

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, *21 de octubre de 2017,*

Vistos los autos: "Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", de los que

Resulta:

I) A fs. 147/177 se presenta la firma Harriet y Donnelly S.A., con domicilio en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, e inicia acción declarativa de certeza en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia del Chaco, a fin de que se haga cesar el estado de incertidumbre en que dice encontrarse, frente a la pretensión de la demandada de aplicar a la actividad de producción primaria que desarrolla en su territorio, una alícuota diferencial del impuesto sobre los ingresos brutos, por no poseer sede central en la jurisdicción provincial, con sustento en lo establecido en el artículo 12, inciso E, de la "Ley Tarifaria provincial" 2071, modificada por el artículo 5° de la ley 7149 cuya declaración de inconstitucionalidad también solicita.

Explica que desarrolla, entre otras actividades, la producción primaria, principalmente enfocada en la agricultura, y que es contribuyente del Convenio Multilateral a los fines del impuesto sobre los ingresos brutos, y cuenta con establecimientos o campos en diversas jurisdicciones, entre ellas en la provincia demandada, por lo que distribuye la materia imponible resultante del ejercicio de su actividad de conformidad con lo establecido en los artículos 2° y 13 de dicho convenio. Destaca asimismo que está radicada en la Provincia del Chaco desde hace


más de treinta años y que posee tres campos en dicha jurisdicción ("La Esperanza", "La Aurora" y "Hayes Coni").

Aclara que mediante la ley 3994 la referida provincia incorporó la exención establecida a favor del ejercicio de actividades primarias e industriales en virtud de lo acordado entre la Nación y las provincias en el "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", del 12 de agosto de 1993. Añade que dicha exención fue suspendida a partir del 1° de enero de 2013 por la ley provincial 7148.

Con posterioridad, dice, la ley 7149 modificó la ley tarifaria vigente 2071 y estableció la alícuota del 1% para la actividad de agricultura y ganadería (confr. artículo 5°, inciso E, ley 7149) pero la supeditó, en el caso de los contribuyentes inscriptos en el Convenio Multilateral, a que la "sede central" se encuentre radicada en la Provincia del Chaco. De no verificarse tal requisito, esta norma dispone la aplicación de la alícuota del 3,5 %, prevista en el artículo 12, inciso B, de la ley 2071.

Afirma que el fin de la norma es gravar con "alícuotas diferenciales más gravosas" en el referido impuesto a los que desarrollen las actividades antes descriptas en la provincia demandada "discriminando únicamente por el sólo hecho de no poseer sede central dentro de la jurisdicción de la provincia" (fs. 158).

En este orden de ideas, recuerda los debates parlamentarios que precedieron la sanción de la mentada ley local 7149 y aduce que el Estado provincial legisló un beneficio fis-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

cal de alícuota reducida para aquellos contribuyentes cuya sede central se encuentre radicada en la Provincia del Chaco.

Alega que dicha discriminación importa el establecimiento de una aduana interior que afecta la cláusula comercial y las libertades de circulación y de tránsito consagradas en la Constitución Nacional, al imponer un tratamiento impositivo distinto a las actividades interjurisdiccionales en función de la ubicación local o foránea de la sede central de la empresa. Cita jurisprudencia del Tribunal en apoyo de su postura.

Aduce asimismo que la disposición impugnada vulnera el principio de igualdad en materia tributaria, en tanto existe una palmaria irrazonabilidad en la desigualdad de trato establecida con un afán proteccionista.

Puntualiza que, frente a la intimación cursada por la provincia el 25 de marzo de 2013 y a fin de evitar "acciones coactivas", ingresó el impuesto sobre los ingresos brutos bajo la alícuota del 3,5%, durante los períodos fiscales enero de 2013 a febrero de 2014, lo que representa una tributación "en exceso" equivalente a \$ 451.574,04 (fs. 154).

Funda su planteo en los artículos 4°, 9°, 10, 11, 12, 16, 17, 28, 31 y 75, incisos 1°, 10 y 13, y 126 de la Constitución Nacional, y en la doctrina que surge de diversos precedentes del Tribunal.

Solicita el dictado de una medida cautelar de no innovar a fin de que se disponga la suspensión a su respecto de la aplicación de la alícuota diferencial mayor establecida en la

norma impugnada, y se ordene, por lo tanto, la tributación de la reducida fijada en el 1% sobre la integridad de la base imponible del gravamen; y asimismo que se ordene al gobierno provincial que se abstenga de iniciar o proseguir las acciones tendientes a determinar el gravamen con sustento en las disposiciones que aquí cuestiona, así como también de iniciar acciones coactivas tendientes a su cobro o ejecución, hasta tanto recaiga sentencia definitiva en los presentes.


Por último, desarrolla las razones por las cuales, a su entender, se cumplen los requisitos para la procedencia de la acción declarativa.

Ofrece prueba, y pide que se haga lugar a la demanda, con costas.

II) A fs. 184/186 dictaminó la señora Procuradora Fiscal, y sobre la base de esa opinión, a fs. 190/193 este Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la presente causa e hizo lugar a la medida cautelar solicitada.

III) A fs. 205/209 y 210 la Provincia del Chaco contesta la demanda y solicita su rechazo.

Niega, en primer término, la existencia de un estado de incertidumbre que justifique la viabilidad de la acción declarativa instaurada. Sostiene que las normas tributarias provinciales establecen claramente quienes son los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos y las alícuotas correspondientes, por lo que es el particular quien debe demostrar su arbitrariedad (fs. 206 vta.). Añade que la leyes 2071 y 7149



Corte Suprema de Justicia de la Nación

cumplen con los principios constitucionales de la tributación, es decir, el de legalidad, el de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas y el de no confiscación.

En segundo lugar, aduce que el artículo 16 de la Constitución Nacional no crea reglas férreas, ya que permite al legislador la creación de categorías de contribuyentes a condición de que éstas sean razonables y excluyan toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

Alega que la distinción en las alícuotas aquí cuestionada busca estimular el desarrollo de la actividad económica local, en ejercicio de las facultades constitucionales de la Provincia del Chaco y basada en criterios de oportunidad, mérito o conveniencia (fs. 208 vta.).

Niega, por último, que las normas tributarias en crisis afecten la prohibición constitucional de establecer "aduanas interiores".

IV) A fs. 239/242 dictamina la señora Procuradora Fiscal en virtud de la vista que se le corrió a fs. 238.

V) A fs. 244/253 la actora denuncia que el 22 de marzo de 2016 fue notificada de un acta de inicio del procedimiento de fiscalización y control de cumplimiento de las obligaciones fiscales provinciales, de acuerdo a lo dispuesto por la Orden de Intervención 4510/2 de la misma fecha.

Afirma que, como consecuencia de ello, se le solicitó poner a disposición de los agentes fiscales las declaraciones juradas mensuales y comprobantes de pago desde enero de 2013 hasta enero de 2016, el registro de ingresos y/o ventas totales, el detalle de ingresos obtenidos correspondientes a la jurisdicción Chaco y por actividades desarrolladas en los períodos antes señalados, los estados contables correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015, entre otra documentación relacionada con el giro comercial de la empresa.

Relata que el 29 de marzo elevó una nota al Fisco provincial en la que informó la medida cautelar dictada por el Tribunal en estos autos y solicitó que se deje sin efecto la intimación y fiscalización notificada hasta el dictado de la sentencia definitiva. Añade que la provincia suspendió provisoriamente el proceso de verificación iniciado.

VI) A fs. 258 la Provincia del Chaco contesta el traslado de ese planteo, ordenado a fs. 254.

Expone que del informe de la Dirección Jurídica que en copia acompaña a fs. 256/257, se desprende que la medida cautelar dictada por el Tribunal no es óbice para que el Fisco local pueda "realizar tareas de fiscalización dirigidas a constatar que las bases imponibles declaradas se correspondan con las respectivas facturaciones y/o ingresos obtenidos por la empresa" y que lo que no puede es determinar una alícuota mayor del 1% a la actora, hasta tanto recaiga sentencia definitiva sobre el objeto del litigio.

Considerando:



Corte Suprema de Justicia de la Nación

1°) Que este juicio es de la competencia originaria de esta Corte (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional).

2°) Que en las presentes actuaciones se cuestiona, como ya se señaló, la constitucionalidad del artículo 12, inciso E, de la ley tarifaria local 2071, modificada por el artículo 5° de la ley 7149 dictada por la Provincia del Chaco, sobre la base del cual se grava con alícuotas distintas del impuesto sobre los ingresos brutos a la producción primaria desarrollada en el ámbito local, en razón del lugar de radicación de la sede central de las empresas. Así, las que posean su sede central dentro del territorio provincial tributan un porcentual menor del que deben afrontar las que no cumplen con tal requisito.

3°) Que con referencia a la naturaleza de la acción intentada cabe recordar la tradicional doctrina de esta Corte con arreglo a la cual su procedencia está sujeta a que la situación planteada en la causa supere la indagación meramente especulativa o el carácter consultivo, para configurar un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal (arg. Fallos: 327:1108, considerando 2° y causa CSJ 505/2012 (48-B)/CS1 "Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", sentencia de la fecha).

Desde esta premisa y dado que no se requiere un daño efectivamente consumado, el Tribunal tiene dicho que para que prospere la acción de certeza es necesario que medie actividad administrativa que afecte un interés legítimo, que el grado de afectación sea suficientemente directo, y que aquella actividad

tenga concreción bastante (Fallos: 328:502 y sus citas; 332:66 y causa CSJ 505/2012 (48-B)/CS1 "Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", sentencia de la fecha).

En el *sub examine*, la provincia demandada determinó a través de su conducta administrativa las condiciones a las que la actora debe someterse. En efecto, mediante la intimación del 25 de marzo de 2013 cuya copia obra a fs. 72, el Fisco provincial comunicó a la demandante que en virtud de la sanción de la mentada ley local 7149 (B.O. 19/12/2012) debía presentar "las declaraciones juradas rectificativas que conciernan, con el correspondiente ingreso del impuesto resultante de la aplicación de las nuevas alícuotas, desde el período fiscal 01/2013", bajo el apercibimiento de aplicar multas y sanciones establecidas en el Código Tributario Provincial.

Por el acta del 22 de marzo de 2016 y la Orden de Intervención de la misma fecha, el Fisco provincial inició el procedimiento de fiscalización y control de cumplimiento de las obligaciones fiscales e intimó a la actora a presentar la documentación relacionada con el giro comercial de la empresa, entre ellas las declaraciones juradas mensuales y comprobantes de pago desde el período 1/2013 al 1/2016 (fs. 244 y 245).

A fs. 256/257 reiteró que la cuestión planteada se centra en la aplicación de una alícuota diferenciada mayor establecida en la norma cuestionada para contribuyentes que no poseen sede central en la Provincia del Chaco.

4°) Que los extremos referidos son reveladores de la actividad de la autoridad local enderezada a aplicar la normati-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

va aquí impugnada. Frente a ello la cuestión propuesta constituye un "caso", ya que supera a una proposición meramente consultiva, o una indagación especulativa, en tanto busca precaver los efectos de actos a los que la actora les atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal.

Todo ello traduce un interés serio y suficiente para obtener la declaración de certeza pretendida, e impone el pronunciamiento del Tribunal dada la existencia de una actividad concreta del Fisco provincial dirigida a la determinación o cobro del gravamen (causa CSJ 505/2012 (48-B)/CS1 "Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", sentencia de la fecha).

5°) Que es pertinente recordar que la mentada ley local 7149 sobre la que se sustenta la intimación que en copia obra a fs. 72, fue sancionada el 28 de noviembre de 2012 (B.O. 19/12/2012) y en su artículo 5° previó que modificaba el artículo 12 de la "Ley Tarifaria Provincial" 2071. En lo que aquí interesa, sus incisos B y E, quedaron redactados de la siguiente manera: artículo 12 B) "De conformidad con lo dispuesto en el artículo 143 del Código Tributario, establécese la tasa del tres coma cincuenta por ciento (3,50%) para las siguientes actividades de producción primaria, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta ley o en el Código Tributario: 11.000 Agricultura y ganadería...".

A su vez en el apartado E) se dispuso que "De conformidad con lo dispuesto en el artículo 143 del Código Tributario, establécese en uno por ciento (1%) la alícuota del impuesto so-

bre los Ingresos Brutos para las actividades detalladas en el inciso B) del presente artículo, cuando las mismas se desarrollen en establecimientos ubicados en la Provincia del Chaco, acrediten su domicilio fiscal en la Provincia, y en tanto la venta no se efectúe a sujetos que revistan el carácter de consumidor final".

"En el caso de que el contribuyente se encuentre inscripto en Convenio Multilateral y no posea su sede central en la Provincia se regirá conforme lo dispuesto en el inciso B)" (fs. 92 y 94).

Ello exige interpretar si el criterio de la Provincia del Chaco, al determinar ese gravamen se encuentra en pugna con las disposiciones de naturaleza federal, o bien, si por el contrario, la provincia demandada se ha limitado a ejercer facultades impositivas propias.

6°) Que, en los términos planteados, las cuestiones sometidas a decisión de este Tribunal son sustancialmente análogas a las examinadas y resueltas en la causa CSJ 505/2012 (48-B)/CS1 "Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", sentencia de la fecha, a cuyos fundamentos y conclusiones allí expuestos corresponde remitir en razón de brevedad y con el propósito de evitar repeticiones innecesarias.

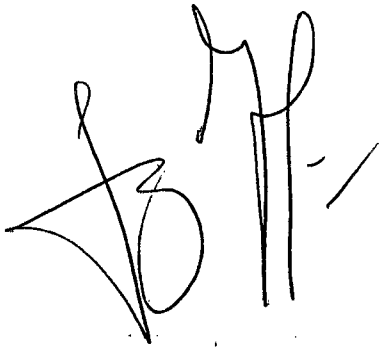
Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda entablada por Harriet y Donnelly S.A. y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad del artículo 12, inciso E, de la "Ley Tarifaria Provincial" 2071, modificado por el artículo 5° de la ley local 7149. Con

Corte Suprema de Justicia de la Nación

costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.



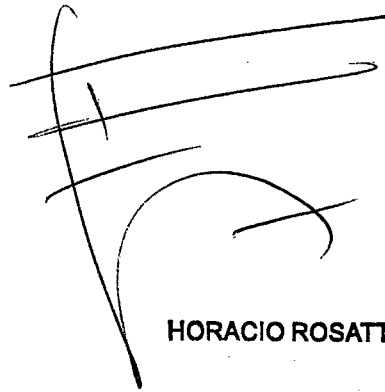
RICARDO LUIS LORENZETTI



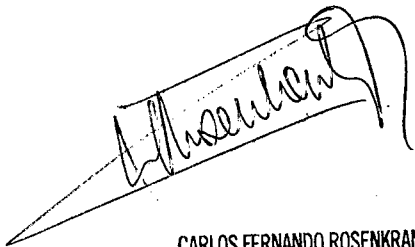
JUAN CARLOS MAQUEDA



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



HORACIO ROSATTI



CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Nombre del actor: **Harriet y Donnelly S.A.**

Nombre del demandado: **Provincia del Chaco.**

Profesionales intervinientes: **Dres. Marcos Mazzinghi; Jorge Adolfo Mazzinghi y José Miguel Braceras.**

Ministerio Público: **Dra. Laura Monti.**

Para acceder al dictamen de la Procuración General de la Nación ingrese a:

<http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumento.html?idAnalisis=741390&interno=1>