

Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado

---

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

---

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

---

---

Análisis de la constitucionalidad del impuesto a los ingresos brutos de la  
Provincia de Córdoba sobre servicios realizados por sujetos del exterior

**AUTOR: FLORENCIA DONNOLA. DNI: 31.529.689**

**DOCENTE DEL TALLER: SARA DIANA TELIAS**

**DICIEMBRE DEL 2018**

---

## Contenido

Resumen ejecutivo.....	3
Análisis de los elementos esenciales de la obligación tributaria.....	4
Sujeto.....	4
Objeto del impuesto.....	4
Forma de pago y responsabilidad.....	5
Base Imponible.....	6
Alícuota y acrecentamiento.....	7
Razones que fundamentan la inconstitucionalidad del impuesto.....	7
Principio de territorialidad.....	8
Competencias tributarias y prohibición a las provincias de regular el comercio internacional.....	13
<b>Sobre la cláusula comercial.....</b>	<b>13</b>
<b>Sobre las facultades tributarias exclusivas del Congreso Nacional.....</b>	<b>15</b>
<b>Un impuesto local al comercio internacional.....</b>	<b>16</b>
El principio de no discriminación y los convenios para evitar la doble imposición.....	20
Conclusión.....	24
Bibliografía.....	27

## **Análisis de la constitucionalidad del impuesto a los ingresos brutos de la Provincia de Córdoba sobre servicios realizados por sujetos del exterior**

### **Resumen ejecutivo**

A través de la ley 10.508 de diciembre del 2017 la provincia de Córdoba modificó su Código Fiscal, siendo pionera en comprender dentro del objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la provincia o que recaea sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

En el presente trabajo expondremos las características, estructura y alcance de la novedosa modificación y haremos un análisis de su constitucionalidad.

En este sentido, consideramos que la norma referida es inconstitucional, conforme desarrollaremos, por no respetar el principio territorial al que deben circunscribir las provincias su poder tributario, invadiendo territorio extranjero donde no ostenta soberanía. Esto importa la vulneración de los artículos 1,5,7,9,31,75,121 y 126 de la Constitución Nacional (CN) por la extralimitación de la provincia al gravar actividades ejecutadas en el exterior del país por sujetos radicados o domiciliados en el extranjero.

Adicionalmente resulta contrario a la cláusula comercial plasmada en el art 75 p. 13 de la CN afectando el comercio internacional, su regulación y cuestiones propias y exclusivas del ámbito nacional (artículos 9, 10, 11, 75 incisos 1 y 13, 126 de la CN y el Código Aduanero ( Ley 22.415)) que las provincias no pueden gravar (arts 4, 9 75 inc 1 y 10 CN).

También nos referiremos a la cláusula de no discriminación contenida en los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por Argentina y remarcaremos algunas diferencias en cuanto a la redacción que se ha dispuesto con algunos países, que deberíamos considerar a los fines de analizar el caso concreto alcanzado por la imposición cordobesa, a la luz de esta disposición.

### **Palabras clave:**

1. Provincia de Córdoba (Cód. JEL H100)

2. Constitucionalidad (Cód. JEL K100)
3. Sujetos del exterior (Cód. JEL F380)

### **Análisis de los elementos esenciales de la obligación tributaria.**

El 26/12/2017 la legislatura provincial de Córdoba sancionó la Ley 10.508 modificando el Código Fiscal de la provincia, y entre otros cambios se dispuso modificaciones al objeto y sujeto del impuesto a los ingresos brutos de manera novedosa, extendiendo este tributo a hipótesis no alcanzadas por el resto de las jurisdicciones, hasta el momento, como expondremos en los siguientes apartados:

#### **Sujeto**

Respecto de quienes son contribuyentes en el impuesto a los ingresos brutos se modificó el artículo vinculado a quienes son sujetos pasivos del tributo aclarando que revisten la calidad de contribuyentes quienes tengan una actividad gravada en la provincia, se encuentren domiciliados, radicados o constituidos en el país o en el exterior.

Antes de esta modificación no se hacía referencia al lugar en el cual se encontraba el contribuyente. No obstante, el no existir esta aclaración en el Código Fiscal implicaba que no estando domiciliados, radicados o constituidos en el país no se estaba obligado a tributar ante el ejercicio de una actividad gravada en la provincia. De hecho, entendemos que la redacción anterior era inclusiva, de forma independiente al lugar de domicilio, radicación o constitución del sujeto que evidenciaba la hipótesis de incidencia con los requisitos que determina la ley. En definitiva, creemos que esta modificación en la redacción no tiene efecto alguno en los hechos, y solo se ha realizado a los efectos de orientar al intérprete de la norma en los cambios vinculados al objeto del impuesto.

#### **Objeto del impuesto**

Dentro de la definición del objeto se agregó que cuando los sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior sean prestadores de los servicios, se entenderá que existe actividad gravada en tanto se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en el territorio provincial ( consumo, acceso a prestaciones a través de internet, etc), o que recaer sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para

tales fines. Adicionalmente se aclara respecto de los llamados servicios digitales, que se considera que existe actividad gravada en la provincia de Córdoba en el caso de la comercialización de servicios de suscripción online de entretenimiento audiovisual (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares), que se transmita desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en el territorio provincial.

Por otro lado en lo que respecta a los servicios de intermediación digital como uber, airbnb, etc y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio como ruleta online, bingo, etc. Se las considerará gravadas en Córdoba en tanto su utilización económica sea dentro de la provincia, con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades de juego.

De esta manera la norma define cual es el nexo de vinculación a la provincia para que una operación quede comprendida dentro del alcance del Impuesto a los Ingresos Brutos.

No podemos dejar de desatacar el nivel de actualización en recoger las nuevas prácticas de mercado en la comercialización de servicios. Para gravar estas nuevas formas de comercialización Córdoba definió como nexo de vinculación la utilización económica en el territorio provincial, o que recaiga sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial. Determinar si se cumple con este nexo puede resultar de lo más complejo cuando se adquieren servicios para utilizarse en varias jurisdicciones o que tienen una utilización indirecta en el territorio cordobés, en estos casos parecería que lo correcto es algún reflejo en la base, gravando cierta porción atribuible a las potestades de la provincia conforme la utilización en el territorio, este punto lo ampliaremos en el apartado sobre lo establecido en relación a la base imponible.

### **Forma de pago y responsabilidad**

Ante la esperada dificultad de la provincia para fiscalizar a los sujetos del exterior la ley que comentamos dispuso que la persona o entidad que abone sumas de dinero a sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país o en el exterior o intervenga en el ejercicio o en los pagos de una actividad gravada, actuará como agente de retención y/o percepción y/o recaudación e información del impuesto del sujeto domiciliados, radicados o constituidos en el exterior.

Posteriormente, el decreto que reglamentó la ley 10.508 precisó que la retención debe ser practicada por los sujetos que revistan el carácter de locatarios o prestatarios de los hechos imposables previstos, o quienes actúen en carácter de intermediarios, administradores o mandatarios, por los pagos al exterior que realicen por cuenta de los sujetos que ordenen los mismos en el caso que los primeros no acrediten haber efectuado el pago.

Esta retención del impuesto a los ingresos brutos tiene carácter de pago único y definitivo.

Si bien volveremos sobre el tema, consideramos oportuno destacar en este punto, la disposición vinculada a la responsabilidad por el ingreso impuesto. Al respecto el reglamento expresa que en caso de no cumplimentarse con la obligación, el impuesto estará a cargo del agente de retención, sin perjuicio de su derecho de exigir el reintegro por parte del sujeto pasivo del exterior. En definitiva hay un traslado de la responsabilidad por el pago del impuesto en cabeza del sujeto del exterior hacia el prestatario o intermediario del país.

### **Base Imponible**

La ley 10.508 dispone que la base imponible será el importe total abonado por las operaciones gravadas, neto de descuentos y similares, sin deducción de suma alguna, sin hacer ninguna aclaración sobre el tratamiento en el supuesto caso de recaer sobre cosas o personas de varias jurisdicciones o como distribuir la base en el caso de una utilización multijurisdiccional de servicio.

No obstante, el decreto 2141 (BO 29/12/2017), aclara alguno de estos puntos estableciendo que en el caso de que los hechos imposables se verifiquen en Córdoba y en otra jurisdicción, la retención deberá practicarse atendiendo a la naturaleza y características de las operaciones y considerando la magnitud de la actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba. A estos fines se establece la presunción, salvo prueba en contrario, que el importe de la base gravada en Córdoba, no podrá ser inferior a la proporción que resulte de aplicar sobre el importe total girado al exterior, el coeficiente unificado atribuible a la Provincia de Córdoba, correspondiente al agente de retención, al momento de efectuar el pago, o el porcentaje de atribución a la Provincia de Córdoba cuando se trate de uno de los regímenes especiales del convenio multilateral.

Adicionalmente se contempla el caso en el que no fuera posible aplicar alguno de los coeficientes mencionados, debiendo presumir, salvo prueba en contrario, que la renta atribuible a la provincia de Córdoba no puede ser inferior al 50% del monto girado al exterior.

En la ley se dispone que en el caso de impuestos tomados a cargo por el prestatario corresponderá acrecentar la base, el decreto a modo enunciativo contempla los casos: de “impuesto a las ganancias, ingresos brutos, etc”

### **Alicuota y acrecentamiento**

La reglamentación establece que al momento de girar al exterior se practicará la retención, aplicando la alícuota correspondiente a la actividad de la cual se trate, de acuerdo a lo establecido por la ley anual vigente al momento en que se efectúe el pago. Sin embargo, esta disposición fue modificada por el decreto 562 (BO Cba 17/04/2018) que alteró la alícuota aplicable, correspondiendo aplicar la general prevista en la ley impositiva anual vigente al momento del pago, excepto para comercialización de servicios online, intermediación a través de plataformas digitales o actividades de juego en las que se debe recurrir a la alícuota correspondiente a este tipo de actividades.

Esta modificación simplifica la labor de los agentes de retención, en especial en los casos de ser intermediarios los cuales es de esperar no tengan contacto con el servicio y difícilmente cuenten con los recursos necesarios a los fines de realizar el análisis correspondiente para determinar cuál es la alícuota aplicable conforme el servicio que se trate.

Volviendo a las disposiciones contenidas a la ley, la misma también prevé que en el caso de que el sujeto del país tome a cargo el impuesto, deberá acrecentar la alícuota, la cual se aplicará sobre el monto total a transferir al exterior incluyendo los impuestos que el prestatario haya negociado hacerse cargo, a modo de ejemplo podría ser el caso del Impuesto a las Ganancias o Ingresos Brutos en el caso de que otra jurisdicción también lo grave.

### **Razones que fundamentan la inconstitucionalidad del impuesto**

En los siguientes apartados desarrollaremos los motivos que fundan nuestra hipótesis de inconstitucionalidad del Impuesto a los Ingresos Brutos a sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la provincia o que recae sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en la provincia de Córdoba.

### **Principio de territorialidad**

Antecediendo peleas entre federales y unitarios, finalmente se impone un gobierno mixto, consolidable en la unidad de un régimen nacional, divisible y dividido en gobiernos provinciales limitados, como el gobierno central por la ley federal de la República Argentina (Alberdi, 2003).

Siguiendo estas ideas Juan B Alberdi expresó "... La creación de un gobierno general supone la renuncia o abandono de cierta porción de facultades por parte de los gobiernos provinciales..."

(Alberdi, 2003). Esta inteligencia fue la que lideró la organización de la República y se plasmó en nuestra Constitución Nacional que limita la soberanía de cada nivel de estado.

Según Grizziotti, "el poder fiscal o tributario, de naturaleza política, es un poder inherente al de gobernar, ya que no hay gobierno sin tributos, de lo cual resulta el deber ético-político-social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado" (García Vizcaíno, 1996, pág. 227), entonces, podemos hablar de un poder normado, que encuentra sus límites en la soberanía para gobernar que otorga la Constitución a cada estado. Vemos que esto es plasmado en la distribución del poder tributario al realizarse sobre los distintitos niveles de gobierno. En otras palabras, pero siguiendo la misma idea, explica Soler O. que "la distribución territorial de competencias del sistema federal importa la existencia de un gobierno central con poder de imperio sobre todo el territorio del país con relación a las cuestiones inherentes a toda la Nación, coexistiendo gobiernos locales con poder sobre su respectivo territorio con respecto a los asuntos de interés local. ( 2002, pág. 70)"

Entendiendo los límites territoriales sobre los cuales se puede ejercer el poder tributario, los hechos que pueden gravarse deben cumplir con un requisito de espacio, no alcanza con cumplir la hipótesis definida por el legislador, sino que su perfeccionamiento debe darse dentro del territorio bajo la soberanía política de quien crea y posteriormente exige el impuesto. Dino Jarach expresa, que los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben ser delimitados territorialmente para abarcar solamente a aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma, esto naturalmente excluye los que si bien responden a la delimitación objetiva no cumplen con el requisito espacial que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal (Jarach D. , 2013).

Como vemos, es de suma importancia para el análisis del impuesto los límites territoriales que tenga cada jurisdicción, no obstante, esta no es una cuestión que haya dado discusiones importantes en la actualidad, teniendo definiciones precisas desde hace muchos

años. Donde se presentan las discusiones es en la determinación de la territorialidad de los hechos gravados, al definir si han ocurrido dentro del ámbito de una jurisdicción.

La Corte ha reconocido en numerosas oportunidades la limitación territorial de las provincias para imponer tributos sobre bienes o personas situados fuera de ellas; uno de los fundamentos más destacables es que encontrándose fuera de su soberanía no reciben protección bajo sus leyes, por lo que no existe razón para que la Provincia pueda gravarlos. En la causa Banco de Córdoba apelando una resolución de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Empleados Bancarios. que el poder de la soberanía de las provincias únicamente pueden ser ejercitados dentro de los límites de cada provincia, y ninguna puede legislar si no es sobre cosas o personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción (147:239). Adicionalmente, la Corte ha declarado que “son inconstitucionales aquellos actos dictados por autoridades provinciales que en la práctica avanzan o invaden total o parcialmente la jurisdicción territorial de otra provincia (337:822), o del Estado Nacional en “Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa”, sentencia del 8 de junio de 2010.

En otra causa vinculada con el impuesto a la herencia de la provincia de Buenos Aires, la Corte concluyó que “dar a la ley impositiva local otro sentido que el de que grava solamente los bienes sucesorios que están dentro de su territorio, bajo la jurisdicción provincial, importaría ultrapasarse la facultad impositiva de un estado, invadiendo la de otro, en mengua de la garantía constitucional de quien debe soportar la doble imposición”

Adicionalmente, indicó que “de acuerdo con expresas cláusulas constitucionales, no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 de la Constitución (refiriéndose al actual art 126), siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, sin que los tribunales puedan declararlos ineficaces a título de ser opresivos, injustos o inconvenientes, si no son contrarios a la Constitución.” (7:373), No obstante, el máximo tribunal admitió como salvedad, no gravar bienes o actos fuera de su soberanía política, o que por otras razones sean contrarias a la Constitución como hemos ya citado en la causa “Liberti”, entre otros (147:239).

Los antecedentes expuestos, ponen de manifiesto la interpretación del máximo tribunal sobre el alcance del poder tributario provincial, en el que podemos observar la limitación conforme la soberanía política, la cual se encuentra limitada territorialmente. Esto no nos lleva a concluir que no pueda existir doble o múltiple imposición, lo cual sería de lo más utópico, dada la enorme coordinación y homogeneidad en criterios que deberían adoptarse. Por otro

lado la Corte se ha pronunciado al respecto desde antigua data, expresando que no es de por sí inconstitucional, en la medida en que cada una de las imposiciones hayan sido creados por entes habilitados para ello (217:189). No obstante, las limitaciones territoriales otorgan algún grado de homogeneidad entre las provincias.

La provincia de Córdoba, como hemos desarrollado, alcanza la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, cuando se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la provincia de Córdoba (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) o que recaiga sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial. Adicionalmente cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial. También la intermediación en la prestación de servicios (Uber, Airbnb, entre otras) y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, black jack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker online, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps,keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades de juego.

Con esta definición, Córdoba está alcanzando actividades que se ejecutan o prestan en el extranjero, por el hecho de donde efectúe la utilización el prestatario o simplemente porque utilice o consuma por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial, lo cual excede ampliamente su soberanía y poder tributario.

Debemos considerar que la ley de coparticipación federal (1988) a la que se encuentra adherida la provincia de Córdoba, obliga en lo que respecta al impuesto a los ingresos brutos a ajustarse, entre otras características a recaer “sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias”. Ante esto, ninguna jurisdicción podría modificar de forma unilateral el convenio de coparticipación pactado.

Recordamos, además que los sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior son los sujetos pasivos del tributo quienes se verían alcanzado por actividades que ejecutan en el extranjero y que incluso en muchos casos, especialmente en los llamados “servicios digitales” tampoco pueden controlar donde serán utilizados los servicios prestados, incluso quienes harán uso del mismo.

Estos sujetos, no responden a la soberanía de la provincia de Córdoba y no desarrollan actividad en la misma, motivo por el cual la provincia no podría reclamar válidamente el cumplimiento de la obligación.

En términos prácticos, la norma lo resuelve nombrando a un sujeto local como responsable de retención e ingreso del impuesto, lo cual simplifica la recaudación pero no resuelve el defecto de fondo y esencial que estamos desarrollando.

El criterio a considerar para el gravamen no puede ser otro mas que el lugar físico donde se ejecutó la actividad económica. Bulit Goñi señala, en relación al principio territorial, que es el requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, para que sea configurado, y por ende el fisco pueda pretender el tributo, la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate. (1986)

Como hemos expuesto en párrafos anteriores, para que se verifique la hipótesis de incidencia tributaria en el impuesto, debe cumplirse con la definición objetiva que haya plasmado el legislador, la cual debe acaecer dentro del ámbito en el cual se ejerce el poder de imperio a partir del cual la provincia puede establecer tributos.

Está claro que la provincia de Córdoba contiene un error esencial en la definición del objeto del impuesto que lo hace inválido y tiene que ver con que estar gravando actividad económica extraterritorial, por llevarse a cabo fuera de la provincia, más precisamente en el exterior.

Destacamos lo resuelto por nuestro máximo tribunal por mayoría, en la causa Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa de junio del 2006, en la cual se declaró la inconstitucionalidad de la pretensión de grabar con el impuesto a los ingresos brutos servicios de transporte de material y personal a favor de Total Austral S.A. desde la costa de la Isla Grande de Tierra del Fuego, Río Cullen, hasta las plataformas de yacimiento de hidrocarburos llamadas Hidra Centro e Hidra Norte, ambas ubicadas a 7 millas del continente, por estar fuera de su potestad tributaria, aclarando que respecto del argumento defensivo de la provincia basado en la existencia de un "punto de conexión" entre la actividad desarrollada por la actora y el territorio provincial, que se intenta gravar una

porción de la actividad realizada extramuros de sus límites físicos, excediendo indebidamente el ámbito de sus potestades e invadiendo otra jurisdicción.

Siguiendo el mismo criterio, en la Causa Telecom Argentina SA c/Provincia de Corrientes s/acción declarativa del 26 de diciembre del 2017 sostuvo: “estas facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias y sus municipios sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados (Fallos: 307:360, cons. 15) pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones (Fallos: 149:260; 151:92; 163:285; 166:109; 174:435; 182:170, entre muchos otros). Criterio que, implícita pero indudablemente, también surge de Fallos: 319:2211 (cons. 5º, segundo párrafo, in fine).” Aclaremos, que en esta causa las conclusiones no son aplicables a nuestro caso analizado: el impuesto a los ingresos brutos de Córdoba a sujetos domiciliados o radicados en el exterior, ya que se trataba de un caso con lógica inversa, en el que Corrientes pretendía gravar con el Impuesto a los Ingresos Brutos la prestación de servicio de llamadas telefónicas internacionales, mientras que Telecom en su defensa argumentaba que tales servicios se ejecutaban fuera del país y por ende, fuera de su ámbito territorial y alcance tributario.

Al respecto, la Corte concluyó que los servicios que Telecom facturaba correspondía al servicio de llamadas internacionales que se materializaba dentro del ámbito de la jurisdicción de la provincia de Corrientes, y que era independiente de que la empresa a los fines de poder prestar el servicio se valiera de elementos ubicados en el extranjero, como corresponsales, conexiones, etc. En este entendimiento, la prestación en el exterior, por la cual Telecom realizaba cierta erogación era parte del costo que ésta debía soportar para la ejecución y consecuente facturación de un servicio en la provincia. En este caso la Corte considero que se respetaba el principio territorial ya que lo trascendente resultaba el lugar de la prestación del servicio, aunque parte de su utilización fuera en el extranjero, lo que originaba costos a la empresa.

Esta situación es contraria al que pretende gravar la provincia de Córdoba, en la que la ejecución del servicio está fuera de la jurisdicción provincial y la hipótesis de gravabilidad definida involucra el eventual supuesto de una utilización o de donde se sitúe o domicilie quien lo consuma, lo que resulta contrario al principio de territorialidad.

A modo de ejemplo, podría darse el caso de la prestación de un asesoramiento en materia de metodologías de trabajo, ejecutado íntegramente en el exterior en el exterior por

profesionales extranjeros, a través de medios como el teléfono o envío de informes físicos o incluso personalmente viajando sujetos domiciliados en Córdoba al extranjero.

En nuestro ejemplo, la utilización económica será dentro de la provincia de Córdoba y los prestadores son sujetos del exterior, cumpliendo con la hipótesis subjetiva y objetiva del impuesto. No obstante, el sujeto del exterior, quien resulta sujeto pasivo del impuesto no tiene ningún asentamiento en la provincia, el servicio no se ejecuta siquiera parcialmente dentro de los límites territoriales de Córdoba, y hasta podría desconocer en absoluto donde tendría utilización o efectos el asesoramiento brindado. La realidad es que el sujeto del exterior se encuentra prestando un servicio dentro de su país y es ahí donde termina su ejecución.

También podría pensarse en otros casos como una capacitación a través de video conferencia desde el exterior por sujetos de países foráneos a sujetos de la Provincia de Córdoba, y muchos otros donde el hecho que se intenta alcanzar no cumple con los requisitos constitucionales para quedar alcanzado por el impuesto territorial a los ingresos brutos.

### **Competencias tributarias y prohibición a las provincias de regular el comercio internacional**

#### **Sobre la cláusula comercial**

La Constitución Nacional, en su inc 13 del artículo 75 contiene plasmada la llamada cláusula comercial que establece que corresponde al Congreso “Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”. La disposición no se refiere literalmente al ámbito tributario, no obstante se complementa con los Artículos 9,10,11 y 75 inc 1 y de una interpretación conjunta concluimos que las provincias no tienen facultades para dictar leyes o reglamentos que impongan tributos al comercio internacional e interjurisdiccional.

En este sentido ha tenido oportunidad de pronunciarse la Corte al expresar que “el impuesto establecido por una provincia sobre productos que son objeto de venta o negocio fuera de la jurisdicción de la misma, es violatorio de la Constitución, artículos 9, 10, 11, 67, inciso 12 y 108” ( artículos conforme la Constitución Nacional, anterior a su reforma de 1994) (149:260).

Sin bien se ha discutido si la cláusula comercial alcanzaba el poder tributario de las provincias, por amplia mayoría la doctrina predominante de la Corte entiende que el sentido y alcance del art 75 inc 13 de la Constitución comprende los tributos locales de las provincias.<sup>1</sup>

Esta disposición, tiene un gran alcance porque no se refiere al comercio solo como un acto jurídico, sino a todas sus manifestaciones relacionadas con la prosperidad nacional, que incluyen entre otras la legislación industrial, leyes sobre patentes y marcas, navegación marítima y fluvial, el crédito, la moneda y el régimen impositivo que grava la riqueza y su circulación. (Sanchez Viamonte, 1959).

“Lo que les está vedado a las provincias es establecer aduanas interiores o imponer tributos a la mera circulación territorial....Si, por el contrario, el gravamen local no establece diferencias según el origen del producto y no se erige en un obstáculo al comercio interprovincial o interestatal, no puede ser invalidado con fundamento en la cláusula comercial de la Constitución” (Spisso, 1991, pág. 81)

Existe consenso respecto de que las provincias no pueden establecer derechos aduaneros, pero no fue pacífico si podían gravar con impuestos locales operaciones de comercio internacional y servicios conexos. Sobre este tema la Corte no ha mantenido a lo largo de los años la misma doctrina, a causa de las interpretaciones que se daban a los términos “reglar” y “comercio”.

Hay fallos que reconocen potestades tributarias a las provincias para gravar actividades desarrolladas dentro de su jurisdicción vinculadas con el comercio interestadual e internacional, en la medida en que los tributos no resulten discriminatorios, traben o perturben el comercio interjurisdiccional.<sup>2</sup>

Otros antecedentes de la Corte, entre los años 1966 y 1972 aplicaron criterios más restrictivos para las provincias respecto de su poder tributario. En la causa “Transradio Internacional SA c Prov de Buenos Aires” del 11/10/67, el supremo tribunal concluyó que la interferencia al comercio se produce aun cuando el acto provincial incide indirectamente, y resulta inconstitucional el impuesto provincial que recae en el consumo de energía eléctrica para la emisión o recepción de mensajes radiotelegráficos al exterior o desde el exterior.

---

<sup>1</sup> Harriet y Donnelly SA c/Prov. del Chaco s/acción declarativa de certeza, CSJN 24/02/2015; Dezacor SA y otros c/Prov. de Buenos Aires y otros s/acción declarativa de certeza, CSJN, 24/09/2015. 338:902.

<sup>2</sup>; Michelín c/ Pcia de Buenos Aires”, CSJN; “Firestone c/ Pcia de Buenos Aires”; “Indunor c/ Pcia del Chaco”, CSJN

Con acierto, el criterio que prevaleció finalmente y mantiene la Corte Suprema de Justicia de la Nación es la interpretación amplia, en el sentido de alcanzar al poder tributario como parte de la regulación del comercio al que hace referencia, con ciertos límites expresando que “no pueden los Estados provinciales invocar la titularidad territorial para poner trabas de índole alguna a las actividades que en sustancia se vinculan al tráfico interprovincial e internacional”(320:132), la finalidad es prevenir a las legislaturas provinciales de dictar leyes que discriminen el comercio en función de su origen o que beneficien a un Estado provincial respecto de otro, o que se grave su desenvolvimiento al extremo de dificultarlo o impedirlo (335:1794).

Adicionalmente, remarcamos que la doctrina de la Corte también ha realizado una diferencia respecto de la regulación del comercio internacional y del comercio interestadual, entendiendo que el poder de la autoridad nacional para regular el comercio con las naciones extranjeras ha sido considerado distinto del de regular el comercio que se desenvuelve entre las jurisdicciones provinciales, porque mientras este fue concebido para asegurar la igualdad y la libertad del intercambio comercial entre las provincias, el comercio exterior es el que pertenece a una nación soberana en su relación con otras naciones, no subordinado como principio a ningún otro poder (disidencia de los jueces Fuller, Brewer, Shira y Peckham en 188 US312) y en varios aspectos más amplios en el que atañe al comercio interno (286 US 427), bien que “tan extenso como el arbitrio y la inteligencia del Congreso crea necesario comprenderla para realizar su propósito” ( Gonzalez, Joaquin V., obras completas, t. V. P 39) (307:360). Podemos concluir que las facultades de la regulación del comercio exterior tienen una mayor exclusividad siendo propias de la autoridad nacional, el Congreso de la Nación.

### **Sobre las facultades tributarias exclusivas del Congreso Nacional**

La Constitución otorga facultades al gobierno federal, exclusivas y que ejerce de manera permanente, para crear tributos indirectos o derechos de importación y exportación ( arts 4, 9 75 inc 1 y 10 CN).

La Nación, conforme los artículos 9, 10, 11, 75 incisos 1 y 13 , 126 de la CN y el Código Aduanero ( Ley 22.415) tiene exclusividad en la regulación del comercio exterior, no pudiendo las provincias establecer aduanas interiores ni fijar tributos al comercio exterior.

La Corte, en la causa “Impresid Sideco SACIIF c/ Pcia de Buenos Aires” del 20 de noviembre de 1980, a los fines de establecer la validez o invalidez de un gravamen, ha diferenciado entre la competencia federal para reglar el comercio internacional del poder impositivo, ya que la Constitución distribuye las potestades tributarias entre el Gobierno

Federal y las provincias, que no puede confundirse con el reparto de atribuciones efectuadas en otras materias. Conforme este criterio, las provincias se encuentran habilitadas para la creación de tributos que alcancen actividades ejercidas dentro de su jurisdicción, debiendo respetar los principios constitucionales que delimitan el poder tributario. Acatando estos límites que dicta la Ley Madre, las provincias no pueden establecer derechos que traben la circulación interestadual e internacional, gravar con tributos a la importación y exportación, ni crear impuestos que discriminen en razón del origen o del comercio interjurisdiccional, de hacerlo, el tributo establecido al impedir considerar la mercadería comercializada como bienes de ese Estado provincial, el gravamen resulta una aduana interior gravando a la importación o exportación. (Spisso, 1991)

El poder de establecer aduanas o imponer derechos a importación y exportación fue exclusivamente delegado, por el artículo 9 de la Constitución Nacional al Gobierno Federal, bajo este argumento la CSJN concluyó en la causa “Don Domingo y Hermano, c/ Provincia de San Luis, sobre derechos de exportación” (3:131) que un impuesto local que no respetaba este precepto en nulo.

En la causa “Camaronera Patagónica, citando antecedentes jurisprudenciales de la Corte se expresó que de acuerdo a principios del derecho público ninguna carga tributaria puede exigirse sin preexistencia de una ley encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales. Esto comprende que sea creada por el único poder del Estado investido de atribuciones para ello (arts. 4,17,44 y 67 de la Constitución Nacional).

También, expresa “que nuestro sistema constitucional supone un estado cuyas potestades son limitadas y se hallan sujetas al deslinde de competencias fijado por la Ley Fundamental, predisposto para garantizar una estabilidad calculable entre gobernantes y gobernados (Fallos: 294:152, considerando 18).”

### **Un impuesto local al comercio internacional.**

La provincia de Córdoba grava, a partir de la flamante ley, con impuesto a los ingresos brutos, servicios ejecutados fuera del país, sin cumplir con el principio de territorialidad, pudiendo siquiera tener presencia física de ningún tipo en la provincia, lo cual constituye en realidad un impuesto a la introducción de servicios desde el exterior al país, al realizar su consumo específicamente en la provincia de Córdoba o efectuarse por sujetos radicados o domiciliados en ella.

Si bien el sujeto pasivo del impuesto definido en la norma es el prestador del servicio, lo cual es natural por tratarse del impuesto a los ingresos brutos que alcanza las actividades económicas con onerosidad, haciendo un análisis que contemple el principio de realidad económica, puede haber casos en los cuales al momento de contratar un servicio desde el país, los consumidores se encuentren como condición para su contratación el ingreso del impuesto definido por Córdoba al momento de efectuar el pago o su consumo, ya que el prestador del exterior puede desconocer donde se consumirá y es muy probable que haya considerado el impuesto de la provincia de Córdoba en su estructura de costos a partir de la cual definió el precio del servicio. En el supuesto caso de tratarse de un consumidor con alto poder de negociación que el proveedor extranjero, que haya podido acordar que el sujeto pasivo sea quien afronte también la carga del gravamen, el impuesto será condición para el sujeto del exterior para poder realizar la operación en el exterior que el consumidor usufructúe en Córdoba. Lo que se termina gravando es el comercio internacional, ya que el hecho imponible se perfecciona con la verificación de su consumo o utilización local, dicho de otra forma, introduciendo el servicio en el país, pudiendo haberse ejecutado el mismo en el exterior por un sujeto que no tiene presencia alguna en el país.

Cobra relevancia en este análisis el punto desarrollado en el apartado vinculado a la falta de territorialidad, y el nexo de atribución definido por la norma local que considera su utilización o consumo ya que ejecutando el servicio fuera del país y por ende de la provincia de Córdoba, el gravamen termina siendo un derecho que grava el comercio internacional vedado a las provincias.

Conforme nuestro desarrollo, el impuesto a los ingresos brutos de la provincia de Córdoba a sujetos del exterior por la prestación de servicios que sean utilizados o consumidos en la provincia de Córdoba, no respeta lo dispuesto en el art 75 inc 13 de la Constitución Nacional al interceder en el comercio internacional por gravar la actividad del sujeto foráneo condicionando sus operaciones al pago del impuesto en tanto su consumo se realice dentro de la provincia o recaiga sobre personas o cosas domiciliadas o situadas en ella.

Adicionalmente, en este orden de ideas, la provincia de Córdoba legisla sobre cuestiones vinculadas al comercio internacional y tributos que recaen sobre este, interfiriendo y pudiendo entorpecer en el ámbito que le es propio a la Nación.

Conforme nos ilustra Luqui en su obra, en materia de derechos aduaneros, como sobre aduanas exteriores, y la reglamentación del comercio existe en nuestro sistema un principio dominante que propugna la existencia de “un solo territorio para un solo pueblo” (Luqui, 1993,

pág. 94). De este principio surge la necesidad de que sea un solo Estado el que participe en su regulación incluyendo los gravámenes que recaen sobre él.

Destacamos especialmente la doctrina de la Corte en la causa Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Buenos Aires del 01 de julio de 1997, al expresar refiriéndose al artículo 75 inc 13 de nuestra Constitución que el Congreso Nacional tiene entre sus atribuciones la de regir el comercio con los estados extranjeros, y citando la causa- "Comité Federal de Radiodifusión c/Provincia del Neuquén s/inconstitucionalidad" - resuelta el 20 de junio de 1996, recordó que "el comercio sin duda es tráfico pero es algo más, es relación" y que esto habría "el camino para una interpretación dinámica (necesaria para su vivencia permanente). De esta forma, avanza la Corte en su análisis, diciendo que "así se explica, la doctrina de la Corte cuando sostuvo que el vocablo comercio comprende, además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles por todo el territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por telégrafo, teléfono u otro medio de ideas, órdenes y convenios (154:104) definiendo el poder para regularlo como propio del Congreso Nacional, cuyo ejercicio se corresponde de manera "tan completa como en un país de régimen unitario".

Resulta trascendente a nuestros fines el alcance que se otorga a la palabra comercio, ya que si recurrimos a las definiciones de exportación y exportación contenidas en el Código Aduanero, nos encontramos que se refiere a la introducción o extracción de mercaderías al territorio aduanero, por ende, con este antecedente, recordamos que la Corte hizo una interpretación inclusiva de los servicios y en la causa expuesta se refirió puntualmente a prestaciones realizadas a través de medios "modernos" por llamarlo de laguna manera que lo diferencie del traslado de personas físicamente.

También, consideramos trascendente recordar las conclusiones a las que arribó el máximo tribunal en la causa citada "Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Buenos Aires" del 01 de julio de 1997, al declarar inconstitucional el régimen tributario de la Provincia de Buenos Aires mediante el cual se aplicaba y perseguía el pago de un impuesto a quien contratara servicios de energía con empresas que no sean bonaerenses, mientras que eximía a los sujetos que contrataren con proveedoras de la provincia. La Corte dijo "que la discriminación ínsita en dicho decreto hace que las consecuencias del tributo aplicado de esa forma importe en los hechos una barrera aduanera que dificulta la libre circulación, con menoscabo de lo normado en los artículos 9º, 10 y 11 de la Constitución Nacional". Por otro lado se pronunció respecto de la prevalencia de dicha doctrina constitucional sobre razones de índole político-económicas, ya que sus consecuencias exceden las facultades con las que

cuentan los Estados provinciales con el fin de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas.

El impuesto a los ingresos brutos de la provincia de Córdoba que estamos analizando puede generar situaciones similares a las analizadas en la causa “Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Buenos Aires” (1997). Si bien el sujeto pasivo del impuesto es el sujeto foráneo, como hemos expuesto anteriormente, la norma nombra al prestatario (o quien intervenga en el pago) como agente de retención del impuesto en carácter de pago único y definitivo, y el reglamento expresa que de no cumplirse con esta obligación, el impuesto estará a cargo del agente de retención, sin perjuicio de su derecho de exigir el reintegro por parte del sujeto pasivo del exterior. En este traslado de responsabilidad, donde a nuestro criterio podemos hablar de un responsable sustituto nos podemos encontrar con el caso de un prestatario del país domiciliado en la provincia de Córdoba que contrata un servicio con un proveedor domiciliado en el exterior. En este caso, si no se cumpliera con la obligación de pago del impuesto, el fisco provincial estaría habilitado para perseguir al sujeto del país a los fines del cobro. Si en cambio, el mismo prestatario contrata con un proveedor local no existe régimen semejante donde quien contrata deba responder por un impuesto que recae sobre una la actividad económica del prestador. Debemos tener en cuenta que el prestatario puede ser cualquier sujeto, incluyendo no responsables del impuesto a los ingresos brutos quienes son responsables por la retención e ingreso o en su defecto quienes intervengan en el pago.

Por otro lado, en el mismo ejemplo, si quien soportara la carga del tributo fuera el sujeto del exterior también podría estar interfiriendo el impuesto en la operación internacional, debemos considerar que probablemente el prestador este alcanzado con impuestos análogos a los ingresos brutos de su país que alcancen la actividad económica onerosa.

En caso como este, el impuesto a los ingresos brutos actúa como una barrera aduanera que dificulta la libre circulación, obstaculizando el comercio internacional y las relaciones interjurisdiccionales con menoscabo en los artículos 9º, 10 y 11 de la Constitución Nacional, y ejerce facultades que no le pertenecen, siendo exclusivas del Gobierno Federal, en contra de los arts 4, 9 75 inc 1 y 10 de nuestra Constitución.

Conforme la doctrina expuesta, consideramos que el impuesto analizado resulta contrario a la constitución Nacional, la provincia de Córdoba excede sus potestades tributarias con el novedoso alcance de su impuesto a los ingresos brutos y la definición del nexo de vinculación conforme su utilización económica, en lugar de la ejecución de la prestación, termina recayendo en el caso de que la prestación se realice en el exterior sobre las relaciones internacionales, en otras palabras con sujetos domiciliados en el exterior, lo cual solo podría

regular y específicamente alcanzar con tributos el Gobierno Federal ( arts 4, 9 75 inc 1 y 10 CN).

### **El principio de no discriminación y los convenios para evitar la doble imposición.**

La no discriminación en nuestro país surge del principio constitucional de igualdad (art 16 y 20 de la Constitución Nacional). Si bien las provincias tienen libertad para el cumplimiento de sus fines y cuentan con facultades impositivas para establecer impuestos pudiendo establecer diferentes categorías de imposición de forma de distribuir su carga de la manera que consideren más justa y conveniente estas facultades encuentra sus límites en las facultades de otras jurisdicciones y en los principios constitucionales (Fallos: 320:1302). En los fallos Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/Acción declarativa de Certeza (340:1480) y Harriet y Donnelly SA c/Prov. del Chaco s/acción declarativa de certeza, ambos del 31 de octubre de 2017, en las cuales se discutían alícuotas diferenciales de impuesto a los ingresos brutos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que el domicilio no es un elemento que sirva a los fines de diferenciar categorías obligadas al pago de un impuesto.

También la CSJN ha interpretado que legislaturas provinciales no pueden dictar leyes que discriminen el comercio en función de su origen o que beneficien a un Estado provincial respecto de otro (335:1794), en la causa “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/Bs. As., Prov. de s/acción declarativa “ del 16 de diciembre del 2014 que la discriminación en función del domicilio de las sedes sociales, no constituye una pauta razonable que autorice a ubicarlas en grupos distintos que, a efectos impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales.

No obstante los antecedentes expuestos, la Corte entendió razonable para establecer categorías y distinciones considerar, sociedades radicadas en el exterior y radicadas en el país para la aplicación de impuestos, ya que la residencia, la radicación y sus consecuencias directas son suficientes para marcar diferencias de carácter económico, cuya apreciación y adopción corresponde al Congreso ("Guardian Assurance Co. c. Gobierno de la Nación", de 1927, "Fallos", 150-89); la de promotores particulares de boxeo y promotores clubes ("Club Atlético River Plate c. Municipalidad de la Capital", de 1933. Conforme esta interpretación sería válido

un distingo en el tratamiento al perfeccionar el hecho imponible sujetos del exterior, tal como surge la norma objeto del presente trabajo<sup>3</sup>.

En este punto, cobran importancia los tratados internacionales firmados por Argentina en materia impositiva, que contemplan la llamada “cláusula de no discriminación”. Debemos tener presente que de acuerdo con nuestra Constitución (art 75 inc 22), los acuerdos internacionales tienen jerarquía superior a las leyes, lo cual fue reconocido por la CSJN al sostener que en razón de la jerarquía superior de la cual goza un tratado internacional frente a la ley de fuente interna, esta última puede sufrir restricciones -o incluso ser invalidada si el conflicto es inconciliable- en virtud de los compromisos asumidos por la República en un convenio internacional, suscripto con el propósito de fomentar las relaciones económicas y la inversión recíproca entre los Estados contratantes, evitando la doble imposición fiscal y la discriminación en perjuicio de los nacionales de cada una de las partes (321:1031).

La cláusula de no discriminación está contenida en el art 24 del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del modelo de convenio de las Naciones Unidas.

Conforme la interpretación publicada por OCDE, este artículo impide a los Estados firmantes del tratado establecer diferencias en el tratamiento fiscal basadas exclusivamente en ciertos motivos como por ejemplo, la nacionalidad, titularidad del capital social detentada por un no residente, etc. No obstante, no contiene una definición del concepto de discriminación, sino que queda subordinado a las interpretaciones que hagan al respecto las legislaciones domesticas de los estados contratantes para receptar este principio. (OCDE, 2007)

En nuestro país contamos con antecedentes en los cuales la Corte se ha pronunciado sobre el alcance de esta cláusula, en los cuales la ha interpretado con un criterio amplio, no solo aplicándola respecto del tratamiento en la aplicación de un impuesto, sino también en materia de deducciones como en “Pirelli Neumáticos S.A.I.C.” del 9 de mayo del 2017 (340:644), en la cual se dijo que no puede exigirse para la deducción de unas regalías requisitos que no eran necesarios a los fines de la deducción de los pagos realizados a un residente del Estado Argentino en las mismas condiciones, en otras palabras que son

---

<sup>3</sup> . Consideramos sin embargo aclarar, que igualmente este distingo solo sería válido en tanto quien lo efectúe sea el Congreso Nacional por ser una facultad exclusiva de este conforme hemos desarrollado anteriormente.

deducibles en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente de nuestro país.

En una reciente causa del 15 de agosto del 2018: “Servicios Tickets SA”, el Tribunal Fiscal de la Nación recepcionó la doctrina sentada por la Corte en el sentido que expusimos.

Los Convenios para evitar la doble imposición no comprenden el impuesto a los ingresos brutos, Sin embargo, y teniendo presente la jerarquía con la cuentan estas normas, identificamos algunos convenios en los cuales la cláusula de no discriminación tiene una redacción amplia, al referirse a que no puede haber ningún impuesto ni obligación diferente o más gravosa que la que corresponda a los nacionales del estado. Además de aclarar, como en el caso del convenio firmado con Alemania, que la cláusula se aplica a todos los impuestos, cualquiera fuere su naturaleza o denominación (B.O.: 23/07/1979). Algunos como los suscriptos con Bélgica (B.O.:22/07/1997), España (B.O.:20/03/2013), Italia(B.O.:21/02/1983) y México (B.O.:01/08/2017), aclaran también, que esta disposición se considera no obstante lo contemplado en el artículo que dispone a que impuestos comprende el convenio, (B.O.: 22/07/1997) prevaleciendo el art sobre la no discriminación sobre el que indica los impuestos a los que comprende el tratado.

Debemos, sin embargo considerar que algunos Convenios, como el firmado con Chile (B.O.:30/09/2016) y con Gran Bretaña (B.O.: 4/12/96) expresan en su cláusula de no discriminación que las disposiciones que contiene la misma se refieren a los tributos comprendidos en el Convenio, o sea que no podría aplicarse al impuesto sobre los ingresos brutos.

Como nos ilustra Rajmilovich, D. el principio de no discriminación en materia de tributación internacional contiene los siguientes elementos: “1- Sólo alcanza a la discriminación desfavorable contra el extranjero, 2- No es una cuestión abstracta, sino de resultado, 3- Opera con respecto a personas (contribuyentes) y no a ingresos o patrimonios” (2011).

El tema resulta casuístico debiendo evaluar los perjuicios que ocasione el impuesto objeto de estudio y con los recaudos que implica la acotada jurisprudencia respecto del alcance de la cláusula sobre la no discriminación y la dinámica cambiante del tema, entendemos que cabe la detención a los fines de reflexionar si el impuesto a los ingresos brutos a los sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior vulnera la cláusula de no discriminación, en los casos en que el prestatario de la provincia de Córdoba contrate con un sujeto de un Estado con el que Argentina haya suscripto un tratado que contenga la mencionada cláusula. Considerando que como hemos desarrollado existe un trato diferente para los sujetos radicados,

constituidos o domiciliados en el exterior siendo pasibles de una retención en la fuente conforme se verifique la hipótesis de incidencia definida por la provincia y se cumpla con el nexo de vinculación establecido, referido a la utilización de los servicios prestados. Esta hipótesis supone un trato discriminatorio respecto de los mismos servicios prestados por sujetos del país que tributarán conforme las normas de ingresos brutos que les sean aplicables conforme su sustento territorial y las disposiciones del convenio multilateral a los fines de armonizar las legislaciones en materia de impuesto a los ingresos brutos de cada una de las jurisdicciones del país. Como hemos mencionado, en el caso del prestador del exterior esta diferencia en el tratamiento resulta diferente pudiendo resultar más gravoso.

Por supuesto, este análisis debe hacerse en cada caso en particular a la luz de lo que haya dispuesto el convenio aplicable ya que no todos contienen una idéntica redacción y considerando los comentarios sobre el modelo de convenio de la OCDE como guía de interpretación.

## **Conclusión**

A lo largo del trabajo hemos desarrollado las características esenciales de los cambios realizados en el impuesto a los ingresos brutos de la provincia de Córdoba que a modo de conclusión podemos destacar los siguientes puntos:

Se alcanza con el impuesto a sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país o en el exterior.

El presupuesto legal del tributo agregado al objeto existente, es la prestación de servicios en tanto se verifique su utilización económica dentro de la provincia cordobesa, o que recaiga sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial.

En el caso de “servicios digitales”<sup>4</sup> existe actividad gravada en el caso que se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en el territorio provincial.

Respecto de los servicios de intermediación digital<sup>5</sup> y juego también se encuentran gravadas en Córdoba en tanto su utilización económica sea dentro de la provincia, con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades.

Adicionalmente se dispuso la obligación a actuar como agentes de retención del impuesto en carácter de pago único y definitivo a los sujetos que abonen los servicios o quien intervenga en el pago (como bancos o administradoras de tarjetas de crédito).

No hemos advertido hasta el momento antecedentes judiciales, ni doctrina relevante que haya analizado concretamente el impuesto objeto del presente trabajo, seguramente por lo reciente de la legislación y novedosa que resulta siendo la primera provincia en alcanzar los hechos descriptos. No obstante, a la luz de los principios contenidos en Nuestra Constitución Nacional, la interpretación que ha dado la Corte Suprema de Justicia de la Nación y estudios de destacados doctrinarios en la materia, desarrollamos los argumentos que concluyen que el Impuesto a los Ingresos Brutos de Córdoba a sujetos domiciliados o radicados en el exterior resulta inconstitucional.

Por un lado no cumple con el principio territorial, comprendiendo dentro de su hipótesis de incidencia hechos acaecidos fuera del territorio donde la provincia ostenta su poder

---

<sup>4</sup> Conforme describe la misma ley, se refiere a suscripción online de entretenimiento audiovisual (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares, transmitidos por cualquier medio electrónico.

<sup>5</sup> La ley con carácter enunciativo aclara servicios como uber, airbnb, etc

tributario, en contra de los límites a su soberanía y de la distribución territorial de competencias de nuestro sistema federal, al alcanzar la prestación de estos servicios sin considerar el lugar de su ejecución o prestación. Como hemos expuesto La Corte ha reconocido la inconstitucionalidad de los tributos que avanzan o invaden total o parcialmente la jurisdicción territorial de otra provincia y la necesidad de que los estados respeten los límites territoriales para el ejercicio de su poder tributario (149:260; 151:92; 163:285; 174:435).

Los sujetos del exterior no responden a la soberanía de la provincia de Córdoba, y podrían incluso no desarrollar actividad en la jurisdicción, motivo por el cual sería cuestionable y de éxito dudoso que la provincia reclame válidamente el cumplimiento de la obligación. La designación del prestatario o quien intervenga en el pago del servicio como responsable surge como una solución a la dificultad para su control y verificación pero que no resuelve el defecto de derecho que posee el gravamen.

Adicionalmente, hemos descripto los motivos que evidencian que el impuesto, interfiere en la relación entre un sujeto local y uno del exterior, afectando el comercio internacional cuya regulación le son exclusivas al Gobierno Federal ( arts: 9,10,11 y 75 incs 1 y 13), resultando nulo por ser dispuesto por un poder del Estado que no reviste las atribuciones para ello (arts. 4,17,44 y 67 de la Constitución Nacional).

Conforme este entendimiento, el impuesto al que hacemos referencia grava el comercio internacional, en contra de las facultades que resultan excesivas al Gobierno Federal por imperio de las normas constitucionales ( arts 4, 9 75 inc 1 y 10 CN).

Por último hemos dejado planteadas las cuestiones que debemos contemplar a los fines de analizar cada caso particular en el caso de estar ante una contratación de servicio a un prestador de un Estado con el que Argentina haya suscripto un convenio para evitar la doble imposición a la luz de la llamada cláusula de no discriminación. En este sentido, se debe analizar cada caso en particular, con lo dispuesto en el convenio que sea aplicable, ya que no todos contemplan las mismas disposiciones y si bien no hemos advertido antecedente judiciales por aplicación de esta cláusula a impuestos provinciales, entendemos que serían argumentos oponibles en casos en que la norma genere un perjuicio a causa del tratamiento distinto que se otorga a un prestador de servicios del exterior respecto de uno nacional, distingo que hace la norma que analizamos en este trabajo.

Consideramos relevante la abstención por parte de las provincias de crear impuestos como el que hemos desarrollado en el presente trabajo. No obstante su necesidad de financiamiento, debemos velar por los límites que establece la Constitución Nacional al poder tributario de cada Estado, y las provincias deben respetarlo conforme la delegación que han

realizado a la Nación, al igual que los principios que la rigen, a los fines de garantizar los derechos que ella tutela.

## **Bibliografía**

- **Plexo normativo:**

- Constitución de la provincia de Córdoba, Boletín Oficial 26/04/1987.
- Decreto 2141. Boletín Oficial 29/12/2017.
- Decreto 1344 Boletín Oficial 19/11/1998.
- Decreto Córdoba 562. Boletón Oficial 17/04/2018.
- Ley 22.025.Boletín Oficial: 23/07/1979.
- Ley 23.548.Boletín Oficial: 07/01/1988.
- Ley 23.928. Boletín Oficial 28/03/1991.
- Ley 24.073. (Boletín Oficial 13/04/1992.
- Ley 22.747. Boletín Oficial 21/02/1983.
- Ley 24.430, Constitución Nacional, B.O. 15/12/1994.
- Ley N° 24850. Boletín Oficial 22/07/1997.
- Ley 25.561. Boletín Oficial 07/01/2002.
- Ley 26.918. Boletín Oficial 20/03/2013.
- Ley 27334. Boletín Oficial 01/08/2017.
- Ley Córdoba 10.508. Boletín Oficial Cba. 13/12/2017.

- **Doctrina:**

- Alberdi, J. B. (2003). *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*. e-book.
- Bulit Goñi, E. (1986). *Impuesto sobre los ingresos brutos*. Depalma.
- Garcia Vizcaíno, C. (1996). *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Tomo I. Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C., & Navarrin, S. C. (1999). *Procedimiento Trributario y de la Seguridad Social*. Depalma.
- Jarach, D. (1978). *Finanzas Públicas, Esbozo de una Teoría General*. Cangallo.
- Jarach, D. (1980). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Cima.
- Jarach, D. (2013). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. La Ley.
- Luqui, J. C. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma.
- OCDE (2007). Application and interpretation of article 24. [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

- Rajmilovich, D, (2011). *La deducibilidad de las inversiones en publicidad extranjera o señales no nacionales*. Doctrina Tributaria Errepar.
- Sanchez Viamonte, C. (1959). *Manual de Derecho Constitucional*. Kapelusz.
- Soler, O. H. (2002). *Derecho Tributario*. La Ley.
- Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma
- Villegas. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Constitucional Tributario*. Depalma.

- **Jurisprudencia:**

- “Asociación de Bancos de la Argentina.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2014). 337:822
- “Banco de Córdoba apelando una resolución de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Empleados Bancarios.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1926). 147:239.
- “Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/Accion declarativa de Certeza.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2017). 340:1480
- “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/Bs. As., Prov. de s/acción declarativa.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2014). 337:388.
- “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y Otros s/amparo.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2014). 147:239.
- “Chiossone, Gabriel c/ Provincia de San Luis.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1931). 163:285.
- “Cía. Hispano Americana de Electricidad c/ Prov. de Bs. Aires.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1935). 174:435.
- “Club Atlético River Plate c. Municipalidad de la Capital.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1933).
- “Dezacor SA y otros c/Prov. de Buenos Aires y otros s/acción declarativa de certeza.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2015). 338:902.
- “Don Domingo y Hermano, c/ Provincia de San Luis, sobre derechos de exportación.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1866). 3:131.
- “Fano de Granara Costa, María Amelia c/ Prov. de Bs. Aires.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1950). 217:189.
- “Guardian Assurance Company Limited c/ Nación.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1927). 150:89.

- “Harriet y Donnelly SA c/Chaco, Provincia del s/acción declarativa de certeza.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2015).
- “Helicópteros Marinos SA c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2010).
- “Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Buenos Aires y otro.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1997). 320:1302.
- “Hoechst A. G. c/DGI s/juicio de conocimiento.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2012). 321:1031.
- “Impresid Sideco SACIIF c/ Pcia de Buenos Aires.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1980)
- “Liberti, Atilio César (suc.) s/inscripción.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1956)
- “Marwick, S.A. c/ Provincia de Misiones.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1985). 307:360
- “Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires.” Corte Suprema de Justicia de la Nación. (1927). 149:260.
- “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/acción declarativa.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2012). 335:996
- “Pescargen S.A. y Otra c/ Provincia de Chubut, s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1969). 335:1794.
- Pirelli Neumáticos S.A.I.C. (TF 24.943-I) y otro c/DGI y otro s/recurso directo a Cámara.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2017). 340:644)
- “Resogli, Luis c/ Provincia de Corrientes. Rizzotti, Raúl c/ La Provincia de San Juan.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1969). 7:373.
- “Servicios Tickets S.A.” Tribunal Fiscal de la Nación (2018)
- “Telecom Argentina S.A. c/ Provincia de Corrientes s/ acción declarativa.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (2017).
- “Transradio Internacional SA c Prov de Buenos Aires.” Corte Suprema de Justicia de la Nación (1967).
- “West India Oil Company c/ Provincia de Buenos Aires. Corte Suprema de Justicia de la Nación.” (1928). 151:92.