

Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 230/255, Droguería del Sud S.A. -en adelante DDS- demandó a la Provincia de Buenos Aires, cuestionando su pretensión fiscal relativa al impuesto sobre los ingresos brutos, ya que intenta aplicarle una alícuota incrementada a las sumas que obtiene por la venta en su territorio de productos provenientes de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -CABA- en adelante, contraviniendo lo dispuesto por los arts. 9°, 10, 11, 12, 75 -inc. 13- y 126 de la Constitución Nacional.

Tras reseñar su historial empresario, manifestó que en la actualidad posee su sede central en la CABA, y sucursales en las provincias de Córdoba, Santa Fe, Corrientes, Buenos Aires -dos plantas, una en Mar del Plata y otra en Bahía Blanca-, Río Negro y Mendoza. Agregó que vende al por mayor medicamentos para uso humano en todo el territorio nacional, tributando el impuesto aquí discutido en las distintas jurisdicciones con aplicación del Convenio Multilateral.

Denunció que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires-ARBA- considera que la alícuota del 1% en el gravamen corresponde únicamente para los ingresos por ventas de aquellos productos que hayan sido fabricados en la provincia de Buenos Aires, pero que para los que provienen de establecimientos ubicados en la CABA debe calcularse el impuesto con las tasas del 2% o 4,5%, según se trate del período fiscal 2007 o 2008.

Indicó que ARBA dictó la disposición delegada (SEFSC) 3.901/2013, del 11/12/2013, en la que se determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos de esos ejercicios 2007 y

2008, por un monto de \$14.314.724 (más sus accesorios), en razón de la diferencia en cuanto a la alícuota aplicable a la venta al por mayor de productos farmacéuticos, y que extendió la responsabilidad a una serie de personas integrantes del directorio de la firma.

Expuso que la pretensión fiscal local importa la creación de aduanas interiores, vedadas por las cláusulas constitucionales referidas desde los albores de la organización nacional, en tanto se discrimina el gravamen por el origen de los productos que se venden en territorio bonaerense, a la vez que se perturba u obstaculiza el ejercicio del comercio interprovincial.

Mencionó las razones por las cuales entiende que la vía intentada resulta procedente, y justificó por qué plantea la cuestión ante la instancia originaria de V.E.

Por último, solicitó el dictado de una medida cautelar de no innovar con respecto al reclamo indicado, como así también para que la demandada se abstenga de exigir dichas sumas administrativa o judicialmente, o trabar embargos bancarios hasta tanto exista sentencia definitiva en esta causa.

- II -

A fs. 264/267, el Tribunal se declaró competente, de conformidad con lo dictaminado por esta Procuración General a fs. 258/259, hizo lugar a la medida cautelar solicitada, y ordenó el traslado de la demanda.

- III -

La Provincia de Buenos Aires contestó la demanda de fs. 309/318 vta., y solicitó su rechazo.

Procuración General de la Nación

Señaló que el cuestionamiento de DDS se circunscribe a determinar si el régimen fiscal provincial, al promover la actividad económica en territorio local mediante una reducción de la alícuota en el gravamen cuestionado a condición de que la actividad gravada se origine en un establecimiento radicado en la misma provincia, se ajusta o no a la Constitución Nacional.

En ese orden de ideas, defendió la constitucionalidad del régimen fiscal cuestionado, para lo cual distinguió entre la cláusula comercial y la potestad tributaria provincial, sostuvo que no existe interferencia en el desarrollo del comercio interjurisdiccional y sostuvo las potestades provinciales para fomentar su industria.

- IV -

Pienso que V.E. sigue siendo competente para entender en este proceso, a tenor de lo dictaminado a fs. 264/267.

- V -

Liminarmente, corresponde señalar que la pretensión de la actora se encuentra dirigida a dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra frente a la pretensión de la Provincia de Buenos Aires de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos el desarrollo de sus actividades de fabricación de medicamentos para uso humano y productos farmacéuticos, con las alícuotas del 2% y 4,5%, establecidas respectivamente en las leyes 13.613 y 13.787 -leyes impositivas para los ejercicios 2007 y 2008-.

En este estado, pienso que existe una controversia definida, concreta, real y sustancial, que admite remedio específico por medio de una decisión de carácter definitivo de

V.E., en la cual se evaluará la constitucionalidad o no, en el caso, de las normas atacadas (Fallos: 316:1713; 320:1556 y 2851).

A su vez, estimo que las cuestiones en debate no tienen un mero carácter consultivo ni importan una indagación especulativa sino que, antes bien, responden a un caso que busca precaver los efectos de actos en ciernes, como lo es la disposición delegada (SEFSC) 3.901/2013, del 11/12/2013, en la que se determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos de los ejercicios 2007 y 2008, cuya copia obra a fs. 142/181, a la que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal.

Frente a ello, advierto que las instancias recursivas locales promovidas por el contribuyente no impiden el progreso formal de esta demanda toda vez que, como claramente se indicó en Fallos: 310:606 (cons. 5°), la admisión de que concurren en la especie los presupuestos de la acción meramente declarativa, en especial el estado de incertidumbre respecto de los alcances de la relación jurídica concreta y el interés suficiente en el accionante, constituye el primer obstáculo a la viabilidad de la defensa provincial en tal sentido.

Dentro de ese marco, la exigencia de agotar el procedimiento administrativo local 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.

Procuración General de la Nación

- VI -

En cuanto al fondo de la cuestión, se encuentra fuera de debate que la actora tributó el impuesto sobre los ingresos brutos por su actividad de "venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires" (Código CCA 513311), al 1%, mientras que ARBA pretende aplicar el código 513320, "venta al por mayor de productos farmacéuticos, excepto los que estén ubicados en la provincia de Buenos Aires", gravada al 2,0% (ejercicio fiscal 2007) (art. 12, ley 13.613), y lo mismo para el ejercicio 2008 (arts. 11 y 12 de la ley 13.787), elevándose la alícuota al 4,5% en este último caso.

Tampoco es objeto de debate que la actividad desarrollada por la actora es de carácter industrial, y que la diferencia en cuanto a la alícuota aplicable a ella, según que los productos que se venden en territorio bonaerense se produzcan en él o bien en establecimientos ubicados fuera, la ha justificado la demandada en "que la intención del legislador fue la de proteger la actividad económica local y promover el desarrollo y el mantenimiento de las fuentes de trabajo frente al hecho de la migración de la sede de las droguerías hacia jurisdicciones que ofrecían mayores incentivos mediante beneficios fiscales" (ver contestación de demanda, fs. 312, 5° párrafo).

Sobre la base de lo anterior anticipo que, en mi parecer, no habiendo sido objeto de impugnación el encuadramiento fiscal de las actividades industriales declaradas por DDS en el impuesto sobre los ingresos brutos, resulta improcedente la pretensión de la provincia de Buenos Aires de exigirle el pago de la diferencia en ese tributo aplicando las

alícuotas del 2% (ejercicio 2007) y del 4,5% (ejercicio 2008), siendo inconstitucional que se pretenda distinguir entre los productos elaborados en las plantas fabriles radicadas en la jurisdicción y las situadas fuera de ella.

Cabe recordar que, de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (arg. Fallos: 304: 1186; 320:619, entre muchos otros).

Ha dicho V.E. desde sus orígenes mismos y de modo reiterado, que *"los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas"* (Fallos: 3:131; 302:1181, 320:619 entre otros).

En nuestro derecho constitucional, el art. 75, inc. 13, de la Constitución Federal confiere privativamente al Congreso la competencia de reglar el comercio entre provincias y con Estados extranjeros. La "cláusula comercial", que se aprobó por unanimidad de los congresales según constancias de las actas (sesión del 28 de abril de 1853), es una réplica, en lo esencial, de la correspondiente a la Constitución federal norteamericana, aunque las potestades reconocidas al Congreso Nacional respecto del comercio son aun más amplias que las de su modelo del norte, desde que el inciso 12 del mismo artículo lo faculta a dictar el código respectivo, extremo que no acontece en los Estados Unidos. Pero, además, el tema se ratifica con lo

Procuración General de la Nación

dispuesto en el art. 126, que prohíbe a las provincias "expedir leyes sobre comercio o navegación interior o exterior".

V.E. también ha consagrado, como su par norteamericana, una constante jurisprudencia tendiente a interpretar de manera amplia los alcances de la llamada "cláusula comercial". En Fallos: 154:104, valga recordar para el caso, expresó que "el vocablo comercio usado por la Constitución Americana igual al de nuestro inciso 12 del art. 67, ha sido interpretado en el sentido de comprender, además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles para todo el territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por telégrafo, teléfono u otro medio, de ideas, órdenes y convenios (122.U.S., 347). El poder para regular el comercio así comprendido es la facultad para prescribir las reglas a las cuales aquél se encuentra sometido y su ejercicio corresponde al Congreso de la Nación de una manera tan completa como podría serlo en un país unitario". En idéntico sentido dijo la Corte que el "Congreso puede legislar sobre los aspectos de las actividades interiores de las provincias susceptibles de menoscabar u obstruir el comercio interprovincial y exterior, o perturbar el bienestar general en el orden nacional, en ejercicio de la facultad que le asiste para arreglar aquéllas y fomentar a éste, en la medida que a tales fines fuese necesario" (conf. Fallos: 139: 259, 276; 188:248; 239:345, 349; 317:397; 319:998, etc.).

Dicha potestad, conviene tenerlo presente, "se relaciona estrechamente con las restantes disposiciones de la Ley Fundamental destinadas a impedir los obstáculos a la libre circulación económica (arts. 9°, 10 y 11)" (Fallos: 320:1302, cons. 3°, in fine).

Es preciso recordar, una vez más, las sabias y profundas palabras de esa Corte en la causa de Fallos: 178:9, cuando expresó que "La Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, ha dicho con razón esta Corte: no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. Pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles (arts. 13, 67, inc. 14).

"Los constituyentes actores y testigos presenciales del proceso que tuvo su término en la Constitución de 1853, establecieron una unidad no por supresión de las provincias - camino que había obligado a desahuciar una terrible experiencia- sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma.

"El valor mayor de la Constitución no está en los textos escritos que adoptó y que antes de ella habían adoptado los ensayos constitucionales que se sucedieron en el país durante cuarenta años, sin lograr realidad, sino en la obra práctica, realista, que significó encontrar la fórmula que armonizaba intereses, tradiciones, pasiones contradictorias y belicosas.

"Su interpretación auténtica no puede olvidar los antecedentes que hicieron de ella una creación viva, impregnada de realidad argentina a fin de que dentro de su elasticidad y generalidad que le impide envejecer con el cambio de ideas,

Procuración General de la Nación

crecimiento o redistribución de intereses, siga siendo el instrumento de la ordenación política y moral de la Nación.

"No ha pretendido la Constitución rehacer la naturaleza y suprimir la característica de cada provincia sino dar a sus instituciones un denominador común.

"Cualquiera que sea el rasgo distintivo de la economía de las provincias, ganadera, industrial, minera, etc., no pueden éstas encontrar en la interpretación de la Constitución un veto para la acentuación de ese rasgo y el fortalecimiento de su riqueza característica, que es el fortalecimiento de la Nación".

Recientemente, V.E. ha reiterado su asentada doctrina al afirmar que "...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes. Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada. La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas con relación a aquellas entidades que, igualmente libres, habilitadas y con idéntica actividad, decidieron instalarse en la Provincia de Buenos Aires" (en autos B.1024, L.XLIV, "Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", sentencia del 16 de diciembre de 2014, cons. 19).

Desde mi punto de vista, con lo expresado es bastante para dejar evidenciado que, al establecer alícuotas diferentes para el gravamen sobre los ingresos brutos en el caso de los ingresos de las actividades industriales según ellas se desarrollen en plantas fabriles situadas dentro o fuera de la provincia, la demandada ha pretendido ejercer facultades que son propias, exclusivas e indelegables de las autoridades nacionales, en tanto ha intentado torcer las corrientes naturales del comercio en su propio beneficio (art. 75, inc. 13°) instaurando una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución Nacional (arts. 9° a 12°) para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, circunstancia que lleva a concluir, como lo adelanté, en la completa invalidez constitucional de esta exigencia contenida en las citadas disposiciones de las leyes 13.613 y 13.787.


- VII -

En virtud de lo expuesto, considero que cabe hacer lugar a la demanda.

Buenos Aires, 26 de mayo de 2017.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


MARIANA M. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación