

Resolución de Plenario N° 48/1996

Buenos Aires, 7 de Marzo de 1996

VISTO:

El Expediente N° 299/93, promovido por la Cámara de la Industria Aceitera de la República Argentina contra el Municipio de Puerto General San Martín, Provincia de Santa Fe, impugnando el Derecho de Registro e Inspección -régimen especial- en cuanto grava las exportaciones; y

CONSIDERANDO:

Que en las presentes actuaciones, la Cámara de la Industria Aceitera de la República Argentina interpuso, el 7 de diciembre de 1994, recurso de revisión (fs. 92/95 y anexos fs. 96/98) contra la Resolución N° 102/94 del Comité Ejecutivo, de fecha 14 de octubre de dicho año (v. fs. 83/86).

Que del aludido recurso de revisión se corrió traslado, que fue evacuado por el Municipio de Puerto General San Martín (v. fs. 110/115), con fecha 9 de febrero del año en curso, y por la Fiscalía de Estado de la Provincia de Santa Fe (v. fs. 117/119), el 13 de febrero próximo pasado.

Que los agravios de la recurrente que habilitan la competencia de este Plenario, han quedado limitados a la aplicación del Régimen Especial del Derecho de Registro e Inspección de la Municipalidad de Puerto General San Martín habida cuenta que, como consecuencia del dictado de la Ordenanza N° 11/94, las importaciones y exportaciones se declararon exentas del apuntado tributo (agregado de un inciso al art. 30 de la Ordenanza Impositiva Municipal).

Que la Asesoría Jurídica tomó intervención el 21 de febrero del corriente año emitiendo el Dictamen N° 2 (v. fs. 120/124), el que fue materia de consideración preliminar en distintas reuniones del Comité Ejecutivo.

Que en el citado informe se adelantaba el criterio que lo inspiraba y los procedimientos que podían imprimirse a las actuaciones.

Que en tales condiciones, el Municipio de Puerto General San Martín (v. fs. 125/128), en su carácter de coadyuvante y sin el respaldo de la jurisdicción provincial, parte accionada en este contencioso, el 15 de junio de 1995 efectuó espontáneamente una nueva presentación enderezada a refutar las conclusiones del dictamen producido por la Asesoría Jurídica. Por la misma se afirma que el asesoramiento: a) *"viola el principio de preclusión"*; b) *"analiza incorrectamente los antecedentes de autos"*; c)

"equivoca el enfoque de la cuestión"; d) *"pretende violar el derecho de defensa"*; e) *"viola el principio de congruencia"*, f) *"invoca incorrectamente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación"*; y g) *"invoca incorrectamente el Código Procesal de la Nación"*.

Que la Asesoría Jurídica produjo un nuevo dictamen, en este caso el N° 12, de fecha 27 de junio de 1995, donde se expidió sobre la pieza procesal aludida en el párrafo precedente y por entenderla insustancial, en tanto sólo traducía una mera discrepancia con el temperamento sostenido por la misma, únicamente trajo a colación un conocido precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que avala el dictamen oportunamente emitido por la Asesoría. Así, *in re: "Domingo Colalillo v. Compañía de Seguros España y Río de La Plata"* (Fallos: 238:550), sentencia del 18 de septiembre de 1957, el Alto Tribunal dejó sentado: *"El proceso ... no puede ser conducido en términos estrictamente formales. No se trata ciertamente del cumplimiento de ritos caprichosos, sino del desarrollo de procedimientos destinados al establecimiento de la verdad jurídica objetiva que es su norte los jueces tendrán, en cualquier estado del juicio, la facultad de disponer las medidas necesarias para esclarecer los hechos debatidos. Y tal facultad no puede ser renunciada, en circunstancias en que su eficacia para la determinación de la verdad sea indudable. En caso contrario la sentencia no sería aplicación de la ley a los hechos del caso, sino precisamente la frustración ritual de la aplicación del derecho"*.

Que volviendo al tema a decidir, cabe apuntar que la Resolución N° 102/94 del Comité Ejecutivo, de fecha 14 de octubre de 1994, al desestimar la demanda en dicho punto, dejó sentado en los considerandos que el *"agravio relativo a la cuota fija para el pago del derecho, no es aconsejable atenderlo en esta resolución. De un lado, tomando en cuenta la comunicación cursada por la Comisión Arbitral el 17 de mayo del corriente año; y de otro, en tanto los términos en que se funda constituyen planteos meramente conjeturales y extemporáneos por prematuros, que no justifican su tratamiento ni acogida actual en esta instancia"*.

Que por su parte, en el recurso de la actora se sostiene que la situación que se deriva de la aplicación del monto fijo, no es cojetural ni prematura, sino, por el contrario, un artilugio del Municipio en virtud del cual la obligación fiscal penetra y recae principalmente sobre exportaciones, que son la parte sustancial de los ingresos que obtienen las empresas. A tal efecto, se adjuntaron tres planillas que reflejan los casos concretos de "Cargill S.A.C.I.", "Nidera S.A." y "La Plata Cereales S.A.", empresas aceiteras radicadas en el Municipio de Puerto General San Martín. De los anexos aludidos resultaría que la mecánica particular aplicada a sujetos con régimen especial, generaría una obligación de quince o más veces que la tributación que hubiera correspondido de utilizarse la alícuota, sobre los ingresos no originados en exportaciones, de lo que se concluye, que indirectamente, y en forma concreta, la gavela alcanzaría a dichos ingresos o, en otros términos, la incidencia del gravamen concluiría produciendo su impacto también sobre las exportaciones.

Que el apelante consideraba insustancial que la Comisión Arbitral no se hubiera expedido en la especie, ya que aquella está sujeta a normas procesales que le

otorgan competencia recién cuando la jurisdicción local, dicta la resolución determinativa, supuesto distinto al ventilado en esta instancia.

Que finalmente, la recurrente invocó en favor de su presentación la verdad jurídica objetiva, agregando que la Comisión Federal de Impuestos no podía cerrar los ojos ante una realidad que en el expediente ha tenido constatación plena.

Que el Municipio de Puerto General San Martín, al contestar el traslado, efectuó diversas consideraciones, siendo las centrales: a) el art. 83 de la Ley Provincial de Santa Fe N° 8130, establece que la Ordenanza Impositiva Municipal, fijará la alícuota general, los tratamientos especiales, las cuotas fijas y el importe que corresponda en concepto de derecho mínimo; b) el planteo de la recurrente debió dirigirse contra la Ley Provincial que confiere la aludida habilitación; c) la Ordenanza N° 11/92, no fue dictada como allanamiento a los planteos de la C.I.A.R.A, sino para aclarar que el Municipio no grava, ni ha gravado, las importaciones y exportaciones; d) la Ordenanza N° 11/92, no hace excepciones ni distinguos entre los sujetos para eximir, ya que la exención es a las actividades de importación y de exportación; e) el hecho imponible del gravamen, es el desarrollo de actividades en dicha Ciudad, con prescindencia del origen de los ingresos; y f) la recurrente no ha demostrado en momento alguno que los planteos respecto a la cuestión debatida en autos, no sean meramente conjeturales o prematuros.

Que, por su parte, la suscita presentación efectuada por el Fiscal de Estado de la Provincia de Santa Fe, es la que más luz arroja sobre la cuestión. Transcribió los argumentos centrales de la recurrente, al destacar: a) el *"hecho evidente de que en el caso de la aplicación del régimen especial del gravamen cuestionado, en tanto no se liquida como porcentaje de los ingresos brutos -tal cual se hace en la generalidad de los casos- sino, como excepción, en un monto fijo, sigue recayendo, igualmente, sobre las exportaciones y/o sobre los ingresos brutos derivados de ellas";* y b) *"el gravamen e cuestión, aún cuando se exija en un monto fijo, no podrá exceder el que, con la alícuota general, corresponda sobre los ingresos brutos del sujeto atribuidos al Municipio por aplicación del Convenio Multilateral"*.

Que seguidamente, la Provincia resaltó que *"resulta notorio que todo tributo se abona con ingreso sin que ello implique concluir que con esa mecánica se graven directamente los ingresos, sino la actividad o un aspecto de ella que general los mismos"*, para continuar: *"Siguiendo el orden de ideas expuesto en el apartado anterior, debe colegirse que, si la ley autoriza a gravar una actividad conexas con las exportaciones, el contribuyente deberá solventar dicha imposición con sus ingresos provenientes de esa actividad u otra actividad, empero no es procedente afirmar que el impuesto y su base tengan en cuenta esa actividad"*, agregando, por último, en este aspecto, que: *"Hecha esa salvedad se advierte que la queja -aunque erróneamente expuesta por lo dicho- tiene como basamento el resultado irrazonable que según sus afirmaciones arroja la aplicación de la cuota o monto fijo en relación a los ingresos que genera la propia actividad"*.

Que en cuanto a la prueba documental acompañada por la Cámara para acreditar los efectos distorsivos de la cuota o monto fijo aplicado por el Municipio de Puerto General San Martín, la Provincia sostuvo que *"no puede admitir dar por cierto tales aseveraciones con constancias emanadas de los propios interesados mayor certeza e ilustración sobre los efectos de la tasa aplicada por el Municipio para concluir - admitiendo- la violación del principio legal, esto es, la existencia de un gravamen que incida sustancialmente sobre una actividad exenta, violando los regímenes legales en vigencia"*.

Que de todos modos, como puede comprobarse, la Fiscalía de Estado, haciéndose eco de la gravitación que pacíficamente se reconoce en el derecho tributario moderno al *"principio de la realidad económica"* a los fines de la interpretación y aplicación de las normas tributarias, con su planteo, dejó el caso con solución abierta, sin rechazar en forma terminante los planteos de la actora.

Que el Plenario de Representantes, luego de un detenido exámen de la cuestión, es proclive a revocar la decisión del Comité Ejecutivo en punto a asignar carácter conjetural y prematuro al agravio planteado por la Cámara de la Industria Aceitera de la República Argentina contra el resultado que arrojan los tratamientos especiales, cuotas fijas o derechos mínimos, que aplica el Municipio de Puerto General San Martín.

Que para ello, atendiendo a la mejor hermenéutica para la interpretación de los preceptos tributarios, que consiste en hacer aplicación del método de la realidad económica, entiende desaconsejable privilegiar las disquisiciones formales insinuadas por la Provincia de Santa Fe y, con particular abundamiento, por el Municipio cuya norma se controvierte en la especie, en orden a diferenciar la base imponible del hecho imponible, en tanto los efectos económicos producidos por la aplicación de los impuestos adquieren particular relevancia en el caso, por lo que exigen se les reconozcan trascendencia jurídica, único medio que permitirá arribar a una solución armónica con las regulaciones contenidas en el ordenamiento jurídico vigente (v. doctrina de Fallos: 308:215, y C. 181, L. XXIV, *in re: "Compañía General de Combustibles S.A. s/recurso de apelación"*, sentencia del 16 de junio de 1993).

Que el temperamento que se adopta consiste en declarar la pugna, revisando la resolución de la inferior instancia, haciéndolo con alcance meramente declarativo (art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), en tanto los tratamientos especiales, cuotas fijas, o derechos mínimos, generen un sensible demérito económico que repercuta sobre los ingresos provenientes de exportaciones y/o no guarden razonable correspondencia con los restantes ingresos no beneficiados por la exención. Ello sin perjuicio de que los responsables, una vez dictado el pronunciamiento genérico de eventual pugna en esta instancia, recurran ante la Administración y/o la Justicia competente en cada caso, asumiendo la carga de la prueba de la incidencia sobre ingresos originados en exportaciones exentas, y/o su irrazonable desproporción con referencia a los restantes ingresos gravados (v. doctrina emergente del Dictamen producido por la Procuradora Fiscal, Dra. María Graciela Reiriz, emitido el 29 de diciembre de 1989, en la causa T. 21, L. XXII,

"Transportes Automotores Chevallier S.A. c/ resolución N° 21 del Plenario de la Comisión Federal de Impuestos).

Que resulta intrascendente la afirmación efectuada por el Municipio de Puerto General San Martín para oponerse al dictado de una resolución en tales términos, sobre la inexistencia de una situación de incertidumbre respecto a la relación jurídico tributaria que vincula a alguna de las empresas asociadas a la Cámara con el Fiscal local, y que resultaría de que C.I.A.R.A., no tendría justamente tal duda al recabar "se declare que el gravamen en cuestión, aún cuando se exija en un monto fijo, no podrá exceder el que, con la alícuota general, corresponda sobre los ingresos brutos del sujeto, atribuidos al Municipio por el Convenio Multilateral" (sic - v. fs. 128). Ello así, en tanto que la acción meramente declarativa a que se refiere el art. 322 del Código de rito, justamente se articula ante la convicción contradictoria -y consiguiente inexistencia de certeza- de las partes intervinientes en un proceso, lo cual justamente, habilita la declaración de certeza, a fin de tutelar la seguridad jurídica de los interesados.

Que el andamio de la modalidad de un pronunciamiento con alcance declarativo, como aquí se decide, también encuentra respaldo en el dictamen producido por el entonces Procurador General de la Nación, Eduardo H. Marcquardt, del 17 de diciembre de 1991, en la causa: *"Hidronor S.A. c. Provincia del Neuquén* (Revista Jurídica Argentina "La Ley", T. 152, p. 515, con nota del constitucionalista Germán J. Bidart Campos), en una decidida línea jurisprudencial inaugurada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re: *"Leonardo Antonio Newland v. Provincia de Santiago del Estero"* (Fallos: 310:606), sentencia del 19 de marzo de 1987, y en la acogida que a tal instituto le ha brindado la doctrina tributaria nacional (v., entre otros, Susana Camila Navarrine: *"La acción declarativa. Prevención del daño tributario. Inexistencia de solve et repete"*, Derecho Fiscal, Tomo XL, p. 193; Rodolfo R. Spisso: *"La acción declarativa y el control de constitucionalidad en materia tributaria"*, Derecho Fiscal, Tomo XLIII, p. 385; y Oscar W. Aguilar Caravia: *"El progreso de la acción declarativa de certeza en el ámbito fiscal"*, Impuestos, Tomo XLVI-B, p. 1683).

Por ello, lo concordantemente dictaminado por la Asesoría Jurídica, y en ejercicio de las facultades concedidas por la Ley N° 23.548 y la Ordenanza Procesal,

El Plenario de Representantes de la Comisión Federal de Impuestos RESUELVE:

ARTICULO 1°: Revocar parcialmente la Resolución N° 102/94, del Comité Ejecutivo de fecha 14 de octubre de 1994, haciendo lugar a la demanda y declarando la pugna de los tratamientos especiales, cuotas fijas o derechos mínimos, instituidos por el Municipio de Puerto General San Martín, Provincia de Santa Fe, para la liquidación y

pago del Derecho de Registro e Inspección, en cuanto genere un sensible demérito económico que repercuta sobre los ingresos provenientes de exportaciones y/o no guarden razonable correspondencia con los restantes ingresos no beneficiados con la exención para operaciones de comercio exterior, todo ello en los términos de los considerandos precedentes.

ARTICULO 2º: Notificar esta resolución a las partes intervinientes.

ARTICULO 3º: Comunicar lo decidido a las demás jurisdicciones y, firme que quede lo resuelto, proceder al archivo de las actuaciones.

Firmado por: Cr. Eduardo J. MACRI. (ENTRE RIOS). Presidente.