

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 9 de mayo de 2006.

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

Resulta:

I) A fs. 23/41, Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. (en adelante, Nación AFJP S.A.) promueve acción declarativa de certeza, en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia de Tucumán, a fin de que se declare que: 1. resulta inconstitucional la fijación de una alícuota del cinco por ciento (5%) del impuesto sobre los ingresos brutos establecida por el decreto provincial 75-3/00 para los períodos posteriores a enero de 2000 y retroactivamente para los anteriores a junio de 1996; 2. la actividad que desarrolla en la Provincia de Tucumán debe considerarse exenta con respecto a dicho tributo o —a todo evento— gravada con la alícuota general del dos y medio por ciento (2,5%), en tanto no exista una ley que establezca otro tratamiento; 3. en consecuencia, resulta nulo el acto administrativo del 10 de octubre de 2000, dictado por la Delegación Buenos Aires de la Dirección General de Rentas de la demandada y las resoluciones que lo confirman, por el que se determinó una diferencia a pagar en concepto del referido gravamen por los períodos enero de 1995 a mayo de 1996, por la suma de pesos cuarenta y nueve mil seiscientos treinta y nueve con sesenta y cinco centavos (\$ 49.639,65), con más intereses.

Expone que la Provincia de Tucumán adhirió, mediante la ley 6496, al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, por cuyo art. 1º, punto 4, inc. c, se comprometió a eximir del impuesto sobre los ingresos brutos, entre otras, a la actividad de las administradoras de fondos

de jubilaciones y pensiones (en adelante, "AFJP").

Señala que a fin de cumplir con aquel compromiso, el decreto provincial 2507-3/93 estableció una alícuota del cero por ciento (0%) para dicha actividad, pero su entrada en vigencia fue prorrogada por su similar 792-3/96 hasta el 1° de junio de 1996, momento a partir del cual gozó de la franquicia.

Explica que con el dictado del decreto 75-3/00, el 17 de enero de 2000, se dispuso que las AFJP quedarían gravadas con la alícuota del cinco por ciento (5%) a partir de esa fecha y, retroactivamente, también durante los períodos anteriores a junio de 1996.

Tacha de inconstitucional al referido reglamento por ser contrario a los principios de legalidad e igualdad en materia tributaria. Observa que dicha alícuota sólo puede ser fijada por la legislatura provincial y, por consiguiente, la pretensión del Poder Ejecutivo de restablecer el valor originario o aumentarlo importa suponer la existencia de una delegación temporalmente ilimitada y carente de pautas razonables. Interpreta que dada la invalidez de ese decreto, Nación AFJP S.A. continúa exenta o al menos alcanzada por la alícuota general ante la falta de tratamiento específico.

Argumenta que su actividad es de administración de los fondos de los afiliados y asistencial, por lo que no puede ser calificada como de "intermediación" ni tampoco como "comisionista", aun cuando la ley 24.241 denomine "comisión" a su remuneración. Critica el razonamiento de la demandada, quien define al sujeto por la forma de percibir su retribución y no por la índole de la actividad que realiza, la cual no guarda semejanza con el comisionista del derecho comercial.

Por ello afirma que la determinación de deuda vulnera el principio de legalidad fiscal consagrado en los arts.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

4, 17, 18 y 75 de la Constitución Nacional; y que junto con el decreto 75-3/00 interpreta analógicamente el art. 204, inc. d, del código tributario provincial, al extender indebidamente la alícuota del tributo prevista únicamente para los "comisionistas" e "intermediarios".

II. A fs. 74/79, la Provincia de Tucumán contesta el traslado de la demanda y solicita su rechazo.

Destaca que la ley 24.241 utiliza el término "comisión" con el propósito de definir la retribución que perciben las AFJP de sus afiliados (art. 67), de lo que se sigue, a su juicio, la necesaria asimilación a los comisionistas en la clasificación que efectúa el art. 204, inc. d, del código fiscal. Por consiguiente sostiene que la demandante debe tributar el gravamen según la alícuota del cinco por ciento (5%), calculada sobre la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes transferidos a sus comitentes.

Niega así que exista violación al principio de legalidad en materia tributaria, dado que desde su óptica no se ha creado un impuesto por vía analógica sino que se ha interpretado que a aquellas actividades que perciben una comisión por sus servicios les corresponde tributar bajo la alícuota especial del 5%, que les fija la ley impositiva local. Detalla la deuda fiscal pendiente por diferencia de alícuota y por los períodos ajustados según lo previsto en el art. 91, inc. a del código fiscal y que asciende a ciento catorce mil trescientos sesenta y dos pesos con treinta y siete centavos (\$ 114.362,37).

Afirma que los fundamentos de su defensa se encuentran explicitados en el acto administrativo emanado de la Dirección General de Rentas de la provincia y de la resolución del Ministerio de Economía que deja firme la deuda reclamada.

Concluye en que la pretensión del fisco provincial

no violenta el principio de legalidad tributaria en tanto se ajusta a lo dispuesto en el art. 204, inc. d, de la ley fiscal de la Provincia de Tucumán.

Considerando:

1°) Que de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal subrogante a fs. 100/102, la presente demanda corresponde a la competencia originaria de esta Corte *ratione personae* en virtud de lo dispuesto en los arts 116 y 117 de la Constitución Nacional (Fallos: 323:1206).

2°) Que respecto de la naturaleza de la acción intentada cabe reiterar la doctrina —expuesta en numerosos precedentes— que reconoce su procedencia en la medida que la situación planteada en la causa supere la indagación especulativa o el carácter consultivo, para configurar un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal (Fallos: 327:1108, considerando 2°). Asimismo, el Tribunal tiene dicho que para que prospere la acción de certeza es necesario que medie: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; c) que aquella actividad tenga concreción bastante (conf. causa E.348.XXXIX. "Elyen S.A. c/ La Pampa, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", pronunciamiento del 22 de marzo de 2005 y sus citas).

3°) Que del examen de los diversos planteos introducidos por Nación AFJP S.A. se advierte que no en todos ellos se ha dado cumplimiento a los referidos presupuestos en orden a la admisibilidad de la acción de certeza incoada.

4°) Que, en efecto, el examen del asunto desde esta perspectiva, exige considerar, en primer lugar, el agravio relativo a la aplicación del decreto provincial 75-3 del 17 de

Corte Suprema de Justicia de la Nación

enero de 2000, cuya constitucionalidad ha sido puesta en tela de juicio por la empresa demandante. La referida norma local encuadra la actividad que ésta desarrolla en la Provincia de Tucumán en el art. 204 de la ley 5121 y sus modificatorias (código fiscal), al aplicarle una alícuota del cinco por ciento (5%) sobre el impuesto a los ingresos brutos a las obligaciones posteriores a enero de 2000 y, retroactivamente, a los períodos anteriores a junio de 1996.

Ahora bien, en lo atinente a estos últimos si bien es cierto que la Dirección General de Rentas intimó a la empresa contribuyente al pago de su obligación fiscal, únicamente lo hizo con fundamento en la ley impositiva 5636 y en el art. 204, inc. d, del código fiscal, sin invocación al decreto 75-3/00 (fs. 10 y 14); y con respecto a los períodos posteriores a enero de 2000, no existen constancias en autos de reclamo por parte de la provincia demandada en tal concepto.

5°) Que, en este sentido, no obstante las afirmaciones efectuadas en el escrito de inicio, la actora no ha logrado demostrar acciones concretas del fisco provincial dirigidas a obtener el pago del tributo con arreglo a lo dispuesto en el referido decreto, razón por la cual no llega a configurarse el "acto en ciernes", generador del caso contencioso (E.223.XXV. "Empresa Ciudad de Gualeguaychú Sociedad de Responsabilidad Limitada c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa", pronunciamiento del 13 de septiembre de 2005 y sus citas), que justifica la intervención del Poder Judicial.

Por consiguiente, el agravio de la demandante con respecto al decreto *sub examine* es en esta instancia, tal como lo afirma en su dictamen el señor Procurador Fiscal subrogante a fs. 101, conjetural e hipotético (Fallos: 303:447; 311:2518 y 326:4774), por lo que la pretendida declaración general y

directa de inconstitucionalidad del reglamento aludido no puede prosperar (conf. arg. causa A.901.XXXVI. "Andrada, Roberto Horacio y otros c/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios, incidente de beneficio de litigar sin gastos de Luis Alberto Andrada", pronunciamiento del Tribunal del 10 de mayo de 2005 y causa N.199.XXXVII. "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia de la fecha).

6°) Que, en cambio, con relación a la impugnación del acto determinativo de oficio del 10 de octubre de 2000 emanado por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y los actos que lo confirman, resoluciones 1366 del 30 de noviembre de 2000 (fs. 13/15) y 644/01 del 5 de octubre de 2001 (fs. 17/19), corresponde indicar que, en este supuesto, se ha verificado la existencia de los recaudos que exige el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación para que prospere la acción de certeza. En efecto, dichos actos administrativos importan una actividad explícita del fisco local destinada a la percepción del tributo bajo la alícuota especial, extremo que satisface la vía utilizada.

7°) Que en lo que concierne a este último planteo, la cuestión central radica en dilucidar si a Nación AFJP S.A. le corresponde tributar el impuesto sobre los ingresos brutos, del que se reconoce contribuyente, bajo la alícuota especial que el código fiscal de la Provincia de Tucumán fija para "los comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores y representantes" (conf. art. 204, inc. d de la ley 5121 y art. 6°, inc. e, ap. L, de la ley 5636); o bien si ha de ingresar el tributo bajo la alícuota general, fijada para la prestación de obras o servicios que no tuvieran previsto otro tratamiento en

Corte Suprema de Justicia de la Nación

la ley (conf. art. 194 de la ley 5121, y art. 5° de la ley 5636).

8°) Que la resolución que determinó la deuda fiscal objeto de impugnación expresa, en lo pertinente, que el monto reclamado surge de la verificación efectuada por los períodos de enero de 1995 a agosto de 2000 y que la diferencia de alícuota resulta de haber aplicado la empresa contribuyente el régimen general en vez de la alícuota del 5%, que le corresponde en virtud de su carácter de comisionista por la remuneración que percibe, según lo dispuesto en el art. 67 de la ley 24.241 y conforme la "Ordenanza Tarifaria" (ley 5636). En consecuencia, el fisco local procedió a determinar de oficio la deuda en concepto de la aludida diferencia de alícuota por los períodos de enero de 1995 a mayo de 1996, con más los intereses calculados de conformidad con el art. 48 de código fiscal al 31 de octubre de 2000 (fs. 10).

De ello se advierte que el temperamento adoptado por la Delegación Buenos Aires de la Dirección General de Rentas de Tucumán para exigir a la actora las diferencias en el pago del tributo de acuerdo con la alícuota especial del 5%, se funda en la asimilación de la actividad de las AFJP con la que desarrollan los intermediarios que perciben comisión, enumerados en el art. 6°, inc. e, ap. L, de la ley 5636.

9°) Que al respecto cabe observar que la referida cuestión en debate en estos autos guarda sustancial analogía con la examinada y resuelta *in re* N.197.XXXVII "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza" (sentencia del 7 de febrero de 2006), a cuyos fundamentos y conclusión cabe remitir por razones de brevedad, en cuanto fueren aplicables al *sub iudice*. Por lo que corresponde declarar que

Nación AFJP S.A. debe tributar el gravamen bajo la alícuota general del 2,5%, según lo dispone el art. 5º, inc. c, de la ley impositiva 5636, ya citada; y en consecuencia declarar ilegítima la pretensión fiscal de la Provincia de Tucumán con relación a la determinación de oficio relativa a los períodos detallados en el considerando precedente, expresada en el acto administrativo del 10 de octubre de 2000 y los actos que lo confirman (fs. 10/19).

10) Que resulta necesario recordar que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. El código fiscal de la Provincia de Tucumán recepta dicho principio en su art. 3º, al disponer que sólo la ley puede crear tributos.

De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (Fallos: 321:366, *in re* "Luisa Spak de Kupchik y otro c/ Banco Central de la República Argentina y otro"; Fallos: 316:2329; 318:1154 y 323:3770).

A ello cabe añadir que no debe aceptarse la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador (Fallos: 209:87; 312:912 y 316:2329, antes citado).

11) Que, en este orden de ideas, es dable observar que la legislatura de la Provincia de Tucumán al sancionar una

Corte Suprema de Justicia de la Nación

ulterior modificación al código tributario por medio de la ley 6998, el 30 de noviembre de 1999, modificó, en lo que aquí interesa, el art. 204 del código fiscal para incorporar un nuevo inc. h, sin que en esa oportunidad se incluyera en dicho texto mención alguna a las AFJP, a pesar de constituir un instituto nuevo que justificaba —dado que no cabe presumir la inconsecuencia ni la imprevisión del legislador— un tratamiento específico por su parte en el caso de que el propósito perseguido hubiera sido apartarse de la regla general.

12) Que, en atención al modo en que se resuelven las distintas pretensiones objeto de controversia, las costas del juicio deben ser distribuidas por su orden de acuerdo a lo dispuesto en el art. 71 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Por ello, de conformidad con el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante, se decide: I.- Hacer lugar a la demanda seguida por Nación AFJP S.A. contra la Provincia de Tucumán, con el alcance de declarar la nulidad del acto administrativo del 10 de octubre de 2000 y la resolución 1366/00, del 30 de noviembre de 2000, ambos de la Dirección General de Rentas; y la resolución 644/01, dictada por el Ministerio de Economía de la Provincia de Tucumán el 5 de

-//-

-//-octubre de 2001. II.- Rechazar la demanda de Nación AFJP S.A. con relación a la declaración de inconstitucionalidad del decreto provincial 75-3 del 17 de enero de 2000. III.- Distribuir las costas por su orden. Notifíquese, remítase copia a la Procuración General de la Nación y 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.**

Nombre de la demandada: **Provincia de Tucumán**

Profesionales intervinientes: **doctores Marcela A. Cauteruccio (actora), Alberto B. Bianchi, Ricardo Mihura Estrada, Adolfo Daniel Olmedo y Sara Fauze.**

Ministerio Público: **doctor Ricardo O. Bausset**