

INGRESOS BRUTOS. EL ESTABLECIMIENTO COMERCIAL EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

*Comercio al por mayor y al por menor.
La condición sine qua non para una alícuota reducida*

I - INTRODUCCIÓN

Recordamos que a partir de la reforma impositiva de agosto de 2008 -establecida por la L. 13850-, la Provincia de Buenos Aires instauró un sistema de distintas alícuotas del impuesto sobre los ingresos brutos para el comercio mayorista y minorista, entre otras actividades; perjudicando de sobre manera (con una alícuota máxima) a quienes no resulten establecidos en el territorio bonaerense.

Anticipo: A pesar del tiempo transcurrido desde la aprobación del sistema de alícuotas vigente en la actualidad, la provincia no ha definido de qué manera se da cumplimiento con la condición de estar establecido en la Provincia de Buenos Aires, es por ello que traemos a consideración la presente colaboración de interés general, y en particular para los contribuyentes del Convenio Multilateral.

Considerar:

Observamos cómo los preceptos de dicha reforma se han mantenido inalterables por las sucesivas leyes impositivas, dejando de ser una medida de transición para transformarse en una condición permanente. La alícuota menor no procede en ningún caso cuando la actividad se desarrolle en establecimiento situado en extraña jurisdicción. Tratamiento diferencial acentuado, a partir de la reforma (L. 14357 - junio/2012).

II - LEGISLACIÓN

1. Las respectivas leyes impositivas dispusieron hasta mayo 2012, inclusive, lo siguiente:

Comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos	
De acuerdo a lo establecido en el artículo 223 del título II del Código Fiscal -L. 10397 (t.o. 2011) y modif.-, fíjense las siguientes alícuotas generales del impuesto sobre los ingresos brutos:	
A) Establécese la tasa del cuatro coma cinco por ciento (4,5%) para las siguientes actividades, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta ley o se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o leyes especiales:	
Comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos	
5031	Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores.
5032	Venta al por menor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores.
504011	Venta de motocicletas y de sus partes, piezas y accesorios, excepto en comisión.
5050	Venta al por menor de combustibles para vehículos automotores y motocicletas.
511110	Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas.
512112	Cooperativas: artículo 188, incisos g) y h), del Código Fiscal -L. 10397-.
512113	Comercialización de productos agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos.
512121	Venta al por mayor de materias primas pecuarias incluso animales vivos.
512122	Comercialización de productos ganaderos, efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos.
5122	Venta al por mayor de alimentos.
5123	Venta al por mayor de bebidas.
5131	Venta al por mayor de productos textiles, prendas de vestir, calzado -excepto el ortopédico-, cueros, pieles, artículos de marroquinería, paraguas y similares.
5132	Venta al por mayor de libros, revistas, diarios, papel, cartón, materiales de embalajes y artículos de librería.
5133	Venta al por mayor de productos farmacéuticos, veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos.
5134	Venta al por mayor de artículos de óptica, fotografía, relojería, joyería y fantasías.
5135	Venta al por mayor de muebles, artículos de iluminación y demás artefactos para el hogar.

5139	Venta al por mayor de artículos de uso domésticos y/o personal n.c.p.
5141	Venta al por mayor de combustibles, incluso gaseosos y productos conexos, excepto combustibles líquidos alcanzados por la ley 11244.
5142	Venta al por mayor de metales y minerales metalíferos.
5143	Venta al por mayor de madera, materiales de construcción, artículos de ferretería y materiales para plomería e instalaciones de gas.
5149	Venta al por mayor de productos intermedios n.c.p., desperdicios y desechos.
5151	Venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso especial.
5152	Venta al por mayor de máquinas-herramientas.
5153	Venta al por mayor de vehículos, equipos y máquinas para el transporte ferroviario, aéreo y de navegación.
5154	Venta al por mayor de muebles e instalaciones para la industria, el comercio y los servicios.
5159	Venta al por mayor de máquinas, equipo y materiales conexos n.c.p.
5190	Venta al por mayor de mercaderías n.c.p.
5211	Venta al por menor en comercios no especializados con predominio de productos alimenticios y bebidas.
5212	Venta al por menor -excepto la especializada-, sin predominio de productos alimenticios y bebidas.
5221	Venta al por menor de productos de almacén, fiambrería y dietética.
5222	Venta al por menor de carnes rojas y productos de granja y de la caza.
5223	Venta al por menor de frutas, legumbres y hortalizas frescas.
5224	Venta al por menor de pan y productos de panadería y confitería.
5225	Venta al por menor de bebidas.
5229	Venta al por menor de productos alimenticios n.c.p. y tabaco, en comercios especializados.
5231	Venta al por menor de productos farmacéuticos, cosméticos, de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos.
5232	Venta al por menor de productos textiles, excepto prendas de vestir.
5233	Venta al por menor de prendas y accesorios de vestir -excepto calzado-, artículos de marroquinería, paraguas y similares.
5234	Venta al por menor de calzado -excepto el ortopédico-, artículos de marroquinería, paraguas y similares.
5235	Venta al por menor de muebles, artículos de mimbre y corcho, colchones y somieres, artículos de iluminación y artefactos para el hogar.
5236	Venta al por menor de materiales de construcción, artículos de ferretería, pinturas, cristales y espejos, y artículos para la decoración.
5237	Venta al por menor de artículos de óptica, fotografía, relojería, joyería y fantasía.
5238	Venta al por menor de libros, revistas, diarios, papel, cartón, materiales de embalaje y artículos de librería.
5239	Venta al por menor en comercios especializados n.c.p.
5241	Venta al por menor de muebles usados.
5242	Venta al por menor de libros, revistas y similares usados.
5249	Venta al por menor, de artículos usados n.c.p.
5251	Venta al por menor por correo, televisión, Internet y otros medios de comunicación.
5252	Venta al por menor en puestos móviles.
5259	Venta al por menor no realizada en establecimientos n.c.p.
Servicios de hotelería y restaurantes	
552120	Expendio de helados.
552290	Preparación y venta de comidas para llevar n.c.p.

1.1. Asimismo, se dispuso una alícuota menor al 4,5%, en los siguientes casos:

Establécese en tres por ciento (3%) la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable exclusivamente a las actividades detalladas en el inciso A) del artículo 20, **cuando las mismas se desarrollen en establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires** y el total de ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la provincia, no supere la suma de pesos treinta millones (\$ 30.000.000). Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso, quedarán comprendidos en el beneficio establecido en el párrafo anterior, siempre que el monto de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas, no supere la suma de pesos cinco millones (\$5.000.000). La alícuota establecida en el primer párrafo del presente artículo resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de las actividades allí mencionadas **desarrolladas en el establecimiento ubicado en esta jurisdicción**, con el límite de los ingresos atribuidos a la provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral. **(El resaltado es nuestro).**

2. Luego y a partir de junio/2012, se reemplaza dicho tratamiento por el siguiente:

Comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos

De acuerdo a lo establecido en el artículo 223 del título II del Código Fiscal -L. 10397 (t.o. 2011) y modif.-, fijanse las siguientes alícuotas generales del impuesto sobre los ingresos brutos:

A) Establécese la tasa del cinco por ciento (5%) para las siguientes actividades, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta ley o se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o leyes especiales.

Comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos

5031	Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores.
5032	Venta al por menor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores.
504011	Venta de motocicletas y de sus partes, piezas y accesorios, excepto en comisión.
5050	Venta al por menor de combustibles para vehículos automotores y motocicletas.
511110	Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas.
512112	Cooperativas artículo 188, incisos g) y h), del Código Fiscal -L. 10397 (t.o. 2011) y modif.-.
512113	Comercialización de productos agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos.
512121	Venta al por mayor de materias primas pecuarias incluso animales vivos.
512122	Comercialización de productos ganaderos efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos.
5122	Venta al por mayor de alimentos.
5123	Venta al por mayor de bebidas.
5131	Venta al por mayor de productos textiles, prendas de vestir, calzado -excepto el ortopédico-, cueros, pieles, artículos de marroquinería, paraguas y similares.
5132	Venta al por mayor de libros, revistas, diarios, papel, cartón, materiales de embalajes y artículos de librería.
5133	Venta al por mayor de productos farmacéuticos, veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos.
5134	Venta al por mayor de artículos de óptica, fotografía, relojería, joyería y fantasías.
5135	Venta al por mayor de muebles, artículos de iluminación y demás artefactos para el hogar.
5139	Venta al por mayor de artículos de uso domésticos y/o personal n.c.p.
5141	Venta al por mayor de combustibles, incluso gaseosos y productos conexos, excepto combustibles líquidos alcanzados por la ley 11244.
5142	Venta al por mayor de metales y minerales metalíferos.
5143	Venta al por mayor de madera, materiales de construcción, artículos de ferretería y materiales para plomería e instalaciones de gas.
5149	Venta al por mayor de productos intermedios n.c.p., desperdicios y desechos.
5151	Venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso especial.
5152	Venta al por mayor de máquinas-herramientas.
5153	Venta al por mayor de vehículos, equipos y máquinas para el transporte ferroviario, aéreo y de navegación.
5154	Venta al por mayor de muebles e instalaciones para la industria, el comercio y los servicios.
5159	Venta al por mayor de máquinas, equipo y materiales conexos n.c.p.
5190	Venta al por mayor de mercaderías n.c.p.
5211	Venta al por menor en comercios no especializados con predominio de productos alimenticios y bebidas.
5212	Venta al por menor -excepto la especializada-, sin predominio de productos alimenticios y bebidas.
5221	Venta al por menor de productos de almacén, fiambrería y dietética.
5222	Venta al por menor de carnes rojas y productos de granja y de la caza.
5223	Venta al por menor de frutas, legumbres y hortalizas frescas.
5224	Venta al por menor de pan y productos de panadería y confitería.
5225	Venta al por menor de bebidas.
5229	Venta al por menor de productos alimenticios n.c.p. y tabaco, en comercios especializados.
5231	Venta al por menor de productos farmacéuticos, cosméticos, de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos.
5232	Venta al por menor de productos textiles, excepto prendas de vestir.
5233	Venta al por menor de prendas y accesorios de vestir -excepto calzado-, artículos de marroquinería, paraguas y similares.
5234	Venta al por menor de calzado -excepto el ortopédico-, artículos de marroquinería, paraguas y similares.
5235	Venta al por menor de muebles, artículos de mimbre y corcho, colchones y somieres, artículos de iluminación y artefactos para el hogar.
5236	Venta al por menor de materiales de construcción, artículos de ferretería, pinturas, cristales y espejos, y artículos para la decoración.
5237	Venta al por menor de artículos de óptica, fotografía, relojería, joyería y fantasía.
5238	Venta al por menor de libros, revistas, diarios, papel, cartón, materiales de embalaje y artículos de librería.
5239	Venta al por menor en comercios especializados n.c.p.
5241	Venta al por menor de muebles usados.
5242	Venta al por menor de libros, revistas y similares usados.
5249	Venta al por menor, de artículos usados n.c.p.
5251	Venta al por menor por correo, televisión, Internet y otros medios de comunicación.
5252	Venta al por menor en puestos móviles.

5259	Venta al por menor no realizada en establecimientos n.c.p.
Servicios de hotelería y restaurantes	
552120	Expendio de helados.
552290	Preparación y venta de comidas para llevar n.c.p.

2.1. Asimismo, se dispone una alícuota menor al 5%, en los siguientes casos:

- Establécese en tres con cinco por ciento (3,5%) la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable exclusivamente a las actividades detalladas en el inciso A) del artículo 20, cuando las mismas se desarrollen en establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires y el total de ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la provincia, no supere la suma de pesos cuarenta millones (\$ 40.000.000). Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso, quedarán comprendidos en el beneficio establecido en el párrafo anterior, siempre que el monto de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas, no superen la suma de pesos cinco millones (\$ 5.000.000). La alícuota establecida en el primer párrafo del presente artículo resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de las actividades allí mencionadas desarrolladas en el establecimiento ubicado en esta jurisdicción, con el límite de los ingresos atribuidos a la Provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral.

- Establécese en tres por ciento (3%) la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable exclusivamente a las actividades detalladas en el inciso A) del artículo 20, cuando las mismas se desarrollen en establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires y el total de ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la provincia, no supere la suma de pesos un millón (\$ 1.000.000). Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso, quedarán comprendidos en el beneficio establecido en el párrafo anterior, siempre que el monto de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas, no superen la suma de pesos ciento setenta mil (\$ 170.000). La alícuota establecida en el primer párrafo del presente artículo resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de las actividades allí mencionadas desarrolladas en el establecimiento ubicado en esta jurisdicción, con el límite de los ingresos atribuidos a la Provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral.

III - ESTABLECIMIENTO UBICADO EN ESTA JURISDICCIÓN. LA CONDICIÓN

Como lo observamos, de la legislación vigente desde agosto/2008, para que resulte de aplicación la alícuota menor, resulta condición *sine qua non*, que el establecimiento comercial esté situado en la Provincia de Buenos Aires.

Si bien al respecto hemos mantenido un criterio, en esta oportunidad compartimos lo que a nuestro entender resulta ser una de las primeras opiniones de la Autoridad de aplicación sobre la cuestión, la que resulta conveniente conocer. Es por ello que traemos a consideración y en sumario el informe donde ARBA dispone a qué se debe considerar con ello, de estar establecido en su jurisdicción:

a) Ingresos brutos. Convenio Multilateral. Venta al por mayor de productos farmacéuticos. La condición del establecimiento en la Provincia de Buenos Aires

El representante de un laboratorio de especialidades farmacéuticas inscripto en el impuesto sobre los ingresos brutos en el marco del Convenio Multilateral, consulta sobre la alícuota a la que debería liquidar el gravamen con relación a los ingresos obtenidos por el desarrollo de su actividad secundaria, consistente en la venta al por mayor de productos farmacéuticos.

Solicita que se confirme si le correspondería aplicar la alícuota del 2% prevista para la referida actividad [conf. art. 21, inc. F), L. 14333, impositiva 2012; y art. 22, inc. G), L. 14394, impositiva 2013; cód. 513311: "Venta al por mayor de productos farmacéuticos, cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires"], toda vez que tendría su establecimiento principal en territorio provincial.

Asimismo, se aclara que la comercialización mayorista comprende la reventa de los medicamentos importados por la sociedad, los que son almacenados en depósitos ubicados en esta jurisdicción y que, si bien estos son de propiedad de terceros, son contratados a tal efecto. La venta posterior se efectúa en dos modalidades: de manera directa mediante su entrega al comprador o con la intervención de

intermediarios que actúan por cuenta y orden de la sociedad, en cuyo caso los productos son trasladados a sus depósitos.

En su respuesta, la Dirección advierte lo resuelto en el informe 44/2002: "*La alícuota... dispuesta por las leyes impositivas para quienes realicen la venta de medicamentos al por mayor resulta aplicable a quienes poseen sus establecimientos en la Provincia de Buenos Aires, entendiéndose que estos comprenden los necesarios para desarrollar dicha actividad: administración, venta, depósito y control de calidad*".

Se advierte que la referida conclusión lo fue en el entendimiento de que era de tal modo que, primordialmente, se cumplimentaba la exigencia legal de poseer el contribuyente, "sus establecimientos" en la provincia.

En el caso traído a consideración, se observa que es en esta jurisdicción donde se encuentran radicados los depósitos de almacenamiento de los productos, no solo a los efectos de ser despachados para su comercialización sino también para, de modo previo a ello, quedar en estado de cuarentena a efectos de su inspección y extracción de muestras para su control de calidad.

Se concluye que la reunión de dichas condiciones permitiría tener por configurada la condición de contar con establecimiento en la provincia que requiere la ley impositiva para la procedencia de la alícuota menor. Señalando que en definitiva, en la especie se cuenta con ámbitos ("establecimientos") que resultan "primordiales" a los fines indicados (administración central, depósitos, venta de los productos).

Respecto de la comercialización mayorista que se efectúa a través de intermediarios que poseen depósitos en otras jurisdicciones y actúan por cuenta de aquella (esto es, asumiendo una modalidad de comercialización indirecta) se estima que corresponde aplicar el tratamiento ya expuesto. Ello así siempre y cuando se verifique a lo largo del desarrollo de la operatoria, el previo cumplimiento de los recaudos detallados. Puntualmente, con anterioridad al traslado de los bienes a otra jurisdicción (la de los intermediarios), el depósito de los mismos debe haberse llevado a cabo en este ámbito provincial.

Resolviendo que: resulta procedente la aplicación de la alícuota prevista en el artículo 22, inciso G), de la ley 14394 (impositiva 2013), en la medida que los productos comercializados salgan de depósitos ubicados en esta jurisdicción, de propiedad de la sociedad o alquilados por ella, o pertenecientes a los terceros comisionistas.

b) Ingresos brutos. Convenio Multilateral. Venta al por mayor de productos farmacéuticos. Alícuotas impositivas del 2% y/o 3%; 3,5%; 5%

- Actividad y alícuota aplicada por el contribuyente: Del 2% prevista para la actividad [conf. art. 21, inc. F), L. 14333, impositiva 2012; y art. 22, inc. G), L. 14394, impositiva 2013; código 513311, "*Venta al por mayor de productos farmacéuticos, cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires*"].

En su resolución la Dirección advierte que, con relación a lo sostenido por la consultante en cuanto a que la base imponible asignada a la provincia se encontraría sujeta en su totalidad a la alícuota reducida del 2%, el criterio interpretativo que corresponde efectuar al respecto surge de lo previsto por el legislador en los artículos 23 y 24 de la ley 14394 (y arts. 22 y 22 bis, L. 14333 -impositiva 2012-, texto según L. 14357), donde se establecen la aplicación de una alícuota reducida (del 3,5% y del 3%, respectivamente) con relación a las actividades de comercialización comprendidas en el artículo 21, inciso A), de la ley impositiva, cuyo nivel de imposición general es del 5%, siempre que se realicen en establecimientos ubicados en la Provincia de Buenos Aires.

Asimismo, se observa que el último párrafo de ambas directivas dispone: "*... La alícuota establecida en el primer párrafo del presente artículo resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de la actividad comercial desarrollada en el establecimiento ubicado en esta jurisdicción, con el límite de los ingresos atribuidos a la Provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral*".

Se señala que al ordenar las referidas previsiones legales, la procedencia de la alícuota menor respecto de los ingresos obtenidos como consecuencia del desarrollo de la actividad comercial en establecimientos ubicados en la provincia, en la especie se estima que, a efectos de su cuantificación, debe computarse el valor de venta de los productos (farmacéuticos) que son despachados desde los depósitos ubicados en dicho ámbito jurisdiccional, para su comercialización tanto de manera directa como indirecta.

Por lo tanto, se advierte que la alícuota reducida en cuestión (2%), y como consecuencia del límite impuesto legalmente, será procedente con relación a la totalidad de la base imponible en la medida que la suma de aquellos ingresos la supere en magnitud. De lo contrario, con relación a la porción de la base imponible que exceda la suma de los ingresos generados en la provincia, deberá ingresarse el gravamen de conformidad a las siguientes alícuotas: a) del 3%, si sus ingresos totales (gravados, no gravados y exentos) obtenidos en el ejercicio fiscal anterior no superan el \$ 1.000.000 (conf. art. 24, L. 14394); b) del 3,5%, si no superan los \$ 40.000.000 (conf. art. 23, L. 14394); y c) del 5,0%, si supera a este último [conf. art. 21, inc. A), L. 14394].

c) Conclusión

Con ello advertimos sobre dos cuestiones básicas y elementales en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, para los contribuyentes del Convenio Multilateral:

1. ARBA impone la aplicación de dos alícuotas. La menor resulta exclusiva para los ingresos obtenidos en establecimiento de la Provincia de Buenos Aires. El excedente sujeto a la alícuota mayor.
2. Los argumentos de ARBA, para dar cumplimiento con la condición *sine qua non*, prevista por las distintas leyes impositivas. "*Quienes poseen sus establecimientos en la Provincia de Buenos Aires, entendiendo que estos comprenden los necesarios para desarrollar dicha actividad: administración, venta, depósito y control de calidad*".

IV - COROLARIO

Un dictamen resulta una opinión fiscal -de turno- que viene a resolver cuestiones particulares, con su respectivo alcance. Pusimos en relieve el informe traído a consideración por su claridad y por entender que viene a resolver cuestiones también de interés general. Ello no quita de la necesidad de su pronta reglamentación, dando certeza en el accionar del contribuyente en cuestiones tan esenciales en busca de achicar las distintas interpretaciones, producto de la carencia de normas reglamentarias en aspectos trascendentales como el traído a consideración.