

*Procuración General de la Nación*

S u p r e m a      C o r t e :

- I -

A fs. 34/44, Bayer S.A. demandó a la Provincia de Santa Fe, con el objeto de que se declare ilegítima e inconstitucional la pretensión de esta última de exigirle el pago de una diferencia en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales enero de 2010 a junio de 2011, al considerar aplicable la alícuota residual del 3,5% prevista en el art. 6° de la ley 3.650 por las actividades de comercialización de plaguicidas y productos químicos, como así también por la comercialización de medicamentos para uso humano y productos farmacéuticos, elaborados en plantas industriales radicadas fuera del territorio provincial.

Explicó que, durante esos períodos, Bayer S.A. había aplicado la alícuota del 1% para liquidar el impuesto sobre los ingresos brutos devengado por el desarrollo de sus actividades de "fabricación de medicamentos para uso humano y productos farmacéuticos" (código de actividad 242310) y del 2% por la de "fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario" (código de actividad 242100), de conformidad con el art. 7° de la ley 3.650.

Sin embargo, señaló que la demandada había objetado esta conducta pues consideraba que, al ser los productos elaborados en otra jurisdicción (Provincia de Buenos Aires), no les correspondía ese tratamiento específico sino la alícuota general del 3,5% fijada por el art. 6° de la ley 3.650

Destacó que el tema a decidir radica, entonces, en que la decisión local de someter a los productos elaborados fuera de la provincia a un mayor impuesto que el que se exige a

los fabricados dentro de su territorio, no solo constituye una invasión a las facultades exclusivas de la Nación para reglar el comercio -según lo previsto en el art. 75, inc. 13, de la Constitución Nacional- sino que fundamentalmente importa una restricción a la libre circulación de las mercancías, recreando una aduana interior prohibida por los arts. 9°, 10, 11 y 12 de la Norma Fundamental.

Finalmente, solicitó que se le concediera una medida cautelar de no innovar, en los términos de los arts. 230 y cc. del CPCCN, ordenándose a la provincia abstenerse de determinar o ejecutar el gravamen cuestionado hasta tanto recaiga sentencia definitiva en esta causa.

- II -

A fs. 63/64, la actora denunció como hecho nuevo el dictado de la resolución 9-1/2012, recaída en el expediente 133301-0220530-2 y cuya copia adjuntó, en la que se determinaron de oficio las diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos enero de 2010 a junio de 2001 con más sus intereses, se le aplicó una multa, y se la intimó al pago bajo apercibimiento de iniciarle juicio de apremio.

- III -

A fs. 66/67, el Tribunal se declaró competente, de conformidad con lo dictaminado por esta Procuración General a fs. 48, ordenó el traslado de la demanda y denegó la medida cautelar solicitada.

## *Procuración General de la Nación*

- IV -

La Provincia de Santa Fe contestó la acción a fs. 143/152 y solicitó su rechazo.

Luego de una serie de negativas genéricas y específicas, planteó que la competencia originaria de V.E. en este caso importa una intervención no admisible en el procedimiento local diseñado por las leyes 11.329 y 11.330 para la impugnación de los tributos.

En ese orden, relató que Bayer S.A. interpuso revocatoria contra la resolución determinativa 9-1/2012, para luego eventualmente incoar la apelación prevista en el art. 66 del Código Fiscal y arribar así al control suficiente del fuero contencioso administrativo (ley 11.330).

Consideró que, por aplicación del principio *perpetuatio jurisdictionis*, deberá respetarse la competencia del tribunal contencioso administrativo local, a fin de permitir la unidad de criterio y evitar el dictado de sentencias contradictorias, citando en su apoyo lo resuelto por esa Corte en la causa O. 459, L. XLI, "*Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*", sentencia del 27 de abril de 2010.

Se opuso también a la procedencia formal de la acción declarativa pues afirmó que existen otras vías recursivas disponibles en el ordenamiento local, que la propia actora ha empleado, sin que ella demuestre su inutilidad o ineficacia en este caso.

En cuanto al fondo de la cuestión debatida, negó que el agravamiento del impuesto que realiza la ley 3.650 finque, únicamente, en la ubicación geográfica de la planta industrial del sujeto pasivo, sino que ello es producto de una conjunción

entre ese sujeto y la actividad desarrollada, o bien, en algunos casos, la actividad solamente.

Señaló que, en el informe de inspección que obra a fs. 232 de los antecedentes administrativos, se distinguió la alícuota básica que corresponde a los ingresos provenientes de la "fabricación" de aquella diferencial que debe aplicarse a los originados en la "comercialización", mientras que en la demanda no se realiza esta distinción de sus actividades ni se señala el hipotético error en que habría incurrido el Fisco en su actuación.

Por último, resaltó que la actora no sólo no ha considerado inconveniente para sus intereses económicos prolongar su actividad en la Provincia de Santa Fe, sino que la ha incrementado en los períodos fiscales posteriores a los aquí estudiados.

- V -

Pienso que V.E. sigue siendo competente para entender en estas actuaciones, a tenor de lo ya dictaminado a fs. 48 y lo concordantemente resuelto a fs. 66/67.

En mi parecer, no empece a ello lo decidido en la ya citada causa O.459, L.XLI, "*Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*", sentencia del 27 de abril de 2010, toda vez que la incompetencia allí declarada obedeció a que -según lo expuesto por V.E.- ese proceso era la prolongación de la controversia ya planteada ante la jurisdicción local, en la que tramitaba el expediente "*Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/Fisco*

## *Procuración General de la Nación*

de la Provincia de Buenos Aires s/ pretensión declarativa de certeza" por ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del departamento judicial de La Plata.

Por el contrario, la aquí demandada no alegó, ni mucho menos demostró, como era menester, que estas actuaciones constituyan la prolongación de una controversia ya radicada ante sus tribunales locales, limitándose a señalar que la actora interpuso recurso de revocatoria contra la resolución determinativa 9-1/2012 "...para luego eventualmente incoar la apelación (art. 66 del Código Fiscal) y arribar al control suficiente del contencioso administrativo (ley 11.330)" (fs. 145 vta., primer párrafo, el subrayado me pertenece).

En tales condiciones, estimo que no puede trasladarse, sin más, la solución adoptada en ese precedente, como lo solicita la demandada.

Por último, observo que esta solución no debe interpretarse como una intervención no admisible en el procedimiento local ni tampoco como una limitación de las autonomías provinciales, toda vez que la Corte constituye el fuero natural de las provincias argentinas (arts. 116 y 117 C.N.) y sus competencias -por provenir de la propia Constitución- no son susceptibles de ampliarse ni restringirse o modificarse, mediante normas legales (Fallos: 180:176; 270:78; 280:176; 302:63; 308:2356; 310:1074; 314:94 y 240; 315:1892; 316:965, entre muchos otros).

- VI -

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 Santa Fe de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos el desarrollo de sus actividades de "*fabricación de medicamentos para uso humano y productos farmacéuticos*" (código de actividad 242310) y de "*fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario*" (código de actividad 242100) bajo la alícuota básica del 3,5% (tres con cinco décimos por ciento), tipificada en el art. 6° de la ley local 3.650.

En este estado, pienso que existe una controversia definida, concreta, real y sustancial, que admite remedio específico a través 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 resolución determinativa de oficio 9-1/2012, recaída en el expediente 133301-0220530-2 y cuya copia obra a fs. 55/62, 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 esa 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

## *Procuración General de la Nación*

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 y el pago previo de lo que constituye el objeto del debate -en la forma requerida por el art. 120 del Código Fiscal provincial (ley 3.456, t.o. por decreto 4.481/14) para interponer el recurso de apelación ante el Poder Ejecutivo- 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.

- VII -

En cuanto al fondo de la cuestión, se encuentra fuera de debate:

1. Que durante los períodos sujetos a ajuste, Bayer S.A. declaró, a los fines del pago del impuesto sobre los ingresos brutos, el desarrollo de las siguientes actividades: "fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos" (código de actividad 242310), "fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario" (código de actividad 242100), "fabricación de productos químicos" (código de actividad 512111), "venta al por mayor de materias agrícolas y de la silvicultura" (código de actividad 213310), "venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios" (código de actividad 514931), "venta al por mayor de sustancias

químicas y industriales" (código de actividad 519000), "venta al por mayor de mercancías" (código de actividad 659990), "servicios de financiación y actividades financieras" (código de actividad 749900) y "servicios empresariales NCP" (código de actividad 749000) (cfr. informe de inspección obrante a fs. 232 de los antecedentes administrativos).

2. Que el Fisco considera incorrecta la alícuota aplicada por el contribuyente en tres de esas actividades: "fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos" (código de actividad 242310), "fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario" (código de actividad 242100) y "venta al por mayor de materias agrícolas y de la silvicultura" (código de actividad 213310), en este último caso por la venta de cereales y oleaginosas recibidos en canje (cfr. fs. 232 vta. y 321 - tercer párrafo- de los antecedentes administrativos).
3. Que las actividades identificadas bajo los códigos 242310 y 242100 son industriales. Así lo reconoce el propio Fisco santafesino cuando afirma: "En el caso que nos ocupa, debemos reiterar que la índole y naturaleza específica de la actividad generadora del hecho imponible que desarrolla la recurrente -esto es, la producción ('fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos' y 'fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario')- configura una actividad de carácter industrial" (cfr. 328, último párrafo, de los antecedentes administrativos, subrayado añadido).



### *Procuración General de la Nación*

4. Pero, dado que la planta industrial no se encuentra dentro del territorio de la Provincia, la demandada considera que la actora no puede gozar de la exención prevista en el impuesto. En palabras de la demandada: "Atento a ello, estamos en condiciones de afirmar que lo argüido por la recurrente no puede variar el criterio sostenido por esta Administración: en efecto, los productos comercializados por la recurrente son el resultado de un proceso de industrialización, no alcanzado por exención alguna ni por alícuota diferencial y, por ende, pasible del tributo a la alícuota del 3,5% para las actividades industriales realizadas por contribuyentes con sede fuera de la jurisdicción Santa Fe, conforme lo establece el art. 6 de la ley impositiva anual 3.650 (t.o. 1997 y modificaciones)" (cfr. 328 vta., quinto párrafo, de los antecedentes administrativos, el subrayado no obra en el original).

- VIII -

Sobre la base de lo anterior anticipo que, en mi parecer, no habiendo sido objeto de impugnación el encuadre fiscal de las actividades industriales declaradas por Bayer S.A. en el impuesto sobre los ingresos brutos ("fabricación de medicamentos para uso humano y productos farmacéuticos" y "fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario"), es improcedente la pretensión de la Provincia de Santa Fe de exigirle el pago de ese tributo aplicando la alícuota básica del 3,5% -tipificada en el art. 6° de la ley local 3.650- toda vez que ella era desplazada por la exención

específica fijada en el art. 160, inc. ñ), del Código Fiscal (ley 3.456, t.o. 1997) para la actividad industrial vigente durante los períodos fiscales enero de 2010 a junio de 2011, siendo inconstitucional que se pretenda distinguir entre las plantas fabriles radicadas en la jurisdicción y las situadas fuera de ella.

En efecto, el art. 6° de la ley 3.650 fija la alícuota básica del 3,5% en el impuesto sobre los ingresos brutos, en tanto las actividades *"...no tengan previsto otro tratamiento específico en esta Ley o en el Código Fiscal"* (texto según art. 44 de su similar 13.065).

Ese tratamiento específico, en este caso, estaba dado por el art. 160, inc. ñ), del Código Fiscal (ley 3.456, t.o. 1997), el cual eximía del tributo a: *"Las actividades industriales y de producción primaria de las empresas productoras que se encuentren radicadas en jurisdicción de la Provincia, excepto para los ingresos que provengan del expendio de productos de propia elaboración directamente al público consumidor"*.

Al reglamentar este precepto, el art. 2° de la resolución general 2/94 de la Administración Provincial de Ingresos Públicos, dispuso: *"A los fines del nuevo inciso incorporado al artículo 154 del Código Fiscal (t.o. 1990 y modif.) mediante el punto 12 del artículo 2° de la ley 11.123, considérase como empresas radicadas en jurisdicción de la Provincia de Santa Fe a aquellas que cumplan, con respecto a la misma, los siguientes requisitos:*

## *Procuración General de la Nación*

1. Que el asiento principal de sus operaciones se encuentre dentro de la Provincia y posean planta industrial en ésta.

2. Cuando no se cumpla el requisito anterior, pero posean planta industrial ubicada en jurisdicción provincial y una administración local que permita determinar sus obligaciones fiscales. En este caso la exención no podrá exceder el impuesto que pudiera corresponder tributar por la producción de la planta o plantas radicadas en la Provincia" (subrayado, agregado).

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 éstas 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 aún 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 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.).

### *Procuración General de la Nación*

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, 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 diferenciado 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,

*Procuración General de la Nación*

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 óptica, con lo expresado es bastante para dejar evidenciado que, al excluir de la exención a las actividades industriales cuando ellas se desarrollen en plantas fabriles situadas 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 (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 el art. 160, inc. ñ), de su Código Fiscal.


- IX -

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

Buenos Aires, 15 de mayo de 2015.

ES COPIA

LAURA M. MONTI

  
ADRIANA N. MARCHISIO  
Prosecretaria Administrativa  
Procuración General de la Nación