

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 7 de febrero de 2006.

Vistos los autos: "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa", de los que

Resulta:

I) A fs. 37/56, Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. (en adelante, Nación AFJP S.A.) promovió acción declarativa de certeza, en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia de Salta, a fin de que se declare:

1. que es nulo el acto administrativo del 16 de noviembre de 2001, dictado por la delegación Buenos Aires de la Dirección de Rentas de la demandada, que determinó una diferencia a pagar por Nación AFJP S.A. en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos comprendidos entre enero de 1996 y agosto de 2001, por la suma de ciento cuarenta y un mil seiscientos cincuenta y nueve pesos con cincuenta y seis centavos (\$ 141.659,56), con más accesorios;

2. que son inconstitucionales los decretos del Poder Ejecutivo provincial 706/96, 2428/99, 3575/99 y 1474/01, en cuanto delegan a profesionales particulares facultades inherentes a la administración pública y les conceden una participación directa sobre los importes recaudados en virtud de su ejercicio; y,

3. que la actividad que desarrolló la actora en esa jurisdicción, desde enero de 1996 hasta agosto de 2001, se encontró gravada —con relación al impuesto sobre los ingresos brutos— con la alícuota general del 30‰ —o del 35‰ entre los períodos de enero de 1996 a mayo de 1997—, a falta de una ley expresa que disponga un tratamiento especial.

Señaló que la recaudación de la renta —de la cual la fiscalización es una etapa o instrumento— constituye una función esencial del Estado, no privatizable, razón por la que

impugnó la intervención de los particulares en el proceso determinativo de oficio labrado en su contra.

Reconoció que su actividad genera en la Provincia de Salta —por aplicación del Código Fiscal y del Convenio Multilateral— el hecho imponible a los fines del impuesto sobre los ingresos brutos. Sostuvo que en tanto no exista una ley que contemple específicamente la actividad de las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones en relación a dicho impuesto, el Fisco no puede otorgarle un tratamiento distinto del previsto en el régimen general, bajo el cual ella ha tributado al considerarse gravada por la alícuota del art. 12 de la ley impositiva 6611 (30‰ o 35‰, según los períodos), con base en el art. 159 del referido Código Fiscal.

Negó, a su vez, que la actividad de las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones pueda ser calificada como "intermediación" que se ejerce percibiendo comisiones, a los fines de la aplicación de la alícuota prevista en el art. 13, inc. III, b, de la referida ley provincial, como pretende la demandada. Indicó que la actividad de intermediación es jurídicamente compleja, distinta de la correspondiente a las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones, pues ésta responde al objeto delimitado en el art. 59 de la ley 24.241, es decir, de administración y con carácter asistencial. Por ello afirmó que, en ausencia de una regulación expresa al respecto, la actora debía estar alcanzada por la alícuota general.

En apoyo de su posición observó que los sujetos incididos por la alícuota especial tienen previsto, simultáneamente, un régimen especial y más beneficioso, que a ella no le ha sido reconocido. Concluyó, así, en que la pretensión provincial vulnera el principio de legalidad fiscal, la prohibición de analogía y el principio de igualdad en materia

Corte Suprema de Justicia de la Nación

tributaria.

II) A fs. 79/88 la Provincia de Salta contestó el traslado de la demanda y solicitó su rechazo. En primer lugar, desestimó el planteo de nulidad del procedimiento determinativo de oficio, pues sostuvo que el acto administrativo del 16 de noviembre de 2001, al estar también suscripto por la jefa del sub programa de Capital Federal de la Dirección de Rentas de la Provincia de Salta, cuya competencia no ha sido impugnada, es suficiente para su validez. Argumentó que la cuestionada participación de los particulares se limitó a la detección de omisiones en el pago de impuestos y que, al no corresponderles facultades para resolver los planteos de los contribuyentes, no se les puede atribuir el carácter de juez y parte.

Por otro lado, aseveró que la actividad de las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones abarca la posibilidad de ejecutar múltiples operaciones complejas, en las que éstas tienen una participación central y que, a su juicio, es claramente de intermediación. Observó que estas entidades concretan negocios de inversión con fondos ajenos, por medio de su colocación en distintas operaciones financieras. Desde su óptica, la circunstancia de que la actividad de la actora sea de administración no empece a su condición de intermediaria entre los trabajadores afiliados y los emisores de títulos.

Con respecto a las comisiones y en abono de su postura, explicó que el art. 67 de la ley 24.241 denomina "comisión" a la retribución que perciben las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones por su labor y que tiene carácter similar a la que reciben otros intermediarios, tales como los agentes de bolsa y los comisionistas. Por último, examinó las características de la actividad de los comisionistas y entendió que se ajusta a la propia de las adminis-

tradoras de fondos de jubilaciones y pensiones.

Por todo ello concluyó en que la pretensión fiscal de la Provincia de Salta no vulnera el principio de legalidad tributaria, en tanto se ajusta en un todo a la ley 6611, por lo que la actora debe tributar con arreglo a la alícuota prevista por el art. 13, inc. III, b, de esa norma local.

Considerando:

1º) Que de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General de la Nación a fs. 58, la presente demanda corresponde a la competencia originaria de esta Corte en virtud de lo dispuesto en los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional.

2º) Que la acción declarativa deducida es un medio plenamente eficaz y suficiente para satisfacer el interés de la actora (Fallos: 323:3326). En efecto, en el *sub lite* resulta formalmente procedente la vía prevista en el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, pues la demanda no tiene carácter consultivo ni importa una indagación especulativa sino que responde a un caso contencioso con el alcance del art. 2º de la ley 27, pues procura precaver los efectos de la determinación de oficio de la Dirección General de Rentas de Salta, del 16 de noviembre de 2001 (fs. 9/12), a la que la demandante atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, a la par de fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en el conflicto (Fallos: 311:421; 318:30 y 323:1206). Cabe añadir a ello, la existencia de una actividad concreta del Fisco provincial tendiente a hacer efectivo el pago, que fue resistida por la actora (fs. 138 y 142/150).

3º) Que la cuestión central controvertida en el *sub judice* consiste en dilucidar si la pretensión de la Provincia

Corte Suprema de Justicia de la Nación

de Salta, al atribuirle el carácter de "intermediación" a la actividad desarrollada por la actora en esa jurisdicción desde enero de 1996 hasta agosto del 2001 y, en consecuencia, gravarla con la alícuota diferencial que fija la ley provincial, vulnera el principio de legalidad fiscal. Asimismo, con particular referencia a la determinación de oficio impugnada, la actora cuestiona la validez de los decretos del Poder Ejecutivo provincial 706/96, 2428/99, 3575/99 y 1474/01 en cuanto delegan facultades propias de la administración pública a particulares, designados "Comisionados del gobierno de la Provincia", y les conceden una participación sobre los importes que se recauden como resultado de su ejercicio (fs. 28/34 y 193/201).

4°) Que más allá del orden que la demandante ha seguido para el planteamiento de las diversas impugnaciones que introduce, la naturaleza de ellas otorga una evidente prelación lógica a la concerniente a la determinación del alcance y la modalidad bajo la cual el contribuyente ha de tributar el impuesto a las actividades económicas —ingresos brutos— en la Provincia de Salta, pues en el caso de ser admitida la pretensión sería inoficioso todo examen y decisión sobre el cuestionamiento efectuado acerca de las atribuciones conferidas a los comisionados del gobierno, antes mencionados, para llevar a cabo la fiscalización de una imposición que en definitiva no corresponde a la actora.

5°) Que según surge de las constancias de la causa, Nación AFJP S.A. ha admitido estar obligada como contribuyente de este tributo y ha cumplido con su obligación fiscal con fundamento en las normas del Código Fiscal de Salta (arts. 159 y 175 y sgtes.), bajo la alícuota general prevista en el art. 12 de la ley 6611. Ello es así por entender la demandante que a falta de un tratamiento especial para las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones, le resulta aplicable el

régimen general (fs. 45, 145 y 148 vta.).

6°) Que la cuestionada determinación de deuda fiscal expresa en lo pertinente que de la compulsa de las declaraciones juradas presentadas por la actora en orden al pago del referido impuesto "surgen diferencias en menos por errónea aplicación de alícuota, que según establece el Art. 13° III, b, es del 50‰ (cincuenta por mil) sobre las comisiones percibidas, que [es] la forma de retribución de las A.F.J.P. según el texto expreso de la Ley N° 24.241" (fs. 9).

Al referirse a la alícuota aplicable, la determinación *sub examine* alude, aun sin mención expresa, a la ley impositiva provincial 6611. Resulta relevante para la dilucidación del caso establecer el ámbito de validez personal de esta norma provincial, cuyo art. 13 dispone: "Por las actividades que a continuación se enumeran, el impuesto se pagará de acuerdo a las siguientes alícuotas especiales: III. Del cincuenta por mil (50‰)...b) Toda actividad de intermediación que se ejerza percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas, tal como: consignaciones, administración de inmuebles; compra-venta de bienes muebles e inmuebles en forma pública o privada, colocación de dinero con o sin garantía real; agencias; o representaciones para la venta de mercaderías de propiedad de terceros o actividades similares".

7°) Que, por su parte, el temperamento de la Dirección General de Rentas de Salta para exigir a la actora las diferencias en el pago del tributo de acuerdo con la alícuota especial del 50‰, se funda en la asimilación de la actividad de las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones con la que desarrollan los intermediarios que perciben comisión (fs. 84/87 y 225 vta./229).

Corte Suprema de Justicia de la Nación

8°) Que corresponde aclarar que si bien el calificativo de intermediario —en el sentido general de intermediación económica— puede ser asignado a todos los agentes económicos que participan alternativamente en la demanda y oferta de mercancías para obtener así una renta con diferencia de precios, lo que distingue a las referidas administradoras de otras entidades que ofrecen servicios de esa índole es su objeto "único y exclusivo" legalmente regulado en el art. 59 de la ley 24.241. Ello comprende dos funciones: la administración de los fondos de sus afiliados (inc. a) y el otorgamiento a éstos, o a sus causahabientes, de las prestaciones previsionales y beneficios que la misma ley establece (inc. b). Ambos aspectos tienen, en el diseño de este instituto y en el sistema de dicha ley, igual importancia y están íntimamente vinculados, pues el ejercicio del primero posibilita el cumplimiento del segundo. De manera tal que sólo la administración de los fondos de los afiliados podría encuadrar en la actividad genérica de intermediación, sin que pueda en cambio predicarse identidad alguna frente a lo dispuesto en el inc. b del referido art. 59. Además estas entidades son responsables por el pago del retiro transitorio por invalidez y por la integración de los capitales complementarios y de recomposición (Fallos: 323:1206, considerando 5°).

9°) Que en tales condiciones y de acuerdo al dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante que antecede, la calificación jurídica por parte de la Provincia del Salta de la actividad de la actora como intermediación revela una interpretación parcial del objeto "único y exclusivo", propio de las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones, que no se ajusta estrictamente a su naturaleza ni a la realidad de las operaciones que éstas llevan a cabo.

10) Que, por lo demás, la correcta exégesis del texto de la ley 6611 indica que la aplicación de la mentada

alícuota especial queda supeditada a la existencia, en forma conjunta, de dos extremos: la actividad de intermediación y que ésta se ejerza percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas. Si bien las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones perciben una comisión como retribución por los servicios que prestan a sus afiliados y beneficiarios (art. 67 de la ley 24.241), en la medida en que —por los motivos esgrimidos en los considerandos 8° y 9°— no se verifica una identidad total entre la actividad específica de la actora y la de los intermediarios en general, carece de virtualidad el examen del segundo recaudo. Robustece este criterio lo sostenido por el Tribunal en el citado precedente de Fallos: 323:1206, con relación a la parte de las comisiones destinadas al pago de las primas de los seguros colectivos de invalidez y fallecimiento, en el sentido de que ésta sólo representa una retribución para la compañía aseguradora y no para la administradora, que actúa en el caso como "una suerte de intermediaria" entre los afiliados y los beneficiarios (considerando 8°). En efecto, si bien dicha afirmación se refiere al pago de esas primas, revela que el conjunto de actividades que desempeñan las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones excede la mera intermediación.

11) Que, en consecuencia, resulta evidente que la actividad propia de la actora, determinada por su objeto y por los controles estatales a los que se encuentra sometida, requiere respecto al impuesto a los ingresos brutos, un tratamiento diverso que reconozca esa singularidad y que no surge del texto vigente de la ley provincial.

12) Que con esta comprensión, del examen de la ley provincial en juego se desprende con nitidez que el criterio de la Provincia de Salta expresado en la determinación de

Corte Suprema de Justicia de la Nación

oficio del 16 de noviembre de 2001 no puede tener cabida sin lesión al principio de legalidad fiscal, que exige que una ley formal tipifique el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 294:152 y 303:245). La primera consecuencia resultante de la aplicación de este principio es que si no hay tributo sin ley, esta ley debe ser previa o anterior al hecho imponible (Bidart Campos, Manual de la Constitución reformada. Ediar. Buenos Aires, 1998, pág 167). Por ende, la determinación impugnada en el *sub judice* resulta improcedente por carecer de fuente normativa expresa.

13) Que este principio fundamental del derecho tributario constitucional es análogo al que rige en el derecho penal —si bien sus fundamentos son tal vez distintos— llamado también principio de reserva de ley (Jarach, Dino: Curso de Derecho Tributario, Ediciones Cima, 1980, pág. 75). Nuestra Carta Magna prescribe en forma reiterada esta regla en los arts. 4º, 17, 52 y 75, inc. 2. Asimismo, el principio aludido está consagrado en el art. 127 de la Constitución de la Provincia de Salta y en el art. 2º de su Código Fiscal (t.o. 1995).

En el precedente de Fallos: 321:366, *in re* "Luisa Spak de Kupchik y otro", esta Corte ha establecido categóricamente que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248: 482; 303:245; 312:912, entre otros), y, concordemente con ello, ha afirmado en reiterados pronunciamientos que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (causas "Eves Argentina S.A.", Fallos: 316:2329 —considerando 10 y su

cita— y "Berkley", Fallos: 323:3770).

14) Que 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°).

En efecto, 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 (conf. arg. Fallos: 209:87); máxime cuando, en el año 2001, en ocasión de modificar los arts. 13 y 14 de la ley impositiva 6611, con relación a la alícuota especial aplicable a la explotación de máquinas electrónicas, la ley provincial 7161 nada dijo respecto de la actividad de las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones. Idéntica observación cabe formular a la ley 7292, que en el año 2004 derogó a su similar 7161 y sustituyó el texto del art. 13, inc. III, a, de la referida ley 6611.

En estas condiciones, las consideraciones efectuadas en la causa N.196.XXXVII "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ acción declarativa" (sentencia de la fecha), en especial en los considerandos 12 a 15, resultan de aplicación al caso de autos.

15) Que, con arreglo a lo expresado en los conside-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

randos precedentes, corresponde declarar ilegítima la pretensión fiscal de la Provincia de Salta en cuanto persigue extender los supuestos contenidos en el art. 13, inc. III, b, de la ley provincial 6611 a la actividad de Nación AFJP S.A.

16) Que, por último, en atención a la forma en que se resuelve la controversia, el tratamiento de los agravios de la actora desarrollados en el punto VI.1.a. y b., 3.b y c., del escrito de demanda (fs. 45 vta./48 y 54/55), referentes a la aptitud legal de los profesionales particulares relativa al procedimiento determinativo y con la tutela de las garantías de igualdad y del debido proceso, deviene inoficioso.

Por ello, de conformidad con el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante, se resuelve: Hacer lugar a la demanda deducida por Nación AFJP S.A. contra la Provincia de Salta y, en consecuencia, declarar la nulidad del acto determinativo de deuda del 16 de noviembre de 2001, dictado por la delegación Buenos Aires de la Dirección de Rentas de esa provincia. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Nombre de la actora: **Nación AFJP S.A.**, representada por la **Dra. Marcela A. Caute-ruccio** y patrocinada por los **Dres. Alberto B. Bianchi, Ricardo J. Mihura Estrada**
Nombre de la demandada: **Provincia de Salta**, representada por los **Dres. Jorge Co-raita y Edgardo César Martinelli**