

SIMON, JUAN ERNESTO C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 70/104, Juan Ernesto Simón 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 declare inaplicable -o, a todo evento, inconstitucionales-, los arts. 1°, 2°, 4° -inc. a)-, 6°, 7°, 10, 11, 12, 13 y 14 de la ley provincial 2.936 y, en consecuencia, que no se encuentra alcanzado dicho el tributo local.

Explica que se encuentra inscripto ante la AFIP en el impuesto a las ganancias, en el IVA y en el régimen de trabajadores autónomos, que su actividad principal es la identificada en el código 960990 "*Servicios personales ncp*" pero que, sin embargo, no es contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia demandada, ya que nunca ha desarrollado actividad gravada allí.

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 tanto en el

país como en el extranjero -entre ellos, el 50% de un inmueble ubicado en la ciudad de General Pico, provincia de La Pampa- y abonó el impuesto especial instaurado por dicha ley nacional.

Expone que la titular de dicho inmueble era "Hallak S.A." -sociedad de la que era presidente-, y que hasta el momento del sinceramiento se habían cumplido todas las obligaciones impositivas locales relativas a éste. Aclara que, según surge del art. 38, último párrafo, de la ley 27.260, al momento de presentar sus declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ganancias del período 2017, debía -al menos- haber iniciado los trámites de inscripción del inmueble urbano en el registro de la Provincia de La Pampa, para lo cual constituye un requisito previo el pago del impuesto especial local.

Indica que, al intentar iniciar los trámites de traspaso de titularidad, la escribana actuante le informó que debía abonar previamente el tributo provincial impugnado, tomando como base imponible todos los bienes y tenencias exteriorizados al amparo de la ley 27.260 y, sobre ella, aplicar la alícuota del 5%, según lo ordenan los arts. 12 y 13 de la ley 2.935.

En estas condiciones, relata que dirigió una misiva al organismo recaudador local en la que manifestó que no optaba por los beneficios de la ley provincial 2.936, en el entendimiento que, al hacerlo, no quedaría alcanzado por el impuesto especial creado en esa norma. Ello fue respondido por la nota 10/2018, del 13 de marzo de 2018, en la cual la Dirección General de Rentas indicó que el tributo era obligatorio y que, a los

SIMON, JUAN ERNESTO C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

efectos de su cálculo, debía cumplirse con lo establecido en el art. 4° del decreto 3.531/16.

Afirma que el impuesto especial creado por la ley local 2.935 no nace como consecuencia de la simple exteriorización de bienes y tenencias en el régimen de la ley 27.260, sino que es necesario que esos bienes y tenencias hayan generado obligaciones fiscales provinciales susceptibles de exteriorización.

Concluye que, en su caso, no existe entonces deber de ingreso pues no es, ni ha sido, contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos de la demandada, por lo cual no se verifica obligación fiscal provincial al respecto susceptible de exteriorización.

- II -

A fs. 138/139, el Tribunal se declara competente, de conformidad con lo dictaminado por esta Procuración General a fs. 107/109 y ordena el traslado de la demanda.

- III -

La Provincia de La Pampa contesta la acción a fs. 150/161 y solicita su rechazo.

En primer lugar, plantea la improcedencia formal de la vía intentada pues considera que no existe un perjuicio o lesión actual ocasionado al actor por un acto de la Administración que le reclame el pago del tributo cuya constitucionalidad impugna.

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 segundo término, indica que la actora se acogió voluntariamente al régimen de la ley local 2.936 pues de las constancias obrantes a fs. 96/97 surge que calculó el impuesto especial allí previsto y, al hacerlo, reconoció su existencia y aplicación.

En cuanto al fondo del asunto, sostuvo 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 incide para obtener sus beneficios pero no para calificar como contribuyente del tributo.

- IV -

Pienso que V.E. sigue siendo competente para entender en este proceso, a tenor de lo dictaminado a fs. 107/109.

- 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 atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal,

SIMON, JUAN ERNESTO C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

constituye "causa" en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).

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

En primer lugar, la actora afirma, sin que la demandada lo controvierta, que la escribana actuante exigió -como requisito para el traspaso de titularidad del inmueble- el pago previo del tributo provincial impugnado, tomando como base imponible todos los bienes y tenencias exteriorizados al amparo de la ley 27.260 y, sobre ella, aplicar la alícuota del 5%, según lo ordenan los arts. 12 y 13 de la ley local 2.935. Bajo este prisma, y en conjunción con lo anterior, entiendo que la nota 10/2018, emanada del organismo recaudador el 13 de marzo de 2018, representa una actividad explícita de la Dirección General de Rentas de la demandada dirigida a la "percepción" del impuesto que estima adeudado, toda vez que allí se afirma que el pago del impuesto especial es obligatorio y que: "A los efectos del cálculo del tributo, deberá cumplirse con lo establecido en el artículo 4° del Decreto 3531/2016 - Reglamentario de la Ley 2936" (cfr. fs. 7 y 151 vta.).

Dichos actos, en mi parecer, poseen entidad suficiente para sumir a la actora 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, si bien la provincia esgrime que la actora se acogió voluntariamente al régimen de la ley local 2.936 toda vez que "*calculó*" el impuesto especial allí previsto y, por ende, reconoció su existencia y aplicación (fs. 157 vta./158), estimo que tal hecho no puede erigirse en un valladar hábil para impedir la admisibilidad formal del camino procesal propuesto. En efecto, si bien es cierto que el voluntario sometimiento a un determinado régimen jurídico implica la renuncia al derecho de cuestionarlo con posterioridad (arg. Fallos: 225:216; 285:410; 299:221; 307:1582; 314:1175, entre otros), considero que esta regla no es de aplicación al *sub lite* a poco que se repare que la exigibilidad de las obligaciones tributarias en cuestión tiene por fuente un acto legislativo y unilateral de la provincia, y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (Fallos: 318:676, cons. 8º y sus citas), al tratarse de un acto de imposición, que implica el desarrollo de la fuerza compulsiva del Estado, siendo un acto de

SIMON, JUAN ERNESTO C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

gobierno y de potestad pública (Fallos: 152:268; 218:596, entre otros).

Por último, y contrariamente a lo esgrimido por la demandada, no advierto que el pago y posterior repetición resulte la vía específica para debatir el tema pues, como claramente señaló V.E. en Fallos: 310:606 (cons. 5°), 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 -

En cuanto al fondo de la cuestión en debate, estimo necesario señalar que el tributo local aquí controvertido ha sido creado por el art. 10 de la ley provincial 2.936, cuyo texto completo es el siguiente: "*Establécese el Impuesto Especial por la Exteriorización de Obligaciones Fiscales Provinciales*".

Seguidamente, su art. 11 enumera quienes son contribuyentes de dicha gabela mientras que el art. 12 define su base imponible en los siguientes términos: "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 art. 4° especifica, 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" (subrayado, añadido).

En este punto, pienso que es menester dilucidar si la actora ha resultado liberada de abonar el impuesto sobre los ingresos brutos a la provincia demandada en los términos del art. 4°, inc. a), de la ley 2.936.

La actora desconoce esa obligación tributaria, pues niega en reiteradas oportunidades (cfr. fs. 72; 82; 83 vta.; 85 vta.) haber sido contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de La Pampa, negativa que la demandada no controvierte ni, mucho menos, aporta prueba alguna tendiente a demostrar lo contrario (v.gr. constancia de inscripción,

SIMON, JUAN ERNESTO C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

declaraciones juradas, resoluciones determinativas de oficio, entre otras).

Tal negativa, y la ausencia de respuesta de la contraparte, remite, ineludiblemente, al estudio de cuestiones 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).

Por ello, para la hipótesis que V.E. considere que no ha sido demostrado el carácter de contribuyente de la actora en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de La Pampa ni su liberación de ese tributo en las condiciones fijadas por el art. 4º, inc. a), de la ley 2.936, forzoso será colegir que no existe importe para integrar la base imponible de la gabela que la demandada exige, según la clara redacción empleada por legislatura local al definirla.

Es oportuno recordar, en este punto, que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador, a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4º y 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional; sentencia del 25 de agosto de 1988 en P.287.XXI. "Panamérica de Plásticos

S.A.I.C. c/ D.G.I. s/ nulidad de resolución" -cons. 7° y sus citas-).

Pienso que dicha interpretación se corresponde de manera adecuada *"con la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria"* (Fallos: 253:332 y otros).

Por ello, si bien es cierto que debe preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulta los fines perseguidos por las normas, no lo es menos que el respeto debido a esta regla no puede llevar al intérprete al extremo de alterar las disposiciones de aquéllas, ya que el control que ejercen los magistrados de su validez no los autoriza a sustituirse a un órgano de otro poder del gobierno en una función que le ha sido conferida por ser el más apto para cumplirla (Fallos: 304:438, considerando 5°).

Más aún cuando, según reiterada doctrina de V.E., el principio de legalidad como base de la imposición y las garantías constitucionales son los límites en los cuales ha de detenerse el proceso interpretativo. Por consiguiente, el silencio o la omisión en una materia que como la impositiva requiere ser restrictivamente aplicada, no debe ser suplido por la vía de la interpretación analógica (Fallos: 329:59 y su cita).

Por ello, de tener V.E. por demostrado que la actora no ha sido contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos provincial, forzoso será concluir que el criterio del organismo fiscal expresado en la nota 10/2018, del 13 de marzo de 2018, no

SIMON, JUAN ERNESTO C/ LA PAMPA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

puede tener cabida sin lesión al principio de legalidad fiscal (Fallos: 329:1554; 337:388) y debe, por ende, ser rechazado.

- VII -

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

Buenos Aires,

de mayo de 2021.

MONTI
Laura
Mercedes

Firmado
digitalmente
por MONTI
Laura Mercedes
Fecha:
2021.05.10
19:07:39 -03'00'