

DISTRIZUB SOCIEDAD ANONIMA C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción
declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 37/53, Distrizub S.A. promueve acción declarativa de certeza, en los términos de los arts. 322 y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia de La Pampa, a fin de que se disipe el estado de incertidumbre en el que dice encontrarse frente a la pretensión de la demandada de percibir el impuesto especial instituido en el título II de la ley local 2.936 sobre la totalidad de los bienes sincerados al amparo la ley nacional 27.260.

Solicita que se declaren inconstitucionales los arts. 4º, inc. a), y 12 de la ley provincial 2.936 pues gravan la riqueza producida en otras jurisdicciones, en transgresión al principio de territorialidad y a la distribución de competencias que realiza la Constitución Nacional.

Explica que se dedica a la venta por mayor de productos cosméticos, de tocador y perfumería, actividad que realiza en diversas provincias, entre las cuales se encuentra La Pampa.

Manifiesta que ingresó al régimen de sinceramiento fiscal establecido en el libro II, título I, de la ya citada ley 27.260, declaró la titularidad de bienes y tenencias provenientes del ejercicio de dicha actividad y abonó el impuesto especial instaurado por dicha ley nacional.

Indica que, a los fines de liquidar el tributo instituido en la ley local 2.936, empleó el coeficiente

unificado del Convenio Multilateral, utilizado para la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, al igual que lo hizo en otras provincias con regímenes similares al pampeano.

Sin embargo, manifiesta que dicha postura fue rechazada por el organismo recaudador de la demandada, quien la intimó a abonar la gabela tomando como base imponible todos los bienes y tenencias exteriorizados al amparo de la ley 27.260 y, sobre ella, aplicar la alícuota del 1%, según lo ordena el art. 7° de la ley 2.935, con total prescindencia de su ubicación territorial o de su lugar de producción.

Frente a ello, indica que interpuso reconsideración que, al ser desestimada, motivó la presentación de un recurso de apelación cuyo rechazo originó una presentación en queja ante el Poder Ejecutivo local, la cual -según sostiene- aún no ha sido resuelta.

Denuncia que el impuesto especial local creado por la ley 2.935 viola el principio de territorialidad en materia tributaria, lesiona el régimen federal de gobierno y cercena ilegítimamente su derecho de propiedad, motivos por los cuales solicita su inconstitucionalidad.

Aclara que no controvierte la doble imposición que se deriva del ejercicio concurrente de las potestades tributarias que, por diseño constitucional, ostentan el gobierno federal y las provincias, sino que su planteo se centra en que la demandada no limita tales potestades a la riqueza existente dentro de su ámbito geográfico sino que pretende gravar aquella que es fruto de actividades cumplidas fuera de su territorio.

Por último, solicita el dictado de una medida cautelar que ordene a la demandada abstenerse de reclamar del tributo

DISTRIZUB SOCIEDAD ANONIMA C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

aquí discutido computando en la base imponible ingresos generados fuera de la Provincia de La Pampa.

- II -

A fs. 61/62, el Tribunal se declara competente, de conformidad con lo dictaminado por esta Procuración General a fs. 56/57, rechaza la medida cautelar solicitada y ordena el traslado de la demanda.

- III -

La Provincia de La Pampa contesta la acción a fs. 80/86 y solicita su rechazo.

En primer lugar, plantea la improcedencia formal de la vía intentada pues, dado que el recurso de queja interpuesto por el actor aún no ha sido resuelto, no existe perjuicio o lesión actual que habilite esta acción declarativa. Añade que el agotamiento de la vía administrativa y la posterior repetición de lo pagado constituye la vía más idónea para obtener la tutela que aquí procura.

En cuanto al fondo del asunto, sostiene que el impuesto especial de la ley 2.936 ha sido creado por la Legislatura provincial en uso de facultades no delegadas a la Nación, sin resultar contrario al régimen de coparticipación federal.

Señala que su pago es obligatorio para todos aquellos sujetos que exterioricen bienes en las condiciones previstas por la ley 27.260, siendo irrelevante su adhesión al régimen de la

ley local 2.936, la cual es dirimente para obtener sus beneficios pero no para calificar como contribuyente del tributo.

Niega que se violente el "*concepto de territorialidad*" como infundadamente lo sostiene el accionante en el planteo de inconstitucionalidad. Afirma que las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial correspondiente a la potestad del órgano competente para crearlas, siendo ello lo que acontece en el caso de marras, ya que la normativa cuestionada es aplicable únicamente en el ámbito territorial de la Provincia de La Pampa y comprende a los contribuyentes -en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos, régimen de Convenio Multilateral- registrados en la Provincia.

- IV -

Pienso que V.E. sigue siendo competente para entender en este proceso, a tenor de lo dictaminado a fs. 56/57.

- V -

En lo relativo a la procedencia formal de la acción declarativa, no es ocioso recordar que la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un "*caso*" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, constituye "*causa*" en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).

DISTRIZUB SOCIEDAD ANONIMA C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción
declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Sobre la base de estas premisas, considero que se encuentran reunidos los requisitos establecidos por el art. 322 del CPCCN.

En primer lugar, pienso que la liquidación del tributo confeccionada por el organismo recaudador provincial (transacción N° 204265), así como las resoluciones 578/2017 y 668/2017 de dicho ente -por medio de las cuales se denegó el recurso de reconsideración y luego de apelación, respectivamente- (cfr. contestación de demanda, pto. III.b, tercer párrafo), representan una actividad explícita de la Dirección General de Rentas de la demandada, dirigida a la "percepción" del impuesto que estima adeudado.

Dichos actos, en mi parecer, poseen entidad suficiente para sumir a Distrizub S.A. en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal aquella que es "concreta" al momento de dictarse el fallo.

Y dicha concreción se verifica pues se ha producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido, condición bajo la cual sólo podrá afirmarse realmente que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta en la cual se contesta acerca de la eventual solución que podría acordarse a un supuesto de hecho hipotético (dictamen de este Ministerio Público in re "Newland, Leonardo Antonio c/Provincia de Santiago del Estero", del 4 de diciembre

de 1986, compartido por V.E. en Fallos: 310:606, cons. 2º, criterio reiterado en Fallos: 311:421, cons. 3º).

En segundo término, y contrariamente a lo esgrimido por la demandada, no advierto que el agotamiento de la vía administrativa y el posterior pago con su consecuente repetición resulte la vía específica para debatir el tema pues, como claramente señaló V.E. en Fallos: 310:606 (cons. 5º), la admisión de que concurren en la especie los presupuestos de la acción meramente declarativa constituye el primer obstáculo a la viabilidad de la defensa. En efecto, dentro de ese marco, la exigencia del pago previo de lo que es el objeto de la controversia implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial inmediata que, en casos como el presente, tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último.

Por lo dicho, considero que se encuentran reunidos todos los requisitos formales exigidos para la procedencia de la acción intentada.

- VI -

Liminarmente, es necesario dejar en claro que, en los términos en que ha quedado planteada la controversia, el tema a decidir se circunscribe a dilucidar la validez de la base imponible del impuesto especial instituido en el título II de la ley local 2.936 (cfr. fs. 3 vta., segundo y tercer párrafo).

En tal sentido, estimo necesario recordar que, según inveterada doctrina del Tribunal, no es objetable *"la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y*

DISTRIZUB SOCIEDAD ANONIMA C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción
declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 -hoy art. 126- de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419)" (Fallos: 235:571, entre muchos otros).

Empero, se destacó que estas facultades de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados (Fallos: 235:571; 307:360; 337:822) 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*).

Con mayor precisión aún, remarcó el Tribunal que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente del impuesto sobre los ingresos brutos), pudiendo hacerlo por medio del precio de venta de los productos o cualquier otro "...que le permita establecer el quantum de la

actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales" (Fallos: 286:301, cons. 12. Subrayado agregado).

Bajo este asentado criterio, debe estudiarse el impuesto especial instituido en el título II de la ley local 2.936, el que se calcula sobre la totalidad de los bienes sincerados al amparo la ley nacional 27.260.

- VII -

Ha sido claro el Tribunal al explicar que en nuestro país se han arbitrado dos mecanismos de coordinación financiera interjurisdiccional; uno, de sentido vertical, es el de coparticipación federal, que vincula a la Nación y a las provincias, para disciplinar el ejercicio de sus respectivas atribuciones, especialmente en el amplio campo en el cual son concurrentes y para evitar superposiciones impositivas. Y el otro, de sentido horizontal, es el Convenio Multilateral (CM, en adelante) para evitar que sus respectivos impuestos sobre los ingresos brutos, en los casos de actividades interjurisdiccionales, graven más de una vez la misma materia imponible (Fallos: 338:845).

Respecto del primer mecanismo, recordó V.E. que las reformas dispuestas por la ley 22.006 tendieron a ahondar en el objetivo de evitar superposiciones impositivas, procurando extender la política uniforme a la armonización de la configuración técnica de los medios tributarios reservados a las provincias, en particular en materia de ingresos brutos y de sellos (Fallos: 327:1051, entre otros).

DISTRIZUB SOCIEDAD ANONIMA C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

En el caso del impuesto sobre los ingresos brutos, la ley convenio define que recaerá sobre el ejercicio de actividades empresarias y se determinará *"sobre la base de los ingresos del período"* (art. 9°, inc. b., pto. 2°, de la ley 23.548).

Ahora bien, cuando esa actividad es ejercida por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, y sus ingresos brutos provienen de un proceso único y económicamente inseparable, ellos deben atribuirse conjuntamente a todas ellas por medio del mecanismo previsto en el CM (cfr. art. 1° del Convenio).

En este orden de ideas, tal como expresé en el dictamen vertido en la causa M.921, L.XLII, *"Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones"*, del 29 de julio de 2009, *"el CM se inserta en el mecanismo del Código Fiscal de cada jurisdicción para posibilitar la determinación de la base imponible de los contribuyentes que realicen actividades -en una, varias o todas sus etapas- en dos o más jurisdicciones pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas (arg. art. 1°, primer párrafo, del CM)"*. Es decir, ante un hecho imponible idéntico, realizado en más de una jurisdicción de la República Argentina, el CM se encarga de distribuir la base proveniente de ese hecho imponible entre cada una de ellas.

Por ello, afirmó esa Corte que el CM tiene por finalidad *"evitar la superposición tributaria respecto de*

aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal" (Fallos: 208:203), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de las jurisdicciones en las que la actividad se desarrolla (arg. Fallos: 298:392; 329:5). En otras palabras, indicó V.E. que "...es precisamente misión del citado Convenio 'medir' cuánto de la actividad corresponde a cada jurisdicción y 'distribuirla' entre ellas" (Fallos: 338:845, cons. 6°, segundo párrafo).

Bajo este prisma debe estudiarse el art. 12 de la ley local 2.936, que establece: "La base imponible del Impuesto Especial por la Exteriorización de Obligaciones Fiscales Provinciales serán los montos eximidos/liberados conforme al inciso a) del artículo 4 de la presente Ley en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos" (subrayado, agregado).

El citado art. 4°, inc. a), de la ley 2.936 determina, en lo que ahora interesa: "Los contribuyentes y responsables que accedan al Régimen, luego de cumplimentar las condiciones de esta Ley y sus normas reglamentarias, obtendrán los siguientes beneficios: a) Liberación del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los montos que surjan de la declaración mencionada en el artículo 2° de la presente, que a todos los efectos se considerarán en su totalidad base imponible gravada por dicho impuesto correspondiente al año 2010 y alcanzada por la alícuota general, sin admitir prueba en contrario" (el subrayado no pertenece al original).

A su turno, el art. 2° de la ley fija: "Los contribuyentes o responsables de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se halla a cargo de la Dirección General de Rentas, y que, comprendidos en el Artículo 36 de la

DISTRIZUB SOCIEDAD ANONIMA C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción
declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Ley Nacional N° 27.260, efectúen la declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior, en los términos y con el alcance previstos en el Libro II, Título I, de la citada Ley Nacional N° 27.260 podrán acceder a los beneficios que se establecen en la presente Ley".

De lo expuesto se deriva que la Provincia presume, sin admitir prueba en contrario, que todos los importes exteriorizados en el régimen de la ley nacional 27.260 tienen su origen exclusivo en el desarrollo de actividad gravada en su territorio y, por ende, integran la base imponible de su impuesto sobre los ingresos brutos del año 2010.

En estos términos, dilucidar si la actora había desarrollado su actividad en varias provincias, entre ellas, La Pampa y, por ello, sus ingresos debieron distribuirse conforme al régimen del Convenio Multilateral -como lo afirma reiteradamente (cfr. fs. 38; 41; 46, entre otras), sin que la demandada lo controvierta- constituye un tema de hecho y prueba, ajeno a mi dictamen (conf. criterio de este Ministerio Público, expresado en los dictámenes producidos en las causas de Fallos: 321:2501; 322:3255 y 332:1571, entre otros).

De resultar probado tal extremo, resulta evidente para mí que la pretensión local de computar todos los importes exteriorizados en el régimen de la ley nacional 27.260 como base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia en el año 2010 no reflejaría adecuadamente el *quantum* de la actividad desarrollada por la actora dentro del territorio

pampeano (Fallos: 286:301, cons. 12) e implicaría un inaceptable desborde de los límites territoriales de su poder de imposición (arg. Fallos: 307:374, cons. 21).

- VIII -

Por lo expuesto, con la salvedad indicada en el párrafo anterior, pienso que correspondería hacer lugar a la demanda.

Buenos Aires, de mayo de 2021.

MONTI
Laura
Merced
es

Firmado
digitalmente
por MONTI
Laura Mercedes
Fecha:
2021.05.10
19:06:15 -03'00'