



GOBIERNO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES
2024 - Año del 30° Aniversario de la Autonomía de la Ciudad de Buenos Aires

Informe

Número:

Buenos Aires,

Referencia: E.E. N° [REDACTED]/GCABA/AGIP/2021 y Vinculados

MOTIVO [REDACTED] S.A. s/ Pago bajo protesto. Exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

SEÑORA JEFA

DEPARTAMENTO DICTÁMENES FISCALES

Visto la consulta efectuada oportunamente por el Departamento Control Fiscal de Grandes Contribuyentes a orden N° 33 y la remisión a esta área de orden N° 60, a fin de que nos expidamos respecto a la presentación realizada por el Sr. [REDACTED], en representación de la contribuyente [REDACTED] S.A. a orden N° 2 y órdenes N° 18/23 del expediente principal, mediante cartas documentos N.º: CAA39990920, CAA39990937, CAA39990944, CAA39990951, CAA39990968, CAA39990975 y CAA39990982, por las cuales da inicio a la acción de repetición de los montos abonados en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, arguyendo que el pago realizado por los anticipos 02, 03, 08, 09, 10, 11 y 12 el año 2020 y 01 del año 2021 fue realizado bajo protesto, por considerar exentos del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los ingresos provenientes de las ventas realizadas dentro de las Tiendas Libres de Impuestos, se informa lo siguiente:

ANTECEDENTES

La contribuyente enfatiza en su presentación que si bien dicho impuesto grava las ventas de bienes propios que se realicen dentro de las Tiendas Libres de Impuestos, tales operaciones constituyen exportaciones de acuerdo con los parámetros establecidos en la Ley Nacional N° 22.056 (Ley de Tiendas Libres de Impuestos) y el Código Aduanero (Ley N 22.415; en adelante CA), por lo que las considera exentas.-

A orden 25 se agrega consulta al padrón de ISIB de donde surge que la contribuyente se encuentra inscripta en el Régimen Convenio Multilateral, en la actividad principal 471900 "Venta al por menor en comercios no especializados, sin predominio de productos alimenticios y bebidas" y en las siguientes actividades secundarias: 461099 "Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.", 649290 "Servicios de crédito n.c.p.", 649999 "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.", 731001 "Servicios de comercialización de tiempo y espacio publicitario" y 829900 "Servicios empresariales n.c.p" desde el 01/01/1986.-

A orden N°27 el Departamento Exenciones de Ingresos Brutos informa que la exención prevista en el artículo 296 inc. 11 del Código Fiscal vigente, concordante con legislación de años anteriores, reza: *"Están exentos del pago de este gravamen:...11. Los ingresos obtenidos por las exportaciones, entendiéndose como tales a las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías con destino directo al exterior del país"*

efectuadas por el propio exportador o por terceros por cuenta y orden de éste, con sujeción a los mecanismos aduaneros aplicados por la Administración Nacional. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza". Agrega, que este tipo de exenciones opera de pleno derecho sin necesidad de empadronamiento ni inscripción en el impuesto para gozar de la misma, conforme lo establece la última parte del citado artículo.-

Por su parte, luego de ser intimado, el Sr. [REDACTED] a orden N°55 del expediente principal acredita debidamente la personería y a órdenes N°36, 38 y 39 del E.E. N°2024-[REDACTED]-GCABA-AGIP (vinculado), acompaña planilla de segregación de ingresos por venta de mercadería propia en locales de partidas (exportaciones) y de arribos junto a una nueva nota, en la cual explica la dinámica de las ventas bajo el régimen especial de Duty Free Shops, aclarando que: "...sólo los pasajeros internacionales pueden acceder al régimen especial de duty free shops. Para acceder a este régimen y poder comprar productos deben haber realizado los controles migratorios correspondientes. No pueden realizar personas que no estén en las condiciones antes descriptas. Es decir, los clientes que adquieren productos son pasajeros, que se embarcan al exterior, que se encuentran próximos a tomar un vuelo internacional, por lo cual acreditan su condición mediante la exhibición del correspondiente documento y su pasaje (boarding pass). En caso que el pasajero no se embarque a su destino internacional, ya sea por motivos personales, cancelación u otras razones, debe realizar la correspondiente devolución de los productos bajo la supervisión de la Aduana y realizar el posterior trámite ante Migraciones...". Asimismo, cita jurisprudencia de la Provincia de Mendoza y Córdoba para reforzar su postura.-

TRATAMIENTO

Entrando de lleno en el análisis de la cuestión traída a consulta, se impone señalar en primer término que el pago "bajo protesto", resulta irrelevante desde el punto de vista normativo en función de no constituir un requisito exigido por el Código Fiscal de esta jurisdicción para que resulte viable a posteriori incoar un recurso de repetición. A tal efecto, deberá estarse a lo establecido en el artículo 65 del Código Fiscal t.o. 2024 (concordante con legislación de años anteriores), el que dispone expresamente que: "*Los contribuyentes y responsables deberán interponer ante la Dirección General de Rentas reclamo de repetición de los tributos, cuando consideren que el pago ha sido indebido y sin causa...*".-

A mayor abundamiento, cabe agregar lo sostenido por la Jurisprudencia en la materia, en autos "CENTRAL PUERTO S.A. C/ GCBA S/ REPETICIÓN (ART. 457 CCAYT) S/ RECURSO DE APELACIÓN ORDINARIO CONCEDIDO", Superior Tribunal de Justicia en Expte. N° 5351/07 sentencia del 20 de febrero de 2008: "3. De todos modos, para precisar el aspecto dirimente y núcleo central de la controversia, se torna conveniente, por razones metodológicas, y de modo preliminar, dejar sentado que en opinión de los suscriptos **la falta de protesta al momento del pago de los tributos que se pretenden poner en crisis resulta insustancial para la procedencia de la acción de repetición**. Tal recaudo constituyó una creación pretoriana en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir de la causa: "Don Domingo Mendoza y hermano c. La Provincia de San Luis, s. derechos de exportación" (Fallos: 3:131), sentencia del 5 de diciembre de 1865, donde se lo fundó en "la penuria en que han quedado las provincias con la privación de los derechos de importación y exportación de las aduanas, los cuales fueron atribuidos exclusivamente por la Constitución al gobierno nacional". Tiempo después, in re: "Don José Derito y otros contra la Provincia de San Juan, sobre inconstitucionalidad de la ley y devolución de impuestos" (Fallos: 116:292), sentencia del 25 de febrero de 1913, el Alto Tribunal señaló en los considerandos "que no teniendo la provincia conocimiento formal de la disconformidad de los actores con el impuesto aludido hasta ... la fecha de la notificación de la demanda ..., ha podido invertir los fondos percibidos de los demandantes por el concepto aludido, en gastos del servicio público y en garantías de seguridad a favor de los bienes y de las personas establecidas en su territorio", lo que se reitera en la causa: "Llames Hermanos v. Provincia de Buenos Aires, s. repetición" (Fallos: 183:356), sentencia del 28 de abril de 1939, "que en diversos fallos esta Corte Suprema ha declarado reiteradamente que la protesta es un requisito indispensable para la procedencia de la demanda sobre la repetición de las sumas pagadas por

concepto de impuestos, destacando como uno de sus fines principales el de poner en conocimiento del gobierno la disconformidad de los contribuyentes con el gravamen que se les cobra, para evitar la inversión de esa renta o para darles la oportunidad de arbitrar los recursos tendientes a obviar los inconvenientes que traería aparejada una posible repetición (Fallos: 3:131; 99:355; 119:299 y 182:219, y muchos otros)". De todos modos, el Tribunal cimero dejó de lado la exigencia de la protesta previa en diversos supuestos debilitando de tal modo, por vía de excepciones la doctrina jurisprudencial (cobros reclamados por vía ejecutiva o de apremio; pagos realizados por error, etc.). **En cuanto a los tributos nacionales regidos por la ley nº 11.683, no se requiere para la repetición el apuntado recaudo. Otro tanto ocurre en el derecho positivo de la Ciudad constituido por las diversas versiones de su Ordenanza Fiscal —hoy Código Fiscal—, lo que permite concluir en este aspecto que tal requisito ha perdido al presente toda vigencia, por cuanto ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación que debe prescindirse de la protesta cuando la legislación respectiva prevé un procedimiento para la repetición que no lo contempla** (cfr. los pronunciamientos recaídos en las siguientes causas: "Standard Oil Co (New Jersey) v. Dirección General del Impuesto a los Réditos" —Fallos: 194:345—, sentencia del 2 de diciembre de 1942; "Cía. Tierras del Oeste v. Nación Argentina" —Fallos: 198:50—, sentencia del 18 de febrero de 1944; "S.A. Cía. San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Dirección General del Impuesto a los Réditos" —Fallos: 202:443—, sentencia del 3 de septiembre de 1945, y "S.A. Transradio Internacional v. Provincia de Buenos Aires" —Fallos: 269:92, considerando 18º—, sentencia del 11 de octubre de 1967, entre muchos otros). El exigir como recaudo de la repetición frente a un pago indebido que el mismo haya sido realizado bajo protesta contraviene principios fundamentales acogidos en la Constitución Nacional y en la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como son los relativos al derecho de acceso a la justicia, la posibilidad de revisión judicial de la acción de la administración, la garantía de la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa en juicio, aspectos extensamente abordados en el fundado voto del Juez de Cámara Horacio G. Corti." (el resaltado nos pertenece).-

Aclarado ello, corresponde adentrarnos en el fondo del planteo y en este sentido advertimos que la Procuración General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya se ha expedido sobre la misma cuestión mediante IF-2015-██████-PG en el marco del Expediente Nº ██████/2012.-

El citado organismo constitucional encargado del control de legalidad de los actos de gobierno, comienza su análisis en dicho informe, explicando que "... la Ley Nº 22.415 "Código Aduanero", define en su artículo 2º al "territorio aduanero" como el lugar en el que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones...". Señala que "...existe un "territorio aduanero general" en el cual se aplica el sistema arancelario y las prohibiciones generales, y un "territorio aduanero especial" en el que se aplica un régimen especial de aranceles y prohibiciones (inc. 1 y 2 del art. 2º)"...

Continúa detallando que: "Todo ese territorio aduanero se encuentra además dividido en lo que se denomina "zona primaria aduanera", que es aquella parte habilitada para la ejecución de operaciones aduaneras o afectada al control de las mismas, constituyendo el resto la "zona aduanera secundaria" (art.5º). En lo que aquí interesa y realizada una introducción a los términos empleados, el Código Aduanero dispone en su art. 590 que "área franca" es "un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico", "que debe ser establecida por ley" (art.591). Es decir, hasta aquí, el Código Aduanero define "territorio aduanero" (general y especial), "zona aduanera" (primaria y secundaria) y "área franca". Se agregan luego dos normas, la referida a zonas francas, y la referida a las tiendas libres. La ley 24.331 faculta al Ejecutivo a crear en el territorio de cada provincia una zona franca, pudiendo crear adicionalmente no más de cuatro (4) en todo el territorio nacional (art. 2º). En su art. 1º inc. a) dispone que "para los efectos de esta ley se entenderá por: a) Zona franca: Es el ámbito que se define en el artículo 590 del Código Aduanero", realizando una equiparación entre ambos conceptos, zona franca y área franca. La ley 22.056 establece el régimen regulatorio de las "tiendas libres", locales de venta administrados por permisionarios autorizado por el servicio aduanero, que pueden funcionar en los

aeropuertos internacionales. Es así que tanto las "zonas francas" de la ley 24.331 como las "tiendas libres" de la ley 22.056 son especies del género "área franca" previsto en el art. 590 del Código Aduanero, cada una con una regulación jurídica específica.".-

Luego añade que: "...el art. 3º claramente pone en cabeza de los pasajeros el derecho y el beneficio de adquirir mercaderías libres de todo gravamen bajo el régimen general de despacho y dentro de los límites previstos en cada categoría, en las tiendas libres (Free shops), agregando el art. 4º "que la adquisición de la mercadería en las condiciones previstas por esta ley, será la efectuada por los pasajeros". A partir de una lógica exégesis normativa, se desprende que **el beneficio liberatorio instaurado por la ley 22.056 lo recibe el pasajero, que es quien en efecto "importa" o "exporta" al ingresar o extraer del área franca la mercadería que adquiere sin que se le adicionen los tributos mediante el régimen de equipaje o despacho. El único momento en que la ley 22.056 se centra o enfoca en la actividad de Interbaires, es decir en la venta de mercaderías por la tienda libre, es cuando en su artículo 2º dispone que "a los fines de los impuestos al valor agregado e internos, las ventas de dichas mercaderías realizadas por la tienda libre a los pasajeros que salgan del país recibirán el tratamiento de las exportaciones". De ello se desprende que sólo al efecto del IVA y de los impuestos internos (por ejemplo a los tabacos, bebidas alcohólicas, cervezas; etc.), las tiendas libres de impuestos recibirán el tratamiento de las exportaciones. Es claro que no podría existir ninguna referencia en la ley respecto del ISIB por cuanto el legislador nacional carece de competencia para legislar acerca de un impuesto de neto corte local... La extracción e introducción de mercaderías no las realiza Interbaires que se limita a comercializarlas dentro del enclave constituido por la tienda libre..." (El resaltado nos pertenece).-**

En el caso referido precedentemente, al igual que en el de estos obrados, las ventas cuyos ingresos se gravan no han sido realizadas por el propio exportador ni por un tercero por cuenta y orden de éste, sino por la propia contribuyente [REDACTED] S.A., quien no extrae las mercaderías, es decir no exporta.-

En otro sentido, resulta dable destacar que las leyes y la jurisprudencia citadas por la contribuyente de marras, no resultan aplicables al ámbito de la tributación local, máxime a la luz de lo dispuesto por los artículos 121 y 129 de la Constitución Nacional, en cuanto las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires son autónomas y conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal. Consecuentemente resulta lógico que la normativa local pueda regular tanto lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, como a su régimen de cumplimiento y a su exigibilidad; implicando tal poder establecer las exenciones a dichos gravámenes, facultad que no puede ser ejercida por el gobierno federal en atención a la autonomía indicada.-

En razón de ello, resulta improcedente que los ingresos obtenidos por [REDACTED] S.A. por la venta de bienes que realiza en las "Tiendas libres de impuestos" encuadren en la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de conformidad con el art. 296 inc. 11 del CF vigente y ccdtes de años anteriores, prevista para las exportaciones, toda vez que son los pasajeros que las adquieren quienes efectivamente realizan su exportación al salir del país.-

En virtud de lo expuesto, cabe limitarnos a lo establecido por el ordenamiento local en los artículos 202 y 296 del Código Fiscal vigente, concordantes con legislación de años anteriores, no pudiendo esta área ir más allá de la voluntad del legislador que expresamente crea la mentada liberalidad fiscal para los ingresos obtenidos por la venta de productos y mercaderías al exterior realizada por el propio exportador. De lo contrario, se violenta el principio constitucional de igualdad en las cargas públicas, al restringir y/o ampliar dicho beneficio a otros supuestos que no fueron previstos por el legislador en la norma.-

CONCLUSIÓN

Sentado cuanto antecede, corresponde concluir que los ingresos de la contribuyente [REDACTED] S.A. provenientes de las ventas realizadas dentro de las "Tiendas Libres de Impuestos" no se encuentran exentas del

Impuesto sobre los Ingresos Brutos y por lo tanto, el pago de los anticipos 02, 03, 08, 09, 10, 11 y 12 el año 2020 y 01 del año 2021 de dicho impuesto se ajusta a derecho.-

El presente informe resulta de aplicación para el caso concreto objeto de tratamiento, no siendo pasible de extensión a otros supuestos no contemplados en este expediente ni susceptible de interpretación o aplicación analógica alguna.-

Con fundamento en los argumentos vertidos, se elevan los actuados a su consideración, solicitándose que de compartir la señora Directora General de Rentas el criterio precedentemente delineado, se disponga la devolución de los mismos a esta área para la toma de conocimiento de rigor y posterior giro al Departamento Control Fiscal de Grandes Contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la toma de conocimiento del presente.-

mcf