



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 197/205 de los autos principales (agregados a la presente queja en forma digital y a cuyas fojas me referiré en adelante), el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Formosa rechazó la demanda contenciosa administrativa dirigida a revocar la resolución 7.684/2012 del Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas (MEHF), que había confirmado la determinación de oficio practicada a la accionante en el impuesto sobre los ingresos brutos por diversos períodos fiscales que se extienden desde enero de 2004 hasta febrero de 2009.

En ese pronunciamiento, desestimó también la declaración de inconstitucionalidad de las resoluciones generales 2/1994 y 47/2008 de la Dirección General de Rentas (DGR) y de los arts. 103, 104 y siguientes del Código Fiscal vigente en los períodos bajo estudio (decreto ley 865, t.o. 1990, al que se referirán las citas siguientes).

Para así resolver, en primer término, rechazó la exención que invocaba la actora con fundamento en el art. 229, inc. n), del Código Fiscal, pues indicó que tal beneficio no opera de pleno derecho, sino que se encuentra sujeto a la verificación de ciertos requisitos por parte del solicitante, plasmados en las resoluciones generales (DGR) 2/1994 y 47/2008, cuyo cumplimiento el contribuyente no había demostrado.

Afirmó que el ente recaudador provincial cuenta con las facultades conferidas por los arts. 6° y 109 del Código Fiscal para exigir la presentación obligatoria de un formulario de empadronamiento de productores, como requisito para acceder a la dispensa prevista en el art. 229, inc. n), del Código Fiscal.

En segundo lugar, desestimó la defensa de prescripción de las acciones y poderes fiscales para perseguir el pago de los períodos 1/2004 a 10/2005.

Afirmó que el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del impuesto sobre los ingresos brutos del periodo fiscal 2004 se produjo el 16 de mayo de 2005 y, por lo tanto, la DGR no podía reclamar el pago de la obligación hasta el vencimiento de dicho término, debiendo por ende computarse el plazo de prescripción a partir del 1° de enero del año 2006.

Especificó que, por tratarse el impuesto sobre los ingresos brutos de una obligación de pago anual, no es arbitrario ni contrapuesto con la ley de fondo el punto de partida adoptado por la demandada para contar el plazo de la prescripción conforme con los arts. 103 y 104 del Código Fiscal, porque el término debe comenzar a contarse a partir del 1° de enero del año siguiente a su exigibilidad cierta, lo cual arroja que recién el 1° de enero de 2006 comenzó a correr el plazo de prescripción del período fiscal 2004.

Finalmente, rechazó los agravios vertidos contra el cálculo de la base imponible y los importes computados como bonificación en el ajuste practicado, pues sostuvo que se trataba de una mera reiteración de argumentos ya expuestos en sede administrativa, sin rebatir los fundamentos dados por el



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

ente recaudador, lo cual sellaba el resultado negativo de su pretensión.

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 217/235 que, denegado a fs. 261/263, origina esta presentación directa.

En primer lugar, señala que el pronunciamiento resulta descalificable como acto jurisdiccional válido, pues omitió dar respuesta al planteo de nulidad de la resolución (MEHF) 7.684/2012 impetrado por su parte. Manifiesta que dicho acto no contiene mención ni análisis alguno respecto de los agravios vertidos en el recurso jerárquico, limitándose a rechazarlo de manera genérica, sin brindar fundamento alguno en tal sentido, lo cual viola su derecho de defensa.

En segundo término, señala que el art. 229, inc. n), del Código Fiscal no impone ningún requisito formal para gozar de la exención, por lo cual no puede supeditarse su reconocimiento a la inscripción del interesado en el "Padrón de Productores Primarios", como lo exigen las resoluciones generales (DGR) 2/1994 y 47/2008.

Sostiene que tal pretensión vulnera el principio de reserva de ley, así como también la garantía de razonabilidad, lo que determina la ilegalidad del accionar del organismo recaudador provincial, confirmado por la sentencia recurrida.

Con sustento en Fallos: 320:58, manifiesta que el incumplimiento de un mero requisito formal no debe obstar al reconocimiento de una exención, mientras que con fundamento en Fallos: 316:1115; 333:1942 y 342:99 afirma que no puede restringirse el alcance de un beneficio fiscal introduciendo requisitos que carecen de sustento en el texto de la ley.

Por último, esgrime que la sentencia, en cuanto rechaza el planteo de prescripción de las acciones y poderes fiscales por considerar que su plazo comenzó a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que venció el término para presentar la declaración jurada anual, realiza una interpretación antojadiza e irrazonable de las normas aplicables, que transgrede lo dispuesto en el art. 3956 del Código Civil vigente en los períodos aquí involucrados y se aparta de la interpretación que de ella ha realizado V.E.

- III -

En mi concepto, los planteos vinculados con la violación del principio de reserva de ley y con el rechazo de la defensa de prescripción suscitan cuestión federal suficiente para la apertura del recurso extraordinario, habida cuenta de que el superior tribunal de la causa se pronunció por la validez de las normas locales, cuestionadas oportunamente por ser contrarias a los arts. 5°, 17, 31 y 75 -inc. 12- de la Constitución Nacional (art. 14, inc. 2°, de la ley 48).

Por otra parte, habida cuenta de que los argumentos que sustentan la tacha de arbitrariedad del recurso de queja de la actora en este punto están inescindiblemente unidos a ese planteo de invalidez constitucional de las normas locales,



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

pienso que corresponde que sean tratados en forma conjunta (Fallos: 327:3560; 238:1893 y 329:1440).

Por el contrario, pienso que los agravios referidos a la falta de respuesta, por parte de la sentencia recurrida, del planteo de nulidad de la resolución (MEHF) 7.684/2012, remiten, ineludiblemente, al examen de aspectos de hecho, prueba y derecho procesal, ajenos, en principio, a la jurisdicción extraordinaria (Fallos: 300:391; 303:834; 304: 1699; 310:2844, entre otros), sin que se adviertan motivos para apartarse de tal regla cuando, como sucede en el caso, el Superior Tribunal resolvió con suficientes fundamentos las cuestiones principales para las que fue convocado y si bien no respondió expresamente a cada uno de los argumentos traídos por la actora, sabido es que los jueces de la causa no están obligados a tratarlos cuando a su juicio no sean decisivos para la correcta solución del caso (Fallos: 297:362; 310:267; 311:1191; 316:2908; 322:271).

Desde esa perspectiva, tengo para mí que la sentencia apelada cuenta con motivaciones suficientes que, al margen de su acierto o error, le dan sustento como acto jurisdiccional (Fallos: 341:688, entre muchos otros), razón por la cual pienso que el recurso extraordinario interpuesto ha sido bien denegado en este aspecto.

- IV -

En lo atiente al agravio fundado en la violación del principio de reserva de ley, creo oportuno recordar que la

actora funda su derecho en lo dispuesto por el art. 229, inc. n), del Código Fiscal, el cual establecía: "Están exentos del pago de este gravamen: (...) n) Las actividades de producción primaria, excepto las hidrocarburíferas y sus servicios complementarios".

Al mismo tiempo, el art. 109 del Código Fiscal especificaba: "Las excepciones establecidas por este Código para los distintos impuestos comenzarán a regir desde el momento que fueran solicitadas en las condiciones que mediante resolución fundada establezca la Dirección" (subrayado, agregado).

A ello debe añadirse, como tuvo en cuenta la sentencia recurrida, que el art. 6° del Código Fiscal preveía: "Todas las funciones administrativas referentes a la determinación, fiscalización, recaudación, devolución de los impuestos, tasas y contribuciones establecidas por este Código u otras leyes fiscales, la aplicación de sanciones y el dictado de normas interpretativas con carácter obligatorio y general dentro de la jurisdicción de la Provincia, corresponderán a la Dirección General de Rentas, que en este Código se denominará también la Dirección o la Dirección General".

En uso de las facultades conferidas por dichos preceptos legales, se dictó la resolución general (DGR) 2/1994, que establecía la obligación de presentar el formulario "Empadronamiento de Productores", previsto en su anexo I, como requisito para solicitar el beneficio consagrado en el art. 229, inc. n), del Código Fiscal, exigencia cuya constitucionalidad la actora cuestiona.

En dicho formulario, el contribuyente debía consignar su nombre, apellido o razón social; número de identificación



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

tributaria; DNI; domicilio legal; ubicación del predio; número de partida inmobiliaria; superficie a explotar; si era propietario, arrendatario o adjudicatario; especificar su actividad primaria (frutícola, forestal, agrícola, hortícola, ganadera o mixta); su marca y señal; si acopiaba productos primarios y, en tal caso, el número de registro otorgado por la Dirección de Comercio. Finalmente, debía presentar fotocopia legalizada y autenticada del título de propiedad, arrendamiento o tenencia de su predio.

Con posterioridad, dicha resolución general fue sustituida por su similar (DGR) 47/2008, a la que la actora también dirige sus embates, la cual -con idéntico fin- dispuso la inscripción de los interesados en el "Padrón de Productores Primarios" mediante el formulario que luce en su anexo I.

La nueva reglamentación exigía a los interesados que confeccionaran la solicitud de inscripción y acompañaran fotocopia certificada del DNI. o del contrato social; constancia de CUIT; certificado de domicilio expedido por la policía o Juzgado de Paz, en caso de personas físicas; fotocopia certificada del título de propiedad del inmueble, para los propietarios, o constancia de tenencia de la tierra otorgada por el organismo pertinente si se trataba de ocupantes de tierras fiscales, y si era arrendatario, contrato de arrendamiento legalizado; fotocopia del boleto de marca y señal, en el caso de ser productor ganadero; y autorización actualizada de la Dirección de Bosques, para los productores forestales.

Contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no encuentro que las exigencias transcriptas alteren la sustancia de la exención contenida en el art. 229, inc. n), del Código Fiscal ni introduzcan restricciones ajenas a su espíritu. Por el contrario, pienso que resultan compatibles con las atribuciones conferidas al organismo fiscal por los arts. 6° y 109 del Código Fiscal, dirigidas a constatar el carácter de productor primario de quien pretendía quedar amparado por el beneficio.

Por ello, toda vez que la conformidad que debe guardar una reglamentación respecto de la ley no consiste en una coincidencia textual entre ambas normas, sino de espíritu, y que, en general, no vulneran el principio establecido en el art. 99, inc. 2°, de la Constitución Nacional, los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, entiendo que corresponde rechazar la inconstitucionalidad planteada, dado que las resoluciones generales (DGR) 2/1994 y 47/2008 no alteran los fines ni el sentido con que la exención contenida en el art. 229, inc. n), del Código Fiscal fue sancionada (Fallos: 151:5; 178:224, entre muchos otros).

En mi parecer, la solución que aquí propicio no se modifica por lo resuelto en Fallos: 316:1115; 333:1942 y 342:99 que la actora cita en apoyo de su postura, en los que V.E. sostuvo que no pueden establecerse "*por vía interpretativa*" restricciones a los alcances de una exención que no surgen de los términos de la ley ni pueden considerarse implícitas en ella (cfr. Fallos: 333:1942, cons. 9° y su cita).

Pienso que ello es así a poco que se repare que, a diferencia de la situación que se verificaba en dichos precedentes, las facultades ejercidas aquí por el organismo



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

recaudador surgen de los claros términos del art. 109 del Código Fiscal, el cual fija que tales beneficios “...comenzarán a regir desde el momento que fueran solicitadas en las condiciones que mediante resolución fundada establezca la Dirección” (subrayado, agregado).

Ignorar dicha redacción implicaría extender la franquicia más allá de la letra de la ley y sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales (Fallos: 273:418), quienes no pueden juzgar el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (Fallos: 277:25; 300:700).

En idéntico sentido, pienso que tampoco puede extenderse a esta causa el criterio sostenido en Fallos: 320:58, puesto que allí el Tribunal consideró irrazonable negar la exención “...por la sola circunstancia de que la demandada no haya realizado un trámite administrativo tendiente al reconocimiento de su calidad de institución de beneficencia o solidaridad social, cuando -como se señaló- por reiteradas disposiciones de la municipalidad, anteriores y posteriores a ese período, se asignó a aquélla un tratamiento fiscal que sólo pudo tener fundamento en la consideración de las tareas asistenciales desarrolladas por la entidad, y sin que se haya invocado que por ese entonces se hubiese producido una modificación de las circunstancias justificantes de la exención”.

Pienso que ello es así a poco que se repare que en autos, la actora no ha ofrecido prueba alguna tendiente a demostrar (cfr. punto VII de su demanda, fs. 123) que, por reiteradas disposiciones de la Provincia anteriores y posteriores al período reclamado, se le haya asignado un tratamiento fiscal que sólo pudo tener fundamento en la consideración de las actividades de producción primaria desarrolladas por ella, orfandad probatoria que resulta decisiva para sellar la suerte adversa de su pretensión.

- V -

Por último, en lo atiente al rechazo de la defensa de prescripción, observo que la cuestión se circunscribe a dilucidar si el Código Fiscal puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, que se halla regulado en el art. 3956 del Código Civil.

En mi criterio esta cuestión es sustancialmente análoga a la ya resuelta por V.E. en la causa F. 391, L. XLVI "*Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés - ejecutivo - apelación - recurso directo*", sentencia del 1º de noviembre de 2011, doctrina reiterada en Fallos: 342:1903, y en la causas CSJ 778/2020/RH1 "*Municipalidad de Posadas c/ Expreso Tigre Iguazú S.R.L. s/ ejecución fiscal*"; CSJ 1589/2020/CS1 "*Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A.N. y otros s/ apremio provincial - recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley*" y CSJ 434/2020/RH1 "*Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Dirección General de*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Rentas - Provincia de Misiones c/ Mareco, José Roberto s/ recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (sentencias del 19 de agosto de 2021, 2 de septiembre de 2021 y 28 de octubre de 2021, respectivamente), entre otras, a cuyos fundamentos me remito en cuanto fueren aplicables a esta causa. En efecto, de la *ratio decidendi* de tales fallos se colige que si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijó su cómputo.

En tales circunstancias, la aplicación de dicha doctrina a las constancias de la causa, me llevan a propiciar que se deje sin efecto la sentencia recurrida en este aspecto.

- VI -

Por lo dicho hasta aquí, opino que corresponde admitir esta presentación directa en los términos del acápite III, confirmar la sentencia apelada según lo expresado en el acápite IV y revocarla con el alcance señalado en el acápite V, ordenando que se dicte una nueva según lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, de febrero de 2022.