DICTAMEN Nº 417

REF: E20-2017-12322-A S/ MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. S/ ELEVACIÓN RECURSO DE APELACIÓN C/ R.I. N° 222/19.-

DE: ASESORÍA GENERAL DE GOBIERNO
PROVINCIA DEL CHACO
DR. JORGE PABLO ALEGRE

A: DIRECCIÓN DE CONTRALOR Y NORMALIZACIÓN
PROF. RAMONA BEATRIZ RODRÍGUEZ

De mi consideración:

Se requiere la intervención de esta Asesoría General de Gobierno con motivo del recurso de apelación interpuesto por la Dra. María Mercedes Premrou, como apoderada legal de la empresa MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. – CUIT Nº 30-50795084-8, con domicilio constituido en Avenida de Mayo 560, piso 1°, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, contra la Resolución Interna (R.I.) Nº 222/19 (fs. 29/33) del Organismo Fiscal, en la que NO HACE LUGAR a la presentación incoada por el Dr. Fabián Cainzos en representación de la reclamante, en la que interpone demanda de repetición que intima el reintegro de la suma de PESOS TRES MILLONES CINCUENTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS SESENTA Y UNO CON 41/100 CVOS. ($ 3.057.361,41.-), con más sus intereses resarcitorios, en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los períodos fiscales 2012 a 2017, según su postura, ingresados indebidamente.

Analizado el remedio recursivo, contra un acto administrativo del Estado Provincial, cabe examinar si el escrito sustentatorio de la pieza recursiva considerada cumple con las exigencias formales.

En esa labor, superado el primer examen de temporalidad de la presentación, me persuade que la crítica contenida en la exposición es suficiente para habilitar la consideración sustancial del recurso,

COPIA DIGITAL

por lo que -sin perjuicio del mérito que en definitiva merezca-, corresponde avocarme a su tratamiento.

I.- HECHOS ANTECEDENTES: Se presentó el recurrente en fecha 19/11/17 (fs. 1/25) e interpuso demanda de repetición, prevista en el Artículo 51 y ccdtes. del CTP, con más sus intereses resarcitorios por los montos y períodos citados supra, remedio rechazado por la oficina fiscal provincial, mediante R.I. Nº 222/19 (fs. 29/33).

En efecto, la Administración Tributaria Provincial (A.T.P.) resolvió aquel reclamo, no haciendo lugar, y, consecuencia de la decisión, la Empresa, interpuso recurso de apelación (36/50) en fecha 28/06/19, por lo que se dispuso (fs. 51) la remisión a la Cámara Fiscal que ejerce el Poder Ejecutivo Provincial con intervención de esta Asesoría General.

II.- ALEGACIONES DE LA PARTE RECURRENTE.- En prieta síntesis se señalan los siguientes agravios:

1.- Expresa, que el primer argumento que cabe reiterar es aquel referido a la inconstitucionalidad de las normas locales que asignaban un beneficio impositivo a los contribuyentes con establecimientos radicados en la provincia mientras que los contribuyentes que poseían su establecimiento productivo fuera de ella debían tributar el impuesto.

2.- Plantea, que tal situación vulnera el artículo 16 de la Constitución Nacional, que establece el principio de igualdad. Dicha afectación se origina en la clasificación y distingo arbitrario que surge del texto explicito de las leyes provinciales en trato (esto es, contar o no con establecimiento industrial en esa jurisdicción a los efectos de obtener un tratamiento impositivo más favorable).

3.- Cita párrafos del fallo de la CSJN "Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires", y sostiene que este pronunciamiento, priva de contenido a una de las manifestaciones de la Resolución atacada, puesto que los precedentes tratarían sobre alícuotas diferenciales entre contribuyentes foráneos y locales y no sobre exenciones a estos últimos.

4.- Que tal afirmación es meramente formal, dilatoria y se contradice con la doctrina del precedente.

COPIA DIGITAL

5.- Que lo que rechaza la CSJN es que el distinto domicilio de los contribuyentes sea utilizado para establecer diferencias dentro de un tributo, buscando influenciar en el afectado para que se radique en una jurisdicción determinada a efectos de obtener un beneficio impositivo.

6.- Que se ofreció prueba y pericial contable, pero que la administración optó por no hacer lugar a la prueba oportunamente ofrecida y se resolvió sobre el fondo de la acción de repetición.

7.- Expresa que si el beneficio es una alícuota menos gravosa o lisa y llanamente una excención es indistinto por cuanto en ambos casos nos encontramos frente a un beneficio impositivo destinado exclusivamente a los contribuyentes locales.

8.- Que en la medida que las facultades jurisdiccionales sean utilizadas para aplicar un tratamiento más gravoso en función del domicilio/radicación –ya sea este por negar a los foráneos una excención que los locales tienen o por aplicarles a los primeros alícuotas más gravosas- nos encontramos ante una diferenciación que no soporta el menor examen constitucional.

9.- Que si hay igualdad tributaria, no puede sostenerse que exista diferencia en la aplicación de una excención sobre la base de discriminar a los ciudadanos según tengan o no establecimiento industrial en la jurisdicción, pues termina colocando a la actividad realizada por sujetos radicados en otras provincias en una situación más desventajosa con relación a la misma actividad desarrollada por los sujetos radicados en esa jurisdicción.

10.- Señala también que los productos de los sujetos que no posean dicha radicación se verán encarecidos por esta mayor imposición –afectándose la competitividad- lo que importa formular distinciones arbitrarias, carentes de razonabilidad y asidero legal y técnico tributario, siendo ello consecuencia del notorio propósito de distinguir y discriminar al foráneo (es decir al ciudadano extraño a la jurisdicción), protegiendo al local.

11.- Sostiene que el 31/10/17 la CSJN ha fallado a favor de la inconstitucionalidad de las normas locales que establecen un tratamiento diferencial en el ISIB según la ubicación del establecimiento industrial del contribuyente.

COPIA DIGITAL

12.- Cita fallos.

13.- Indica que una distinción arbitraria en cuestiones impositivas, independientemente de los objetivos que persiga, no supera el análisis de constitucionalidad y es inválida e inaplicable.

14.- Que en esos términos, toda suma pagada en virtud de tal distinción constituye un pago en exceso, sin causa, y debe ser restituida al contribuyente.

15.- Que es su caso y que por ello solicita que se admita el recurso y se haga lugar a la acción de repetición presentada por Molino Cañuelas.

16.- Hace aclaraciones sobre los fallos citados.

17.- Explica que para finalizar los agravios que la resolución le provoca se refiere al sistema tributario Argentino como un conjunto dentro del cual se encuentra comprendido el sistema impositivo local.

18.- Que según lo establecido en la CN, nuestro país adoptó la forma de gobierno federal, que implica que convivan potestades tributarias a distintos niveles de gobierno, es decir, nacional, provincial y municipal, que consagra el federalismo fiscal.

19.- Que en función de ese federalismo, el estado nacional tiene la exclusividad para la aplicación de tributos aduaneros; concurrencia entre el estado nacional y las provincias respecto de impuestos directos e indirectos, con la restricción para la nación en cuanto a los primeros, entre otros.

20.- Cita artículos de la CN, y manifiesta que la carta magna, prohíbe a las provincias aplicar un trato diferencial que encubra una indirecta finalidad de gravar la importación y/o exportación y establecer impuestos a la extracción o introducción del producto, o que obstruya el libre tránsito, o fuere creador de desigualdades entre los habitantes de las provincias.

21.- Reitera que la normativa impugnada otorga un diverso trato fiscal según si las actividades gravadas son efectuadas por sujetos

COPIA DIGITAL

con establecimiento industrial en esa jurisdicción o no, otorgándoles un tratamiento más favorable a los primeros.

22.- Que de ese modo, la diferencia de tratamiento en el ISIB se convierte –en forma oblicua- en un impuesto aduanero, que persigue la protección del ciudadano local a través de la imposición de un gravamen superior a los ciudadanos de otras jurisdicciones que realizan la misma actividad, violando de ese modo expresas disposiciones constitucionales ya que el establecimiento de impuestos aduaneros, es facultad exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación.

23.- Cita jurisprudencia.

24.- Respecto a la tasa de interés aplicable, señala que la resolución se limita a señalar que este debería ser planteado ante el poder judicial ya que su resolución escapa a las atribuciones del fisco local.

25.- Alega que más allá que se trate de una manifestación superficial (siendo el propio fisco quien fija las tasas de interés) un tema con la relevancia del que planteó la reclamante merece un estudio mas pormenorizado y que el fisco provincial, debería fijar su postura.

26.- Que reitera los argumentos oportunamente expuestos en la acción de repetición, con la convicción que en ésta etapa de apelación se concluirá que la tasa prevista en la normativa vigente lesiona en forma flagrante e injustificable el derecho de propiedad de Molino Cañuelas y el principio de razonabilidad.

27.- Que por tales razones solicita que se tenga presente la inconstitucionalidad de la tasa de interés fijada por la normativa local para las acciones de repetición y se disponga la aplicación de la tasa de interés pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina o aquella de similar tenor que se considere apropiada a las presentes circunstancias.

28.- Reitera prueba. Mantiene reservas del Caso Federal y culmina con petitorio de estilo.

COPIA DIGITAL

III.- ALEGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROVINCIAL: En resumen se destacan los siguientes fundamentos:

1.- Que la aplicación del art. 12 de la Ley 299-F, modificada por la Ley 2965-F, que en su art. 3° señala: Establécese que la provincia del Chaco no ejercerá facultades tributarias con relación a los reclamos iniciados por la Administración Tributaria Provincial existentes al momento de entrada en vigencia de la presente ley, originados en tratamientos diferenciales de las alícuotas establecidas en los incisos c), e) y f) del artículo 12 de la ley 299-F (antes ley 2071) –Tarifaria Provincial- vigentes hasta la modificación efectuada por la presente ley, cesando todo reclamo que estuviera pendiente al respecto... no haciendo ninguna referencia al tratamiento de los casos como el planteado en esta Litis.

2.- Que la firma cumplió normalmente la ley sin plantear objeciones y/o disconformidad, como lo hicieron otros contribuyentes, o sea no realizó la protesta para protegerse ante una ley considerada por su parte, inconstitucional, conforme jurisprudencia vigente de la CSJN, como requisito para la repetición de los tributos (Fallos 31:103; 99:355; 128:218; 183:356; 211:643; 278:15 entre muchos otros) así la Corte en el caso "Don Domingo Mendoza y hermano contra Provincia de San Luis s/ Derechos de Exportación", luego de declarar la inconstitucionalidad de la ley provincial que creaba el tributo cuestionado, se abocó al tratamiento de la cuestión vinculada con la devolución de lo pagado en virtud de dicha norma.

3.- Que el citado fallo, sienta como doctrina que: a) la reclamación que se hace para la devolución de derechos pagados con arreglo a una ley inconstitucional es una verdadera "conditio indebiti, o conditio sine causa"; b) esta acción no puede tener lugar, cuando la reclamación es destituida de equidad, cuando la imposición de derechos ha sido hecha de buena fe y para invertir su producto en gasto de servicio y seguridad pública, cuando el pago se hizo sin oposición y cuando existe una obligación natural en los habitantes de un país a contribuir a los gastos de la administración pública; c) siendo que sí debe admitirse dicha acción para la devolución de los mismos derechos que se hubiesen percibido después de entablada una demanda de forma.

COPIA DIGITAL

4.- Que en el caso de un tributo considerado inconstitucional, el pago bajo protesta realizado por el contribuyente alerta al Estado de la posibilidad de litigio a los efectos de que adopte los recaudos de orden contable o presupuestarios necesarios para hacer frente a la posibilidad de tener que restituir ese pago.

5.- Que habiendo estado vigente la alícuota diferencial y en cumplimiento de la misma, la administración ejerció la competencia que le es propia y siendo que la ley es la fuente principal del derecho, debiendo ser cumplida por todos, sin excepción, y de duración indefinida en el tiempo, hasta que un órgano competente determine su derogación por alguna causa valedera y previamente convenida.

6.- Que actuó en consecuencia, siendo que los fallos citados por la firma se refieren a la inconstitucionalidad de la normativa, pero con relación a la repetición, tampoco se ha expedido la CSJN.

7.- Que por ello las pruebas aportadas no ameritan ser valoradas pues la ATP es un órgano de control y cumplimiento de la normativa vigente, que carece de facultades para dictaminar sobre el tema que involucra al erario público.

8.- Que en referencia al planteo de inconstitucionalidad de la tasa de interés establecida en la normativa local para los reclamos de repetición, el mismo debe ser planteado en los estrados judiciales, escapando a las atribuciones del organismo.

9.- Que la Administración Tributaria Provincial ha actuado dentro del marco legal establecido.

IV.- CONCLUSIONES: Que conforme lo expuesto precedentemente, la Administración Tributaria Provincial, se encontraba y se encuentra legalmente habilitada para la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el orden y bajo las condiciones y modalidades fijados por el Código Tributario Provincial y las leyes fiscales.

En ese contexto, y teniendo en consideración que la **Ley N° 55-F**, que trata la **ORGANIZACIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROVINCIAL**, establece entre otras normas que:

COPIA DIGITAL

Artículo 5º: Serán deberes y atribuciones del Administrador General: ...d) Determinar, percibir, exigir, solicitar la ejecución y/o devolver los ingresos tributarios a cargo de la Administración General;

e) Ejercer la jurisdicción administrativa, resolviendo las cuestiones vinculadas con la percepción de los tributos a su cargo y sobre la admisibilidad de los recursos de apelación y nulidad y demandas de repetición que presenten los contribuyentes. En estos últimos casos deberá expedirse mediante resolución fundada;...

Y que luego, la **Ley 83-F (CTP)**, entre las funciones del organismo fiscal señala que la ATP **tendrá a su cargo, con sujeción a su Ley Orgánica este Código y demás Leyes y disposiciones respectivas, la aplicación, determinación, percepción y fiscalización de los impuestos, tasas y contribuciones. (1er párr. art. 2º)**; observo que en el caso de marras, la ATP, ha actuado y ejercitado sus funciones en el marco del ordenamiento legal aplicable, y en el específico ámbito de su competencia.

Ahora bien, en el marco de la Demanda de Repetición incoada por la reclamante, debo advertir que la ATP, en consonancia con el dictamen N° 38 de su servicio jurídico, mediante R.I. N° 222/ 19, no hizo lugar al reclamo presentado por el Dr. Fabián Cainzos, apoderado del contribuyente Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A, por considerar, a mi modo de ver correctamente, que la ley dictada por la legislatura provincial, establecía una alícuota específica que la compelía a percibir el impuesto sobre IIBB bajo los lineamientos en ella fijados.

En relación la alícuota diferencial, es necesario resaltar que la CSJN en "Cafés La Virginia SA c/ DGI" del año 1997 (Fallos: 320:1166), declaró que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase.

En idéntico sentido sostuvo que la garantía de igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar

COPIA DIGITAL

discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes (Fallos: 314:1293).

En relación a la afectación del principio de igualdad, debo decir que el máximo tribunal Nacional, sentó la siguiente doctrina: "En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos" (Fallos: 145:283).

El destacado tributarista Jarach ha dicho que la repetición es simplemente una realización procesal de una institución del derecho sustantivo, que es obligación del Estado de devolver lo que ha sido cobrado indebidamente. Y esa obligación surge de los principios constitucionales, por cuanto la administración tributaria no está allí para recaudar dinero de cualquier manera sino está para cumplir la ley, y la ley es la que quiere que ingrese el tributo en los modos, maneras y circunstancias que la propia ley ha establecido.

A lo dicho, se debe adicionar, que los pagos realizados por el reclamante, fueron realizados sin la modalidad "bajo protesta", lo que hubiera permitido al Estado adoptar los recaudos necesarios para (si hubiera correspondido) su restitución, situación que no se advirtió en el trámite en análisis.

La doctrina tiene dicho al respecto: ***"Sin embargo, en relación a los pagos anteriores efectuados sin reserva o protesto, sí creo que no podría pretender su devolución pues, en ése caso, habría mediado una renuncia válida, circunscripta estrictamente a una cuestión patrimonial vinculada con las sumas desembolsadas".*** [1]

Se ha dicho también, ***"Quien se somete al cumplimiento de una obligación fiscal no dispone de la alternativa de no***

[1] JUAN PABLO COMADIRA – Estudios de Derecho Administrativo - "Reflexiones sobre la teoría del sometimiento voluntario a un régimen jurídico como límite al control judicial de constitucionalidad o juridicidad", pág. 65; Edit. CATHEDRA JURÍDICA.

COPIA DIGITAL

hacerlo, a menos que esa alternativa sea la ilegal de evadir la carga fiscal. Ergo, si a posteriori ataca la contribución por inconstitucional, no vale oponerle el argumento de que se sometió voluntariamente al régimen (Bidart Campos, Germán, "El voluntario"..., cit., p.249)"

"En similar sentido, Valiente Noailles señala que "...si yo pago un impuesto o cumplo con alguna carga, estoy renunciando tácitamente a plantear la invalidez del pago efectuado y he renunciado a mi derecho patrimonial sobre el dinero empleado. Pero el haber aceptado esa lesión patrimonial no significa que acepte lesiones futuras. He renunciado a no impugnar ese pago pero no a plantear la inconstitucionalidad del régimen que establece la obligación", Valiente Noailles, Carlos, Manual de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fondo de Obras Jurídicas, Buenos Aires, 1970, t. I, p. 56". [2]

Considerando, que del recurso en análisis no surgen alegaciones fácticas ni jurídicas que hagan revocar la decisión recurrida; esta Asesoría General de Gobierno considera, que corresponde rechazar por improcedente el recurso de apelación interpuesto por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., contra la Resolución Interna Nº 222/19 del Organismo Tributario Provincial.

Atentamente.

ASESORIA GENERAL DE GOBIERNO

25-09-2020

Dr. Jorge Pablo Alegre
Asesor General de Gobierno
Provincia del Chaco

COPIA DIGITAL

[2] JUAN PABLO COMADIRA – Estudios de Derecho Administrativo - "Reflexiones sobre la teoría del sometimiento voluntario a un régimen jurídico como límite al control judicial de constitucionalidad o juridicidad", pág. 65 Edit. CATHEDRA JURÍDICA.