

Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 90/108 vta., la Bolsa de Cereales de Buenos Aires (en adelante "la Bolsa") interpuso la presente acción declarativa de certeza contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que, en síntesis, se declare: a) que la alícuota del impuesto de sellos para los contratos de compraventa de cereales y oleaginosas registrados ante ella sea del 0,5%; b) que el aumento al 0,75% realizado de manera retroactiva y sin fundamento legal, para los periodos enero a abril de 2006 se declare nulo, así como la determinación de oficio efectuada por la resolución 50/08 del jefe de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas; c) que la alícuota diferencial de 0,9% para dicho tributo establecida a partir de la ley 13.613 -ley impositiva para el ejercicio 2007, y mantenida con posterioridad- para contratos registrados en entidades ubicadas fuera de la provincia no le sea aplicada por ser inconstitucional.

Tras reseñar sus orígenes y su actividad, recordó que desde 1978 se desempeña como entidad registradora y recaudadora del impuesto de sellos para la demandada. Agregó que también registra y certifica contratos de compraventa de cereales y oleaginosas en la esfera de las autoridades nacionales, tanto a los efectos del IVA (RG 2.300), como del control de operaciones establecido por el Ministerio de Economía y por la Oficina Nacional de Control Comercial y Agropecuario (ONCCA) para fines diversos.

Señaló que la citada resolución 50/08 determinó de oficio el gravamen, en su carácter de responsable solidario, aplicando retroactivamente una alícuota superior a la vigente al momento en que los contratos quedaron sujetos al tributo (períodos enero a abril del 2006), con más los intereses, recargos y una multa por omisión. Informó que dicho acto fue recurrido administrativamente, y apelado luego ante el Tribunal Fiscal local, estando pendiente la decisión de dicho organismo al momento de interponer esta demanda.

Destacó que la distinción de alícuotas aplicables según la ubicación de la entidad certificadora resulta una discriminación inconstitucional, prohibida por la Carta Magna en virtud de la llamada "cláusula de comercio", a la vez que colisiona con la ley del IVA, con la ley de coparticipación federal de impuestos, y con las normas federales que establecen subsidios al consumo interno de productos agrícolas.

Añadió que, en su caso, la demandada omite considerar que la Bolsa cuenta con una delegación en Necochea, Provincia de Buenos Aires, por lo que, a todo evento, también actúa dentro de dicha jurisdicción, aunque los contratos no sean específicamente registrados en dicha oficina.

Puso de relieve su importante papel en la recaudación del gravamen, señalando que registra aproximadamente el 60% de las operaciones con granos y oleaginosas producidas en la Provincia de Buenos Aires, por lo que la cuestión planteada reviste, a su juicio, gravedad institucional al vincularse con un sector relevante y sensible de la economía nacional.

Expresó que quienes operan con ella, a fin de quedar liberados de las retenciones en el IVA, de obtener el reintegro

Procuración General de la Nación

expedito de sumas percibidas en tal concepto, y de cobrar los subsidios que gestiona la ONCCA, necesariamente deben registrar su contrato, extremo que no puede realizarse sin haber abonado antes el impuesto de sellos, por lo que quedarán ineludiblemente alcanzados con la alícuota diferencial señalada. Indicó además el riesgo a que se ve expuesta en caso de certificar contratos que hayan sido sellados por otra entidad, debido a que tal actuación la coloca en un supuesto de responsabilidad tributaria ante eventuales incumplimientos, totales o parciales, del contribuyente o de la otra entidad recaudadora actuante.

A fs. 110/114 vta., la actora amplió la demanda con relación a las leyes 13.787 y 13.930, en cuanto establecieron las tarifas aplicables para los años 2008 y 2009, respectivamente, manteniendo similar discriminación en cuanto a la alícuota cuando los contratos fueran registrados en bolsas, mercados, cámaras o asociaciones de cereales con o sin sede dentro de la jurisdicción.

A fs. 126/128 vta. amplió nuevamente su demanda, aportando copia del Informe 112-07 de la Dirección de Técnica Tributaria de la Provincia de Buenos Aires, del cual surgiría, a su criterio, que la discriminación implementada a través de las alícuotas señaladas persigue quitarle financiamiento a la Bolsa.

- II -

La Provincia de Buenos Aires contestó la demanda a fs. 158/164, y solicitó su rechazo.

En primer término, consideró que la Bolsa pretende asumir en esta causa la representación de los contribuyentes del

impuesto de sellos, por lo que carece de legitimación para realizar el planteamiento referido a la diferencia de alícuotas.

Remarcó que es facultad del estado provincial promover el bienestar y desarrollo de la actividad productiva, para lo cual, entre otras herramientas, puede recurrir al aumento o disminución de alícuotas en sus gravámenes para que las ventas de los productores se realicen en su jurisdicción y no se vayan a otra provincia.

En tal orden de ideas, adujo que la resolución 50/08 dejó en claro que las diferencias determinadas a la actora en su carácter de responsable del pago del gravamen surgieron como consecuencia de haberse constatado que el tributo fue oblado empleando la alícuota del 0,5%, cuando en verdad correspondía pagar al 0,75%, ya que la totalidad de los contratos registrados lo fueron en la sede de la Bolsa en la Ciudad de Buenos Aires, sin reunirse los requisitos del art. 27, apartado A), inc. 11, punto a), de la ley 13.404. Es decir, al no haberse realizado la registración en una sede o delegación sita en la Provincia de Buenos Aires (confr. fs. 160 vta.).

Con respecto a las leyes cuestionadas, destacó que a partir de la sanción de la ley 13.613, impositiva para el año 2007, la alícuota diferencial se incrementó al 0,9%, manteniéndose la discriminación relativa a la registración de contratos en entidades ubicadas fuera del territorio provincial. Señaló que el fundamento del legislador local fue propiciar que el registro de los instrumentos sea efectuado en la localidad de origen de las mercaderías y bienes, o en la más próxima a ella cuando allí no opere una entidad registradora, pero siempre dentro del ámbito de la provincia.

Procuración General de la Nación

Agregó que con la modificación legal se pretendió beneficiar la certificación en los entes locales, para que sean éstos los que perciban los ingresos provenientes de las comisiones que cobran por la tarea de registración.

- III -

V.E. sigue siendo competente para entender en estas actuaciones, tal como fue decidido a fs. 129/138.

- IV -

Tal como ha quedado planteada la presente *litis*, estimo que resulta necesario estudiar de forma preliminar el planteamiento de la demandada referido a la falta de legitimación activa de la Bolsa para cuestionar el empleo que ha hecho la Provincia de Buenos Aires de sus facultades tributarias.

Ha señalado el Tribunal, en cuanto a la excepción de falta de legitimación, que esta defensa -en su faz activa o pasiva- se configura cuando alguna de las partes no es la titular de la relación jurídica sustancial en que se apoya la pretensión, con prescindencia de que ésta tenga o no fundamento (Fallos: 310:2944; 327:84 y sus citas).

Sobre esa base, observo que la Provincia se limita a señalar que la Bolsa no resulta contribuyente del impuesto de sellos, cuestión que no fue planteada en la demanda y que se halla fuera de debate aquí. Por el contrario, la actora se centró en destacar su papel como responsable del pago del

gravamen -agente de recaudación, según la terminología del legislador local- por los contratos en los que interviene en su carácter de entidad certificadora, actuación que le hace incurrir en la obligación de abonar el tributo en caso de que el contribuyente no lo haya hecho (arg. arts. 21 y cc. del Código Fiscal, t.o. en 2011), sea de manera total o parcial.

Por otra parte, y huelga destacarlo, ello ha ocurrido en la especie, toda vez que la resolución 50/08 (cuya copia obra a fs. 9/46 vta.) así lo ha determinado, exigiéndole el pago de la diferencia de gravamen pretendida por el Fisco local.

Tal circunstancia, a mi modo de ver, despeja toda duda que pudiera haber respecto del interés concreto que posee la actora en cuestionar las normas locales que le son aplicadas en su carácter de responsable -con la exigencia patrimonial que ello lleva aparejado-, dejando al descubierto que la defensa de la demandada luce huérfana de todo asidero. En efecto, como ha dicho esa Corte, la circunstancia de que un sujeto no sea el obligado al pago en carácter de contribuyente sino en el de agente de percepción, igualmente implica que quede sometido a una serie de obligaciones cuyo incumplimiento le acarrea sanciones legales, extremo que evidencia, por sí solo, su interés jurídico en controvertir el régimen al cual está sometido (arg. Fallos: 318:1154; 320:1302).

- V -

Despejado lo anterior, 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 lo

Procuración General de la Nación

dispuesto por las leyes 13.404, 13.613, 13.787 y 13.930, en cuanto establecieron las tarifas vigentes para los tributos de la demandada para los años 2006 a 2009, respectivamente, que contienen una alícuota diferenciada para el impuesto de sellos referido a los contratos que sean presentados para su registro ante ciertas entidades certificadoras, según éstas actúen dentro o fuera del territorio provincial.

Al respecto, 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, 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 y contrariamente a lo sostenido por la demandada, estimo que se verifican los requisitos establecidos por el art. 322 del CPCCN.

Efectivamente, ha quedado demostrado que el Fisco local considera que la actora está afectada en sus actividades por lo dispuesto por las normas cuestionadas, pretendiendo que por su actuación se aplique la alícuota más alta (ver la citada resolución 50/08).

A mi modo de ver, esta conducta de la demandada, tanto normativa como fáctica, a la que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, representa una actitud explícita por su parte tendiente a poner en práctica el régimen en crisis, bajo apercibimiento de las sanciones que pudieran corresponder en caso de inobservancia (arg. Fallos: 308: 2569; 310:606 y 977; 311:421, cons. 3°).

Tal comportamiento, enderezado a que se cumpla con el sistema legal local, posee en mi parecer entidad suficiente para sumir a la peticionante en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal a aquella que es "concreta" al momento de dictarse el fallo.

Y tal concreción se verifica cuando 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 responde 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. 2°, criterio reiterado en Fallos: 311:421, cons. 3°).

En virtud de lo expuesto y tal como adelanté, estimo que se encuentra reunida la totalidad de los requisitos fijados por la ley de rito para la procedencia de la acción declarativa intentada.

- VI -

Con relación al fondo del asunto, del conjunto de agravios aducidos por la actora en su demanda y en sus ampliaciones, estimo pertinente tratar, en primer término, el vinculado con la violación del art. 75, inc. 13, de la Norma Fundamental, dirigido a poner en tela de juicio la legitimidad

Procuración General de la Nación

constitucional de las leyes impugnadas, en cuanto regularon las alícuotas diferenciadas para los contratos de compraventa de cereales y oleaginosas.

Cabe poner de relieve que la ley 13.404 -ley impositiva de la Provincia de Buenos Aires para el año 2006- estableció en su art. 27, ap. A), la relación de alícuotas correspondientes a los "actos y contratos en general", señalando en su inc. 11 lo relativo a las mercaderías y bienes muebles, locaciones y sublocaciones de obras, de servicios, y de bienes muebles e inmuebles y demás actos y contratos, y especificando en su punto a) -en lo que aquí interesa- que para las operaciones de compraventa al contado o a plazo de mercaderías, cereales, oleaginosas y demás productos y subproductos de la agricultura y de la ganadería, correspondería aplicar la alícuota del 5 por mil en los casos en que tales contratos "sean registrados en Bolsas, Mercados o Cámaras, constituidas bajo la forma de sociedades; cooperativas de grado superior; Mercados a Término y asociaciones civiles; con sede social o delegación en la Provincia y que reúnan los requisitos y se someta a las obligaciones que establezca la Autoridad de Aplicación". Inmediatamente después, en el punto b), indicó que "Por las mismas operaciones cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo anterior" la alícuota sería del 7,5 por mil.

Para el ejercicio siguiente, la ley 13.613, en su art. 27, ap. A), inc. 11, mantuvo esta distinción, agregando una especificación en su punto a), con relación a la alícuota disminuida, en cuanto a que las mencionadas entidades debían tener sede social o delegación en la Provincia o bien "en la

Localidad en que se encuentren los bienes y mercaderías, se desarrollen las prestaciones o, en los otros actos y contratos, en el sitio en que se celebren; o en la Localidad más próxima al lugar en que se verifiquen tales situaciones", a la vez que en su punto b) incrementó la alícuota correspondiente al 9 por mil.

Por su lado, las dos leyes restantes aquí involucradas, 13.787 y 13.930, mantuvieron las categorías señaladas mediante una redacción sustancialmente similar.

Tal como reconoce la demandada, dicha distinción obedece a la voluntad del legislador provincial de aplicar la alícuota más baja a los actos y contratos gravados para beneficiar a las entidades certificadoras y recaudadoras ubicadas dentro de la jurisdicción provincial (ver resolución 50/08, en especial fs. 14 vta., 15, y 15 vta.; 21; 24 vta. y 27). En efecto, tal como sostiene en la contestación de la demanda, "se pretendió beneficiar la registración en las entidades locales, para que sean éstas las que perciban los ingresos provenientes de la registración, toda vez que luego de mencionar a las entidades registradoras se establece como condición, para aplicar la alícuota reducida, que su sede social o delegación esté ubicada en la localidad de origen del instrumento o en la más próxima si en ella no hubiera entidad registradora" (confr. fs. 162, primer párrafo), enfatizando que "se pretende beneficiar la registración en las entidades locales de modo que el 'derecho de registro' sea percibido en la localidad provincial" (confr. fs. 162, segundo párrafo). Se trata, a su juicio, de una "política de promoción y fomento de las localidades asiento de las operaciones que revelan la circulación de riqueza" (confr. fs. 162 vta., tercer párrafo),

Procuración General de la Nación

que "encuentra su justificación en razones extra-fiscales de política económica y social, tema que escapa al control judicial" (confr. fs. 163, segundo párrafo).

- VII -

Adelanto que, desde mi perspectiva, las normas en crisis -más allá de las pequeñas diferencias y especificaciones en su redacción, que son irrelevantes a los fines del estudio aquí realizado- colisionan con claras y terminantes disposiciones de la Constitución Nacional, circunstancia que necesariamente acarrea su invalidez.

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, del Texto Fundamental 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

Procuración General de la Nación

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 ese Tribunal 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".

Tengo para mí que resulta prudente agregar que, en un precedente que guarda sustancial analogía con el caso sub judice, V.E. invalidó una ley local que gravaba con una patente y de manera diferenciada a los dependientes o agentes de casas establecidas en el territorio provincial frente a los comisionistas y viajantes vendedores de fuera de la provincia. Señaló en esa oportunidad que "por extensas que sean las

Procuración General de la Nación

facultades impositivas de las provincias, se encuentran sin embargo sometidas a las limitaciones establecidas en la Constitución de la Nación, entre las cuales figura, en primer término, la consignada en el art. 16 de dicha ley fundamental, que en lo pertinente al caso, prescribe que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Que el recordado principio no se propone sancionar en materia de impuestos, un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios del estado deban contribuir con una alícuota igual al sostenimiento del gobierno, sino, solamente, establecer, como lo ha dicho repetidamente esta Corte, que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes (...)", agregando que "la norma constitucional de que se trata, no excluye la facultad del legislador para establecer distinciones o formar categorías de contribuyentes, siempre que tales clasificaciones no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases (...); es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable o respondan a una finalidad económica o social (...)". Y añadió, en cuanto al caso en concreto, que era evidente que la ley local examinada "ha vulnerado la igualdad ante la ley establecida en el art. 16 de la Constitución nacional al gravarse por ella (...) a los agentes viajeros de las casas comerciales domiciliadas fuera de la Provincia, con una patente más elevada (\$700) que la que se cobraba a los agentes de las casas domiciliadas en el interior de la misma (\$100). Tal diferencia en el gravamen que dificulta la venta de mercaderías de cualquiera otra provincia en la de

Corrientes crea una categoría arbitraria de contribuyentes, inspirada en un propósito de hostilidad y atenta a las finalidades perseguidas por la Constitución de asegurar el libre comercio interno en la República como si se tratara de un solo territorio para un mismo pueblo" (Fallos: 175:199, in re "C. Nac. de Tabacos S.A. c. Prov. de Corrientes").

A mi modo de ver, con lo expresado es bastante para dejar a la luz que al dictar las referidas disposiciones de las leyes 13.404, 13.613, 13.787 y 13.930, la Provincia de Buenos Aires ha pretendido ejercer facultades que son propias e indelegables de las autoridades nacionales, en tanto regula el comercio interjurisdiccional.

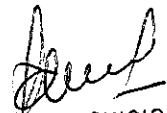
- VIII -

En virtud de lo expuesto, considero que cabe hacer lugar a la demanda, tornándose insustancial el tratamiento de los demás argumentos esgrimidos por la actora.

Buenos Aires, 20 de agosto de 2013.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA M. MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación