entrada en vigor, no pudiendo alterar situaciones preexistentes en las que se encuentran involucradas la certeza y confianza jurídica que todo ciudadano deposita en un Estado de Derecho.
- En cuanto al Decreto 2782/96 señala lo siguiente: 1) El artículo 1 en sus inc. a) y b) primer párrafo, rige desde la vigencia de su



antecesor Decreto 3354/95 en atención a que , según surge de los Considerandos de Decreto en cuestión 2782 /96, la modificación obedeció a una “omisión” en la regulación de la tributación a partir de los cambios legislativos operados a partir de 1994.

2) El segundo párrafo del artículo 1 inciso b) en cuanto alude al supuesto de comercialización de combustibles líquidos derivados del petróleo, debe ser objeto de análisis por separado en virtud de que dicha materia tiene un régimen específico derivado del particular tratamiento del sector ( Ley 11.244 y mod., Ley nacional 23.966, Informes 34/92, 38 y 39/93, 95/94).



**INFORME N° 173/96**

Asunto: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alcance de los conceptos "venta mayorista", venta minorista" y consumidos final". Decretos 3354/95 y 2782/96.

**OBJETIVO**

Establecer las diferencias entre venta mayorista y minorista en atención al disímil tratamiento de las alícuotas.

**Análisis**

Definición de venta mayorista y de venta minorista:

Se toman los conceptos vertidos en el art.1 a) del Decreto 2782/96 que reformula los conceptos vertidos por su antecesor (dto 3345/95).

**SOLUCION AL CASO PALNTEADO**

Caso: Empresa dedicada a la venta de materiales para la construcción y aserradero.

**Análisis**

Solución según la Dirección Provincial de Rentas :

- Por la actividad de aserradero:
  - a) gravada con la alícuota del 1.5% ( o exenta Conf. Ley 11490 y Ley 11518), cuando los bienes vendidos sean incorporados al desarrollo de una actividad primaria, industrial o de comercialización -mayorista o minorista- posterior.
  - b) Gravada con la alícuota del 3.5% cuando los bienes vendidos sean adquiridos para uso o consumo, o destinados al sector servicios o al sector de la construcción. Respecto de este último el Departamento Técnico de la Dirección entiende que el mismo no resulta susceptible de incluirse en el rubro industrial, en atención al disímil régimen tributario que les resulta aplicable a sendos sectores económicos en la legislación de la jurisdicción local.
  
- Por la actividad de venta de materiales para la construcción ( art. 1 inc. a del Decreto 2782):
  - a) Gravada al 2.5% cuando la adquisición se efectúe para enajenar, alquilar el uso o transformar en el desarrollo de una actividad industrial posterior.
  - b) Gravada al 3.5% en los restantes supuestos.

Otras conclusiones establecidas en el informe



- Aplicación de Decreto 2782 en el tiempo: corresponde aplicar el criterio sentado desde la entrada en vigencia del Decreto 3354/95 debido a que la modificación obedeció a una "omisión" en la regulación de la tributación a partir de los cambios legislativos operados a partir de 1994.



## **INFORME Nº 175/96**

Asunto: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Encuadre de actividad. Alcance de los conceptos "venta mayorista", "venta minorista" y "consumidor final". Decretos 3354/95 y 2782/96.

Objetivo del informe:

Encuadramiento fiscal de las actividades realizadas por la firma y su correspondiente tratamiento impositivo en razón del Decreto 3354/95 modificado por el Decreto 2782/96.

Análisis

Definición de industria:

Según diversos antecedentes administrativos, en su aceptación más generalizada y acorde con la realidad económica, el término industria trata de precisar el conjunto de operaciones, procesos y procedimientos, destinados a producir cambios, susceptibles de medición económica, en la naturaleza de los bienes materiales.

Según la C.I.I.U. (Clasificación Industrial Internacional Uniforme) la industria manufacturera es la "transformación física y química de materiales y componentes en productos nuevos, ya sea que el trabajo se efectúe a máquina o a mano, en fábricas o en domicilio, o que los productos se vendan al por mayor o por menor".

Definición de venta mayorista y de venta minorista

Se toman los regulados en el Decreto 3354/95 y el Decreto 2782/96.

### **SOLUCION AL CASO PLANTEADO**

Caso: Empresa dedicada a la producción de madera y fabricación de productos de madera y corcho, excepto muebles; fabricación de productos de paja y de materiales trenzables.

Solución: la Dirección Provincial de Rentas considera a las actividades del contribuyente como industriales debido a que se produce un cambio en la naturaleza del bien primitivo, un claro proceso de transformación, que permite individualizarlo como una etapa del proceso económico, posterior a la etapa de la producción primaria.

Tratamiento impositivo :

La actividad del contribuyente resulta:

- a) gravada a la alícuota del 1.5% (o exenta Conf. Ley 11490 y Ley 11490), cuando los bienes vendidos sean incorporados al desarrollo de una actividad primaria, industrial o de comercialización - mayorista o minorista- posterior.



- b) Gravada con la alícuota del 3.5% cuando los bienes vendidos sean adquiridos para uso o consumo, o destinados al sector servicios o al sector de la construcción. Respecto de éste último el Departamento de la Dirección entiende que el mismo no resulta susceptible de incluirse en el rubro industrial, en atención al disímil régimen tributario que les resulta aplicable a sendos sectores económicos en la legislación de la jurisdicción local.

Otras conclusiones del informe

Aplicación del Decreto en el tiempo

Corresponde aplicar el criterio desde la entrada en vigencia del Decreto 3354/95 debido a que el artículo 1, incisos a) y b) primer párrafo del Decreto 2782/96 cumple una función interpretativa y ampliatoria con respecto a los conceptos contemplados en el primero.



**INFORME N°: 143/96**

Asunto: Encuadramiento de la actividad de inyección y soplado de botellas como industrial

Objetivo: Definir si la actividad realizada por la empresa es de naturaleza industrial, en virtud de lo cual podría llegar a estar incluida dentro de las exenciones previstas por ley 11518.

**Análisis:**

El Departamento toma base los Informes 9/81 y 13/81 en los que se ha expedido en anteriores oportunidades sobre el tema.

En estos se ha dicho que: existe proceso industrial cuando existe un conjunto de operaciones, procesos o procedimientos destinados a producir cambios en la naturaleza de los bienes susceptibles de medición económica.

**Caso:** La actividad que desarrolla la empresa consistiría en la inyección y soplado de botellas. La misma tiene desarrollo en el marco de un acuerdo celebrado entre la empresa y un cliente, el que consiste en el suministro continuo por parte de la empresa de botellas de PET para el envasado del aceite producido por el cliente.

Este último provee la materia prima, las instalaciones y las máquinas, mientras que la presente aporta el personal.

**Solución al caso planteado:**

La Dirección Provincial de Rentas entiende que la actividad desarrollada por la firma es de naturaleza industrial.

En cuanto al hecho de que el proceso económico sea compartido con el cliente, en razón que este último le proveería las máquinas, materias primas e instalaciones, el Departamento ante situaciones similares entendió que: "... el carácter industrial no se desvirtúa por el hecho de que los bienes procesados se reviertan a su propietario o proveedor, por cuanto sigue vigente el contenido del vocablo industria, o sea, la aplicación de procesos, procedimientos u operaciones técnicas, sin especificar la propiedad u origen de los mismos."

En consonancia con lo expresado, a la actividad bajo análisis correspondería asignarle el código 39000-26 (industrialización de materia prima, propiedad de terceros), comprendido en el cronograma de exenciones dispuesto por ley 11518 a partir de 01/07/95.



**INFORME N° 172/96**

Asunto: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Tratamiento a dispensar con respecto a la venta de embarcaciones, reparación y servicios prestados. Modificación Decreto 3354/95 por el Decreto 2782/96.

**OBJETIVO**

Encuadramiento de la actividad desarrollada por un astillero Naval frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con el fin de obtener la exención en el mismo.

Caso: Astillero Naval que desarrolla las actividades de construcción de embarcaciones y los servicios de reparación y varadero.

Solución según la Dirección Provincial de Rentas:

Debe observarse el encuadramiento a seguir frente al impuesto sobre los ingresos brutos, según la actividad y el destino que otorgue el comprador a las unidades que adquiere de la firma, según el siguiente razonamiento, conforme lo dispone el art. 1, inc.b) del Decreto 2782/96:

- Si la embarcación adquirida por el comprador a los fines de utilizarla en la actividad pesquera, se aplicará la alícuota del 1.5% o estará exenta, por tratarse de la venta por parte de un establecimiento industrial – astillero – a un sujeto que desarrolla una actividad primaria posterior.
- Si la embarcación es adquirida para uso propio por destinarla el comprador al deporte y/o recreación , se aplicará la alícuota del 3.5%.
- Si la embarcación es adquirida por un comerciante para su posterior reventa, la alícuota es del 1.5%, o la exención en el pago del impuesto.
- Si la embarcación es adquirida con el objeto de destinarla al transporte de cargas o personas, por estar destinada al sector servicios, corresponderá la alícuota del 3.5%.
- Lo mismo ocurre si la firma presta un servicio, como la reparación de embarcaciones, o el servicio de varadero, siendo la alícuota del 3.5%.



## **Situación en la que se demuestra como los distintos criterios de interpretación de los conceptos de industria inciden en la liquidación del impuesto**

A continuación se desarrolla una situación de una empresa textil de la ciudad Mar del Plata "Hilados...S.R.L.", en la cual ante una verificación realizada por la Dirección Provincial de Rentas surgen diferencias en la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos debido a una diferencia de interpretación en cuanto la alícuota aplicable a parte -minoritaria- de los ingresos de la firma, siendo que la tomada por la contribuyente encuadra en la referida a la "actividad industrial"; mientras que la Dirección considera a los ingresos totales de la firma como "Venta Mayorista de una Hilados".-

La resolución de la Dirección fue la siguiente:

*"Estas diferencias se originan en el hecho que, a partir de julio de 1995, la firma HILADOS ..... SRL., declaró parte de sus ingresos, los provenientes de la venta de hilados a los cuales le incorpora "funciones de terminación", esto es enconado, retorcido, lavado, etc., como actividad industrial, es decir, la alícuota del uno con cinco por ciento (1,5%). Asimismo debe destacarse, independientemente de que las mismas no puedan considerarse abarcadas dentro del concepto "industria", que éstas "funciones de terminación", son realizadas por terceros que poseen las maquinarias necesarias, en muchos casos por los mismos proveedores del hilado. Como se desprende de la verificación realizada, y de acuerdo a los elementos obrantes en el presente expediente, la firma no realiza ninguna actividad que pueda considerarse industrial...".-*

Ante tal conclusión, la Dirección procede a gravar la totalidad de los ingresos de la firma como "Venta Mayorista de Hilados", aplicándose la alícuota correspondiente a cada período fiscal.-

La Dirección toma para arribar a su decisorio de impugnar la liquidación efectuada por la contribuyente dos aspectos, uno la falta de transformación física y química de materiales y componentes en productos nuevos; y el segundo, que los procesos de elaboración de los productos son realizadas por terceros.-

La firma no acepta la liquidación del impuesto realizada por la Dirección y en consecuencia interpone una demanda en la cual solicita que se considere correcta la liquidación del impuesto efectuada por la misma, ya que considera que su actividad encuadra como "industrial" porque del modo de operar de la firma y de los procesos llevados a cabo para la elaboración del producto final, surge que sólo a través de un proceso industrial puede transformarse a la materia prima en el producto final comercializado por la firma.-

El modo de operar de la firma es el que se detalla a continuación:



Hilados ....SRL, adquiere materia prima para su tratamiento posterior, la que consiste -para esta producción- en ALGODÓN 24/1, el que es adquirido por kilogramos. A partir de la obtención de materia prima, se procede a la transformación de la misma hasta arribar a un producto, que es absolutamente distinto al adquirido.-

A partir, entonces, del Algodón 24/1, por medio de contratación con terceros, se procede a ACOPLAR la mercadería. Sintéticamente, ello consiste en que el producto original de "un cono", se lo transforma a través de un proceso específico de "tres conos".-

Posteriormente, la mercadería previamente "acoplada", es destinada nuevamente a terceros quienes proceden a "ENMADEJAR" la misma.-

Por último, la mercadería ya con dos previos procesos de transformación, es enviada a "TINTORERÍA" donde se tiñe la misma a través de un proceso químico, dando al producto el color que esta parte previamente determine.-

Luego de estos pasos, el producto original que consistía en ALGODÓN 24/1 es convertido en HILADO ALGODÓN 24/3, el que se encuentra en condiciones de ser comercializado al público.-

La firma basa su postura en que:

- Partiendo de la materia prima adquirida, sólo y exclusivamente a través de un proceso industrial puede transformarse en un producto final como el que comercializa la firma, esto es, hilado de algodón 24/3.-

Además, en el costo del producto terminado el porcentaje de incidencia de los distintos procesos que producen su transformación, se observa que el mismo es mayor al 100 % del valor original de la materia prima.

- cuando existe lavado y/o teñido de la materia prima como ocurre en este caso existe sin ninguna duda una transformación física y química de materiales y componentes, lo que se traduce en un producto nuevo. Asimismo, el devanado, enconado o retorcido, son sin dudas técnicamente operaciones y procesos destinados a producir cambios en la naturaleza de los bienes materiales, y evidentemente producen una apreciación económica del producto final.-



## **JURISPRUDENCIA**

De la investigación de los fallos que tienen relación con el tema se ha seleccionado uno que se considera de mayor importancia en la cuestión, debido a que en el mismo se plantea la inconstitucionalidad del Decreto 2782/96.

A continuación se hace una pequeña síntesis del mismo y se transcriben los aspectos más sobresalientes del caso.

### **FALLO "SIEMENS S.A. C/ PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/INCONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO 2782/96." (11/5/99)**

Inconstitucionalidad del Decreto 2782/96 en la forma en que ha modificado el Decreto 3354/95, en cuanto sienta una interpretación contraria al sentido de la norma que reglamenta así como al Pacto Fiscal Federal ratificado por ley provincial.

Caso: Empresa productora de equipos para la generación de energía eléctrica, instalaciones y sistemas de energía eléctrica de alta, media y baja tensión, aparatos y sistemas para la industria, sistemas públicos y privados de comunicaciones, tecnología electromédica (tomografía, resonancia magnética, etc.), productos y sistemas informáticos, etc.

Tiene planta industrial instalada en la Provincia de Buenos Aires

Sus ventas se dividen en:

- a) a particulares,
- b) a industrias,
- c) a empresas comercializadoras de servicios públicos, como electricidad y comunicaciones en general y
- d) a empresas comercializadoras de servicios de salud, como clínicas, hospitales y similares.

Carácter de las ventas según la firma:

- en el caso de a) las ventas se consideran minorista pues las cantidades son de escasa significación y los compradores no son productores ni comercializadores de bienes;
- en todos los demás, las ventas tiene carácter mayorista, dado que se trata de compradores que adquieren elementos por elevados importes, que integran los equipos adquiridos como bienes productivos de uso -insumo- en el ciclo de producción de los bienes y servicios que, a su vez, comercializan.

La empresa fue declarada exenta del pago del impuesto por Resolución 6793/95 de la Dirección Provincial de Rentas por su actividad de construcción de máquinas y aparatos industriales eléctricos con los alcances establecidos por la Ley 11.490.

La empresa plantea que tanto el Decreto 3354/95 cuanto el 2782/96 modifican el hecho imponible y sujeto, por vía de la reglamentación de la ley.

Sostiene que:



- La **ley 11.490** determina la obligación fiscal y la exención en *función de la actividad del vendedor*. Y según la misma todas las ventas de la firma que no sean minoristas, al público, estarían exentas por ser industria manufacturera
- El **decreto 2782/96 fija la exención por la actividad del adquirente**, invirtiendo el criterio legal en forma inconstitucional. Define el hecho imponible *según el destino del bien vendido*, y no, como entiende que lo hace la ley, según el tipo del bien o actividad. Se viola así lo dispuesto por el art. 39 de la Ley 11.490 que fundamenta la exención por el tipo de actividad que desarrolla la empresa.

Además al considerar dicho decreto sólo la actividad primaria, industrial o de comercialización posterior cumplida por el adquirente crea reglamentariamente una condición que dejaría en principio sin efecto, en buena parte, la resolución de la D.G.R. que la exime del gravamen.

Según el mismo deberían tributar el gravamen cuando, además, sus clientes sean empresas que desarrollen una actividad que no sea primaria, industrial o de comercialización.

Reafirma una distinción que no procede de la ley, introducida por el decreto 3354/95. En los considerandos de éste último se expresa que la sanción de la ley 11.490 ha introducido una trascendente modificación en el tratamiento fiscal de las actividades mayoristas y minoristas de comercialización, con distinta alícuota para cada una y que, por ello, se ha tornado necesario precisar el contenido y alcance de los conceptos involucrados "venta mayorista", "venta minorista" y "consumidor final".

El decreto ocasiona agravios a los derechos otorgados por el Pacto Fiscal, ya que el este declara exenta la producción de bienes (industria manufacturera) excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista.

La interpretación del decreto dejaría de lado dicha exención de la producción de bienes, limitándola según el destino del adquirente.

En relación a lo dispuesto por la ley 11.518 en el último párrafo del art. 1 que excluye de la exención tributaria las ventas a "consumidores finales", el decreto asimila ese término al de venta minorista, en oposición a venta mayorista, cuando a su criterio, sus ventas de bienes de uso de alto valor a empresas o instituciones de salud no son minoristas. En el lenguaje común nada permite extender el significado del término minorista a la industria y, menos aún, a la venta de bienes de uso para la producción de bienes y servicios.

El artículo 167 (antes 149) del Código Fiscal -en su segundo párrafo- se refiere a la comercialización minorista... como expendio al público". La venta minorista es vulgarmente la venta de poca importancia; es forzar el lenguaje común pretender asimilar la venta "pequeña" con un contrato de provisión de sistemas hospitalarios de gran complejidad, o la instalación de sistemas de producción eléctrica.



Se transgreden así los artículos 17 de la Constitución nacional y 72, 103 inc. 1° y 144 inc. 2° de la provincial.

- El criterio de la leyes 11.490 y 11.518 consiste en gravar la etapa minorista o última venta a los reales y efectivos consumidores, criterio que funciona como norma de excepción a la norma general de exención que beneficia las ventas de insumos para actividades de carácter empresario.

La Dirección General de Rentas rechaza la acción iniciada en su contra y sostiene que el decreto no infringe disposiciones constitucionales.

Su rechazo se funda en lo siguiente:

- Por aplicación de los decretos 3354/95 y 2782/96 "...las ventas de una industria como SIEMENS S.A. al sector de prestación de servicios son ventas minoristas o finales y por lo tanto gravadas a la alícuota del 3.5%."

La sentencia de la Suprema Corte rechaza la demanda interpuesta por SIEMENS S.A. y se basa en lo siguiente:

- La resolución de la Dirección Provincial de Rentas 6793/95 lo fue con los alcances establecidos en la ley 11.490, de manera que se trata de una situación que "... no la sustrae jurídicamente de las normas aplicables al tributo en cuestión. Esto es, funciona por la apuntada "actividad" y no se trata de una exención subjetiva o por razón del sujeto, sino por razón de cierta actividad industrial realizada por la misma".

- "... el accionante -no obstante de considerar que la aludida resolución 6763 lo excluiría de la aplicación del decreto 2782/96- señala que, sin embargo, según se desprende del certificado de exención que le ha sido emitido, tal beneficio opera salvo que se realicen ventas a "consumidor final"... la exención no lo libera del tributo cuando se dan los supuestos reglamentados por el decreto en cuestión."

- "... No hay exceso reglamentario porque los conceptos que desarrolla el decreto en cuestión ... se encuentran establecidos en la ley y, más allá de los distintos criterios de política tributaria, no se advierte desproporción o irrazonabilidad en la reglamentación. No puede entenderse así que el reglamento venga a invertir el criterio legal, si es el propio ordenamiento superior el que califica los supuestos -diferenciando aquellos términos- a los fines de la tributación del impuesto a los ingresos brutos."

"...Si es la ley la que menciona tales conceptos a los fines de la tributación, es ella la que fija el criterio que el actor impugna, que atiende a la actividad del destinatario para fijar la obligación y en su caso la alícuota correspondiente, toda vez que es obvio que las nociones de venta mayorista, minorista y consumidor



final deben inevitablemente hacer referencia, al menos en parte, al destino del producto adquirido.”

- En cuanto al alcance que debe atribuirse a las ventas minoristas “...el actor invoca el art. 149 del Código Fiscal, en su segundo párrafo (t.o. 1994), que se refiere a la actividad “minorista”... “como expendio al público, para sustentar su tesis....Pero lo cierto es que dicha norma no fija el alcance de venta minorista, sino que establece uno de los casos de la misma –como expendio al público– mientras que en su primer párrafo, en cambio, alude a las actividades minoristas de las industrias en “razón de vender sus productos a consumidor final”.



## **INCONSTITUCIONALIDAD DE LA EXENCIÓN A LA INDUSTRIA CONDICIONADA A QUE TENGA ESTABLECIMIENTO FABRIL EN LA JURISDICCIÓN<sup>37</sup>**

En general, las jurisdicciones locales , sólo eximen a las industrias que tienen establecimiento industrial radicado en la jurisdicción.

“La exención a la industria condicionada a que tenga establecimiento fabril en la jurisdicción, resulta a nuestro juicio inconstitucional.

Aparte de un incumplimiento del compromiso asumido en el Pacto Federal, que era eximir lisa y llanamente el ejercicio de actividades industriales , importa una clara inconstitucionalidad en orden a la “cláusula comercial” de la Constitución Nacional, artículo 75 inciso 13 y complementarios 9, 10, 11, 12, 121, 126 y concordantes”.

Debe tenerse en cuenta que la actividad industrial no se agota en la que propiamente se ejercita en establecimiento industrial, sino que se integra con las de administración, ventas, promoción, etc., que pueden cumplirse en la misma jurisdicción en que está radicado aquél, o en otras.

Y en consecuencia , dado que el impuesto procede por el ejercicio habitual de actividades industriales dentro del ámbito de la jurisdicción, la norma importa que el sujeto que ejerce actividades industriales en la jurisdicción teniendo el establecimiento industrial en ella resulta exento del impuesto, mientras que el sujeto que ejerce actividades industriales en la jurisdicción pero teniendo su establecimiento industrial fuera de ella , queda sujeto al impuesto, situación que se dará en su contracara en las demás jurisdicciones en que ejerza actividades.

En suma la actividad industrial jurisdiccional (prácticamente no cabe imaginar supuestos de actividades industriales que no lo sean) nunca estará efectivamente exenta sino que siempre estará gravada en ciertas jurisdicciones (en todas las que actúe menos aquella en la que tenga la fábrica). Y la única que estaría efectivamente exenta sería la actividad industrial unijurisdiccional, si la hubiere, o que constituye una discriminación a favor de la industria local y en detrimento de la foránea, o favor de la industria unijurisdiccional y en perjuicio de la interjurisdiccional, nada de lo cual está constitucionalmente permitido.

Esta inconstitucionalidad se ha agravado en la reciente reforma sancionada en la Ciudad de Buenos Aires (Ley 150 B.O.29/1/99, art.116 inc.22)

A la inconstitucionalidad ya existe, las que se agregan y se destacan son dos:

La primera parte del texto incorporado al antes vigente le añade una exigencia adicional. Ya no basta con que el establecimiento fabril

<sup>37</sup> Bulit Goñi, Enrique, “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Constitución Nacional”, Buenos Aires, La Ley, Periódico Tributario, Año VII N° 183, 29/06/99, pág.1 y ss.



esté radicado en la Capital, sino que hace falta que la actividad industrial se desarrolle **exclusivamente en establecimientos radicados en la Ciudad**. Es decir que si tratara de una industria con establecimiento industrial en la Ciudad, pero con actividades fuera de ella, se trate de otro u otros establecimientos fabriles situados fuera de la Capital, o de desarrollo fuera de la capital de otros tramos inherentes al ramo, como comercialización o promoción de los productos industriales fabricados en la Capital, ya no estaría exenta, porque su actividad no se desarrollaría **exclusivamente en establecimientos radicados en la Ciudad**.

Al margen de que esto significa lisa y llanamente eliminar la exención, porque seguramente no existen empresas que tengan establecimiento industriales en la Ciudad de Buenos Aires y sólo realicen actividades dentro de ella, se trata de una disposición claramente discriminatoria, proteccionista, distorcionadora del comercio interjurisdiccional.

La segunda parte del texto incorporado alude indirectamente para excluirlas de la exención, a hipotéticas ventas que la empresa que tiene su establecimiento industrial situado en ella pudiera hacer, en la Ciudad, de productos elaborados en establecimientos que ella misma tuviera radicados fuera de ella, supuesto éste último que si verifica, sería por si mismo excluyente de la exención, por imperio de la primera parte.

#### Doctrina constitucional

Aunque es suficientemente conocida la doctrina constitucional sobre el punto puede resumirse así:

- a) El principio rector es que la atribución dada al Congreso para legislar en materia de comercio interjurisdiccional (art.75 inc.13, CN), y la consecuente restricción a las provincias (art.126, CN), no importa sustraer a dicha materia del poder tributario de las provincias ni acordarle inmunidad o privilegio (CSJN "Transportes Vidal C/Mendoza" 31/05/1984)
- b) La zona de fricción entre ese poder nacional (art.75, inc. 13 y art. 126), y las potestades amplias y discrecionales de las provincias en materia tributaria (art.121), debe resolverse buscando el punto de equilibrio que asegure su coexistencia sin sacrificio de ninguno de los polos , y cuando esa coordinación no sea posible ha de prevalecer uno sobre otro conforme su supremacía en el caso.("Ultramar Petrolera" 13/12/1965)
- c) Con base en estos criterios , se ha resuelto , en lo que tiene que ver más directamente con el tema, que la potestad provincial debe ceder allí donde:
  - 1) Contraría los fines de la unidad nacional contenidos en los arts. 9 a 12 .
  - 2) Establezca diferencia de trato por el origen del producto.
  - 3) Persiga fines económicos de protección o de preferencia.
  - 4) Se trate de un gravamen discriminatorio.
  - 5) Torne a la actividad desventajosa respecto de otra similar desarrollada en otra jurisdicción ("Schuchard c/MCBA" 6/10/1983).



- 6) Entorpezca, frustre u obstruya una política de gobierno federal. En el caso sería, la explicitada en el Pacto Fiscal, no sólo por el gobierno federal sino en acuerdo con todas las jurisdicciones, eliminar Ingresos Brutos a la industria y a la producción primaria para mejorar el perfil exportador de la economía argentina .

El condicionante de establecimiento industrial radicado en la jurisdicción, para la exención de la actividad en el impuesto, choca con los preceptos y principios constitucionales aplicables, y que se localizan en éstos seis puntos, no excluyentes.

Afecta la unidad nacional, beneficia a la industria radicada frente a la externa, privilegia a la industria local, torna desventajosa la actividad de la industria con establecimiento en otra provincia, y enfrenta una política que es más que del gobierno federal, ya que es de éste con todas las jurisdicciones.



## **DESARROLLO DE UN CASO PRACTICO EN EL CUAL SE COMPARA LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO EN LAS JURISDICCIONES ANALIZADAS**

Con el siguiente caso práctico se tratará de demostrar las variaciones que se presentan en la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, provocadas por :

- el requisito de que el establecimiento industrial este ubicado en la jurisdicción para poder gozar de la exención,
- las distintas interpretaciones dadas a los conceptos "ventas minoristas" y "consumidor final" según cada una de las jurisdicciones antes mencionadas.

Se trata de una Empresa que desarrolla como actividad principal la fabricación de pastas secas.

Tiene su establecimiento industrial ubicado en la ciudad de Mar del Plata, Provincia de Buenos Aires.

De un relevamiento realizado a la misma se obtienen los siguientes datos:

Monto de ventas según el Estado de Resultados de su último balance presentado: \$ 1.204.111,75.-

Las mismas se dividen en: \_

- A supermercados
- a distribuidoras mayoristas de productos alimenticios
- a empresas dedicadas a servicios de gastronomía

Del total de ventas producidas en el establecimiento de Mar del Plata:

- un 60 % vende en la provincia de Buenos Aires,
- un 30 % vende en Capital Federal y
- un 10 % vende en la provincia de Córdoba.

Estos porcentajes de bases imponibles en cada jurisdicción son determinados según normas de del Convenio Multilateral.

**Las ventas que realiza en la provincia de Buenos Aires se distribuyen de la siguiente manera:**

- 60 % a supermercados los cuales el 100 % de los productos son destinados a la venta al público
- 25 % a distribuidoras mayoristas de productos alimenticios
- 15 % a empresas dedicadas a servicios gastronomía



**Las ventas en la Capital Federal se distribuyen en:**

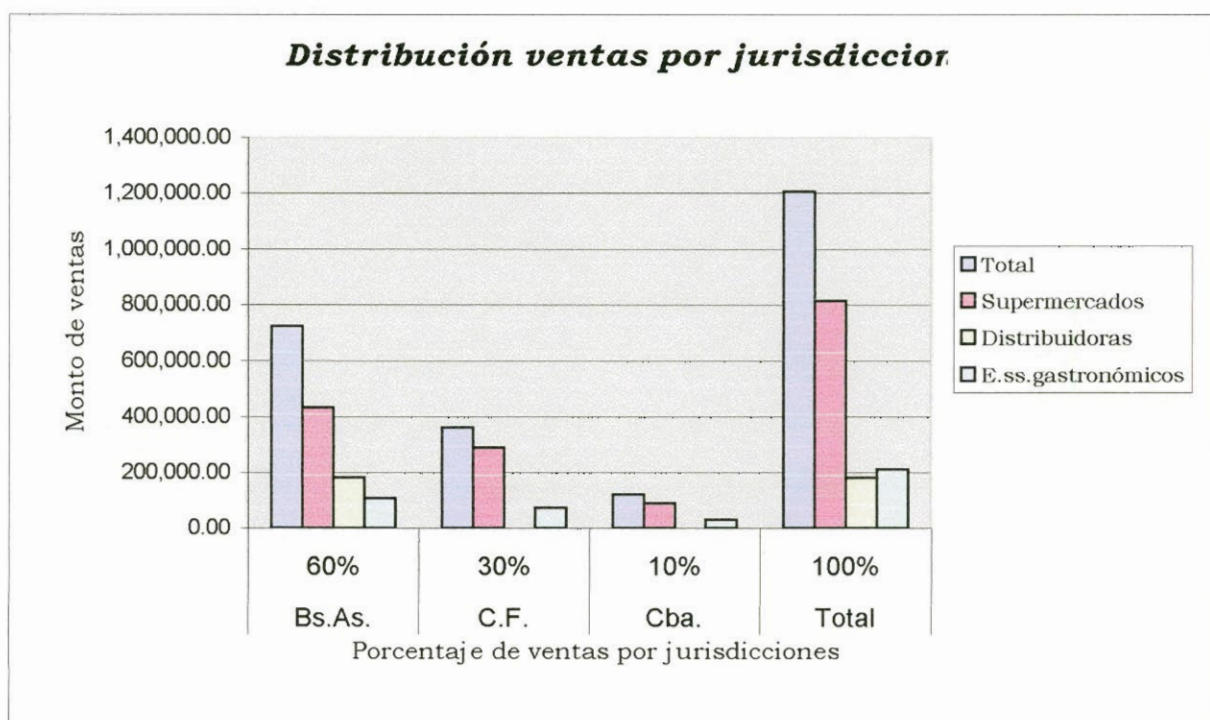
- 80 % a supermercados: el 100 % de los productos son destinados a la venta al público,
- 20 % a empresas dedicadas a servicios de gastronomía

**Las ventas que realiza en la provincia de Córdoba están distribuidas en:**

- 75 % a supermercados: el 100 % de los productos son destinados a la venta al público,
- 25 % a empresas dedicadas a servicios de gastronomía

El siguiente cuadro resume sintéticamente las bases imponibles en cada jurisdicción:

	<b>Bs.As. 60%</b>	<b>C.F. 30%</b>	<b>Cba. 10%</b>	<b>Total 100%</b>
<b>Total</b>	<b>722,467.05</b>	<b>361,233.53</b>	<b>120,411.18</b>	<b>1,204,111.75</b>
<b>Supermercados</b>	433,480.23	288,986.82	90,308.38	812,775.43
<b>Distribuidoras</b>	180,616.76			180,616.76
<b>E.ss.gastronómicos</b>	108,370.06	72,246.71	30,102.79	210,719.56





## **Tratamiento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cada jurisdicción**

### **Caso A)**

En este caso se determina el monto del impuesto que debe tributar la empresa tal cual se presenta en la realidad, luego se establecen supuestos para poder hacer un análisis comparativo.

#### **❖ Provincia de Buenos Aires**

La actividad de elaboración de pastas frescas y secas se encuentra exenta del impuesto por Ley 11518 desde el 1 de Julio de 1994, siempre que el establecimiento industrial este radicado en la Provincia de Buenos Aires.

Quedan excluidas del beneficio las ventas a consumidores finales, las que tributan según lo establecido por el artículo 179 del Código Fiscal a la alícuota que establece la ley impositiva para el comercio minorista.

Las alícuotas aplicables según Ley impositiva del 2000 son:

- para la comercialización mayorista y minorista: el 3%
- para la producción de bienes: el 1.5%

El Decreto 3354/95 modificado por el decreto 2782/96 define el concepto de venta mayorista y el venta minorista .

Venta mayorista: cuando la adquisición se realice para:

- enajenar los objetos,
- alquilar su uso, o
- transformarlos en el desarrollo de una actividad industrial posterior.

Venta minorista: cuando no se verifiquen los supuestos precedentes.

En consecuencia, las ventas de la firma tienen el siguiente tratamiento:

- Venta a supermercados:----- Exenta
- Venta a distribuidoras : ----- Exenta

(ambas ventas se encuentran exentas debido a que se cumple el requisito de que el establecimiento industrial este radicado en la jurisdicción de la Pcia. De Bs.As.)

- Venta a empresas dedicadas a servicios gastronómicos: venta minorista ----- 3%  
(se consideran ventas minoristas ya que las mismas son realizadas al sector de prestación de servicios)



❖ **Capital Federal**

El inc. 22) del art.116 de la Ley 150 (B.O.29/1/99) mod. Por D. 347/00 (B.O. 4/4/00) establece la exención a la actividad industrial únicamente para el caso que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en establecimientos radicados en la Ciudad de Buenos Aires.

Pero excluye de la exención a los ingresos obtenidos por las ventas efectuadas a consumidores finales que tienen el mismo tratamiento que el sector de comercialización minorista.

Las alícuotas aplicables son:

- tasa general 3% para el comercio por mayor y el comercio por menor,
- tasa 1.5% para las actividades de producción de bienes.

Concepto de consumidor final según surge de la Ley 150, art.116 inc.22.

Son las personas físicas o jurídicas que:

- hagan uso o consumo de bienes adquiridos (en beneficio propio o de su grupo familiar) y
- que ese uso o consumo no implique: - una utilización posterior directa o indirecta,
- almacenamiento,
- afectación a procesos de: producción, transformación, comercialización o prestación o locación de servicios.

**Según lo establecido precedentemente las ventas en la Ciudad de Buenos Aires tienen el siguiente tratamiento:**

- Venta a supermercados: ----- 1.5%  
(se consideran ventas mayoristas no exentas debido a que no se posee establecimiento industrial en la Ciudad de Buenos Aires)
- Venta a empresas dedicadas a servicios gastronómicos:----- 1.5%  
(se consideran ventas mayoristas según la definición establecida en el art.116 inc.22 de la Ley 150)



❖ **Provincia de Córdoba**

La actividad que desarrolla la empresa se encuentra exenta según lo establece el inc.26) del artículo 167 de la Ley 8828 B.O. 6/1/00. Pero la firma no pudo gozar de la exención debido a que el establecimiento productivo no se encuentra ubicado en la Provincia de Córdoba.

Las ventas a consumidores finales tributan el impuesto que para el comercio minorista establece la ley impositiva sobre la base imponible correspondiente a los ingresos respectivos.

Las alícuotas aplicables son:

- 1.5 % para la producción de bienes
- 3% para el comercio mayorista y el minorista.

El concepto de consumidor final se encuentra definido en el art.153 bis del Código Tributario de la provincia.

Consumidor final: son los sujetos no inscriptos en el impuesto en la jurisdicción.

El concepto de comercialización mayorista es establecido en el artículo 153 ter del Código tributario.

Comercialización mayorista: cuando la adquisición de los bienes se realice para :

- revenderlos o comercializarlos en el mismo estado,
- alquilar su uso,
- transformarlos en el desarrollo de una actividad agropecuaria, industrial o de la construcción posterior.

Comercialización minorista: cuando no se verifiquen los supuestos precedentes.

El tratamiento a dar a las ventas de la firma es el siguiente:

• Venta a supermercados: ----- 1.5%  
(se consideran ventas mayoristas no exentas debido a que no se posee establecimiento industrial en la Ciudad de Buenos Aires)

• Venta a empresas de servicios gastronómicos: ----- 3%  
( si bien las empresas adquirentes se encuentran inscriptas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, las ventas se consideran realizadas a consumidores según la definición establecida en el art.153 ter del C.T.)

**Del análisis realizado surge que los montos de impuesto determinado en cada jurisdicción son los detallados en el siguiente cuadro:**



	Buenos Aires		Capital Federal		Córdoba		Total Imuesto
	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	
Supermercados	exenta	0.00	1.50%	4,334.80	1.50%	1,354.63	5,689.46
Distribuidoras	exenta	0.00					0.00
E.ss.gastronómicos	3%	3,251.10	1.50%	1,083.70	3.00%	903.08	5,237.93
		3,251.10		5,418.50		2,257.71	10,927.39

**Los porcentajes de incidencia del impuesto sobre los ingresos por ventas totales realizadas por la empresa son los siguientes:**

Ventas totales : 1.204.111,75.-

Porcentaje que representa el Impuesto determinado en cada una de las jurisdicciones sobre las ventas totales:

- Buenos Aires: 0.27%
- Capital Federal: 0.45%
- Córdoba: 0.19%

**Porcentaje total: 0.91%**

□ **Para poder realizar una comparación de cómo influye el condicionante de establecimiento industrial radicado en la jurisdicción, para obtener la exención en el Impuesto, se plantean los siguientes casos:**

- que el establecimiento industrial este ubicado en Capital Federal,
- que el establecimiento industrial este radicado en la Provincia de Córdoba.

Aclaración: ante cambios de jurisdicción en la radicación del establecimiento industrial, no son significativas las variaciones producidas en los porcentajes de bases imponibles correspondientes a cada una determinados según Convenio Multilateral.



- **En el primer caso la determinación del impuesto sería:**

**Establecimiento radicado en Capital Federal**

	Buenos Aires		Capital Federal		Córdoba		Total Imuesto
	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	
Supermercados	1.50%	6,502.20	Exenta	0.00	1.50%	1354.63	7856.84
Distribuidoras	1.50%	2,709.25					2,709.25
E.ss.gastronómicos	3%	3,251.10	Exenta	0.00	3.00%	903.08	4154.22
		12,462.56		0.00		2257.71	14720.31

**Porcentaje que representa el Impuesto determinado en cada una de las jurisdicciones sobre las ventas totales:**

- Buenos Aires: 1.035%
- Capital Federal: 0.00%
- Córdoba: 0.19 %

**Porcentaje total: 1.22 %**

- **En el segundo caso la determinación del impuesto sería:**

**Establecimiento ubicado en Córdoba:**

	Buenos Aires		Capital Federal		Córdoba		Total Imuesto
	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	
Supermercados	1.50%	6,502.20	1.50%	4,334.80	Exenta	0.00	10,837.02
Distribuidoras	1.50%	2,709.25			Exenta		2,709.25
E.ss.gastronómicos	3%	3,251.10	1.50%	1,083.70	3.00%	903.08	5,237.93
		12,462.56		5,418.50		903.08	18,784.20

**Porcentaje que representa el Impuesto determinado en cada una de las jurisdicciones sobre las ventas totales:**

- Buenos Aires: 1.04%
- Capital Federal: 0.45%
- Córdoba: 0.08%



**Porcentaje total: 1.57 %**

*Conclusión:*

*Al analizar estas tres situaciones planteadas, y considerando que el mayor volumen de ventas se realiza en la Provincia de Buenos Aires y las ventas a empresas de servicios gastronómicos (que son las que reciben distintos tratamiento impositivo) son mínimas con respecto al total, se puede concluir que a la empresa le conviene radicar su establecimiento industrial en dicha jurisdicción.*

*Con éste caso se demuestra que la liquidación del impuesto varía según sea la ubicación de su establecimiento industrial, mientras que el tratamiento a dar al mismo debería ser igual en cada jurisdicción, es decir debería estar exento porque su actividad es industrial y no estar condicionada dicha exención a la ubicación del establecimiento fabril, ya que así se beneficia la industria local en perjuicio de las restantes. El contribuyente va a tender a centrar su mercado en la jurisdicción en que tiene su planta industrial porque en la misma la incidencia del impuesto disminuye.*

**Caso B)**

- Par poder hacer una comparación de la incidencia de las distintas interpretaciones dadas por las legislaciones de las jurisdicciones estudiadas a los conceptos venta mayorista, minorista y consumidor final en la determinación del Impuestos sobre los Ingresos Brutos se establecen los siguientes casos:**

**Primero:**

- a) La empresa tiene su establecimiento industrial radicado en la provincia de Buenos Aires y todas sus ventas se realizan dentro de la jurisdicción.
- b) La empresa tiene su establecimiento industrial instalado en la Ciudad de Buenos Aires y todas sus ventas se realizan dentro de la jurisdicción.
- c) La empresa tiene su establecimiento industrial radicado en la Provincia de Córdoba y todas sus ventas se realizan dentro de la jurisdicción.

**Liquidación del impuesto en el caso a)**



Toda los ingresos por ventas están exentos del pago del impuesto excepto las ventas a empresas de servicios dedicados a la gastronomía que se consideran ventas a consumidores finales gravadas a la alícuota del 3%.

*El monto del impuesto determinado es: 6321.59.-*

#### **Liquidación del Impuesto en el caso b)**

Todos los ingresos por ventas están exentos del pago del impuesto ya que las ventas a empresas de servicios gastronómicos se consideran ventas mayoristas.

*El monto del impuesto determinados es: 0.00.-*

#### **Liquidación del impuesto en el caso c)**

Idem caso a) ya que en la Provincia de Córdoba tienen las mismas interpretaciones que en la Provincia de Buenos Aires.

#### **Conclusión:**

*En igualdad de situaciones en cada una de las jurisdicciones analizadas, el contribuyente deberá pagar impuesto en las jurisdicciones de Buenos Aires y Córdoba, no así en la Ciudad de Buenos Aires, debido al distinto alcance que se le da a las ventas a consumidores finales.*

*Con éste caso se trata de demostrar el distinto tratamiento que recibe un contribuyente, según la jurisdicción donde desarrolla su actividad; por qué en una jurisdicción las ventas a empresas de servicios gastronómicos se consideran ventas mayoristas y en otras ventas minoristas?, no deberían tener igual tratamiento en todas las jurisdicciones?*

#### **Segundo:**

**Si se plantea el supuesto que las Provincia de Buenos Aires y de Córdoba consideran las ventas a empresas de servicios como ventas mayoristas los montos de impuesto en cada jurisdicción serían:**



**Establecimiento industrial Provincia de Buenos Aires**

	Buenos Aires		Capital Federal		Córdoba		Total Imuesto
	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	
Supermercados	exenta	0.00	1.50%	4,334.80	1.50%	1,354.63	5,689.46
Distribuidoras	exenta	0.00					0.00
E.ss.gastronómicos	exenta	0.00	1.50%	1,083.70	1.50%	451.54	1535.27
		0.00		5,418.50		1806.17	7224.73

**Porcentaje que representa el Impuesto determinado en cada una de las jurisdicciones sobre las ventas totales:**

- Buenos Aires: 0.00%
- Capital Federal: 0.45%
- Córdoba: 0.15%

**Porcentaje total: 0.60 %**

**Establecimiento industrial Capital Federal**

	Buenos Aires		Capital Federal		Córdoba		Total Imuesto
	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	
Supermercados	1.5%	6502.20	Exenta	0.00	1.50%	1,354.63	7856.84
Distribuidoras	1.5%	2709.25					2709.25
E.ss.gastronómicos	1.5%	1625.55	exenta	0.00	1.5%	451.54	2077.11
		10837.01		0.00		1806.17	12643.20

**Porcentaje que representa el Impuesto determinado en cada una de las jurisdicciones sobre las ventas totales:**

- Buenos Aires: 0.90%
- Capital Federal: 0.00%
- Córdoba: 0.15%

**Porcentaje total: 1.05 %**



**Establecimiento industrial en la Provincia de Córdoba**

	Buenos Aires		Capital Federal		Córdoba		Total Imuesto
	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	Alíc.	Imp.det.	
Supermercados	1.50%	6502.20	1.50%	4,334.80	0.00	0.00	10837.02
Distribuidoras	1.50%	2709.25					2709.25
E.ss.gastronómicos	1.50%	1625.55	1.50%	1,083.70	0.00	0.00	2709.27
		<b>10837.01</b>		<b>5,418.50</b>		<b>0.00</b>	<b>16255.54</b>

**Porcentaje que representa el Impuesto determinado en cada una de las jurisdicciones sobre las ventas totales:**

- Buenos Aires: 0.90%
- Capital Federal: 0.45%
- Córdoba: 0.00%

**Porcentaje total: 1.35 %**

*Conclusión:*

*Con ésta situación se demuestra nuevamente que los distintos alcances dados al concepto ventas minoristas, por las jurisdicciones locales inciden en la liquidación del impuesto*

*Ya que si comparamos los porcentajes de incidencia de los montos de impuestos sobre ventas totales en las primeras situaciones descriptas (caso A) con los determinados en los casos precedentes (Caso B, segundo) se demuestra que los montos de impuestos son menores en éstos últimos, obviamente porque las ventas a empresas de servicios gastronómicos son consideradas en todas las jurisdicciones como ventas mayoristas.*

*Las variaciones en los porcentajes no son significativas debido a que la empresa analizada no realiza grandes volúmenes de ventas a empresas de servicios gastronómicos, pero en una empresa que maneje ingresos por ventas mayores la incidencia en la liquidación del impuesto sería más notable, demostrando así el distinto tratamiento que recibe un contribuyente dependiendo de la jurisdicción.*



## **CONCLUSIONES FINALES**

---

El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, acordado entre la Nación y las Provincias el 12 de Agosto de 1993, y ratificado por leyes nacionales y provinciales, tuvo como objetivo central en materia fiscal la **disminución de la presión tributaria que causa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos** sobre los contribuyentes, gravamen que interfiere en la competitividad, mejorando así la administración tributaria a fin de transformarla en una herramienta eficiente que aliente el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Tendiente a ese fin, el Pacto Fiscal contuvo el compromiso de limitar inmediatamente el impuesto sobre los Ingresos Brutos a través de **eximir de éste a la "producción de bienes"** (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales al que les da el mismo tratamiento que al sector minorista.

En cuanto a éste compromiso existen dos aspectos que son objeto de críticas:

- uno, es que la **exención a la industria este condicionada a que el establecimiento fabril esté situado en la jurisdicción,**
- y el otro, que se haya **ampliado el concepto de ventas minoristas,** con el efecto de minimizar la exención dada al sector industrial.

Por un lado la mayoría de las jurisdicciones locales acataron el compromiso de eximir a la industria manufacturera, pero en general , sólo eximieron a las industrias que tuvieran establecimiento industrial radicado en la jurisdicción. Con éste condicionante se desvirtúa el objetivo perseguido por el Pacto, que era disminuir la presión tributaria ejercida por el impuesto y tender así al crecimiento de la economía a través del fomento a la industria.

Este condicionante establece una **discriminación opuesta al art. 75, inc. 13 ( cláusula comercial) de la Constitución Nacional** , por cuanto las actividades cumplidas en la jurisdicción, por la industria que tenga establecimiento en otra, estarán alcanzadas por el gravamen, del mismo modo que la industria con establecimiento en ésta deberá pagar el tributo en las demás jurisdicciones en que actúe, con lo cual en definitiva, no se cumple sustancialmente el compromiso de que el impuesto no recaiga sobre la industria, y se concluye en que las únicas efectivamente eximidas



serán las industrias unijurisdiccionales, supuesto prácticamente inexistente.

En cuanto al otro aspecto cuestionado la realidad es que las jurisdicciones locales regulan la exención al impuesto de acuerdo a las orientaciones de sus políticas fiscales, es decir según sus necesidades de financiación. Es por ello que las mismas han tratado de ampliar los conceptos de consumidor final y ventas minoristas con el fin de limitar la exención a la industria y ampliar así sus bases de recaudación.

Ante ésta necesidad las jurisdicciones locales han sancionado normas con diferentes interpretaciones y alcances de los conceptos, a veces contradictorios entre sí. En consecuencia, hoy en día no existen definiciones claras y abarcativas, lo que suele ser una técnica legislativa desaconsejable, en orden a dar ubicación a situaciones no previstas expresamente.

La situación actual es que según cual sea la jurisdicción va a depender el encuadramiento de una actividad como industrial debido a que no existe una definición uniforme adoptada por las distintas jurisdicciones. En cuanto a los diferentes alcances dados a los conceptos ventas mayorista, minoristas y consumidor final esto ha provocado un disímil tratamiento de alícuotas ya que ingresos que son gravados a una alícuota o exentos, en una jurisdicción, en otras se aplican una alícuota mayor o menor según el caso.

Los fiscos locales al regular la exención, con interpretaciones como las descriptas, con el sólo fin de atender sus necesidades de recaudación han perdido el criterio de equidad tributaria, provocando situaciones de inseguridad jurídica.

Existe desprolijidad legislativa en cuanto a las normas que regulan el tema:

- decretos que modifican el espíritu de las leyes: las provincias no pueden modificar el espíritu de las leyes con decretos que le dan una interpretación contraria al sentido de la norma que reglamente, un ejemplo es el caso de la inconstitucionalidad Decreto 2782/96 que modifica el Decreto 3354/95 en la Provincia de Buenos Aires, sobre el cual existe jurisprudencia ("Siemes S.A." C/Provincia de Buenos Aires).
- Legislaciones que incluyen artículos que se superponen y no establecen claramente los conceptos, provocando problemas de interpretación, por ejemplo el caso del Art.152



*bis, y art. 153 ter del Código Tributario de la Provincia de Córdoba y el art.2 de la Resolución interpretativa (D.G.R. Cba.) 103/94.*

*Por todo lo antes expresado es necesario que el Organismo de aplicación del Pacto Fiscal, la Comisión Federal de Impuestos, fije pautas que permitan homogeneizar los conceptos tendientes a compatibilizar y armonizar las diferentes estructuras tributarias existentes en las veinticuatro versiones locales del impuesto que se analiza.*

*Lo más importante es que todas las jurisdicciones locales orienten sus políticas tributarias a un mismo fin que es la promoción de la actividad económica del país, sin que se produzcan diferencias significativas que establezcan barreras interiores que contradigan el principio del libre comercio interjurisdiccional consagrado constitucionalmente.*







3.4.1- Fallo "Siemens S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ inconstitucionalidad del Decreto 2782/96"-----	46
3.5- Inconstitucionalidad de la exención a la industria condicionada a que tenga establecimiento fabril en la jurisdicción -----	50
3.6- Desarrollo de un caso práctico en el que se compara la liquidación del impuesto en las jurisdicciones analizadas -----	53

#### **4- CONCLUSIONES FINALES**



## BIBLIOGRAFÍA

- ❖ Jarach, Dino – “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Capital Federal, Ed. Cangallo S.A.C.I., 1993 .
- ❖ Martín, J.M. – “Derecho Tributario Argentino”, Buenos Aires, Ed. CIMA, 1980.
- ❖ Bulit Goñi, Enrique – “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Buenos Aires, 2º Edición, Ed. Depalma, 1997.
- ❖ Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario”, Montevideo, 1970.
- ❖ Jarach, Dino – “El Hecho Imponible”, Buenos Aires, 3º edición, Ed. Abeledo - Perrot, 1982.
- ❖ Bertazza, Humberto – “Reglamentación de la exención a la actividad industrial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Ciudad de Buenos Aires”, Crónica Tributaria III – ERREPAR –Act. N° 212: 4/98.
- ❖ Romay, Julio A. – “ Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Concepto de industria y venta final”, Crónica Tributaria II – ERREPAR- Act.n° 139 8/96.
- ❖ Bulit Goñi, Enrique – “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Constitución Nacional”, Buenos Aires, La Ley, Periódico Tributario, Año VII N° 183, 29/06/99.
- ❖ Convenio Multilateral – Ingresos Brutos, Ciudad de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires – SEPARATAS ERREPAR- Buenos Aires, Ed. ERREPAR S.A., 08/2000.
- ❖ Código Tributario de Córdoba – Impuestos provinciales - I – ERREPAR- Buenos Aires , Ed. ERREPAR S.A. Act.n° 219. 3/00.
- ❖ Informes del Departamento Técnico de la Dirección Provincial de Rentas de la provincia de Buenos Aires.
- ❖ SCBA, I 2039 S 11/5/1999, “Siemens S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Inconstitucionalidad del decreto 2782/96” .



