Poder Judicial de la Nación

Cédula de Notificación

26000110439524

Fecha de emisión de la Cédula 10 de agosto de 2026

Sr/a: IGNACIO FERNANDEZ BORZESE - COMPAÑIA REGIONAL ACEROS FORJADOS MERCEDES S. A.

Domicilio: 20264201161

Tipo de domicilio **ELECTRONICO**

Tribunal: **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN - SECRETARÍA DE JUICIOS ORIGINARIOS**

Hago saber a Ud- que en el Expte Nro. 1147/2020 caratulado:
COMPAÑIA REGIONAL ACEROS FORJADOS MERCEDES S. A. (CRAFMSA) c/ CORDOBA, PROVINCIA DE s/ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA - Y REPETICIÓN (EXPEDIENTE DIGITAL)
en tramite ante este Tribunal, se ha dictado la siguiente resolución:

Queda Ud. legalmente notificado

Fdo: 27294748941 - MARIA FLORENCIA MALVASIO

26000110439524

COMPAÑIA REGIONAL ACEROS FORJADOS MERCEDES S. A. (CRAFMSA) c/ CORDOBA, PROVINCIA DE s/ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA - Y REPETICIÓN (EXPEDIENTE DIGITAL) (1147/2020)

IMV

Buenos Aires,

I. Se agrega el escrito ingresado por la Provincia de Córdoba, "ACREDITA PERSONERIA", y se lo provee:

Tiénese por cumplido lo requerido a fs. 389.

En consecuencia, se provee el escrito presentado a fs. 365/388:

Tiénese a los peticionarios por presentados en el carácter invocado, en mérito a la documentación adjunta; por constituidos los domicilios procesal y electrónico indicados.

Por contestada la demanda. Hágase saber la prueba ofrecida.

En cuanto a la incompetencia planteada en el punto IV y a lo resuelto por esta Corte (conf. CSJ 2318/2016 "SNAE-E (ARGENTINA) S.R.L. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y repetición", pronunciamiento del 26 de noviembre de 2024), corresponde que la presente causa continúe su trámite en la instancia originaria.

II. Se agrega el escrito ingresado por COMPAÑIA REGIONAL ACEROS FORJADOS MERCEDES S.A. (CRAFMSA), "SOLICITA SE INTIME A ACREDITAR LA PERSONERÍA INVOCADA", y se lo provee:

Estese a lo dispuesto en el punto I, primer párrafo.

PROCURACIÓN DEL TESORO

CONTESTA DEMANDA – OPONE EXCEPCIONES

Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación:

Mariano Armando ANDRUET, abogado (MP 1-37349), Procurador del Tesoro de la Provincia de Córdoba, designado por Decreto N°198/2024 (B.O.02/05/2024) y **Fernando Adrián MALDONADO**, abogado (MP 1-33451), Director General de Asuntos Judiciales, designado por Decreto nro. 200/2024 (B.O. 02/05/2024), ambos representantes de la Provincia de Córdoba en los litigios en que esta sea parte de conformidad a lo dispuesto por la Ley 7854, y en virtud de la sustitución general de facultades efectuada por el Sr. Fiscal de Estado mediante Resolución N° 15 de fecha 03/05/2024 (B.O. 03/05/24), pidiendo participación en estos autos caratulados **"COMPAÑÍA REGIONAL ACEROS FORJADOS MERCEDES S.A. (CRAFMSA) c/ CORDOBA, PROVINCIA DE s/ ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA – Y REPETICION - (Expediente: CSJ 001147/2020-00)"** con el patrocinio de **Leticia Valeria AGUIRRE** (CSJN T°502 F°488) y **María Florencia MALVASIO** (CSJN T°505 F°773) ante V.E. comparezco y digo:

I.- PARTICIPACIÓN.

Que venimos por el presente a comparecer a estar a derecho y tomar participación en los autos del rubro, constituyendo domicilio especial a todos los efectos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en Av. Callao 332.

Asimismo, venimos a fijar domicilio electrónico en 27-26567440-8 (Dra. Aguirre) y 27-29474894-1 (Dra. Malvasio).

II.- OBJETO

Que, en debido tiempo y forma, venimos a contestar la demanda incoada en autos por **COMPAÑÍA REGIONAL ACEROS FORJADOS MERCEDES S.A. (CRAFMSA)** (en adelante la "EMPRESA" o el "CONTRIBUYENTE", indistintamente) solicitando desde ya el rechazo in totum de la misma, en virtud de las razones de hecho y derecho que seguidamente expondremos, con especial imposición de costas.

III. LA DEMANDA

La EMPRESA interpone demanda de repetición contra la Provincia de Córdoba, a fin de obtener la devolución de los pagos ingresados supuestamente en

exceso por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba (en adelante, "IIBB"), en atención a la aplicación de una alícuota incrementada para la actividad industrial realizada por la misma, ello debido a *"la mera circunstancia de encontrase radicada fuera de dicha jurisdicción provincial"*.

El importe de repetición reclamado asciende a **$41.938.286,84** (pesos cuarenta y un millones novecientos treinta y ocho mil doscientos ochenta y seis con ochenta y cuatro centavos) con más sus respectivos intereses y actualizaciones, en **concepto de diferencia de IIBB que habría sido ingresado a favor de la Provincia de Córdoba por los periodos fiscales de 2014 a 2017, inclusive,** y que surgiría a partir de la diferencia entre la alícuota incrementada prevista para la actividad industrial realizada por contribuyentes con establecimiento ubicado en la jurisdicción de la Provincia de Córdoba, versus la alícuota prevista para la misma actividad industrial que realicen contribuyentes radicados fuera de esta jurisdicción.

Funda su pretensión invocando la inconstitucionalidad de la normativa provincial que establece la alícuota diferenciada (para el período 2014: el artículo 22 punto 2 de la Ley 10.178; para el período de 2015: artículo 22 punto 2 de la Ley 10.250; para el período de 2016: artículo 22 punto 2 de la Ley 10.324; y para el período de 2017: artículo 18 punto 2 de la Ley 10.412), sosteniendo que configuran una alícuota agravada, diferencial y discriminatoria, afectando de modo patente el comercio interjurisdiccional, una violación a lo prescripto en los artículos 9, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 28, 31, 75, incisos 9, 10, 11 y 13, y 126 de la Constitución Nacional.

Afirma que la EMPRESA calculó e ingresó el IIBB de dichos períodos a la alícuota del 4,75% por aplicación de la normativa cuestionada, cuando le hubiera correspondido a su criterio liquidar el impuesto a la alícuota del 0,5% en cada uno de los períodos fiscales cuestionados.

Sostiene la procedencia formal de la acción en virtud de lo establecido en el art. 116 de la Constitución Nacional, en razón de la materia y por ser parte en ella una de las provincias integrantes de la Nación.

Afirma la competencia originaria de V.E. para tramitar acciones de repetición de tributos provinciales, cuando los mismos son impugnados por resultar contradictorios a disposiciones de naturaleza federal y que no existe jurisprudencia del alto tribunal en sentido contrario cuando tengan por objeto la repetición de impuestos inconstitucionales.

IV. FALTA DE ACCIÓN POR OMISIÓN DE LAS VÍAS ADMINISTRATIVAS PREVISTAS POR EL DERECHO PÚBLICO LOCAL PARA LA

PROCURACIÓN DEL TESORO

REPETICIÓN DE TRIBUTOS. INCOMPETENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Conforme lo establecido por el Art. 347 inc. 1 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (en adelante "CPCCN"), la excepción de incompetencia como excepción de previo y especial pronunciamiento, se interpone en un solo escrito y dentro del plazo para contestar la demanda (art. 346. Del CPCC).

El fundamento de la excepción de incompetencia planteada radica en que en autos no se configuran los presupuestos exigidos por los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional, reglamentados por el art. 24, inc. 1, del decreto ley 1285/58, para que el Máximo Tribunal intervenga en instancia originaria.

El derecho judicial de la CSJN tiene dicho que no es causa civil aquella que, a pesar de pretender restituciones, compensaciones o indemnización de carácter civil, se tiene al examen o revisión de actos administrativos, legislativos o judiciales de las provincias, en los cuales ha procedido dentro de sus competencias propias.

En este sentido, para que proceda la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación establecida en los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional y 24, inc. 1°, del decreto-ley 1285/58, en los juicios en que una provincia es parte, debe tratarse además de una causa de manifiesto contenido federal o de naturaleza civil, en cuyo caso es esencial la distinta vecindad o nacionalidad de la contraria, quedando excluidas aquellas causas que se vinculan con el derecho público local.

Sin perjuicio de lo sostenido por la actora, a juicio de la Corte Suprema, es preciso para que proceda su competencia originaria, que la pretensión se funde directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en tratados con las naciones extranjeras y en leyes nacionales, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa. Por tal motivo, es improcedente la intervención originaria de la Corte cuando en la pretensión se incluyan cuestiones de índole local, las cuales son propias de la jurisdicción.

Es decir, la competencia federal se presenta cuando el derecho que se pretende hacer valer en juicio se encuentra directa y **exclusivamente** fundado en el plexo constitucional, cuando la solución del litigio depende expresamente de una cláusula constitucional y la demanda se basa de modo directo, principal e inmediato en una norma de dicho tenor, pero **no cuando se incluyan temas de índole local y de competencia de los poderes locales**.

Surge patente de la lectura del libelo introductorio que la pretensión actuada por la firma actora, está supeditada a la aplicación e interpretación del alcance de normas de orden interno.

Es determinante en este punto tener presente los lineamientos establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Matadero y Frigorífico Merlo S.A. c. Provincia de Buenos Aires" 27/05/04, donde se ha establecido que el restablecimiento del orden legal local –en caso de corresponder– no pude resultar de ninguna manera *thema decidendi* de los tribunales federales a riesgo de alterar el orden jurisdiccional correspondiente. Es el propio Estado provincial, mediante la intervención de sus jueces el que debe evaluar si han sido violadas las leyes cuestionadas.

La presente demanda no puede prosperar en virtud de que la materia litigiosa u objeto de la acción es asunto regido, especialmente por el derecho público local, no constituyendo materia federal por lo que es improcedente entender que la misma es competencia originaria de la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Ligado con este punto, es fácil advertir que l**a EMPRESA no ha satisfecho los recaudos procesales establecidos por el Código Tributario Provincial a los fines de habilitar la vía judicial de repetición, razón que se erige como un obstáculo insalvable para la prosecución de su pretensión en esta sede.**

El derecho público de la Provincia de Córdoba tiene establecido, en uso de legítimas atribuciones constitucionales propias de la autonomía de la que goza, una serie de recaudos sustanciales y procesales que deben cumplimentar quienes pretendan la repetición de sumas tributarias ingresadas al erario público provincial.

El artículo 71 de la Constitución de la Provincia de Córdoba dispone en su último párrafo que "*La ley determina el modo y la forma para la procedencia de la acción judicial donde se discuta la legalidad del pago de impuestos y tasas*".

Bajo ese marco constitucional han sido reguladas las vías y normas procesales y los medios para reclamar la devolución de tributos. En particular, las acciones de repetición de tributos pagados, se encuentran reguladas en el ordenamiento fiscal aplicable al caso y, especialmente, en el Código Tributario Provincial (Ley 6006).

La repetición tributaria y la repetición civil comparten el acto de pago indebido como un elemento común, pero difieren en cuanto a los requisitos de

procedencia y a las normas sustanciales aplicables (vid. CARRANZA TORRES, Luis S., "La identidad propia de las acciones tributarias luego de la reforma de la Ley 9024", Revista Jurídica Zeus Córdoba, año VI, 15 de abril de 2008, Tomo 12, p. 281 y 284).

El Código Tributario Provincial -aplicable a los períodos aquí discutidos- dispone que "***La demanda de repetición ante la Dirección y el recurso de reconsideración son requisitos previos para recurrir a la Justicia***" (art. 125, Ley 6006, t.o. Decreto n° 400/2015).

Asimismo, por Ley Provincial 9024 se crearon los Juzgados con competencia en Ejecuciones Fiscales, como órgano jurisdiccional competente para atender tales acciones específicas.

En este caso, la demanda no es admisible por no haber cumplimentado la accionante con el reclamo de repetición, como requisito previo para ocurrir ante la justicia conforme el artículo 135 del Código Tributario Provincial. La repetición fue instada de modo directo, sin la reclamación previa administrativa de conformidad a las pautas procesales y sustanciales vigentes en el derecho local.

El requerimiento previo a la demanda judicial está establecido como una alternativa a las administraciones, de resolver en su propia sede la pretensión de devolución. A su vez, la accionante no ha cuestionado constitucionalmente la validez de las normas provinciales que establecen tal recaudo.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido de manera constante la legalidad y razonabilidad del reclamo administrativo previo como presupuesto de habilitación de la instancia judicial, como una exigencia razonable vinculada al principio de autotutela administrativa y la posibilidad de que la Administración revise sus propios actos. Posibilidad que ha sido evitada en este caso de conformidad al proceder de la accionante.

Si bien es cierto que la competencia originaria de la Corte, que finca en la Constitución, no está subordinada al cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes locales ni al agotamiento de trámites administrativos de igual naturaleza; esa pauta solo puede ser valida respecto del cuestionamiento de constitucionalidad, pero nunca para tramitar una acción de repetición.

Que la ausencia de reclamo previo configura un perjuicio concreto, colocando al Estado Provincial en un claro estado de incertidumbre respecto de las sumas susceptible de ser pedidas en devolución y los plazos a considerarse para el cálculo interés aplicables al caso.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige

esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 323:163) y que la misión de los jueces es dar pleno efecto a las normas vigentes sin sustituir al legislador ni juzgar sobre el mero acierto o conveniencia de disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus propias facultades (v. doctrina de Fallos: 315:2443; 317:1012, entre muchos otros).

El artículo 135 del Código Tributario Provincial, t.o. Decreto n° 400/2015 contempla la competencia de los Juzgados de Ejecuciones Fiscales para el conocimiento de la impugnación de resoluciones que resuelvan demandas administrativas de repetición. Lo cual ha sido obviado en este caso, bajo el pretexto de una invocación genérica de inconstitucionalidad.

No puede desatenderse que, en el orden Provincial, han sido numerosos los procesos judiciales de repetición de tributos con sentencias favorables a los contribuyentes, con fundamento en las razones constitucionales invocadas por el actor, sin embargo, en todos los casos a través de las vías administrativas y judiciales previstas al efecto.

A título de ejemplo se citan las causas: "EXPEDIENTE SAC: 6460398 - SIDERAR SAIC (HOY TERNIUM ARGENTINA S.A.) C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS"; "7477514 - TERNIUM ARGENTINA S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS - ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS"; "ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS SA C/ DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS DE LA PCIA DE CÓRDOBA (DGR) - ACCIÓN DE REPETICIÓN POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS" (Expte. Nº 6199709)", entre muchos otros, donde se atendió por la vía correspondiente el reclamo de repetición bajo idénticos planteos.

De ese modo se respeta la autonomía provincial y así ha sido resuelto por V.E. al señalar: *"La acción de repetición de impuestos contra la provincia de Buenos Aires debe ser regida por lo dispuesto en el art. 138 del Código Fiscal local, con arreglo al cual los réditos deben ser liquidados de conformidad con las tasas fijadas en las resoluciones dictadas al efecto por el Poder Ejecutivo por intermedio del Ministerio de Economía"*. (Buasso, Martín Luis c/ Buenos Aires, Provincia de s/ ordinario B. 107. XLIX. ORI25/06/2019. Fallos: 342:1039).

En este sentido, confirmando lo anterior ha sostenido la CSJN: *"Para determinar si el proceso reúne esa característica no basta con indagar la naturaleza de la pretensión, sino que es necesario, además, examinar su origen, no sobre la base exclusivamente de los términos formales de la demanda, sino con relación*

a la efectiva substancia del litigio (Fallos: 311:1791 y 2065; 312:606; 329:224), por cuanto más allá de la voluntad de los litigantes en sus expresiones formales, es necesario considerar la realidad jurídica de cada caso particular, ya que de lo contrario importaría dejar librado al resorte de aquellos la determinación de la competencia originaria (Fallos: 333:95 y sus citas). Por lo tanto, quedan excluidos de la competencia originaria los asuntos en los que se debatan cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de estas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos, legislativos o judiciales de carácter local (Fallos: 245:104 y 311:1597)." (CSJ 1515/2020 ORIGINARIO Banco BBVA Argentina S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza.- Fallos: 346:893)

Del mismo modo ha dicho la Corte en reiteradas oportunidades, **la finalidad del reclamo administrativo previo** consiste en producir una etapa conciliadora anterior al pleito, que dé a la administración la posibilidad de revisar el caso, salvar algún error y promover el control de legitimidad de lo actuado por los órganos inferiores (Fallos: 332:1629; 324:3335; 314:725; 311:689; 297:37).

Asimismo, el Tribunal ha señalado en ocasiones anteriores, que **la reclamación administrativa previa es requisito para la exigibilidad judicial del derecho**, pero no para su génesis (Fallos: 301:1078) y, por lo tanto, **la exigencia de la reclamación administrativa previa tiene por objeto sustraer a los entes estatales de la instancia judicial en una medida compatible con la integridad de los derechos,** evitando juicios innecesarios, y constituye una facultad que puede ser renunciada y de la que se puede prescindir en supuestos justificados como por ejemplo, cuando se advierte la ineficacia cierta del procedimiento (Fallos: 332:1629; 313:326; 312:2418, 1306; 297:37, entre otros), pues son inadmisibles las conclusiones que conducen a un injustificado rigor formal y que importan un ilógico dispendio administrativo y jurisdiccional (Fallos: 332:1629; 324:3335).

En este sentido ha dicho V.E. "*2°) Que tales antecedentes imponen considerar que la apertura de la jurisdicción originaria en razón de la materia cuando una provincia es parte,* ***solo procede cuando la acción entablada se funda directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, leyes del Congreso, o tratados, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante*** *en la causa (Fallos: 332:1422, entre muchos otros).* -

Por lo tanto, ***quedan excluidos de dicha instancia los procesos en los que se debatan cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de estas o que requieran para su***

solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos de las autoridades provinciales, legislativos o judiciales de carácter local (Fallos: 329:937; 330:1114).

*3°) Que en ese sentido, es dable recordar que **el cobro de un impuesto no constituye una causa civil, por ser una carga impuesta a personas o cosas con un fin de interés público y su percepción un acto administrativo** (Fallos: 318:1365, 1837 y 2551; 322:1470; 323:15 y 2380), Y que solo se debe discutir en la instancia originaria la validez de un tributo cuando es **atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional"** (Fallos: 316:324 y 318:2551, entre otros).*

Es sabido que la naturaleza de la pretensión contenida en la demanda, que condiciona la competencia del tribunal no está determinada por el derecho que el actor invoque, sino por los hechos en que se funda y la condena reclamada, a los cuales corresponde un encuadramiento jurídico que puede o no ser el formulado por el accionante.

Surge prístino de la lectura de la demanda que los derechos supuestamente vulnerados e invocados por el actor, aquellos en los que pretende fundar su pretensión, no constituyen la cuestión de fondo a resolver ni se basan de forma directa, principal ni inmediata en una cláusula constitucional o norma federal. La solución del litigio está supeditada a la interpretación y aplicación de normas de orden local en materia de repetición tributaria.

En este sentido se ha expedido la CSJN, manifestando que de acuerdo a lo dispuesto por el art. 4º del CPCCN, para la determinación de la competencia corresponde atender de modo principal a la exposición de los hechos que el actor hace en su demanda y, después, y sólo en la medida que se adecue a ellos, al derecho que invoca como fundamento de su pretensión; pues los primeros animan al segundo, y, por lo mismo, son el único sustento de los sentidos jurídicos particulares que les fuesen atribuibles (doctrina de Fallos: t. 279, p. 95; t. 281, p. 97; t. 286, p. 45; t. 301, p. 631 -Rep. LA LEY, t. XXXII, A-I, p. 169, sum. 105; Rev. LA LEY, t. 146, p. 627, fallo 28.328-S; t. 151, p. 404; Rep. LA LEY, t. XLI, A-I, p. 343, sum. 7-, entre otros).

El respeto del sistema federal y de las autonomías provinciales exige que se reserve a los jueces locales el conocimiento y decisión de las causas que, en lo sustancial, versan sobre aspectos propios de su derecho público, sin perjuicio de que las cuestiones federales que también puedan comprender este tipo de procesos sean susceptibles de adecuada tutela por vía del recurso extraordinario.

En conclusión, es indiscutible que de la naturaleza de la acción intentada, la demanda que nos ocupa es ajena a la competencia Federal y corresponde a la jurisdicción local lo que así solicito sea declarado en el fallo de la causa.

La EMPRESA no ha satisfecho los requisitos establecidos por el Código Tributario Provincial a los fines de habilitar la vía judicial abierta con la interposición de esta demanda, razón que se erige como un obstáculo insalvable para la prosecución de su pretensión en esta sede.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la demanda de repetición instaurada ante esta CSJN, por no ser la vía prevista por el ordenamiento jurídico a tal fin.

V. SUBSIDIARIAMENTE: CONTESTA DEMANDA

V.A.- PRELIMINAR: LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMATIVA CUESTIONADA.

Destacamos que la Provincia de Córdoba sostiene y confirma su posición respecto de la constitucionalidad de la normativa atacada por la parte actora en autos.

Sin perjuicio de ello, y ante la existencia de reiterados fallos de esta Excma. CSJN en sentido contrario a la posición de la Provincia, deviene insustancial la discusión, por lo tanto, no efectuaremos la defensa de la constitucionalidad de la normativa, limitándonos a rechazo del pedido de repetición en virtud de las razones de hecho y derecho que se han expuesto en el apartado III anterior y los que se exponen a continuación.

V.B.- NEGATIVAS

Siendo la etapa procesal oportuna, **NEGAMOS** todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora como sustento fáctico y jurídico de la demanda promovida. En consecuencia, destacamos que si algún hecho o circunstancia por ella alegada no fuera objeto de reconocimiento específico y expreso, tal circunstancia no autorizará a considerar que ha mediado asentimiento, sino que deberá considerarse comprendida en la negativa precedente.

Asimismo, NEGAMOS que nuestra representada adeude a la actora la suma reclamada en los presentes, ni ninguna otra suma, por el supuesto pago indebido, ni por ningún otro concepto.

NEGAMOS que la empresa actora se encuentre legitimada para interponer la presente acción.

NEGAMOS que el pago de los tributos cuya repetición solicita la demandante hayan sido estimados sobre la base de una alícuota agravada, discriminatoria, irrazonable, arbitraria o inconstitucional.

NEGAMOS que los pagos efectuados por la actora a mi mandante carezcan de causa y fundamento.

Sin perjuicio de ello, NEGAMOS que sean ciertos en particular los siguientes hechos invocados por la actora:

1. Negamos que la actora haya abonado montos en exceso, en el ISIB de los períodos **01/2014 a 12/2017,** y/o en cualquier otro período fiscal.

2. Negamos que el Fisco haya percibido montos en exceso por parte de la actora que deba restituir.

3. Negamos que los hechos en que se funda la demanda hayan ocurrido de la manera descripta por la actora.

4. Negamos que la actora haya ingresado en exceso la suma cuya repetición peticiona.

5. Negamos que mi mandante haya aplicado alícuotas agravadas en relación al ISIB. Y negamos que a la actora le haya correspondido abonar la alícuota de 0,5% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB) correspondiente a los contribuyentes con establecimientos industriales radicados en la Provincia.

6. Negamos que corresponda la devolución de la diferencia reclamada.

7. Negamos que la acción se haya deducido en tiempo y forma.

8. Negamos que la actora pueda sustraerse de los efectos jurídicos de su sometimiento voluntario al régimen jurídico ahora cuestionado.

9. Negamos que la jurisprudencia invocada por la actora resulte aplicable a esta causa.

10. Negamos que la normativa provincial pueda reputarse inconstitucional, así como viole norma alguna del derecho público y principios de la Constitución Nacional.

11. Negamos que concurran en autos los presupuestos necesarios para la procedencia de esta acción.

12. Negamos que le asista a la actora derecho alguno a cobrar intereses por la suma que ilegítimamente reclama.

En suma, negamos, enfática y categóricamente, que asista a la demandante derecho alguno a reclamar la repetición que persigue con más los intereses que reclama, ni cualquier otra suma que pueda pretender.

IMPUGNA DOCUMENTAL

Asimismo, siendo esta la oportunidad procesal pertinente, dejamos expresamente impugnada la documental acompañada por la parte actora. Negamos la validez y autenticidad de la documentación, tanto en sus firmas como en sus contenidos, los cuales desde ya impugnamos, atento que, más allá de ser documentación que NO NOS PERTENECE, la misma es nula como prueba ya que se trata de constancias producidas de forma unilateral por la actora e incorporada sin garantía de autenticidad y en copia simple.

V.C.- FUNDAMENTA

El sometimiento voluntario al régimen cuestionado

En el caso en qué V.S. estime improcedentes las razones dadas en el apartado III anterior para rechazar la acción de marras, la verdad de los hechos es que la EMPRESA se sometió voluntariamente a la normativa provincial, vigente desde hace muchos años, sin formular observación alguna al respecto.

En efecto, remarcamos que la EMPRESA se sometió al régimen jurídico de la normativa que hoy impugna, como así también, haciendo los pagos voluntarios en reiterados periodos fiscales.

Lo dicho resulta relevante, pues conforme lo tiene dicho reiteradamente nuestra Corte Suprema de Justicia, la aplicación de la doctrina del ***sometimiento voluntario a un régimen jurídico***, y de los principios ***buena fe*** (arts. 1071 Cód. Civil y 9 CCyC), de ***protección de la confianza*** y la prohibición de volverse sobre los ***«actos propios»*** (art. 1067 CCyC), impiden avalar conductas como la descripta.

Sobre el punto ha dicho nuestra Corte Suprema de Justicia: ***"que el voluntario sometimiento de los interesados a un régimen jurídico, sin expresa reserva, determina la improcedencia de su impugnación ulterior con base constitucional (Fallos: 149:137; 170:12; 175:262; 184: 361; 202:284;***

205:165; 241:162; 271:183; 279:350; 297:236; 300:147; 304:1180; 316:1802; 322:523; 325:1922, entre muchos otros)"[1].

Es sabido que el principio aludido, según el cual resulta inadmisible que un sujeto habiéndose sometido voluntariamente a una norma pretenda impugnarla, es una derivación de la doctrina de los actos propios; por tanto, si un sujeto ha realizado una conducta jurídicamente relevante y válida, no puede legítimamente pretender ponerse en contradicción con sus propios actos; ya que **la sanción a éste segundo acto contradictorio con su anterior conducta no puede ser otra que la inadmisibilidad** (arts. 1071, 1198, 953 y 16 del Cód. Civil y 9, 10 y 1067 CCyC).

En este aspecto resulta también determinante que el contribuyente no haya utilizado tempestivamente las vías administrativas apropiadas, pues no puede perderse de vista, además, **que no se trató de un pago aislado sino de una serie continua de pagos realizados voluntariamente y durante un largo período de tiempo del mismo modo; luego impugnados, determinados, y nuevamente abonados por el contribuyente las diferencias correspondientes.**

De manera que no puede hoy la contribuyente ampararse en su propia **torpeza o desidia en la defensa de sus derechos.**

A lo dicho cabe agregar que la actora es una empresa de gran magnitud que debe ser considerada *experta*; por ello, y por la *magnitud de los intereses en juego,* a la que cabe exigirle un *mayor deber de diligencia* sobre los alcances de su propia conducta (arg. arts. 512, 902, 929 CC y 1725 CCyC)[2].

Por lo expuesto, la concesión de la repetición pretendida implicaría también una flagrante **violación a la seguridad jurídica, a la certeza y a la previsibilidad**, con gravísimas consecuencias para el patrimonio del Estado Provincial y susceptible de configurar un supuesto de *«gravedad institucional»* pues podría derivar en una serie de procesos en cadena de consecuencias económicas impredecibles.

Asimismo, la pretensión que hoy esgrime la actora, luego de largos años de aquiescencia frente a la normativa impugnada, puede considerarse también un ***«ejercicio abusivo»*** de su derecho, esto es, un ***ejercicio antifuncional*** que contraría lo razonable y lo justo, y por tanto, la ley no ampara (art. 10 CCyC).

---

[1] CSJN, 13.07.2004, «Cabrera, Gerónimo Rafael y otro c/ P.E.N. - ley 25561 - dtos. 1570/01 y 214/02 s/ amparo sobre ley 25561» (C. 124. XL).

[2] CSJN, 30/03/1993, «Vicente Robles SAMCICIF. v. Estado Nacional /Servicio Nacional de Parques Nacionales s/ nulidad de resoluciones», *Fallos*, 316:382, entre otros.

Lo dicho resulta suficiente para sellar la suerte adversa de este reclamo, el cual deberá ser rechazado con imposición de costas a cargo de la actora.

La traslación del costo a los consumidores

Sin dudas, otra razón que funda el rechazo de esta demanda es la ausencia de empobrecimiento en el contribuyente, **que es un presupuesto elemental para su procedencia.** Lo cierto es que el contribuyente ha traslado el costo del impuesto que hoy reclama a los contribuyentes de manera tal que admitir el presente reclamo conllevaría un enriquecimiento sin causa que no puede ser cohonestado por el tribunal.

En este sentido ha dicho la mejor doctrina que resulta inadmisible la repetición de impuestos —indirectos o aún directos— en los casos de *«traslación»* de la carga impositiva al precio[3].

Y ello así pues resulta evidente que el eventual empobrecimiento del contribuyente *no es el monto del impuesto* (que han abonado los consumidores, constituyéndose en los *contribuyentes de facto*), sino, en todo caso, y sólo en el supuesto de haber sido debidamente acreditado, alguna *disminución en sus ganancias*.

Ahora bien, es evidente que no resulta legítimo, ni justo, ni equitativo que el tribunal le restituya al contribuyente por vía de repetición lo que ya percibió vía precios.

Al respecto, es dable destacar que **esta exigencia (ausencia de traslación) ha sido expresamente recogida por la normativa impositiva provincial (art. 122 de la Ley 10.508), que entró en vigencia el día 01/01/2018, es decir, con anterioridad a la interposición de la presente acción**.

Al respecto cabe decir que se trata de un principio elemental de la repetición tributaria aplicado en numerosas ocasiones por esta Excma. Corte Suprema, aún frente a la ausencia de una previsión normativa expresa que lo establezca, y que sigue el criterio sentado por la Ley 11.683 (reformada por ley 25.795), que también incorporó expresamente este recaudo como último párrafo del art. 81.

En este sentido se pronunció hace muchos años esta Corte Suprema:

"... puede decirse que el Fisco nacional no se enriqueció a costa de quien lo hizo sino más bien a costa del público consumidor. La actora

---

3 CORTI, Arístides Horacio, «Repensando el instituto de la repetición de impuestos», *La Ley*, 2005-A, p. 1169, Cita Online: AR/DOC/2815/2004.

no sufrió perjuicio alguno en su patrimonio. Falta así uno de los motivos requeridos para la repetición. La conciencia del tribunal se resiste a aceptar que la demandante haya vendido sus alcoholes sin cargar al precio de los mismos el valor íntegro que ella pagaba al Fisco por concepto de la desnaturalización, porque entonces habría trabajado a pérdida segura y habría procedido como no procede comerciante alguno"[4].

Puede decirse que la no traslación al precio importa la prueba de la percusión del impuesto sobre los ingresos del contribuyente, o bien la de su traslación en cualquier otra dirección, que no sea en el precio de los bienes o servicios vendidos.[5]

La misma Corte Suprema de Justicia, en fallo dictado en 2018 (*Festival de Doma y Folcklore*, 20/02/2018) ha utilizado este mismo argumento como una razón válida para rechazar una pretensión tributaria, afirmando:

"Que, como se dijo, la actora no ha acreditado —ni siquiera alegado— que sus derechos se encuentren afectados por el statu quo de tal forma que se configure un caso o controversia que la jurisdicción deba esclarecer ... ***Por otro lado, la actora tampoco ha acreditado fehacientemente que de tener que pagar el tributo le sería imposible trasladar dicho costo al precio de las entradas ni tampoco —de modo contrario— ha demostrado que existiría una merma del público concurrente a los espectáculos por ella organizados de tener que efectuar dicha traslación"***[6].

Buena parte de la jurisprudencia comparte esta exigencia, y por ello se ha dicho: ***"La confiscatoriedad debe implicar un perjuicio concreto, probado por quien lo alega. Si por el fenómeno económico de la traslación ese perjuicio no lo sufre el contribuyente —sino que recae sobre el consumidor—, está inhabilitado para alegarlo"***[7].

Como puede advertirse es falso que se haya producido un empobrecimiento de la actora, a lo que cabe agregar que tampoco se verifica un enriquecimiento correlativo en cabeza del Estado pues, como se ha dicho, éste no reviste, conforme lúcida caracterización de Duverger, el carácter de un Estado *pozo* sino

---

[4] CSJN, 1933, «Fisco Nacional c/ S.A. Guillermo Padilla», *Fallos*, 168:226.

[5] Mihura Estrada, Ricardo: *Repetición de impuestos indirectos: El empobrecimiento y la prueba de la devolución en la ley 25.795:* Publicado en: Sup.E.Derecho Económico febrero (2004), 27/02/2004, 139 Cita Online: AR/DOC/580/2004.

[6] CSJN, 20/02/2018, «Festival de Doma y Folklore e/ Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho», *Fallos*: 341:101, considerando 10°.

[7] TSJ CABA, 16/03/2005, «Asociación de la Banca Especializada, Asociación Civil c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad», citando CSJN, 23/2/1934, «Fisco Nacional c/ Roberto Bosch S.A. », *Fallos*, 170:180.

el de un Estado *filtro* o *redistribuidor*, **esto es que el impuesto presuntamente cobrado en exceso —y cuyo costo, según hemos explicado, ha sido trasladado a los consumidores— *vuelve en definitiva a la sociedad* a través del gasto público**[8].

A cualquier efecto, corresponde poner de resalto que, si la finalidad de la ley es la de proteger al consumidor y ciudadano, ella debe ser la noción rectora de la interpretación de la norma en cuestión.

Un entendimiento contrario, implicaría cohonestar que la comunidad deba afrontar dos veces el pago de este tributo: una, por vía del pago de precio (como *contribuyente de facto*); y otra, a través del pago de este reclamo (como *legitimado pasivo indirecto*).

Pues, como ha dicho la Corte Suprema de Justicia, tras el *legitimado pasivo directo* que es el Estado se encuentra *el legitimado pasivo indirecto* que es la comunidad, que, en su caso, debería soportar la carga[9].

Como puede advertirse, si se admite este reclamo, la traslación patrimonial incausada se operaría a favor de la actora.

Como si ello no fuera poco, en un reciente fallo la Corte ha reafirmado el requisito de no traslación, imponiendo incluso la carga de la prueba a la parte actora.

En ese orden de ideas, la Corte mediante Sentencia del **10/12/2020** en autos **"TRANSPORTES UNIDOS DEL SUD S.R.L. C/ CÓRDOBA, PROVINCIA DE S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD"**, utilizó el argumento de la falta de acreditación del empobrecimiento o traslación al precio como una razón válida para rechazar una pretensión tributaria, afirmando:

*"Que, como se dijo, **la actora no ha acreditado —ni siquiera alegado— que sus derechos se encuentren afectados por el statu quo de tal forma que se configure un caso o controversia que la jurisdicción deba esclarecer**. Es verdad que sostuvo que le causaba lesión el mero hecho de poder ser sometida a una fiscalización del Fisco Nacional (fs. 20) pero ha reconocido, al mismo tiempo, que presentó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos 2004 y 2005, calificando como "no gravados" los ingresos*

---

[8] DUVERGER, Maurice, *Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 1968, ps. 35-6.

[9] CSJN, 24/02/2012, «Q. C., S. Y. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo» (R. 1309. XLII.), considerando 11°.

que constituyen la contraprestación de los espectáculos que organiza sin que el organismo fiscal haya impugnado esas declaraciones. Por otro lado, ***la actora tampoco ha acreditado fehacientemente que de tener que pagar el tributo le sería imposible trasladar dicho costo al precio de las entradas ni tampoco —de modo contrario— ha demostrado que existiría una merma del público concurrente a los espectáculos por ella organizados de tener que efectuar dicha traslación****".*

Como puede advertirse según la opinión del Tribunal Federal Máximo, el principio se encuentra vigente y es plenamente aplicable al sub exámine, pero además, conforme sus conclusiones, la carga de la prueba del empobrecimiento pesa indudablemente sobre las espaldas del contribuyente. Y es que se trata de un principio elemental de la repetición tributaria aplicado en numerosas ocasiones por la Corte Suprema, aún frente a la ausencia de una previsión normativa expresa que lo establezca.

En definitiva, y por las razones expuestas resulta evidente que no concurren dos presupuestos básicos del enriquecimiento sin causa, esto es, el empobrecimiento del demandante y el consecuente enriquecimiento del demandado, por lo que la acción debe ser rechazada con imposición de costas a cargo de la actora.

Inconstitucionalidad no retroactiva

En el caso de autos concurren valores y principios constitucionales que deben ser preservados, tales como, la ***certeza y seguridad jurídica***, el **sometimiento voluntario** a un régimen jurídico, la irretraoctividad de la inconstitucionalidad frente a actos ya consumados, muy particularmente, en casos como el que nos ocupa, en los que por su potencial generalización podrían desembocar en una situación de consecuencias presupuestarias y sociales imprevisibles.

En efecto, es sabido que los tribunales no pueden perder de vista las consecuencias sociales generales que se derivan de una resolución judicial individual (*interpretación consecuencialista*) pues, tal como se ha dicho, el mandato del Preámbulo de la Constitución argentina de ***«afianzar la justicia»*** y ***«promover el bienestar general»*** exige del intérprete no quedar atado al caso individual y elevarse a la *proyección social y futura* de los resultados interpretativos (AMAYA).

Por ello se ha dicho que el juzgador que no mide los efectos de lo decidido en cuanto al caso concreto, o también el impacto del fallo en otros pronunciamientos, consuma una interpretación descalificable por imprevisora[10].

Este criterio ha sido adoptado por la Corte Suprema de Justicia en numerosos precedentes en los que se ha afirmado, por ejemplo: ***«resulta claro que, decisiones con las repercusiones de la presente, no pueden dictarse desatendiendo las graves consecuencias que, de modo inmediato, derivarán de ella».*** [11]

Por ello, y si bien es cierto que en nuestro sistema, se otorga —por regla— efectos retroactivos a la declaración de inconstitucionalidad, la propia **Corte Suprema** ha fijado excepciones, particularmente, cuando lo resuelto pudiera tener efectos expansivos de los que el tribunal no puede desentenderse, disponiendo en tales casos que lo resuelto rija para el futuro (*ex nunc*).

Así lo ha hecho, por ejemplo, los casos ***«Tellez»*** (1986), ***«Barry»*** (1996), ***«Itzcovich»*** (2005)[12]. Incluso, en el caso ***«Rosza»*** (2007), al resolver la declaración de inconstitucionalidad de una norma difirió su aplicación por las consecuencias indeseadas que podrían derivarse de su aplicación inmediata, afirmando:

«Que, por los motivos indicados, la autoridad institucional de este fallo no privará de validez a los actos procesales cumplidos de conformidad con las normas consideradas en vigor (conf. doctrina de Fallos: 319:2151 "Barry" y sus citas; 328:566 "Itzcovich"). Ello es así toda vez que la aplicación en el tiempo de los nuevos criterios ha de ser presidida por una especial prudencia con el objeto de que los avances propuestos no se vean malogrados en ese trance. En mérito de ello, es necesario trazar la línea divisoria para el obrar de la nueva jurisprudencia, apoyándola en razones de conveniencia, utilidad y en los más hondos sentimientos de justicia, necesidad que entraña, a su vez, la de fijar el preciso momento en que dicho cambio comience a operar (conf. causa Fallos: 308:552 "Tellez").

...El efecto de una sentencia posterior que declara la invalidez debe ser considerado en diversos aspectos referidos a relaciones

---

10 LORENZETTI, Ricardo Luis, *Teoría de la decisión judicial: fundamentos de derecho*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2014, p. 399

11 CSJN, 23/05/2007, «Rosza, Carlos Alberto y otro s/ recurso de casación» (R. 1309. XLII.), considerando 22°.

12 CSJN, 15/04/1986, «Tellez, María Esther c/ Bagala S.A.», *Fallos*, 308:552, considerando 2°; íb., 10/10/1996, «Barry, María Elena c/ ANSES. s/ reajustes por movilidad», *Fallos*, 319:2151; íb., 29/03/2005, «Itzcovich, Mabel», *Fallos*, 328:566.

particulares —personales y societarias— y a conductas particulares —privadas y oficiales—. Las cuestiones concernientes a derechos que se alegan como adquiridos, al estado legal, a decisiones previas que se consideran firmes y en cuyas consecuencias se ha actuado, y al orden público a la luz de la naturaleza de la ley y de su anterior aplicación requieren ser examinadas. Estos interrogantes aparecen entre los más difíciles que han ocupado la atención de los tribunales, estaduales y federales; y surge en forma manifiesta de numerosas sentencias que la afirmación general de un principio de invalidez retroactiva absoluta no puede ser justificada" (conf. doctrina emanada de los casos "Norton vs. Shelby County" 118 U.S. 425, Chicot County Drainage Dist. v. Baxter State Bank 308 U.S. 371, 374)».[13]

Y en efecto, tal como se indica en el fallo indicado, el derecho comparado nos muestra numerosas situaciones en las que los Máximos Tribunales privan a la declaración de inconstitucionalidad de efectos retroactivos por las consecuencias indeseadas que podrían derivarse de la aplicación.

Así se ha hecho en sistemas que, tal como el nuestro, a la declaración de inconstitucionalidad se le otorga por regla efectos retroactivos. En este sentido pueden verse los numerosos casos de la **jurisprudencia norteamericana** (citados en el fallo «Rosza») y del **Tribunal Constitucional alemán** [14].

El **Tribunal Constitucional español** también ha limitado los efectos de la declaración de inconstitucionalidad (no retroactivos) en numerosos precedente relativos a **leyes tributarias**, particularmente a partir de la Sentencia 45/1989 (20.02.1989), dando lugar a lo que la doctrina publicista española más destacada ha denominado la ***«eficacia prospectiva»*** de tales fallos (GARCÍA DE ENTERRÍA y RUBIO LLORENTE)[15].

En idéntico orden de ideas se ha pronunciado más recientemente la **Corte Constitucional de Italia** (Sentencia Nº 10, 11.02.2015), rechazando en definitiva una pretensión de repetición de impuestos, argumentando acertadamente que

---

13 CSJN, 23/05/2007, «Rosza, Carlos Alberto y otro s/ recurso de casación» (R. 1309. XLII.), considerando 21°; íb, 15/06/2010, «Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal» (Expte. A. 910. XXXVII.), *Fallos*, 333:935., considerando n° 23.

14 Cfr. SAGÜÉS, Nestor P., *Derecho Procesal Constitucional. Recurso Extraordinario*, 2da. ed., Buenos Aires: Astrea, 1989, vol. 1, citando a FIX ZAMUDIO, *Los tribunales constitucionales*, pp. 56-58.

15 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales», *Revista Española de Derecho Administrativo*, n° 61, 1989 y RUBIO LLORENTE, Francisco, «La jurisdicción constitucional como forma de creación del Derecho», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n° 22, 1988, p. 39

esa era la solución que correspondía al ponderar otros principios constitucionales que el tribunal debe también custodiar, garantizando una tutela integral y no fraccionada de los principios y derechos involucrados, a lo que agrega el desequilibrio macroeconómico negativo que conllevaría las devoluciones pretendidas, y su incidencia negativa en las demás funciones esenciales que el Estado debe llevar adelante, provocando un irremediable perjuicio a las exigencias de las solidaridad social y a otros valores y principios fundamentales [16]:

En este punto no puede perderse de vista que, tal como atinadamente ha señalado nuestra Corte Suprema de Justicia, frente a una pretensión no puede perderse de vista su incidencia sobre otros derechos que también exigen ser satisfechos (salud, jubilaciones, salarios, etc.) y los recursos necesarios para ello; pues ***«(e)n estos supuestos hay una relación compleja entre el titular de la pretensión, el legitimado pasivo directo que es el Estado y el legitimado pasivo indirecto que es el resto de la comunidad que, en definitiva soporta la carga y reclama de otros derechos.»***[17]

Hemos explicado ya que el tributo que aquí se procura repetir **ha sido trasladado a la comunidad** (pues los consumidores han sido los ***«contribuyentes de facto»*** esto es, quienes han soportado su carga trasladada al precio); por ello, resulta **manifiestamente inadmisible la pretensión de reclamar nuevamente ese monto de la comunidad**, que es, en definitiva, el ***«legitimado pasivo indirecto»*** de este reclamo.

A lo dicho cabe agregar que este mismo criterio ha sido posteriormente reiterado por nuestra Corte Suprema de Justicia en la causa ***«Intercorp S.R.L.»*** (2010)[18] en la que, luego de citar los precedentes ya indicados, dispuso:

«... esta Corte ... ha recalcado que los magistrados deben examinar con particular estrictez la adopción de medidas que pudieran afectar el erario público pues la percepción de las rentas del Tesoro – en tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para el regular

---

16 Corte Constitucional de Italia, Sentencia nº 10 del 11.2.2015, traducida y transcripta en *Revista Investigaciones*, Corte Suprema de Justicia de la Nación, Dirección General de Bibliotecas, Oficina de Referencia Extranjera, año 2015, nº 1, pp. 169-173, disponible en: *http://www.csjn.gov.ar/dbre/investigaciones/2015.pdf*

17 CSJN, 24/04/2012, «Q. C., S. Y. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo» (R. 1309. XLII.), considerando 11°.

18 CSJN, 15/06/2010, «Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal» (Expte. A. 910. XXXVII.), *Fallos*, 333:935., considerandos nº 21 y 23.

funcionamiento del Estado (Fallos: 327: 5521; 328:3720; 330:2186); entre muchos otros...

Ello exige que el Tribunal, en cumplimiento de su deber constitucional de adoptar las medidas apropiadas para evitar la eventual afectación de la percepción de la renta pública, establezca pautas claras y concretas acerca de la manera en que los efectos de su pronunciamiento operarán en el tiempo.

Para satisfacer ese objetivo, resulta necesario admitir la validez *de las medidas cautelares que, al amparo de las disposiciones del art. 92 de la ley 11.683, los funcionarios del Fisco Nacional hayan dispuesto* ***hasta el presente...»***

En definitiva, estimamos que la jurisprudencia indicada realiza una adecuada ponderación de los valores y principios constitucionales contrapuestos, por ello corresponde que, en igual sentido, se admita la validez de los cobros efectuados y ya consumados al amparo de la normativa cuestionada, descartándose una declaración de inconstitucionalidad con efectos retroactivos que conllevaría una grave afectación patrimonial para nuestra representada.

VI. DEFENSA SUBSIDIARIA EN RELACIÓN AL CALCULO DE INTERESES RESARCITORIOS y TASAS APLICABLES DE CONFORMIDAD A LA NORMATIVA LOCAL:

Conforme fue planteado en el punto IV. de esta presentación, la firma accionante omitió formular un reclamo administrativo previo de repetición en sede administrativa, recaudo que se constituye en una exigencia a fin de promover luego la demanda judicial de repetición en caso de denegatoria por parte de la Administración publica provincial.

Al interponer la demanda de autos se pretende el reconocimiento de intereses vinculados a las sumas cuya devolución se solicita. La parte actora requiere que se ordene a la Provincia de Córdoba el reintegro del monto reclamado, el cual según afirma fue ingresado indebidamente por los períodos fiscales 01/2014 a 12/2017: "*con más sus intereses resarcitorios hasta la fecha de su efectiva devolución*".

En caso de reconocer las sumas reclamadas, los intereses solo podrían eventualmente ser calculados desde la interposición de la demanda ante este Tribunal.

En este sentido la doctrina de la Corte que sostiene que "...una hermenéutica contraria importarla dejar librada a la voluntad del contribuyente la

obtención de una condena mayor en concepto de intereses, sin una razón legal que lo justifique, desde que la demanda o el recurso deducido ante el Tribunal Fiscal, también se complementa con la posterior intervención judicial e, incluso, con la de esta Corte por la vía de los recursos ordinario o extraordinario" (Fallos: 283:360; 285:263).

En la Provincia de Córdoba, el régimen de devolución por repetición se encuentra expresamente regulado por Ley 6006 – Código Tributario Provincial las resoluciones de la Secretaría de Ingresos Públicos, dictadas en ejercicio de potestad reglamentaria delegada por la ley.

En este orden, el CTP aplicable a los periodos objeto de reclamo tiene previsto:

"TITULO NOVENO Repetición por Pago Indebido.

Devolución de Tributos. Intereses, Recargos y Multas. Artículo 120.- La Dirección deberá, **a pedido de los contribuyentes** o responsables o de oficio, acreditarles o devolverles las sumas por las que resulten acreedores, en virtud de pagos efectuados espontáneamente o a requerimiento de la Dirección y que correspondan a tributos no adeudados o abonados en cantidad mayor que la debida.

La devolución total o parcial de un tributo obliga a devolver, en la misma proporción, los intereses, recargos y multas excepto la multa prevista en el Artículo 74 de este Código.

Artículo 121.- (...) Para períodos en que no rija actualización, en su lugar se reconocerá **el interés diario que establezca al efecto la Secretaría de Ingresos Públicos, el que se calculará desde la interposición del pedido** o desde el mes siguiente a aquél en que cese la actualización lo que sea posterior, hasta la notificación al beneficiario, la solicitud respectiva, o el vencimiento de la obligación a cancelar, según corresponda, conforme a los casos previstos precedentemente. Los agentes de retención, percepción y/o recaudación no podrán reclamar la devolución, acreditación o compensación de las sumas ingresadas, que hubiesen sido retenidas, percibidas y/o recaudadas de los contribuyentes, excepto en los supuestos expresamente autorizados por las normas legales que reglamentan los regímenes respectivos".

El art. 121 referido del CTP reconoce el derecho a la devolución, pero no equipara la situación del Fisco a la del contribuyente moroso. El CTP es categórico, establece actualización o intereses según el período normativo aplicable, determinando el dies a quo del cómputo de intereses desde la interposición del pedido, remitiendo expresamente a la tasa diaria que fije la Secretaría de Ingresos Públicos cuando no rija actualización.

Este diseño normativo no es accidental, responde a una decisión de política tributaria autorizada por el ordenamiento jurídico y que la judicatura no puede sustituir sin incurrir en un exceso jurisdiccional.

En este orden, a los períodos anteriores al 24/06/2022 corresponde la aplicación de la Resolución SIP Nº 4/14, art. 3°, que fija una tasa: 0,050 % diario, aplicable a devoluciones, repeticiones o compensaciones. Esta norma se encontraba plenamente vigente y fue dictada conforme a la habilitación legal del art. 121 CTP (posteriormente art. 146).

Con respecto a períodos posteriores, la Resolución SIP Nº 5 – Letra D (24/06/2022), en su artículo 2° dispone la remisión a la tasa fijada en el ámbito nacional (Res. MH 598/19 y luego Res. ME 559/2022). Desde el 01/09/2022, tasa fijada en 3,84 % mensual.

Ergo, el régimen provincial no solo prevé intereses, sino que los actualiza conforme criterios objetivos y públicos. El contribuyente no tiene un derecho constitucional a la tasa más alta posible, sino al régimen legal vigente, los que solo podrán se calculados desde la fecha del reclamo en esta sede judicial.

En virtud de los argumentos esgrimidos, solicitamos se rechace la presente acción de repetición, con costas a la contraria.

VII.- OFRECE PRUEBA

Por ser esta la instancia procesal oportuna conforme los términos del artículo 333 del CPCCN, se ofrecen a continuación las siguientes pruebas que hacen al derecho de mi mandante:

1) Constancias de autos.
2) Fallos judiciales dictados en autos: EXPEDIENTE SAC: 6460398 - SIDERAR SAIC (HOY TERNIUM ARGENTINA S.A.) C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS"; "7477514 - TERNIUM ARGENTINA S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS - ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS"; "ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS SA C/ DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS DE LA PCIA DE CÓRDOBA (DGR) - ACCIÓN DE REPETICIÓN POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS" (Expte. Nº 6199709)".
3) Normas provinciales aplicables al caso.

PROCURACIÓN DEL TESORO

4) En caso de desarrollarse la pericial contable esta parte ofrece como perito de control a la Cra. Claudia Rucci, con domicilio en Avenida Callao 332 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

VIII. PETITORIO

Por todo lo expuesto, solicito a V.E.:

1. Nos tenga por presentados, por parte en el carácter invocado y con el domicilio legal constituido.

2. Tenga por contestada la demanda en tiempo y forma.

3. Tenga por ofrecida la prueba que se expresa.

4. Oportunamente, rechace la demanda interpuesta confirmando las disposiciones legales y administrativas cuestionadas, con costas.

PROVEER DE CONFORMIDAD, SERÁ JUSTICIA.

Ab. Fernando Adrián MALDONADO
M.P. 1-33451 - C.S.J.N. - T° 501 - F° 878
Director General de Asuntos Judiciales
PROCURACIÓN DEL TESORO - FISCALÍA DE ESTADO

Ab. Mariano Armando ANDRUET
M.P. 1-37349 - C.S.J.N. - T° 505 - F° 211
Procurador del Tesoro
PROCURACION DEL TESORO - FISCALIA DE ESTADO

Ab. Leticia Valeria AGUIRRE
M.P. 1-44139 - C.S.J.N. - T° 570 - F° 488
Fiscal de Cámara Sala Contencioso Administrativa
PROCURACIÓN DEL TESORO - FISCALÍA DE ESTADO

SALA CIVIL Y COMERCIAL - TRIBUNAL SUPERIOR
02/05/2022 - Protocolo de Sentencias
Nº Resolución: 55
Año: 2022 Tomo: 2 Folio: 420-448

EXPEDIENTE SAC: **6460398 - SIDERAR SAIC (HOY TERNIUM ARGENTINA S.A.) C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS - ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS**

PROTOCOLO DE SENTENCIAS. NÚMERO: 55 DEL 02/05/2022

En la ciudad de Córdoba, de conformidad a lo dispuesto por el Acuerdo número un mil seiscientos veintinueve (1629) Serie "A" del seis (06) de junio del dos mil veinte (punto 8 del Resuelvo) dictado por el Tribunal Superior de Justicia, los Señores Vocales, en pleno, Dres. Luis Eugenio Angulo Martín, Domingo Juan Sesín, Aída Lucía Tarditti, Luis Enrique Rubio, M. de las Mercedes Blanc G. de Arabel, y los vocales de Cámaras Civiles y Comerciales, Dres. María Rosa Molina de Caminal y Rubén Atilio Remigio, bajo la presidencia del primero, proceden a dictar sentencia en los autos caratulados: **"SIDERAR SAIC (HOY TERNIUM ARGENTINA S.A.) C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS – ACCIÓN DE REPETICIÓN POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS - Expte. Nº 6460398"**, determinando en primer lugar las siguientes cuestiones a resolver:

PRIMERA CUESTIÓN: ¿Es procedente el recurso de inconstitucionalidad?

SEGUNDA CUESTIÓN: En su caso, ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

Conforme al sorteo que en este acto se realiza, los Señores Vocales votan en el siguiente orden: Dres. Luis Eugenio Angulo Martín, Domingo Juan Sesín, Aída Lucía Tarditti, Luis Enrique Rubio, M. de las Mercedes Blanc G. de Arabel, María Rosa

Molina de Caminal y Rubén Atilio Remigio.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL, DOCTOR LUIS EUGENIO ANGULO MARTÍN, DIJO:

I. La Provincia de Córdoba -mediante su representante Gustavo Daniel Laucirica, y con el patrocinio letrado de los Dres. Silvio Casimiro Parisato y Emanuel Agustín Martínez, deduce recurso de inconstitucionalidad en autos: **"SIDERAR SAIC (HOY TERNIUM ARGENTINA S.A.) C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS – ACCIÓN DE REPETICIÓN POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS" - Expte. Nº 6460398**, en contra de la Sentencia n.° 135 de fecha 15 de diciembre de 2020, dictada por la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Primera Nominación de esta ciudad, con fundamento en la causal prevista en el inc. 1º del art. 391 del CPCC.

En sede de grado, la impugnación fue debidamente sustanciada conforme al procedimiento establecido en el art. 386 del CPCC -por remisión del art. 393 ib.-, habiendo evacuado traslado la actora, a través de su apoderado Dr. Pablo Ignacio Bollati (presentación de fecha 15/03/21), y emitido dictamen la Señora Fiscal de Cámaras (12/04/21).

Mediante Auto Interlocutorio n.° 86 del 20 de mayo del 2021, el Tribunal *a quo* dispuso conceder el recurso de inconstitucionalidad.

Radicadas las actuaciones ante esta sede, se corrió vista a Fiscalía General, la que fue evacuada con fecha 28/07/21 (Dictamen C-582).

Dictado y firme el decreto de autos (3/08/21), queda la causa en estado de dictar resolución.

II. Las censuras que informa el recurso de inconstitucionalidad admiten el siguiente compendio:

La recurrente se agravia por cuanto la Cámara *a quo* confirmó la declaración de

inconstitucionalidad del art. 21 de la ley 9704 y del art. 21 de la ley 9875, bajo idénticos argumentos a los brindados por el Juez de primera instancia.

Expresa que en ambas resoluciones, sin mayores argumentos, se entendió que el caso en estudio resultaba análogo al resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "BAYER S.A. C/ SANTA FE, PROVINCIA DE S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA" (FALLOS 340:1480 DEL 31/10/2017), y se fundó la inconstitucionalidad declarada en idénticas razones a las brindadas en dicha causa.

Considera que los fundamentos brindados en el fallo en crisis distan de ser una adecuada motivación de la decisión adoptada, máxime si se advierte que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal es la más delicada de las tareas encomendadas al juez.

Entiende que la Cámara omitió realizar un correcto e integral análisis respecto de la constitucionalidad de las normas ya citadas, al mismo tiempo que olvidó pronunciarse sobre defensas articuladas en oportunidad de contestar la demanda y apelar, todo lo cual -señala- fue invocado en el recurso de casación articulado al amparo del inc. 1°, art. 383 del CPCC.

Remarca lo mencionado al expresar agravios en torno a que la declaración de inconstitucionalidad presupone la previa acreditación de un perjuicio, y que el propio sentenciante ha entendido que la firma actora no posee un perjuicio, por lo que no habilitaría a declarar la invalidez de las normas en cuestión.

Recuerda que en instancia de apelación dejó claramente sentado que en el desarrollo argumental del juez deliberadamente se habían obviado todas las razones expuestas por la provincia de Córdoba en oportunidad de contestar la demanda, vinculadas a la disímil casuística entre el pleito de marras y el precedente "BAYER" (2017) de la CSJN.

Dice que pese a ello, la Cámara tampoco trató dichas defensas lo que constituye una

flagrante violación a su derecho de defensa.

Reproduce a continuación los referidos argumentos y añade que su contundencia pone de relieve que existen verdaderas razones que no fueron tenidas en cuenta para decidir de la forma en que se lo hizo.

Precisa que tratándose de un tema eminentemente tributario, la sentencia en pugna ha omitido realizar un análisis constitucional de las normas impositivas cuestionadas desde el propio derecho tributario local, al punto tal que ha dejado de lado cualquier consideración vinculada a la estructura del ISIB y la actividad gravada efectivamente desarrollada por la empresa actora en el territorio provincial, olvidando de ese modo evaluar la constitucionalidad de la gabela de forma sistemática e integral con todo el ordenamiento jurídico.

Observa que la sentencia no dice nada respecto de la naturaleza de la exención contenida en el actual inc. 23 del art. 215 del C.T.P. (ley 6006 y modificatorias) vigente desde el año 2000, ni de la definición del ISIB y presupuestos de configuración del art. 177 del mismo plexo legal, como así tampoco de la manda contenida en el inc. d) del art. 178, ibídem, presupuestos legales que no han sido puestos en tela de juicio por la empresa actora.

Entiende que ninguna de las razones dadas en la sentencia recurrida sobre la inconstitucionalidad declarada luce ajustada a derecho, puesto que son una clara derivación de la aplicación mecánica y descontextualizada de un precedente jurisdiccional que no encaja en la situación de autos.

Precisa que ni siquiera se indagó si las normativas fiscales de las provincias de Córdoba y Santa Fe eran idénticas, pese a que su parte sostuvo al contestar la demanda, que la causa no era análoga.

Añade que de la lectura de la ley 3.456 de Santa Fe no se puede colegir que exista una identidad exacta o asimilable entre el hecho imponible y las exenciones previstas en

los respectivos códigos fiscales de ambas jurisdicciones; por el contrario, la estructura impositiva local del ISIB muestra particularidades propias que ameritaban un profundo análisis de sus implicancias en el caso sometido a decisión.

Afirma, por otro lado, que resulta desacertado lo sostenido en la resolución respecto a que en autos existió una discriminación en función del domicilio de localización de la firma actora puesto que ha quedado debidamente probado que el régimen impositivo se basa en la naturaleza y características propias de la actividad desplegada por SIDERAR en la provincia de Córdoba -comercialización- y no en el hecho del lugar de radicación de la misma.

Tilda de impreciso decir que se ha instaurado una aduana interior, porque el ISIB establece diferentes alícuotas para distintos tipos de actividades económicas y no una discriminación basada en el origen de los productos comercializados.

Considera que el distinto tratamiento responde a criterios de razonabilidad atento que procura la promoción de actividades industriales dentro del territorio provincial, y a dicho fin, prevé el otorgamiento de un beneficio impositivo.

Agrega que la normativa en crisis no lesiona el principio de igualdad (art. 16, Constitución Nacional), por el contrario, coloca dentro de la misma categoría a aquellos contribuyentes que en el territorio de nuestra jurisdicción se dedican solo a la comercialización de bienes, lo que nada tiene que ver con el lugar de radicación de su industria.

Transcribe fragmentos de la contestación de demanda y cita jurisprudencia de la CSJN y de este Superior Tribunal.

Sintetiza que los artículos cuya constitucionalidad se cuestiona, guardan proporción con sus fines y sus normas son adecuadas a las peculiaridades de la materia económica y el derecho que las rige, siendo su razonabilidad evidente.

Concluye afirmando que existen serios argumentos que ameritan el acogimiento del

recurso, puesto que la inconstitucionalidad declarada en autos resulta desajustada a derecho, a la luz de las consideraciones efectuadas.

Formula reserva del Caso Federal.

III. Aclaraciones preliminares.

III.1. Cabe señalar que la interesada interpuso recurso de casación al amparo de los incs. 1° y 3°, art. 383 del CPCC, el que fue denegado por la Cámara *a quo*. Articulada la queja ante esta sede, la misma resultó rechazada (consultar Expte. n.° 10158831).

III.2. Corresponde también destacar que la actora ha promovido por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la causa "TERNIUM ARGENTINA S.A. C/ CÓRDOBA, PROVINCIA DE, S/ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD", Expediente CSJ 001921/2016-00, en la que pretende la declaración de inconstitucionalidad de las siguientes normas: a) art. 5 de la Ley 9505; b) art. 22 de la Ley 10324 (Ley Impositiva año 2016) y c) art. 456 de la Resolución Normativa 1/2015.

Tal como lo destaca la recurrente al contestar la demanda (fs. 297), pese a tratarse de períodos fiscales posteriores y por ende, leyes impositivas distintas, la normativa es idéntica a la aplicable a los períodos aquí cuestionados.

En efecto, el planteo se sustenta en que la referida legislación establece un tratamiento de alícuotas más gravoso con relación al impuesto sobre los ingresos brutos para la actividad industrial en el supuesto de que el contribuyente no posea un establecimiento radicado en la provincia de Córdoba, lo que se encontraría en pugna con lo previsto por los artículos 9, 10, 11, 16, 28, 75 inciso 13 y 126 de la Constitución Nacional.

Si bien, conforme surge de la consulta sobre el estado del expediente en la página de las causas en trámite de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (http://scw.pjn.gov.ar/scw), aún no se ha dictado resolución en el marco de la causa descripta, se advierte que el Cimero Tribunal ha hecho lugar a la medida cautelar

requerida por la actora.

En tal senda, se ordenó con fecha 15 de agosto de 2017, que el Estado Provincial debe abstenerse de reclamar a Siderar S.A.I.C. las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos que se desprenden de la resolución DJRGDA-R 0091-2016; a la vez se estableció que la actora tribute en lo sucesivo idéntica alícuota a la prevista en la legislación tributaria local para aquellos contribuyentes ubicados en la Provincia de Córdoba, hasta tanto se emita sentencia definitiva.

III.3. Sin perjuicio de ello, las constancias de la causa revelan que existirían otras causas tramitadas por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, referidas a la materia debatida en autos.

En ese estado de situación, se considera dirimente efectuar una serie de precisiones acerca de la importancia de acatar los precedentes de la CSJN que puedan existir a la fecha en el tópico que es de nuestra incumbencia.

Conforme lo destaca la doctrina especializada, *"...el régimen constitucional de 1853-1860 no impuso un mecanismo jurisprudencial 'vinculante' hacia los fallos de la Corte Suprema. Antes bien, la Constitución delineó un organigrama de jurisprudencia 'no vinculante', donde los fallos del Tribunal Supremo tenían, en principio, únicamente valor para el caso concreto. Conforme con tales pautas, sus sentencias carecían de obligatoriedad erga omnes y su apartamiento por los jueces del país se presentaba como factible, al menos mientras una ley no dispusiera lo contrario. Y tal ley no se dictó. Sin embargo fueron surgiendo normas de derecho judicial que se han adosado al texto constitucional. Paulatinamente ha tomado cuerpo una interpretación constitucional mutativa, praeter constitutionem o contra constitutionem, según como se la quiera apreciar, que confiere a los fallos de la Corte cierto valor jurídico 'vinculante'"* (Sagüés, Néstor Pedro, Recurso Extraordinario, Bs. As., Astrea, 1992, 3ª ed. actualizada y ampliada, pág. 201).

En igual sentido, se ha sostenido: "*...en la actualidad (...) y como producto del derecho judicial, ha tomado cuerpo en virtud de una interpretación constitucional mutativa, el criterio de que los fallos de la Corte nacional revisten valor jurídico 'vinculante', aunque condicionado al 'apartamiento fundado' de su fallos. Es decir que '...la sentencia de la Corte sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma, como también la que versa sobre otros aspectos jurídicos (derecho federal y no federal), se proyecta a los demás tribunales del país (nacionales o locales), a causa de una interpretación constitucional proveniente de la propia Corte, excepto en los casos en los cuales aparezcan motivos que justifiquen apartarse de la directriz jurisprudencial del supremo tribunal. Las causas que justifiquen el apartamiento caen dentro del margen de discrecionalidad de los jueces, pero será la Corte, en última instancia, quien revise las razones invocadas y decida si son valederas o no para aceptar el apartamiento'*" (Serra, María Mercedes, Proceso y Recurso Constitucionales, Bs. As, Ed. Depalma, 1992, pág. 152, con cita a Sagüés, en nota nº 61).

Por su parte, Germán Bidart Campos postula que la jurisprudencia constitucional de la Corte "*…debe ser acatada por todos los demás tribunales, y cuando las interpretaciones de éstos discrepan entre sí habría que hallar remedio por el cauce del recurso extraordinario ante la Corte, para que ella uniformara esas interpretaciones disímiles. La razón es, por lo menos, doble: a) porque se hace necesario que la Corte unifique la interpretación de la constitución y la consolide con el mismo rango supremo de ella; b) porque hay que preservar la igualdad jurídica de los justiciables*" (cfr.: aut. cit., La interpretación y el control constitucionales en la jurisdicción constitucional, Bs. As., Ediar, 1987, pág. 274).

Compartiendo plenamente el sentido de tales apreciaciones y en la férrea convicción de que el eventual alzamiento contra la interpretación legal sentada en los diversos

precedentes emanados del Máximo Tribunal Federal, lejos de aportar soluciones superadoras o robustecer la autonomía de las jurisdicciones locales, tan sólo habría de concurrir a agudizar la incertidumbre e inseguridad jurídica que se gestara en torno a la temática que nos ocupa, estimamos imperativo asumir el irrestricto sometimiento a la doctrina legal sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

IV. Efectuadas las aclaraciones precedentes y alentados por el irrenunciable objetivo de resguardar los derechos patrimoniales comprometidos en la dilucidación del pleito, compatibilizando esa tutela con la suprema finalidad de afianzar el orden institucional y asegurar a los justiciables la garantía axil de igualdad ante la ley mediante la interpretación y aplicación uniforme del ordenamiento jurídico en su conjunto, deberemos indagar si existe pronunciamiento sobre un caso análogo al que ahora nos ocupa y de ser afirmativa la respuesta hacer nuestro el criterio hermenéutico plasmado por la Corte, postulando adoptar su tendencia dominante para la resolución del recurso de inconstitucionalidad planteado por ante esta sede.

V. En miras al cumplimiento del objetivo propuesto, es oportuno precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha emitido pronunciamiento en una causa similar a la que nos convoca.

Nos referimos, concretamente, al precedente "BAYER S.A. C/ SANTA FE, PROVINCIA DE S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA", del 31/X/2017 (Fallos 340:1480), citado en basamento de la declaración de inconstitucionalidad de las normas en crisis contenida en las resoluciones dictadas en la especie.

La recurrente cuestiona la aplicación de dicho precedente al *sub examen.* Conforme los términos de la reseña de agravios efectuada *ut supra,* afirma que no se trata de una causa análoga y sostiene que las razones invocadas en tal sentido al contestar la demanda, no fueron tenidas en consideración por el sentenciante. A la vez, denuncia que la Cámara tampoco trató dichas defensas lo que constituye una flagrante violación

a su derecho de defensa.

Al respecto y sin perjuicio de la respetada opinión en contrario de la impugnante, consideramos que el precedente “Bayer” guarda analogía sustancial respecto de la cuestión constitucional que aquí se ventila.

En primer lugar, resulta dable señalar que de las constancias de la causa surge indubitable la actividad industrial desarrollada por la parte actora (ver certificados de habilitación municipal en el rubro “Industria Metalúrgica” de las plantas productivas de la actora, constancias expedidas por el Registro Industrial de la Nación y estatuto social, fs. 193/213); así como su carácter de contribuyente en el impuesto sobre los ingresos brutos, Convenio Multilateral, en el rubro industrias básicas de hierro y acero, con inscripción en la jurisdicción Córdoba desde el 1/01/1978 (ver fs. 191).

A ello cabe agregar que la Cámara *a quo* dio puntual respuesta al agravio referido a imposibilidad de aplicar el precedente “Bayer” por no verificarse la necesaria analogía, mediante fundamentos que no fueron grabados mediante una crítica idónea por parte de la recurrente, atento que el embate se limitó a señalar una omisión de pronunciamiento sobre el punto, sin hacerse cargo de los motivos expuestos por los sentenciantes.

Al respecto, en la resolución en crisis se expresó: “*Acorde a la descripción precedente, no obstante que en “Bayer” la provincia demandada había sido Santa Fe mientras que en estos autos lo es Córdoba, aun cuando difiera la actividad desarrollada por Bayer SA (“fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos”, y “fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario”) y por SIDERAR SAIC –hoy TERNIUM ARGENTINA S.A- (“industrias básicas de hierro y acero”), y pese a que en el primer caso la alícuota ajustada era del 3,5% y, en cambio, en el caso aquí analizado es del 4%; lo cierto es que, la cuestión de fondo en ambos casos guarda estrecha similitud, puesto que de lo que se trata de discernir es si*

las alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la planta industrial de la empresa que comercializa el producto, establecidas normativamente por la provincia de Santa Fe o por Córdoba respecto del impuesto sobre los ingresos brutos resultaban o no violatorias de los principios enunciados en los artículos 9, 10, 11, 12, 16, y 75 inciso 13, y 126, de la Constitución Nacional, toda vez que ninguna de las dos empresas desarrollaba su actividad industrial dentro del territorio cuyo fisco las intimó al pago de un tributo más gravoso. Desde tal óptica, entonces, el caso de autos resulta análogo al precedente "Bayer", por lo que la doctrina allí sentada y que fuera descripta en el considerando ***X.1****, resulta plenamente aplicable al sub iudice, toda vez que es sabido que una decisión constitucional en un caso por parte del Máximo Tribunal del país provee de ejemplaridad para los casos idénticos o similares. Máxime cuando los principios sentados en el citado precedente fueron reafirmados posteriormente por el Alto Tribunal in re "Harriet y Donnelly SA c. Provincia del Chaco s/ acción declarativa de certeza" (sentencia de fecha 31/10/2017), y en "Droguería del Sud SA c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza" (sentencia de fecha 06/11/2018)*" (cfr. sentencia impugnada, considerando X.3).

Por lo demás, la lectura del pronunciamiento cotejado permite confirmar -sin hesitación- el razonamiento sentencial *ut supra* transcripto.

En efecto, en el referido precedente la Corte se pronunció respecto de la impugnación de la pretensión de cobro de diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos, resultantes de la aplicación de alícuotas diferenciales a los productos comercializados por la empresa actora elaborados en una planta industrial radicada en una jurisdicción distinta a la provincia de Santa Fe demandada.

Concretamente, la cuestión a dilucidar consistió en interpretar si el criterio de la provincia de Santa Fe al determinar ese gravamen, se encontró en pugna con las disposiciones de naturaleza federal, o bien, si por el contrario, la demandada se limitó

a ejercer facultades impositivas propias.

Pues bien, esa es precisamente la plataforma fáctica que tipifica el *sub lite*, en el que se cuestiona la validez constitucional de los arts. 21 de la Ley 9704 y 21 de la Ley 9875 (leyes impositivas de los años 2010 y 2011), en cuanto establecen una alícuota diferenciada en concepto de impuesto a los Ingresos Brutos, según el lugar de localización de la planta industrial del contribuyente: de poseer planta industrial en Córdoba, la comercialización de los bienes producidos en suelo local, está gravada con el 0,5%. Si la planta industrial se radica fuera del territorio provincial, se debe tributar con una alícuota agravada del 4%.

De tal manera, corresponde asumir que la materia debatida en el precedente "Bayer" luce análoga a la ventilada en la especie; y por lo tanto, la doctrina allí emanada resulta útil a la hora de resolver la presente controversia.

VI. Formuladas tales prevenciones y abordando ahora el tratamiento sustancial del recurso de inconstitucionalidad elevado a conocimiento de este Alto Cuerpo en esta oportunidad, anticipamos criterio en sentido contrario a su procedencia.

Ello así, en tanto las conclusiones a que arribara la Cámara -*a quo* en torno a la temática ventilada en la especie, se adecuan a la doctrina legal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijara en la materia, *in re* "BAYER S.A. C/ SANTA FE, PROVINCIA DE S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA", del 31/X/2017 (Fallos 340:1480), ocasión en la cual se declaró la inconstitucionalidad de dispositivos legales análogos.

Los fundamentos que sustentan tal decisión, trasladables al *sub examen*, se transcriben a continuación:

"2°) *Que en las presentes actuaciones se impugna la pretensión de cobro de diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos, resultantes de la aplicación de alícuotas diferenciales a los productos comercializados por la empresa actora,*

elaborados en una planta industrial radicada en una jurisdicción distinta a la Provincia de Santa Fe, aquí demandada.

En efecto, la cuestión que se debate en autos gira en torno a dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra Bayer S .A. frente a la pretensión del Fisco provincial de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos el desarrollo de sus actividades de "fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos" (código de actividad 242310) y de "fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario" (código de actividad 242100), bajo la alícuota básica del 3,5% (tres con cinco décimos por ciento), establecida en el art. 6° de la ley local 3650.

Ello exige interpretar si el criterio de la Provincia de Santa Fe al determinar ese gravamen, se encuentra en pugna con las disposiciones de naturaleza federal, o bien, si por el contrario, la demandada se ha limitado a ejercer facultades impositivas propias" (…).

8°) Que al confrontar la pretensión fiscal plasmada en dicha resolución, conforme la interpretación que hace el organismo recaudador en el marco de la ley impositiva local, dadas las distintas escalas que establece, con las cláusulas constituciona1es que la actora invoca, surge como cuestión relevante el domicilio declarado por la empresa Bayer S.A., donde lleva a cabo sus actividades, que se encuentra en una jurisdicción distinta a la de la provincia demandada, cuya autoridad fiscal determinó el tributo.

Al valorar el punto no debe soslayarse que la función más importante de la Corte Suprema consiste en interpretar la Constitución de modo que el ejercicio de la autoridad nacional y provincial se desenvuelva armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa (Fallos: 306:1883 y 335:1794).

9°) Que en esa línea de pensamiento es dable recordar que si bien las provincias

conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional (Fallos: 320:1302 y sus citas).

Entre las limitaciones establecidas en la Constitución Nacional a las facultades impositivas provinciales figura la consagrada en su art. 16, que en lo pertinente al caso, prescribe que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. El recordado principio que, como garantía fundamental, ha establecido la Constitución, está claramente fijado en su significación y alcances en la jurisprudencia de esta Corte que, en materia de impuestos ha decidido que aquélla "no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas" (Fallos: 115: 111; 132: 402, y "Bolsa de Cereales" Fallos: 337:1464, considerando 14).

10°) Que la garantía del art. 16 de la Constitución Nacional entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación (Fallos: 182:355; 236:168; 264:185; 301:1185, entre muchos otros). El establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también -y es

lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales (Fallos: 200:424).

La vaguedad con que aparece enunciado el principio es solo aparente. El criterio de las semejanzas y diferencias de las circunstancias y de las condiciones cuando se aplica a los hechos que son objeto de examen en cada caso particular, se convierte en un medio eficaz y seguro para definir y precisar el contenido real de la garantía en cuestión. La regla, desde luego, no prescribe una rígida igualdad, y entrega a la discreción y sabiduría de los gobiernos una amplia latitud para ordenar y agrupar distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación; pero, a su vez, el mero hecho de la clasificación no es bastante por sí solo para declarar que una ley no ha violado la garantía del art. 16, es indispensable, además, demostrar que aquella se ha basado en alguna diferencia razonable y no en una selección puramente arbitraria (Fallos: 149:417).

11°) Que en materia de igualdad, el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componen, y observar si se excluye a alguien que debería estar dentro y recibir igual atención jurídica (causa "Bolsa de Cereales u Fallos: 337:1464 ya citada, considerando 17).

12°) Que guarda concordancia con la orientación desarrollada la expuesta por el Tribunal, en el sentido de que la verdadera igualdad consiste en aplicar en las causas ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellas (Fallos: 16:118; 101:401; 123:106; 126:280; 153:67 y 130).

La igualdad a la que nuestra Ley Fundamental se endereza, es la que se detiene en las diferencias con el propósito de que las normas las recojan y, armonizándolas, provean al afianzamiento de la justicia y a la consecución del bien común dentro de

una sociedad pluralista. El inexcusable ajuste que las disposiciones legales han de guardar la garantía de igualdad ante la ley, pide a quienes han de dictarlas que, en palabras de acendrado origen, unan lo que se debe unir y dividan lo que se debe dividir.

El acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas, no son puntos sobre los que al Poder Judicial quepa pronunciarse. Solo casos que trascienden ese ámbito de apreciación para internarse en el campo de lo irrazonable, inicuo o arbitrario habilitan la intervención de los jueces (Fallos: 308:1361, voto del juez Petracchi).

13°) Que el principio de razonabilidad exige que deba cuidarse especialmente que los preceptos mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante todo el lapso que dure su vigencia, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la Constitución Nacional (Fallos: 316:3104; 328:566).

Su aplicación al sub lite requiere de un examen cuidadoso de las normas impositivas en juego para así desentrañar si dichos principios de base constitucional se ven conculcados (art. 28, Constitución Nacional y Fallos: 310:2845; 311:394; 312:435, entre otros).

En efecto, si para el caso de "actividades desarrolladas por contribuyentes y/o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe", la legislación local impone una alícuota superior (art. 6° de la ley 3650) a la de las empresas radicadas en su territorio, las que incluso pueden acceder a la exención que les confiere en su actual redacción el arto 160, inc. ñ, del Código Fiscal (ley 3456, t.o. 1997), corresponde determinar a la luz de los criterios expuestos si en el sistema constitucional argentino tal distinción es razonable en función del domicilio del contribuyente como único criterio de categorización.

14°) Que con relación a la cuestión del domicilio del contribuyente en el ya citado precedente in re "Bolsa de Cereales de Buenos Aires", Fallos: 337:1464, esta Corte -al resolver un reclamo vinculado al impuesto de sellos- ha fijado un estándar interpretativo que se traslada sin dificultad al caso de autos.

En efecto el Tribunal ha dejado bien establecido que: "...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes.

Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada.

La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas con relación a aquellas entidades que, igualmente libres, habilitadas y con idéntica actividad, decidieron instalarse en la Provincia de Buenos Aires" (considerando 19).

15°) Que, en tales condiciones, no se advierte razón suficiente para que la actora que realiza las actividades incluidas en las categorías enunciadas, tribute de un modo más gravoso que las empresas radicadas en el territorio de Santa Fe, desde que la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del domicilio no constituye a criterio de la Corte una pauta razonable que autorice a ubicarla en un grupo distinto que permita la fijación de alícuotas diferenciales a los efectos impositivos (arg. Fallos: 320:1302 y 322:1781) y, por tanto, no supera el control de razonabilidad efectuado.

16°) Que la Corte ha puesto de resalto que conjuntamente con su esencial propósito

de allegar fondos al tesoro público, los tributos constituyen un valioso instrumento de regulación de la economía, complemento necesario del principio, con raigambre constitucional, que prevé atender al bien general (art. 75, inc. 2° de la Constitución Nacional) al que conduce la finalidad de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas (Fallos: 243:98; 267:247 y 310:2443, considerando 4°).

17°) Que con este encuadre, y estrechamente vinculado al fundamento desarrollado en los considerandos precedentes para descalificar la normativa provincial en crisis, es dable señalar que en el sub lite la impugnación se basa también en el quebrantamiento del principio establecido en la Ley Fundamental según el cual el comercio entre los estados solo puede ser regulado por el Congreso (art. 75, inc. 13), en tanto desde esta óptica, la cuestión a resolver respecto al tratamiento impositivo diverso del producto según su origen local y que provenga de otra provincia, afectan en orden a su comercialización, potestades del gobierno federal.

Es que la exigencia de la ley impositiva general de la Provincia de Santa Fe, al disponer alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la empresa que comercializa el producto, genera una suerte de barrera aduanera, o de medidas proteccionistas, que alteran el concepto orgánico de comercio previsto en la Constitución Nacional.

18°) Que, en efecto, sabido es que no pueden los Estados provinciales invocar la titularidad territorial para poner trabas de índole alguna a las actividades que en sustancia se vinculan al tráfico interprovincial e internacional (conf. Fallos: 320: 1302, entre otros).

En este último sentido, cabe señalar que los principios del art. 12 y la noción orgánica asignada a la recordada "cláusula del comercio" de los arts. 75, inc. 13, y 126 de la Constitución Nacional, previenen a las legislaturas provinciales de dictar leyes que discriminen el comercio interior en función de su origen o que beneficien a un Estado

provincial respecto de otro, o que se grave su desenvolvimiento al extremo de dificultarlo o impedirlo (Fallos: 335:1794, causa "Pescargen S.A.", considerando 12).

19°) Que esta Corte, en numerosos casos, ha tenido oportunidad de estudiar el alcance de las disposiciones constitucionales citadas y ha fijado los siguientes principios: a) Las provincias en el ejercicio de sus poderes de legislación interna no se hallan autorizadas para dictar leyes o reglamentos de carácter general o municipal que comporten directa o indirectamente, trabar o perturbar de cualquier modo, que no signifique el ejercicio de sus poderes de policía, la libre circulación territorial o que pueda afectar el derecho de reglamentar el comercio conferido al Congreso de la Nación con el carácter de una facultad exclusiva; b) Un impuesto local sobre la venta de determinados objetos equivale a una imposición sobre tales objetos; c) El principio de los arts. 10 y 67, inc. 12 (actual 75, inc. 13), de la Constitución Nacional protege, también, las operaciones auxiliares del comercio; d) Es violatoria de los arts. 9 y 10 de la Constitución Nacional una ley provincial que grava la venta de determinado producto fabricado en otra provincia con un impuesto mayor que el que se cobra al similar fabricado en la propia; e) El comercio entre Estados no es libre cuando un artículo, en razón de su origen o elaboración exterior, es sometido por la administración local a una reglamentación o gravamen diferencial; f) Cualquier gravamen provincial que cree desigualdades entre los contribuyentes por razones de vecindad dentro de la República es inconstitucional (conf. Fallos: 101:8; 125:333; 149:137; 155:42; 159:321; 175:199; 188:143).

20°) Que, asimismo, el alcance de los arts. 9° y 10 de la Constitución que se invocan en la demanda ha sido claramente determinado por esta Corte haciendo notar que el primero contiene una declaración absoluta de principios: para la Constitución no hay aduanas que no sean nacionales agregándose que esto no bastaba a los fines de la organización nacional y era menester dejar expresamente consignado que lo que se

suprimía no era solo la aduana provincial, sino también la aduana interior, cualquiera que fuera el carácter provincial o nacional que esta tuviera. El art. 10 vino a proveer esta necesidad y este propósito político y económico, prohibiendo que en la circulación de las mercaderías dentro del territorio de la República, la autoridad nacional pudiese restablecer las aduanas interiores, que formaban parte de las antiguas instituciones argentinas. Y que esa libertad de circulación territorial, no es en manera alguna, la libertad de circulación que forma la base del comercio y que tiene por fines las transacciones, actos y contratos, con el objeto de adquirir y transmitir las cosas sujetas al comercio de los hombres (Fallos: 51:349).

21°) Que en el precedente publicado en Fallos: 178:308 el Tribunal explicaba que "las aduanas interiores tenían fines económicos y fiscales, se proponían defender la producción local enfrente de la competencia de la producción de otras provincias y también crear recursos para el erario, siendo la renta principal de algunos Estados, lo que explica la resistencia tenaz que opusieran a su abolición. Los impuestos aduaneros eran principalmente tres: a) el impuesto al tránsito, el más enérgicamente vetado por la Constitución, como era el que enconaba más la querella entre las provincias y consistía en un impuesto al simple paso de un producto por el territorio de la provincia, viniendo de otra provincia y destinado a una tercera; b) el 'de extracción' de los productos, impuestos llamados a veces de exportación que gravaba la sola 'saca' de ellas, destinados a otra provincia; c) el de 'introducción' o también llamado de importación, que tenía dos grados de imposición, a veces, un impuesto más alto cuando provenía del extranjero, otro menor cuando provenía de otra provincia.

Lo que convertía a la aduana en un instrumento de querella y represalia entre las provincias, era el propósito de protección de la producción local que se buscaba con el impuesto. Esta protección del producto local tenía dos formas: gravamen sobre el

producto introducido de otra provincia, que no pagaba el similar local y gravamen sobre el producto que se sacaba de la provincia, quedando libre de él el similar que se consumía en su territorio.

Lo que impedía, pues, que el país fuera 'un solo territorio para una sola nación', como lo ha dicho esta Corte, era el tratamiento diferente del mismo producto, según sea local o importado, según se consuma en él o se exporte a otra provincia".

En el caso recordado se señalaba asimismo que "[L] a supresión de la aduana interior significó substancialmente la abolición de preferencias en el tratamiento de los productos o mercaderías por razón de su procedencia", y se concluía que los impuestos provinciales afectan el comercio entre los estados cuando una ley impositiva se propone o sin proponerse, opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una provincia. Es decir, se vuelve a la idea de leyes que crean diferencias de tratamiento del mismo producto, ya sea liberando del gravamen al producto local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen.

22°) Que la determinación del momento en que la circulación territorial y el comercio interprovincial concluye representa un principio complementario de lo expuesto y de importancia capital también dentro del sistema adoptado, puesto que si aquellos no tuvieran fin, no habría instante alguno en que los bienes, mercaderías o productos de procedencia extranjera o de fabricación o producción nacional que constituyen su objeto y que son introducidos de una provincia a otra, pudieran ser válidamente gravados. En este sentido la jurisprudencia de esta Corte y la de EE.UU. han sentado como principio uniforme que cada provincia recobra su plena capacidad impositiva a partir del momento en que las mercaderías, géneros o productos introducidos a su territorio, llegan a confundirse y mezclarse con la masa general de bienes de la provincia, porque ya entonces no es posible afirmar que el impuesto gravita sobre el

mero hecho de la introducción de los bienes (Fallos: 125:333; 149:137; 100 U.S. 434; 103 U.S. 334; 116 U.S. 446; 208 U.S. 113; 120 U.S. 489).

El imperio de la cláusula que garantiza la libre circulación llega en realidad en sus efectos más lejos de lo dicho, puesto que si bien admite que las facultades de las provincias para gravar las mercaderías introducidas comienza a partir del momento en que ellas se han incorporado a su masa general de valores, ello solo es así a condición de que aún después de producida aquella el impuesto no establezca distinciones entre los bienes introducidos con los ya existentes en el territorio, porque entonces el derecho sería diferencial y como tal insubsistente. Y es, que en efecto, si se reconociera a las provincias el derecho de establecer impuestos más pesados sobre las mercancías, géneros o productos que procedentes de otras o del exterior se hubieran incorporado a la riqueza local, se habría caído en lo mismo que se quería evitar. Las barreras aduaneras interprovinciales que no funcionaron en el acto de la introducción actuarían después .por medio de los derechos diferenciales con manifiesta violación del régimen adoptado (Fallos: 149:137 y sus citas).

Se ha establecido al respecto que todo propietario de transporte, como todo habitante, puede ser personalmente gravado en relación al valor de su propiedad o a la cuantía de sus rentas sin atender a la fuente de la cual aquellas derivan, sea al comercio, a la banca, a la industria o a cualquier otra actividad. Pero en el régimen político y económico de la Constitución el principio general deja de ser verdadero si el gravamen llega a ser establecido por una provincia sobre las entradas derivadas del transporte de mercaderías y pasajeros conexos con el comercio interprovincial o extranjero, porque ello importaría desconocer los arts. 10 y 67, inc. 12 -actual 75, inc. 13- de la Constitución (Fallos: 149:137 ya citado).

23°) Que es indudable que una provincia puede gravar con impuestos las mercaderías que ha introducido de otra y se encuentran ya incorporadas a su riqueza general, pero

desde el momento en que el gravamen se basa en esa procedencia o establece diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local, sale de su esfera propia de acción y afecta el comercio interprovincial cuya reglamentación ha sido atribuida al Congreso de la Nación. La Constitución ha querido impedir que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza, una provincia pudiera hostilizar el comercio de los productos originarios de las otras, provocando medidas de retorsión inconciliables con la armonía y recíproca consideración que debe reinar entre ellas; sin embargo no restringe las fuentes de renta, por cuanto esa prohibición se encuentra compensada con el aumento de valores que se incorporan mediante ese libre intercambio a la riqueza local, aumentando directa o indirectamente, en la generalidad de los casos, el caudal susceptible de ser gravado en beneficio de la provincia (Fallos: 125:333 ya citado).

24°) Que si para proteger su propio comercio local un Estado provincial tuviera el derecho de gravar con un impuesto las mercaderías distribuidas en su territorio, es evidente que el monto del tributo quedaría librado a la discreción de aquel y en ejercicio de tal facultad podría elevarla en una proporción tal que sería fácil excluir la producción de tales artículos y hacer por ese medio imposible la competencia con los productos o artículos ya incorporados a su propio comercio. Y no es necesario demostrar que fue cabalmente para impedir consecuencias de ese orden que los autores de la Constitución dieron al Congreso el poder de regular el comercio y a los habitantes de la República la libre circulación en toda ella de los efectos de producción o fabricación nacional o extranjera 149:137).

Cabe destacar en tal sentido que en un pleito en el que también fue demandada la Provincia de Santa Fe, el Tribunal sostuvo que la circulación de los efectos de la producción o fabricación nacional que el art. 10 de la Constitución declara libre de derechos, es la circulación territorial que en realidad queda también afectada

gravando con un impuesto, hasta de 750 pesos la venta de cerveza elaborada fuera de la provincia y solo 30 pesos la de elaboración local (Fallos: 125:333).

25°) Que una interpretación contraria que contemple la posibilidad de regulaciones locales "defensivas" en esta materia sería incongruente con el sistema económico creado por la Constitución Nacional en sus arts. 8°, 9°, 10, 11 y 12, cuya preservación se encuentra a cargo del Congreso Nacional, con Jurisdicción para "reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí" (conf. Art. 75, inc. 13, Constitución Nacional; Fallos: 335:1794, causa "Pescargen S.A.", considerando 13).

En su mérito, y en forma coincidente con el dictamen de la señora Procuradora Fiscal de fs. 223/230, lo cierto es que en el caso concreto, la aplicación de la ley impositiva 3650 en este punto, al gravar a la actora con la alícuota "residual" del 3,5% las actividades ya referidas, obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas.

26) Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, art. 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución (Constitución Nacional, arts. 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada".

En función de las consideraciones que se acaban de transcribir, la normativa fiscal de la provincia de Santa Fe, análoga a la aquí puesta en jaque, fue declarada

inconstitucional.

Cabe señalar que la doctrina allí sentada ha sido reiterada por el Máximo Tribunal de la Nación en numerosos precedentes, siendo el más reciente el dictado en la causa "OutokumpuFortinox SA c/ Provincia de Córdoba - Acción declarativa de certeza" (CSJ 1278/2017, de fecha 22/02/22).

VII. En definitiva y atento que el temperamento mantenido por la Cámara *a quo* se compadece con el sustentado por el Cimero Tribunal de la Nación, proponemos rechazar el recurso de inconstitucionalidad y, en su mérito, confirmar el fallo impugnado.

VIII. Resulta importante aclarar que no se desconoce que mediante la actual ley impositiva la Provincia de Córdoba otorga igual tratamiento a la actividad industrial, con independencia de la ubicación de sus plantas industriales, en cumplimiento del Consenso Fiscal suscripto con la Nación y las demás jurisdicciones provinciales con fecha de 16 de noviembre de 2017.

Sin embargo, ello no obsta a la declaración de inconstitucionalidad objeto de recurso puesto que la decisión aquí cuestionada se adopta en el marco de una acción de repetición, en la cual se persigue la restitución de sumas de dinero abonadas en concepto de la alícuota diferencial vigente durante períodos anteriores a la reforma legislativa.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL, DOCTOR DOMINGO JUAN SESÍN, DIJO:

Coincidiendo con la conclusión a que arriba el Señor Vocal de primer voto y resultando ajustada a derecho, opino en forma coincidente con el criterio de solución que mi colega propicia.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA AÍDA LUCÍA TARDITTI, DIJO:

Compartiendo los fundamentos y conclusiones a la que arriba el Señor Vocal del primer voto me pronuncio en igual sentido a esta cuestión planteada

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL, LUIS ENRIQUE RUBIO, DIJO:

Por compartir las consideraciones de la vocal del primer voto me expido en igual sentido a esta primera cuestión planteada.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA M. DE LAS MERCEDES BLANC G. DE ARABEL, DIJO:

Adhiero a los fundamentos y conclusiones a que arriba el Señor Vocal Doctor Luis Eugenio Angulo Martín. Por ello, compartiéndolos, voto en igual sentido a la primera cuestión planteada..

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA MARÍA ROSA MOLINA DE CAMINAL, DIJO:

Adhiero a los fundamentos y solución a que arriba el Señor Vocal del primer voto.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL, DOCTOR RUBÉN ATILIO REMIGIO, DIJO:

Sin compartir íntegramente todos los fundamentos dados en el voto precedente, de mis estimados y distinguidos Colegas, en líneas generales, presto mi adhesión a los mismos, como así también a la solución allí propiciada, por ajustarse a Derecho, compartiendo -en el caso- el criterio sustentado y solución propiciada al caso por la **C.S.J.N.** en dicho tópico.-Lo dicho -en principio- tornaría tal vez innecesario explayarse sobre el carácter vinculante o no de los fallos del **Alto Cuerpo Federal**; más la alusión concreta en sentido positivo expresado por los estimados y distinguidos Colegas que me han precedido en el orden de votación, me obligan a sentar criterio en el punto, que por no ser dirimente en la solución de la causa, al haber coincidencia sustancial entre todos los votos en la misma, no implica técnicamente una disidencia;

sólo dejar a salvo mi criterio sobre el particular.-

Coincido -en ese sentido- con la cita efectuada en el voto precedente en cuanto dice: "Conforme lo destaca la doctrina especializada, "...el régimen constitucional de 1.853-1.860 no impuso un mecanismo jurisprudencial **'vinculante'**hacia los fallos de la Corte Suprema. Antes bien, la Constitución delineó un organigrama de jurisprudencia **'no vinculante'**, donde los fallos del Tribunal Supremo tenían, en principio, únicamente valor para el caso concreto. Conforme con tales pautas, sus sentencias carecían de obligatoriedad erga omnes y su apartamiento por los jueces del país se presentaba como factible, al menos mientras una ley no dispusiera lo contrario. Y tal ley no se dictó. Sin embargo fueron surgiendo normas de derecho judicial que se han adosado al texto constitucional. Paulatinamente ha tomado cuerpo una interpretación constitucional mutativa, **praeter constitutionem o contra constitutionem**, según como se la quiera apreciar, que confiere a los fallos de la Corte cierto valor jurídico **'vinculante'" (Sagüés, Néstor Pedro**, Recurso Extraordinario, Bs. As., Astrea, 1992, 3ª ed. actualizada y ampliada, pág. 201).-

Que en relación al **carácter vinculante o no de los fallos de la C.S.J.N.**tengo inveterado criterio sentado en el siguiente sentido, por ejemplo, en **AUTO NÚMERO: 478, del 27 de Noviembre de dos mil trece**, entre muchos otros, dictado por la **Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Séptima Nominación**, que naturalmente integro, in re: **"MORBIDONI, LIDIA ANUNCIADA C/ OCHOA, JULIO VICENTE Y OTRO - EJECUCIÓN HIPOTECARIA - EXPTE. N° 178.565/36".-**

Efectos jurídicos del fallo: Debemos ser absolutamente claros y categóricos al respecto y decir que los fallos de la **C.S.J.N.**, limitan sus efectos -exclusivamente- al caso en el que se dictó, sin que puedan atribuírsele efectos derogatorios de la normativa declarada inconstitucional (Fallos: 33:184) (**Ortiz Pellegrini, Miguel**

Ángel, "El control de constitucionalidad por el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba", Lerner Editora, Córdoba, 1.997, p. 33).-

Efectos "no vinculantes" de los fallos de la C.S.J.N. o T.S.J.: En general, siempre hemos sostenido el efecto **"no vinculante"** de los fallos de los tribunales superiores en relación a los inferiores. No nos convence el argumento de la **economía procesal** (cfr. Sent. Nº 16/96, Sala Civ. Com., T.S.J.), pues un cambio de uno solo de los miembros del máximo tribunal y aquella economía se trastoca en **desgaste jurisdiccional**. Consecuentes con ello y sin que implique desmerecimiento alguno de la alta investidura y jerarquía de la **Excma. C.S.J.N.**, nos permitimos expresar que sus fallos no resultan vinculantes, ni obligatorios para los Jueces inferiores. Afirmar que: "Este fallo tiene...carácter vinculante mas no obligatorio" (cfr. **Zarazaga, Luis,** Foro de Córdoba, Suplemento de Derecho Procesal, Año II, Nº 3, 2.002, Ed. Advocatus, p. 108), nos parece un contrasentido.-

Piero Calamandrei ha estudiado en profundidad el tema y así nos enseña el gran maestro florentino: "No porque un juez haya juzgado en cierto modo un caso, quiere decir que vaya a juzgar del mismo modo un caso similar que pasado algún tiempo vuelva a presentársele; más bien puede ocurrir que, habiéndosele reprochado aquella decisión por haberse inclinado en un determinado sentido, se vea inducido la segunda vez a dejarse inclinar en sentido opuesto" (**Piero Calamandrei**, "Elogio de los Jueces escrito por un Abogado", pág. 201).-

"¿Cómo puede resolverse el dilema angustioso entre el cómodo conformismo adicto a lo que siempre se ha decidido **(stare decisis) (atenerse a lo ya decidido)**y la **conciencia intranquila**, que cada vez quiere rehacer sus cálculos? Todo depende del juez con quien se dé; el riesgo de las causas radica a menudo en este contraste: entre el **juez lógico** y el **juez sensible**; entre el **juez consecuente** y el **juez precursor**; entre el juez que, para no cometer una injusticia, está dispuesto a rebelarse contra la tiranía de

la jurisprudencia, y el juez que, para salvar la jurisprudencia, está dispuesto a que los inexorables engranajes de su lógica destrocen a un hombre vivo" (**Piero Calamandrei** , "Elogio de los Jueces escrito por un Abogado", pág. 161).-

"Decir de un juez que sus sentencias son **"hermosas"**, en el sentido de que **son ensayos de estética literaria y de brillante erudición expuesta en vidriera**, no me parece que sea hacerle un cumplido. **Las sentencias de los jueces deben, dentro de los límites de las posibilidades humanas, ser sencillamente justas;** frente a la seriedad del **fin práctico** a que deben servir, que es el de **llevar la paz a los hombres**, considerados bajo el aspecto puramente estético, quiere decir, si no me equivoco, pensar que la justicia pueda descender al nivel de un **entretenimiento literario o de una ejercitación escolar"**.-

"…Pero el **juez concienzudo** sabe que, si es lícito copiar de los abogados los adornos de la retórica y de la erudición, mientras se trate de hacer más brillante las premisas dialécticas de su sentencia **en el momento de concluir debe despojarse de toda literatura, a fin de escuchar solamente dentro de sí la palabra escueta de la justicia, que desdeña las frases hermosas y se expresa por monosílabos" (Piero Calamandrei**, "Elogio de los Jueces escrito por un Abogado", págs. 152/153).-

"Nadie nace para ser una máquina. Es una humillación, una degradación; es quitarle al hombre su orgullo y su dignidad, destruirlo como ser espiritual y reducirlo a una entidad mecánica" (**Osho**, "El libro del hombre", pág. 39).-

Se tiene la errónea idea (la sociedad en su conjunto y también los abogados) que los Jueces son algo así como máquinas, por las que, por un lado, se ingresan los expedientes, en cantidades desmesuradas y, por el otro lado, salen las Sentencias, que deben ser impecables, justas, perfectas. Todas -en lo posible- aconsejadamente iguales, tanto en lo formal como en lo sustancial, al punto que hasta se encuentran reglamentados la cantidad de renglones por hoja, el tamaño de la letra, los márgenes,

etc. Hacer sentencias no es lo mismo que hacer sillas, con el debido respeto a los fabricantes de sillas. Eso en lo formal. En lo sustancial, la **doctrina del leal acatamiento** de los tribunales superiores y la unificación jurisprudencial en casación, tratan de adoctrinar y encauzar a todos los Jueces, cual rebaño de ovejas, detrás de la única verdad revelada, a esta especie de semidioses, vaya a saber porque designio divino. La creatividad y el ingenio tienen así las cosas poco y nada de espacio. Apartarse de la jurisprudencia establecida, le depara al Juez la segura amenaza de una revocación o anulación de su fallo y al abogado, la casi segura pérdida del caso, el cliente y las costas. Alto precio para quien sólo trata de defender de buena fe y con sólidas razones, que hay una posición más justa que la establecida por el superior. Sin embargo, suele pasar, con bastante frecuencia, que el Juez aun no compartiendo la doctrina emanada del superior, y así lo expresa en su fallo, resuelve conforme a ella, por economía procesal. No obstante, llegados los autos por vía recursiva al superior, suele pasar -insisto- que o bien la integración del cuerpo cambió y, por ende, también mutaron las posiciones jurídicas o sin haber cambiado los integrantes simplemente se varió de posición jurídica y, o se modificó la ley, entonces, el superior resuelve en el mismo sentido que el Juez inferior dejó de resolver por economía procesal, que se transforma así en dispendio, y por acatamiento a la doctrina del supremo. Al abogado suele ocurrirle lo mismo. Cuenta **Calamandrei**, en su **"Elogio"**: "Recuerdo siempre con amargura que una vez, en una causa en apelación, arruiné a mi cliente, por no haberme parecido serio sustentar una tesis que estaba en contraste con la opinión, corriente en aquel entonces, de la Corte de casación. Lo hice por discreción, por respeto a la jurisprudencia de la Corte Suprema. Pero al cabo de un año la jurisprudencia de la Corte Suprema había cambiado de blanco a negro. Si no hubiese sido tan discreto, hubiera perdido la causa en apelación, pero hubiera podido ganarla un año después en Casación. Así, por haber tomado demasiado en serio el respeto

debido a la jurisprudencia, fui artífice de la derrota de mi cliente" (págs. 147/148).-

A mí me ocurrió exactamente lo mismo en una causa propia, en la que yo había planteado un incidente de perención de instancia, conforme a la doctrina de ese momento del Tribunal Superior. Al momento de resolver el juez de primera instancia, aquélla había cambiado "de blanco a negro" como refiere **Calamandrei**. Como consecuencia de ello el Juez rechazó el incidente por mí planteado y me impuso las costas. Apelé y como al fallar la Cámara, el Superior mantenía su nueva posición, lo volví a perder en apelación, pero esta vez con costas por el orden causado, merituando la Cámara que al haber sido impetrada la incidencia, lo era conforme a la doctrina del Supremo. Le encomendé, entonces, a mi abogado interponer recurso de casación, porque había otras Cámaras que pese a la oscilante postura del Tribunal Superior, sostenía la que era acorde a mi planteo. Tenía que ir en casación por sentencias contradictorias de Cámaras, para lo cual había que extraer las copias pertinentes de las resoluciones pertinentes. Así lo hice. Pero es del caso que mi letrado patrocinante **"olvidó"**presentar la casación, es decir, dejó vencer el plazo sin efectuar la impugnación correspondiente. Se podrá decir que mejor así, ya que de seguro lo habría perdido al caso también en casación atento la doctrina imperante por el tribunal casatorio. Pero es del caso que al tiempo en que el recurso no interpuesto debería haber sido resuelto, la jurisprudencia del Alto Cuerpo había variado nuevamente, y había vuelto a su primigenia posición, la que mantuvo durante muchos años, hasta que un nuevo cambio en la integración del Alto Cuerpo, modificó una vez más el criterio del Tribunal, con lo cual yo habría ganado en casación el incidente, tal vez con costas por su orden en todas las instancias.-

Los Jueces muchas veces no tienen el tiempo suficiente, necesario, indispensable, para leer, estudiar, meditar cada causa, contemplando las distintas soluciones posibles y cuál de ellas es la más valiosa para dar a cada uno lo suyo y alcanzar la paz social. No

tienen tiempo para hacer investigación y docencia, ni siquiera ya en sus propios Tribunales, no tienen tiempo de conversar con sus pares o subalternos y empleados, interesarse por sus vidas…Hace poco conversando con un Colega, me decía con amargura: **"Yo muchas veces no sé ni cómo es el nombre completo de mis empleados, si está casado o soltero, si tiene hijos y como se llaman".** Y ello es trágicamente cierto. No hay tiempo ni siquiera a veces para asistir a cursos, congresos, conferencias, porque lo urgente desplaza lo indispensable y la necesidad de completar la estadística requerida, apremia y roba los tiempos, aún del descanso y del horario preciso y necesario para alimentarse. No hay tiempo -a veces- tampoco para la distracción y el esparcimiento, para leer otra cosa que no sea leyes y Derecho, expedientes y causas, para ir a un teatro o al cine, o a ver un espectáculo deportivo o cultural, muchas veces hasta el tiempo consagrado teóricamente para las vacaciones o fines de semana deben ser empleados **"para tratar de ponerse al día".** Se les quita así entonces, su **"tiempo de hombre"**, ese tiempo, como dice **Marechal** en **"Adán Buenosayres"**, en que el hombre puede **"cantar, reír, contemplar y saber"**. Y lo más grave de todo -siguiendo la cita de **Marechal**- es que "al robarles todo esto -he aquí la diablura teológica- les han robado el **instante único**, la sola oportunidad a que tiene derecho hasta el hombre más ruin: **la oportunidad de mirar sin sobresaltos una flor o un cielo; la de oír sin angustia la risa de sus chicos y el canto de sus mujeres; la de hallar, entonces, que la vida es dura pero hermosa, que por un Dios le fue dada, y que ese Dios es bueno…"** (**Leopoldo Marechal**, "AdánBuenosayres", La Biblioteca Argentina , Barcelona, 2.000, p. 466, citado en: Prólogo del **Licenciado Rafael Velasco**, en: **"El Salario no es Ganancia"**, de **Juan Pablo Ruiz**, p. 8).-

Me temo que al Abogado le pasa lo mismo que al Juez.-

El **principio de autoridad** es el que utiliza las palabras, hechos o recomendaciones de

una persona que cuente con buena reputación en un determinado asunto para incitarnos a tomar una determinada decisión, incluso en contra de nuestros intereses personales.-

El principio de autoridad y el "argumentum ad verecundiam". El **"argumentum ad verecundiam"** es una falacia lógica muy relacionada con el principio de autoridad. Esta falacia se basa en argumentar que un hecho o razonamiento es cierto porqué ha sido realizado por una autoridad en el tema.-

Hasta la llegada de la revolución científica, el **"argumentum ad verecundiam"** se consideraba un argumento válido. No obstante, en la actualidad un hecho debe ser probado y no basta sólo con tener una persona insigne como autora de éste.-

Esto es la teoría, ya que en la práctica este tipo de argumentación sigue utilizándose alimentando el principio de autoridad.-

Desde la doctrina se ha dicho: **"b) <u>Falacia mayoritaria</u>:** la razón que se esgrime para justificar la corrección de la idea es que la mayoría la sostiene o piensa de ese modo (**DA SILVEIRA, Pablo**, "Cómo ganar discusiones (o al menos cómo evitar perderlas). Una introducción a la teoría de la argumentación", Taurus, Buenos Aires, 2.004, p. 184. Así, señala este autor que: "atender a lo que piensa la mayoría puede ser una actitud prudente, pero tomar ese dato como una prueba definitiva es equivocado. Lo esencial a tener en presente es que la mayoría no siempre tiene razón. La mayoría no tenía razón cuando pensaba que la Tierra era plana. La mayoría no tenía razón cuando pensaba que la esclavitud era legítima…" (**FERNÁNDEZ, Raúl Eduardo**, "Impugnaciones ordinarias y extraordinarias en el C.P.C.C. de Córdoba", p. 401).-

Sigue diciendo el autor citado: **"h) <u>Ad verecundiam</u>:** cuando se apela al sentimiento o respeto y admiración que siente la gente por determinadas personas o instituciones para ganar la adhesión, o cuando al atacar al contrincante, se señala que su idea es contraria a la que sostienen personas o instituciones de gran prestigio".-

"En una variante infecunda del **argumento ad exemplo (o de autoridad)**, se citan precedentes doctrinarios o jurisprudenciales que el invocante pretende sean seguidos en el caso, por el solo hecho de haber provenido de tal o cual autor o Tribunal de prestigio, desatendiendo las razones en contrario que puedan esgrimirse sobre la materia debatida en el caso concreto. Se trata, lamentablemente, de una situación común, que parece apelar a la pereza intelectual del magistrado, que se ve encandilado por un nombre (del autor o Tribunal), más que por los argumentos que aquéllos han expuesto" (autor y obra citados, pág. 405).-

Por nuestra parte, si bien en el fondo ambas posturas coinciden más o menos en lo mismo, toda vez que debe seguirse el criterio de la Corte, pero se puede apartar el Juez fundadamente.-

Nos basamos para así pensar en las siguientes razones:

El Código de Comercio: "Se prohíbe a los jueces expedir disposiciones generales o reglamentarias, debiendo limitarse siempre al caso especial de que conocen" (Título preliminar, punto 3., del Código de Comercio).-

"Sólo al Poder Legislativo compete interpretar la ley de modo que obligue a todos" (Título preliminar, punto 4., del Código de Comercio).-

Esto hace a la **garantía de independencia** y de **libertad decisoria y de conciencia de los Jueces**, que tiene rango constitucional.-

La jurisprudencia: Se tiene dicho que si bien, en principio, los Tribunales Inferiores deben acatar las resoluciones de las Cortes Federal o Provinciales, por razones de economía procesal, ello reconoce excepciones (cfr. Fallo Nº 233, S.C.J. Mendoza, Sala I, 15.2.94, **"Merga, Fernando y otros c/ Municipalidad de las Heras s/ Sumario"; Sent. Nº 223, T.S.J. Cba. en pleno, 18.9.96, "Bulacio, Mario Humberto c/ Superior Gobierno de la Provincia de Córdoba–Laboral–Recursos de Casación e Inconstitucionalidad", voto Dr. Moisset de Espanés)**:

Cuando varíe la integración del Alto Cuerpo.-

Cuando se expongan nuevas razones a las tenidas en cuenta por aquél para asumir su decisión.-

Si bien, como se ha dicho **"supra"**, los fallos de la Corte sólo tienen eficacia en y para el caso resuelto, los Jueces deben adecuar sus pronunciamientos a la jurisprudencia que en ellos se sienta, desde que se trata del órgano con autoridad definitiva para aplicar la Constitución (Fallos: 212-51; 312-2.009; etc.) y **apartarse inmotivadamente** de esa jurisprudencia configura arbitrariedad (La Ley 1.986-A-179). Más allá del acierto o no de esta doctrina, lo cierto es que, **"a contrario sensu"**, aún dentro de la propia jurisprudencia de la Corte, es perfectamente válido y legal el **apartamiento motivado** de sus fallos.-

Menos aún compartimos la desafortunada frase del **chief justice Marshall**: "La Constitución dice lo que la Corte dice que la Constitución dice". Por el contrario afirmamos -sin hesitación alguna- que **"La Constitución dice lo que la Constitución dice, y no lo que la Corte dice que la Constitución dice".**Esto que parece un juego de palabras es de suma trascendencia, por cuánto es obvio que debe primar lo que dice la Constitución, a pesar de lo que diga la Corte.-

No es otra la función de los jueces. Sobre éstos señalaba **Calamandrei**, que son verdaderos ascetas civiles, condenados a la soledad y al aislamiento, pero capaces de permanecer en su puesto, aún en tiempos de cataclismo general "para tratar de introducir en las fórmulas despiadadas de las leyes la comprensión humana de la razón iluminada por la piedad".-

Parafraseando a **Orgaz**, quién al justificar la creación pretoriana de la acción de amparo (casos **"Siri" y "Kot"**), decía: "No me preocupaba, en absoluto, la posibilidad de equivocarme técnicamente en beneficio de los derechos constitucionales, sino, al contrario, de acertar -si esto fuera posible- en contra de ellos" ("El recurso de

amparo", pág. 19).-

"Las Naciones Unidas elaboraron una lista de derechos fundamentales del hombre pero se olvidaron de uno muy importante, que yo insisto en agregar: **el derecho a tener esperanza.** Que nada ni nadie les quite el derecho a tener esperanzas" **(Carlos Fayt)**.-

A guisa de tributo y sentido homenaje, al gran Jurista y Magistrado que fue el **Dr. Alfredo Mooney**, además de excelente ser humano, traigo a colación su voto en **A.I. N° 206, del 31 de Octubre 2.002,** en autos "**LLOYDS BANK (BSLA) C/ JUAN CARLOS FISCHER –EJECUTIVO - RECURSO DE CASACION" (Expte. Letra "L", N° 14/01)** del T.S.J. en pleno y parafraseandolo, digo:

La majestad e importancia del tema. No podría al correr de la pluma haber opinado con liviandad con este escenario jurisdiccional y humano.-

Respecto a la compleja carátula en examen debo decir que los votos que me preceden parten del supuesto de la obligatoriedad de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la consecuente necesidad de seguir la misma por razones de celeridad y economía procesal. Pero frente a esta postura me permito discrepar por los siguientes fundamentos:

En nuestro sistema constitucional el Juez no es un ventrílocuo, es un intérprete que inordina su decisión en la plenitud normada del derecho y en la tensa realidad de todos los días. Nuestro Juez no puede practicar la cultura del carbónico porque sería una suerte de denegación de Justicia y de no cumplimiento de su misión jurisdiccional. El Juez articula la carátula que tiene entre manos con la realidad que lo circunda y con las consecuencias sociales de su decisión. El Juez no sigue a **Kepler** ni a **Copérnico**, sino a **Blas Pascal** y, por ende, se ocupa del hombre, ese junco pensante, desamparado y débil al cual lo puede matar una gota de rocío y anda como **Diógenes**con una lámpara buscando al hombre, pero no al hombre abstracto de la estadística sino al hombre

unamunesco de carne y hueso. Un hombre sin vivienda, sin su casa única, sin choza, sin abrigo, a la intemperie, es **Prometeo** encadenado, un hombre sin esperanza. La Constitución Nacional no tiene una ideología de la desesperanza, porque si ello se incentiva, no hay, Nación, ni Estado de Derecho, por ende tampoco Constitución porque al decir de **Burdeau**se carecería de la infraestructura no normada sobre la cual se asientan las normas.-

LA NO OBLIGATORIEDAD DE LA JURISPRUDENCIA: Es inconstitucional la obligatoriedad de la jurisprudencia en nuestro país por las siguientes razones:

Conculca el principio del Juez natural **-art. 18 de la Constitución Nacional-**.-

Viola el **art. 19 de la norma fundamental** de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe. No hay obligación sin ley y la ley deviene del poder legislativo y del poder ejecutivo por su poder de veto. El **art. 19** , tengo señalado "... es una de las columnas de la ideología de la Constitución Nacional" (**Alfredo Mooney** - “La ideología de la Constitución” - Tesis U.N.C. – 1.968).-

Viola el **art. 33**, en tanto todo Justiciable tiene un derecho no enumerado a que el Juez elabore una Sentencia según las circunstancias de cada carátula y no la repetición por la vía del carbónico.-

Lesiona la independencia de la Judicatura.-

El **art. 100 de la Constitución**, que es un principio axial en el tema, no insinúa siquiera tal posibilidad.-

Rozaría el anatema del **art. 29 de la Constitución Nacional**de no entregar a nada, ni a nadie, facultades que no correspondan.-

Violaría en forma subrepticia el **art. 1** de la norma suprema, porque así como no puede haber violación de la división de poderes, tampoco dentro de cada poder, ningún órgano puede prevalecer sobre los otros, porque como señala el eminente y apreciado

jurista **Zaffaroni** "...los jueces tienen distintas competencias, pero igual jerarquía, que les ha sido dada por la Constitución" (“Estructuras Judiciales”, **Eduardo Zaffaroni** – Ediar – 1.988).-

La clave de bóveda del sistema constitucional argentino y también del de Estados Unidos aunque allí funciona otro sistema jurídico con raíces en el **conmon law** -es el control judicial difuso y la independencia del Magistrado-; por eso añade el jurista que recién citamos: “La clave del poder judicial se halla en el concepto de independencia”, pero éste es, como todo lo relacionado con el judicial, bastante equívoco...continuamente se lo quiere reforzar o debilitar según la posición de poder del operador. Este juego interminable, debidamente manipulado con coberturas ideológicas oscurece notoriamente un concepto que en sus planteos más claros no es simple, por la pluralidad de aspectos y manifestaciones. El Juez es una persona dotada por ende con conciencia moral y, en consecuencia, no puede imponérsele la independencia ética o moral, que es algo completamente individual y de su conciencia. El Derecho sólo puede posibilitar esta independencia moral. La posibilidad o espacio a que nos referimos es la independencia jurídica del Juez, que es la única de que podemos ocuparnos...Un Juez independiente -o mejor, un Juez, a secas- no puede concebirse en una Democracia moderna como un empleado del Ejecutivo o del Legislativo, pero tampoco puede ser un empleado de la Corte o Tribunal Supremo. Un Poder Judicial no se concibe hoy como una rama más de la Administración y, por ende, no puede concebirse su estructura en forma jerarquizada...La independencia interna sólo puede ser garantizada dentro de una estructura judicial que reconozca igual dignidad a todos los Jueces, admitiendo como únicas diferencias jurídicas, las derivadas de la disparidad de competencias. Este modelo horizontal constituye justamente, la estructura opuesta a la verticalizada bonapartista, cuya máxima expresión fue la judicatura fascista...En síntesis, ambas partes de independencia del

juez -la externa y la interna- son igualmente necesarias para posibilitar su independencia moral, o sea, para dotarlo del espacio de decisión necesario para que resuelva conforme a su entendimiento del Derecho" ("Estructuras judiciales", **Eugenio Zaffaroni**, ps. 103/6, Ed. Ediar, Buenos Aires, 1.994).-

El inolvidable jurista **Mercader**, un hombre público de ética severa y un fino jurista, supo señalar con pulcritud idiomática y con bella sindéresis cuál es la función que cumple la casación en un sistema jurídico, y cuál el extravío de la uniformidad forzada; señalaba **Amilcar Mercader**, "Para infundir estabilidad y coherencia unificadora a la interpretación de la ley, la ciencia procesal y, asimismo el derecho comparado vigente o histórico, no ha conocido ni dispuesto, hasta ahora, de otro medio técnico que es el de la casación..., lo que nunca se había insinuado antes, es la probabilidad que las doctrinas o las versiones judiciales pudieran estabilizarse al autoritarismo conjuro de la obligatoriedad de algunas sentencias...." (conf., art. cit., p. 360).-

El Juez en nuestro sistema constitucional no es un empleado que trabaja en una oficina que redacta Sentencias. Ni siquiera es un funcionario calificado en términos administrativistas, tampoco es un Juez virtual, que recibe por computadora la orden de lo que debe hacer al conjuro de una dictadura cibernética, él integra un poder del estado. Este Juez no es más que nadie, ni menos que nadie, sobre él existe superintendencia, pero está ligado a la toga por un juramento de cumplir y hacer cumplir la Constitución Nacional y Provincial. Lo que la bandera es para los ejércitos, la Constitución es para el Juez. Uno de los procesalistas penales de mayor relieve ha dicho: "Ello implica que cada juez, cuando juzga y decide un caso concreto, es libre, independiente de todo poder-inclusive del judicial- para tomar su decisión y sólo se le exige que su fallo se conforme con aplicar el derecho vigente, esto es que se someta a la ley, se prohíbe así que determine su decisión por órdenes de cualquier tipo y

proveniencia. En ello - y no en otra cosa - reside la independencia judicial " ("Derecho Procesal Penal", **Maier J.**, T. I, Fundamentos, p. 746, Ed. del Puerto, 2° Ed., 1° reimpresión, 1.999). Y la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado en reiterados pronunciamientos "...que la independencia de los jueces se encuentra afectada si éstos no cuentan con plena libertad de deliberación y decisión en los casos sometidos a su conocimiento (Fallos: 274:415 - La Ley. 136-62-) **(Julio Maier).-**

Un penalista de gran perfil que vivió su exilio aquí en nuestro país señaló cuál era la diferencia en este tema entre los sistemas judiciales de perfil democrático y los totalitarios. Dijo el maestro español: "El estado de derecho que ha asumido, pues la democracia vigente, en la mayoría de los países, es el de negar el carácter de fuente productora de derecho a la jurisprudencia, y de reducirla a mero precedente con papel de guía. En cambio, los derechos totalitarios, dan una función mucho más preponderante a quienes administran justicia" (**Jiménez de Asúa**, op. cit. t. II, ps. 256/7).-

La obligatoriedad de la jurisprudencia es la dictadura judicial de los altos cuerpos judiciales en una suerte de obediencia debida de la judicatura. Decía **Ripert** el enorme jurista francés "...el juez es el legislador del caso concreto...", dicho esto en Francia país que desconfió siempre de los jueces, me exime de todo comentario. Por último, debemos decir que al decir de **Ihering** el brillante jurista alemán, todos debemos mantener la lucha por el Derecho, en tal idea y sentido la libertad del Juez es la mejor trinchera de la lucha por el Derecho.-

Juez obediente y Juez responsable: El Juez obediente es un empleado no un Magistrado. Practica la ley del menor esfuerzo y disimula la claudicación a su juramento, en una ficta obediencia que la Constitución no le ordena. Qué es un Juez responsable para **Piero Calamadrei**? "Juez responsable quiere decir juez independiente, todas las Constituciones democráticas hablan de la independencia del

juez...¿qué se quiere decir con ello? Independencia no significa arbitrio ilimitado...sobre todo, en sentido político y jerárquico, es decir, tanto respecto del Poder Ejecutivo como respecto de los superiores. **Al juzgar, el juez no tiene superior.** No existe para él vínculo de subordinación jerárquica, como lo hay, en cambio para los funcionarios administrativos, sino que es órgano de una función de soberanía, en la misma posición del diputado que desempeña la función parlamentaria. Pero ese órgano soberano es a la vez un empleado, y como tal, tiene en el aspecto administrativo vínculos jerárquicos, una carrera, una retribución, una disciplina" (**Calamandrei, Piero**"Proceso civil y democracia. Lección cuarta Independencia y sentido de responsabilidad del juez") México – 1.952.-

La jurisprudencia obligatoria -a mi juicio- además infringe los siguientes Tratados que conforme la doctrina integran el bloque de constitucionalidad después de la reforma constitucional de 1.994:

Lesiona el **art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.** Con lo cual colisiona con el **art. 75 inc. 22**.-

Lesiona el **art. 14, inc.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.** Lo que se enfrenta con el **art. 75 inc. 22.** También aquí se enfrenta con el **art. 75 inc. 12**.-

Lesiona el **art. 8, inc. 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.-**

LA FUNCION DE LA CORTE SUPREMA: En otra carátula anterior: **“ MERCADO, ARMANDO ELISEO C/ CAJA DE JUBILACIONES, RETIROS Y PENSIONES DE LA PCIA. DE CORDOBA. AMPARO” (Sent. N° 172, 23/10/01)** he dicho: "...Al respecto, debo expresar mi disidencia con los Sres. Vocales preopinantes, en cuanto, fundados en la organización piramidal del Poder Judicial, atendiendo al principio de economía procesal y, a pesar de reconocer que los fallos del Tribunal Superior y Corte Suprema no son vinculantes, se asientan en ellos, como " **continuidad jurisprudencial críticamente evaluada**" y en trascripción textual de

fallo dictado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el 23 de Agosto de 2.001, en los autos caratulados "**RECURSO DE HECHO DEDUCIDO POR RAUL ERNESTO CARRANZA EN LA CAUSA CARRANZA, RAÚL ERNESTO C/ PROVINCIA DE CORDOBA Y OTRA**", manifiestan que "**presta acatamiento institucional**", para determinar la improcedencia del recurso ahora intentado.-

En opinión de este Vocal, **"el acatamiento institucional"** referido resulta asimilable a la **"obediencia debida en materia judicial"**, obviando que el Poder Judicial tiene una estructura jerárquica en el cumplimiento de la supremacía constitucional, que es la norma primera y fundante y, de cuyo cumplimiento y obediencia, toda la estructura judicial recibe legalidad y legitimidad.-

Es en el cumplimiento de la norma constitucional que las restantes normas de la pirámide reciben validez por sucesivos procesos de subordinación y supra ordenación. No puede, por ende, haber **"obediencia debida"**, pues no hay órgano papal que contenga una verdad revelada. Toda violación a la Constitución exige al Juez recordar que su única obediencia óntica y funcional, es a la norma principio de validez de las restantes y único cartabón de interpretación posible. En consecuencia, el denunciado **"acatamiento institucional"**no ha considerado que "la función unificadora, típica en la Casación, no es propia de la Corte Suprema, quién por lo demás se ha encargado de aclarar en numerosas ocasiones, que sus fallos carecen de fuerza vinculante. Lo que puede llevar a confusión acerca de la obligatoriedad de sus pronunciamientos en una frase que el Tribunal repite usualmente según la cual tanto las partes como los Tribunales Inferiores deben leal acatamiento a sus fallos, pero con ello se está refiriendo a la obligatoriedad de las reglas jurídicas individuales sentadas en la decisión de un caso en concreto respecto de las partes involucradas en aquél y de los tribunales inferiores intervinientes en dicho caso" (**Alberto B. Bianchi**"Una meditación acerca de la función institucional de la Corte Suprema". L.L. 19/3/97, Año

LXI N° 55).-

Como exordio preliminar debo decir que nuestra Constitución ha adoptado, siguiendo la maquette de la de Estados Unidos, -pero no su ideología- por ello ningún Juez puede repetir mecánicamente criterios de niveles superiores, como si esa cita lo relevara del análisis pertinente y de fundar su voto.-

En materia judicial no hay obediencia debida. No puedo repetir tipo carbónico todo cambio jurisprudencial que se produzca con independencia de su contenido. Los Jueces somos poder constituido. La Constitución debe aplicarse en forma holística, tratando de cubrir sus vacíos y contradicciones, y buscar el cielo ideológico de valores que la sostienen. Sobre el contenido axiológico de los fallos, no hay superintendencia de Tribunal alguno sobre el Juez, el valor Justicia no es una frase retórica, es un mandato a cumplir, valor peraltado de la Justicia que está más veces en el Preámbulo que la palabra Libertad. Y como ha señalado **Paulo Durao de Guzmao** "el preámbulo es la cantera ideológica de la Constitución" (Tesis "La ideología de la Constitución" - **Alfredo Mooney**- 1.968 - con prólogos de **Bidart Campos y de Arturo Enrique Sampay).-**

El País se ha inundado de una literatura de derechos humanos sesgada sólo sobre la libertad, como si la libertad pudiera flotar en abstracto sin la falta del escenario adecuado. Este criterio tiene el riesgo de reducir toda la retórica constitucional a este reduccionismo jurídico de mirar el prisma social de los problemas por la única vía de la subsunción de las normas, método kelseniano que acaso era comprensible en la serena paz del campus de la Universidad de Estados Unidos, donde el enseñaba en su vejez, pero que hay que matizar cuando un criterio hermenéutico se ha trasladado al inquietante escenario de nuestro tiempo. Aplicar el Derecho en estado de ingravidez conduce a un daltonismo institucional.-

LA SENTENCIA Y LA INTERPRETACION CONSTITUCIONAL: Toda

Sentencia es una síntesis panteista de versiones tensas dialécticamente del Derecho y de zonas polémicas de la realidad. Por eso decía una de las voces más lúcidas de todos los tiempos de la Suprema Corte de Estados Unidos "En el esfuerzo de reconciliar lo irreconciliable radica la esencia de la función judicial" **(Dr. Benjamín Cardozo).** Para analizar la Constitución no basta todo el Derecho Constitucional y el Derecho Público en general -además de los aspectos de Derecho Privado que en esta carátula nos llevan a la misma conclusión- lo que debe ser merituado. Veamos al gran oriental **Eduardo Couture**: Dice **Couture**: "Interpretar la Constitución no es interpretar el Derecho Constitucional. El Derecho Constitucional es el todo del objeto interpretado. La Constitución es sólo una parte. La Constitución se interpreta extrayendo su sentido, porque interpretar no es sino desentrañar un significado más o menos oculto. Pero ello supone la consideración de todo el Derecho Constitucional: la norma constitucional, los procesos históricos formativos del Derecho Constitucional en su plenitud, la costumbre, la autoridad de los fallos judiciales, etc." (ver Rev. de la Esc. Nac. De Jur., México, Julio -Sept. 1.949, P. 95).-

Si sólo el Juez repite fallos administra Derecho, pero no realiza la Justicia y decía el entrañable **Alfredo Fragueiro** un Derecho que no tenga una brizna de Justicia es una **"contradictio in adjectio".-**

Un Juez con obediencia debida jurisprudencial es un cóndor ciego que al borde del abismo ensaya el vuelo taciturno que soñó realizar cuando juró como magistrado y que nunca realizará.-

Un Juez encadenado como **Prometeo** es un médico burocrático atento al libro de semiología, pero que carece de la mirada del gran **Jorge Orgaz** para estudiar el organismo enfermo de sus pacientes, este médico cronica los síntomas, pero carece de diagnóstico y siempre receta la misma terapia a distintos enfermos, olvidando que no hay enfermedades sino enfermos.-

Se ha dicho: en caso de duda, la interpretación de las normas constitucionales debe otorgar primacía a los valores referidos a la persona humana, su libertad y derechos -en el caso, la preservación del medio ambiente y las condiciones de vida comunitarias- por sobre los relativos a la organización del poder, debiendo valorarse las competencias que resultan de la misma a la luz de los fines, valores, bienes y objetivos que propugna el Preámbulo de la Constitución Nacional, sin dejar de lado otros implícitos que surgen del conjunto normativo de dicho ordenamiento (de la sentencia de primera instancia, C. Apel. y Garantías en lo Penal, Mar del Plata, sala I, 1.999/09/09. Sociedad de Fomento Barrio Féliz U. Camet y otros) LLBA, 2.000-991, con nota de **Augusto M. Morello**). Y en tal sentido se ha puntualizado: "en diversos asesoramientos también se señaló el carácter dinámico que debe prevalecer en la interpretación, al afirmarse que "sin pretender, entonces y de ningún modo, suplantar el texto de la ley ni tampoco su espíritu, se trata de que el intérprete desarrolle el pensamiento de la ley, llevándolo incluso a proyecciones que los legisladores no consideraron o no se encontraban en condiciones de considerar; de interpretarlo, en fin, según las estimaciones actuales y no retrocediendo al momento histórico en que fue producida (Dictámenes 75:149, 168:107, 183:2).-

Ha dicho **Morello** sintetizando la reunión internacional de Gante: "...el deber (controlable en casación) que pesa en todos los jueces respecto a ponderar con afinado criterio (también político) que es lo que seguirá de su fallo, de lo que él interpreta acordándole sentido y protección en un pronunciamiento motivado; cuál es consecuencias o efectos.-

El sentido, alcance y derivaciones del "resultado al que arribe" (Asociación Internacional de Derecho Procesal - "El coloquio de Gante" - Bélgica - año 2.000 ("La discrecionalidad judicial, límites y control en casación" **Morello Augusto** - El Derecho - N° 10.085 -8-9-2.000).-

LA "FÓRMULA POLÍTICA" DE LA CONSTITUCIÓN: La Constitución no es un agrupamiento de artículos que avanzan a paso redoblado según un comando jurídico o una suerte de estado mayor que indica cómo deben ser redactadas las Sentencias. Si así fuera no haría falta el Poder Judicial, como ya lo tengo escrito, alcanzaría con una oficina que redacte Sentencias. La Justicia sería un servicio público más o menos eficaz al cual habría también que privatizar según las leyes del mercado y tendríamos el Juez virtual. Éste estaría más atento a la computadora que al latido cósmico de la sociedad.-

Pero la Constitución no es un mecano de normas, es un objeto cultural dotado de sentido a la cual se accede por vías diversas entre ellas la comprensión, y para ello se analizan conductas, realidades y valores. Una Constitución presupone una fórmula política omnicompresiva que comprende los tres poderes del estado. Y en esa fórmula conviven ciencia, arte y la virtud regia de la "prudencia política" que para los clásicos era el primer requisito del gobierno en el sentido lato. Por ello ha dicho **Benito Pelayo** : "Los paradigmas que provee la conjunción sinérgica de la ciencia con la sensibilidad con las imágenes del estadista. De ahí surge su fórmula política".-

La Constitución Nacional no es una mera sumatoria de normas, ella es -al decir de **Mosca y Lucás Verdú**- una "fórmula política" que trae impoluta una serie de valoraciones sociales, un estilo de vida común que hay que preservar y enaltecer.-

No todos los bienes son fungibles y sujetos al mero juego de la oferta y la demanda, la salud, la vida, la vivienda son integrantes de esa fórmula que envuelve un proyecto de vida política.-

EL PODER JUDICIAL COMO PARTE DEL GOBIERNO: "..el gobierno no es una máquina, sino algo vivo ...responde ante **Darwin**, no ante **Newton**...". **W. Wilson** .-

El Poder Judicial no es un órgano partidario -o no debiera serlo- pero sí es una

institución política en el sentido griego de la palabra. Sus errores o aciertos atraviesan la sociedad con vectores de acierto o error. La vivienda está ligada a la Polis, sin ésta, no hay Constitución, Estado, ni gobierno.-

El Poder Judicial co-gobierna, a su modo, por lo que las Sentencias sobre temas de gran calado social son un plus kantiano que se agrega a la realidad para ayudar a la armonía social o a aumentar el caos. Las Sentencias no son neutras, como el cloro en química tiene varias valencias.-

Los efectos que devengan de una Sentencia es un standard utilizado por la jurisprudencia, por ella ha señalado la Corte Suprema que en la "...labor hermenéutica cobran singular trascendencia las consecuencias que derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad u coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos 303:917, 307:1018)".-

Por otro lado, la Constitución no está quieta, al decir de **Galileo**, se mueve al conjuro del huracán herosionante de la historia.-

Las instituciones no permanecen estáticas, en grado de ingravidez, abstractas y lejanas como tardíos rayos de luz de estrellas extinguidas. La Constitución Nacional hace que el intérprete de causas relevantes y de carátulas de gran trascendencia social son como la lanza de **Aquiles** capaz de dar muerte o la vida, según que sepan leer en entrelíneas del entramado normativo la ideología del texto fundamental y el plexo de valores a los cuales el mismo responde.-

O la Constitución sólo sirve de escudo para ocultar los intereses egoístas de algunos o al revés somos capaces de encontrar en ella el aliento humanista que la recubre y el fin de promoción social que la sustenta **(art. 95 inc. 18,29 y 23).-**

Hoy que todo es virtual, hay que decir que la misma es un ancla de salvación a la cual hay que sujetarse cada vez que los temporales de la historia nos lleven lejos del puerto

deseado. **"La tempestad conduce al puerto"** decía **San Martín**. La tempestad del huracán de la historia nos lleva a la Constitución Nacional.-

Hasta aquí mi sincero y sentido homenaje – tributo al **Dr. Money**, parafraseando su inolvidable voto en la causa ya citada.-

Los fallos de la C.S.J.N. deben seguirse no tanto porque provengan de la Corte, sino por su recta aplicación del Derecho, de la Constitución, por su valor científico, sus razones teóricas y prácticas, su equidad, su prudencia, su buen criterio, etc. Es lo que acontece -a mi juicio- con el precedente largamente citado en el voto anterior: **"Bayer"**, cuya indudable analogía con el presente es evidente, como asimismo debe tenerse en cuenta que: Cabe señalar que la doctrina allí sentada ha sido reiterada por el **Máximo Tribunal de la Nación** en numerosos precedentes, siendo el más reciente el dictado en la causa **"OutokumpuFortinox SA c/ Provincia de Córdoba - Acción declarativa de certeza"** (C.S.J. 1.278/2.017, de fecha 22/02/22).-

Corresponde también destacar, como bien señala el voto precedente, que la actora ha promovido por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la causa **"TERNIUM ARGENTINA S.A. C/ CÓRDOBA, PROVINCIA DE, S/ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD"**, Expediente C.S.J. 001921/2016-00, en la que pretende la declaración de inconstitucionalidad de las siguientes normas: a) art. 5 de la Ley 9505; b) art. 22 de la Ley 10324 (Ley Impositiva año 2016) y c) art. 456 de la Resolución Normativa 1/2015.

Tal como lo destaca la recurrente al contestar la demanda (fs. 297), pese a tratarse de períodos fiscales posteriores y por ende, leyes impositivas distintas, la normativa es idéntica a la aplicable a los períodos aquí cuestionados.

En efecto, el planteo se sustenta en que la referida legislación establece un tratamiento de alícuotas más gravoso con relación al impuesto sobre los ingresos brutos para la actividad industrial en el supuesto de que el contribuyente no posea un establecimiento

radicado en la provincia de Córdoba, **lo que se encontraría en pugna con lo previsto por los artículos 9, 10, 11, 16, 28, 75 inciso 13 y 126 de la Constitución Nacional.**

Si bien, conforme surge de la consulta sobre el estado del expediente en la página de las causas en trámite de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (http://scw.pjn.gov.ar/scw), aún no se ha dictado resolución en el marco de la causa descripta, se advierte que el Cimero Tribunal ha hecho lugar a la medida cautelar requerida por la actora, lo que es revelador que el Cimero Tribunal ha encontrado verosimilitud en el planteo del accionante.-

En tal senda, se ordenó con fecha 15 de agosto de 2017, que el Estado Provincial debe abstenerse de reclamar a Siderar S.A.I.C. las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos que se desprenden de la resolución DJRGDA-R 0091-2016; a la vez se estableció que la actora tribute en lo sucesivo idéntica alícuota a la prevista en la legislación tributaria local para aquellos contribuyentes ubicados en la Provincia de Córdoba, hasta tanto se emita sentencia definitiva.-

En definitiva y atento que el temperamento mantenido por la Cámara **"a quo"** se compadece con el sustentado por el **Cimero Tribunal de la Nación**, cuyos fundamentos consideramos certeros y ajustados a la Constitución Nacional, proponemos en definitiva -coincidiendo con el voto precedente- rechazar el recurso de inconstitucionalidad y, en su mérito, confirmar el fallo impugnado.-

Como elemento trascendente y tal como se destaca asimismo en el voto precedente: Resulta importante aclarar que no se desconoce que mediante la actual ley impositiva la Provincia de Córdoba **otorga igual tratamiento** a la actividad industrial, con independencia de la ubicación de sus plantas industriales, en cumplimiento del **Consenso Fiscal suscripto con la Nación y las demás jurisdicciones provinciales con fecha de 16 de noviembre de 2.017.-**

Sin embargo, ello no obsta a la declaración de inconstitucionalidad objeto de recurso

puesto que la decisión aquí cuestionada se adopta en el marco de una acción de repetición, en la cual se persigue la restitución de sumas de dinero abonadas en concepto de la alícuota diferencial vigente durante períodos anteriores a la reforma legislativa.-

Empero es un dato de importancia, porque este hecho permite aplicar la **"doctrina de los propios actos",** toda vez que con posterioridad a los hechos debatidos en esta causa la misma Provincia de Córdoba, a través de sus órganos correspondientes ha venido a receptar el criterio de la Corte y dejar sin efecto el régimen local anterior, descalificado por el Cimero Tribunal. Todo ello en contra de la posición hecha valer por la demandada en este pleito, lo que no resulta admisible.-

"Venire contra proprium factum non valet" (No es lícito volver sobre los propios actos). Nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior, deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz.-

La **teoría de los actos propios**, plasmada en la máxima **"venire contra proprium factum non valet"** que, conforme a su recepción en la fórmula acuñada por el más Alto Tribunal, consiste en que: "nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos ejerciendo una conducta incompatible con una anterior, deliberada y jurídicamente eficaz" (acerca de la recepción a partir de un antiguo precedente del 8 de abril de 1.869 y su amplitud en la jurisprudencia de la Corte, **Augusto Morello y Rubén S. Stiglitz**, "La doctrina del acto propio", LL 1984-A, págs. 871/872). Cabe resaltar que la teoría de los actos propios engarza con un principio general del derecho, el de la buena fe, que reviste la condición de **"cláusula general, abierta, norma de recupero o 'standard'** que, por tal consiente fácilmente atrapar en su aplicación funcional, multiplicidad de casos, que apuntan a descalificar la contradicción con la conducta propia y previa" (**Morello- Stiglitz**, ob. cit., pág. 865). La **doctrina de los**

actos propios tiene por fin proteger la seguridad y los derechos de otras personas que hayan depositado su confianza en una determinada situación jurídica.-

Para posibilitar la aplicación de esta **doctrina de los propios actos**, se requiere la concurrencia de tres **(3)**requisitos específicos: "**a)** una conducta anterior relevante y eficaz; **b)** el ejercicio de una facultad o de un derecho subjetivo por la misma persona que crea la situación litigiosa debido a la contradicción atentatoria de la buena fe existente entre ambas conductas; **c)** la identidad de sujetos que se vinculan en ambas conductas" (**Alejandro Borda**, "La teoría de los actos propios", Ed. Abeledo - Perrot, Bs. As., 1.993, pág. 67).-

El llamado **principio o doctrina de los propios actos** que predica la inadmisibilidad del intento de ejercer judicialmente un derecho o facultad jurídica incompatible con el sentido que la **buena fe** atribuye a la conducta anterior. A la cuestión en examen se la caracteriza como una derivación necesaria e inmediata del **principio de buena fe.** Dicha doctrina se apoya en la ilicitud de la conducta ulterior confrontada con la que le precede. La ilicitud reposa en el hecho que la conducta incoherente contraría el ordenamiento jurídico considerado éste inescindiblemente. Conlleva como sanción la declaración de inadmisibilidad de la pretensión de quién pretende ponerse en contradicción con su anterior conducta deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz.-

Esta teoría, que en nuestro **Derecho Positivo** encuentra recepción en los **arts. 1.071, 1.198, concs. y corrs., Cód. Civ.**, y que es acogida unánimemente por doctrina y jurisprudencia, se expresa en el brocardo latino: **"Venire contra proprium factum non valet"**(No es válido ir en contra de los propios actos). Ello significa que está vedado a un sujeto pretender asumir una pretensión jurídica contradictoria con una postura anterior, en tanto ésta ha originado confianza en otro sujeto, que se ve perjudicado por el ejercicio de esta nueva pretensión, al ver defraudada su fe puesta en

el comportamiento primitivo. Es decir: **Nadie puede invocar un derecho que esté en pugna con su propio accionar**(Cfr. **Diez Picazo**, "La doctrina de los actos propios", Barcelona, 1.963; **Bianchi, Enrique e Iribarne, Héctor**, "El principio de la buena fe y el venire contra", E.D. 106 – 1.984, p. 851; **Casti, Aldo**, "Doctrina de los actos propios. Su aplicación en la jurisprudencia de Córdoba", Foro de Córdoba N° 2, ps. 35/51; **Moisset de Espanés, Luis**, "Teoría de los actos propios y renuncia tácita", L.L., l.983, D – p. 523/525; así también la **C.S .J.N.** ha dicho en una resolución que data del año **1.976**, ratificando su constante jurisprudencia: **"Que esta Corte sostiene desde antiguo que nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con una anterior conducta deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz"** (Fallos: 294 – 220).-

Esto no es más que la aplicación, en el ámbito procesal, de la **teoría de los actos propios**. En efecto, tal actitud resulta violatoria de la **doctrina de los actos propios**, condensada en el brocárdico latino:**"Venire contra proprium factum non valet"** (No es lícito volver sobre los propios actos) y recepcionada por la **Excma. C.S.J.N.**, en los términos ya expuestos: **"Nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos y ejerciendo una conducta incompatible con una anterior conducta, deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz" ("Miolato de Krebs c/ Krebs"**, Fallos 294-220) y reiterada luego, como sigue: **"No puede ejercerse una pretensión judicial manifiestamente contradictoria e incompatible con una anterior conducta deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz"** (Voto de la mayoría Dres. Nazareno, Moliné O´Connor, Fayt, López y Vázquez, in re: **"San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ Acción de amparo"**, S. 173. XXXVIII originario, 5/3/03, cfr. Foro de Córdoba Nº 81, pág. 101).-

Ha señalado la **C.S.J.N.**, en una reiterada jurisprudencia en relación a las garantías constitucionales atinentes a la propiedad privada, que pueden ser renunciadas por los

particulares, de manera expresa o tácita (Fallos, 24l-l62; l75-262 y otros). Ello sucede, verbigracia, cuando el interesado realiza actos que -según sus propias manifestaciones o el significado que a su conducta quepa atribuir- importan acatamiento a las disposiciones susceptibles de causar agravio a aquellas garantías (Fallos 205-l65; 202-284; 194-111). Si tal cosa ocurre -se ha declarado- la aplicación del régimen jurídico de que se trate debe ser mantenido, en razón de que quien la objeta, al acatarla, ha excluido la posibilidad de ser oído sobre su validez.-

No puede ejercerse una pretensión jurídica manifiestamente contradictoria e incompatible con una conducta anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz. La doctrina de los actos propios, con fundamento en el principio de la buena fe receptado en el **art. 1.198, Cód. Civ.**, y el impedimento de obrar mediante actos abusivos **(art. 1.071, Cód. Civ.)**, **tiene por fin evitar, no la inconsistencia o la mera incoherencia en la conducta, sino proteger la seguridad y los derechos de otras personas que hayan depositado su confianza en una determinada situación jurídica**.-

Enneccerus – Nipperdey, afirman que "a nadie le es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, cuando esta conducta interpretada objetivamente según la ley, según las buenas costumbres o la buena fe, justifica la conclusión de que no se hará valer el derecho, o cuando el ejercicio posterior choque contra la ley, las buenas costumbres o la buena fe" (**Ludwig Enneccerus y Hans Carl Nipperdey**, "Derecho Civil – Parte General", T. I, Vol. II, pto. 208, pág. 482).-

Esta doctrina engarza con un principio general del Derecho, el de la buena fe, que reviste la condición de "cláusula general, abierta, norma de recupero o 'standard' que, por tal consiente fácilmente atrapar en su aplicación funcional, multiplicidad de casos, que apuntan a descalificar la contradicción con la conducta propia y previa" (**Augusto Morello – Rubén S. Stiglitz**, "La doctrina del acto propio", L.L. 1.984 – A, pág.

865).-

En atención que, la **teoría de los actos propios** constituye, según palabras de **Borda "una regla de derecho, derivada del principio general de la buena fe, que sanciona como inadmisible toda pretensión lícita pero objetivamente contradictoria respecto del propio comportamiento anterior efectuado por el mismo sujeto. Es que debe exigirse a las partes un comportamiento coherente, ajeno a los cambios de conducta perjudiciales, desestimando toda actuación que implique un obrar incompatible con la confianza que —merced a tales actos anteriores— se ha suscitado en otro sujeto. Ello es así por cuanto no sólo la buena fe sino también la seguridad jurídica se encontrarían gravemente resentidas si pudiera lograr tutela judicial la conducta de quien traba una relación jurídica con otro y luego procura cancelar parcialmente sus consecuencias para aumentar su provecho. Nadie puede ponerse de tal modo en contradicción con sus propios actos, y no puede –por tanto- ejercer una conducta incompatible con la asumida anteriormente. "(LA TEORIA DE LOS ACTOS PROPIOS. Un análisis desde la doctrina argentina - Alejandro Borda).—**

Respecto de la **teoría de los actos propios ("venire contra factum proprium non valet")**, respetada y calificada doctrina sostiene que "… **el litigante que en un acto suyo realizado en la causa hace una afirmación o reconocimiento, y luego sostiene lo contrario impugnando su primera y propia actitud, comete una acción éticamente reprobaba, y por consiguiente invalida, que el orden jurídico no puede tolerar,** porque desde antaño se entiende que nadie puede alegar su propia torpeza para actuar en derecho, y resulta inadmisible que un litigante pretenda fundar sus acciones aportando hechos y razones de derecho que contradicen sus propios actos, de modo que la doctrina de los actos propios es aplicable de oficio. …" (conf.: **Fálcon, Enrique M.**, "Tratado de Derecho Procesal, Civil y Comercial: Tomo I Parte General

Demanda. -1° ed. 1° reimp. – Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2.011. Pág. 510-511).-

Respecto de la **teoría o doctrina de los actos propios** invocada supra referida se sostiene que "… el sometimiento voluntario a un régimen jurídico, sin reserva expresa, determina la improcedencia de su impugnación posterior. Esto es así por derivación del principio cardinal de buena fe, todo ciudadano tiene derecho al comportamiento coherente de los otros, sean éstos particulares o el propio Estado, ya que resulta inaudible la pretensión que importa ponerse en contradicción con los propios actos anteriores, deliberados, jurídicamente relevantes y plenamente eficaces. Una de las consecuencias del deber de obrar de buena fe y de la necesidad de ejercitar los derechos observando tal pauta, **es la exigencia de un comportamiento coherente, y es absolutamente inadmisible pretender ejercer jurídicamente un derecho subjetivo o facultad jurídica incompatible con el sentido que la buena fe atribuye a la conducta anterior. De manera que nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, actuando de forma incompatible con una anterior conducta deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz.** El venir contra o contravenir el hecho propio, comprende también no ya destruir lo hecho sino desconocerlo, o evitar sus consecuencias o eludirlas. La doctrina de los Actos Propios vincula a los magistrados. **En síntesis, la doctrina de los actos propios** halla sustento en un principio fundamental del sistema legal argentino, cual es el de la buena fe **(art. 1.198, Cod. Civil.)**que **impide que alguien pueda volver contra sus propios actos y pretender desconocer su propio obrar**" (conf.: **Falcón, Enrique M.**, "Tratado de Derecho Procesal, Civil y Comercial: Tomo I Parte General Demanda. -1° ed. 1° reimp. – Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2.011. Pág. 511-513).-

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL, DOCTOR LUIS EUGENIO ANGULO MARTÍN, DIJO:

A mérito de la solución propuesta en el análisis de la primera cuestión, propongo:

I. Rechazar el recurso de inconstitucionalidad planteado por la Provincia de Córdoba - mediante su representante Gustavo Daniel Laucirica, y con el patrocinio letrado de los Dres. Silvio Casimiro Parisato y Emanuel Agustín Martínez, al amparo del inc. 1°, art. 391 del CPCC.

II. Tocante al régimen de costas aplicable en la especie, estimamos prudente disponer que las devengadas en la instancia impugnativa extraordinaria sean soportadas por el orden causado, atento la naturaleza y complejidad de la cuestión planteada, así como la pendencia de decisión definitiva a la fecha de los presentes, en la causa "TERNIUM ARGENTINA S.A. C/ CÓRDOBA, PROVINCIA DE, S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD", incoada por la actora accionante ante el Máximo Tribunal de la Nación (CSJ 1921/2016).

En razón de lo expuesto, no corresponde regular honorarios a los profesionales intervinientes en esta oportunidad (arg. art. 26 Ley 9459, a contrario sensu).

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL, DOCTOR DOMINGO JUAN SESÍN, DIJO:

Adhiero a los fundamentos y solución a que arriba el Señor Vocal del primer voto.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA AÍDA LUCÍA TARDITTI, DIJO:

Por compartir las consideraciones del Vocal del primer voto me expido en igual sentido a esta segunda cuestión planteada.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL, DOCTOR LUIS ENRIQUE RUBIO, DIJO:

Adhiero a los fundamentos y conclusiones a que arriba el Señor Vocal Doctor Luis Eugenio Angulo Martín. Por ello, compartiéndolos, voto en igual sentido a la segunda cuestión planteada.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA

M. DE LAS MERCEDES BLANC G. DE ARABEL, DIJO:

Que por coincidir con lo propuesto para el acuerdo por el Señor Vocal de primer voto, me pronuncio en igual sentido.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA MARÍA ROSA MOLINA DE CAMINAL, DIJO:

Coincidiendo con la conclusión a que arriba el Señor Vocal de primer voto y resultando ajustada a derecho, opino en forma coincidente con el criterio de solución que mi colega propicia.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL, DOCTOR RUBÉN ATILIO REMIGIO, DIJO:

Voto -en definitiva- en igual sentido que el voto precedente.

Así voto.

Por el resultado de los votos emitidos, oído el Sr. Fiscal Adjunto y previo acuerdo, el Tribunal Superior de Justicia, en Pleno,

RESUELVE:

I. Rechazar el recurso de inconstitucionalidad.

II. Imponer las costas de esta sede por el orden causado. No estimar los honorarios profesionales en esta oportunidad.

Protocolícese e incorpórese copia.

Texto Firmado digitalmente por:

ANGULO MARTIN Luis Eugenio

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Fecha: 2022.05.02

SESIN Domingo Juan

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Fecha: 2022.05.02

TARDITTI Aida Lucia Teresa

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Fecha: 2022.05.02

RUBIO Luis Enrique

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Fecha: 2022.05.02

BLANC GERZICICH María De Las Mercedes

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Fecha: 2022.05.02

REMIGIO Ruben Atilio

VOCAL DE CAMARA

Fecha: 2022.05.02

EXPEDIENTE SAC: **7477514 - TERNIUM ARGENTINA S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS - ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS**

PROTOCOLO DE SENTENCIAS. NÚMERO: 125 DEL 30/11/2020

SENTENCIA NUMERO: 125.

Córdoba, treinta de noviembre de dos mil veinte.

Y VISTOS:

Estos autos caratulados *Ternium Argentina S.A. c/ Dirección General de Rentas – Acción de Repetición por pago indebido de impuestos*, de los que surge que a fs. 329/347, comparece el Dr. Pablo Ignacio Bollati, en el carácter de apoderado de la firma Ternium Argentina S.A, e interpone formal demanda ordinaria de repetición en contra del Superior Gobierno de la Provincia de Córdoba, Direccion de Rentas, reclamando la devolución de la suma de pesos dieciséis millones ciento treinta y tres mil ochocientos once con sesenta y cinco centavos ($ 16.133.811.65), ingresada en exceso durante los periodo fiscales 01 a 12 del año 2012, con más intereses calculados hasta su efectivo pago, por resultar inconstitucional la normativa provincial que aplico su mandante en los citados periodos para liquidar la actividad industrial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, esto es, el articulo 21 de la Ley Impositiva Nº 10013, vigente para el año dos mil doce. Indica que dicha norma establece una

alícuota más gravosa del cuatro por ciento (4%) para aquellos contribuyentes que desarrollaron su actividad industrial en establecimientos productivos ubicados fuera del territorio cordobés.

Asimismo, solicita se revoque por improcedente e ilegítima la resolución Nº 0310/2018 de fecha tres de mayo de dos mil dieciocho, y la Resolución Nº 0559/2018 de fecha siete de julio de dos mil dieciocho, dictadas por la Dirección de Rentas de la Provincia, en cuanto rechazaros la demanda de repetición por la suma repetida y el recurso de reconsideración interpuesto en sede administrativa, respectivamente, previo al inicio de la presente demanda judicial.

Aclara que la suma repetida surge de la diferencia entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que su mandante debió ingresar durante las posiciones mensuales 01 a 12 del año dos mil doce, productos de aplicar la alícuota más gravosa del cuatro por ciento (4%) fijada por el artículo 21 de la Ley Impositiva dos mil doce, y el impuesto que le hubiere correspondido ingresar si se aplicaba la menor alícuota del cero coma cincuenta por ciento (0,50%), fijada por el artículo 17 de la citada ley, para contribuyentes con establecimiento industrial radicado en suelo cordobés.

A continuación, detalla los requisitos que habilitan la instancia judicial y la competencia del Tribunal.

En cuanto a la procedencia de la demanda entablada, señala que en los términos del artículo 122 del Código Tributario provincial, su mandante se encuentra legitimada para exigir la devolución de la suma reclamada.

A ello agrega, que la firma que representa cancelo el impuesto determinado en las declaraciones juradas presentadas correspondientes a los periodos repetidos de manera total. Añade que la Dirección de Rentas reconoció en las Resoluciones citadas, que su mandante ingreso la suma cuta devolución se persigue, sin perjuicio de entender que el pago realizado ha sido correcto por entender que es lícita la distinción alicuotaria según el lugar de

establecimiento industrial establecida por la normativa provincial.

Resalta, por otro lado, que la demanda fue iniciada ante la Dirección de Rentas con fecha veintisiete de diciembre de dos mil diecisiete, en los términos fijados por los artículos 112, 113 quater, concordantes y correlativos del Código Tributario local. Explicita que el vencimiento de la posiciones repetidas ocurrió en el año dos mil doce, de lo que se deriva –expresa- que el plazo de prescripcion comenzó a correr el primero de enero de dos mil trece y venció el treinta y uno de diciembre de dos mil diecisiete. Por ello, considera que el la demanda de repetición fie interpuestas con anterioridad al vencimiento del plazo de prescripcion.

En relación a la prueba del empobrecimiento y del protesto previo como requisitos de procedencia de la acción de repetición, señala que su aplicación ha sido rechazada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Indica que si bien el requisito del empobrecimiento ha sido incorporado al artículo 122 del Código Tributario provincia, cuya parte pertinente reproduce a continuación, dicha exigencia es inoponible al caso de autos. Ello, por cuanto la citada previsión ha sido añadida al articulo122 mencionado por la Ley Nº 10508, y su vigencia fue fijada a partir del primero de enero de dos mil dieciocho; por lo que, habiéndose interpuesto la repetición el veintisiete de diciembre de dos mil diecisiete, antes de la vigencia de la referida modificación, entiende que el requisito fijado deviene inexigible.

Agrega que si por hipótesis se pretendiese la aplicación retroactiva del articulo 122, por aplicación de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se llegaría a la conclusión de que el requisito contenido devendría inconstitucional, lo que solicita así se declare.

Cita los precedentes jurisprudenciales del Máximo Tribunal nacional, en los autos *Petroquímica Argentina S.A.* y *Asociación de Banco de la Argentina y otros c/ Misiones Provincia de y otro s/acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad.*

Respecto a la falta de protesto en los pagos, sostiene que no podrá ser entendida como un impedimento por parte de Ternium para iniciar la repetición objeto de debate. Cita jurisprudencia.

A continuación, efectúa un detalle de los hechos, Resoluciones dictadas por la Dirección de Rentas y de la normativa provincia cuestionada que motivan la presente demanda.

En primer termino, señala que su representada es una empresa reconocida internacionalmente en el ámbito de la industria siderúrgica, que desarrolla un complejo proceso integral por el cual, partiendo del mineral de hierro y de carbón que llegan a su puerto, elabora y fabrica acero laminados en caliente y en frio, galvanizados, electrocincados, prepintados y hojalata, a gran escala, de forma de abastecer a sectores e industrias como la construcción, automotores, autopartes, envases, maquinaria agrícola y electrodomésticos.

Agrega que la actividad es desarrollada por su mandante en los centros productivos ubicados en Rosario, provincia de Santa Fe, y en la provincia de Buenos Aires, en Ramallo, Ensenada, Haedo, Florencio Varela y Canning, que operan con la más alta tecnología y realizan inversiones permanentes para mantener sus estándares internacionales de competitividad y abastecer a sus diversos clientes con productos de calidad a la medida de sus necesidades.

En cuanto a la normativa provincial cuestionada, apunta que el texto anterior del inciso 23 del artículo 125 del Código Tributario provincial consagraba una exención objetiva en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la producción primaria y la actividad industrial, en tanto la explotación, el establecimiento productivo o la obra en actividad, se encuentre ubicados en la provincia de Córdoba. Destaca que dicha exención fue suspendida a través del artículo 2 de la Ley Nº 9505 y sus sucesivas prórrogas, con excepción de aquellos contribuyentes con establecimiento productivo radicado en territorio cordobés que hayan obtenido al cierre del último ejercicio, ingresos brutos que no superen determinada suma.

Agrega que paralelamente, el articulo5 de la Ley Nº 9505 disponía para los contribuyentes no alcanzados por la exención, un tratamientos alicuotario diferenciado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en tanto fijo alícuotas más beneficiosas para los industriales con establecimiento radicado en la Provincia de Córdoba, y alícuotas as gravosas para los no radicados. Cita, a continuación, el texto de la norma citada, en su parte pertinente.

Subraya que, en línea con lo normado por la mencionada Ley Nº 9505, las Leyes Impositivas de la Provincia, dictadas en los años posteriores han mantenido desde el año dos mil nueve y hasta el año dos mil diecisiete, una alícuota menor para la actividad industrial con planta radicada en la Provincia de Córdoba, y otra alícuota mayor, para las industrias que están radicadas en otra jurisdicción.

Señala que la Ley Impositiva de dos mil doce ratifico la distinción alicuotaria según lugar de origen y estableció en sus articulo 17 y 21, una alícuota del cero coma cincuenta por ciento (0,50%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad industrial cuyo establecimiento productivo se encuentre ubicado en la provincia de Córdoba, mientras que en el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicado en la provincia, se fijó una alícuota del cuatro por ciento (4%). Cita lo dispuesto por el artículo 21 de la citada Ley Impositiva.

Manifiesta que su mandante, tributó a la alícuota del cuatro por ciento (4%) por poseer sus plantas fuera de la Provincia.

Efectúa a continuación, el cálculo de las diferencias cuya repetición solicita.

Resalta que su representada señalo en la demanda de repetición que correspondía hacer lugar a la devolución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ingresado en exceso, toda vez que la normativa provincial que constituye la causa fuente de la suma reclamada es violatoria de diversos preceptos constitucionales. Cita el precedente jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos: "*Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe*". En función de ello, concluye en que el artículo 21 de la Ley Impositiva del año dos mil doce, es violatorio de los

artículos 16 y 28 de la Constitución Nacional, en cuatro establecen el derecho de igualdad entra las cargas públicas y de razonabilidad; de la denominada clausula comercial, contenida en el inciso 13 del artículo 75 y de los articulo 9 a 11 y 126 del mismo cuerpo normativo, en cuanto prohíben la existencia de aduanas interiores en el país.

Explicita los argumentos que fundaron el rechazo de la demanda de repetición y del recurso de reconsideración interpuestos ante la Dirección de Rentas.

Analiza, a continuación, las consideraciones efectuadas en el Fallo Bayer citado precedentemente y que –entiende- sustentan la postura de su mandante.

En primer lugar, apunta que el artículo 21 de la Ley Impositiva de dos mil doce transgrede los artículos 16 y 28 de la Constitución Nacional, en cuanto establecen el principio de igualdad ante las cargas públicas y de razonabilidad. Advierte que el fallo Bayer señalo que la fijación de una alícuota más gravosa para el contribuyente cuyo establecimiento industrial se radique en extraña jurisdicción provincial, viola tales principios. Solicita, en consecuencia, se declare su inconstitucionalidad.

Reproduce los fundamentos vertidos por el Máximo Tribunal nacional en el precedente comentado.

En resumen, indica que la Corte Suprema de Justicia resolvió que resultaba inconstitucional la discriminación que hacia la Provincia de Santa Fe, al consagrar una alícuota mayor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando el establecimiento industrial del contribuyente se encontrase radicado o emplazado fuera del territorio santafesino, en comparación con la alícuota menos gravosa que fijaba a los industriales con establecimiento productivo emplazado en la provincia de Santa Fe.

Cita lo resuelto por el Alto Tribunal en autos: "*Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/ordinario*".

Expresa que la discriminación en perjuicio de los industriales de otra jurisdicción provincial en comparación con los industriales cordobeses que consagra la Ley Impositiva de

dos mil doce, no supera el test de razonabilidad propuesto por la Corte Suprema de Justicia en el fallo Bayer.

Considera que la distinción de alícuotas según el origen del producto o lugar de fabricación fijada por l normativa provincial cordobesa es arbitraria e irrazonable, y que se encuentra inspirada en propósitos de hostilidad contra los industriales radicados en el resto de las provincias, lo cual es inadmisible y torna improcedente e inconstitucional la normativa provincial.

En segundo lugar, sostiene que el mencionado artículo 21 transgrede el inciso 13 del artículo 75 de la Carta Magna. Indica que el fallo Bayer señalo que la fijación de una alícuota más gravosa para el contribuyente cuyo establecimiento industrial se radique en extraña jurisdicción provincia, transgrede la potestad de la Nación de reglar el comercial interjurisdiccional.

Al respecto, aduce que la normativa provincial al establecer un tratamiento alicuotario en el Impuesto a los Ingresos Brutos más gravoso para los productos fabricados en otra provincia que los producidos en la provincia de Córdoba, transgrede los alcances de la potestad exclusiva del Congreso de la Nación para gravar el comercio de las provincias entre sí.

Cita doctrina y jurisprudencia.

Insiste en que la normativa provincial invade la potestad exclusiva e indelegable de la Nación de reglar el comercio entre la provincias, normas en el inciso 13 del artículo 75 de la Constitución Nacional, y que sostener lo contrario y convalidar la potestad de la provincia de Córdoba para gravar en forma diferencial los productos fabricados en otras jurisdicción provinciales en beneficio de los productos en territorio cordobés, importaría transgredir el sistema de distribución de competencias delineado por la Constitución Nacional, lo que –considera- resulta inadmisible.

En tercer lugar, expresa que el referido artículo 21 resulta inconstitucional por violar

los artículos 9, 10, 11 y 126 de la Constitución Nacional, en cuanto prohíbe la creación de aduana interiores en el país. Explica que el fallo Bayer señalo que la fijación de una alícuota más gravosa para el contribuyente cuyo establecimiento industrial se radique en extraña jurisdicción provincial constituye una aduana interior, en violación a los mencionados artículos de la Carta Magna.

Reproduce los argumentos vertidos en el fallo citado sobre este punto.

En este aspecto, concluye en que la normativa provincial cuya inconstitucionalidad peticiona se declare, funciona en la práctica como un gravamen aduanero interno, en tanto otorga un tratamiento tributario más gravoso en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los bienes que provienen de extraña jurisdicción provincial de los producidos en la misma provincia de Córdoba.

Añade que la normativa cuestionada exige un componente tributario más gravoso en el impuesto antes mencionado por el mero ingreso de mercadería al territorio cordobés, de manera que esa gabela está funcionando como una verdadera aduana interior, encontrándose en colisión con los preceptos constitucionales señalados.

Por otra parte, alega que no puede prescindirse al momento de sentenciar de la doctrina judicial sentada por la Corte Suprema de Justicia, pues si bien los fallos son vinculantes jurídicamente para las partes, no es menos cierto –expresa- que los tribunales jurisdiccionales del país deben respetar los criterios vertidos por los fallos del Máximo Tribunal nacional, en especial si sucede, como en el caso, que el fallo contenga premisas fácticas y jurídicas virtualmente idénticas a la de autos, sumado a que la contundencia del fallo Bayer pulveriza de todo asidero legal para exigir o defender el pago de un impuesto que esta cimentado en una aduana interior, prohibida por la Constitución Nacional.

Cita jurisprudencia.

Adjunta con su presentación copias de declaraciones juradas y comprobantes de pago del impuesto sobre los ingresos brutos de Ternium, por los periodos 01/2012 a 12/2012 (fs 1

/221); constancia de inscripción de su representada en el régimen del Convenio Multilateral (fs. 225/226); copias certificadas de habilitaciones municipales otorgadas a las plantas industriales de su representada (fs 229/248); copias certificadas de estatuto social de Ternium y acta con cambio de domicilio legal (fs 252/267, 314/326); copias certificadas de la demanda de repetición interpuesta ante la Dirección de Rentas, de la Resolución Nº 0310/2017, del recurso de reconsideración interpuesto y de la Resolución Nº0559/2018 (297/315).

Ofrece prueba.

Formula reserva del caso federal.

Impreso el trámite de ley, comparece la Directora General de Asuntos Judiciales de la Procuración del Tesoro de la provincia de Córdoba (fs. 361) y, en los términos del escrito adjunto a fs. 366/397, evacua el traslado que le fuera corrido, solicitando el rechazo de la demanda incoada, con costas.

En primer termino, niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora como sustento factico y jurídico de la demanda promovida. Destaca que si algún hecho o circunstancia por ella alegada no fuera de reconocimiento especifico y expreso, tal circunstancia no autorizara a considerar que ha mediado asentimiento, sino que deberá considerarse comprendida en la negativa.

Niega que su representada adeude a la actora la suma reclamada de pesos dieciséis millones ciento treinta y tres mil ochocientos once con sesenta y cinco centavos ($ 16.133.811,65), ni ninguna otra suma por el supuesto pago indebido, ni por ningún otro concepto.

Niega que corresponde revocar por improcedente e ilegitimas las Resoluciones Nº 0310/2018, de tres de mayo de dos mil dieciocho, y Nº 0559/2018, del diecisiete de julio de do mil dieciocho, dictadas por la Dirección de Rentas, que rechazaron la demanda de repetición y el recurso de reconsideración planteado, respectivamente.

Niega, en particular, los siguientes hechos invocados por la actora:

Niega que los hechos en que se funda la demanda hayan ocurrido de la manera descripta por la actora.

Niega que a la actora le haya correspondido abonar la alícuota del cero coma cincuenta por ciento (0,50%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los contribuyentes con establecimientos industriales radicados en la Provincia.

Niega que la actora haya abonado montos en exceso en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 01 a 12/2012.

Niega que corresponda la devolución de la diferencia abonada, producto de aplicar la alícuota del cuatro por ciento (4%), conforme el articulo 21 de la Ley Impositiva 2012, en lugar de la alícuota de cero coma cinco por ciento pretendida por la actora (0,5%).

Niega que la actora haya sufrido un perjuicio patrimonial, tal como invoca.

Niega que la actora pueda liberarse de la prueba del empobrecimiento patrimonial, esto es, la ausencia de traslación del tributo, tal como pretende.

Niega que el requisito de la acreditación del empobrecimiento no sea aplicable a esta causa judicial promovida el veinticuatro de agosto de dos mil dieciocho, ni que resulte inconstitucional.

Niega que exista una doctrina consolidada de la Corte Suprema de Justicia contraria a la exigencia de acreditación del empobrecimiento.

Niega que la actora pueda sustraerse de los efectos jurídicos de su sometimiento voluntario al régimen jurídico ahora cuestionado.

Niega que la jurisprudencia invocada por la actora resulte aplicable a esta causa.

Niega que la alícuota sobre la que tributo la actora los periodos indicados pueda reputarse discriminatoria, arbitraria, irrazonable ni inconstitucional.

Niega que la alícuota indicada implique una violación al principio de igualdad, conforme el artículo 16 de la Constitución Nacional, y al de razonabilidad, previsto en el artículo 28 de dicho cuerpo normativo.

Niega que la alícuota indicada implique una violación a la cláusula comercial, prevista en el inciso 13 del artículo 75 de la Constitución Nacional.

Niega que la alícuota indicada resulte violatoria de los artículos 9 a 11 y 126 de la Constitución Nacional, en cuanto establecen la prohibición de aduanas interiores, ni que afecte el comercio interjurisdiccional.

Niega que a la normativa provincial cuestionada le resulte aplicable el criterio sentado por la Corte Suprema en el caso Bayer.

Niega que las Resoluciones de la Dirección de Rentas cuestionadas hayan obviado el análisis e los fundamentos de derecho invocados por la actora.

Niega que la normativa provincial pueda reputarse inconstitucional, así como que viole norma alguna del derecho público y principios de la Constitución Nacional.

Niega que la Corte Suprema de Justicia se haya pronunciado ya sobre la inconstitucionalidad de la normativa de Córdoba.

Niega que los pagos efectuados impliquen un ingreso sin causa.

Niega que la actora goce de la legitimación activa para formular el presente reclamo, particularmente que haya sufrido empobrecimiento alguno, menos aún que su eventual magnitud sea la invocada.

Niega que concurran en autos los presupuestos necesarios para la procedencia de esta acción.

Niega que resulten aplicables al caso la legislación y doctrina invocadas.268881

En segundo lugar, alega que la parte actora se sometió voluntariamente a la normativa provincial, vigente desde hace muchos años, sin formular observación alguna al respecto.

Explica que los pagos que reclama fueron producto de las Declaraciones Juradas efectuadas voluntariamente por ella misma, de conformidad a la normativa citada.

Refiere que la aplicación de la doctrina del sometimiento voluntario a un régimen jurídico, de los principios de buena fe y protección de la confianza, y la prohibición de

volverse sobre los actos propios, impiden avalar conductas como la descripta. Cita jurisprudencia.

Expone que el principio según el cual resulta inadmisible que un sujeto habiéndose sometido voluntariamente a una norma pretenda impugnarla, es una derivación de la doctrina de los actos propios, por lo que, si un sujeto ha realizado una conducta jurídicamente relevante y valida, no puede legítimamente pretender ponerse en contradicción con sus propios actos, ya que la sanción a este segundo acto contradictorio con su anterior conducta no puede ser otra que la inadmisibilidad.

En este aspecto, agrega, resulta también determinante que el contribuyente no haya utilizado tempestivamente las vías administrativas apropiadas, pues no se trató de un pago aislado sino de una serie continua de pagos realizados voluntariamente y durante un largo periodos de tiempo del mismo modo.

Sostiene que no puede hoy el contribuyente ampararse en su propia torpeza o desidia en la defensa de sus derechos.

Destaca que la actora es una empresa de gran magnitud que debe ser considerada experta y que, por ello y por la magnitud de los intereses en juego, cabe exigirle un mayor deber de diligencia sobre los alcances de su propia conducta.

Considera que la concesión de la repetición pretendida implicaría una flagrante violación a la seguridad jurídica, a la certeza y a l previsibilidad, con graves consecuencias para el patrimonio del Estado provincial y susceptible de configurar un supuesto de gravedad institucional, pues –expresa- podría derivar en una serie de procesos en cadena de consecuencias económicas impredecibles.

Asimismo, expresa que la pretensión que esgrime la contraria, luego de largos años de aquiescencia frente a la normativa impugnada, puede considerarse también un ejercicio abusivo de su derecho, esto es, un ejercicio antifuncional que contraria lo razonable y lo justo, y por tanto, la ley no ampara.

A continuación, remarca la ausencia de empobrecimiento en el contribuyente como un presupuesto elemental para la procedencia de la demanda.

Alega que el contribuyente ha trasladado el costo del impuesto que hoy reclama a los contribuyentes de manera tal que, admitir el presente reclamo conllevaría un enriquecimiento sin causa. Cita doctrina.

Subraya que el eventual empobrecimiento del contribuyente no es el monto del impuesto, que han abonado los consumidores, constituyéndose en contribuyentes de facto, sino, en todo caso, y solo en el supuesto de haber sido debidamente acreditado, alguna disminución en sus ganancias.

Entiende que no resulta legítimo, justo ni equitativo se le restituya al contribuyente por vía de repetición lo que ya percibió por vía de precios.

Señala que, tal como reconoce la actora, esta exigencia ha sido expresamente recogida por la normativa provincial, en el artículo 122 de la Ley Nº 10508, que entro en vigencia el primero de enero de dos mil dieciocho.

Indica que la presente demanda judicial fue entablada con posterioridad a la entrada de vigencia de la norma y, por lo tanto, si le resulta aplicable a la contraria, y que no se trataría de una aplicación retroactiva, sino de una aplicación inmediata a partir de su entrada en vigencia, que constituye la regla general de aplicación de las leyes, conforme el artículo 7 del Código Civil y Comercia, y también materia de normas procesales.

Cita jurisprudencia.

Insiste en que es falso que se haya producido un empobrecimiento de la actora, y que tampoco se verifica un enriquecimiento correlativo en cabeza del Estado. Cita doctrina. Señala que un entendimiento contrario, implicaría cohonestar que la comunidad deba afrontar dos veces el pago de este tributo, uno por vía del pago de precio, como contribuyente de facto, y otra a través del pago de este reclamo, como legitimado pasivo indirecto.

Cita jurisprudencia.

Subsidiariamente, opone excepción de prescripcion. Al respecto señala que, de conformidad con nuestro ordenamiento jurídico, solo la demanda o petición judicial puede reputarse interruptiva de la prescripcion en curso, de acuerdo al artículo 2546 del Código Civil y Comercial, de manera tal que el reclamo administrativo debe considerarse causal de suspensión por tratarse de una instancia previa obligatoria, por lo que dicho periodo de tiempo debe entenderse paralizado por dicho trámite, pero el computo del plazo se reanuda cuando la causa cesa, sumándose el lapso restante al transcurrido con anterioridad.

Aduce que al momento en que fue entablada la demanda, el plazo de prescripcion ya se encontraba finalizado y, por tanto, dicho acto que pretendió ser interruptivo resulto extemporáneo, pues solo se puede interrumpir un plazo n curso pero no el ya fenecido. Cita lo dispuesto por los artículos 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial.

En relación a la constitucionalidad de la normativa cuestionada, preliminarmente, destaca que la Nación y las provincias se encuentran actualmente inmersas en un proceso de concertación, procurando celebrar los pactos necesarios para armonizar sus sistemas tributarios, y así dar cumplimiento con la manda constitucional y la exhortación formulada por la Corte Suprema de Justicia al resolver conjuntamente las causas Santa Fe, San Luis y Córdoba.

Por ello, añade, en mayo de dos mil dieciséis los gobernadores de diecinueve provincias, el Vicejefe de Gobierno de la Ciudad Autonoma de Buenos Aires y el Ministro del Interior de la Nacion firmaron el *Acuerdo para un Nuevo Federalismo* por el cual se estableció un esquema de eliminación gradual de la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables que desde mil novecientos noventa y siete se destinaba a la ANSES, el cual fue ratificado por el Congreso de la Nación a través del dictado de la Ley Nº 27.260, de reparación histórica. En agosto de dos mil dieciséis, continua, el Estado Nacional, las provincias y la CABA se comprometieron a implementar políticas tributarias destinadas a promover el aumento de la tasa de inversión y de empleo privado, que alivianen la carga

tributaria de aquellos impuestos que presentan mayores efectos distorsivos sobre la actividad económica.

Destaca que en ese contexto, y antes del dictado de los recientes fallos de la Corte Suprema, el señor Gobernador manifestó que la Provincia de Córdoba, a partir del año dos mil dieciocho, dejaría de aplicar la alícuota cuya constitucionalidad se debate, como una clara demostración de la voluntad policita de avanzar en la concertación referida. Agrega que ello ha dado lugar a que la Corte Suprema, en el marco de la audiencia del artículo 360 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, dispusiera en algunas causas que allí se ventilan, la suspensión de su trámite.

Señala que el día dieciséis de noviembre pasado, la Nación y las provincias suscribieron un nuevo acuerdo denominado Consenso Fiscal, que procura armonizar las estructuras tributarias de las distintas jurisdicciones de forma tal de promover el empleo, la inversión y el crecimiento económicos y promover políticas uniformes que posibiliten el logro de esa finalidad común.

Especifica que en dicho Consenso Fiscal, las partes han asumido compromisos recíprocos tendientes a poner fin al estado de litigiosidad en el que se encuentran inmersos desde hace años, entro los que señala el de eliminar progresivamente los impuestos de ingresos brutos y de sellos, aprobar y adherir a la ley de responsabilidad fiscal, establecer una compensación por el Fondo del Conurbano, derogar el artículo 104 de la Ley de Ganancias que redistribuye el 205 de la ANSES, desistir de las demandas judiciales, entre otros.

Remarca que en este punto no puede perderse de vista, que la transferencia de competencias operada con la reforma de mil novecientos noventa y cuatro no fue acompañada por la consiguiente contrapartida presupuestaria para afrontarla, y que a través del acuerdo celebrado se intenta reducir aquellos impuestos que se consideran más distorsivos para la actividad económica, de manera que las provincias perderían recaudación por los impuestos indirectos, particularmente el de Ingresos Brutos, pero la compensarían a través de los

directos.

El resultado de este proceso, manifiesta, ha sido que la legislatura local ha aprobado la reforma indicada pero que, nos obstante ello, no puede reputarse como un reconocimiento de la inconstitucionalidad de la normativa establecida por las leyes impositivas cuestionadas por la actora en su demanda, sino el fruto del proceso indicado con el cual se procura cumplir con aquella voluntad del constituyente de mil novecientos noventa y cuatro de concertar un sistema tributario armónico pero en el que el reparto entre la Nación, las provincias y la CABA se efectúe en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto, y que además sea equitativa, solidaria, dé prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollos, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

Por otra parte, apunta las diferencias entre los casos resueltos por la Corte Suprema de Justicia en Bayer S.A. y Harriet y Donelly S.A. con la cuestión debatida en autos, las que considera suficientes para fundar la inaplicabilidad de tal doctrina. Precisa que en ambas causas, el Tribunal se ha remitido a la doctrina fijada oportunamente en el caso *Bolsa de Cereales de Buenos Aires*, en la que se debatió la constitucionalidad del impuesto de sellos y la aplicación de alícuotas diferenciales para aquellos contribuyentes con un domicilio fuera de la Provincia.

Señala que este no ha sido el criterio adoptado en la esta Provincia. Agrega que en caso Harriet y Donelly S.A. las diferencias en el cuestionamiento resultan ostensibles pues el argumento del tratamiento diferenciado era la ubicación de la sede central de la firma.

Cita lo dispuesto en considerando 24 de la resolución del Máximo Tribunal.

Cita doctrina.

Seguidamente, enuncia los principios rectores de la declaración de inconstitucionalidad. Cita doctrina y jurisprudencia.

Respecto de la razones que fundan la legitimidad formal de las normas cuestionadas,

señala que la provincia de Córdoba ha ejercido una función esencial que le ha sido reservada en forma expresa conforme nuestro sistema federal de gobierno, esto es, la de establecer sus propios tributos y fomentar la industria local.

Explica que el impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto indirecto, grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva y tiene como hecho imponible el ejercicio habitual a título oneroso de actividades dentro del ámbito de la jurisdicción que lo establece, y como imponible para el cálculo del importe tributario, a los ingresos brutos devengados por ese ejercicio habitual de actividades.

Destaca que el impuesto indicado es de carácter indirecto, y que conforme el deslinde de competencias que formula la Constitución Nacional, es de competencia concurrente de las provincias y el Estado Nacional.

Añade que de acuerdo con la distribución de competencias que emergen de nuestra Carta Magna, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos, en tanto que lo delegados a la Nación son definidos y expresos.

Cita jurisprudencia.

Precisa que desde el momento en que la Provincia decidió otorgar un beneficio con alícuota diferencial en el impuesto sobre los ingresos brutos a quienes desarrollaban la actividad industrial, lo condicionó a que la industria se encuentre radicada en Córdoba, manifestación fehaciente de la efectiva ocurrencia del hecho imponible dentro de su jurisdicción, pues –aclara- ese es el objetivo de política tributaria perseguido por el legislador de conformidad a los establecido por el artículo 125 de Constitución Nacional.

Expresa que los beneficios así concebidos tienen como único y especial objeto alentar y favorecer ciertas actividades, finalidades extra fiscales que buscan la llamada cláusula del progreso o desarrollo, conforme el inciso 18 del artículo 75 de la Carta Magna.

Sostiene que las normas detalladas evidencian una política de promoción de la industria en sede local, que ha sido ejercida de manera legitima, y que no produce ni puede

producir agravio constitucional alguno.

Resalta que la utilización de los tributos como herramientas de regulación económica y de desarrollo social no es cuestionable, ya que estos además de su primordial función recaudadora, poseen entre otras finalidades la redistribución del ingreso, estabilización de la economía, estímulo al desarrollo económico y promoción del empleo.

Apunta que el artículo 125 de la Constitución Nacional concede expresamente a las provincias la potestad de promover su industria y estimular la instalación de nuevas industrias.

Advierte que no resultaría observable que la provincia de Córdoba dispense en el impuesto sobre ingresos brutos para aquellos contribuyentes del gravamen que radiquen efectivamente sus planta industriales en la Provincia, beneficios de índole fiscal derivados, entre otros, de exenciones impositivas y/o alícuotas diferenciales, en pos del bienestar y prosperidad/desarrollo local.

Considera imprescindible diferenciar entre la actividad principal realizada desde el punto de vista económico con las actividades efectivamente realizadas en cada ámbito jurisdiccional, que configuran el aspecto material de los hechos imponibles acaecidos dentro de dichas jurisdicciones.

Luego de analizar conceptualmente lo atinente al hecho imponible de la obligación tributaria, reproduce lo establecido en el artículo 177 del Código Tributario provincial, respecto del hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos. Cita doctrina.

Remarca que el hecho generador de la obligación tributaria del impuesto de referencia está consagrado normativamente y se encuentra configurado por el ejercicio de actividad, habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba.

A ello añade, que en virtud de que el hecho imponible se configura con el ejercicio de la actividad industrial dentro del territorio provincial, y el beneficio de una menor alícuota esta dado respecto de dicha actividad, la correlación entre actividad efectivamente ejercida en

el territorio y alícuota reducida es imprescindible a los fines de encontrarse incluido en dicho beneficio.

Afirma que en el caso, el hecho imponible que se verifica a su respecto se corresponde con el establecido en el inciso d del artículo 178 del Código Tributario provincial, es decir, la comercialización de productos o mercaderías que entren a la jurisdicción por cualquier medio.

Sobre la configuración del sustento territorial, señala que la provincia de Córdoba no podría gravar un hecho imponible cuyo sustento territorial hubiera tenido lugar en un ámbito jurisdiccional fuera del alcance de su competencia.

Expresa que el impuesto establecido por la Provincia, en concordancia con sus facultades constitucionales y respetando sus límites, grava un hecho imponible cuyo aspecto material consiste en el ejercicio habitual a título oneroso del comercio, en lo pertinente a Ternium, y su aspecto territorial, en jurisdicción de la provincia de Córdoba.

Agrega que la aplicación del Convenio Multilateral encuentra su origen en la Ley de Coparticipación Federal, y tiene por objeto evitar el fenómeno de la múltiple imposición en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando el contribuyente realiza actividades gravadas en dos o más jurisdicciones, teniendo como exclusiva finalidad la de distribuir la base imponible del impuesto entre las provincias incorporadas a su régimen.

En este punto, reseña que el referido Convenio tiende a la coordinación horizontal de las distintas potestades tributarias provinciales para evitar que el nacimiento de diversas obligaciones tributarias, cuyo objeto será la prestación por parte del sujeto pasivo de una suma de dinero, la cual será calculada en todos sus casos tomando en cuenta la misma manifestación de riqueza que son los ingresos de dicho sujeto, genere en consecuencia una múltiple imposición sobre dicha riqueza que pueda resultar confiscatoria y por ende inconstitucional.

Manifiesta que el Convenio consiste en el instrumento legal tendiente al reparto equitativo de los porcentajes de imposición sobre una misma base imponible para la

determinación de la prestación objeto de las distintas obligaciones tributaras nacidas en diversas jurisdicciones por el acaecimiento en la realidad de los distintos hechos imponibles determinados en los ordenamientos provinciales.

Indica que dicha adecuación al Convenio Multilateral está plasmada, además, en el artículo 22 de la Ley Impositiva Anual, del que surge que para quedar encuadrado en el tratamiento impositivo de la actividad industrial es necesario efectivizarla localmente.

Apunta que surge del texto de la norma que la provincia de Córdoba otorga beneficios de alícuotas reducidas para el desarrollo de actividad industrial en su territorio, por sobre otras actividades como la de comercialización.

Resalta que dicha diferenciación se basa en la diversa naturaleza de la actividad realizada y no en el origen, ciudadanía, radicación de los sujetos que realizan la actividad ni de los productos que se comercializan.

Cita la Resolución Nº 63/2008 de la Comisión Arbitral, en autos: "*QUICKFOOD S.A. c/ Dirección Provincial de Ingresos de la Provincia de San Luis*", y la Resolución Nº 20/2011 de la Comisión Plenaria, en autos: "*SIDERSA S.A. c/ Provincia de San Luis*".

A continuación, refiere que la definición de industria efectuada por la normativa ha determinado cuales son los elementos que permiten verificar la existencia de actividad industrial en la Provincia, entre ello, el especifico de contar con un establecimiento en el que se desarrolla la actividad. Cita lo dispuesto por el artículo 4 y por el inciso 23 del artículo 215 del Código Tributario provincial; lo establecido mediante Resolución interpretativa Nº 2 de la Dirección de Rentas y el Decreto provincial 750/82, reemplazado por la Ley Nº 10.240 de Creación de la Unidad de Gestión de la Información Industrial de la Provincia de Córdoba.

Remarca que la situación descripta en las normas señaladas para que se considere que un contribuyente desarrolla actividad industrial en al ámbito provincial, no se cumplimenta por la actora, quien comercializa un producto elaborado en otra jurisdicción, es decir, que a Córdoba introduce un producto para su comercialización en los términos del inciso d del

artículo 178 del Código Tributario provincial.

Concluye en que la firma accionante solo realiza actividades de comercialización y que, como tales, conceptualmente no encuadran en el concepto de industria definido por la ley y, por ende, no resulta de aplicación las disposiciones previstas en el artículo 21.

En referencia a las exenciones tributarias, cita el texto de los artículos 12 y 215 del Código Tributario local.

Destaca que las exenciones y beneficios tributarios constituyen parte esencial de la política fiscal de su representada, y que tal potestad es ejercida de manera legítima, pues las razones de índole económica, política, social y financiera tenidas en miras por la Provincia a fin de otorgar la exención del pago del impuesto, no son revisables por esta vía en razón de tratarse de una cuestión de oportunidad, mérito y conveniencia.

Señala que las leyes impositivas vigentes en cada anualidad, expresamente disponen que la alícuota del cero coma cincuenta por ciento (0,50%) solo le resultan de aplicación para quienes en la jurisdicción de Córdoba desarrollen la actividad industrial, y que ello se ve evidenciado en tanto para el desarrollo de la misma, la explotación o el establecimiento productivo en actividad se encuentren ubicados en la Provincia de Córdoba.

Refiere que el reconocimiento del beneficio por parte de la Provincia siempre estuvo condicionado desde sus inicio al cumplimiento por parte del contribuyente de determinados requisitos, entro los cuales, señala que el establecimiento industrial se encuentre ubicado en jurisdicción de la provincia de Córdoba, como evidencia fáctica del desarrollo de actividad industrial dentro de la jurisdicción provincial, aspecto material del hecho imponible alcanzado por dicha exención o beneficio de alícuota reducida.

Añade que el beneficio de alícuota cero, alícuota diferencial o exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, según corresponda, para quienes desarrollen la actividad industrial siempre estuvo desde sus albores sujeto a la condición sine qua non que la explotación, el establecimiento productivo se encuentren ubicados en la provincia de Córdoba, situación está

que pretende ahora de manera auto contradictoria ignorar el demandante para pretender sustentar su incorrecto encuadramiento tributario.

En base al principio de realidad económica, a fin de determinar la actividad que realiza la empresa actora, infiere que consagra una pauta para la exegesis de las leyes impositivas al señalar que deberá atenerse a sus fines y a su significación económica y que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, se atenderá a los hechos, actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cita jurisprudencia.

Concluye en que la firma Ternium no encuadra en los presupuestos facticos jurídicos dispuestos por la provincia de Córdoba para quienes desarrollen en ella su actividad industrial.

Por otro lado, alega que las normas atacadas no resultan violatorias de principios de raigambre constitucional.

Afirma que es falso que el impuesto sobre los ingresos brutos establezca una diferencia de alícuota basada en el diferente origen de los productos que se comercializan en su territorio; lo que establece –continúa- son diferentes alícuotas para distintos tipo de actividades económicas. Añade que el distinto tratamiento responde a criterios de razonabilidad, pues procura la promoción de actividades industriales dentro del territorio provincial, y a dicho fin prevé el otorgamiento de un beneficio impositivo.

En función de ello, acusa de falso que el impuesto en cuestión grave la entrada o salida de mercaderías del territorio provincial, así como que regule directa o indirectamente el comercio interjurisdiccional, pues no se trata de un tributo que distinga en razón de la procedencia de las mercaderías. Explicita que el impuesto grava el ejercicio habitual de una actividad de comercio dentro del territorio de la Provincia.

Considera que el hecho de que un impuesto pueda tener alguna incidencia indirecta en el trafico interjurisdiccional de mercaderías no lo vuele per se inconstitucional, ni

discriminatorio. Cita doctrina.

Subraya que, a fin de evitar la múltiple imposición, las provincias han suscripto el Convenio Multilateral, distribuyendo de manera equitativa la base imponible de las distintas obligaciones tributarias. Cita jurisprudencia.

Luego ingresa al análisis de la garantía de igualdad ante la ley, señala que la Provincia no discrimina a quienes desarrollan la actividad industrial en otra jurisdicción y comercializan sus bienes en aquella, sino que los pone dentro de la misma categoría de quienes en la provincia de Córdoba se dedican a la comercialización, y ello por la razón de que en esta jurisdicción no desarrollan la actividad industrial al no poseer planta ni empleados dedicados a tal actividad productiva.

. Cita el texto de las leyes impositivas objeto de análisis, respecto de las que señala que ponen en un mismo pie de igualdad a aquellos sujetos que en la jurisdicción de esta provincia se dedican exclusivamente a la comercialización de bienes adquiridos o producidos en extraña jurisdicción y que son comercializados en otra. Resalta que la alícuota del cuatro coma setenta y cinco por ciento (4,75%) resulta de aplicación para todos aquellos contribuyentes del gravamen que se dediquen en Córdoba a comercializar en forma mayorista sus bienes sin perjuicio de que en otra provincia puedan desarrollar actividades industriales y por las cuales resulten acreedoras de beneficios impositivos, es decir –explica- la norma no ha creado una especie o categoría distinta en el impuesto en función si el sujeto tiene o no planta en Córdoba, sino adecuarla o equipararla al mismo tratamiento que corresponde dispensarle a quienes se dedican a la comercialización/compra-venta de bienes, ya que la actividad desarrollada por las empresas como la firma actora en esta jurisdicción, no se corresponde con una actividad industrial y por ende beneficiaria de tratamiento impositivos que tienden a coadyuvar al desarrollo o promoción de la industria en ella.

Afirma que en el caso se trata de una actividad netamente comercial, pues se está comercializando dentro de una jurisdicción provincial un producto industrializado en otra

jurisdicción, y que no tuvo transformación alguna en Córdoba, siendo vendida en el mismo estado. Por ello, entiende que tal venta de productos realizada exclusivamente dentro del ámbito territorial de esta provincia está excluida de la definición de actividad industrial y del propósito perseguido por el legislador cordobés al sancionar la norma.

Alega que un entendimiento contrario implicaría una desigualdad respecto no solo de aquellos que, al igual que la demandante, desarrollan una actividad comercial en la Provincia y pagan por ella la pertinente alícuota porcentual fijada por ley impositiva, sino también, con discriminación con relación a aquellas empresas que, apostando por el progreso, eligieron la radicación y/o mantención de sus industrias dentro de ella, sin emplazarlas ni emigrar hacia otras provincias en donde existen regímenes impositivos diferenciales y más beneficios de promoción industrial, establecidos por el Estado nacional o por la Provincia, situación a la que –considera- no puede prestársele convalidación.

Precisa que la circunstancia de que un contribuyente goce de beneficios fiscales promocionales para incentivar el desarrollo agropecuario, industrial y/o turístico en una provincia, entre otros, no implica extenderlos a otros ámbito jurisdiccionales aun cuando se aspire a conceptualizársela como una suerte de correlato del proceso de fabricación o desarrollo de la actividad efectuado en otra provincia. Cita ejemplos.

Sostiene que para denotar que una actividad sea calificada como comercial o industrial será necesario que esta se desarrolle concretamente como tal dentro del ámbito provincial de imposición y, en tal marco, la firma actora no desarrolla la actividad industrial en la provincia de Córdoba.

Agrega que el beneficio de la alícuota reducida no configura un recaudo arbitrario o discriminatorio, sino de un extremo que permite verificar la actividad misma; y que no se trata de diferenciar según el domicilio, ni la sede legal, sino exclusivamente por asentamiento físico de la planta que es, en definitiva, la generadora del progreso y empleo, en los términos del artículo 125 de la Constitución Nacional.

Alega que en no se ha producido en el caso una discriminación en razón del lugar de elaboración de los bienes, sino que se ha aplicado el régimen impositivo conforme al hecho imponible que se verifica realizado. Expresa que si el accionante no ejerce actividad industrial localmente, no puede pretender encuadrar su actividad conforme al tratamiento impositivo dispensado a la industria, y que no puede ejercer actividad industrial quien no cuenta con el establecimiento y la infraestructura necesaria para ello en esta jurisdicción.

Cita jurisprudencia.

Agrega que no se advierte que la accionante se encuentra en una situación diferencie respecto de los restantes contribuyentes que no desarrollan actividad industrial en esta provincia.

Enfatiza que el distinto domicilio de asentamiento de la planta industrial del contribuyente no constituye el determinante o el elemento diferenciador dentro de la categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, sino que el tratamiento impositivo está dado por la actividad económica efectivamente realizada dentro de la jurisdicción provincial.

Cita jurisprudencia.

Remarca que mal puede la accionante intentar una interpretación extensiva de la exención o beneficios tributarios respecto de su actividad principal.

Cita jurisprudencia.

Expresa que no existe para con Ternium un trato desigual ni irrazonable en la aplicación de las disposiciones previstas en las distintas leyes impositivas vigentes en cada una de las anualidades fiscales.

Manifiesta que la parte actora no ha demostrado que las normas que impugna tengan fines persecutorios, arbitrarios, de segregación u hostiles. Insiste en que la diferencias en la regulación atienden a parámetros objetivos ni siquiera vinculados a la actividad que se grava, en tanto remiten a la ubicación de los establecimientos industriales y a la facturación anual de cada empresa que se vinculan con motivos de valoración legislativa dentro del contexto de la

políticas económicas en general, y que no resultan en principio, susceptibles de valoración judicial.

Reitera que no es cierto que se trate de un impuesto que grave el tráfico de bienes realizados entre distintas provincias que pueda poner en riesgo el comercio interprovincial. Considera que pretender que la incidencia de un tributo sobre un destino ulterior puede ser una causa de su inconstitucionalidad, importaría hacer imposible el ejercicio de la autonomía de la provincias respecto de la riqueza que después de ser legítimamente gravada por una de ellas fuese objeto de incuestionable gravamen en otras o de la Nación, pues no hay impuesto que no tenga una repercusión.

Cita jurisprudencia.

Alega que tampoco se viola la garantía de razonabilidad al existir una proporcionalidad entre el fin perseguido y el medio empleado por la Provincia.

Reitera que es falso que se verifique una penalización o un tratamiento discriminatorio o arbitrario a los contribuyentes que tienen establecimientos industriales en otras provincias.

Señala que se trata de un beneficio para quienes radicando sus establecimientos industriales en Córdoba, desarrollan actividad dentro de su jurisdicción, de lo que se advierte la relación y proporcionalidad entre los medios arbitrados por la ley provincial y los propósitos perseguidos con su dictado. Cita doctrina y jurisprudencia.

Advierte que la norma persigue una finalidad legítima y para su cumplimiento ha establecido un medio que guarda proporcionalidad con aquel fin. Cita jurisprudencia.

Niega, por otro lado, que se violen los principios de generalidad y proporcionalidad puesto que no se ven afectados por no crearse una diferenciación no permitida. Añade que la tributación en orden a la actividad habitual que ejerce la empresa en la jurisdicción no crea distingos discriminatorios.

Sostiene que en caso de autos concurren otros valores y principios constitucionales que deben ser preservados, como la certeza y seguridad jurídica, el sometimiento voluntario a un

régimen jurídico, la irretroactividad de la inconstitucionalidad frente a actos ya consumados, particularmente, en casos como el de autos, en los que por su potencial generalización podrían desembocar en una situación de consecuencias presupuestarias y sociales imprevisibles.

Cita doctrina y jurisprudencia.

Formula reserva.

Abierta la causa a prueba (fs. 392), la representante de la demanda evacua el traslado que le fuera corrido respecto de la documental adjunta por la contraria como Anexo B, y manifiesta que dicha documental se corresponde con la información obrante la Dirección de Rentas y que el acto administrativo cuestionado fue dictado con dicha información (fs. 407).

A fs. 425, se dispone la reserva en Secretaria del Expediente Administrativo Nº 0684-000468/2018.

A fs. 447/449, se incorpora dictamen pericial formulado por la perito contadora oficial designada en autos.

A fs. 455, comparece el Procurador del Tesoro de la provincia de Córdoba e impugna la pericia contable practicada en autos, difiriendo para la etapa de alegatos las objeciones de fondo relativas a los antecedentes consultados, al modo de realización de las operaciones periciales y conclusiones.

Clausurado el termino de prueba (fs. 459), se adjuntan los escritos de alegatos efectuados por las parte, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 505 del Código Procesal Civil y Comercial (fs. 467/474 y 475/485).

Y CONSIDERANDO:

1.- La Litis.

Que, el Dr. Pablo Ignacio Bollati, en su carácter de apoderado de la firma *Ternium Argentina S.A.* deduce acción de repetición en contra de la Dirección de Rentas de la Provincia, a fin de obtener la devolución de la suma de pesos dieciséis millones ciento treinta y tres mil ochocientos once con sesenta y cinco centavos ($ 16.133.811.65), en concepto de impuesto

sobre los ingresos brutos, correspondiente a los periodos fiscales 2012/1 a 12, con más sus intereses. Todo ello, fundado en la inconstitucionalidad de artículo 21 de la Ley Impositiv Nº 10013, lo que solicita así se declare.

Corrido el traslado de ley, el representante de la parte demandada niega los hechos alegados por la actora en la demanda, y opone –subsidiariamente- al progreso de la acción excepción de prescripción.

Solicita –por otra parte- el rechazo del planteo de inconstitucionalidad efectuado por la accionante, por las razones expuestas en los vistos que anteceden y a los que remito por estrictas razones de brevedad.

Queda de este modo trabada la litis.

2.- **Acción de repetición. Requisitos de admisibilidad.**

Que, la demanda de repetición constituye la acción -acordada por la legislación tributaria- con la que cuenta el contribuyente para obtener la restitución de un importe tributario que no resulta legítimamente adeudado. Se trata de la relación jurídica tributaria paralela pero opuesta al vínculo que tiene como núcleo la prestación del gravamen desde que el contribuyente solo debe en concepto de tributo lo que la ley ha establecido; y se arraiga en los más elementales principios constitucionales que ordenan la tributación, que constituyen un valladar infranqueable a los posibles desvíos de la ley o de su aplicación (Bertazza, Humberto J., *Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada*, Ed. La Ley, Bs. As. 2019, p. 557-559).

En función de ello, la viabilidad de esta acción se encuentra condicionada, por un lado, por la existencia de la erogación tributaria alegada por la accionante; y por el otro, que dicha erogación se hubiese efectuado por error o sin causa (Villegas Ninci, Héctor. *Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba*, LA LEY, Buenos Aires, 2013, p. 731-732). A lo que corresponde añadir, el reclamo administrativo previo a la promoción de la acción y la firmeza de la resolución dictada en consecuencia por la autoridad administrativa, en los términos

exigidos por la legislación tributaria aplicable al caso.

En virtud de lo expuesto, corresponde analizar si en la causa se verifican los requisitos de admisibilidad de la acción de repetición promovida en autos. En este punto, cabe destacar que la accionada invoca, además, como recaudos para la admisibilidad y procedencia de la referida acción, la acreditación de la no traslación de la gabela tachada de inconstitucional, en los términos del artículo 122 del Código Tributario provincial (modificado por Ley Nº 10.508); y la aplicación de la teoría de los actos propios, por lo que se impone –en este estado- la necesidad de analizar su aplicabilidad en el caso.

2.1.- Reclamo administrativo previo.

Que, trasladando lo expuesto al sub-examen, corresponde señalar que de las constancias de la causa surge cumplimentado el requisito exigido por el artículo 125 del Código Tributario provincial (T.O. Decreto provincial Nº 400/15), esto es, la promoción del reclamo de repetición ante la Dirección de Rentas y la interposición del recurso de reconsideración contra la resolución dictada por dicha repartición, conforme surge de las constancias del Expediente Administrativo Nº 0684-000468/2018 (el que tengo a la vista al momento del dictado de la presente resolución).

2.2.- Existencia de las erogaciones tributarias cuya repetición se demanda. Que, respecto de las erogaciones en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuya restitución solicita la demandante, cabe señalar que tanto la efectiva realización de los pagos alegados, como los importes abonados en relación a los periodos fiscales indicados por la accionante, no fueron controvertidos por la parte demandada. Erogaciones que, además, surgen acreditadas a partir de las constancias Expediente Administrativo Nº 0684-000468/2018.

Concretamente, de las copias de las declaraciones juradas remitidas vía remota por la firma demandada a la Administración Federal de Impuestos y de los comprobantes de trasferencias electrónicas realizadas en consecuencia, surgen los importes abonados por la

accionante correspondientes al tributo devengado por los periodos fiscales 1 a 12 de 2012, respectivamente.

En virtud de lo expuesto, juzgo que el requisito de la demostración de la efectiva realización del pago del tributo cuya repetición se persigue, se encuentra debidamente cumplimentado.

2.3.- Aplicación de la doctrina de los *actos propios*.

Que, la demandada alega que la demanda de repetición intentada resulta improcedente por cuanto la firma accionante se sometió voluntariamente a la normativa provincial, sin formular observación alguna al respecto. Entiende que la acción promovida importa una contradicción con aquella conducta jurídicamente relevante y valida.

En este punto cabe señalar que la teoría de los actos propios es el imperativo de restarle efectos jurídicos a la conducta actual de una persona que contradice lo obrado por ella misma en el pasado. Implica la existencia de un acto valido y eficaz que, en el caso –según las alegaciones de la demandada- estaría constituido por los pagos del tributo efectuados por la firma actora, y de una conducta posterior en contradicción a aquella, que estaría dada por la interposición de la demanda de repetición de lo pagado.

Si bien puede decirse que las erogaciones realizadas por la demandante tienen el carácter de actos jurídicamente relevantes y eficaces, no debe perderse de vista que la existencia de un pago indebido constituye el elemento nuclear y el eje sobre el que gira la repetición tributaria, cuyo origen se encuentra –entre otros- en la inconstitucionalidad de la norma (Bertazza, Humberto J., *Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada*, Ed. La Ley, Bs. As. 2019, p. 572-573). Repárese que la parte actora persigue la restitución de lo abonado en demasía en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, fundada en la inconstitucionalidad de la norma que –a su juicio- establece alícuotas diferenciales arbitrarias y discriminatorias. De allí que la promoción de la presente acción no pueda entenderse contradictoria a los actos realizados por la accionante, puesto que la ilegitimidad del pago

efectuado en virtud de una norma que pueda eventualmente ser tachada de inconstitucional, habilita al contribuyente a acudir a esta vía para obtener la restitución de lo indebidamente pagado (artículo 122 del Código Tributario provincia, T.O. Decreto 400/2015).

2.4.-**El empobrecimiento de la actora como requisito para la procedencia de la acción de repetición.**

Que, el Fisco de la provincia de Córdoba alega que la repetición intentada resulta improcedente con fundamento en la traslación de la carga tributaria a terceros por parte de la actora, de lo que se deriva la ausencia de un menoscabo patrimonial a consecuencia del pago del tributo. En definitiva, afirma que el contribuyente ha trasladado el costo del impuesto que reclama a los contribuyentes de manera tal que admitir el reclamo conllevaría a un enriquecimiento sin causa. Todo ello con fundamento en lo dispuesto por el último párrafo del artículo 122 del Código Tributario provincial, modificado por la Ley Nº 10.508.

En este punto, corresponde dilucidar si la previsión del citado artículo 122 resulta aplicable al caso de autos, considerando que la reforma operada por la Ley provincial Nº 10.508 (B.O. 26/12/2017), que, a los fines de la admisibilidad de la demanda de repetición del impuesto sobre ingresos brutos, exige al contribuyente la acreditación fehaciente de la no traslación del impuesto al precio de los bienes y/o servicios, o su devolución en caso contrario, entro en vigencia con posterioridad a la interposición de la demanda de repetición el veintisiete de diciembre de dos mil diecisiete (articulo 5 del Codigo Civil y Comercial),.

Ingresando al análisis de la cuestión, diré que el marco temporal existente entre la promoción de la acción y la reforma legislativa impone una respuesta negativa, toda vez que al momento de su interposición, la legislación no supeditaba la admisibilidad de la repetición a la observancia de aquel recaudo. En este sentido se ha pronunciado el Máximo Tribunal nacional en los autos: "*Nobleza Piccardo S.A.I.C. v. Estado Nacional"* (CSJN, 05/10/2004, La Ley, Cita Online: 35000599). Ahora bien, no obstante la inaplicabilidad de la reforma introducida por la Ley Nº 25.795 al artículo 81 de la Ley Nº 11.683, en dicho

pronunciamiento la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre la carga de demostrar el empobrecimiento patrimonial en reclamos por repetición de tributos de modo tal que en las acciones de repetición vinculadas con pagos efectuados sin causa antes de la entrada en vigencia de la citada Ley Nº 25.795, probado que no medió empobrecimiento del contribuyente de derecho que reclama la devolución de lo ingresado en exceso, la demanda no puede prosperar.

A partir de lo expuesto, corresponde analizar si constituye un requisito ineludible para la admisibilidad y procedencia de la demanda de repetición incoada la acreditación por parte de la actora de un detrimento en su patrimonio como consecuencia del pago del tributo cuestionado, tal como lo alega la parte demandada.

Previo a ingresar al análisis de la cuestión, y a modo de referencia conceptual, cabe señalar que la teoría o doctrina del empobrecimiento exige como requisito de admisibilidad de la demanda de repetición de tributos, la prueba de la afectación patrimonial que el pago de la gabela reputada inconstitucional provocó en el demandante, con fundamento en un hecho económico como lo es la traslación de la carga impositiva al precio del producto comercializado. Es decir, a partir de la prueba de la no traslación del impuesto, se tiene por acreditado el empobrecimiento del actor.

En el caso de autos, juzgo que no constituye un requisito para la admisibilidad y procedencia de la demanda incoada la acreditación del perjuicio patrimonial que la gabela cuestionada hubiere ocasionado a la demandante. Repárese que no surge acreditada en la causa la efectiva traslación del tributo, a pesar de las alegaciones efectuadas por la parte demandada. Si su defensa –en este sentido- giró en torno a la ausencia de un detrimento en el patrimonio de la accionada, correspondía a su parte el ofrecimiento de la prueba que lo acredite.

Basta –en el presente caso- la verificación de los pagos efectuados por la firma accionante y la falta de causa en la realización de dichas erogaciones, centrando el análisis

sobre la cuestión constitucional del tributo y no sobre la posibilidad fáctica de su traslación. Es que, en su caso, la inconstitucionalidad del tributo no dejará de ser tal por las posibilidades que tenga el contribuyente de trasladar su costo al precio (Rougès, Julio M., "*La repetición de impuestos directos e indirectos y la doctrina del empobrecimiento*", PET 2007 [junio-374], 01/12/2009, 5, Cita Online: AR/DOC/1943/2007).

Una solución contraria a la propiciada implicaría supeditar la admisibilidad de la acción a una presunción e invertir el onus probandi, exigiendo a la accionante la prueba del hecho negativo de la no traslación al precio de los productos comercializados.

A más de ello, y sin desconocer la constante interacción entre la ciencia jurídica y la ciencia económica en el fenómeno tributario, se ha argumentado que "el fenómeno de la traslación de los precios es de orden económico y casi imposible de determinar por responder a distintas modalidades del mercado. De ahí que se sostenga que la doctrina del empobrecimiento (…) entraña la posibilidad de que, en muchos casos, sea imposible probar la traslación o no traslación a los precios, con la consecuente incertidumbre jurídica e hipertrofia financiera del Estado" (Giulani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, La Ley, Bs. As. 2011, t. II, p. 853, en Bertazza, Humberto J., Ob. Cit., p. 568).

En casos como el que nos ocupa, ante la falta de prueba de las alegaciones de la demandada, la acción procede por el hecho de haber mediado pagos por conceptos tributarios sin causa constitucionalmente valida. Más, en el supuesto de acreditarse la ausencia de lesión patrimonial como consecuencia de la traslación de la carga impositiva a terceros, la procedencia de la acción de repetición se verá comprometida. Este es el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente reseñado anteriormente, al decir: "… *La suerte adversa a la procedencia de la acción intentada por la actora -como ha sido dicho en los consids. 7 y 8 de la presente- halla su razón de ser en que se pretende impugnar la constitucionalidad de una norma sin demostrar el gravamen concreto que ella le produce al impugnante. Máxime cuando -producto de la actividad probatoria realizada en las instancias*

anteriores- el tribunal tiene ante sí constancias como la de fs. 386, que impide, en el caso, considerar que el pago efectuado por Nobleza Piccardo haya importado una lesión a la garantía que consagra el art. 17 CN". En idéntica línea interpretativa, reafirmando el criterio sentado en el fallo comentado, y respecto de la carga probatoria sobre la falta de traslación del tributo en cuestión, el Máximo Tribunal sostuvo:"…En esta línea, considero inatendibles las alegaciones de la Provincia respecto de que no se encuentra demostrada la falta de traslado del impuesto objetado, a poco que se advierta que es la propia norma local impugnada la que veda dicha traslación.

A mayor abundamiento, la provincia demandada, contrariamente a lo que era menester, no ha ofrecido medida probatoria alguna tendiente a demostrar este hecho en el cual funda la causal del rechazo que propone…" (CSJN, en autos: "*Asociación de Bancos de la Argentina y otros c. Provincia de Misiones y otro s/ acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad*", 11/11/2014, La Ley, Cita Online: AR/JUR/55956/2014).

En definitiva, no obsta a la admisibilidad y procedencia de la acción de repetición la falta de acreditación de la no traslación de la gabela cuestionada, en tanto la legislación tributaria no había previsto dicho recaudo al tiempo de la promoción de la acción de repetición; más en el supuesto que la parte demandada se excepcione alegando la ausencia de menoscabo patrimonial que justifique la acción intentada –como es el caso-, estará a su cargo acreditar dicho extremo. Solo bastará la prueba de la erogación por parte del contribuyente y la falta de causa en ella.

3.- Excepción de prescripción.

Que, de los términos de la traba de la litis surge que la cuestión a resolver consiste, en primer lugar, en determinar las implicancias del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante CCC), aprobado por la Ley N° 26.994, en la prescripción de la acción de repetición tributaria; para luego precisar cuál es la norma aplicable en la resolución de la presente causa.

Una vez determinado esto, y cualquiera sea la respuesta, si la excepción opuesta resulta procedente.

3.1.– El nuevo Código Civil y Comercial y la aplicación de la prescripción liberatoria en materia de repetición de tributos.

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN) ha sostenido, en reiteradas oportunidades, que las sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque ellas sean sobrevinientes y que si en el transcurso del proceso han sido dictadas nuevas normas sobre la materia objeto de la litis, la decisión deberá atender también a las modificaciones introducidas en esos preceptos en tanto configuran circunstancias sobrevinientes de las que no es posible prescindir (Cfr. Fallos, 306:1160; 318:2438; 325:28 y 2275; 329:1487; 327:2476; 330:1291; 331:1269 y 2628; 333:1474; 335:905; "D.l.P., V. G. y otro c/ Registro del Estado Civil y Capacidad de las Personas s/amparo", sentencia del 6 de agosto de 2015, entre otros).

Sentado ello, corresponde señalar que el primero de agosto de dos mil quince, entró en vigencia el CCC; circunstancia sobreviniente por la cual entiendo necesario formular las precisiones que a continuación se desarrollarán, con el objeto –tal como se indicara precedentemente- de determinar las implicancias en la materia a partir del vigencia del CCC y cuál será la norma aplicable para abordar y dirimir el conflicto objeto de autos.

En primer término, corresponde mencionar que, en materia de repetición de impuestos, el criterio originariamente sentado por la CSJN, que pregonaba una aplicación supletoria de la legislación civil, se encausó por la directa aplicación de las disposiciones del derecho común, desechando las soluciones consagradas en la norma tributaria local. Así, el Máximo Tribunal consideró –en un primer momento- que la obligación de devolver sumas de dinero abonadas en concepto de impuestos prescribe – a falta de una disposición especial en la legislación tributaria- en el término fijado por el artículo 4023 del Código Civil (CSJN, en autos: "Francisco Archia v. Provincia de Buenos Aires", 2/7/1904, Fallos 100:5; "Juan Ghiggieri v.

Provincia de Buenos Aires", 17/4/1906, Fallos 104:143).

Con posterioridad, y sin hacer ninguna salvedad respecto de la aplicación de las normas del Código Civil, el Máximo Tribunal declaró la inconstitucionalidad de la legislación tributaria local –provincial y municipal- que se apartara del régimen común. En este entendimiento, en el precedente dictado en autos: "Bruno, Juan Carlos c. Provincia de Buenos Aires" (Fallos: 332:2250, DJ 13/01/2010, 61 - IMP 2010-4, 232; Cita online: AR/JUR/42783/2009), el Tribunal cimero nacional –por mayoría- consideró que las normas locales debían adecuarse a las leyes sustantivas dictadas por el Congreso Nacional y no podían derogarlas sin violentar las facultades exclusivas de la Nación en los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores y, en especial, los diversos modos por los cuales se extinguen las relaciones creditorias; facultad que le es privativa por estar reconocida en la categoría de legislación común que prevé el inciso 12 del artículo 75 de la Constitución Nacional. De esta manera, para verificar la prescripción de la acción del contribuyente de repetir el tributo abonado en virtud de una causa invalida, recurre a la directiva del artículo 4023 del Código Civil derogado.

Apartándose de las consideraciones que otorgan primacía a las normas de derecho privado sobre las de derecho tributario local en la materia, los ministros Enrique Petracchi y Juan Carlos Maqueda, fundados en estrictas razones de igualdad, puntualizan que cuando la legislación nacional altera el plazo común fijado por el Código Civil, modificándolo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción igual para la extinción de las obligaciones de la misma índole, pues no se advierte de qué manera la provincia ha violentado con ese modo de proceder el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme que impone el citado artículo 75 de la Constitución Nacional.

Ahora bien, y tal como lo señalara, el primero de agosto de dos mil quince entró en vigencia el CCC, que regula la prescripción liberatoria en el Capítulo I, del Título I del Libro

Sexto.

El artículo 2532 establece: “Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de los tributos”. De manera complementaria y aclaratoria, el artículo 2560 dispone: “Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”.

A partir de la reforma, la materia encuentra una solución definitiva en lo que respecta a controversia acerca del deslinde de competencia de la Nación, las provincias y los municipios (incluida la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), para regular la prescripción liberatoria en el ámbito del derecho tributario.

De esta manera, se ha dicho que a partir de la reforma, el Congreso dio respuesta institucional formulando las precisiones necesarias para modificar la interpretación jurisprudencial de la Corte federal y dejando librado a cada estado provincial la faculta de regular la prescripcion en materia tributaria, respetando las garantías constitucionales. Ello, en el entendimiento de que la materia esta fuera de los códigos de fondo.

Así, queda en evidencia que, contrariamente a lo afirmado por la tesis iusprivtista consagrada por la Corte Suprema en el precedente “Bruno, Juan Carlos c. Provincia de Buenos Aires” anteriormente reseñado, concierne al ámbito del derecho público local legislar el régimen de la prescripción en la materia, sin contrariar el artículo 75 de la Constitución nacional (TSJ CABA, en autos: “Fornaguera Sempe, Sara S. y otro c. GCBA s/ demanda contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, 23/10/2015, en Esposito, Augusto, “La prescripción de los tributos locales a partir del Código Civil y Comercial unificado”, LA LEY, 6/4/2018, Cita Online: AR/DOC/437/2018).

En este orden de ideas, se entiende que del juego armónico de los artículos citados, cabe inferir que la referencia en exclusividad a la materia tributaria a la que refiere el artículo

2532 del CCC resulta ensanchada por el artículo 2560, y las provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires no podrán establecer otros plazos de prescripción –claro está- como no sean los relacionados con obligaciones propias del Derecho Público. A lo que se agrega que, por tratarse de materia ajena al Derecho Privado, quedan sometidas a la regulación local aquellos créditos titularizados por particulares contra el Estado (BOTASSI, Carlos, "Prescripcion extintiva de la acción en materia tributaria", Cita Online: https://www.calz.org.ar/instituto-de-derecho-administrativo/).

De lo expuesto se deriva que, ejerciendo la facultad que el legislador ha instituido en materia tributaria, las provincias se encuentran habilitadas para definir los aspectos relativos a la prescripción de la acción de repetición con que cuenta en contribuyente para los tributos indebidamente abonados. Ello así, considerando que la obligación del Estado de reintegrar las sumas indebidamente percibidas en el ejercicio de su potestad tributaria, constituye –desde el punto de vista funcional- una obligación conexa a la tributaria, lo que se determina por la norma que la establece y los especiales intereses que salvaguarda (Bertazza, Humberto J., Ob. Cit., p. 558).

En consecuencia, una vez determinada la naturaleza tributaria de los conceptos cuya repetición se demanda, corresponde sin más, acudir al marco normativo local y especifico que regula la prescripción en la materia (CNFedContencionsoAdministrativo, Sala III, en autos: "Unidos SA AFJP c. EN-AFIP-Dto. 863/98 s/ proceso de conocimiento, 31/07/2018, La Ley Online, Cita Online: AR/JUR/43072/2018).

Por tanto, solo ante la ausencia de norma local expresa que defina lo concerniente a la prescripción de la acción de repetición de gravámenes, corresponderá aplicar supletoriamente los artículos 2554 (referido al cómputo del plazo) y 2560 (referido al plazo de prescripción) del CCC (Yolis, Lisandro, *La prescripción liberatoria respecto de los tributos provinciales en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación*, LA LEY, Cita Online: AR/DOC/3911/2014).

3.2.- **Norma aplicable para la resolución del caso.**

Que, corresponde, en este estado, precisar si el derecho de reclamo ejercido en autos por la firma *Ternium Argentina S.A.,* se encuentra prescripto considerando que los pagos efectuados en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuya repetición se persigue, se efectuaron con anterioridad al primero de agosto de dos mil quince.

Para ello, resulta necesario establecer si se deberán tener en cuenta las pautas establecidas por los artículos 4023 y 3956 del CC, conforme la solución judicial seguida por la CSJN; o las instituidas por las normas tributarias locales, atendiendo a las implicancias de la reforma del CCC, en orden a que se reconoce a las provincias y municipios la competencia para legislar en materia tributaria local.

Previamente, y a los fines de determinar la competencia de la provincia de Córdoba para legislar la materia en cuestión, considero que el concepto de plazo contenido en los artículos 2532 y 2560 del CCC debe entenderse en sentido amplio, esto es, compresivo no solo del término de prescripción, sino también del modo de cómputo y de las causales de suspensión e interrupción. Ello, atendiendo al principio general del derecho conforme al cual quien puede lo más, puede lo menos.

Así, si las administraciones locales son competentes para establecer los plazos de la prescripción (potest plus), también deberían están autorizadas a fijar su modo de cómputo y las causales de suspensión e interrupción del plazo en curso (potest minus).

En este sentido se ha sostenido: "…*Si bien el art. 2532 determina: ´Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos´ entendemos con esta expresión -se abarcan todas las cuestiones atinentes a la prescripción- suspensión, interrupción, dispensa de la prescripción-, y no solo el tiempo del plazo prescriptivo. Si el legislador solo hubiera querido limitar la potestad de las provincias y la CABA, a la definición del lapso de la prescripción, hubiera bastado con lo dispuesto en el artículo 2560, en el cual después de establecerse que el plazo genérico es de cinco años, se agrega ´excepto*

que esté previsto uno diferente en la legislación local´. Sin embargo, también contempla la facultad de las legislaturas locales para legislar sobre esta materia, en el Capítulo 1 referido a las ´Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva´. Allí en el artículo 2532, al definirse el ámbito de aplicación de las normas que regulan la prescripción liberatoria se establece: ´En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos´. Si tenemos en cuenta que en las diferentes secciones de ese capítulo, se regula la suspensión, interrupción y dispensa de la prescripción, es evidente que lo dispuesto en el artículo 2532 comprende todos los aspectos regulados en el mismo capítulo y no solo a la cuestión temporal, la cual tiene su norma específica en el art. 2560…" (Cfr. Padulo, Adriana María A. El Código Civil y Comercial y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma para regular la prescripción en el derecho tributario, trabajo publicado en La Ley el 9 de enero de 2015, Cita Online: AR/DOC/4375/2014).

Interpretar lo contrario importaría entender que el instituto de la prescripción puede ser desmembrado, siendo que los aspectos que lo conforman constituyen un todo inseparable. En una palabra, no podría concebirse que la prescripción quedara en algunos aspectos regulada por el derecho civil y en otros por el derecho tributario local. Esta es, según lo considero, la interpretación que debe efectuarse para resolverse el presente caso por resultar coherente con todo el ordenamiento jurídico, partiendo de la base de que el legislador respeta los principios generales del derecho y las disposiciones constitucionales y que no pretende derogarlas (artículo 2 y 3 CCC).

Repárese, en este punto, que a partir de la vigencia del CCC, en la tarea de la interpretación debe estarse a las palabras de la ley, teniendo en cuenta su finalidad, dejándose de lado toda referencia a la intención histórica u originalista que alude al momento de su creación (Cfr. Herrera, Marisa y otro, en la obra colectiva dirigida por Marisa Herrera,

Gustavo Caramelo y Sebastián Picasso: Código Civil y Comercial de la Nación Comentado. T. I, Editado Dirección Nacional del Sistema Argentino de Información Jurídica, Ed. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, Bs. As 2015, págs.. 15 y s.s.; Lorenzetti. Ricardo Luis, en la obra colectiva por él dirigida: Código Civil y Comercial de la Nación Comentado, T. I, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe 2014, págs. 34/35).

Despejada la cuestión, corresponde determinar cuál es la norma aplicable para la resolución de la presente causa.

Sobre el particular, considero que en este caso no se presenta el problema del derecho transitorio, por lo que adquiere vocación aplicativa el artículo 2532 del CCC debiendo –en consecuencia- dirimirse el pleito a la luz de lo dispuesto por el Código Tributario provincial.

Ello, por cuanto la materia propia del derecho transitorio está constituida por normas de colisión que resuelven los conflictos de leyes en el tiempo. La pregunta es: ¿cuándo existe conflicto de leyes en el tiempo? Cuando una ley modifica o deroga otra anterior, o sea, que surge de las diferencias entre dos leyes sucesivas. Agrego, que para que exista conflicto de leyes es necesario que las disposiciones regulen la misma materia y que contengan la misma jerarquía normativa, también que éstas sean expedidas por la misma autoridad legislativa.

En este caso puede advertirse que la reforma operada a partir de la vigencia del CCC y el consiguiente reconocimiento de competencia en la legislación local no genera un conflicto de leyes, considerando que los artículos 2532 y 2560 no reglan una situación que venía siendo regida por otras del CC. Es una particular situación, por cuanto el CCC incorpora una solución antes inexistente en el CC, por lo que no puede sostenerse modifique o derogue una anterior.

A más de ello, advierto que la ley nacional reconoce la competencia de la legislación provincial, que en el presente caso en una ley provincial preexistente. En una palabra, no observo se verifique en autos el problema del derecho transitorio, que –como señalara- se presenta cuando una nueva norma regla una situación que venía siendo regida por otra a la

que sustituye o modifica (artículo 7 del CCC).

En síntesis, no hay dos normas (derogada/vigente), sino el reconocimiento de una ley nacional a la competencia local para regular en la materia a través de una norma local específica y preexistente; motivo por el que no resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 2537 del CCC.

Sin perjuicio de ello, y para el caso de que no se compartiera lo expuesto en orden a que no hay conflicto de leyes en el tiempo, considero que tampoco resultaría acorde con el rol que debemos asumir los jueces en la puesta en marcha y maduración del nuevo Código, seguir declarando la inaplicabilidad de las normas tributarias locales, cuando la ley nacional vigente expresamente admite la posibilidad de que las legislaciones locales regulen en materia de prescripción tributaria. Resultan en este sentido ilustrativas las reflexiones de la Dra. Aída Kemelmajer de Carlucci cuando sostiene: "…*Los operadores del derecho y especialmente los jueces tendrán un rol importantísimo para la puesta en marcha y maduración del nuevo Código. Seguramente de aquí en más, e independientemente de la conducta que cada uno asumió antes de la entrada en vigencia, frente a los vientos de cambio, todos ´construiremos molinos y desecharemos muros', para que el nuevo instrumento sirva de sólido puente entre el derecho que fue y el que vendrá, en un mundo cambiante que apasiona aunque se muestro pleno de incertezas*… "(Cfr. Kemelmajer de Carlucci, Aída. La entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la República Argentina, trabajo publicado en La Ley el 3 de agosto de 2015, pág. 11. Cita Online: AR/DOC/2588/2015).

No obstante todo lo expuesto, no dejo de reconocer –como ha subrayado alguna doctrina- que en esta atomización subyace el peligro de que los gobiernos locales puedan ejercer sus poderes impositivos de manera abusiva, lesionando derechos y garantías constitucionales. Será entonces cuando -frente a disposiciones confiscatorias, arbitrarias, en violación de los principios de legalidad, equidad, igualdad, etc.- corresponderá su descalificación mediante la pertinente declaración de inconstitucionalidad. A lo que apunto es

a que frente a la entrada en vigencia del nuevo CCC ya no procede descalificar la norma tributaria local por una invocación genérica del principio de supremacía de la legislación nacional, sino que habrá que analizar en cada caso si la norma en cuestión supera el test de constitucionalidad y convencionalidad.

Todo ello ponderando que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la última ratio del orden jurídico (Fallos, 300:1087, entre otros).

3.3.- **La prescripción de la acción de repetición en el Código Tributario provincial.**

Que, en la ciudad de Córdoba la prescripción se encuentra legislada en el Título VIII del Código Tributario provincial (CTP, T.O. Decreto provincial Nº 270/04), denominado "Extinción de la Obligación Tributaria", que en su artículo 97 dispone: "Prescriben por el transcurso de cinco (5) años (…) c) la acción de repetición, acreditación o compensación (…)".

A continuación, el inciso c del artículo 98 del mismo cuerpo normativo establece: "…c) En el supuesto del apartado c) del artículo anterior el término de prescripción comenzará a correr desde el primero de enero siguiente a la fecha de cada pago…" (el subrayado me pertenece).

3.4.-**Interrupción del plazo de la prescripción**.

Que, el artículo 104 del Código Tributario provincial (T.O. Decreto provincial Nº 270/04) dispone que "…La prescripción de la acción de repetición del contribuyente o responsable se interrumpirá por la interposición de la demanda de repetición a que se refiere el artículo 107 de este Código…".

De acuerdo al texto de la norma, la petición formulada por la firma contribuyente ante la Administración por la que requería la repetición de las sumas abonadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, provoca la interrupción del plazo de prescripción. Ello así, considerando que si acudimos a los conceptos del derecho común, las actuaciones

administrativas realizadas ante organismos carentes de poder jurisdiccional no tienen efecto interruptivo, mas adquieren esa virtualidad cuando se erigen en un requisito previo y necesario a la iniciación de la demanda judicial y se verifican con anterioridad al vencimiento del plazo.

En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia –en consonancia con reiterada jurisprudencia a nivel nacional y doctrina especializada- ha dicho que no puede negarse al reclamo administrativo carácter interruptivo de la prescripción, cuando es el propio Estado el que lo impone como un trámite que forzosamente debe preceder a la demanda judicial, a la vez que exige una estricta coherencia entre el objeto del reclamo ante la Administración y lo peticionado ante el órgano judicial. En este punto entiende que "la manifestación de voluntad contenida en dichos reclamos es incompatible con una actitud de abandono del derecho, y por el contrario, revela la intención y propósito de no perder el derecho a ejercitar, por quien debe agotar la instancia administrativa previa como condición de admisión de su acción judicial" (TSJ, sala laboral, en autos: "Giménez, Raúl A. c. Provincia de Córdoba", 06/11/1991, Cita Online: AR/JUR/521/1991; sala contencioso administrativa, en autos: "Puerta, Norma y otros c. Municipalidad de Córdoba", 24/05/2005, Cita Online: AR/JUR/1292/2005; "Inar Constructora S.R.L. c. Provincia De Córdoba", 08/09/2009, Cita Online: AR/JUR/34815/2009; SCJ Mendoza, Sala I, en autos: "Cantero, Victor Nelson c. Provincia de Mendoza", 17/11/2006, Cita Online: AR/JUR/10759/2006; "Buonamigo, César Ernesto c. Gobierno de la Pcia. de Mza.", 25/09/2006, Cita Online: AR/JUR/10764/2006; en idéntica línea, Moisset De Espanes, Luis, Curso de obligaciones, Ed. Advocatus, t. II, p. 341).

3.5.- **Aplicación de estas pautas al sub lite.**

Que, partiendo de los presupuestos básicos para la procedencia del instituto de la prescripción y luego del análisis de los antecedentes adjuntos a la luz de la legislación vigente a la fecha en que se efectuaron los pagos cuya repetición se reclama en autos, concluyo en que la defensa opuesta resulta improcedente, considerando que a la fecha de interposición del reclamo

administrativo de repetición (27/12/2017), no transcurrió el plazo de cinco (5) años previsto en el Código Tributario provincial (inciso c del artículo 98 del CTP, T.O. Ord. Nº 270/04,), computado desde el primer de enero del año siguiente a la fecha en que la ejecutada efectuó cada pago.

Resulta necesario subrayar que la interpretación dada a la norma que habilita la conclusión a la que se llega, parte del análisis de los elementos esenciales que surgen de las constancias del Expediente Administrativo Nº 0684-000468/2018.

4. - Planteo de inconstitucionalidad del artículo 21 de la Ley Impositiva Nº 10013.

4.1. - Resumen de la postura de las partes.

Que, en virtud de la conclusión a la que se arriba en el punto precedente, corresponde en este estado analizar la procedencia del planteo de inconstitucionalidad efectuado por la parte actora.

Al respecto y tal como se sintetizara en los vistos que anteceden, la accionante solicita se declare la inconstitucionalidad del artículo 21 de las Ley Impositiva correspondiente al período 2012.

Funda su demanda en que los pagos abonados en concepto de ingresos brutos por los períodos 2012/1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-11-12 fueron estimados sobre la base de una alícuota agravada y discriminatoria del 4%, cuando la totalidad de su actividad debía haber estado gravada a la alícuota del 0,50%, la cual fuera establecida sólo para actividades de contribuyentes con establecimientos ubicados en la provincia de Córdoba.

Señala, que de la normativa impositiva local surge claro el trato discriminatorio y arbitrario por la ubicación de los establecimientos industriales y, en consecuencia una flagrante transgresión a lo dispuesto por los artículos 9, 10, 11, 16, 17 y 75 (inciso 13) de la Constitución nacional.

La postura de la parte demandada se funda en que la mercadería no fue producida en establecimientos ubicados en la Provincia, cuestión que según la legislación aplicable a los

períodos objeto de litis (2012/1-2-36-4-5-6-7-8-9-10-11-12) constituía una exigencia sustancial para admitir la imposición a una alícuota menor a la general.

Agrega, que la actora confunde la actividad principal realizada desde el punto de vista económico con las actividades efectivamente realizadas en cada ámbito jurisdiccional, que configuran el aspecto material de los hechos imponibles acaecidos dentro de dichas jurisdicciones.

Señala, que las exenciones y beneficios tributarios constituyen parte esencial de la política fiscal de su representada, y que tal potestad es ejercida de manera legítima, pues las razones de índole económica, política, social y financiera tenidas en miras por la Provincia a fin de otorgar la exención del pago del impuesto, no son revisables por esta vía en razón de tratarse de una cuestión de oportunidad, mérito y conveniencia.

Respecto de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, advierte las diferencias entre los casos resueltos en Bayer S.A. y Harriet y Donelly S.A. con la cuestión debatida en autos. Precisa que en ambas causas, el Tribunal se ha remitido a la doctrina fijada oportunamente en el caso *Bolsa de Cereales de Buenos Aires*, en la que se debatió la constitucionalidad del impuesto de sellos y la aplicación de alícuotas diferenciales para aquellos contribuyentes con un domicilio fuera de la Provincia.

Señala que este no ha sido el criterio adoptado en la esta Provincia. Agrega que en caso Harriet y Donelly S.A. las diferencias en el cuestionamiento resultan ostensibles pues el argumento del tratamiento diferenciado era la ubicación de la sede central de la firma.

Finalmente, señala que para la determinación del hecho imponible debe atenderse a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, verificándose respecto de la actora el establecido por el inciso “d” del artículo 178 del Código Tributario provincial, esto es la comercialización de productos o mercaderías que introduce a la jurisdicción provincial por cualquier medio.

Concretamente, asevera que la actora no desarrolla actividad industrial en la Provincia,

sino actividades de comercialización, las que conceptualmente no encuadran en el concepto de industria definido por ley, por lo que no resulta de aplicación las disposiciones del artículo 21 de la ley impositiva correspondiente a 2012 que cuestiona. Por ello, entiende que no existe violación a la *cláusula comercial y prohibición de aduanas interiores.*

Así expuesta la postura de las partes, corresponde dejar establecido que no existe controversia en los siguientes aspectos fácticos:

4.1.1.- Que, la actora –en el carácter de contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos- tributa por Convenio Multilateral del dieciocho de agosto de mil novecientos setenta y siete –al que adhirió la Provincia- dado que ejerce y desarrolla actividades inescindibles en más de una jurisdicción.

4.1.2. - Que, el origen de la mercadería enajenada por la actora en esta Provincia es industrial.

4.1.3. - Que, la actora no posee establecimiento industrial en la provincia de Córdoba.

4.1.4. - Que, por los periodos 2012/1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-11-12 la actora tributó a la alícuota del cuatro por ciento (4,00%).

4.1.5.- Que, la diferencia entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado para la actividad industrial a la alícuota del cuatro por ciento (4%) y el determinado a la alícuota de cero coma cinco por ciento (0,5%) es de la suma de pesos dieciséis millones ciento treinta y tres mil ochocientos once con sesenta y cinco centavos ($ 16.133.811,65) (Cfr, dictamen pericial contable fs. 447/449)

La controversia, entonces, no refiere a los aspectos fácticos sino a la conceptualización que el Estado provincial, a través de la normativa tributaria, realiza respecto de las actividades industriales a los fines de la percepción del impuesto sobre los ingresos brutos.

Observo, que en esa dirección la accionada concluye desvirtuando lo que es un solo concepto, obstruyendo su comprensión integral. De tal suerte, considero no puede haber un concepto de industria o actividad industrial a los fines impositivos, y otro que la defina

mediante la proposición o conjunto de ellas para alcanzar lo que sería o debería ser un concepto unívoco.

En tal sentido, juzgo que la actividad desarrollada por la accionante constituye un proceso único, económicamente inseparable, sin que la posterior venta de los productos que elabora importe olvidar la actividad principal que ésta desarrolla (artículo 1 del Convenio Multilateral de 18 de agosto de 1977).

No resulta concebible en el marco de cualquier actividad industrial, el desarrollo de la misma a través de la producción de bienes o servicios sin que medie, en el tramo final de su actividad, el intercambio de los mismos por el recupero de lo invertido más la ganancia pretendida por quien llevo adelante el agregado de valor a través de su trabajo.

Entiendo, entonces, que esta última porción de la cadena de producción no puede tildarse como *actividad comercial* (tal como lo pretende la demandada). En una palabra, en este caso considero resultan de plena aplicación las normas del Convenio Multilateral, debido a que la actividad es desarrollada por un mismo contribuyente en más de una etapa, producción y comercialización y en más de una jurisdicción y no se ha acreditado en modo alguno que sus ingresos brutos no provienen de un proceso único y económicamente inseparable.

En síntesis, entiendo que en el presente caso la parte actora posee plantas en otras provincias (fs. 230/248) y dado que la cadena de producción culmina con ventas en esta Provincia, se le aplica una alícuota diferencial.

Como puede observarse la solución central de la litis pasa por una cuestión de puro derecho, más allá de algunas cuestiones fácticas.

4.2. - **El Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977. Ámbito de aplicación y otras disposiciones.**

El artículo 1º dispone: " *Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más*

jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. Así se encuentran comprendidas en él los casos en que se configure alguna de las siguientes situaciones: a) Que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente. b) Que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras. c) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras. d) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones. Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)".

Por otra parte el artículo 28 reza:" *Los contribuyentes deberán presentar, en el lugar, tiempo y forma que se determine, una planilla demostrativa de los ingresos brutos totales discriminados por jurisdicción y de los gastos efectivamente soportados en cada una de ellas. La liquidación del impuesto en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias locales respectivas, siempre que no se opongan a las disposiciones del presente Convenio* (el subrayado me pertenece).

Finalmente, el artículo 32 establece: " *Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que impliquen*

un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción".

Respecto de este artículo, sostiene Spisso que: "*La disposición satisface una exigencia de orden constitucional, conforme la doctrina de la Corte Suprema que prohíbe discriminar en disfavor de las actividades interjurisdiccionales con relación a actividades interprovinciales. Esta disposición viene siendo transgredida por las provincias que discriminan según el lugar de emplazamiento del establecimiento industrial o agropecuario o lugar de domicilio del contribuyente lo que ha dado lugar a reiteradas decisiones de la Corte Suprema de rechazo de la discriminación establecidas por las leyes provinciales que transgreden el principio de igualdad e interfieren en el ejercicio por el gobierno nacional de las facultades de reglar el comercio interjurisdiccional (art. 75 inc. 13 de la C.N.) …"* (Cfr. Spisso, R.R. *Convenio Multilateral*, trabajo publicado en la obra colectiva dirigida por el autor nominada *Tributos provinciales*, Tomo I, Ed. Mediterránea, Córdoba 2018, p. 473).

Solo a modo de referencia conceptual, cabe señalar que: "*El Convenio Multilateral constituye un convenio interjurisdiccional de armonización tributaria entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, con base en el artículo 125 de la Constitución nacional, al que excede, tendiente a evitar la superposición tributaria sobre una misma porción imponible, que interfiera con la facultad del Congreso nacional de regular el comercio interprovincial (art. 75 inc. 13 C.N.)* … (Spisso, R.R. Ibídem, p. 417; Soler, O. H. *Derecho Tributario.* Ed. La Ley Buenos Aires 2002, p. 91).

Sostiene el autor citado, que el Convenio Multilateral es un sistema de coordinación horizontal de la potestades tributarias de las provinciales y la Ciudad de Buenos Aires, que se entrelaza con la ley de coparticipación federal de impuestos (Nº 23.548), que en el inciso "d" del artículo 9 (concordante con lo dispuesto por el inciso 1 del artículo 16 del a Constitución de la Provincia), reafirma el compromiso asumido por los fiscos locales a aplicar las normas del convenio (Spisso, R.R. Ibídem, p. 418).

Por último, cabe señalar que las leyes convenio no poseen jerarquía constitucional, pero ello no implica reconocer que éstas tienen una diferente y superior al mero derecho local.

La Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado al respecto, no reconociéndole competencia federal, sino de norma de derecho público local. En efecto, el Máximo Tribunal ha resuelto en este punto "*… Que, en primer lugar, conviene señalar que el Tribunal abandona el criterio adoptado en Fallos: 324:4226 y retoma la tradicional doctrina con arreglo a la cual las leyes convenio -entre las que cabe incluir la ley de coparticipación federal, el Convenio Multilateral, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en sus respectivas ratificaciones locales por medio de las legislaturas provinciales- hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial por lo que su violación no abre, en principio, la instancia originaria ante esta Corte. Ello es así en atención a que no basta para que corresponda el fuero federal, la única circunstancia de que los derechos que se dicen vulnerados se encuentren garantizados por la Constitución Nacional, porque cuando se arguye que un acto es contrario a ordenamientos legales provinciales o nacionales, debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial y en su caso, llegar a esta Corte por el recurso extraordinario del art. 14 de la ley 48 (Fallos: 311:1588; 330:4372 y A.878.XLIII "Asociación de Empresas de Correo de la República Argentina c/ Buenos Aires, Provincia de s/ medida cautelar", sentencia del 4 de marzo de 2008)"*. (Fallos, 332:1007).

4.3. - **La normativa establecida por la ley impositiva Nº 10013.**

Los artículos 16, 17 y 21 de las aludidas leyes impositivas y que se relacionan con el presente caso, establecen:

Artículo 16: "*DE acuerdo con lo establecido en el artículo 146 del Código Tributario Provincial, fijase en el cuatro por ciento (4,00%) la alícuota general del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que se aplicará a todas las actividades, con excepción de las que tengan*

alícuotas especiales especificadas en los artículos 17, 18 y 19 de la presente Ley" (el subrayado me pertenece).

Artículo 17: "*LAS alícuotas especiales para cada actividad serán las que se indican en el presente artículo*: *… INDUSTRIAS 37000 Industrias metálicas básicas, cero coma cincuenta por ciento 0,50%…".*

Artículo 21: "*LAS alícuotas dispuestas para las actividades "Industriales" previstas en los Códigos 31000 al 39000 del artículo 17 de la presente Ley, serán de aplicación en tanto la explotación o el establecimiento productivo en actividad se encuentre ubicado en la Provincia de Córdoba. Los sujetos que no realicen el proceso de industrialización sino a través de los denominados faconiers, confeccionistas o terceros, excepto la actividad de matarife abastecedor tipificada en el Código 31002, quedan excluidos de la aplicación de las referidas alícuotas, exenciones y/o tratamientos especiales que se establecen para la actividad industrial, debiendo tributar a la alícuota del comercio mayorista o minorista que corresponda, según el tipo de bien comercializado. En el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba, tributarán -salvo que se trate de operaciones con consumidores finales- a la alícuota del cuatro por ciento (4,00%) o a la alícuota establecida para el comercio mayorista, si ésta resultare inferior. Las operaciones con consumidores finales, entendiéndose como tales a los sujetos no inscriptos en el impuesto, excepto que dicha falta de inscripción derive como consecuencia de exenciones en la jurisdicción correspondiente, tributarán el impuesto que para el comercio minorista establezca esta Ley*" (el subrayado me pertenece).

4.4. - **Análisis de la acción de repetición de alícuotas diferenciales en el impuesto sobre los ingresos brutos. Pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.**

Advierte Laplacette C.J. (*La prohibición de aduanas interiores mantiene su actualidad en la Corte Suprema,* artículo recuperado en: https://www.abogados.com.ar/la-prohibicion-de-

aduanas-interiores-su- actualidad-en-la-corte-suprema/16306), que en el 2017 se cumplieron cien años desde que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia en la causa: " *Antony, Juan y otros c/ Provincia de Santa Fe"* (Fallos, 125:333).

En dicha oportunidad el Máximo Tribunal sostuvo: que la libertad de circulación de las mercaderías dentro del territorio de la República, a que se refiere el artículo 10 de la Constitución nacional no es en manera alguna, la libertad de circulación que forma la base del comercio y que tiene por fines las transacciones, actos y contratos, con el objeto de adquirir y trasmitir las cosas sujetas al comercio de los hombres; que un impuesto local sobre la venta de determinados objetos equivale a una imposición sobre esos objetos; que, las provincias pueden gravar con impuestos las mercaderías que ha introducido de otra y que se encuentran ya incorporadas a su riqueza general; pero desde el momento en que el gravamen se basa en esa procedencia o establece diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local, sale de su esfera propia de acción y afecta al comercio interprovincial cuya reglamentación ha sido atribuida al Congreso de la Nación.

En consecuencia, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia especifica que es violatoria de los artículos 9 y 10 de la Constitución nacional una ley provincial que grava la venta de determinado producto fabricado en otra provincia con un impuesto mayor que el que se cobra al similar fabricado en la propia. Tal como lo sostiene Laplacette, a partir de dicho precedente queda sentada la regla por la que "… *las provincias pueden gravar con impuestos las mercaderías que se han introducido de otra y que se encuentran ya incorporadas a su riqueza general; pero desde el momento en que el gravamen se basa en esa procedencia o establece diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local, el mismo es violatorio de los artículos 9 y 10 de la Constitución Nacional. Dicho de otro modo, las provincias no pueden gravar una misma operación con una alícuota distinta según el lugar del cual provenga o en que se realice…".*

Cabe señalar, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha mantenido su doctrina.

Así, sin pretender agotar la lista de fallos en los que la Corte Suprema de Justicia de la Nación adopta la posición precedentemente reseñada, entiendo pertinente efectuar un repaso de los siguientes casos:

4.4.1. – "*Banco Credicoop Cooperativo Limitado c/ Provincia de Entre Ríos-Acción Declarativa de Inconstitucionalidad"* (Fallos: 337:234). Se destaca en este caso la claridad del dictamen de la Procuradora de fecha veintinueve de septiembre de dos mil doce y lo expuesto en el considerando 19, el que textualmente reza: "*… Que las clausulas relacionadas de la Constitución Nacional buscan asegurar un espacio económico único, libre de trabas fundadas en el hecho de que la circulación de los bienes y personas atraviese los límites provinciales. Se procura evitar acciones de inspiración proteccionista a favor de las actividades económicas internas de las provincias y en contra de bienes y servicios que provengan de las demás…".*

4.4.2. – "*Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires"* (Fallos, 337:1464). Si bien el fallo transita el análisis de la normativa local sobre la base de los principios de legalidad e igualdad, juzgado que resulta de aplicación al caso en el que se discute la creación de aduanas interiores sobretodo el supuesto de trato discriminatorio en desmedro de quienes no posean establecimiento y/o estén radicados o domiciliados en la jurisdicción provincial que impone la gabela.

4.4.3. - *"Harriet y Donnelly SA c/ Provincia de Chaco-Acción Declarativa de certeza", "Droguería del Sud SA c/ Provincia de Buenos Aires- Acción Declarativa de certeza" y "Telecom* Argentina S.A. c/ Santa Fe provincia de s/Acción Declarativa de Certeza (Fallos: 339:566). Si bien el fallo recaído en cada una de estas causas no resuelve el fondo del planteo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación concede la cautelar lo que permite inferir que ha advertido del expediente que surgen elementos suficientes como para considerar razonable y con alto grado de probabilidad el caso planteado por las aludidas empresas.

4.4.4. - "*Bayer S.A. c/Prov. de Santa Fe s/acción declarativa de certeza*". En este fallo

se debatió la constitucionalidad de la pretensión de cobro de diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos resultantes de la aplicación de alícuotas diferenciales a los productos comercializados por la actora, elaborados en su planta industrial radicada en una jurisdicción distinta de la Provincia de Santa Fe. Con esta decisión la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió la disputa constitucional que encierra el distinto tratamiento impositivo que, en el impuesto sobre los ingresos brutos, acuerdan los textos fiscales a los contribuyentes radicados en extraña jurisdicción o con establecimientos fabriles localizados fuera de la jurisdicción impositora.

La decisión afirma que las legislaciones locales que aplican alícuotas diferenciales superiores para aquellos contribuyentes que no tienen establecimiento en la jurisdicción provincial vulneran palmariamente los siguientes preceptos constitucionales:

4.4.4.1.- *Principio de igualdad*(artículo 16), ya que el domicilio del sujeto pasivo de la obligación tributaria no puede ser un criterio diferenciador dentro de una categoría de contribuyentes obligadas al pago del tributo. Entender lo contrario importaría admitir se vulnere la libertad de elección para establecer la sede de sus negocios y la igualdad frente a las cargas públicas con respecto a quienes -ejerciendo una misma actividad- resolvieron libremente instalarse en otra jurisdicción provincial.

4.4.4.2.- *Cláusula del comercio* (inciso 13 del artículo 75 y artículo 126), dado quelas leyes impositivas locales tachadas de inconstitucionales que disponen alícuotas diferenciales, según el lugar de radicación o ubicación, generan una barrera aduanera o medidas proteccionistas que alteran el concepto de comercio previsto por la Constitución nacional, recalcando -además- que las provincias no pueden poner trabas a las actividades que obstaculicen el tráfico dentro de nuestro País.

4.4.4.3.- *Prohibición de establecer aduanas interiores* (artículos 9, 10 y 11), ya que este tipo de normativas provinciales que generan mayor carga impositiva por la radicación de los contribuyentes configuran verdaderas aduanas interiores e impiden la libre circulación

dentro del territorio de nuestro País, atribuciones que están expresamente prohibidas a los gobiernos provinciales. Como se advierte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación funda su decisión en la preservación de la garantía de igualdad, la que encuentra particular conexión con el principio de razonabilidad en la selección que efectúa el legislador local al momento de disponer categorías de contribuyentes. Continua así el Máximo Tribunal la tesis sentada en autos: "*Bolsa de Cereales de Buenos Aires*", precedentemente mencionado (Fallos, 337:1464)

.

Adelanto que según lo entiendo el pronunciamiento recaído en *Bayer S.A. c/Prov. de Santa Fe s/acción declarativa de certeza*" genera un gran impacto en ésta como en todas aquellas causas pendientes de decisión, ya que al invalidar la eficacia constitucional de la normativa provincial que permite un tratamiento impositivo más elevado por la sola circunstancia de poseer el contribuyente su establecimiento fuera de la jurisdicción local, pone fin a la complicada controversia.

En referencia a este precedente Gamberg G. sostiene que la " ... *doctrina emanada del fallo que motiva el comentario es contundente y de amplia proyección: la distinción efectuada por las normas tributarias provinciales por el solo motivo del lugar de radicación del contribuyente traduce una discriminación arbitraria en pugna con la garantía de la igualdad y constituye una traba al comercio interjurisdiccional que se alza contra la interdicción de aduanas interiores consagrada en la carta constitucional. En el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, importa valorar especialmente los votos del Dr. José O. Casás in re "Valot" y "Orbis", en los cuales ya se pronunciara sobre la inconstitucionalidad de las 11 12 normas del Código Fiscal de la CABA y de sus leyes tarifarias en tanto, para la actividad industrial, condicionan la menor imposición en el gravamen a la ubicación de los establecimientos dentro de la jurisdicción. El reciente pronunciamiento del Máximo Tribunal federal es revelador de su trascendencia institucional no sólo como intérprete final de los derechos y garantías constitucionales sino como garante del régimen federal en los asuntos*

vinculados con la articulación de las potestades de los distintos sujetos impositores en orden a que aquéllos se mantengan en la esfera de sus facultades. No son pocas, pues, las proyecciones que se perfilan a partir del fallo: el mismo apremia a las legislaturas locales a la adecuación de sus textos fiscales a fin de eliminar las aludidas distinciones en la imposición que patentizan los reparos constitucionales señalados por el Alto Tribunal. Ello, desde luego, además de impactar en los pleitos en trámites y en los posibles cursos de acción de los contribuyentes que han tributado bajo los regímenes objetados" (Cfr. *La descalificación constitucional de las alícuotas diferenciales en el impuesto sobre los ingresos brutos en la reciente jurisprudencia del Máximo Tribunal federal*, publicado en Diario Tributario, Aduanero y Financiero Nº 180, del 8 de noviembre de 2017, recuperado en: https://dpicuantico.com/sitio/wp-content/uploads/2017/11/Gamberg-Tributario-8.11-1.pdf).

4.5. - **El caso de autos.**

Que, luego de este repaso doctrinario, jurisprudencial y legislativo y acatando los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (citados en puntos precedentes), con el fin de respetar los principios de economía y celeridad procesal como la seguridad jurídica de los justiciables, atendiendo a que se trata de una línea sostenida a través de una serie de pronunciamientos en la temática analizada, concluyo en que lo dispuesto por el citado y transcripto artículo 21 de la ley impositiva correspondiente al período 2012 resulta inconstitucional, lo que así declaro.

Ello así, por cuanto importa un tratamiento discriminatorio, al pretender gravar en el impuesto sobre los ingresos brutos las ventas efectuadas de productos elaborados en plantas industriales ubicadas en distinta jurisdicción con alícuotas superiores a las aplicadas a los sujetos radicados en la provincia de Córdoba.

En una palabra, juzgo que la legislación de la Provincia referida resulta inconstitucional dado que no es admisible que se pretenda distinguir entre plantas fabriles radicadas en la jurisdicción provincial y las situadas fuera de ella.

Interpretar lo contrario importaría torcer las corrientes naturales del comercio en su propio beneficio (inciso 13 del artículo 75 de la Constitución nacional), instaurando una suerte de aduana interior vedada por los artículos 9 y 10 de la Constitución de la Nación para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los fabricados en su territorio.

No desconozco que el legislador provincial pretende beneficiar con normas como la cuestionada a contribuyentes con sede central o única planta ubicadas dentro de la Provincia, pero debe considerarse que con este tipo de medidas se perjudica a otros contribuyentes que desarrollan idéntica actividad, afectándose el principio constitucional de igualdad consagrado por el artículo 16 de la Constitución nacional.

Entiendo que no se trata de una cuestión menor toda vez que la normativa provincial cuestionada conllevó a un tratamiento fiscal más gravoso a la parte actora durante el periodo 2012/1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-11-12, ya que en el carácter de contribuyente del Convenio Multilateral soportó durante esos años una mayor carga fiscal por no poseer establecimiento en esta provincia.

Repárese, por otra parte, que la norma local se opone en este caso a las disposiciones del Convenio Multilateral del dieciocho de agosto de mil novecientos setenta y siete, ya que no obstante encontrarse en autos configurada la situación descripta en el artículo 1, la parte demandada aplica a la actividad industrial que desarrolla la actora una alícuota que claramente implica un tratamiento diferencial respecto a iguales actividades desarrolladas en la jurisdicción provincial.

En definitiva, y siguiendo a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, juzgo que en este caso la demandada se ha excedido en sus potestades tributarias, sobre cuáles son los alcances de la jurisdicción y competencia que tiene para ejercer eventualmente el derecho de percibir la alícuota diferencial cuestionada (inciso 13 del artículo 75 de la Constitución nacional).

Por ello considero que corresponde hacer lugar a la demanda incoada.

Amplio razones:

4.5.1. – **Principio de igualdad.**

El principio de igualdad se encuentra consagrado en el artículo 16 de la Constitución nacional, en su doble faz: igualdad ante la ley y como base del impuesto y de las cargas públicas, conceptos que nos son equivalentes pero que se vinculan entre sí (Cfr. Giuliani Fonrouge, C.M. *Derecho Financiero*. Tomo I. Ed. La Ley, Buenos Aires 2004, p. 294; Badeni, G. *Tratado de Derecho Constitucional.* Tomo I, Ed. La Ley, Buenos Aires 2004, p. 679).

De tal modo y tal como se señalara considero que el artículo 21 de las aludidas leyes impositivas violenta en el presente caso el principio de igualdad pues contiene una discriminación arbitraria y carente de razonabilidad al distinguir al momento de legislar si la planta industrial se encuentra o no ubicada en la Provincia, generando que los contribuyentes agrupados en esta categoría no reciban el mismo tratamiento que los provinciales.

4.5.2. - La *cláusula comercial.*

El inciso 13 del artículo 75 de la Constitución nacional dispone: "*Corresponde al Congreso: … Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí …".* Se trata, entonces, de una potestad exclusiva del Congreso de la Nación. Esta norma se correlaciona, a su vez, con lo dispuesto por los artículos 9, 10, 11, 12 124 y 126 de la Constitución nacional, de las que surge la prohibición de las provincias de establecer aduanas interiores (Fallos, 154:104, 332:66, 187:392, entre otros).

Señala Bulit Goñi E.G., que existen sobre este tema dos pautas principales "… *a) que el vocablo comercio se entiende con amplitud, comprendiendo a todas las manifestaciones del tráfico mercantil y al transporte en todas sus formas de bienes o personas sin restricciones, sea con el exterior o en el interior, b) y que esta cláusula no enerva por sil a validez de los tributos locales que recaigan sobre el comercio interjurisdiccional, sino cuando su aplicación tuerce las corrientes naturales de circulación y de tránsito, recae por el*

origen o el destino de los bienes o personas, o por la mera interjurisdiccionalidad del acto, por la mera entrada o salida, es decir, si opera como aduana interior, si resulta discriminatorio, si actúa como medida de protección económica, etc. …"(Cfr. *Constitución Nacional y Tributación Local.* Tomo II, Ed. Ad Hoc, Buenos Aires 2009, p. 1145).

En suma y siguiendo a Bidart Campos podría decirse, entonces, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de su jurisprudencia, ha establecido una serie de pautas con base a las cuales debe interpretarse y aplicarse la *cláusula comercial* al caso concreto, entre las que cabe destacar las siguientes:

4.5.2.1. - Las provincias no pueden establecer medidas que directa o indirectamente regulen el comercio exterior o interestadual, que lo obstruyan o dificulten, o que intervengan en él.

4.5.2.2.- Si un asunto u objeto comercial sobre el que se debe legislar es de carácter federal, las provincias no pueden legislar, y si el Congreso no legisla sobre él, debe entenderse que su voluntad fue dejar libre la materia de toda regulación.

4.5.2.3. El comercio que geográficamente se localiza dentro de una provincia tampoco puede ser regulado por ella si de alguna manera afecta al comercio interprovincial, tornándose indivisible el aspecto provincial e interprovincial si en tal supuesto ha sido ya regulado por el Congreso.

En una palabra, las alícuotas diferenciales afectan la *cláusula de comercio,* dado que actúan como barrera aduanera. Refiere Sonzini Astudillo U. (*El devenir de la llamada "cláusula comercial" de la Constitución Nacional a lo largo del tiempo*. Publicado en el Diario de doctrina y jurisprudencia El Derecho, el 11 de abril de 2017) que: "… *debemos resaltar que la* ***cláusula comercial*** *resulta de vital importancia a los fines de garantizar la libre y fluida circulación de bienes y servicios a lo largo y a lo ancho de todo el territorio nacional, lo que evidentemente es un objetivo fundamental de toda organización federal. De no contener la Constitución Nacional la* ***cláusula comercial****, el comercio, en la acepción*

amplia propiciada por nuestra Corte Suprema, se tornaría sumamente complejo en el ámbito interprovincial, toda vez que existiría una multiplicidad de normativas locales de distinto tenor, las cuales se superpondrían unas a otras, dificultando así, e incluso directamente impidiendo, la rapidez y sencillez que el comercio requiere a los fines de resultar eficiente y provechoso. Es evidente que un marco normativo uniforme y coherente para todo el territorio nacional resulta requisito y presupuesto básico de un sistema económico moderno y eficiente, así como que la efectiva concreción de este último es condición indispensable para la efectiva vigencia de los derechos constitucionalmente consagrados de trabajar y ejercer toda industria lícita, de navegar y comerciar, de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino, de usar y disponer de su propiedad y de asociarse con fines útiles. Asimismo, la cláusula comercial reviste una importancia mayúscula en nuestro ordenamiento jurídico como pauta eficaz y objetiva de asignación, distribución y separación de facultades y competencias entre los distintos niveles de gobierno coexistentes en el territorio. En tal sentido, la ***cláusula comercial*** *juega un papel ordenador clave en un sistema federal como el nuestro, toda vez que es a través de su aplicación que puede establecerse y determinarse en cada caso particular cuál es la autoridad que debe regular la materia de que se trate …*" .

Por ello, frente a tratamientos discriminatorios se crean aduanas interiores y se regula el comercio en abierta pugna con las potestades exclusivas del Congreso nacional, resultando –reitero- inconstitucional el artículo 21 de las aludidas leyes impositivas provinciales que así lo establecen.

4.6. – **Pacto fiscal.**

Sobre el particular y a fin de dar respuesta al planteo efectuado por las partes, entiendo pertinente traer a colación la postura asumida por Borrego D., cuando sostiene que: "*La postergación en la aplicación plena del Pacto o la reducción de beneficios ya otorgados, no importan, al menos con nitidez, una violación a los principios propios de esta materia. En cambio, la distinción entre locales y foráneos que fue regla casi desde el principio de*

vigencia del referido acuerdo entre las provincias y la Nación claramente conlleva un trato discriminatorio,. Aun admitiendo una vigencia acotada o diferida del convenio, igual se advierte tratamiento discriminatorio. En efecto, el sujeto que carece de establecimiento en la jurisdicción en cuestión, pero que vende productos en la misma y/o atribuye ingresos como consecuencia de las reglas del Convenio Multilateral, se encuentra sometido a un tratamiento desigual en razón de la distinta vecindad, lo que claramente vulnera los principios aquí analizados …" (Cfr. *Discriminación en el impuesto sobre los ingresos brutos: ¿el principio del fin?*. Trabajo publicado en: Práctica profesional 2015-248,50).

Pero y coincidiendo con el autor, juzgo que no es un fenómeno particular de la deficiente implementación del Pacto Fiscal, sino que en todo caso es una especie particular del fenómeno tan objetable y que mereció la resolución de la Corte Suprema de Justicia en el aludido caso "*Bayer"*.

Insisto, en el presente caso la actora que carece de establecimiento en la jurisdicción de la provincia de Córdoba, pero que vende productos en la misma y/o atribuye ingresos como consecuencia delas reglas del Convenio Multilateral, se encuentra sometida a un tratamiento desigual en razón de la distinta vecindad, lo que claramente vulnera los principios aquí analizados.

4.7.- **Consenso fiscal del 16 de noviembre de 2017.**

Por último y a modo de ilustración, considero pertinente señalar que la provincia de Córdoba motivada en los adversos pronunciamientos judiciales, mediante ley impositiva para el año 2018 dejó de lado el tratamiento de alícuotas diferenciales.

Este fue uno de los compromisos asumidos en el último *Consenso fiscal*, en el que se estableció que las provincias y la CABA asumían la obligación de eliminar tratamientos diferenciales en el impuesto sobre los ingresos brutos basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien. En base a ello se le aplica la misma alícuota a cualquier contribuyente radicado en esta Provincia y se

revoca el criterio fiscal.

5.- Conclusión.

Que, en virtud de las consideraciones efectuadas, arribo a la conclusión que corresponde hacer lugar al reclamo de repetición promovido por la firma *Ternium Argentina S.A.* en contra del Fisco de la provincia de Córdoba y, en consecuencia, condenar a la parte demandada a reintegrar la suma de pesos dieciséis millones ciento treinta y tres mil ochocientos once con sesenta y cinco centavos ($ 16.133.811.65), en virtud de lo pagado en exceso en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el periodo fiscal 2012/1 a 12.

A dicho monto, corresponde adicionar los intereses a los que refiere el artículo 3 de la Resolución Nº 04/14 de la Secretaría de Ingresos Publicos de la Provincia, los que se fijan en el cero coma cero cincuenta por ciento (0,050%) diario, desde la interposición del reclamo administrativo hasta su efectivo pago.

6. - **Costas y honorarios.**

Que, sin perjuicio de la solución que se propicia, considero que las costas del proceso deben imponerse en el orden causado (artículo 130 del Código Procesal Civil y Comercial), fundado en que no obstante la adhesión de la suscripta a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, no escapa a la consideración que efectúo que la cuestión planteada en autos excede el interés meramente tributario, ya que seguramente implique un impacto difícil de dimensionar en la hacienda provincial y, por ende, en la economía en general de la Provincia; ni importa desconocer la larga historia de desequilibrios fiscales por el que atraviesan las provincias, extremos ambos que evidencian que el planteo objeto de debate constituye una cuestión compleja que se verifica entre dos puntos en pugna: la implementación de alícuotas discriminatorias frente al impuesto sobre los ingresos brutos de cada con el sistema federal.

Esta tensión entre las pretensiones de la Provincia y los límites fijados por la Constitución nacional, justifican en este caso –insisto- el apartamiento del principio objetivo

de la derrota.

Lo así expuesto me exime, en esta oportunidad de regular los honorarios profesionales de los letrados intervinientes (artículo 26 de la ley arancelaria).

Por último, entiendo pertinente transcribir la decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos: "*Provincia de Córdoba c/ Estado Nacional s/ medida cautelar*" , de fecha veinticuatro de noviembre de dos mil quince (Cita Online: AR/JUR/50615/2015): "*Los poderes federales (Poder Ejecutivo Nacional y Congreso Nacional) deben asumir el rol institucional que les compete como coordinadores del sistema federal de concertación implementado con rango constitucional en 1994, y formular las convocatorias pertinentes a los efectos de elaborar las propuestas normativas necesarias para implementar el sistema de coparticipación, cumpliendo así con la disposición transitoria 6° de la CN, y dictar la consecuente ley-convenio, en orden al mandato contenido en el inc. 2 del art. 75 de la Carta Magna … Es de imperiosa necesidad la sanción de la ley-convenio en los términos del art. 75, inc 2° de la CN sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, que instituya regímenes de coparticipación de las contribuciones directas e indirectas, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos y una distribución que contemple criterios objetivos de reparto; que sea equitativa, solidaria y que dé prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional"*.

Por todo ello y normas citadas,

RESUELVO:

I.- **No hacer lugar** a la excepción de prescripción opuesta por el Fisco de la provincia de Córdoba, conforme lo expuesto *supra*.

II.- **Declarar la inconstitucionalidad** del artículo 21 de la Ley provincial Nº 10013, respecto de lo abonado en exceso por la firma *Ternium Argentina S.A.* en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el periodo fiscal 2012/1 a 12, en virtud de las razones

expuestas en el punto pertinente.

III.- **Hacer lugar** a la demanda de repetición promovida por la firma *Ternium Argentina S.A.* en contra del Fisco de la provincia de Córdoba y, en consecuencia, condenar a la parte demandada a reintegrar a la accionante la suma de pesos dieciséis millones ciento treinta y tres mil ochocientos once con sesenta y cinco centavos ($ 16.133.811.65) con más sus intereses, en virtud de lo resuelto en el punto precedente.

IV.- **Imponer** las costas del proceso en el orden causado, no regulándose en esta oportunidad los honorarios de los profesionales intervinientes (artículo 26 de la ley arancelaria).

PROTOCOLÍCESE, HÁGASE SABER Y DÉSE COPIA.

Texto Firmado digitalmente por:

SMANIA Claudia María

JUEZ/A DE 1RA. INSTANCIA

Fecha: 2020.11.30

EXPEDIENTE SAC: **7477514 - TERNIUM ARGENTINA S.A. C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS - ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS**

PROTOCOLO DE SENTENCIAS. NÚMERO: 63 DEL 19/05/2022

SENTENCIA NUMERO: 63.

En la ciudad de Córdoba, a los diecinueve días del mes mayo de del año dos mil veintidós, se reúnen en audiencia pública los Vocales de esta Excma. Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Tercera Nominación, Dres. Rafael Garzón, Ricardo Javier Belmaña y Jorge Augusto Barbará, bajo la presidencia del primero de los nombrados, con el objeto de dictar sentencia en estos autos caratulados **"TERNIUM SA C/DIRECCION GENERAL DE RENTAS - ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS - EXPTE. 7477514"**, venidos del Juzgado de Primera Instancia con competencia en ejecuciones fiscales nro. 2, en virtud de los recursos de apelación interpuestos tanto por la parte actora, como por la parte demandada en contra de la Sentencia Número 125 del 30 de noviembre de 2020 dictada por la Sra. Jueza Dra. Claudia Smania, la que en su parte resolutiva textualmente ordena "…I.- No hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por el Fisco de la provincia de Córdoba, conforme lo expuesto supra. II.- Declarar la inconstitucionalidad del artículo 21 de la Ley provincial Nº 10013, respecto de lo abonado en exceso por la firma Ternium Argentina S.A. en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el periodo fiscal 2012/1 a 12, en virtud de las razones expuestas en el

punto pertinente. III.- Hacer lugar a la demanda de repetición promovida por la firma Ternium Argentina S.A. en contra del Fisco de la provincia de Córdoba y, en consecuencia, condenar a la parte demandada a reintegrar a la accionante la suma de pesos dieciséis millones ciento treinta y tres mil ochocientos once con sesenta y cinco centavos ($ 16.133.811.65) con más sus intereses, en virtud de lo resuelto en el punto precedente. IV.- Imponer las costas del proceso en el orden causado, no regulándose en esta oportunidad los honorarios de los profesionales intervinientes (artículo 26 de la ley arancelaria)…"

El Tribunal sienta las siguientes cuestiones a resolver:

PRIMERA CUESTIÓN: ¿Es procedente el recurso de apelación interpuesto por el demandado?

SEGUNDA CUESTION: ¿Resulta viable el recurso de apelación planteado por la parte actora?

TERCERA CUESTION: ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

Conforme lo dispuesto previamente por el Sr. Presidente y de acuerdo al sorteo que en este acto se realiza, los señores Vocales emitirán sus votos en el siguiente orden: Dres. Ricardo Javier Belmaña; Rafael Garzón y Jorge Augusto Barbará.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL SR. VOCAL DR. RICARDO JAVIER BELMAÑA, DIJO:

I) PRELIMINAR: El recurso de apelación de que se trata ha sido interpuesto en el término y con las formalidades prescriptas por el art. 366 del CPCC, y en contra de una resolución apelable, atento lo dispuesto por el art. 361 inc. 1 de nuestro Código de Rito, razón por la cual ha sido correctamente concedido el día 10 de febrero de 2021.

II) RELACION DE CAUSA: la resolución impugnada posee una relación de causa que satisface las exigencias previstas por el art. 329 del CPCC por lo que

a ella corresponde remitirnos, en honor a la brevedad, quedando por referir sólo lo acontecido en esta sede.

III) LOS AGRAVIOS:

III A Expresión de agravios de la parte demandada:

A los fines de relatar los agravios formulados por la parte demandada, he de transcribir algunos pasajes de la síntesis formulada en su dictamen por parte de la Sra. Fiscal de Cámaras, en honor a la brevedad.

a.- Primer agravio: el consentimiento del contribuyente en sede administrativa y el sometimiento voluntario al régimen cuestionado

Afirma la demandada que la actora ha autoliquidado y abonado el ISIB, durante largos años con la alícuota que hoy cuestiona. Que no existe disposición legal, ni reglamentaria que contenga una distinción como la que propugna el sentenciante y que admita esa conformidad.

Precisa que la parte actora consintió voluntariamente la alícuota aplicable durante años, sin haber formulado reparo alguno o crítica constitucional con anterioridad a la presente acción.

Cuestiona que, según el Tribunal de grado, la normativa no exige el protesto previo, y por tanto que goza del derecho de repetir, sin dar respuesta al eje central de su argumento defensivo. Precisa que no se trató de un pago aislado, sino de una serie continua de pagos realizados voluntariamente y durante largos años del mismo modo.

Considera que lo expuesto es relevante pues conforme lo tiene dicho reiteradamente la Corte Suprema de Justicia, la aplicación de la doctrina del "sometimiento voluntario" a un régimen jurídico, y de los principios "buena fe" (arts. 1071 Cód. Civil y 9 Código Civil y Comercial, en adelante, CCyC), de "protección de la confianza" y la prohibición de volverse sobre los "actos

propios” (art. 1067 CCyC), impiden avalar conductas como la descripta.

Por ello insiste que, admitir una pretensión como la que se ventila en el caso de autos importa una flagrante violación a la seguridad jurídica, a la certeza y la previsibilidad con gravísimas consecuencias para el patrimonio del Estado, pero también cohonestar un ejercicio abusivo de su derecho, esto es, un ejercicio antifuncional que contraría lo razonable y lo justo y, por tanto, la ley no ampara (art. 10 CCCN).

b.- Segundo agravio: la traslación de los costos a los consumidores:

Considera que es falso que el pago de una alícuota diferencial importe *per se* un evidente detrimento patrimonial. Dice que la sentenciante debe analizar si se ha acreditado o no un daño en el actor y tal conclusión debe ser el resultado del íter argumental, no su punto de partida. Manifiesta que al proceder de este modo ha desatendido la propia jurisprudencia de la Corte Suprema a la que dice sujetarse y ello es así porque según ha dicho la mejor doctrina, resulta inadmisible la repetición de impuestos -directos o indirectos- en los casos de “traslación” de la carga impositiva al precio. Advierte que no resulta legítimo, ni justo, ni equitativo que el tribunal le restituya al contribuyente por vía de repetición lo que ya percibió vía precios.

Reniega porque el sentenciante entendió que la carga de la prueba haya estado en cabeza de la demandada, ya que estima que -según la jurisprudencia- esta carga pesa sobre el contribuyente.

Agrega que el fallo resulta contradictorio toda vez que, por un lado, menciona que el recaudo del art. 122 CTP no resultaba aplicable atento la fecha de entrada en vigencia de la norma en cuestión a la luz de la fecha de interposición de la demanda y, por el otro, cita jurisprudencia según la cual las sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de su dictado.

Tilda de contradictoria la fundamentación del Tribunal, en tanto que, por un lado, al rechazar la excepción de prescripción opuesta por su parte, otorga a una ley dictada con posterioridad a la causa fáctica de autos el carácter de ley interpretativa, aplicándola en la causa, y desde otro costado, desecha tal postura argumentativa cuando es propuesta por su parte en relación al art. 122 del CTP.

Subsidiariamente, para el supuesto que V.E. considere que la normativa de que se trata importa una aplicación retroactiva, considera que igualmente sería válida toda vez que: a) el principio de irretroactividad no goza de jerarquía constitucional y puede ceder ante exigencias de orden público y bienestar general, carácter que, precisamente, revisten las leyes sobre competencia y procedimiento y; b) la reforma introducida al texto del art. 122 del CTP puede ser considerada una ley interpretativa auténtica y, como tal puede extender sus efectos en el pasado.

c.- Tercer agravio: inconstitucionalidad

Manifiesta la quejosa que tal solución resulta contraria a derecho y a las particulares circunstancias de esta causa.

Dice que es evidente que la falta de acreditación del daño invocado como fundamento de la repetición obstan la procedencia de la demanda y más aún la declaración de inconstitucionalidad de la normativa provincial por falta de un interés directo.

Estima que la declaración de inconstitucionalidad de la normativa provincial presupone la previa acreditación de un perjuicio, cuya ausencia la torna abstracta. Afirma que es evidente que, al haber incumplido la actora con la carga procesal de probar el daño invocado, esto es, al no haber quedado demostrado un perjuicio cierto, propio, concreto y actual, no corresponde al tribunal indagar la inconstitucionalidad invocada por el actor, pues esta función en tales

circunstancias resulta impracticable por no resultar de estricta necesidad.

Esgrime que el sentenciante ha estimado que en autos se verifica una situación análoga a la planteada en el caso “Bayer”, ignorando las razones que expuso al contestar la demanda -replicadas y ampliadas al momento de alegar-, explicando las diferencias existentes entre ambas causas.

Considera que el Tribunal ha cometido un yerro interpretativo al concluir que el Convenio Multilateral deviene aplicable al caso de autos para definir la alícuota aplicable a la contribuyente. En este sentido, aclara que el aludido Convenio sólo constituye un mecanismo de coordinación interjurisdiccional (CABA y Provincias) a los fines de la distribución y atribución de base imponible entre los distintos fiscos, mas no establece tal Convenio cuál es la alícuota aplicable a cada masa imponible así distribuida, ni cómo debe ser interpretado el hecho imponible. En particular, indica que conforme el art. 28 del CM una vez atribuida la base imponible a una jurisdicción, ésta dispone legalmente la alícuota aplicable y no el CM.

De su lado, dice que en el fallo cuestionado se ha incumplido con el principio de interpretación que requiere un tratamiento restrictivo, pues las leyes deben presumirse constitucionales, por tanto, todo embate constitucional ha de ser cuidadosamente analizado, procurando previamente agotar toda interpretación legal que resulte compatible con los principios constitucionales y convencionales implicados.

Indica que resulta falso que el impuesto en cuestión gravara la entrada o salida de mercaderías del territorio provincial, así como que regulara directa o indirectamente el comercio interjurisdiccional, pues no se trata de un tributo que distinga en razón de la procedencia de las mercaderías.

Expone que el impuesto no grava las actividades de comercialización

interjurisdiccional de productos sino el ejercicio habitual de una actividad dentro del territorio de la Provincia.

Resalta que la circunstancia que un impuesto pueda tener alguna incidencia indirecta en el tráfico interjurisdiccional de mercaderías no lo vuelve *per se* inconstitucional, ni discriminatorio como pretende la actora.

Precisa que, en oportunidad de contestar la demanda sostuvo -y en esta oportunidad remarca- que la Provincia de Córdoba no discrimina a quienes desarrollan la actividad industrial en otra jurisdicción y comercializan sus bienes en aquélla, sino que los pone dentro de la misma categoría de quienes en la Provincia de Córdoba se dedican a la comercialización y ello, por la sencilla razón de que en esta jurisdicción provincial no desarrollan la actividad industrial al no poseer planta ni empleados dedicados a tal actividad productiva.

En esta línea, advierte que el marco normativo de las distintas leyes Impositivas vigente en cada una de las anualidades, respecto al tema en cuestión establece que *"Las alícuotas dispuestas para las actividades "Industriales" previstas en los Códigos 31000 al 39000 del artículo 17 de la presente Ley serán de aplicación en tanto la explotación o el establecimiento productivo en actividad se encuentren ubicados en la Provincia de Córdoba. (…) En el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba tributarán —salvo que se trate de operaciones con consumidores finales— a la alícuota del: (…) Cuatro por ciento (4,00%) o a la alícuota establecida para el comercio mayorista en el artículo 17 de la presente Ley, si ésta resultare inferior…"*

Resalta que la norma en cuestión pone en un mismo pie de igualdad a aquellos sujetos que en la jurisdicción de la Provincia de Córdoba se dedican exclusivamente a la comercialización de bienes adquiridos o producidos en

extraña jurisdicción que son comercializados en otra. En efecto, la alícuota del 4,75% resulta de aplicación para todos aquellos contribuyentes del gravamen que se dediquen en la Provincia de Córdoba a comercializar en forma mayorista sus bienes sin perjuicio de que, en otra provincia, puedan desarrollar actividades industriales y por las cuales resulten acreedoras de beneficios impositivos, es decir, la norma no ha creado una especie o categoría distinta en el impuesto en función si el sujeto tiene o no planta en Córdoba, sino a adecuarla o equipararla al mismo tratamiento que corresponde dispensarle a quienes se dedican a la comercialización/compra-venta de bienes, ya que la actividad desarrollada por las empresas/sujetos como la firma accionante en la jurisdicción de Córdoba, no se corresponde con una actividad industrial y por ende beneficiaria de tratamientos impositivos que tienden a coadyuvar al desarrollo o promoción de la industria en ella.

Señala que basta observar la propia redacción de la Ley para advertir la equiparación señalada y el objetivo perseguido para quienes no efectúen en la Provincia actividades industriales: *"…o a la alícuota establecida para el comercio mayorista en el artículo 17 de la presente Ley…"*. Puntualiza que resulta evidente que en el caso de autos se trata de una actividad netamente comercial; pues se está comercializando dentro de una jurisdicción provincial un producto industrializado en otra jurisdicción, y que no tuvo transformación alguna en Córdoba, siendo vendida en el mismo estado. Por lo tanto, tal venta de productos realizada exclusivamente dentro del ámbito territorial de esta Provincia -aún cuando se aspire a conceptuársela como una suerte de correlato del proceso de fabricación efectuado en otra- está evidentemente excluida de la definición de "actividad industrial" y del propósito perseguido por el Legislador cordobés al sancionar la norma. Remarca que, precisamente, dicho argumento

fue soslayado por la juzgadora.

Dice que, aunque por regla se otorga efectos retroactivos a la declaración de inconstitucionalidad, la propia Corte Suprema ha fijado excepciones, particularmente, cuando lo resuelto pudiera tener efectos expansivos de los que el tribunal no puede desentenderse, disponiendo en tales casos que lo resuelto rija para el futuro, citando a los casos “Tellez”, “Barry” e “Itzcovich”. En este punto, destaca que, conforme la Corte Suprema de Justicia, frente a una pretensión no puede perderse de vista su incidencia sobre otros derechos que también exigen ser satisfechos (salud, jubilaciones, salarios, etc.) y los recursos necesarios para ellos.

Sigue expresando que el tributo que aquí se procura repetir ha sido trasladado a la comunidad (pues los consumidores han sido los “contribuyentes de facto”, esto es, quienes han soportado su carga trasladada al precio); por ello, continúa, resulta manifiestamente inadmisible la pretensión de reclamar nuevamente ese monto de la comunidad, que es, en definitiva, el “legitimado pasivo indirecto” de este reclamo.

En definitiva, previo mantener la correspondiente reserva del caso federal solicita se revoque la sentencia en todas sus partes, con costas.

III B Contestación de la expresión de agravios por parte de la actora: al contestar el traslado de la expresión de agravios, la parte actora solicita el rechazo del recurso de apelación, con imposición de costas a la parte apelante.

III C Dictamen de la Sra. Fiscal de Cámaras en lo Civil y Comercial:

Al emitir su dictamen, la Sra. Fiscal de Cámaras solicita se suspenda el trámite de las presentes actuaciones hasta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expida acerca de un planteamiento de inconstitucionalidad formulado por la parte actora en el presente proceso.

IV ANALISIS DE LOS AGRAVIOS:

IV A El caso: el Dr. Pablo Ignacio Bollati, en el carácter de apoderado de la firma Ternium Argentina S.A, interpone formal demanda ordinaria de repetición en contra del Superior Gobierno de la Provincia de Córdoba, Direccion de Rentas, reclamando la devolución de la suma de pesos dieciséis millones ciento treinta y tres mil ochocientos once con sesenta y cinco centavos ($ 16.133.811.65), ingresada en exceso durante los períodos fiscales 01 a 12 del año 2012, con más intereses calculados hasta su efectivo pago, por resultar inconstitucional la normativa provincial que aplicó su mandante en los citados períodos para liquidar la actividad industrial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, esto es, el artículo 21 de la Ley Impositiva Nº 10013, vigente para el año dos mil doce. Indica que dicha norma establece una alícuota más gravosa del cuatro por ciento (4%) para aquellos contribuyentes que desarrollaron su actividad industrial en establecimientos productivos ubicados fuera del territorio cordobés. Asimismo, solicita se revoque por improcedente e ilegítima la resolución Nº 0310/2018 de fecha tres de mayo de dos mil dieciocho, y la Resolución Nº 0559/2018 de fecha siete de julio de dos mil dieciocho, dictadas por la Dirección de Rentas de la Provincia, en cuanto rechaza la demanda de repetición por la suma repetida y el recurso de reconsideración interpuesto en sede administrativa, respectivamente, previo al inicio de la presente demanda judicial. Aclara que la suma repetida surge de la diferencia entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que su mandante debió ingresar durante las posiciones mensuales 01 a 12 del año dos mil doce, productos de aplicar la alícuota más gravosa del cuatro por ciento (4%) fijada por el artículo 21 de la Ley Impositiva dos mil doce, y el impuesto que le hubiere correspondido ingresar si se aplicaba la menor alícuota del cero coma cincuenta por ciento (0,50%), fijada por el

artículo 17 de la citada ley, para contribuyentes con establecimiento industrial radicado en suelo cordobés.

Corrido el traslado de ley, el representante de la parte demandada niega los hechos alegados por la actora en la demanda, y opone –subsidiariamente- al progreso de la acción excepción de prescripción. Solicita –por otra parte- el rechazo del planteo de inconstitucionalidad efectuado por la accionante.

IV b La resolución adoptada en primera instancia:

La Sra. Juez de Primera Instancia, previo rechazar la excepción de prescripción articulada por la demandada y declarar la inconstitucionalidad del artículo 21 de la Ley provincial Nº 10013, respecto de lo abonado en exceso por la firma Ternium Argentina S.A. en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el periodo fiscal 2012/1 a 12, hace lugar a la demanda de repetición promovida por la firma Ternium Argentina S.A. en contra del Fisco de la provincia de Córdoba y, en consecuencia, condena a la parte demandada a reintegrar a la accionante la suma de pesos dieciséis millones ciento treinta y tres mil ochocientos once con sesenta y cinco centavos ($ 16.133.811.65) con más sus intereses, e impone las costas por el orden causado.

Para asi decidir considera "…Que, luego de este repaso doctrinario, jurisprudencial y legislativo y acatando los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (citados en puntos precedentes), con el fin de respetar los principios de economía y celeridad procesal como la seguridad jurídica de los justiciables, atendiendo a que se trata de una línea sostenida a través de una serie de pronunciamientos en la temática analizada, concluyo en que lo dispuesto por el citado y transcripto artículo 21 de la ley impositiva correspondiente al período 2012 resulta inconstitucional, lo que así declaro.

Ello así, por cuanto importa un tratamiento discriminatorio, al pretender

gravar en el impuesto sobre los ingresos brutos las ventas efectuadas de productos elaborados en plantas industriales ubicadas en distinta jurisdicción con alícuotas superiores a las aplicadas a los sujetos radicados en la provincia de Córdoba. En una palabra, juzgo que la legislación de la Provincia referida resulta inconstitucional dado que no es admisible que se pretenda distinguir entre plantas fabriles radicadas en la jurisdicción provincial y las situadas fuera de ella. Interpretar lo contrario importaría torcer las corrientes naturales del comercio en su propio beneficio (inciso 13 del artículo 75 de la Constitución nacional), instaurando una suerte de aduana interior vedada por los artículos 9 y 10 de la Constitución de la Nación para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los fabricados en su territorio. No desconozco que el legislador provincial pretende beneficiar con normas como la cuestionada a contribuyentes con sede central o única planta ubicadas dentro de la Provincia, pero debe considerarse que con este tipo de medidas se perjudica a otros contribuyentes que desarrollan idéntica actividad, afectándose el principio constitucional de igualdad consagrado por el artículo 16 de la Constitución nacional. Entiendo que no se trata de una cuestión menor toda vez que la normativa provincial cuestionada conllevó a un tratamiento fiscal más gravoso a la parte actora durante el periodo 2012/1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-11-12, ya que en el carácter de contribuyente del Convenio Multilateral soportó durante esos años una mayor carga fiscal por no poseer establecimiento en esta provincia. Repárese, por otra parte, que la norma local se opone en este caso a las disposiciones del Convenio Multilateral del dieciocho de agosto de mil novecientos setenta y siete, ya que no obstante encontrarse en autos configurada la situación descripta en el artículo 1, la parte demandada aplica a la actividad industrial que desarrolla la actora una alícuota que claramente implica un tratamiento

diferencial respecto a iguales actividades desarrolladas en la jurisdicción provincial. En definitiva, y siguiendo a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, juzgo que en este caso la demandada se ha excedido en sus potestades tributarias, sobre cuáles son los alcances de la jurisdicción y competencia que tiene para ejercer eventualmente el derecho de percibir la alícuota diferencial cuestionada (inciso 13 del artículo 75 de la Constitución nacional)…"

IV c La solución que corresponde adoptar:

Bajo el epítome primer agravio, la parte demandada controvierte la solución adoptada en la instancia anterior, por entender que el consentimiento del contribuyente prestado en sede administrativa y el sometimiento voluntario al régimen cuestionado, privan a la parte actora del derecho a repetir los importes abonados.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en numerosos antecedentes ha señalado que no resulta aplicable la doctrina del "sometimiento voluntario a un régimen legal", en relación al pago que realice un contribuyente en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La exigibilidad de una obligación tributaria tiene por fuente un acto legislativo y uniletaral del estado. *Tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado -justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia. Cabe añadir en tal sentido que esta Corte ha dicho que no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones; los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de*

potestad pública (Fallos: 152:268; 218:596, pág.614, entre otros) (Conf. CSJN Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición). H 102 XXII 04/05/1995 Fallos: 318:676)

La doctrina citada, que es compartida por el suscripto y resulta enteramente aplicable a los fines de la resolución del caso, resulta congruente con el principio que rige en materia tributaria según el cual debe abonarse y luego repetir el tributo abonado en forma indebida.

Como señala el máximo Tribunal del país, no se encuentra en el ámbito de la voluntad del contribuyente no oblar el tributo. El principio rector en materia de repetición de tributos *solve et repete*, "importa la exigencia del pago previo de la obligación tributaria, como condición para la revisión amplía de la determinación administrativa (Conf. Carlos Giuliani Fonrouge "Derecho Financiero", Tomo II, Ed. Depalma, año 1982) "cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo." (Conf. Héctor Belisario Villegas, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero*, (7° ed.*)*. Buenos Aires: Editorial Depalma, año 2001).

¿Cuál podría haber sido la conducta que hubiera correspondido a la actora frente a una situación como la que justifica la promoción de este proceso?

Oblar los tributos, y luego, en caso de corresponder, solicitar su repetición, que es lo que ha efectuado.

Por ello, el agravio formulado, no es de recibo.

En relación a la crítica formulada en el segundo agravio: la parte demandada controvierte la solución adoptada por la Sra. Juez de Primera Instancia invocando el principio de **traslación de los costos a los consumidores**. Considera que es falso que el pago de una alícuota diferencial importe *per se* un evidente detrimento patrimonial. Dice que la sentenciante debe analizar si se ha

acreditado o no un daño en el actor y tal conclusión debe ser el resultado del íter argumental, no su punto de partida. Manifiesta que al proceder de este modo ha desatendido la propia jurisprudencia de la Corte Suprema a la que dice sujetarse y ello es así porque según ha dicho la mejor doctrina, resulta inadmisible la repetición de impuestos -directos o indirectos- en los casos de "traslación" de la carga impositiva al precio.

Sobre el particular, en doctrina que comparto, el tribunal cimero de la nación ha sostenido "… el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporte el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisible de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aún la de los directos en que también aquélla se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional…" (Conf. CSJN Asociación de Bancos de la Argentina y otros *cl* Misiones, Provincia de y otro *s/* acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad 11/11/2014).

No resulta un requisito impuesto por ninguna legislación la necesidad de acreditar el empobrecimiento del consumidor a los fines de solicitar la restitución indebida del monto abonado por un tributo determinado.

Conforme a lo normado por el art. 1796 del Código Civil y Comercial de la Nación, en adelante CCCN: El pago es repetible, si:

a) la causa de deber no existe, o no subsiste, porque no hay obligación válida; esa causa deja de existir; o es realizado en consideración a una causa futura, que no se va a producir;

b) paga quien no está obligado, o no lo está en los alcances en que paga, a

menos que lo haga como tercero;

c) recibe el pago quien no es acreedor, a menos que se entregue como liberalidad; d) la causa del pago es ilícita o inmoral;

e) el pago es obtenido por medios ilícito (el resaltado me pertenece).

La acción de repetición del cobro de una deuda obliga a restituir lo recibido, conforme a las reglas de las obligaciones de dar para restituír (art. 1798 del CCCN).

El fundamento legal de la repetición consiste en obtener el deudor de una obligación, la restitución del monto que fuere incorrectamente percibido por parte del acreedor, no encontrándose en ningún caso esta potestad supeditada al hecho de que el deudor hubiere obtenido por parte de terceros el pago de la deuda injustamente cobrada. Asimismo, en autos no se encuentra acreditado que efectivamente el deudor hubiere trasladado a terceros la parte del tributo que pudiere haber sido injustamente percibido por parte del Fisco.

Del mismo modo que el apelante invoca la ausencia de afectación económica del patrimonio del contribuyente, también podría esgrimirse el enriquecimiento ilícito por parte del fisco para el caso que el monto de un tributo fuere abonado indebidamente. Según la doctrina de la CSJN es irrelevante si el tributo fue trasladado o no a un tercero - extremo que no ha sido por otra parte acreditado por el apelante -, sino el pago indebido del impuesto.

Por otra parte, así como el demandado arguye que el crédito reclamado (tributo) fue abonado por terceros, bien podría esgrimirse que el acreedor - en este caso el actor - , no ha trasladado a terceros la alícuota del impuesto injustamente abanado, sino que ha reducido sus ganancias obtenidas con motivo de la actividad realizada.

De otro costado, que el Tribunal haya desestimado la excepción de prescripción

articulada por la parte demandada y luego haya declarado inconstitucional una norma, no resulta contradictorio.

Bien puede una obligación no encontrarse prescripta y sin embargo, reconocer una fuente que sea contraria a la Constitución Nacional.

Por esta razón, la crítica formulada no es de recibo.

Por último y en relación de la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 de la ley provincial nro. 10013 (tercer agravio).

La ley provincial citada, contiene una serie de normas que resultan de aplicación al caso.

Artículo 16: “De acuerdo con lo establecido en el artículo 146 del Código Tributario Provincial, fijase en el cuatro por ciento (4,00%) la alícuota general del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que se aplicará a todas las actividades, con excepción de las que tengan alícuotas especiales especificadas en los artículos 17, 18 y 19 de la presente Ley” (el subrayado me pertenece).

Artículo 17: “LAS alícuotas especiales para cada actividad serán las que se indican en el presente artículo: … INDUSTRIAS 37000 Industrias metálicas básicas, cero coma cincuenta por ciento 0,50%…”. Artículo 21: “LAS alícuotas dispuestas para las actividades “Industriales” previstas en los Códigos 31000 al 39000 del artículo 17 de la presente Ley, serán de aplicación en tanto la explotación o el establecimiento productivo en actividad se encuentre ubicado en la Provincia de Córdoba. Los sujetos que no realicen el proceso de industrialización sino a través de los denominados faconiers, confeccionistas o terceros, excepto la actividad de matarife abastecedor tipificada en el Código 31002, quedan excluidos de la aplicación de las referidas alícuotas, exenciones y/o tratamientos especiales que se establecen para la actividad industrial, debiendo tributar a la alícuota del comercio mayorista o minorista que

corresponda, según el tipo de bien comercializado. En el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba, tributarán -salvo que se trate de operaciones con consumidores finales- a la alícuota del cuatro por ciento (4,00%) o a la alícuota establecida para el comercio mayorista, si ésta resultare inferior. Las operaciones con consumidores finales, entendiéndose como tales a los sujetos no inscriptos en el impuesto, excepto que dicha falta de inscripción derive como consecuencia de exenciones en la jurisdicción correspondiente, tributarán el impuesto que para el comercio minorista establezca esta Ley"

No es verdadero que el antecedente citado por la Sra. Juez de Primera Instancia - antecedente de la CSJN "Bayer SA C/Provincia de Santa FE - acción declarativa de certeza- 31/10/2017" , no presente analogías con el presente caso.

La validez constitucional del art. 6 de la ley 3650 de la provincia de Santa Fe en cuanto fijaba una alícuota más gravosa del 3,5% para aquellos contribuyentes que, como Bayer SA, tuvieran su planta industrial ubicada fuera del territorio santafesino, en contraposición con la menor alícuota del 1% que la misma normativa fijaba para los industriales cuyo establecimiento se radicara en territorio santafesino, guarda absoluta identidad con la cuestión debatida en este juicio.

En el caso invocado, la declaración de inconstitucionalidad de la norma se sustenta en la violación al principio de igualdad previsto en el art. 16 de la Constitución Nacional, lo cual guarda analogía con la situación planteada en autos. La normativa provincial santafesina fijaba una alícuota del 3,5% para la producción con establecimientos ubicados fuera de la Provincia de Santa Fe versus 1% para la producción con establecimientos en territorio santafesino (350% superior). En autos, como vemos, el tratamiento alicuotario encuentra

igual fundamento, pues el artículo 21 de la Ley Impositiva 2012 fija una alícuota del 4% para la producción local en establecimiento ubicado fuera de territorio cordobés, versus 0,5% para la actividad productiva realizada en establecimiento en territorio cordobés (800% superior).

La CSJN en el antecedente citado (Bayer c/Provincia de Santa Fe), ha tenido oportunidad de expedirse sobre el particular concluyendo que el tratamiento alicuotario más gravoso otorgado a los industriales según lugar de radicación del establecimiento es inconstitucional y violatorio de los artículos 16 y 28 de la Constitución Nacional, en cuanto establecen el derecho de igualdad ante las cargas públicas y de razonabilidad "…es indudable que una provincia puede gravar con impuestos las mercaderías que ha introducido de otra y se encuentran ya incorporadas a su riqueza general, pero desde el momento en que el gravamen se basa en esa procedencia o establece diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local, sale de su esfera propia de acción y afecta el comercio interprovincial cuya reglamentación ha sido atribuida al Congreso de la Nación. La Constitución ha querido impedir que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza, una provincia pudiera hostilizar el comercio de los productos originarios de las otras, provocando medidas de retorsión inconciliables con la armonía y recíproca consideración que debe reinar entre ellas; sin embargo no restringe las fuentes de renta, por cuanto esa prohibición se encuentra compensada con el aumento de valores que se incorporan mediante ese libre intercambio a la riqueza local, aumentando directa o indirectamente, en la generalidad de los casos, el caudal susceptible de ser gravado en beneficio de la provincia (Fallos: 125:333).

Los argumentos esgrimidos por el apelante, no logran conmover los sólidos argumentos brindados por la Sra. Juez de Primera Instancia. La regla contenida

en el art. 21 de la ley 10013 artículo 21 de la ley impositiva correspondiente al período 2012 resulta inconstitucional, por importar un tratamiento discriminatorio al pretender gravar en el impuesto sobre los ingresos brutos las ventas efectuadas de productos elaborados en plantas industriales ubicadas en distinta jurisdicción con alícuotas superiores a las aplicadas a los sujetos radicados en la provincia de Córdoba.

El art. 16 de la Constitución Nacional establece "…La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas…"

La norma señalada en relación a los tributos *sienta una regla general y absoluta, no como medio de levantar renta sino como sanción del derecho de igualdad de las personas. La contribución pecuniaria para el sostenimiento del gobierno es una necesidad natural y legal, e importa una restricción al derecho del hombre sobre sus bienes y sobre los frutos del trabajo. Pero nuestro sistema de gobierno, que se funda en la igualdad perfecta de todos los hombres, ha debido reconocer también esta importante garantía. Los gobiernos no republicanos y los que, siéndolo pierden el respeto a la Constitución, convirtiéndose en tiranías, pueden exigir a unos individuos o clases, mayores porciones de su patrimonio, o gravarlos en general con más cargas que a otros, pero la Constitución declara nulos toda ley o acto que importe imponer tales contribuciones que no sean para toda la comunidad (Conf. Joaquin V. Gonzalez "Manual de la Constitución Argentina", Ed. Universidad Nacional de Córdoba, pág. 96/7, año 1964)*

De otro costado *no se pueden establecer tributos discriminatorios que afecten a*

personas en forma singular o que graven a un sector en beneficio de otro (Humberto Quiroga Lavié "Constitución de la Nación Argentina", Ed. Zavalía, año 2003, pág. 103, CSJN Fallos 188:403; 190:277).

Los principios, garantías y derechos reconocidos en la Constitución Nacional, no pueden en modo alguno ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio (art. 28 de la CN).

La circunstancia de que una legislación provincial imponga gravar en el impuesto sobre los ingresos brutos las ventas efectuadas de productos elaborados en plantas industriales ubicadas en distinta jurisdicción con alícuotas superiores a las aplicadas a los sujetos radicados en la provincia de Córdoba, tropieza abiertamente contra el principio de igualdad antes referido.

Por último, la aplicación a los fines de la resolución del Caso del Convenio Multilateral que señala la magistrada y del cual se queja el recurrente, resulta irrelevante a los fines de la resolución del caso desde que la inconstitucionalidad de la norma declarada, deviene de la propia ley que la regula.

Por ello, el agravio expresado, no es de recibo.

Por todo lo expresado y dado que la resolución impugnada no adolece de las máculas que le endilga el apelante, la solución que corresponde a los fines de la resolución del recurso conforme la normativa vigente y de acuerdo a las probanzas acompañadas en el proceso, es rechazar el recurso de apelación.

Las costas en esta instancia, se imponen a la parte demandada, por resultar vencida (art. 130 del CPCC). En este sentido si bien las costas de primera instancia fuero impuestas por el orden causado, dada la complejidad de la situación planteada, en el caso la parte recurrente ha insistido en su postura mantenida en primera instancia, sin dar argumentos que permitan refutar las consideraciones y el análisis efectuado por la Sra. Juez de Primera Instancia.

A los fines de practicar la regulación de honorarios al apoderado de la parte actora, la base regulatoria está constituida por lo que ha sido materia de discusión en esta sede, lo cual se identifica con el monto por el cual prospera la demanda ($16.133.811,65), actualizado conforme los parámetros establecidos en la resolución impugnada (desde la fecha del reclamo administrativo – 27 de diciembre de 2017 -, aplicando la tasa pasiva promedio que publica el BCRA), lo cual asciende a la suma de $65.595.593,82. Tomando en consideración la naturaleza de la cuestión debatida, el éxito obtenido, la responsabilidad comprometida en el pleito y demás reglas de evaluación cualitativa, estimo ajustado a derecho regular en forma definitiva el 35% del 14% de la escala del art. 36 de la LA, lo que representa la suma de $3.165.184,09, con más IVA en caso de corresponder (arts. 26, 27, 28, 29, 30, 33, 36, 39 y 40 de la LA), monto en el cual se regulan los honorarios profesionales correspondientes al Dr. Pablo Ignacio Bolatti.

A LA PRIMERA CUESTION PLANTEADA EL SR. VOCAL RAFAEL GARZÓN DIJO:

Adhiero a las consideraciones manifestadas por el Sr. Vocal preopinante Dr. Ricardo Javier Belmaña.

A LA PRIMERA CUESTION PLANTEADA EL SR. VOCAL JORGE AUGUSTO BARBARÁ DIJO:

Adhiero a las consideraciones manifestadas por el Sr. Vocal preopinante Dr. Ricardo Javier Belmaña.

A LA SEGUNDA CUESTION PLANTEADA EL SR. VOCAL RICARDO JAVIER BELMAÑA DIJO:

I) PRELIMINAR: El recurso de apelación de que se trata ha sido interpuesto en el término y con las formalidades prescriptas por el art. 366 del C.P.C.C., y en

contra de una resolución apelable, atento lo dispuesto por el art. 361 inc. 1 de nuestro Código de Rito, razón por la cual ha sido correctamente concedido el día 10 de febrero de 2021.

II) RELACION DE CAUSA: la resolución impugnada posee una relación de causa que satisface las exigencias previstas por el art. 329 del CPCC por lo que a ella corresponde remitirnos, en honor a la brevedad, quedando por referir sólo lo acontecido en esta sede.

III) LOS AGRAVIOS:

III) A Agravios expresados por la parte demandada:

Afirma que debe revocarse la Sentencia del 30/11/2020, por cuanto dispone, en forma improcedente y contrario a derecho, que las costas deben imponerse por su orden, cuando, en verdad, debió haberlas impuestas a la parte vencida.

Señala que el argumento esgrimido por la Sentencia del 30/11/2020 para apartarse del principio objetivo de la derrota, dado que la discusión debatida "… *excede el interés meramente tributario, ya que seguramente implique un impacto difícil de dimensionar en la hacienda provincial*", no encuentra respaldo legal ni en la jurisprudencia, e importa un apartamiento arbitrario del principio rector en materia de costas normado en el artículo
130 del CPCC.

Afirma que la mera invocación de la afectación a la "hacienda provincial" o "arcas públicas" como excusa para no imponer las costas a la Provincia de Córdoba, llevaría a situaciones absurdas, pues liberaría a aquella de afrontar las costas judiciales en prácticamente todos los procesos de índole fiscal, pues, precisamente, en tanto los tributos conforman las arcas públicas, una discusión sobre la validez constitucional de los tributos afectará necesariamente a la hacienda fiscal y a las arcas públicas.

Expresa que el argumento brindado por la Sra. Juez de Primera Instancia en el sentido que en autos se debate una "…*larga historia de desequilibrios fiscales por el que atraviesan las provincias, extremos ambos que evidencian que el planteo objeto de debate constituye una cuestión compleja que se verifica entre dos puntos en pugna: la implementación de alícuotas discriminatorias frente al impuesto sobre los ingresos brutos con el sistema federal*", no tiene presente que, en verdad, dicha complejidad no es tal, a pronto que se advierte que existe una uniforme jurisprudencia de la CSJN que avala la postura de mi Mandante, ratificada, como decíamos, en el Fallo Bayer que receptara la propia Sentencia del 30/11/2020.

De igual manera, dice que la referencia a supuestos "*desequilibrios fiscales*" que atraviesan las provincias, tampoco puede constituir un argumento jurídico válido como para liberar a la provincia del pago de las costas. Bajo ningún punto de vista puede responsabilizarse a los contribuyentes (en el caso, a su Mandante) por los desequilibrios de tipo fiscal que pudiera existir en nuestro país.

Asimismo, señala que la Corte Suprema de Justicia de la Nación impuso las costas a la parte vencida en el Fallo Bayer (en el caso, la Provincia de Santa Fe), ratificando ese criterio de imposición en fallos inmediatos posteriores que analizaban la misma problemática de alícuota diferencial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como lo son "*Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco, Provincia del s/acción declarativa de certeza*", del 31/10/2017, o "*Droguería del Sud S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*", del 06/11/2018, entre otros. Si en tales oportunidades la Corte Suprema aplicó el principio rector de costas a la vencida, no existirían razones para apartarse de dicho criterio en autos.

III B Contestación de la expresión de agravios por parte de la demandada:

Al contestar el traslado de la expresión de agravios la parte demandada que se declare desierto el recurso de apelación, o que en su caso se disponga el rechazo del mismo.

III C La solución:

III C 1 Suficiencia técnica del recurso de apelación:

Al contestar el traslado de la expresión de agravios, la parte demandada controvierte la suficiencia técnica del recurso de apelación.

Corresponde señalar que la expresión de agravios a la que se alude en la norma del art. 371 del CPCC, implica una verdadera descalificación crítica del decisorio emanado de la *iudex*, la que no se satisface con sólo poner de manifiesto algo, o resaltar que no se está de acuerdo con lo decidido, sino que exige necesariamente una actividad tendiente a censurar los argumentos y fundamentos que justifican lo resuelto por el inferior.

Se trata de una demostración racional de los defectos formales o de la misma injusticia del pronunciamiento, que requiere siempre de una actividad desplegada (y nunca presumida) dirigida a señalar razonablemente cuáles errores de los que adolece un pronunciamiento y la manera en que ellos inciden en la decisión para tornarla injusta. Fácil es colegir, entonces, que la mera expresión de disconformidad o disentimiento no constituye una crítica concreta y razonada de la sentencia que dictó el juez de la causa (cfr.: TSJ –Sala Civil- Cba., Sent. 109, 20/9/2004, in re: "Meraviglia Horacio c/ Capillita SA –Sucursal Mediterránea Sutom- Acción Subrogatoria. Recurso Directo-"; AI, 12, 29/5/2000, in re: "Martínez J. c/ Bustamante M. –Ejecutivo. Cpo. De apelación. Recurso Directo-"; en doctrina: AZPELICUETA Juan J. – TESSONE Alberto –La Alzada. Poderes y Deberes- Edit. La Platense, Bs. As., año 1993, págs. 24 y 27; FERNÁNDEZ Raúl E. –Impugnaciones Ordinarias y Extraordinarias en el

CPCC de Córdoba- Edit. Alveroni, Cba., año 2006, págs. 180/181).

En el caso, a través de la crítica contenida en la expresión de agravios la parte actora controvierte la decisión adoptada por la Sra. Juez de Primera Instancia en cuanto impone las costas del juicio por el orden causado, pese a haber resultado victorioso el actor, refutando los argumentos esgrimidos por la magistrada. Ello, a mi juicio resulta suficiente a los fines de habilitar esta instancia recursiva.

III C 2 Se analizan los agravios:

La parte vencida será condenada al pago de las costas del juicio aunque la contraria no lo haya solicitado, a menos que el tribunal encontrare mérito para eximirla total o paricImante, debiendo en este caso fundar la resolución. La regla consagrada en el art. 130 del C. de P.C. y C., que recepta la misma solución contenida en el art. 68 del C. de P. C. y C. de la Nación y que se replica en casi todos los ordenamientos procesales provinciales, consagra el principio objetivo de la derrota. Quien pierde el juicio debe soportar los gastos irrogados en el proceso.

Enseña Palacio que debe entenderse por parte vencida aquélla que obtiene un pronunciamiento judicial totalmente adverso a la posición jurídica que asumió en el proceso (Conf. Palacio, Derecho Procesal Civil Tomo III, pág. 369).

La exención de costas "…sólo debe acordarse excepcionalmente cuando existan razones muy fundadas en virtud del criterio objetivo con que debe resolverse lo concerniente a la distribución de las cargas procesales. Por ello la exención debe admitirse restrictivamente y sobre la base de circunstancias cuya virtualidad, en cada caso torne manifiestamente injusta la aplicación del principio que el vencido deba soportar las costas…" (Conf.Roberto G. Loutayf Ranea "Condena en costas en el proceso civil". Ed. Astrea, 2° reimpresión, pág. 76, año 2013).

Mientras que la decisión de imponer las costas al vencido, por derivar de una

valoración objetiva, constituye la regla que no requiere ser fundada por el Tribunal en el caso; correlativamente la decisión de imponer las costas por el orden causado, por derivar de una valoración subjetiva, constituye una excepción que requiere ser debidamente fundamentada.

En la decisión impugnada la Sra. Juez a-quo fundó la imposición de las costas por el orden causado en los siguientes argumentos "…Que, sin perjuicio de la solución que se propicia, considero que las costas del proceso deben imponerse en el orden causado (artículo 130 del Código Procesal Civil y Comercial), fundado en que no obstante la adhesión de la suscripta a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, no escapa a la consideración que efectúo que la cuestión planteada en autos excede el interés meramente tributario, ya que seguramente implique un impacto difícil de dimensionar en la hacienda provincial y, por ende, en la economía en general de la Provincia; ni importa desconocer la larga historia de desequilibrios fiscales por el que atraviesan las provincias, extremos ambos que evidencian que el planteo objeto de debate constituye una cuestión compleja que se verifica entre dos puntos en pugna: la implementación de alícuotas discriminatorias frente al impuesto sobre los ingresos brutos de cada con el sistema federal. Esta tensión entre las pretensiones de la Provincia y los límites fijados por la Constitución nacional, justifican en este caso –insisto- el apartamiento del principio objetivo de la derrota…"

El argumento brindado por la Sra. Juez de Primera Instancia se funda en la complejidad de la cuestión sometida a consideración - tanto en su existencia como en sus efectos -, criterio que además de ser compartido por el suscripto, no ha sido rebatido por la apelante. Tan complejo es el tema sometido a consideración, que mereció la declaración de inconstitucionalidad de una norma

provincial.

Existiendo una norma que autoriza, en este caso, al Fisco Provincial a percibir de parte del contribuyente una determinada alícuota por un tributo, resulta razonable la oposición que pudiere haber mantenido en este caso la demandada a la pretensión formulada por el actor.

En virtud de ello, corresponde desestimar el recurso de apelación articulado, confirmando la decisión adoptada en la instancia anterior.

Las costas correspondientes al recurso de apelación se imponen por el orden causado (art. 130 del CPCC), habida cuenta que la complejidad de la cuestión controvertida pudo justificar por parte del actor el derecho a litigar.

A LA SEGUNDA CUESTION PLANTEADA EL SR. VOCAL RAFAEL GARZÓN DIJO:

Adhiero a las consideraciones manifestadas por el Sr. Vocal preopinante Dr. Ricardo Javier Belmaña.

A LA SEGUNDA CUESTION PLANTEADA EL SR. VOCAL JORGE AUGUSTO BARBARÁ DIJO:

Adhiero a las consideraciones manifestadas por el Sr. Vocal preopinante Dr. Ricardo Javier Belmaña.

A LA TERCERA CUESTION PLANTEADA EL SR. VOCAL RICARDO JAVIER BELMAÑA DIJO:

Corresponde:

No hacer lugar al recurso de apelación planteado por la parte demandada. Imponer las costas a la parte demandada. Regular en forma definitiva los honorarios profesionales correspondientes al Dr. Pablo Ignacio Bolatti en la suma de $3.165.184,09, con más IVA en caso de corresponder.

No hacer lugar al recurso de apelación planteado por la parte actora. Imponer las

costas por el orden causado.

A LA TERCERA CUESTION PLANTEADA EL SR. VOCAL RAFAEL GARZÓN DIJO:

Adhiero al voto del Sr. Vocal Dr. Ricardo Javier Belmaña.

A LA TERCERA CUESTION PLANTEADA EL SR. VOCAL JORGE AUGUSTO BARBARÁ DIJO:

Adhiero al voto del Sr. Vocal Dr. Ricardo Javier Belmaña.

Por ello, y el resultado obtenido por el acuerdo celebrado,

SE RESUELVE: :

No hacer lugar al recurso de apelación planteado por la parte demandada. Imponer las costas a la parte demandada. Regular en forma definitiva los honorarios profesionales correspondientes al Dr. Pablo Ignacio Bolatti en la suma de $3.165.184,09, con más IVA en caso de corresponder.

No hacer lugar al recurso de apelación planteado por la parte actora. Imponer las costas por el orden causado.

Protocolícese y oportunamente bajen.

Texto Firmado digitalmente por:

BARBARA Jorge Augusto
VOCAL DE CAMARA
Fecha: 2022.05.19

BELMAÑA Ricardo Javier
VOCAL DE CAMARA
Fecha: 2022.05.19

GARZÓN MOLINA Rafael

VOCAL DE CAMARA

Fecha: 2022.05.19

EXPEDIENTE SAC: **6199709 - ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS SA C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS DE LA PCIA. DE CORDOBA (DGR) - ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS**

PROTOCOLO DE SENTENCIAS. NÚMERO: 7 DEL 24/02/2023

SENTENCIA NUMERO: 7. CORDOBA, 24/02/2023.

Los vocales de esta Cámara Quinta de Apelaciones en lo Civil y Comercial se reunieron a los fines de dictar sentencia, en presencia de la Secretaria autorizante, conforme lo establecido en el Acuerdo Reglamentario n.° 1629, Serie "A", del 06/06/2020, y sus complementarios; y en los términos del art. 382, último párrafo, del Código Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba (en adelante: CPCC), por vacancia definitiva de una vocalía, a partir del 01/01/2020 (Acuerdo n.° 949/19), en estos autos caratulados: **"ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS SA C/ DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS DE LA PCIA DE CÓRDOBA (DGR) - ACCIÓN DE REPETICIÓN POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS" (Expte. Nº 6199709)**, venidos en apelación del Juzgado con competencia en Ejecuciones Fiscales de 3ra. Nominación, a cargo del juez Eduardo José Carena, quien mediante Sentencia 85 de fecha 23/12/2021 resolvió: *"…I) Rechazar la defensa de prescripción opuesta de modo subsidiario por la parte demandada. II) Declarar la inconstitucionalidad del art. 21 de las Ley Impositiva N° 9704. III) Hacer lugar a la demanda de repetición incoada por Acindar Industria Argentina De Aceros S.A., y en consecuencia, condenar a la Provincia de Córdoba para que le reintegre la suma de pesos seis millones cuatrocientos setenta y ocho mil cuatrocientos cuarenta y cinco con setenta y ocho centavos ($ 6.478.445,78), con más los intereses calculados de conformidad a las pautas dadas en el*

Considerando respectivo, los que se difieren para la ejecutoria. IV) Imponer las costas a la parte demandada. V) Regular los honorarios profesionales de los Dres. German Luis Ferrer, José Negrelli y Jorgelina Flores, en conjunto y proporción de ley, en la suma de pesos un millón doscientos noventa y cinco mil seiscientos ochenta y nueve ($ 1.295.689), con más la alícuota correspondiente al IVA para el primero de los nombrados. VI) Establecer los honorarios de la Perito Oficial, Cra. Ana Maria López, en la suma de pesos sesenta y un mil ochocientos setenta y seis con ochenta centavos ($ 61.876,80); y los honorarios de las perito de control de la parte actora y demandada, Cra. Cecilia Andrea RUBIO y Cra. Betiana Fernández, respectivamente, en la suma pesos treinta mil novecientos treinta y ocho con cuarenta centavos ($ 30.938,40), para cada una de ellas, los que son a cargo de la parte proponente…". Fdo. Juez.

El tribunal en presencia de la actuaria se planteó las siguientes cuestiones a resolver:

1) ¿Es procedente el recurso de apelación planteado por la demandada, Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba?

2) En su caso, ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Realizado el sorteo de ley, la emisión de los votos resultó de la siguiente manera: Claudia Zalazar y Joaquín Ferrer.

LA VOCAL CLAUDIA ZALAZAR A LA PRIMERA CUESTIÓN DIJO:

1) La sentencia apelada contiene una adecuada relación de causa que cumple con las previsiones procesales, motivo por lo cual me remito a ella en beneficio de la brevedad.

2) En contra del decisorio cuya parte resolutiva ha sido trascripta precedentemente, interpuso recurso de apelación la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba el cual concedido, determinó la competencia de este Tribunal para entender en la cuestión.

Corrido traslado a los fines de la expresión de agravios, es evacuado por el Dr. Gustavo Daniel Laucirica en su carácter de director general de asuntos judiciales de la Procuración del Tesoro de la provincia de Córdoba el día 22/09/2022.

3) Agravios de la demandada Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba

La recurrente al tiempo de fundar su apelación, primeramente describió en detalle lo acontecido en la presente causa.

En su primer agravio, el que rotula como el consentimiento del contribuyente en sede administrativa y el sometimiento voluntario al régimen cuestionado, señala que para arribar a la resolución apelada el tribunal rechazó las causas obstativas invocadas al contestar la demanda. Menciona que en esta queja se ocupará del rechazo del argumento relativo al sometimiento voluntario al régimen cuestionado (Considerando V). Comenta que, el argumento expuesto oportunamente como defensa por su parte, estuvo dirigido a analizar los efectos jurídicos que se derivan de los actos voluntarios llevados a cabo por la contribuyente en sus pagos espontáneos por los períodos repetidos. Manifiesta que oportunamente sostuvo que la demanda resultaba improcedente por cuanto existió un consentimiento expreso de la actora a la pretensión fiscal, evidenciado a través de declaraciones juradas efectuadas voluntariamente por ella misma. Expone que, el tribunal estimó en el Considerando V de su decisión, que la promoción de la presente acción no puede entenderse contradictoria a los actos realizados por la accionante, puesto que la ilegitimidad del pago efectuado en virtud de una norma que pueda eventualmente ser tachada de inconstitucional, habilita al contribuyente a acudir a esta vía para obtener la restitución de lo indebidamente pagado. Resalta que la actora ha autoliquidado y abonado el ISIB, durante largos años con la alícuota que hoy cuestiona. Dice que el tribunal a ello respondió que ese consentimiento y acatamiento voluntario de la norma no obsta a la presentación de la acción de marras. Entiende que esa manera de juzgar el consentimiento prestado no resulta ajustada a derecho, ni tampoco razonable. Considera que no existe disposición legal ni reglamentaria que contenga una distinción como la que propugna el sentenciante y que admita que esa conformidad (presentación de DDJJ y pago del tributo autoliquidado), que expresa un consentimiento a la norma luego cuestionada, resulte compatible con la promoción de demandas como la de

marras. Agrega que, tampoco es acertado manifestar que existiría una contradicción - tal como erróneamente postuló el sentenciante - al manifestar que hubo un sometimiento voluntario. Destaca que la parte actora, consintió voluntariamente la alícuota aplicable durante años, sin haber formulado reparo alguno o crítica constitucional con anterioridad a la presente acción. Afirma que no hay confusión ni contradicción en la posición defensiva de su parte, sino en la interpretación del tribunal al no distinguir esta cuestión elemental. Manifiesta que no se trató de un pago aislado, sino de una serie continua de pagos realizados voluntariamente y durante largos años del mismo modo. Entiende que lo dicho resulta relevante pues conforme lo tiene dicho reiteradamente nuestra Corte Suprema de Justicia, la aplicación de la doctrina del "sometimiento voluntario" a un régimen jurídico, y de los principios de "buena fe" (arts. 1071 Cód. Civil y 9 Código Civil y Comercial, en adelante, CCCN), de "protección de la confianza" y la prohibición de volverse sobre los "actos propios" (art. 1067 CCCN), impiden avalar conductas como la descripta. Insiste que, admitir una pretensión como la que nos ocupa importa una flagrante violación a la seguridad jurídica, a la certeza y la previsibilidad con gravísimas consecuencias para el patrimonio del estado, pero también cohonestar un ejercicio abusivo de su derecho, esto es, un ejercicio anti funcional que contraría lo razonable y lo justo y, por tanto, la ley no ampara (art. 10 CCCN). Destaca que todos estos cuestionamientos no recibieron respuesta alguna por parte del tribunal, lo que torna, en parte, a la sentencia en arbitraria, por obviar expresas defensas opuestas por esta parte. Añade que sin dudas, las circunstancias que antecedieron al presente reclamo dan cuenta de un ejercicio anti funcional flagrante que contraría lo razonable (art. 28 CN) y los fines del ordenamiento jurídico. Menciona que, la actora es una empresa de gran magnitud que debe ser considerada experta a la que cabe exigirle un mayor deber de diligencia sobre los alcances de su propia conducta (art. 902 CCCN). Cita jurisprudencia en favor de su postura y, trae a colación el art. 9 del CCCN. Finaliza sosteniendo que por lo dicho, corresponde rechazar la pretensión de repetición de cobro de los impuestos

voluntariamente abonados durante largos años, con imposición de costas a cargo de la actora. Como segundo agravio, invoca que resulta improcedente la demanda de repetición de impuestos en los casos de traslación a los consumidores. Al respecto puntualiza que, al momento de contestar la demanda y luego al alegar, su parte se opuso al progreso de la acción manifestando que ésta resultaba improcedente en virtud de la ausencia de empobrecimiento en la contribuyente, en la medida en que ha trasladado el costo del impuesto que hoy reclama a los consumidores. Pone de relieve que un entendimiento contrario conllevaría cohonestar un enriquecimiento sin causa. Manifiesta que allí agregó, además, que conforme se desprende del último párrafo del art. 122 del CTP (cfr. reforma introducida por Ley 10.508, B.O, 26/12/2017), la carga de la prueba de tal extremo pesa en cabeza del contribuyente. Comenta que, el Tribunal rechazó sus defensas, enumerando seguidamente las razones dadas por el juzgador sobre el tema. Indica que, es falso que el pago de una alícuota diferencial importe per sé un evidente detrimento patrimonial, señalando que tal aseveración hecha por el sentenciante, constituye un vicio lógico flagrante en la construcción sentencial, por tratarse de una verdadera petición de principio, esto es, cuando la proposición que debe ser probada (como conclusión) se asume en las premisas. Afirma que el sentenciante debió analizar si se ha acreditado o no un daño en el actor, y tal conclusión debe ser el resultado del iter argumental, no su punto de partida. Denuncia que al proceder de este modo el juez, ha desatendido la propia jurisprudencia de la Corte Suprema a la que dijo sujetarse. Alega que además, es falso que la carga de la prueba haya estado en cabeza de su representada. Expone que, según nuestra jurisprudencia la carga de la prueba pesa sobre las espaldas del contribuyente. Señala, previo citar abundante jurisprudencia que, en los últimos años la legislación tributaria ha incorporado expresamente este recaudo. Narra que la ley 11.683 (reformada por ley 25.795, sancionada el 29/10/2003 y promulgada de hecho 14/11/2003) incorporó expresamente este recaudo como último párrafo del art. 81. Agrega que en igual sentido el actual art. 122 del CTP (según modificación de la Ley 10508) ha establecido en su

último párrafo esta regla, transcribiendo a continuación la norma citada. Manifiesta que los actuales integrantes de la Corte Suprema consideran que el fenómeno de la traslación del tributo resulta relevante al momento de analizar un reclamo tributario y que la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente. Reseña jurisprudencia en sustento de su afirmación. Expresa que, el sentenciante ha rechazado su pretensión defensiva argumentando, por un lado, que la carga de la prueba pesaba sobre sus espaldas, por otro lado, que la traslación no influye en la admisibilidad de la acción, y finalmente, también bajo el argumento de que la ley provincial no se encontraba vigente al momento de interposición de la demanda. Considera que en este andarivel, la verdad de los hechos es que la fecha de interposición de la demanda y de los periodos cuya repetición insta la actora, resultan absolutamente irrelevantes para dirimir la cuestión. Afirma que, ninguna duda cabe que las normas que regulan la carga de la prueba son normas procesales que, como tales, deben ser aplicadas de manera inmediata. Explicita que lógicamente, ello es así en tanto no implique volver sobre actos procesales ya cumplidos durante la vigencia de la ley anterior. Relata que la reforma introducida al texto legal del art. 122 del CTP (según Ley 10.508), fue sancionada el día 13 de diciembre de 2017 y publicada en el Boletín Oficial Provincial el día 26 de diciembre 2017, destacando que la parte actora ofreció prueba con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma y pese a ello, no ofreció prueba sobre este punto, ni en su escrito de ofrecimiento de prueba ni durante el plazo de prueba posterior. Apunta que es evidente que toda esta actividad procesal probatoria debía ajustarse a la ley vigente al momento. Insiste en que esto no es aplicación retroactiva, sino aplicación inmediata a una causa en trámite. Que así corresponde por la naturaleza de la norma en cuestión y por tratarse de disposiciones de orden público. Concluye diciendo que por todo lo expuesto, resulta indudable que quien soportaba la carga de acreditar la no traslación del impuesto era la firma actora, por tanto el incumplimiento de la carga procesal que pesaba sobre sus espaldas solo a ella puede perjudicar.

Siguiendo con su apelación, como tercer agravio cuestiona que se haya declarado la

inconstitucionalidad de la normativa provincial para acoger su pretensión de repetición. En este orden, considera que tal solución resulta contraria a derecho y a las particulares circunstancias de esta causa. Manifiesta que es evidente que la falta de acreditación del daño invocado como fundamento de la repetición obsta sin más la procedencia de esta demanda, y más aún la declaración de inconstitucionalidad de la normativa provincial por falta de un interés directo. Resalta que la declaración de inconstitucionalidad de la normativa provincial presupone la previa acreditación de un perjuicio, cuya ausencia torna abstracta la declaración de inconstitucionalidad peticionada. Enseña que, para gozar de legitimación en un planteo de inconstitucionalidad se debe acreditar la existencia de un perjuicio o interés cierto, propio, concreto y actual y cita jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional sobre el tema. Alega que es evidente que, al haber incumplido la actora con la carga procesal de probar el daño invocado, esto es, al no haber quedado demostrado un perjuicio cierto, propio, concreto y actual, no corresponde al tribunal indagar la inconstitucionalidad invocada por el actor; pues esta función ("la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal") en tales circunstancias resulta impracticable por no resultar de estricta necesidad. Dice que por lo expresado, corresponde que la resolución apelada sea revocada en todos sus términos en cuanto dispuso la declaración de inconstitucionalidad de la normativa provincial.

Desde otro costado, señala que el tribunal ha estimado, sin más, que en autos se verifica una situación análoga a la planteada en el caso "Bayer", ignorando de manera absoluta todas las razones de hecho y derecho que se expusieron al momento de contestar la demanda, explicando las diferencias existentes entre aquél caso y los presentes. A los fines de evitar reiteraciones innecesarias, remite a lo expuesto por su parte en el escrito de contestación de demanda, en especial a las alegaciones referidas al diverso hecho imponible. Explica que el juzgador ha cometido un yerro interpretativo al concluir que la empresa realiza actividades de industrialización en la jurisdicción cuando ello no es la realidad de los hechos. Sostiene que de ese modo, ratifica que la firma accionante sólo realiza en Córdoba actividades de

comercialización de mercaderías ingresadas al territorio, en los términos del art. 178 inc. d) del CTP, y no puede ser fácticamente asimilada a aquellos contribuyentes que en la Provincia realizan actividad de industrialización. Dentro de este orden de ideas, advierte que no puede ser entendido el desarrollo económico de la firma en Córdoba como actividad industrial, toda vez que es el propio Convenio Multilateral el que determina que una vez atribuida la base imponible, la tributación y liquidación deberá efectuarse de acuerdo a la normativa de la jurisdicción local, lo cual en la Provincia incluye necesariamente el análisis y ponderación -entre otros- de los preceptos contenidos en la Resolución Interpretativa N° 2 de la Dirección General de Rentas –interpretación auténtica del art. 208 inc. 23 del CTP-, el inc. 23 del art. 215 del CTP aplicable para la anualidad cuya repetición se peticiona, la Ley 10.240, etc., todos los cuales fueron expresamente citados en oportunidad de contestar la demanda sin que hayan sido abordados por el sentenciante. En otras palabras, precisa que la situación descripta en las leyes locales para que un sujeto pasivo del impuesto a los ingresos brutos sea considerado como realizador de actividad industrial no son cumplidos por la parte actora, quien solo se limita a desarrollar actividad de comercialización y, por ende, no puede pretender un tratamiento impositivo para el cual no califica normativamente. Refiere que, la Corte Suprema en los casos “Bayer S.A.” y “Harriet y Donnelly S.A.” se remitió -en esencia- al caso “Bolsa de Cereales de Buenos Aires” en el que se debatió la constitucionalidad del impuesto de sellos y la aplicación de alícuotas diferenciales para aquellos contribuyentes con un domicilio fuera de la Provincia. Advierte que tal criterio no fue adoptado en la Provincia de Córdoba. Apunta que en la causa “Harriet y Donnelly S.A.” el argumento del tratamiento diferenciado era la ubicación de la sede central de la firma. Explica que en los presentes, la actora postuló que la gabela que ahora reclama como inconstitucional afecta su comercio interjurisdiccional de mercaderías y constituye una aduana interior. Señala que el peligro potencial que se invoca en la demanda no pasa de ser un agravio meramente conjetural o hipotético. Hace notar que la alícuota existe desde hace tiempo, sin que haya obstaculizado

que la actora y otras firmas de todo el país desarrollen sus actividades comerciales en la Provincia de Córdoba. Aduce que la declaración de inconstitucionalidad de autos resulta contraria al principio de interpretación conforme, en tanto que omitió contemplar los principios constitucionales y convencionales involucrados en el debate. Puntualiza que el impuesto sobre los ingresos brutos no establece una diferencia de alícuota basada en el diferente origen de los productos que se comercializan en su territorio, sino que, por el contrario, fija diversas alícuotas para distintos tipos de actividades económicas. Aclara que el distinto tratamiento responde a criterios de razonabilidad, pues procura la promoción de actividades industriales dentro del territorio provincial y a dicho fin prevé el otorgamiento de un beneficio impositivo. Considera que resulta falso que el impuesto en cuestión gravara la entrada o salida de mercaderías del territorio provincial, así como que regulara directa o indirectamente el comercio interjurisdiccional. Remarca que el impuesto no grava las actividades de comercialización interjurisdiccional de productos, sino el ejercicio habitual de una actividad dentro del territorio de la Provincia. Argumenta que la circunstancia que un impuesto pueda tener alguna incidencia en el tráfico interjurisdiccional de mercaderías no lo vuelve por sí solo inconstitucional, ni discriminatorio como pretende la actora. Reprocha que el Tribunal omitió tratar un argumento introducido al contestar la demanda, en torno a que la Provincia de Córdoba no discrimina a quienes desarrollan la actividad industrial en otra jurisdicción y los comercialicen en aquella. Por el contrario -advierte - se los encuadra en la categoría de quienes en la Provincia de Córdoba se dedican a la comercialización, toda vez que no se verifica “actividad industrial”, ni tampoco el propósito perseguido por el legislador al sancionar la norma vinculado con el desarrollo o promoción de la industria provincial. Puntualiza que la normativa cuestionada configura una restricción razonable y proporcional con la finalidad legítima perseguida por la norma -en la cual está comprometido el orden público-, destacando que, tratándose de derechos de contenido económico el control de razonabilidad es “mucho más tenue”. Indica que las leyes de contenido económico se

presumen constitucionales y solo pueden declararse inconstitucionales en los casos en que se prueba la existencia de un fin ilegítimo o bien, que los medios no guardan una relación razonable con la finalidad perseguida por la norma. Advierte que el Tribunal no debe ingresar al análisis de evaluar la oportunidad, conveniencia o eficacia de las medidas de limitación de derechos, criterio utilizado por la Corte Suprema para no interferir con las atribuciones de los otros poderes del Estado. Arguye que, aún en el supuesto de considerarse que la legislación provincial resultaba inconstitucional, la pretensión debe ser igualmente rechazada. Ello es así, toda vez que en las presentes actuaciones concurren otros valores y principios constitucionales que deben ser preservados, tales como la certeza y seguridad jurídica, el sometimiento voluntario a un régimen jurídico, la irretroactividad de la inconstitucionalidad frente a actos consumados, muy particularmente, en casos como el de autos en los que por su potencial generalización podrían desembocar en una situación de consecuencias presupuestarias y sociales imprevisibles. Hace presente que, conforme la interpretación consecuencialista, los Tribunales no pueden soslayar las consecuencias sociales generales que se derivan de una resolución judicial individual. Pone de resalto que, si bien la declaración de inconstitucionalidad produce, como regla, efectos retroactivos, la Corte Suprema ha fijado excepciones, particularmente, cuando lo decidido pudiera tener efectos expansivos de los que el Tribunal no puede desentenderse, disponiendo en tales casos que lo resuelto rija para el futuro. Postula que, el tributo que aquí se procura repetir ha sido trasladado a la comunidad, pues los consumidores han sido los contribuyentes de facto, esto es, quienes han soportado su carga trasladada al precio-, por ello resulta manifiestamente inadmisible la pretensión de reclamar nuevamente ese monto en la comunidad, que es -en definitiva- el legitimado pasivo indirecto de este reclamo.

Por último como cuarto agravio, ante el eventual rechazo (total o parcial) del recurso de apelación, cuestiona el criterio de imposición de costas, peticionando sean impuestas por el orden causado conforme las razones explicitadas por el Juzgado de Ejecuciones Fiscales N° 2

mediante Sentencia N° 125 del 30/11/2020 en autos “Ternium Argentina S.A. c/ Dirección General de Rentas – Acción de Repetición por pago indebido de impuestos – Expte. 7477514”, criterio que fuera ratificado por la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Tercera Nominación mediante Sentencia N° 63 del 19/05/2022.

Solicita se haga lugar al recurso de apelación impetrado. Efectúa reserva de caso federal.

La actora contestó los agravios por presentación de fecha 03/10/2022 y pidió se declare desierto el recurso. Subsidiariamente, se lo rechace con costas.

La titular de la Fiscalía de Cámaras tomó intervención y evacuó el traslado, pidiendo se confirme la declaración de inconstitucionalidad.

4) La decisión del recurso

a) El caso

La firma Acindar Industria Argentina de Aceros S.A. promovió demanda de repetición en contra de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba persiguiendo el pago de $6.478.445,78 en concepto de impuestos sobre los ingresos brutos por el período 2010 (anticipos 1 a 12) abonados por su parte en exceso, con más intereses devengados desde la presentación de la demanda de repetición ante dicha dirección, hasta su efectiva devolución. Planteó la inconstitucionalidad del art. 21 de la ley impositiva n° 9704, norma que establece una alícuota más gravosa del 4% para aquellos contribuyentes que desarrollan actividad industrial en establecimientos productivos fuera del territorio de la provincia.

Corrido traslado de la demanda, la accionada negó los hechos y el derecho invocados por la actora peticionando el rechazo de la demanda con costas. En dicha oportunidad se pronunció a favor de la validez constitucional de la normativa provincial cuestionada y en forma subsidiaria impetró defensa de prescripción.

b) La decisión de primera instancia

En la sentencia de primera instancia el juez de grado acogió la demanda, considerando que se encuentran cumplimentados los recaudos de procedencia de la acción de repetición de los

tributos sobre ingresos brutos erogados por la parte actora. Asimismo, declaró inconstitucional lo dispuesto por arts. 21 ley 9704.

c) La decisión de este tribunal

Previo dar respuesta al recurso de apelación planteado, debido a que la actora al contestar agravios solicitó se declare desierta la apelación, corresponde dar respuesta a dicha petición. En este orden, debo decir que, sin perjuicio de la valoración sustancial, la expresión de agravios de la parte demandada contiene una crítica suficiente y apta para mantener abierta la instancia recursiva hecha valer en tanto en su escrito, se advierte con claridad las quejas invocadas por la recurrente.

Conforme lo expuesto, corresponde desestimar el pedido de deserción impetrado por la actora y seguidamente, ingresar al examen de fundabilidad de los argumentos alegados por la quejosa.

d) La respuesta a los agravios planteados por la apelante

Como primer agravio, la parte apelante cuestiona la sentencia en cuanto rechazó su defensa relativa al consentimiento del contribuyente y consiguiente sometimiento voluntario al régimen objetado, que se derivan de los actos voluntarios llevados a cabo por la actora en sus pagos espontáneos por los períodos repetidos. Entiende que existió un consentimiento expreso de la actora a la pretensión fiscal, evidenciado a través de declaraciones juradas efectuadas voluntariamente por ella misma. En este sentido, señala que la actora ha autoliquidado y abonado el ISIB, durante largos años con la alícuota que hoy cuestiona.

En este contexto, anticipo que el presente agravio no es de recibo. Ello por cuanto la acción entablada en autos no se ve enervada por la circunstancia de que la actora hubiera abonado el impuesto cuya repetición se persigue, con la alícuota que ahora cuestiona. En otras palabras, el hecho de que la accionante - con antelación a la presentación de la demanda - autoliquidara el tributo en cuestión, no resulta óbice para la procedencia de la presente acción.

A tal conclusión se arriba puesto que es la misma norma tributaria provincial la que

expresamente excluye el recaudo de cuestionar o hacer reserva alguna al pagar el impuesto, a los fines de - a la postre - iniciar la acción que correspondiere. En tal sentido el referido régimen normativo dispone que: "…no será necesario el requisito de la protesta previa para la procedencia del reclamo de repetición, cualquiera sea la causa en que se funde…" (art. 122, cuarto párrafo, in fine, CTP 2015).

Por consiguiente, la parte apelante pretende introducir un recaudo - la impugnación previa de la alícuota - no previsto en la norma a los fines de la procedencia de la acción entablada en autos, extremo que no resulta de recibo.

Sabido es que "…el silencio opuesto a actos o a una interrogación no es considerado como una manifestación de voluntad conforme al acto a la interrogación, excepto en los casos en que haya deber de expedirse que puede resultar de la ley, de la voluntad de las partes o de los usos y practicas…" (arts. 263 CCCN y 919 CC). A la luz de dicha prerrogativa, y tal como se dijo, la norma expresamente exime del deber de expedirse de forma alguna al momento de sufragar el tributo.

A lo manifestado debe agregarse que la voluntad a renunciar a un derecho o al ejercicio de una acción no se presume y la interpretación de los actos que permiten inducirla es restrictiva - art. 948 CCCN -, máxime cuando se trata de garantías que revisten jerarquía constitucional como es el acceso a la jurisdicción o el derecho a peticionar a las autoridades, que en el caso se traduce en la acción de repetición de tributos concebidos como ilegítimos.

En tal sentido, la Suprema Corte de nuestro país se ha pronunciado sosteniendo que: "…En segundo lugar, entiendo que no resulta óbice a la procedencia de la demanda el hecho que la actora haya pagado sin protestar las sumas cuya devolución aquí reclamó…. (arg. Fallos: 225:216; 285:410; 299:221; 307:1582; 314:1175, entre otros) (…)" (cfr. CSJN in re: Siat S.A. C/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ repetición inconstitucionalidad, S.C. S.984, L.XXXV).

En consecuencia, conforme lo manifestado, el cuestionamiento formulado por la parte

recurrente debe ser desestimado, debiendo confirmarse lo resuelto por el sentenciante en este extremo.

Continuando con el examen de la apelación, como segundo agravio la demandada, considera que la acción entablada resulta improcedente en virtud de la ausencia de empobrecimiento de la contribuyente, en la medida en que ha trasladado el costo del impuesto que hoy reclama a los consumidores. Alega que, conforme se desprende del último párrafo del art. 122 del CTP (cfr. reforma introducida por Ley 10.508, B.O, 26.12.2017), la carga de la prueba de tal extremo pesa en cabeza del contribuyente. Señala que la regla de la carga de la prueba contemplada en el art. 122 del CTP reviste el carácter de orden público y es de naturaleza procesal, por lo que es de aplicación inmediata (art. 7 CCCN) y se encontraba vigente antes de la etapa procesal probatoria. En suma, el presente agravio gira en torno a la cuestión de la traslación de los costos a los consumidores o - en términos de la apelante - el perjuicio que debe sufrir la actora, presupuesto de procedencia que la legitimaba para reclamar la repetición de lo abonado en exceso respecto al tributo de marras.

Así las cosas, la parte recurrente cuestiona que el juez concibiera que no resulte aplicable a la presente causa el presupuesto introducido por Ley 10.508 -sancionada el 13/12/2017, publicada en el B.O. el 26/12/2017 y entrando en vigencia el 01/01/2018 -al art. 122, cuarto párrafo, CTP (t.o. 2015)- en cuanto dispone: *"Tratándose del impuesto sobre los ingresos brutos sólo podrá ser repetido por los contribuyentes de derecho cuando estos acrediten fehacientemente que no ha trasladado tal impuesto al precio de los bienes y/o servicios…"*.

La razón central sostenida por el sentenciante radica en que la referida norma adquirió vigencia con posterioridad a los pagos efectuados por el actor cuya repetición se pretende, extremo con el que se coincide y por ello el agravio no es de recibo. Veamos.

En primer término debe ponerse de resalto que la acción impetrada en autos procura la repetición de un importe de origen tributario que la parte accionante considera ilegítimo, trastocándose los roles clásicos del vínculo jurídico tributario entre el Fisco y el

contribuyente, pues aquí el primero se erige en deudor y el segundo - correlativamente - en acreedor.

En el supuesto fáctico que se ventila en autos, la acción de repetición referida se consolidó con antelación a la entrada en vigencia de la ley 10.508. Más aun, el referido dispositivo adquirió vigencia -01/01/2018- posteriormente a la finalización del procedimiento administrativo que dispone el CTP –Resolución SJGIR-D 0611/2016 (fs. 139/140 del expediente administrativo).

Por consiguiente, no cabe duda alguna, que la referida norma no resulta aplicable a los fines de zanjar la cuestión debatida en autos. En tal sentido, sostener lo contrario acarrearía su aplicación retroactiva, extremo que se encuentra prohibido -como regla- por nuestro ordenamiento jurídico.

A la luz de dicha inteligencia se ha pronunciado la CSJN, al sostener que: "…*Cabe confirmar la sentencia que hizo lugar a la repetición solicitada por la Municipalidad actora con relación a sumas indebidamente ingresadas en concepto de IVA en razón del servicio de agua corriente que había prestado a sus habitantes y que éstos habían abonado mediante el pago de una tasa, pues la modificación introducida en el* art. 81 de la ley 11.683 *por la* ley 25.795 *- en cuanto a que los impuestos indirectos sólo pueden ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no trasladaron el impuesto al precio, o bien cuando lo trasladaron, acrediten su devolución en la forma y condiciones establecidas por la AFIP- no resulta aplicable al caso de autos pues la citada* ley 25.795 *es posterior tanto a los pagos cuya repetición pretende la accionante, como a la resolución administrativa que rechazó el reclamo formulado por el municipio y al recurso planteado ante el Tribunal Fiscal."*(cfr. CSJN in re*:* "Municipalidad de Monte Cristo (TF18.706-I) c. D.G.I" (30/10/2012); doctrina que replica in re: "Fundación Emprender (TF 20.679-I) c. D.G.I" (05/03/2013).

Ahora bien, sin perjuicio de lo señalado hasta aquí, resta determinar si la cuestión introducida por la Ley 10.508 - la acreditación por parte de la peticionante de un detrimento en el

patrimonio de la actora como consecuencia del pago del tributo cuestionado, en los términos que lo refiere la demandada- efectivamente configura un presupuesto de procedencia de la acción de repetición impetrada en autos.

En este contexto, a los fines de resolver la cuestión reviste singular importancia la doctrina sentada por la Corte Suprema en autos “Petroquímica Argentina S.A.” (Fallos, 297:500.), donde se sostuvo: “*…Que, conforme se ha expresado, la introducción de la exigencia de probar el empobrecimiento del contribuyente como un requisito o presupuesto necesario para que el órgano jurisdiccional pueda entrar a juzgar si la acción de repetición es o no procedente, se relaciona directamente con el arduo problema de la traslación de los tributos. En ese sentido y con particular referencia a la ley 11.683 (t. o. 1974), esta Corte, en su actual composición, retoma la doctrina sentada en numerosos pronunciamientos, que expresa: "el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva****, la persona que soporte el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisible de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aun las de los directos en que también aquella se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional.*** *Y por eso ha dicho esta Corte: "siempre se ha reconocido interés y personería a los inmediatamente afectados por un impuesto para alegar su inconstitucionalidad sin tomar en cuenta la influencia que aquél puede tener sobre el precio de las cosas, ni quién sea el que en definitiva los abona, extremos ambos sometidos a reglas económicas independientes de las leyes locales que jurídicamente el derecho de repetir un pago sin causa o por causa contraria a las leyes corresponde a quien lo hizo siendo su devolución a cargo de la persona pública o privada que lo exigió.* ***La circunstancia de que quien realizó el pago haya cobrado, a su vez, fraccionadamente, la misma suma a otras personas, no puede constituir argumento valedero para su devolución si procede, porque los últimos podrían a su turno, accionar***

contra los introductores y los consumidores contra aquéllos, si en un caso, hipotético pero posible, las cosas se hubieren preparado en una acción conjunta con esa finalidad*" (Fallos, t. 101, p. 8; t. 170, p. 159; t. 183, p. 160; t. 187, p. 392; t. 188, ps. 143 y 373; t. 190, ps. 464 y 580; t. 191, p. 35; t. 283, p. 350 -Rev. La Ley, t. 14, p. 68; t. 19, p. 971; t. 20, p. 712; p. 885; t. 24, p. 947; t. 25, p. 142; t. 148, p. 174-) (….)*" – los destacados me pertenecen-.

En consecuencia, a la luz de dicho precedente, es que puede afirmarse que dentro de los requisitos de procedencia de la repetición en materia tributaria debe descartarse la necesidad de la prueba del empobrecimiento del peticionante, exigiendo sólo la prueba del pago y la falta de causa de la obligación cancelada. Esta es la inteligencia seguida luego por la Corte en "Nobleza Piccardo S.A." (Fallos 327:4023)" y "Asociación de Bancos de la Argentina y otros c. Provincia de Misiones y otro s/ acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad (11/11/2014)".

Finalmente, en lo atinente a la carga de prueba de la traslación del impuesto objetado - sin perjuicio de que ya fue desestimado como requisito de procedencia en la presente causa - debe señalarse que la doctrina judicial vigente de nuestro máximo tribunal nacional -" Asociación de Bancos de la Argentina y otros c. Provincia de Misiones y otro s/ acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad" (11/11/2014)"- lo califica como un hecho fundante de la defensa del Fisco que resiste la demanda de repetición, por lo que este último correría con la carga de acreditarlo.

De modo que, atento a que es el Fisco demandado quien sostiene que la actora trasladó el costo del impuesto a los consumidores, y atento que tal extremo no se desprende de las constancias de autos, siendo una carga que recaía sobre ésta, se erige en una circunstancia que le resulta desfavorable.

En conclusión, a mérito de las directrices que informa el antecedente "Petroquímica Argentina S.A.", teniendo en cuenta que la cuestión de la traslación del tributo no resulta un presupuesto de procedencia de la acción de repetición, como así también, la ausencia de

prueba de dicho extremo, es que el presente agravio debe desestimarse.

Siguiendo con el examen del recurso, verifico que como tercer agravio, el Fisco Provincial cuestiona que se haya declarado la inconstitucionalidad de la normativa provincial para hacer lugar a la pretensión de repetición. Resalta que la declaración de inconstitucionalidad de la normativa provincial presupone la previa acreditación de un perjuicio, cuya ausencia torna abstracto la declaración de inconstitucionalidad peticionada.

Cuestiona asimismo, que para el juzgador, en autos se verifica una situación análoga a la planteada en el caso "Bayer", pero ha ignorado las razones que expuso al contestar la demanda, explicando las diferencias existentes entre ambas causas.

Ahora bien, luego de una revisión de los argumentos vertidos por la recurrente considero que no logran enervar las razones esbozadas en la resolución cuestionada.

La parte actora en demanda solicitó que se declare la inconstitucionalidad del art. 21 de la ley 9704 en relación a los períodos cuya devolución reclama, en cuanto dispone: "… *Las alícuotas dispuestas para las actividades "Industriales" previstas en los Códigos 31000 al 39000 del artículo 17 de la presente Ley, serán deaplicación en tanto la explotación o el establecimiento productivo en actividad se encuentre ubicado en la Provincia de Córdoba. Los sujetos que no realicen el proceso de industrialización sino a través de los denominados faconiers, confeccionistas o terceros, quedan excluidos de la aplicación de las referidas alícuotas, exenciones y/o tratamientos especiales que se establecen para la actividad industrial, debiendo tributar a la alícuota del comercio mayorista o minorista que corresponda, según el tipo de bien comercializado... En el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba, tributarán -salvo que se trate de operaciones con consumidores finales- a la alícuota del cuatro por ciento (4,00%) o a la alícuota establecida para el comercio mayorista, si ésta resultare inferior…*".

Como se advierte, la disposición se relaciona con el art. 17 de la citada ley, que en lo que a

este caso interesa, prevé: "*…Las alícuotas especiales para cada actividad serán las que se indican en el presente artículo:… 38000 Fabricación de productos metálicos, maquinarias y equipos, cero coma cincuenta por ciento (0,50%); 39000 Otras industrias manufactureras, cero coma cincuenta por ciento (0,50%)...*".

Se desprende del régimen jurídico en cuestión, que existe una alícuota agravada para los contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba, mientras aquéllos que se encuentren dentro de ésta tributan el 0.50%, para los demás el gravamen es del 4.00%.

En los presentes autos no se encuentra cuestionada la actividad comercial que desarrolla la accionante.

Como sostiene el juzgador, en autos no es objeto de controversia la actividad que desarrolla la parte actora, pues la demandada no ha negado que ACINDAR posee centros productivos en la Provincia de Buenos Aires y Santa Fe, es decir, fuera del territorio de la Provincia de Córdoba. Tampoco está en discusión que sea contribuyente en el impuesto sobre los ingresos brutos, Convenio Multilateral, y que posee el Número de inscripción 921-750111-1.

En consecuencia, si nos ajustamos al régimen jurídico descripto con antelación, la localización de la planta industrial del contribuyente incide en la alícuota a aplicar: de poseer la actora planta industrial en nuestra Provincia, la comercialización de los bienes producidos en suelo local, está gravada con el 0,5%; ahora bien, como su planta industrial se encuentra ubicadas fuera del territorio provincial, debe tributar con una alícuota agravada del 4%.

A la luz de lo manifestado, considero que - contrariamente a lo sostenido por la parte recurrente - el antecedente de la "Bayer SA c. Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza" (Fallo: 340:1480) resulta plenamente aplicable al supuesto ventilado en autos. Ello por cuanto, en aquellos autos señalados se cuestionó el cobro de diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos, producto de la aplicación de alícuotas diferenciales a los productos comercializados por la empresa actora, elaborados en una planta industrial radicada en una

jurisdicción distinta a la Provincia de Santa Fe. Así, la cuestión radicó en el monto que le correspondía abonar a Bayer S.A., esto es, la alícuota del 3,5% o, en su caso, se debía liquidar el tributo bajo la alícuota del 1% y 2%.

La Corte Suprema de Justicia acogió la acción impetrada, declarando la inconstitucionalidad de la resolución 9-1/2012 del Administrador Regional de Santa Fe de la Administración Provincial de Impuestos. Asimismo, allí nuestro máximo Tribunal se pronunció acerca del impuesto sobre ingresos brutos y la estipulación de régimen diferenciados. En dicho precedente la CSJN declaró la inconstitucionalidad de los regímenes establecidos por la provincia demandada en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, en cuanto imponen alícuotas superiores a los contribuyentes o responsables del tributo radicados fuera de sus jurisdicciones.

El tribunal consideró de aplicación al caso la regla sentada en el precedente "Bolsa de Cereales de Buenos Aires" (Fallos: 337:1464) según la cual: *"...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes. Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada. La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas con relación a aquellas entidades que, igualmente libres, habilitadas y con idéntica actividad, decidieron instalarse en la Provincia de Buenos Aires…"*.

De esta manera, decidió que la discriminación generada por la legislación tributaria de ambos Estados provinciales en función del lugar de radicación del contribuyente, lesiona el principio de igualdad de las cargas públicas y altera la corriente natural del comercio (Constitución

Nacional, arts. 75, inc. 13° y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Ley Fundamental (arts. 9° a 12°), para perjudicar a los productos provenientes de otras provincias en beneficio de los manufacturados en sus territorios.

A la luz de dichas consideraciones y teniendo en cuenta las particularidades de cada caso - el presente y el citado de la CSJN - la cuestión central debatida en ambos procesos se encuentran íntimamente vinculadas, toda vez que el asunto radica en determinar si la diferenciación de alícuotas sobre el impuesto a los ingresos brutos motivadas por el lugar de radicación de la planta industrial de las empresas en cuestión, se encuentra en contraposición con nuestro ordenamiento constitucional.

En conclusión, resulta indubitable que la cuestión ventilada en autos es análoga a la cuestión debatida en el antecedente de la Corte “Bayer”, motivo por el cual la doctrina allí plasmada resulta plenamente aplicable al presente.

Debiendo agregarse que, dicha conclusión se fortalece toda vez que se trata de doctrina consolidada por la CSJN, reiterada en: “Harriet y Donnelly SA c. Provincia del Chaco s/ acción declarativa de certeza”, y en “Droguería del Sud SA c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza”.

En suma, a mérito de lo manifestado y atento el criterio consolidado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación al tópico en cuestión, en el supuesto de autos resulta evidente y palmaria la distinción carente de razonabilidad o discriminatoria que surge del régimen impositivo provincial en razón de la ubicación de la planta industrial de la contribuyente actora, a raíz de que se encuentra en tensión con el principio de igualdad (art. 16 de la CN), y afectando el comercio interior (arts. 75, inc. 13 de la CN), estableciendo una especie de “aduana interior” vedada por la Carta Magna arts. 9 a 12 CN).

Finalmente, y en consonancia con lo señalado por el juzgador, debe ponerse de resalto que el Convenio Multilateral del 18/08/1977 descarta a la ubicación geográfica de plantas industriales como criterio válido para dispensar un tratamiento fiscal diferenciado.

Ello se evidencia de su artículo 32 en cuanto establece: *"Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción"*.

Por lo expuesto hasta aquí, no cabe duda alguna que en la presente causa se cumplimentan con los recaudos que hacen procedente la demanda entablada, motivo por el cual el argumento invocado por el recurrente respecto que una resolución favorable a la accionante conllevaría una grave afectación patrimonial para la Provincia, y en definitiva, graves perjuicios para la ciudadanía en general, no resulta de recibo.

Ello por cuanto, la afirmación de la demandada resulta genérica y abstracta, sin sujeción alguna a elementos que den cuenta de tal afirmación.

Y, finalmente, llevando la cuestión al extremo - argumento por el absurdo - bajo la inteligencia propuesta por la demandada, la acción de repetición de tributos carecería de virtualidad en la práctica, toda vez que siempre provocaría un daño en las cuentas el erario público.

En suma, el cuestionamiento formulado en relación a la declaración de inconstitucionalidad resuelta por el sentenciante debe ser desestimado.

Finalmente, como cuarto agravio, la Dirección General de Rentas critica la imposición de costas a su parte. Entiende que los gastos causídicos debieron distribuirse por el orden causado, atento que así fue decidido en casos de similares características al presente por otros tribunales de la provincia citando jurisprudencia al respecto.

Brindando respuesta a esta queja, advierto que el juez de grado, impuso las costas al Fisco con fundamento en el art. 130 del CPCC (principio objetivo de la derrota).

Teniendo presente esto, conviene recordar que, la regla de imposición de costas al vencido anida en la circunstancia objetiva de la derrota. Dicha prerrogativa encuentra basamento en el resarcimiento de los gastos provocados por la tramitación de la causa, y procura impedir que

esta situación derive en una afección patrimonial para la parte que resulta victorioso en el pleito.

En tal sentido se ha dicho que: “pese a que las costas derivan de un proceso, constituyen una indemnización de gastos generados por la actuación procesal (daño emergente), que no se encuentra desvinculada de la estructura general de las obligaciones resarcitorias (…)” (cfr. Maximiliano Calderón -Director- Costas Judiciales en la Provincia de Córdoba. Advocatus. 2019. pág. 18.).

A la luz de lo manifestado, estimo que no le asiste razón a la recurrente en cuanto pretende que las costas sean distribuidas por el orden causado, a pesar de que la actora ha sido victoriosa en el pleito. Es que, entiendo que esa solución, conllevaría un evidente perjuicio para esta última, habida cuenta que los montos que debería percibir a raíz de la condena dispuesta en autos resultarían menguados en razón de tener que afrontar los gastos causados por la tramitación del pleito –esto es su defensa y la mitad de los comunes.

Además, la postura de la impugnante alegando que debido a que en casos similares al presente los gastos causídicos se impusieron por el orden causado así debe hacerse en los presentes, no constituye un argumento válido para revertir lo decidido, en tanto se trata de una mera afirmación que no aporta, ningún elemento determinante que me lleve a variar lo resuelto.

A lo dicho, agrego que este tribunal ya se ha pronunciado en sentido contrario al criterio de imposición de costas por el orden causado en casos como el presente (cfr. Sentencia 70 del 01/06/2021 en autos “Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G. c/ Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba - Acción se Repetición por pago indebido de impuestos” Expte. 6432073), resolución que fuera confirmada por el Alto Cuerpo (cfr. TSJ. Sent 168 y 169 del 27/12/2022).

Por todo lo expuesto, corresponde sin mas desestimar este agravio de la apelante.

En mérito a las consideraciones precedentes no puedo sino concluir que corresponde el rechazo del presente recurso y confirmar en todas sus partes la sentencia cuestionada.

5) Costas:

Atento el rechazo del recurso las costas se imponen a la parte demandada por resultar vencida, art. 130 del CPCC. Los honorarios del letrado de la actora, Dr. Germán Luis Ferrer, habida cuenta la labor desempeñada en esta instancia, se establecen en el cuarenta por ciento (art. 40 de la ley 9459) del punto medio de la escala del art. 36 de ley 9459 que no podrá ser inferior a ocho (8) jus. A dicha suma, corresponde aditar el porcentaje atinente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) si el letrado acreditare la calidad de responsable inscripto en dicho tributo al tiempo de realizarse el pago.

En mérito a todo lo expresado, a la primera cuestión voto por la negativa.

EL VOCAL JOAQUÍN FERRER A LA PRIMERA CUESTIÓN DIJO: Que adhiere en un todo al voto emitido por la señora vocal preopinante.

LA VOCAL CLAUDIA ZALAZAR A LA SEGUNDA CUESTION DIJO: Propongo:

1°) Rechazar el recurso de apelación planteado por la demandada - Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba - y en consecuencia, confirmar en todo cuanto decide la Sentencia 85 de fecha 23/12/2021.

2°) Imponer las costas del recurso de apelación planteado a la recurrente vencida, a cuyo fin se regulan los honorarios del letrado de la actora, Dr. Germán Luis Ferrer, en el cuarenta por ciento (40%) del término medio de la escala del art. 36 de la ley 9459 que no podrá ser inferior a ocho (8) jus. A dicha suma, corresponde adicionar el porcentaje correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) si el letrado acreditare la calidad de Responsable Inscripto en dicho tributo al tiempo de efectuarse el pago.

EL VOCAL JOAQUÍN FERRER A LA PRIMERA CUESTIÓN DIJO: Que adhiere en un todo al voto emitido por la señora vocal preopinante.

A mérito del resultado de la votación precedente.

SE RESUELVE: 1°) Rechazar el recurso de apelación planteado por la demandada - Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba - y en consecuencia, confirmar

en todo cuanto decide la Sentencia 85 de fecha 23/12/2021. 2°) Imponer las costas del recurso de apelación planteado a la recurrente vencida, a cuyo fin se regulan los honorarios del letrado de la actora, Dr. Germán Luis Ferrer, en el cuarenta por ciento (40%) del término medio de la escala del art. 36 de la ley 9459 que no podrá ser inferior a ocho (8) jus. A dicha suma, corresponde adicionar el porcentaje correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) si el letrado acreditare la calidad de Responsable Inscripto en dicho tributo al tiempo de efectuarse el pago. Protocolícese, hágase saber y bajen.

Texto Firmado digitalmente por:

FERRER Joaquin Fernando

VOCAL DE CAMARA

Fecha: 2023.02.24

EXPEDIENTE SAC: **6460398 - SIDERAR SAIC (HOY TERNIUM ARGENTINA S.A.) C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS - ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS**

PROTOCOLO DE SENTENCIAS. NÚMERO: 135 DEL 15/12/2020

SENTENCIA NUMERO: 135.

En la ciudad de Córdoba, a los quince días del mes de diciembre del año dos mil veinte, en el marco de la emergencia sanitaria, conforme a lo establecido en el Acuerdo Reglamentario N° 1629 serie "A" del 06/06/2020 y Resolución de Presidencia N° 45 del 17/04/2020 y sus complementarios, los Sres. Vocales de la Cámara de Apelaciones de Primera Nominación en lo Civil y Comercial, procedieron a dictar sentencia en los autos caratulados "**SIDERAR SAIC (HOY TERNIUM ARGENTINA S.A.) C/ DIRECCION GENERAL DE RENTAS – ACCION DE REPETICION POR PAGO INDEBIDO DE IMPUESTOS" - Expte. Nº 6460398**, venidos del Juzgado de Primera Instancia en lo Civil con competencia en Ejecuciones Fiscales N° 3, con motivo del recurso de apelación interpuesto en contra de la sentencia número ciento doce de fecha doce de noviembre de dos mil diecinueve (cfr. fs. 844/866) **que resolvía**: *"I) Rechazar la defensa de falta de acción opuesta por la parte demandada. II) Declarar la inconstitucionalidad del art. 21 de ley impositiva N° 9.704 y del art. 21 de la ley impositiva N° 9.875. III) Hacer lugar a la demanda de repetición incoada por SIDERAR SAIC (hoy TERNIUM ARGENTINA S.A.), y en consecuencia, condenar a la PROVINCIA DE CÓRDOBA para que le reintegre la suma de Pesos catorce millones novecientos veintiséis mil novecientos treinta y dos con treinta centavos ($14.926.932,30), con más los intereses calculados de conformidad a las pautas dadas en el Considerando VII,*

los que se difieren para la ejecutoria. IV) Imponer las costas a la parte demandada. V) Regular los honorarios profesionales del Dr. Pablo Ignacio BOLLATI en la suma de Pesos dos millones ochenta y nueve mil setecientos setenta ($ 2.089.770). Establecer los honorarios de la Perito Oficial, Cra. María Cristina MOYANO en la suma de Pesos veinticinco mil doscientos treinta y cuatro con cuarenta centavos ($ 25.234,40); y los del Perito de control de la parte actora, Cr. Gustavo EFKHANIAN en la suma de pesos doce mil seiscientos diecisiete con veinte centavos ($ 12.617,20). Protocolícese…".

Este Tribunal se planteó las siguientes cuestiones a resolver:

Primera Cuestión:¿Procede el recurso de apelación planteado?

Segunda Cuestión: ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

Efectuado el sorteo de ley resultó que los Sres. Vocales emitirán sus votos en el siguiente orden: Dr. Leonardo C. González Zamar, Guillermo P. B. Tinti y Dr. Julio C. Sánchez Torres.

A LA PRIMERA CUESTIÓN, EL SEÑOR VOCAL DR. LEONARDO C. GONZÁLEZ ZAMAR, DIJO:

I.- En contra de la sentencia relacionada, cuya parte resolutiva ha sido transcripta, la parte demandada recurso de apelación, que fue concedido a fs. 869.

Radicada la causa en esta Sede e impreso el trámite de ley, expresó sus agravios (cfr. fs. 887/905), que fueron contestados por la actora (cfr. fs. 911/930), quien solicitó el rechazo del recurso.

A fs. 935/943 luce agregado el dictamen de la Fiscalía de Cámara.

Dictado y firme el decreto de autos, quedó la causa en condiciones de estudio y resolución.

II.- La sentencia apelada contiene una adecuada relación de causa que satisface las exigencias del art. 329 del CPCC, por lo que a ella me remito.

III.1.- En prieta síntesis, a fs. 1/18 la Sociedad SIDERAR SAIC (hoy TERNIUM ARGENTINA S.A.), promovió demanda de repetición en contra del Superior Gobierno de la Provincia de Córdoba, persiguiendo la restitución de la suma de pesos catorce millones

novecientos veintiséis mil novecientos treinta y dos con treinta centavos ($14.926.932,30) con más intereses hasta efectivo pago, abonada en exceso en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, respecto de los períodos 12 del año 2010, y 1 a 12 del año 2011.

Sustentó la pretensión en la inconstitucionalidad del art. 21 de la Ley 9704, y del art. 21 de la Ley 9875 (leyes impositivas de los años 2010 y 2011), en cuanto establecían una alícuota más gravosa del 4% para aquellos contribuyentes que desarrollan actividad industrial en establecimientos productivos fuera del territorio de la Provincia.

Sostuvo que el monto demandado proviene de la diferencia entre el tributo que pagó con la alícuota más gravosa (4 %), y el que le hubiese correspondido abonar si aplicaba la alícuota menor (0,50 %) fijada para contribuyentes con establecimiento industrial en la Provincia.

III.2.- A fs. 289/321, la Provincia de Córdoba, contestó la demanda y solicitó su rechazo.

Como cuestión preliminar, manifestó que la actora había promovido ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación los autos caratulados “SIDERAR S.A.I.C. c/ Córdoba, Provincia De s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad” (CSJ 1921/2016), causa en la que había planteado la misma cuestión constitucional que hace al objeto del presente proceso. Expresó que, en función de ese hecho, debía suspenderse la tramitación de este juicio, o al menos ordenarse la presentencialidad del fallo de la Corte.

A continuación adujo que: a) La actora carecía de acción, en cuanto precedía a este juicio un procedimiento administrativo de determinación tributaria, en el que se habían fiscalizado los períodos 01/2010 a 6/2014, en relación al tributo involucrado en el pleito, detectándose diferencias, y que dicho procedimiento había sido consentido por la actora, que suscribió formularios de reconocimiento de deuda. Derivó de ello que la acción de repetición por vía administrativa no procedía cuando la obligación tributaria había sido determinada por la DGR, por Resolución firme; b) Existía un sometimiento voluntario de la actora al régimen aquí cuestionado, en clara transgresión a la teoría de los actos propios, y ejercicio abusivo del derecho (art. 10, CCC); c) Existía traslación a los consumidores del tributo abonado, con lo

cual no se verificaba un requisito de la acción de repetición, dado por el empobrecimiento del contribuyente; d) Era constitucional la normativa tributaria local que establecía una alícuota diferenciada.

III.3.- Luego de un extenso análisis de la prueba colectada en la causa, el tribunal de primera instancia desestimó la presentencialidad y demás defensas esbozadas por el estado provincial y declaró la inconstitucionalidad del art. 21 de ley impositiva N° 9.704 y del art. 21 de la ley impositiva N° 9.875, en virtud de considerar análogamente aplicables las consideraciones vertidas por la Corte Suprema in re “Bayer SA c/ Santa Fe, Provincia de s/acción declarativa de certeza”, del 31/10/2017 (Fallos: 340:1480).

Al mismo tiempo entendió que el pago del tributo con la alícuota más gravosa no se encontraba cuestionado por la demandada, y tal hecho importaba un claro detrimento patrimonial para la accionante; y por el otro, que la demandada no había ofrecido prueba alguna para demostrar que ese mayor costo había sido trasladado a terceros, requisito que, en orden local, ley 10.508 había consagrado en el art. 122 CTP (t.o. 2015), pero que resultaba inaplicable en el caso por haber entrado en vigencia con posterioridad a la interposición de la demanda.

Concluyó que se habían verificados los presupuestos de la acción de repetición, por lo que hizo lugar a la demanda, más intereses y costas a cargo de la parte perdidosa.

IV.- En contra de esa decisión se alza en apelación el estado provincial demandado (cfr. fs. 887/905).

IV.1.- En primer lugar se agravia porque el Iudex rechazó su defensa relativa al al consentimiento del contribuyente en sede administrativa y consiguiente sometimiento voluntario al régimen objetado.

Alega que la actora autoliquidó y abonó el impuesto sobre los ingresos brutos durante largos años con la alícuota que hoy cuestiona y, en sede administrativa, y con motivo de un procedimiento de verificación, prestó su expresa conformidad a las sumas reclamadas por el

Fisco (que contenían también la alícuota impugnada), lo que importaba un allanamiento.

Manifiesta que la conformidad fue prestada a la liquidación practicada, que, insiste, contenía la alícuota hoy cuestionada, y que no resulta posible pensar –como lo hace el Iudex- que sólo se prestaba conformidad a lo que fue expresamente discutido, y no a los demás componentes de dicho finiquito. Afirma que no existe disposición legal ni reglamentaria que contenga esa distinción reveladora de un supuesto consentimiento sólo parcial.

Prosigue diciendo que tampoco resulta acertado afirmar que dicha anuencia resulta indiferente por no haber sido prestada en un proceso de determinación de deuda, pues el consentimiento se dio durante un procedimiento administrativo de fiscalización y verificación y que, en él, la actora se allanó a la pretensión fiscal, otorgando firmeza a la actuación administrativa.

IV.2.- En segundo término, se queja porque el tribunal consideró que el pago de una alícuota diferencial importe per se un evidente detrimento patrimonial.

Dice que el sentenciante debe analizar si se ha acreditado o no un daño en el patrimonio de la actora, y tal conclusión debe ser el resultado del íter argumental, no su punto de partida.

Dice que al proceder de este modo ha desatendido la propia jurisprudencia de la Corte Suprema a la que dijo sujetarse, y ello es así –continúa–, porque según ha dicho la mejor doctrina, resulta inadmisible la repetición de impuestos –directos o indirectos– en los casos de "traslación" de la carga impositiva al precio. Manifiesta que no resulta legítimo, ni justo, ni equitativo que el tribunal le restituya al contribuyente por vía de repetición lo que ya percibió vía precios.

También critica que el sentenciante entendiera que la carga de la prueba recaía en cabeza de la demandada, ya que estima, según la jurisprudencia, pesaba sobre las espaldas del contribuyente. Concluye que la actora no sufrió perjuicio alguno en su patrimonio, faltando así uno de los requisitos para acoger la repetición intentada.

Adiciona que el sentenciante rechazó su posición defensiva argumentando que la ley 10.508 no se encontraba vigente al momento de interposición de la demanda y que, un entendimiento

contrario implicaría aplicarla retroactivamente, lo cual se encuentra vedado.

Explica que las leyes procesales tienen efecto inmediato, y se aplican a los pleitos pendientes siempre que su aplicación no pretenda extenderse sobre actos procesales o estadios procesales ya cumplidos. Prosigue diciendo que ninguna duda cabe que las normas que regulan la carga de la prueba son normas procesales que, como tales, deben ser aplicadas de manera inmediata, siempre que no implique volver sobre actos procesales ya cumplidos durante la vigencia de la ley anterior. Realiza un análisis de la fecha de entrada en vigencia de la ley 10.508 y el estadio procesal en el que se encontraba la causa, concluyendo que la fecha de interposición de la demanda resulta irrelevante para dirimir la cuestión, por haber entrado en vigencia antes de la etapa probatoria.

IV.3.- En tercer lugar, se agravia porque el tribunal aquo declaró la inconstitucionalidad de las leyes cuestionadas por la actora.

Sobre el punto, afirma que: a) Planteó oportunamente la existencia de un supuesto de conexidad procesal, argumentando que la propia actora había concurrido ante la Corte Suprema de Justicia con una acción judicial tendiente a impugnar la normativa provincial. Dice que el sentenciante estimó que las pretensiones no se confundían ni se verificaba un supuesto de presentencialidad que justificara el aplazamiento del dictado del fallo, conclusión con la que disiente, porque se trata de la tramitación de dos causas afines que persiguen el mismo objeto, pudiendo dictarse sentencias contradictorias; b) La falta de acreditación del daño invocado como fundamento de la repetición obsta sin más a la procedencia de la demanda, y más aún a la declaración de inconstitucionalidad de la normativa provincia, por falta de un interés directo, propio, concreto y actual; c) Para el Iudex, en autos se verifica una situación análoga a la planteada en el caso “Bayer”, pero ha ignorado las razones que expuso al contestar la demanda, explicando las diferencias existentes entre ambas causas.

Además, critica el fallo apelado porque el tribunal a quo ha estimado que el fin de la norma es gravar con alícuotas diferenciales más gravosas en el impuesto a los que desarrollen las

actividades descriptas en la demanda “discriminando únicamente por el sólo hecho de no poseer sede central dentro de la jurisdicción de la provincia”, con lo que, prosigue el juez, quedaría librado a la discreción del estado provincial y que podría hacer por ese medio imposible la competencia con los productos o artículos incorporados ya a su propio comercio.

Sobre esto, la apelante afirma que el riesgo es hipotético, ya que alícuota existe desde hace muchos años y ello no ha sido óbice para que la actora y otras firmas de todo el país desarrollen sus actividades comerciales en la provincia.

De su lado, dice que en el fallo cuestionado se ha incumplido con el principio de interpretación que requiere un tratamiento restrictivo, pues las leyes deben presumirse constitucionales, por tanto, todo embate constitucional ha de ser cuidadosamente analizado, procurando previamente agotar toda interpretación legal que resulte compatible con los principios constitucionales y convencionales implicados.

Manifiesta que además resulta necesario ahondar en la razonabilidad de la medida cuestionada, particularmente, la proporcionalidad entre los fines perseguidos por la norma y las restricciones que se derivan de los medios establecidos para cumplirlos. Y continúa diciendo que las leyes de contenido económico se presumen constitucionales y sólo pueden declararse inconstitucionales en los casos en que se prueba la existencia de un fin ilegítimo o que los medios no guardan una relación razonable con la finalidad perseguida por la norma, estimando que la normativa cuestionada en el caso cumple con todos los recaudos que exige la doctrina de la Corte Suprema. Y concluye manifestando que el análisis de los costos y beneficios que produce la norma para los derechos personales y para el interés público comprometido (esto es, las finalidades de la norma) permite constatar que la normativa de ninguna manera altera o degrada la esencia del derecho patrimonial reconocido en la sentencia, ni conlleva una limitación irrazonable o desproporcionada al derecho de propiedad del actor con relación al fin público perseguido.

Además, plantea que, a todo evento, aun en el supuesto de estimarse que la legislación

provincial resultaba inconstitucional, la pretensión de repetición debe ser igualmente rechazada porque en el caso de autos concurren otros valores y principios constitucionales que deben ser preservados, tales como la certeza y seguridad jurídica, el sometimiento voluntario a un régimen jurídico, la irretroactividad de la inconstitucionalidad frente a actos ya consumados, muy particularmente, en casos como el presente, en los que, por su potencial generalización podrían desembocar en una situación de consecuencias presupuestarias y sociales imprevisibles.

Dice que, aunque por regla en nuestro sistema se otorga efectos retroactivos a la declaración de inconstitucionalidad, la propia Corte Suprema ha fijado excepciones, particularmente, cuando lo resuelto pudiera tener efectos expansivos de los que el tribunal no puede desentenderse, disponiendo en tales casos que lo resuelto rija para el futuro, citando a los casos “Tellez”, “Barry” e “Itzicovich”.

Continúa su disenso expresando que las cuestiones concernientes a derechos que se alegan como adquiridos, al estado legal, a decisiones previas que se consideran firmes y en cuyas consecuencias se ha actuado, y al orden público a la luz de la naturaleza de la ley y de su anterior aplicación, requieren ser examinadas. En este punto, prosigue, no puede perderse de vista que tal como lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia, frente a una pretensión no puede perderse de vista su incidencia sobre otros derechos que también exigen ser satisfechos (salud, jubilaciones, salarios, etc.) y los recursos necesarios para ellos.

En definitiva, estima que corresponde que se admita la validez de los cobros efectuados y ya consumados al amparo de la normativa cuestionada, descartándose una declaración de inconstitucionalidad con efectos retroactivos que conllevaría una grave afectación patrimonial para la Provincia, y en definitiva, graves perjuicios para la ciudadanía en general.

IV.- Finalmente, se queja por la imposición de costas a su cargo. Entiende que la actora debe cargar con su pago, como lógica derivación de la admisión del recurso y del rechazo de la demanda. En subsidio, para el supuesto de que la sentencia apelada fuere confirmada, solicita

que las costas se distribuyan por el orden causado, por verificarse circunstancias extraordinarias que justifican tal solución.

V.- A fs. 911/930 Ternium S.A. contestó la expresión de agravios de la demandada, solicitando el rechazo del recurso, a cuyos términos me remito por razones de brevedad.

VI.- Cuestión preliminar: presentencialidad. Así compendiada la traba de la litis en sede recursiva, deviene inaplazable iniciar el tratamiento de la impugnación ensayada por la Provincia de Córdoba.

Puesto en tal labor, me referiré en primer lugar, al agravio de la demandada vinculado a la suspensión del proceso o del dictado de la sentencia definitiva en esta causa, en virtud de encontrarse en trámite por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación la causa "Ternium Argentina S.A. c/Córdoba, Provincia de, s/acción declarativa de inconstitucionalidad", Expediente CSJ 001921/2016-00, por entender que en autos se ventilan las mismas cuestiones constitucionales.

De la consulta al estado del expediente en la página de las causas en trámite de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (http://scw.pjn.gov.ar/scw), emerge que el expediente fue pasado de la Mesa de Entradas de la Secretaría de Juicios Originarios el día 14/11/2016.

En dicho proceso, Ternium S.A. pretende la declaración de inconstitucionalidad de las siguientes normas de la Provincia de Córdoba:

a) Art. 5 de la Ley 9505: *"Establécese que las alícuotas dispuestas para las actividades "industriales" previstas en los Códigos 31000 al 39000 del artículo 16 de la Ley Impositiva N° 9443, sustituido por el artículo 4° de la presente Ley, serán de aplicación en tanto la explotación o el establecimiento productivo en actividad se encuentre ubicado en la Provincia de Córdoba. En el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba, tributarán conforme las alícuotas establecidas para el comercio mayorista y/o minorista, según corresponda"*.

b) Art. 22 de la Ley 10324 (Ley Impositiva año 2016): *"Las alícuotas dispuestas para las*

actividades "Industriales" previstas en los Códigos 31000 al 39000 del artículo 17 de la presente Ley serán de aplicación en tanto la explotación o el establecimiento productivo en actividad se encuentran ubicados en la Provincia de Córdoba. Los sujetos que no realicen el proceso de industrialización sino a través d ellos denominados faconiers, confeccionistas o terceros, excepto la actividad de matarife abastecedor tipificada en el Código 31002, quedan excluidos de la aplicación de las referidas alícuotas, exenciones y/o tratamientos especiales que se establecen para la actividad industrial, debiendo tributar a la alícuota del comercio mayorista o minorista previstas en los artículo 17 ó 20 de la presente Ley, según corresponda, de acuerdo al tipo de bien comercializado. En el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba tributarán –salvo que se trate de operaciones con consumidores finales– a la alícuota del: 1) Cuatro por ciento (4,00%) o a la alícuota establecida para el comercio mayorista en el artículo 17 de la presente Ley, si ésta resultare inferior, cuando la sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección para el ejercicio fiscal 2015 atribuibles a la totalidad de actividades desarrolladas –incluidas las que corresponderían a las exentas y/o no gravadas–, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas, no supere la suma de Pesos Cien Millones ($ 100.000.000,00); 2) Cuatro coma setenta y cinco por ciento (4,75%) o a la alícuota para el comercio mayorista establecida en el artículo 20 de la presente Ley si ésta resultare inferior, cuando la sumatoria referida en el inciso precedente supere la suma de Pesos Cien Millones ($ 100.000.000,00), y 3) Tres por ciento (3%) cuando desarrollen la actividad prevista en el Código 35001 del artículo 17 de esta Ley, con independencia de la alícuota establecida para el comercio mayorista o minorista de medicamentos según los artículos 17 ó 20 de la presente Ley. Asimismo, quedan alcanzados por la citada alícuota y con el alcance definido precedentemente, los fabricantes y laboratorios de especialidades medicinales para uso humano (industria farmacéutica) de extraña jurisdicción, por los ingresos que obtengan provenientes de la comercialización de

las citadas especialidades que fueran importadas. Cuando el inicio de actividad tenga lugar con posterioridad al 1 de enero del año 2016 resultarán de aplicación las alícuotas establecidas en el inciso 2) del párrafo precedente a partir del primer día del cuarto mes de operaciones, en tanto el importe anualizado de sus ingresos brutos acumulados en el trimestre analizado supere el importe previsto en dicho inciso. A efectos de determinar el referido importe anualizado de ingresos deberá computarse el trimestre que se inicia a partir del mes en que se devengaran o percibieran –según corresponda– los mismos.

Hasta que se verifique la condición prevista en el párrafo anterior el contribuyente aplicará las alícuotas previstas en el inciso 1) del párrafo precedente. Asimismo, se aplicarán dichas alícuotas durante la anualidad 2016, en caso de no superar, los ingresos acumulados en el trimestre analizado, el referido importe.

Las operaciones con consumidores finales, entendiéndose como tales a los sujetos no inscriptos en el impuesto, excepto que dicha falta de inscripción derive como consecuencia de exenciones en la jurisdicción correspondiente, tributarán el impuesto que para el comercio minorista establezcan los artículos 17 ó 20 de la presente Ley, según corresponda, de acuerdo al tipo de bien comercializado";

c) Artículo 456 de la Resolución Normativa 1/2015: *"Actividad industrial sin establecimientos ubicados en la provincia. Art. 456 – En el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la provincia de Córdoba, declararán bajo el rubro correspondiente a industria y tributarán –salvo que se tratare de operaciones con consumidores finales– a la alícuota del cuatro por ciento (4%) o a la alícuota establecida para el comercio mayorista si ésta resultare inferior. Las operaciones con consumidores finales tributarán bajo el código de "industria – ventas a consumidor final", a la alícuota establecida para el comercio minorista prevista por la ley impositiva anual.*

La forma de declarar que se establece en el párrafo anterior será de aplicación a los

contribuyentes que desarrollen la totalidad del proceso de industrialización a través de los denominados faconiers, confeccionistas o terceros.

En los casos en que el contribuyente desarrolle la actividad industrial en forma propia y a la vez a través de los denominados faconiers, confeccionistas o terceros y la misma encuadre en un mismo código de actividad, deberá declarar los ingresos que se generen como consecuencia de lo producido por terceros en el código correspondiente a la actividad de "venta mayorista" para el rubro fabricado y como industria los ingresos obtenidos de la producción propia".

En el susodicho proceso, la actora Ternium S.A. solicita la declaración de inconstitucionalidad de las normas transcriptas, por considerar que dicha normativa establece un tratamiento de alícuotas más gravoso con relación al impuesto sobre los ingresos brutos para la actividad industrial en el supuesto de que el contribuyente no posea un establecimiento radicado en la Provincia de Córdoba y que dicho tratamiento se encontraría en pugna con lo previsto por los artículos 9, 10, 11, 16, 28, 75 inciso 13 y 126 de la Constitución Nacional.

El tribunal aquo desestimó el planteo de suspensión/presentencialidad, aduciendo que, revisadas las constancias de la causa radicada ante la Corte Federal, esta última con fecha 15 de agosto de 2017, luego de declarar su competencia originaria para entender en la causa, hizo lugar a la cautelar peticionada y ordenó a la Provincia de Córdoba abstenerse de reclamar la diferencia del impuesto a los ingresos brutos que surgen de la Resolución DJRGDA-R 0091/2016, que se relaciona con períodos fiscales diversos, de modo que, no era imposible derivar de tales constancias, una incidencia necesaria y directa de ese pronunciamiento, con la materia debatida en los presentes, aparte que no poder establecer similitudes fácticas entre ambos casos, más allá de que la materia constitucional se vincule con la problemática de la aplicación de alícuotas diferentes.

Con fundamento en la fuerza vinculante de la jurisprudencia de la Corte Suprema, en particular, sobre control de constitucionalidad, la Fiscalía de Cámara opina que es *"prudente*

la suspensión de la presente causa hasta tanto la Corte Suprema de Justicia decida acerca de la constitucionalidad de las normas provinciales cuestionados en aquélla causa, decisión que incidirá en forma directa en la presente, en virtud de las idénticas tachas constitucionales que se le achacan a la legislación en crisis en este expediente"; y, en consecuencia, no dictamina sobre los restantes puntos de la controversia bajo juzgamiento.

Si bien es dable admitir la indudable vinculación entre ambos procesos en razón del objeto de cada uno, lo que haría *prima facie conveniente* diferir el dictado de la sentencia definitiva a las resultas del pronunciamiento que emita la Corte Federal, lo cierto es que tal presentencialidad no hallaría fundamento en norma o principio alguno, a más de encontrar como límite de razonabilidad el respeto de otra garantía constitucional, como es la de obtener una decisión judicial dentro de un plazo razonable, requisito constitucional de la administración de justicia y del derecho a la jurisdicción.

El resguardo del derecho de defensa en juicio no sólo requiere que a toda persona se le otorgue la oportunidad de ser oída y la posibilidad cierta, adecuada y concretamente efectiva, de ofrecer y producir las pruebas en que funda sus pretensiones, sino también la de obtener una sentencia que sea derivación razonada del derecho vigente con relación a los hechos comprobados en el proceso, dictada en un plazo razonable.

Ese derecho ha sido receptado por el art. 8.1 del Pacto de San José de Costa Rica y expresamente incorporado a la Constitución Nacional por el art. 75 inc. 22, que establece: *"Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter"*.

Teniendo en cuenta que las resoluciones judiciales deben atender a las circunstancias existentes al momento de su dictado, se estima que, en el caso, debe confirmarse la decisión

del tribunal aquo sobre el punto en estudio.

En efecto, al día de la fecha, el expediente se encuentra a despacho siendo la última actuación la devolución de las actuaciones el día **27/12/2018** por parte del Procurador Fiscal de la Nación, con el dictamen de rigor y el proveído de igual data que llama los autos para sentencia.

Frente a tal cuadro de situación, prolongar indefinidamente la resolución del caso sub iudice, a la espera del dictado del pronunciamiento firme de la Corte Suprema cuyo acaecimiento en tiempo próximo no puede avizorarse, importaría una postergación desmesurada del derecho de los justiciables a obtener una decisión del órgano jurisdiccional en un tiempo razonable, con la consecuente denegación de justicia.

Un temperamento contrario prescindiría de las normas convencionales aplicables al caso, con la consiguiente arbitrariedad que descalificaría la decisión como acto jurisdiccional razonablemente fundado, a lo que cabe adunar que no se cuenta con elementos que permitan augurar el pronto desenlace de aquel proceso pendiente.

Por todo lo expuesto, procede dictar sentencia con las constancias obrantes en autos.

VII.- Agravio relativo a la falta de cuestionamiento de la alícuota en sede administrativa.

Así las cosas, anticipo que no obstaba a la procedencia de la acción de repetición la circunstancia de que la actora hubiera abonado el impuesto sobre los ingresos brutos con la alícuota ahora impugnada, tanto al autoliquidar el tributo en cuestión como al allanarse a la pretensión de cobro como resultado del proceso de fiscalización.

En efecto, el CTP dispone que *"no será necesario el requisito de la protesta previa para la procedencia del reclamo de repetición, cualquiera sea la causa en que se funde"* (art. 118, último párrafo, CTP 2012; hoy art. 122, cuarto párrafo, in fine, CTP 2015).

En consecuencia, interpretar -como lo hace la demandada- que la falta de oportuna impugnación de la actora respecto a la mayor alícuota considerada para cuantificar la deuda tributaria abonada importó una conformidad incompatible con la pretensión deducida en

autos, implica introducir de modo solapado un requisito de procedencia expresamente rechazado por la ley. Téngase presente que la doctrina de los actos propios tiene carácter residual, esto quiere decir que no es aplicable cuando la ley ha contemplado otra solución de forma expresa (cfr. Borda, Alejandro: *La teoría de los actos propios*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1993, p. 97).

Por esa misma razón, el voluntario sometimiento de la actora al régimen normativo del impuesto sobre los ingresos brutos que se deriva de los pagos efectuados, no justifica la improcedencia de su ulterior impugnación con base constitucional, pues el legislador ha regulado el silencio del contribuyente al respecto, no atribuyéndole el efecto pretendido por el fisco demandado (arg. Arts. 919 CC y 263 CCyCN). Se colige, entonces, lo infundado de la presunción de renuncia tácita a las garantías constitucionales que amparan el derecho a repetir impuestos que se reputan ilegítimamente cobrados, que se pretenda basar en el acatamiento inicial de la ley, así como que pueda considerarse renunciable por anticipado el derecho a alegar la inconstitucionalidad de la ley en el futuro (cfr. Mairal, Héctor A.: *La doctrina de los actos propios y la Administración Pública*, Depalma, 1988, pp. 179/183).

Desde otro ángulo, también la Corte Suprema ha señalado que *"no es óbice a la procedencia de la acción de repetición deducida la circunstancia de que el pago que aquí se cuestiona haya sido realizado sin reservas. Cierto es que el voluntario sometimiento a un determinado régimen jurídico implica la renuncia al derecho de cuestionarlo con posterioridad (arg. Fallos: 285:410; 307:1582; 314:1175, entre otros), pero esa regla no es de aplicación al sub lite a poco que se repare que la exigibilidad de la obligación tributaria en cuestión tiene por fuente un acto legislativo y unilateral del Estado provincial, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (Fallos: 318: 676, considerando 8º y sus citas), al tratarse de un acto de imposición que implica el desarrollo de la fuerza compulsiva del Estado, siendo un acto de gobierno y de potestad pública (Fallos: 152:268; 218:596, entre otros)"* (in re "Buasso, Martín Luis c/

Buenos Aires, Provincia de y otro s/ ordinario", 12/07/2016).

Lo expuesto conduce a concluir que la pretensión de repetición no ha sido ejercida por la actora contrariando los fines del ordenamiento jurídico, ni excediendo los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres (arg. Arts. 1071 CC y 10 CCyCN).

VIII.- Agravio relativo a la falta de cuestionamiento de la alícuota en sede administrativa. El siguiente tramo del recurso se vincula con el alegado perjuicio sufrido por la actora y que la legitimaba para reclamar la repetición de lo abonado en exceso respecto al tributo de marras.

VIII.1.- Inaplicabilidad de la ley 10508. En ese orden de ideas, la apelante confuta que el tribunal aquo haya resuelto la inaplicabilidad de la ley 10508 al caso por haber entrado en vigencia con posterioridad a la interposición de la demanda.

Al respecto, el art. 122, cuarto párrafo, CTP (t.o. 2015), dispone: *"Tratándose del impuesto sobre los ingresos brutos sólo podrá ser repetido por los contribuyentes de derecho cuando estos acrediten fehacientemente que no ha trasladado tal impuesto al precio de los bienes y/o servicios…"*.

Esta previsión fue incorporada a la legislación tributaria local, por la reforma introducida por Ley 10.508, sancionada el 13/12/2017, publicada en el B.O. el 26/12/2017 y que cobró vigencia el 01/01/2018. Su antecedente legislativo a nivel nacional fue el último párrafo incorporado por la ley 25795 {B.O. 17/11/2003) al art. 81 de la ley 11863, que prescribe: *"Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acreditaren que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acreditaren su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos"*.

La norma provincial posee indudables implicancias jurídicas en aspectos de orden sustancial como procesal, pero pese a lo que suele repetirse sin mayores reflexiones, ni uno ni otro carácter de la materia por ella regulada determinan como deben aplicarse en el tiempo.

En efecto, como es sabido, el 1° de agosto de 2015 entró en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación aprobado por la Ley 26.994 (t. o. Ley 27077, B.O. 19/12/2014), cuyo art. 7 prescribe: *"Eficacia temporal. A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. La leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales. Las nuevas leyes supletorias no son aplicables a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las relaciones de consumo"*.

Puede advertirse que, salvo el agregado final referido a las relaciones de consumo, el art. 7 del CCyCN es la reproducción del art. 3 del CC reformado en su momento por la ley 17.711 y actualmente derogado, de modo que el novel precepto contiene las siguientes reglas: 1) La aplicación o efecto inmediato de las nuevas leyes a las consecuencias de las situaciones y relaciones jurídicas existentes; 2) El principio de irretroactividad de las nuevas leyes, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario; 3) El límite de la retroactividad dado por los derechos amparados por la Constitución; 4) La inaplicabilidad de las nuevas leyes supletorias a los contratos celebrados con anterioridad a su entrada en vigor; y 5) La aplicación inmediata de las nuevas normas (imperativas y supletorias) más favorables al consumidor, (cfr. Kemelmajer de Carlucci, Aída: *La aplicación del código civil y comercial a las situaciones y relaciones existentes*, Rubinzal Culzoni, 2015, p. 46/63; Rivera, Julio César, "El Código Civil y Comercial. Efectos sobre las relaciones y situaciones jurídicas preexistentes", 07/08/2015, elDial.com – DC1F98).

De ello se deduce que, a los fines de la correcta aplicación de este sistema de derecho transitorio, lo importante no es la distinción entre situación y relación jurídica, ni entre normas de derecho sustancial o procesal, porque en todos los casos rigen las mismas reglas de aplicación intertemporal; sino las fases en las que aquéllas se encuentran al momento de la

entrada en vigencia de la nueva ley.

Si de tales proposiciones se trata, es útil conceptualizar la repetición tributaria como la relación jurídica que *"surge cuando una persona abona al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución"* (Villegas, Héctor B.: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 10ª ed., Astrea, 2016, p. 375). Se invierten, entonces, los roles de la relación jurídico-tributaria: el Fisco pasa a ser reputado deudor y el contribuyente se convierte en pretenso acreedor.

En consecuencia, los hechos constitutivos, modificativos y extintivos de la relación repetitiva y sus consecuencias deben juzgarse a la luz de las normas vigentes al tiempo de su acaecimiento o agotamiento, respectivamente, de suerte que su subsunción en preceptos que entraron en vigor ulteriormente comporta la aplicación retroactiva de estos últimos, vedada como regla por la ley.

En el caso, los extremos fácticos de la pretensión repetitiva y sus consecuencias ocurrieron y se consumaron con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 10508, que incluso es posterior a la conclusión del procedimiento administrativo en el que se ventiló el mismo reclamo, por lo que dicha norma deviene inaplicable para resolver la presente contienda.

En sentido aquiescente, se ha pronunciado la Corte Federal in re "Municipalidad de Monte Cristo (TF18.706-I) c. D.G.I" (30/10/2012), al resolver que la modificación introducida en el art. 81 de la ley 11.683 por la ley 25.795, en cuanto a que los impuestos indirectos sólo pueden ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no trasladaron el gravamen al precio, o bien cuando lo trasladaron, acrediten su devolución en la forma y condiciones establecidas por la AFIP, no era aplicable al caso en el cual un municipio accionaba por repetición de las sumas abonadas en concepto de IVA sobre la tasa por el servicio de suministro de agua, pues la citada ley 25.795 (BO del 17/11/2003) era posterior tanto a los pagos cuya repetición pretendía el municipio accionante, como a la resolución administrativa que rechazó el reclamo formulado por el municipio y al recurso planteado ante

el Tribunal Fiscal.

El máximo Tribunal de la Nación reiteró esa doctrina in re “Fundación Emprender (TF 20.679-I) c. D.G.I” (05/03/2013), al resolver que la modificación introducida en el art. 81 de la ley 11.683 por la ley 25.795 (BO del 17/11/2003) no era aplicable en los casos en los que ella era posterior tanto a los pagos cuya repetición procuraba el accionante -períodos comprendidos entre los años 1996 y 1998-, como a la resolución administrativa que rechazó el reclamo y al recurso planteado ante el Tribunal Fiscal, y su aplicación inmediata importaba un menoscabo de la garantía de defensa en juicio.

No obstante la inaplicabilidad de la reforma introducida por la Ley Nº 10508 al artículo 122 del CTP, subsiste la cuestión de determinar si constituye un requisito ineludible para la procedencia de la demanda de repetición incoada la acreditación, por parte de la actora, de un detrimento en su patrimonio como consecuencia del pago del tributo cuestionado, tal como alega la parte demandada.

VIII.2.- La indiscutible trascendencia del asunto exige de los Magistrados prestar debida atención al eminente valor institucional del que gozan los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la materia, frente a la ausencia de norma tributaria expresa sobre el punto, pues el estudio de su jurisprudencia -en sus distintas composiciones- sirve a efectos de entender cuál es, a criterio de ese Tribunal, el fundamento jurídico que legitima el derecho a la repetición, con las consecuencias que de ello se derivan.

Así, ya en el año 1865, luego de declarar la inconstitucionalidad de un tributo establecido por la Provincia de San Luis en virtud de constituir una aduana interior, se rechazó la acción de repetición con sustento en la equidad, argumentándose que *“aún cuando la casa de Domingo Mendoza y Hnos., que ejercía el negocio compra de frutos del país en la provincia de San Luis, sea quien haya pagado los derechos sobre los productos exportados por ella; sin embargo son los productores en realidad sobre quienes ha recaído el impuesto, porque los compradores han debido deducir su valor del precio del producto, disminuyéndolo*

proporcionalmente al importe de los derechos que tenían que satisfacer. Que así la cantidad de dinero cuya restitución solicitan los demandantes, viene a ser la misma que se supone que ellos pagaron de menos al productor o dueño primitivo de los frutos; presentándose en consecuencia esta reclamación ante la Corte destituida de todas las consideraciones de equidad que pudieran recomendarla" (Fallos 3:131, "Domingo Mendoza y Hnos. c/Provincia de San Luis", 05/12/1865).

Más tarde, en "Guillermo Padilla S.A." (Fallos 168:226, 19/06/1933), aplicando la teoría del enriquecimiento sin causa, resolvió que *"...Por la especialidad de la materia y las personas que intervienen, si bien ha habido un pago de más, puede decirse que el Fisco Nacional no se enriqueció a costa de quien lo hizo, sino más bien a costa del público consumidor. La actora no sufrió perjuicio alguno en el patrimonio. Falta así uno de los motivos requeridos para la repetición. La conciencia del Tribunal se resiste a aceptar que la demandante haya vendido sus alcoholes sin cargar al precio de los mismos el valor íntegro que ella pagaba al Fisco por concepto de la desnaturalización, porque entonces habría trabajado a pérdida segura y habría procedido como no procede comerciante alguno"*.

Por otra parte, en "Ernesto M. de Milo c/la Nación s/cobro de pesos" (Fallos 267:247, 03/04/1967), rechazó la repetición de impuestos aduaneros porque no se probó que el importador hubiera sufrido perjuicio en su patrimonio. Afirmó el Alto Tribunal: *"…existen además otras razones que mueven a desconocer la procedencia de la reclamación. Es evidente que el accionante no ha comprado para sí los 44 automóviles y que sólo es el introductor de el1os con miras a su negociación en plaza. Y no hay en este juicio la prueba de que estuviese comprometida 1a venta de las unidades a precios determinados o de que hubiese sido imposible, por cualquier razón, el recargo a los consumidores, de modo tal que el introductor deba sufrir el perjuicio en su patrimonio"*.

Finalmente, en "Mellor Goodwin S.A." (Fallos 287:79, 18/11/1973) la Corte vuelve a expedirse sobre el fundamento jurídico del derecho de repetición de impuestos y los recaudos

de procedencia que deben ser acreditados: *"Que finalmente, la repetición de autos tampoco procede en razón que el accionante no ha acreditado un presupuesto básico de su acción. El derecho de repetición tiene su fundamento legal en la ley civil (arts. 784 y sigts. Cód. Civil) y es unánimemente conceptuado como un supuesto particular del enriquecimiento sin causa (Fallos, t. 190, p. 397 -Rev. La Ley, t. 23, p. 880-), que en el último análisis encierra la idea del daño experimentado en un acervo y el correlativo aumento en otro patrimonio, desplazamiento sin derecho que genera la pretensión de restablecer la equivalencia perdida o el equilibrio alterado. El fundamento jurídico de la restitución es la expresión de una norma ética. Si bien tanto el error de hecho como el de derecho autorizan la repetición, el deber de restituir nace de la circunstancia de haber hecho suyo el objeto el -accipiens-, sin que medie causa. De la prueba rendida en estos autos no se advierte que la empresa demostrara haber cumplido el elemental recaudo de procedibilidad que implica la acreditación, no sólo del aumento o enriquecimiento del patrimonio del obligado a la restitución, a que limitara su prueba sino del correspondiente y proporcional empobrecimiento del actor (art. 377, Cód. Procesal; art. 89, ley 11.683) que no es inferible en este supuesto del solo hecho en los pagos como en el caso de un particular y por su única virtud, máxime ante la negativa general de fs. 42 (Fallos, t. 186, ps. 64 y 316 -Rev. La Ley, t. 17, p. 661; t. 18, p. 225-, entre otros). Tanto la doctrina como la jurisprudencia están contestes en que ambos extremos y no sólo el enriquecimiento y la falta de causa son condiciones indispensables para la existencia del derecho a repetir, por lo cual la ausencia de empobrecimiento en el accionante o su falta de acreditación y cuantía implican descartar el interés legítimo para accionar en justicia reclamando la devolución íntegra de las sumas ingresadas por pagos de tributos que se impugnen. Así lo decidió la Corte en el caso 'Cabanillas Orfilio c. Gobierno nacional', registrado en el Libro de Copias de Sentencias de esta Corte, núm. 65, pero no inserta en la colección de Fallos, donde dejóse establecido que el actor demandante contra la Nación fundado en el enriquecimiento sin causa tiene a su*

cargo la prueba del enriquecimiento, del empobrecimiento y de la relación causal entre ambos extremos. En autos la sociedad comercial actora trata de repetir un impuesto que por su naturaleza es trasladable, lo que torna viable el razonamiento que informa soluciones de otros ordenamientos en los cuales sólo se autoriza la repetición cuando la empresa reclamante demuestra que no hubo traslación de la carga impositiva, en tanto, si quien demanda por repetición obtiene sentencia favorable y antes trasladó el impuesto al precio de la mercadería vendida, habría cobrado dos veces, criterio que reposa en una clara regla ético jurídica, conforme a la cual la repetición de un impuesto no puede sino depender de la indispensable prueba del real perjuicio sufrido, por las razones que se han mencionado precedentemente, toda vez que su traslación hacia terceros no depende en definitiva sino de las condiciones del mercado, lo cual, tratándose de indiscutible cuestión de hecho y prueba, debió estar en el caso, a cargo del accionante. La determinación de las condiciones de la pretensión procesal constituye irrenunciable tarea de los jueces ya que el esclarecimiento del hecho controvertido es el que permite ponderar el interés que fundamentan las acciones y, como queda visto, no corresponde sostener que medie enriquecimiento indebido del fisco por el simple hecho de acreditar el desembolso del tributo, ya que el contribuyente actor debió demostrar que ese pago ha representado para sí un detrimento patrimonial concreto y asimismo, la medida de éste".

Luego en "Ford Motor Argentina" (Fallos 288:333, 02/05/1974), la Corte hizo extensiva la exigencia de la prueba del empobrecimiento del reclamante si se pretendía repetir impuestos directos y dada la condición de industria de la actora, aplicó la presunción de que se habían trasladado, siendo a cargo de la parte actora desvirtuar esa inferencia.

En relación con personas físicas no organizadas como empresa, aceptó, en repetición de impuestos directos, que la prueba del empobrecimiento estaba dada por el pago ("Weiser, Edda Leonor Brunella Vda. de c/Fisco Nacional s/demanda contenciosa de repetición de pago", Fallos 289:67). En el caso de una institución nacional sin fines de lucro -el Banco

Hipotecario Nacional- se tuvo por cumplida la prueba del empobrecimiento, por el solo hecho del pago del impuesto que se intentaba repetir (“Banco Hipotecario Nacional c/ Provincia de La Rioja”, Fallos 294:22).

No obstante lo expuesto, a partir de 1904, la Corte Suprema también dictó una serie de fallos donde restaba importancia jurídica a los efectos de la traslación y aceptaba la repetición, afirmando que se debía proteger el interés inmediato y actual del contribuyente, con independencia de quien soportaba el pago en última instancia, porque se podía llegar a un supuesto inadmisible como que en ningún caso sería posible la impugnación de impuestos indirectos como contrarios a la Constitución nacional (cfr. Fallos, 101:8; 170:159; 183:160; 187:392; 188:143 y 373; 190:464 y 580; 191:35; 283:350; LL, t. 14, p. 68; t. 19, p. 971; t. 20, p. 712; p. 885; t. 24, p. 947; t. 25, p. 142; t. 148, p. 174).

La fuerte doctrina judicial que se trazó a partir de “Mellor Goodwin” fue dejada de lado a partir de la sentencia del 27 de mayo de 1977 en autos “Petroquímica Argentina S.A.” (Fallos, 297:500.), donde al delimitar los requisitos de procedencia de la repetición -circunscribiéndolos a los estrictamente tributarios- descartó la necesidad de la prueba del empobrecimiento del actor, exigiendo sólo la prueba del pago y la falta de causa de la obligación cancelada.

Allí la Corte Federal sostuvo que:

1) El derecho tributario cuenta en la actualidad con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado;

2) En materia de repetición de impuestos comprendidos en la ley 11.683 (t. o. 1974), este cuerpo legal contiene normas propias que reglan todo lo relativo al ejercicio de ese derecho, estableciendo expresamente los dos presupuestos aludidos, sin ninguna otra exigencia, fuera de los requisitos procesales de competencia, cuantía del asunto, inmutabilidad de los hechos alegados y, en ciertos casos, presentación de reclamo administrativo previo;

3) La acción instituida en esos términos con el objeto de lograr la restitución de lo pagado

indebidamente en concepto de tributos, encuentra su fundamento superior en el principio de derecho natural que “nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro”, regla ética de proyección patrimonial que no solamente alcanza a las personas privadas sino también al Estado. Pero aparte de ese fundamento de valor universal, el derecho a la repetición de tributos reconoce otro esencialmente jurídico que se encuentra en las garantías constitucionales que alcanzan a la protección del contribuyente frente a posibles desvíos de la ley o en su aplicación. La obligación tributaria sustantiva que encierra el deber principal de pagar los tributos, no puede quedar librada en cuanto a la exigencia de su cumplimiento a ninguna discrecionalidad por parte del Fisco; de ahí, la existencia de medios defensivos de los intereses de los contribuyentes, traducidos en recursos jurisdiccionales -como la acción de que se trata- que nacen de la Constitución. El poder tributario de que goza el Estado tiene limitaciones, no sólo para crear las fuentes de renta sino también para aplicar la ley fiscal. Cuando en uno u otro caso excede de aquéllas, el patrimonio del contribuyente puede verse ilegítimamente disminuido por una prestación pecuniaria -espontánea o compulsiva- carente de causa. Para esos supuestos, precisamente, la ley acuerda la acción de repetición de pago, mediante la cual el contribuyente pone en movimiento el contralor jurisdiccional tendiente a establecer la legalidad o constitucionalidad del tributo. Si en alguna forma se privara o restringiera ese derecho y el Fisco pudiera retener lo indebidamente ingresado a sus arcas, incurriría en una abierta violación de la Constitución, tan grave como si se apropiara de un bien sin observar las garantías esenciales que ésta establece;

4) Si se creyera que el derecho a la repetición de tributos, como se halla legislado en la ley 11.683 (t. o. 1974), tiene su fundamento en la ley civil y constituye un supuesto particular de la teoría del enriquecimiento sin causa, es necesario comenzar estudiando si esta figura jurídica, con las características establecidas por la doctrina y la jurisprudencia para el ejercicio de la acción que genera, abarca también en las mismas condiciones a la que deriva de aquél. El principio según el cual nadie debe enriquecerse a expensas de otro, llevado al derecho

civil, ha dado base a la teoría del enriquecimiento sin causa que no ha sido, sin embargo, expresamente disciplinada por el Código Civil; en cambio, por obra de la jurisprudencia, se han establecido las condiciones requeridas para el ejercicio de la acción respectiva (*actio de in rem verso*) que son las siguientes: a) enriquecimiento del demandado; b) correlativo empobrecimiento del demandante; c) relación de causalidad o nexo causal; d) falta de causa jurídica que justifique el enriquecimiento; e) que el damnificado no tenga otra acción fundada en ley o en contrato que le permita obtener el resarcimiento que reclama. Si se analizan comparativamente en su regulación jurídica ambas instituciones, la del derecho civil y la de la ley citada, en seguida se advierte que esta última requiere -según se ha expresado- la observancia de dos presupuestos esenciales: la prueba del pago y la falta de causa, característica que la asimila al pago indebido del Código Civil, pero no al enriquecimiento sin causa, pues éste -como se ha visto- contempla, además, otras exigencias que no se avienen con aquél. Entre esas exigencias se encuentra, fundamentalmente, la prueba del empobrecimiento del solvens, a la cual, en el terreno tributario -más en la doctrina que en el derecho positivo-, se la vincula con la obligación que correspondería al contribuyente de demostrar, tratándose de empresas comerciales, ya sean de personas físicas o jurídicas, la absorción de la carga impositiva por no haberla trasladado a los precios de los productos. Ante la existencia de normas legales expresas -como son las contenidas en los arts. 74 y 76 de la ley 11.683, t. o. 1974- que reglan todo lo relacionado con el pago indebido de tributos, la introducción de ese nuevo requisito, por un lado, haría perder a aquéllas su individualidad propia, con riesgo de afectar garantías consagradas por la Constitución Nacional, y, por otro, vendría a crear una nueva condición, a modo de un presupuesto más, no requerido para la procedencia de la acción;

5) A mayor abundamiento, si alguna duda subsistiera sobre la prueba del empobrecimiento en lo que se vincula con la traslación de tributos, queda disipada si se tiene en cuenta que el art. 74 de la referida ley 11.683 confiere acción no solamente a los contribuyentes sino también a

los meros responsables y estos últimos no son titulares de la obligación tributaria, motivo por el cual su patrimonio no se verá disminuido por virtud del pago ni aumentado con su repetición. Además, en el orden administrativo la ley tampoco exige demostrar el empobrecimiento, tratándose de la compensación de saldos acreedores del contribuyente, o de la acreditación o devolución de lo pagado en exceso (arts. 35 y 36); es decir que, en esos casos, el Fisco no entra a averiguar si un tributo ha sido incorporado o no al costo de un producto y trasladado al precio de venta. En consecuencia, la sola circunstancia de tener la acción de repetición de impuestos y la de enriquecimiento sin causa un fundamento último común y haber alcanzado la segunda mayor desarrollo en la doctrina y la jurisprudencia del derecho civil, no son razones que justifiquen su aplicación a la materia tributaria, como si se tratara de un principio general capaz de influir en las distintas hipótesis contempladas por el legislador, muchas de ellas con marcadas particularidades, como la aquí examinada;

6) Descartada la aplicación de las reglas de derecho civil sobre enriquecimiento sin causa como· expresión de una norma jurídica general, tampoco podría hacérselo recurriendo a la analogía. En materia de interpretación de las leyes tributarias (sustanciales y formales), la exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa. Si tales fuentes no son decisivas, cabe recurrir a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior. Esta regla metodológica de interpretación se encuentra legislada en el art. 11 de la ley 11.683 (t. o. 1974) -art. 12 en los ordenamientos anteriores-, que establece: *"En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen se atenderá al fin de las mismas y' a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá' recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado"*. Consagra, así, este precepto la primacía en el terreno tributario de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la

legislación especial; y con carácter supletorio o secundario, de los que pertenecen al derecho privado. En el caso de la acción de repetición legislada por la ley 11.683 (t. o. 197 4), con normas claras y precisas que guardan coherencia con el sistema de pago de los tributos que contempla, resultaría inadmisible una interpretación que prescindiera de aquéllas, sin mediar declaración de inconstitucionalidad. Siendo así, no existe razón alguna para subordinar la interpretación de esas disposiciones al citado principio del derecho civil; si se lo hiciera se trataría de un evidente apartamiento de las reglas de hermenéutica establecidas por el art. 11, antes transcripto;

7) La introducción de la exigencia de probar el empobrecimiento del contribuyente como un requisito o presupuesto necesario para que el órgano jurisdiccional pueda entrar a juzgar si la acción de repetición es o no procedente, se relaciona directamente con el arduo problema de la traslación de los tributos. En ese sentido el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporte el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisible de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aun las de los directos en que también aquélla se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional. Y por eso siempre se ha reconocido interés y personería a los inmediatamente afectados por un impuesto para alegar su inconstitucionalidad sin tomar en cuenta la influencia que aquél puede tener sobre el precio de las cosas, ni quién sea el que en definitiva los abona, extremos ambos sometidos a reglas económicas independientes de las leyes locales; que jurídicamente el derecho de repetir un pago sin causa o por causa contraria a las leyes corresponde a quien lo hizo siendo su devolución a cargo de la persona pública o privada que lo exigió. La circunstancia de que quien realizó el pago haya cobrado a su vez, fraccionadamente la misma suma a otras personas, no puede constituir argumento valedero para su devolución si procede, porque los últimos podrían a su turno, accionar contra los

introductores y los consumidores contra aquéllos, si en un caso hipotético pero posible, las cosas se hubieren preparado en una acción conjunta con esa finalidad.

Luego de la línea instalada a partir de “Petroquímica S.A.", la Corte se expidió en “ECA Cines S.R.L. c/Instituto Nacional de Cinematografía s/ordinario” (Fallos, 306:1548, 18/10/1984.), en relación a los agentes de percepción, estableciendo que sólo se encuentran autorizados a demandar la repetición -de impuestos regidos por la LPT-, en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone haya derivado en un perjuicio personal. Ello no implicaba considerar como requisito a efectos de la repetición la prueba del empobrecimiento -que no surge de las normas implicadas- sino la aplicación del sistema de responsabilidad de deuda ajena prevista en la ley, atento a que el pago se hacía con dinero del espectador; sólo en el supuesto que se realizara el pago con incidencia en el patrimonio del agente sería posible el planteo de la acción.

Más cerca en el tiempo, cabe traer a colación lo resuelto por la Corte Suprema in re “Nobleza Piccardo S.A.”, del 5 de octubre de 2004 (Fallos 327:4023).

La discusión versó allí sobre una demanda de repetición del impuesto sobre los cigarrillos destinado al “Fondo Transitorio para Financiar Desequilibrios Fiscales Provinciales”, creado por la ley 23.562 (y sus modificatorias) -gravamen considerado indirecto-, en cuanto había sido prorrogado por la ley 23.905, habiéndose acreditado en la causa que la actora había incorporado el monto del tributo al precio de venta de sus productos. La Corte sostuvo -en resumidas cuentas- que estaba probado por el Fisco que el impuesto había sido trasladado hacia el consumidor, que la empresa no había demostrado el “empobrecimiento” ni una lesión en su patrimonio y que, como consecuencia de ello, carecía de “perjuicio” o “gravamen” concreto, motivo por el cual se rechazó la demanda. Agregó que tal solución no implicaba un examen de los recaudos propios de la procedencia de la acción de repetición en materia tributaria, como tampoco adherir al criterio de otros precedentes del Tribunal (en particular el de Fallos: 287:79, “Mellor Goodwin”; empero, en su voto individual, el ministro Zaffaroni se

remitió expresamente a la doctrina de aquél fallo.).

Finalmente, resulta de interés para el presente lo resuelto por la Corte in re “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c. Provincia de Misiones y otro s/ acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad” (11/11/2014).

En dicha causa, una asociación de bancos y varias entidades financieras promovieron demanda contra la Provincia de Misiones, con el objeto que se la condenara a la devolución del impuesto de sellos sobre operaciones monetarias y financieras pagado bajo protesto por las entidades coactoras, y que se declarara la inconstitucionalidad del artículo 7° de la ley 4275, en cuanto establecía que el referido tributo debía ser soportado íntegramente por ellas, sin que pudiera trasladar su incidencia a los clientes. La declaración de inconstitucionalidad comprendía también la de la resolución general de la Dirección General de Rentas provincial n° 29/06 que regulaba aspectos de la aplicación de la norma impositiva impugnada, y la de toda otra disposición con análoga finalidad que se dictara durante el curso del proceso.

Al contestar la demanda, en lo referido a la acción de repetición, la provincia accionada había alegado en su defensa que no se había demostrado lesión patrimonial alguna de parte de los bancos, ni tampoco la falta de traslación del impuesto.

Luego de concluir en el Considerando 25 que era inconstitucional la prohibición de traslación contenida en la ley local, en los considerandos 26 y 27, la Corte cita in extenso su conocida jurisprudencia de “Petroquímica Argentina S.A” (Fallos 297:500), según la cual dicha prueba no es un requisito para la procedencia de un reclamo de repetición. Con tal proceder el Alto Tribunal dejó en claro que la doctrina sentada en el “Petroquímica Argentina S.A” continuaba vigente, despejando las dudas que había suscitado la sentencia dictada en el caso “Nobleza Piccardo”.

Este último precedente emanado de la Corte resulta trascedente para esta causa, pues:

1) Mantiene una doctrina elaborada en el marco de un régimen normativo análogo al que debe subsumirse este pleito, habida cuenta que: a) Reitera que el fundamento del derecho de

repetición no sólo se encuentra en el derecho natural, sino que se sustenta en los principios, derechos y garantías de orden tributario consagrados en la Constitución Nacional y que las leyes que los reglamentan no pueden desconocer (arts. 4, 17, 29, 75 inc. 22; 5, 28 y 33, CN). Estos principios rigen el nacimiento del hecho imponible, su aplicación y pago de la obligación, que al transformarse en contrario al ordenamiento jurídico, debe ser devuelto por el Estado, respetándose el marco constitucional; b) Antes de la reforma operada por la ley 10508, el CTP no imponía al contribuyente de jure del impuesto sobre los ingresos brutos la exigencia de acreditar que no había trasladado a terceros el peso del tributo. En consecuencia, la acción de repetición en materia tributaria tenía por objeto el reintegro de un pago indebido, ya sea por falta de correspondencia con el presupuesto de hecho definido en la norma, o bien porque la ley había transgredido el marco de juridicidad en que debió ser dictada y aplicada; c) El CTP también confería la acción de repetición a los responsables y en sede administrativa tampoco exigía demostrar el empobrecimiento, tratándose de la compensación de saldos acreedores del contribuyente, o de la acreditación o devolución de lo pagado en exceso (arts. 103 y 116, CTP 2012; hoy arts. 107 y 120, CTP 2015); d) Se oponía a la precipitada, irreflexiva, automática o mecánica aplicación de los recaudos propios del instituto del enriquecimiento sin causa regulado por el derecho privado, una regla metodológica de interpretación de sustancial similitud a la consagrada en la ley 11683, en cuanto el art. 3 del CTP prescribía: "*Todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica son admisibles para interpretar las disposiciones de este Código y demás Leyes Tributarias. Para los casos que no puedan ser resueltos por las disposiciones pertinentes de este Código o de una Ley Tributaria Especial, se recurrirá en el orden que se establece a continuación: 1) A las disposiciones de este Código o de otra Ley Tributaria relativa a materia análoga, salvo lo dispuesto en el artículo anterior; 2) A los principios del Derecho Tributario; 3) A los principios generales del derecho. Los principios del derecho privado podrán aplicarse supletoriamente respecto de este Código y demás Leyes Tributarias únicamente para*

determinar el sentido y alcance propios de los conceptos, formas e institutos del derecho privado a que aquéllos hagan referencia, pero no para la determinación de sus efectos tributarios. La aplicación supletoria establecida precedentemente no procederá cuando los conceptos, formas e institutos del derecho privado hayan sido expresamente modificados por este Código o la Ley Tributaria de que se trata. En todas las cuestiones de índole procesal, no previstas en este Código, serán de aplicación supletoria las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 6.658 y Modificatorias y el Código de Procedimiento en lo Civil y Comercial".

2) Fue suscripto por tres Ministros (Dres. Ricardo L. Lorenzetti, Elena I. Highton de Nolasco y Juan C. Maqueda) que al día de la fecha continúan integrando el máximo tribunal, de modo que el cambio parcial de su composición tampoco permite conjeturar la modificación de la jurisprudencia bajo examen;

VIII.3.- A lo expuesto cabe añadir que hago propios, los diversos reparos que merece la doctrina fijada en el caso "Mellor Goodwin" respecto a la exigencia de que contribuyente de derecho acredite su "empobrecimiento" si pretende repetir el pago de un tributo indirecto, y que han sido adecuadamente expuestos en fundado dictamen formulado por la Procuración General de la Nación (cfr. Dictamen de la PGN in re "Municipalidad de Monte Cristo (TF18.706-I) c. D.G.I").

En primer lugar, ese temperamento parte de la equívoca premisa de que los impuestos indirectos se trasladan y los directos no, lo que implica prescindir del hecho de que toda carga mensurable en dinero -sea tributaria o no- es un costo para el desempeño económico de las empresas, como también de los particulares (entendidos éstos en el sentido de los consumidores finales de bienes y servicios). Y que tanto aquéllas como éstos, de una manera o de otra, buscarán, como es lógico en una economía de mercado, incrementar su rentabilidad o la potencialidad económica disponible mediante la remoción de dichas cargas económicas -entre otros caminos-, sea sustituyendo insumos gravados por otros que no lo estén -o que lo

estén en menor medida-, sea disminuyendo el consumo de bienes y servicios gravados -o reemplazándolo por otros que lo estén en una medida inferior-, sea trasladando la carga económica -hacia adelante, hacia atrás, o bien lateralmente, hacia otros bienes y servicios distintos; y en la proporción en que ello le sea factible-, etc., lista que no agota las enormes posibilidades que pueden llegar a darse dentro de cada mercado y que se multiplican si se considera la posición que en ellos ocupa cada uno de los operadores económicos que allí se desempeñan.

Es decir que siempre, e indefectiblemente, un tributo será un costo -entre muchos otros que hay- tanto para empresas como para particulares, y que éstos buscarán remover la carga: las empresas incrementando el precio de sus bienes, o bien obteniendo una rebaja en el precio de los insumos -o ambas cosas a la vez, y en la medida en que ello sea posible en cada dirección-; y los particulares, ya que en su carácter de consumidores finales de bienes y servicios no pueden trasladar la carga hacia adelante por la vía de la comercialización, o bien buscarán un incremento de sus ingresos por las vías que fueren pertinentes -paritarias; protestas gremiales; diversas fuentes de negociación; etc.-, o bien articulando los mecanismos que estimen convenientes para sustituir o disminuir el consumo del producto gravado.

Con relación a las empresas, no puede omitirse poner de relieve que ellas, en el afán de maximizar sus beneficios, también intentan incrementar su ganancia no sólo trasladando todos los costos -entre ellos, insisto, los tributarios- sino además, si las condiciones normativas y fácticas del mercado se lo permiten, aumentar la parte de precio que sea puramente “utilidad”. Y que tal comportamiento, en principio, encuentra amparo dentro del amplio ámbito de las libertades y derechos que garantiza nuestra Constitución Nacional (arts. 1°, 14, 17, 19, 28 y 33).

En segundo término, la postura criticada cae en un simplismo excesivo, al suponer que todo impuesto indirecto es trasladable y que todo impuesto directo no lo es, poniendo las cosas en los inciertos términos de tercero excluido, como si se tratase de una cuestión absoluta, cuando

la verdad es que se trata de un fenómeno susceptible de graduación. Luego, la clasificación no puede hacerse a priori, sino que deberá esperarse a ver los efectos de cada tributo respecto de cada contribuyente (y de cada período), para ver si su comportamiento ha implicado su traslación (y, por ende, será calificable como “indirecto”), o bien si no lo ha sido (y, entonces, será tildado como “directo”), quedando entre un extremo y el otro una inmensa cantidad de supuestos en los que la traslación haya sido parcial, y en diferentes medidas y sentidos.

Y ello es así ya que ese funcionamiento fáctico de la riqueza, depende de las diversas circunstancias que se den para cada contribuyente en cada momento y en cada mercado en que se opere. En efecto, no serán las mismas posibilidades en épocas de bonanza que de escasez, ni para quien comercie productos de consumo imprescindible como para quien lo haga con aquellos que no lo sean, ni para aquel trabajador agremiado en un sindicato con peso relevante que para quien no lo esté, y un largo etcétera. Circunstancias que son además susceptibles de grado en cada caso y en cada momento, debido a que la traslación es un fenómeno que puede darse de manera parcial, y según lo permitan las condiciones en que se desenvuelve la economía en cada mercado y en cada época.

Como derivación necesaria de lo anterior, en tercer lugar, aparece una compleja circunstancia fáctica que tornaría inoperante -o casi- el instituto de la repetición dado que la prueba de un hecho negativo -la falta de traslación del gravamen- importaría una exigencia de difícil -sino de imposible- cumplimiento, tal como la Corte advirtió en “Petroquímica Argentina S.A.”.

Cabe añadir aquí que esta postura se desentiende de la configuración jurídica del tributo como obligación ex lege, nacida por obra del legislador, y que, ocurrido el hecho imponible que la hace surgir, liga al acreedor -generalmente el Estado- con el deudor -por lo común un particular-. Por ende, la acción de regreso ha de establecerse de manera simétrica entre ellos, sin que quepa colocar dentro del marco de la repetición a sujetos extraños a tal relación pero que, por una razón u otra, se han vinculado con el contribuyente dentro de relaciones privadas diferentes y ajenas a la que hace surgir el tributo.

Además, en cuarto término, y de manera determinante, la doctrina que aquí se analiza lleva inexorablemente a consagrar -en derecho y en los hechos- una inadmisible injusticia: no sólo que el Estado se enriquezca por vías impropias sino, además, que sea contumaz en esa conducta.

En efecto, al privar al contribuyente de derecho, es decir al pagador del gravamen, de la posibilidad de repetir, es imposible (o casi) que todos quienes con aquél se vincularon (clientes en caso de traslación hacia adelante; proveedores en caso de traslación hacia atrás; ambos en caso de las traslaciones laterales; y las innumerables alternativas que puedan existir según los casos ocurrentes) demanden al Estado a fin de obtener el resarcimiento que le fue negado al contribuyente. En este último caso, sea por razones vinculadas con la prueba (v.gr. ¿cómo demuestra un adquirente de cigarrillos que efectivamente fue él quien ha comprado un paquete y que el precio que ha pagado tiene un componente impositivo cierto y determinado?), o bien por razones ligadas a la viabilidad económica de un planteamiento de tal calibre (v.gr. volviendo al caso anteriormente ejemplificado, ¿cuál es el costo de un reclamo administrativo o judicial frente a sumas tributarias que, individualmente para cada consumidor, no son relevantes?).

Aquella postura lleva a sacralizar una situación que resulta doblemente injusta: por un lado, un enriquecimiento indebido –ilícito- de una persona y, por otro, que esa persona injustamente beneficiada sea, precisamente, el propio Estado; quien actuó en su triple carácter de legislador, acreedor de la obligación inexistente y juez de la controversia suscitada.

No debe permanecer fuera del foco de estudio de esta cuestión que los tributos son detracciones coactivas de riqueza, taxativamente autorizadas por ley formal, y que todo otro importe que el Estado exija sin contar con tal permisión, cercena irremediablemente el derecho de propiedad de los particulares, en la medida en que éstos han abonado tal suma indebida (arg. Fallos: 318:076).

Sentado ello, es de toda evidencia que aquellas consideraciones basadas en “normas éticas” o

en la “buena fe” (Fallos: 281:79), o bien en “consideraciones de equidad” (Fallos: 3:131) -invocadas para exculpar al Estado de su deber de devolver lo indebidamente apropiado- deben ser enfáticamente rechazadas pues, precisamente, tal deber “ético”, “equitativo” y “de buena fe”, es el contrario, dando así el ejemplo a sus ciudadanos, ya que tal como ha sostenido inveteradamente la Corte, no es moral, ni justo, que la Administración, que debe ser leal, franca y pública en su comportamiento, se enriquezca indebidamente a costa de los particulares -y más allá de la opinión que pueda merecer la conducta que éstos han llevado a cabo-, lo que implicaría, al mismo tiempo, una violación al principio de ejemplaridad que debe presidir todos sus actos (arg. Fallos: 128:456 y 4198; 330:2049).

La Corte Suprema ha señalado que es enteramente reprochable la posición asumida por el Estado al negarse a su restitución, cuando él no debe incurrir en prácticas que impliquen comprometer intereses superiores que está obligado a preservar (arg. Fallos: 310:2278; 325:1787; entre otros), amén de serle exigible con estrictez que guarde un comportamiento coherente (arg. Fallos: 308:2153, cons. 10), toda vez que es una persona que debe guiarse insalvablemente por una finalidad ética (arg. Fallos: 312:1725; 314:1376; 325:669; 330:4749, disidencia del Dr. Zaffaroni, entre otros).

Asimismo, importante doctrina del Derecho Financiero comulga con la tesis sustentada en el precedente “Petroquímica Argentina S.A.”.

Esa doctrina siempre distinguió entre dos tipos diversos de traslación. Por una parte, se aprecia la traslación del tributo que el legislador ha contemplado dentro de la relación jurídica tributaria por él creada -obligando o facultando al sujeto pasivo para que traslade el peso del gravamen hacia quienes con él operan-. Fue el caso claro de los impuestos sobre las ventas y sobre el volumen de negocios, típicos antecedentes de la moderna imposición sobre consumos cuyo modelo es el IVA, con sus ventajas de ser plurifásico pero no acumulativo y de poder determinarse en cada momento y con precisión el componente impositivo de la mercancía o del servicio de que se trate.

Y, por otra parte, destacaron otro tipo de traslación, de nula relevancia jurídica, consistente en los efectos económicos que se verifican en el mercado por la acción del gravamen. Esta traslación sólo les ha interesado desde el punto de vista económico, ya que no está prevista (ni implícita ni explícitamente) en las normas reguladoras de un gravamen (tal vez por las aducidas razones de imposibilidad de su previsión en todos y cada uno de los casos ocurrentes).

Así, Achille Donato Giannini reconoció que no siempre la persona obligada al pago del tributo quien, en definitiva, soporta la carga. Agregó que a este hecho económico de la traslación o regreso en sentido lato *"corresponden en el ámbito del Derecho situaciones sustancialmente diversas entre sí. En efecto, a veces se trata de un mero proceso económico, que el Derecho no regula de ningún modo; otras se trata de una relación (regreso en sentido propio), regulada por una norma tributaria o extraña al Derecho tributario, entre el sujeto pasivo del impuesto y otra persona que no participa en la relación tributaria, o bien entre los diversos participantes en dicha relación"*, y añadió que *"el ordenamiento jurídico se desinteresa de ordinario de este proceso económico, en el sentido de que no juzga necesario dictar ninguna disposición para regularlo, bien sea autorizándolo, bien imponiéndolo, bien prohibiéndolo. Esto no quiere decir que el legislador tributario lo ignore, hasta el punto de que algunos impuestos (...) se establecen sobre la base de que ese proceso de traslación ha de producirse; pero se trata de un presupuesto que entra en la esfera de los motivos de política tributaria que determina la formación de la ley y que permanece extraño al contenido de la misma, por lo que el hecho de que la traslación pueda o no producirse, en concreto, de un modo total o parcial no influye en modo alguno en la aplicación de aquélla"* (Instituciones de Derecho tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, ps. 70 y ss.; 83 y ss.; 132 y ss.). Agregó que aun en los casos en que el legislador interviene con normas para facilitar u obstaculizar la traslación, según sea o no querida, o a orientarla en determinada dirección, sea cual fuere el mecanismo de intervención, el deudor sigue coincidiendo con el sujeto pasivo

del gravamen, ya que en la relación impositiva no se introducen nuevos sujetos, sin confundirse con los casos de responsabilidad o sustitución.

También Fernando Sainz de Bujanda sostuvo que la distinción entre contribuyentes de iure y contribuyentes de facto es fértil en consecuencias para la dogmática tributaria siempre que se eliminen de ella ciertos elementos perturbadores provenientes de la teoría económica, en tanto afirmó que la existencia de dos sujetos, uno de los cuales soporta la carga en definitiva, deriva de la intención del legislador, y que *"esa intención, si no se plasma en normas jurídicas de tipo imperativo, es perfectamente irrelevante para la construcción jurídica del impuesto"*, agregando que *"la contraposición entre un contribuyente de iure y un contribuyente de facto es perfectamente inservible dentro de los esquemas de la ciencia del Derecho tributario. Un análisis jurídico del impuesto tiene que rechazar de plano semejante separación, porque el contribuyente de facto es una figura que no existe para el Derecho"* (Impuestos directos e indirectos, en Hacienda y Derecho, tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, ps. 445 y ss.; el subrayado me pertenece).

Para el maestro español, el hecho de la traslación económica, es decir que la persona que soporta la carga sea diferente de aquella a cuyo cargo nace la obligación impositiva, es irrelevante para el Derecho. Si la traslación se da fuera de los esquemas legales, no puede considerarse desde el punto de vista del Derecho tributario, y sólo será contribuyente quien paga de iure, ya que lo decisivo es que la obligación haya nacido ex lege. Culmina su razonamiento señalando que *"Es evidente que el pago de una cuota tributaria por el sujeto pasivo del impuesto puede dar origen a un ulterior proceso de resarcimiento, pero ese proceso sólo puede interesar al Derecho tributario en la forma prevista y regulada por la Ley, por lo que quien, en definitiva, resulte incidido por esa traslación de tipo legal, no será (...) un contribuyente de facto, sino un pagador de iure, aunque de segundo o tercer grado"*.

García Vizcaíno entiende que dentro del marco liberal de nuestra Constitución Nacional, en el cual el empresario puede fijar los precios de mercado y sus utilidades, aumentándolos o

disminuyéndolos, según -entre otros factores- la cantidad de productos demandados, otorgarle juridicidad a la prueba de la traslación o de su ausencia lleva a considerar como ganancia ilegítima la que de todos modos el empresario podía haber obtenido por aplicación de las reglas de mercado, aunque (por hipótesis) no existiera el impuesto cuya repetición intenta (cfr. García Vizcaíno, Catalina: *Manual de derecho tributario*, 2ª ed. Actualizada, Abeledo Perrot, 2016, pp. 74/75 y 576/577).

En la misma línea de pensamiento, Spisso entiende que la doctrina del empobrecimiento, al restringir el derecho del contribuyente a repetir los tributos contrarios a la Constitución, por consideraciones referidas a la traslación del gravamen, *"adolece de una grave falta ética al estimular al Estado, que debe velar por la plena vigencia del derecho, a incurrir en continuas violaciones a la Constitución, en la seguridad de que no será obligado a devolver el fruto de su ilicitud. Nada hay más contrario al afianzamiento de la justicia que la impunidad del Estado ante la violación de su parte del principio de juricidad. La teoría del empobrecimiento no puede disimular -en realidad ni siquiera lo intenta- su adhesión a una concepción intervencionista del Estado, en la vida económica nacional. Si el Estado fija los precios de venta y costo de los productos que se comercializa no servicios que se prestan, márgenes de utilidad, contemplando la incidencia de los tributos en las distintas etapas de la elaboración y comercialización de los productos o de la prestación de los servicios, en este contexto la teoría del empobrecimiento, como requisito de la acción de repetición, se acomoda a la perfección. En efecto, si el Estado determina los precios de todos los productos y utilidades que las empresas puedan obtener, es evidente que el reintegro de un tributo ilegal que ha podido ser trasladado a los precios implicaría la obtención de una mayor ganancia por parte de la empresa no permitida por ese Estado regulador. Es claro que esta concepción del Estado, en que el derecho de la empresa a obtener una ganancia por la actividad que desarrolla constituye un derecho sometido a la discrecionalidad de los funcionarios públicos, implica una clara desvirtuación del programa constitucional. En*

síntesis, la teoría del empobrecimiento es para otro modelo de Constitución, no para el nuestro. Por ello, no existe el tan mentado enriquecimiento sin causa de quien repite un tributo ilegal que ha trasladado a los precios. Si el empresario ha podido fijar libremente sus precios y sus utilidades, la devolución de un tributo ilegal no deviene en una ganancia ilegítima, sino en la que, de todas maneras, hubiera podido obtener por el juego de las leyes económicas de formación de los precios. La imputación de abuso de derecho y de transgresión a la ética de quien requiere la devolución de un tributo que ha trasladado a los precios por inexistencia de perjuicio se basa en la falsa premisa de que tal conducta implica recuperar dos veces por vías distintas el monto del tributo ingresado. Pues bien, no hay tal doble recupero. Al trasladar el impuesto a los precios, el contribuyente de iure obtiene el monto del gravamen que ha de ingresar, en tanto que cuando recupera del Estado las sumas abonadas obtiene un acrecentamiento de la ganancia bruta, que hubiera 'ab initio' podido obtener de no haber existido el impuesto ilegal" (Spisso, Rodolfo R.: *Tributos provinciales*, Ed. Mediterránea, 2018, t. I, p. 364/365).

Finalmente, en un enjundioso estudio de la cuestión, Rougès sostiene lo siguiente: 1) Una gabela no deja de ser inconstitucional, por las posibilidades fácticas que tenga el contribuyente de trasladar su costo a los precios; 2) Conforme a los principios clásicos, sólo tiene legitimación para repetir lo pagado el contribuyente de iure, es decir, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Si cualquier otro lo hiciera, se le podría oponer la excepción de falta de acción (falta manifiesta de legitimación activa), pues el fisco podría alegar: a. que sólo puede demandar la restitución quien con anterioridad mantuvo una relación jurídica tributaria con el Estado, pues el consumidor no pagó el impuesto, sino solamente soportó su carga económica, y para que quepa la repetición, es necesaria la existencia de un previo pago a favor de la misma persona contra quien se procura repetir (arts. 784, 792 y concordantes del Código Civil); b. que si se hiciere lugar a la demanda del consumidor —que pueden ser millones en el caso de impuestos al consumo— y luego debiera soportar una demanda de

repetición de quien efectivamente abonó el tributo —quien puede demostrar, o al menos alegar, que no trasladó la gabela a los precios, o que lo hizo parcialmente— el fisco se vería obligado eventualmente a pagar dos veces; 3) La teoría microeconómica sirve para descartar que la traslación sea inexorable; que sea necesariamente total, y que no reduzca los beneficios de las empresas; 4) Desde el punto de vista práctico, conceder una acción a los indirectamente damnificados -los consumidores- y tornar casi imposible la repetición por parte de los directamente perjudicados por el tributo inconstitucional, que son los contribuyentes de iure, producirá como efecto, un aliciente al dictado de normas constitucionalmente inválidas, por el desaliento a su impugnación judicial: los consumidores, en general, tienen un incentivo débil para accionar, y sus perjuicios, aunque significativos globalmente considerados, están difundidos en un universo de millones de afectados, en importes individualmente pequeños, que no justifican los costos y riesgos de una demanda judicial. En cambio, las empresas afectadas por la gabela contraria a la Ley Fundamental, que son quienes tienen interés directo en cuestionarla, se verán severamente limitadas, ante la exigencia de que prueben la no traslación; 5) En los impuestos indirectos, cuando eventual traslación es parcial, se genera una dificultad adicional, tanto para los contribuyentes como para los consumidores: las empresas, deberían demostrar que la traslación fue parcial, pues incrementaron los precios en una proporción menor que el tributo cuestionado, y a la vez redujeron sus ventas. ¿Cómo se cuantifica, sin una *diabólica probatio,* que torna en los hechos imposible la repetición, la relación causal entre la reducción de las ventas y el incremento de los precios? Los consumidores sólo podrían reclamar como perjuicio el mayor precio, que no resulta equivalente a la totalidad del tributo, pues la traslación es parcial. En el largo tiempo que transcurre entre que se paga el tributo y se efectiviza la repetición, es probable que todas las circunstancias cambien. Puede aumentar la demanda sectorial de determinados bienes o servicios afectados por el tributo, y el aumento de precios deberse no a una traslación de los mayores costos, sino a la demanda incrementada. Pueden los precios aumentar en forma

generalizada y persistente -inflación- y variar enormemente los precios relativos: ¿qué porcentaje podrá demostrarse que es atribuible a los mayores costos impositivos, qué porcentaje asignar a los mayores costos de otra índole, qué porcentaje a las variaciones sectoriales de la demanda, y cuál proporción a los cambios en la demanda global (nominal)?; 6) La repetición de lo pagado sin causa no se basa sobre la existencia de un perjuicio, sino sobre el hecho de haber pagado sin causa jurídica válida que, en forma previa, haya constituido al *solvens* en deudor. Por lo tanto, el accionante sólo debe demostrar que no estaba obligado a hacer el pago (arts. 792 y concordantes del Código Civil); 7) La ética de nuestra Constitución -o lo que queda de liberal en ella- es que se ha sancionado como un freno al poder público. Que el Estado erija barreras probatorias para dificultar la repetición de tributos inconstitucionales, tiende a compurgar la ilicitud e inmoralidad más grave, que es la que proviene del propio poder público, que debe considerar como principal interés público no la recaudación por cualquier medio, sino el respeto de la supremacía de la Ley Fundamental (art. 31 CN) (cfr. Rougès, Julio M.: "La repetición de impuestos directos e indirectos y la doctrina del empobrecimiento", PET 2007, junio, p. 5 y ss.).

VIII.4.- Por lo demás, si en "Nobleza Piccardo" parecería que el voto mayoritario de los miembros de la Corte atribuye a la falta de traslación del impuesto objetado, la condición de ser un presupuesto básico del interés para accionar, de manera que *prima facie* la prueba de ese extremo pesaría en cabeza de la parte actora; en "Asociación de Bancos" el Alto Tribunal lo califica como un hecho fundante de la defensa del Fisco que resiste la demanda de repetición, por lo que este ultimo correría con la carga de acreditarlo.

Sabido es que, en el estadio final del proceso, las reglas de la carga de la prueba constituyen directivas para el juzgador, pues no tratan de fijar quién debe asumir la tarea de probar sino de quién asume el riesgo de que falte al momento de resolver el litigio (cfr. Alvarado Velloso, Adolfo: *Teoría General del Proceso,* Astrea, 2015, t. 8, p. 60 y ss.; Taruffo, Michele, en Nieva Fenoll, Jordi - Ferrer Beltrán, Jordi – Giannini, Leandro J.: *Contra la carga de la*

prueba, Marcial Pons, Madrid, 2019, pp. 17/18).

Conforme a esta directriz, al contestar la demanda, la Provincia sostuvo que la actora había traslado el costo del impuesto objeto de reclamo (cfr. fs. 295vta), y como ello no ha resultado comprobado en la causa, configura una circunstancia desfavorable para la situación procesal de la demandada.

IX.- Siguiendo entonces, los lineamientos fijados en el precedente "Petroquímica Argentina S.A.", si la falta de prueba de la no traslación del impuesto no es requisito para la procedencia de la acción de repetición, tampoco puede obstar a la legitimación para plantear la inconstitucionalidad de la norma fuente del tributo, pues *"siempre se ha reconocido interés y personería a los inmediatamente afectados por un impuesto para alegar su inconstitucionalidad sin tomar en cuenta la influencia que aquél puede tener sobre el precio de las cosas, ni quién sea el que en definitiva los abona, extremos ambos sometidos a reglas económicas independientes de las leyes locales; que jurídicamente el derecho de repetir un pago sin causa o por causa contraria a las leyes corresponde a quien lo hizo siendo su devolución a cargo de la persona pública o privada que lo exigió"*.

X.- Procede, en consecuencia, que examine el agravio vinculado a la aplicación en el sub lite, de la doctrina sentada por la Corte Suprema en la causa "Bayer SA c. Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", mediante sentencia dictada el 31/10/2017 y registrada en Fallos: 340:1480; cuyos fundamentos y conclusiones fueron reiterados in re "Harriet y Donnelly SA c. Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", de la misma fecha.

X.1.- En tal orden de ideas, conviene tener presente que, en dicha causa, se impugnaba la pretensión de cobro de diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos, resultantes de la aplicación de alícuotas diferenciales a los productos comercializados por la empresa actora, elaborados en una planta industrial radicada en una jurisdicción distinta a la Provincia de Santa Fe. Según expresó la Corte, le incumbía examinar si a Bayer S.A. le correspondía tributar el impuesto sobre los ingresos brutos, del que se reconocía contribuyente, bajo la

alícuota del 3,5% establecido en el art. 6° de la ley impositiva anual 3650, tal como se lo exigía el organismo fiscal de la Provincia de Santa Fe, o bien si se debía liquidar el tributo bajo la alícuota del 1% y 2%, según la índole de la actividad que declaraba, de acuerdo al art. 7° de ese régimen legal.

El Alto Tribunal hizo lugar a la demanda entablada, declarando la inconstitucionalidad de la resolución 9-1/2012 del Administrador Regional de Santa Fe de la Administración Provincial de Impuestos, como así también del régimen establecido en relación al impuesto sobre ingresos brutos en el cual se fijaron alícuotas diferenciales, a cuyos efectos sostuvo que:

Si bien las provincias conservaban los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que condujeran al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que podían escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les pareciera más conveniente, tales atribuciones encontraban el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional.

Entre esas limitaciones establecidas en la Constitución Nacional a las facultades impositivas provinciales, destacó que la Carta Magna prescribía que la igualdad era la base del impuesto y de las cargas públicas.

El establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debía ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no sólo a condición de que todos los que fueran colocados en una clase o categoría recibieran el mismo tratamiento, sino también —y era lo esencial— que la clasificación misma tuviera razón de ser, esto es, que correspondiera razonablemente a distinciones reales.

En materia de igualdad, el control de razonabilidad exigía determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocían iguales derechos o se les aplicaban similares cargas; se trataba, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componían, y observar si se excluía a alguien que debería estar dentro y recibir igual atención jurídica.

El principio de razonabilidad exigía que deba cuidarse especialmente que los preceptos mantuvieran coherencia con las reglas constitucionales durante todo el lapso que durara su vigencia, de suerte que su aplicación no resultara contradictoria con lo establecido por la Constitución Nacional.

La cuestión del domicilio del contribuyente había sido considerada en el precedente "Bolsa de Cereales de Buenos Aires" (Fallos: 337:1464) -al resolver un reclamo vinculado al impuesto de sellos- donde se había fijado un estándar interpretativo que se trasladaba sin dificultad al caso de Bayer S.A. Dicho estándar se podía resumir de la siguiente forma: *"...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes. Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada. La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas con relación a aquellas entidades que, igualmente libres, habilitadas y con idéntica actividad, decidieron instalarse en la Provincia de Buenos Aires"*.

No se advertía razón suficiente para que la actora que realizaba las actividades incluidas en las categorías enunciadas, tributara de un modo más gravoso que las empresas radicadas en el territorio de Santa Fe, desde que la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del domicilio no constituía a criterio de la Corte una pauta razonable que autorizara a ubicarla en un grupo distinto que permitiera la fijación de alícuotas diferenciales a los efectos impositivos y, por tanto, no superaba el control de razonabilidad efectuado.

Los principios del art. 12 y la noción orgánica asignada a la recordada "cláusula del comercio" de los arts. 75, inc. 13, y 126 de la Constitución Nacional, prevenían a las

legislaturas provinciales de dictar leyes que discriminaran el comercio interior en función de su origen o que beneficiaran a un Estado provincial respecto de otro, o que se gravara su desenvolvimiento al extremo de dificultarlo o impedirlo.

Recordó los siguientes principios: a) Las provincias en el ejercicio de sus poderes de legislación interna no se hallan autorizadas para dictar leyes o reglamentos de carácter general o municipal que comporten directa o indirectamente, trabar o perturbar de cualquier modo, que no signifique el ejercicio de sus poderes de policía, la libre circulación territorial o que pueda afectar el derecho de reglamentar el comercio conferido al Congreso de la Nación con el carácter de una facultad exclusiva; b) Un impuesto local sobre la venta de determinados objetos equivale a una imposición sobre tales objetos; c) El principio de los arts. 10 y 67, inc. 12 (actual 75, inc. 13), de la Constitución Nacional protege, también, las operaciones auxiliares del comercio; d) Es violatoria de los arts. 9 y 10 de la Constitución Nacional una ley provincial que grava la venta de determinado producto fabricado en otra provincia con un impuesto mayor que el que se cobra al similar fabricado en la propia; e) El comercio entre Estados no es libre cuando un artículo, en razón de su origen o elaboración exterior, es sometido por la administración local a una reglamentación o gravamen diferencial; f) Cualquier gravamen provincial que cree desigualdades entre los contribuyentes por razones de vecindad dentro de la República es inconstitucional.

Las aduanas interiores tenían fines económicos y fiscales, se proponían defender la producción local enfrente de la competencia de la producción de otras provincias y también crear recursos para el erario, siendo la renta principal de algunos Estados, lo que explicara la resistencia tenaz que opusieron a su abolición. Los impuestos aduaneros eran principalmente tres: a) el impuesto al tránsito, el más enérgicamente vetado por la Constitución, como era el que enconaba más la querella entre las provincias y consistía en un impuesto al simple paso de un producto por el territorio de la provincia, viniendo de otra provincia y destinado a una tercera; b) el “de extracción” de los productos, impuestos llamados a veces de exportación

que gravaba la sola “saca” de ellas, destinados a otra provincia; c) el de “introducción” o también llamado de importación, que tenía dos grados de imposición, a veces, un impuesto más alto cuando provenía del extranjero, otro menor cuando provenía de otra provincia.

Lo que convertía a la aduana en un instrumento de querella y represalia entre las provincias, era el propósito de protección de la producción local que se buscaba con el impuesto. Esta protección del producto local tenía dos formas: gravamen sobre el producto introducido de otra provincia, que no pagaba el similar local y gravamen sobre el producto que se sacaba de la provincia, quedando libre de él el similar que se consumía en su territorio.

Lo que impedía, pues, que el país fuera ‘”un solo territorio para una sola nación”, era el tratamiento diferente del mismo producto, según sea local o importado, según se consuma en él o se exporte a otra provincia.

La supresión de la aduana interior significó sustancialmente la abolición de preferencias en el tratamiento de los productos o mercaderías por razón de su procedencia, y se concluía que los impuestos provinciales afectaban el comercio entre los estados cuando una ley impositiva se proponía o sin proponerse, operaba o podía operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una provincia. Es decir, se volvía a la idea de leyes que creaban diferencias de tratamiento del mismo producto, ya sea liberando del gravamen al producto local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen.

El imperio de la cláusula que garantizaba la libre circulación llegaba en realidad en sus efectos más lejos de lo dicho, puesto que si bien admitía que las facultades de las provincias para gravar las mercaderías introducidas comenzaba a partir del momento en que ellas se iban incorporando a su masa general de valores, ello sólo era así a condición de que aún después de producida aquella, el impuesto no estableciera distinciones entre los bienes introducidos con los ya existentes en el territorio, porque entonces el derecho sería diferencial y como tal insubsistente. Y era que, en efecto, si se reconocía a las provincias el derecho de establecer impuestos más pesados sobre las mercancías, géneros o productos que procedentes de otras o

del exterior se hubieran incorporado a la riqueza local, se habría caído en lo mismo que se quería evitar. Las barreras aduaneras interprovinciales que no funcionaron en el acto de la introducción actuarían después por medio de los derechos diferenciales con manifiesta violación del régimen adoptado.

Era indudable que una provincia podía gravar con impuestos las mercaderías que había introducido de otra y se encontraban ya incorporadas a su riqueza general, pero desde el momento en que el gravamen se basaba en esa procedencia o establecía diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local, salía de su esfera propia de acción y afectaba el comercio interprovincial cuya reglamentación era atribución del Congreso de la Nación. La Constitución había querido impedir que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza, una provincia pudiera hostilizar el comercio de los productos originarios de las otras, provocando medidas de retorsión inconciliables con la armonía y recíproca consideración que debía reinar entre ellas; sin embargo no restringía las fuentes de renta, por cuanto esa prohibición se encontraba compensada con el aumento de valores que se incorporaban mediante ese libre intercambio a la riqueza local, aumentando directa o indirectamente, en la generalidad de los casos, el caudal susceptible de ser gravado en beneficio de la provincia.

Una interpretación contraria que contemplara la posibilidad de regulaciones locales "defensivas" en esta materia era incongruente con el sistema económico creado por la Constitución Nacional en sus arts. 8°, 9°, 10, 11 y 12, cuya preservación se encontraba a cargo del Congreso Nacional, con jurisdicción para *"reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí"*.

La aplicación de la ley impositiva santafecina, al gravar a la actora con la alícuota "residual" más elevada, obstaculizaba el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas.

La discriminación que generaba esa legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesionaba el principio de igualdad (Constitución Nacional, art. 16),

y alteraba la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución (Constitución Nacional, arts. 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conducía a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada.

X.2.- Sintetizado en esos términos el precedente en cuestión, cuadra verificar si la situación fáctica allí contemplada guarda analogía con la plataforma del presente pleito.

En su demanda, conforme a los períodos comprendidos en el reclamo de repetición, la firma actora pretende que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 21 de la Ley 9704 y 21 de le Ley 9875 (leyes y impositivas de los años 2010 y 2011) en cuanto disponen en su parte pertinente: *"Las alícuotas dispuestas para las actividades 'Industriales' previstas en los Códigos 31000 al 39000 del artículo 17 de la presente Ley, serán de aplicación en tanto la explotación o el establecimiento productivo en actividad se encuentre ubicado en la Provincia de Córdoba. Los sujetos que no realicen el proceso de industrialización sino a través de los denominados faconiers, confeccionistas o terceros, quedan excluidos de la aplicación de las referidas alícuotas, exenciones y/o tratamientos especiales que se establecen para la actividad industrial, debiendo tributar a la alícuota del comercio mayorista o minorista que corresponda, según el tipo de bien comercializado... En el caso de contribuyentes que no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba, tributarán -salvo que se trate de operaciones con consumidores finales- a la alícuota del cuatro por ciento (4,00%) o a la alícuota establecida para el comercio mayorista, si ésta resultare inferior…"*.

Ambas disposiciones se deben aplicar conjuntamente con el art. 17 de las citadas leyes, que en lo que ahora interesa, prescribe: *"Las alícuotas especiales para cada actividad serán las que se indican en el presente artículo:… INDUSTRIAS 37000 Industrias metálicas básicas, cero coma cincuenta por ciento 0,50%..."*.

Tal como sostuvo el tribunal aquo, en autos no existe controversia acerca de la actividad que desarrolla la parte actora. La demandada no negó que la empresa actora poseía centros productivos en las Provincias de Santa Fe y Buenos Aires, en el ámbito de la industria siderúrgica, es decir, fuera del territorio de la Provincia de Córdoba. A su vez, se encuentran incorporados al expediente, los certificados de habilitación municipal en el rubro "Industria Metalúrgica" de las plantas productivas de la actora (cfr. fs. 193/219), según constancias expedidas por el Registro Industrial de la Nación (cfr. fs. 194, 196, 198, 201, 203, 205, 207, 209, 211). Tampoco estaba en discusión que era contribuyente en el impuesto sobre los ingresos brutos, Convenio Multilateral, en el rubro industrias básicas de hierro y acero, con inscripción en la jurisdicción Córdoba desde el 01/01/1978 (cfr. fs. 191).

Entonces, de conformidad a las normas legales aquí cuestionadas, la alícuota a aplicar depende de la localización de la planta industrial del contribuyente: de poseer Siderar planta industrial en Córdoba, la comercialización de los bienes producidos en suelo local, está gravada con el 0,5%; como ello no sucede así, pues sus plantas industriales se radican fuera del territorio provincial, debe tributar con una alícuota agravada del 4% (cfr. Res. SJAIC – D 28/2017, fs. 709/710 vta.).

X.3.- Acorde a la descripción precedente, no obstante que en "Bayer" la provincia demandada había sido Santa Fe mientras que en estos autos lo es Córdoba, aun cuando difiera la actividad desarrollada por Bayer SA ("fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos", y "fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario") y por SIDERAR SAIC –hoy TERNIUM ARGENTINA S.A- ("industrias básicas de hierro y acero"), y pese a que en el primer caso la alícuota ajustada era del 3,5% y, en cambio, en el caso aquí analizado es del 4%; lo cierto es que, la cuestión de fondo en ambos casos guardan estrecha similitud, puesto que de lo que se trata de discernir es si las alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la planta industrial de la empresa que comercializa el producto, establecidas normativamente por la provincia de Santa Fe o por Córdoba respecto

del impuesto sobre los ingresos brutos resultaban o no violatorias de los principios enunciados en los artículos 9, 10, 11, 12, 16, y 75 inciso 13, y 126, de la Constitución Nacional, toda vez que ninguna de las dos empresas desarrollaba su actividad industrial dentro del territorio cuyo fisco las intimó al pago de un tributo más gravoso.

Desde tal óptica, entonces, el caso de autos resulta análogo al precedente "Bayer", por lo que la doctrina allí sentada y que fuera descripta en el considerando **X.1**, resulta plenamente aplicable al *sub iudice*, toda vez que es sabido que una decisión constitucional en un caso por parte del Máximo Tribunal del país provee de ejemplaridad para los casos idénticos o similares. Máxime cuando los principios sentados en el citado precedente fueron reafirmados posteriormente por el Alto Tribunal in re "Harriet y Donnelly SA c. Provincia del Chaco s/ acción declarativa de certeza" (sentencia de fecha 31/10/2017), y en "Droguería del Sud SA c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza" (sentencia de fecha 06/11/2018).

Es que, si bien las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sólo deciden en los casos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan legalmente obligatorios para casos análogos (CSJN, Fallos: 12:134; 249:17; 252:286 y 256:114 y 208), motivos de orden y aún de economía procesal a los fines de evitar la innecesaria reiteración de articulaciones recursivas (Fallos: 25:364), determinan la necesidad de sujetarse a la interpretación y aplicación normativa fijada por el Alto Tribunal, máxime cuando se trata de cuestiones federales o de la inteligencia final de la ley fundamental (Fallos: 1:341; 25:394 y 245:429), por cuanto por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad definitiva para la Justicia de la República (Fallos: 212:51).

Por lo expuesto, a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por el Alto Tribunal a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación impositiva local en función del lugar de radicación de la planta industrial de la contribuyente actora, en tanto lesiona el principio de igualdad

(artículo 16, de la CN), y altera la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126, de la Carta Magna), instaurando así una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución (arts. 9 a 12 CN), para perjudicar a los "bienes y servicios" foráneos en beneficio de los "producidos" en su territorio, extremo que conduce a desestimar el agravio bajo examen y a confirmar la sentencia apelada en el punto.

X.4.- A lo expuesto es dable añadir dos consideraciones más.

X.4.a.- La primera se vincula con el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, que descarta a la ubicación geográfica de plantas industriales como criterio válido para dispensar un tratamiento fiscal discriminatorio, en el marco de su ámbito material de aplicación.

En efecto, su artículo 1º dispone: *"Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. Así se encuentran comprendidas en él los casos en que se configure alguna de las siguientes situaciones: a) Que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente. b) Que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras. c) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras. d) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones. Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el*

contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)".

Por otra parte, el artículo 28 edicta: *"Los contribuyentes deberán presentar, en el lugar, tiempo y forma que se determine, una planilla demostrativa de los ingresos brutos totales discriminados por jurisdicción y de los gastos efectivamente soportados en cada una de ellas. La liquidación del impuesto en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias locales respectivas, siempre que no se opongan a las disposiciones del presente Convenio"*.

Finalmente, el artículo 32 establece: *"Las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el presente Convenio, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción"*.

Respecto de este artículo, se ha sostenido que "*satisface una exigencia de orden constitucional, conforme la doctrina de la Corte Suprema que prohíbe discriminar en disfavor de las actividades interjurisdiccionales con relación a actividades interprovinciales. Esta disposición viene siendo transgredida por las provincias que discriminan según el lugar de emplazamiento del establecimiento industrial o agropecuario o lugar de domicilio del contribuyente lo que ha dado lugar a reiteradas decisiones de la Corte Suprema de rechazo de la discriminación establecidas por las leyes provinciales que transgreden el principio de igualdad e interfieren en el ejercicio por el gobierno nacional de las facultades de reglar el comercio interjurisdiccional (art. 75 inc. 13 de la C.N.)…*" (Spisso, Rodolfo R.: *Tributos provinciales*, Ed. Mediterránea, 2018, t. I, p. 473).

X.4.b.- Por otra parte, sumado a lo anterior, no puede soslayarse que la decisión que propongo al Acuerdo está en consonancia con la voluntad del legislador provincial plasmada en la Ley 10510, cuyo art. 1° aprobó el "Consenso Fiscal" suscripto en la Ciudad de Buenos Aires, el

día 16 de noviembre de 2017, entre el señor Presidente de la Nación Argentina, los señores Gobernadores y el Jefe de Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, mediante el cual las partes signatarias asumieron el compromiso de *"eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien"* (Punto III inciso a), también aprobado por el Congreso a través de la Ley 27.429. Tal clausula, como es sabido, fue explícitamente mantenida por las partes al suscribir el "Consenso Fiscal 2019", aprobado por ley 10693, al ser excluida de los compromisos que se acordaron suspender hasta el 31 de diciembre del corriente año.

XI.- Comprobada, entonces, la concurrencia de los recaudos de procedencia de la acción de repetición, no podría disponerse de todas formas el rechazo de la demanda con el argumento de que su acogimiento *"por su potencial generalización podría desembocar en una situación de consecuencias presupuestarias y sociales imprevisibles"* o *"que conllevaría una grave afectación patrimonial para la Provincia, y en definitiva, graves perjuicios para la ciudadanía en general"*, según postula demandada.

Es exacto que la Corte Suprema, en numerosos fallos, ha recalcado que los Magistrados deben examinar con particular estrictez la adopción de medidas que pudieran afectar el erario público, pues la percepción de las rentas del Tesoro –en tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado.

Empero, la alegación del estado provincial demandado luce meramente hipotética y desprovista de apoyo probatorio en la causa, y, por lo tanto, inhábil para revocar la procedencia de la acción de repetición desde una perspectiva de análisis consecuencialista. El Estado debe proveer a la satisfacción de los derechos con recursos legítimamente obtenidos, no a costa de una imposición excesiva que se ha juzgado contraria a las disposiciones de la norma suprema. La Corte Suprema ha señalado que es falsa y debe ser desechada la idea de que la prosperidad general constituya un fin cuya realización autorice a afectar los derechos individuales o la integralidad del sistema institucional vigente. El desarrollo y el progreso no

son incompatibles con la cabal observancia de las disposiciones constitucionales sino que, por el contrario, deben integrarse con éstas, de modo tal que la expansión de las fuerzas materiales y el correlativo mejoramiento económico de la comunidad sean posibles sin desmedro de las libertades y con plena sujeción al ordenamiento jurídico (CSJN, "Administración Federal de Ingresos Públicos c. Intercorp S.R.L", 15/06/2010).

La tesitura que se rechaza equivaldría, en los hechos, a tornar improcedente cualquier repetición de tributos que se reputen inconstitucionales e, incluso más, cualquier condena pecuniaria cuyo pago recaiga en cabeza del Estado provincial, lo que no puede ser admitido.

XII.- Asimismo, constituye un sinsentido jurídico pretender que el Tribunal disponga *"la irretroactividad de la inconstitucionalidad frente a actos ya consumados"*, pues, en el caso sub lite, la pretensión de declaración de invalidez constitucional (i) se refiere a leyes provinciales cuyo período de vigencia ha fenecido hace ya más de nueve años, de modo que no podrían ser fundamento de una ulterior pretensión de cobro fiscal; y (ii) resulta conexa a un reclamo de repetición de sumas ya ingresadas al erario público, de modo que no se advierte que la resolución apelada pueda tener *"efectos expansivos"* con posterioridad.

En otras palabras, la sentencia dictada por el tribunal aquo, que propicio confirmar, agotará su virtualidad jurídica respecto del asunto juzgado, una vez que la condena pronunciada devenga firme y sea cumplida.

XIII.- En relación al último agravio de la recurrente, estimo que corresponde confirmar la imposición de costas a su cargo, atento a revestir la condición de vencida (art. 130 CPCC).

No se me escapa que, para el caso de admitirse su recurso y rechazarse la demanda, el fisco apelante peticionó que el pago de los gastos causídicos fuera a cargo de la actora. A su criterio, las *"circunstancias extraordinarias"* que justificarían la distribución de las costas por el orden causado se configurarían si perdiera el pleito, pero no si lo ganara. No comparto tal entendimiento.

En aras de fundar el aserto precedente, cuadra tener en cuenta que la regla de imposición de

costas al vencido reside en el hecho objetivo de la derrota. Dicho principio encuentra fundamento no en una sanción sino en el resarcimiento de los gastos provocados por el litigio, y procura evitar que la necesidad de valerse de un proceso judicial para el esclarecimiento de los conflictos intersubjetivos, se traduzca en una merma patrimonial para aquel que a la postre ha resultado ganancioso.

En tal sendero, Couture ha señalado que la condena al pago de los gastos del juicio refleja una responsabilidad *"específicamente procesal, porque constituye una consecuencia natural del litigio; reposa sobre la suposición de que quien pierde el litigio es porque no tiene razón y, en consecuencia, el costo del mismo no puede gravitar sobre el que la tiene"* (*Estudios de Derecho Procesal Civil*, Ediar, t. 1, p. 44; en análogo sentido: Chiovenda, G.: "Sobre la 'perpetuatio iurisdictionis', en *Ensayos de derecho procesal civil* (trad. Sentís Melendo), t. II, p. 5). En sentido aquiescente, Carnelutti afirma el carácter procesal de la obligación de reembolsar las costas y agrega que el litigio no resultaría "justamente" compuesto si la parte que carece de razón no tuviese el deber de resarcir, a aquella que la tiene, el daño ocasionado por el proceso (cfr. *Sistema de Derecho Procesal Civil*, t. 2, Nº 171 y 352, e *Instituciones del Proceso Civil*, t. 1, p. 359).

Pues bien, imponer las costas por el orden causado, pese a que ha resultado victoriosa en el pleito, comportaría un evidente perjuicio para la actora, en tanto la suma que debería percibir por la satisfacción de la condena dictada se vería mermada en virtud de tener que afrontar los gastos causados en su defensa y la mitad de los comunes. En esa línea, no cabe soslayar el monto que, al inicio del proceso, debió abonar en concepto de tasa de justicia ($ 304.428, fs. 280) y aporte previsional ($24.800, fs. 281), así como los honorarios de la perita oficial interviniente ($ 25.234,40) y de su letrado ($ 2.089.770).

A mayor abundamiento, destaco que en los ya aludidos precedentes "Nobleza Piccardo S.A", "Fundación Emprender", "Asociación de Bancos", "Bayer S.A.", "Harriet y Donnelly S.A" y "Droguería del Sud", en los que se trataron cuestiones análogas a las que aquí son objeto de

juzgamiento, la Corte Suprema impuso las costas a la parte vencida, fuera la actora o la demandada.

XIV.- Por todo lo expuesto, corresponde desestimar el recurso de apelación, con costas a cargo de la parte recurrente por resultar vencida (art. 130 CPCC).

En virtud de lo dispuesto por los arts. 26, 29, 36, 39 y 40 del Código Arancelario, ponderando especialmente el valor y la eficacia de la defensa de los intereses de sus asistidos, la complejidad de la causa, la responsabilidad profesional comprometida y el éxito obtenido, deben regularse en forma definitiva los honorarios del Dr. Pablo Ignacio Bollati, por la labor desplegada en la sustanciación del recurso, en el cuarenta por ciento (40%) del punto medio de la escala del art. 36 de dicha ley, sin perjuicio de adicionarse el porcentaje correspondiente en concepto de IVA si así correspondiera en virtud de la normativa regulatoria de dicho tributo.

Así dejo expresado mi voto.-

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SR. VOCAL DR. GUILLERMO P. B. TINTI, DIJO:

Compartiendo los fundamentos expuestos por el Sr. Vocal preopinante, voto en idéntico sentido a esta cuestión.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SR. VOCAL DR. JULIO C. SÁNCHEZ TORRES, DIJO:

Adhiero a los fundamentos expuestos por el Sr. Vocal Dr. Leonardo C. González Zamar, votando en idéntico sentido a esta cuestión.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN, EL SEÑOR VOCAL DR. LEONARDO C. GONZÁLEZ ZAMAR, DIJO:

A mérito de la respuesta dada a la primera cuestión, propongo: 1) Rechazar el recurso de apelación planteado por la demandada en contra de la sentencia número ciento doce de fecha doce de noviembre de dos mil diecinueve, con costas a su cargo; 2) Regular en forma

definitiva los honorarios del Dr. Pablo Ignacio Bollati, por la labor desplegada en la sustanciación del recurso, en el cuarenta por ciento (40%) del punto medio de la escala del art. 36 de dicha ley, sin perjuicio de adicionarse el porcentaje correspondiente en concepto de IVA si así correspondiera en virtud de la normativa regulatoria de dicho tributo.

Así voto.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SR. VOCAL DR. GUILLERMO P. B. TINTI, DIJO:

Compartiendo los fundamentos expuestos por el Sr. Vocal preopinante, voto en idéntico sentido a esta cuestión.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SR. VOCAL DR. JULIO C. SÁNCHEZ TORRES, DIJO:

Adhiero a los fundamentos expuestos por el Sr. Vocal Dr. Leonardo C. González Zamar, votando en idéntico sentido a esta cuestión.

Atento el resultado de los votos precedentes, el Tribunal

RESUELVE:

1) Rechazar el recurso de apelación planteado por la demandada en contra de la sentencia número ciento doce de fecha doce de noviembre de dos mil diecinueve, con costas a su cargo.

2) Regular en forma definitiva los honorarios del Dr. Pablo Ignacio Bollati, por la labor desplegada en la sustanciación del recurso, en el cuarenta por ciento (40%) del punto medio de la escala del art. 36 de dicha ley, sin perjuicio de adicionarse el porcentaje correspondiente en concepto de IVA si así correspondiera en virtud de la normativa regulatoria de dicho tributo.

Protocolícese y bajen.

Texto Firmado digitalmente por:

GONZALEZ ZAMAR Leonardo Casimiro

VOCAL DE CAMARA

Fecha: 2020.12.15

TINTI Guillermo Pedro Bernardo

VOCAL DE CAMARA

Fecha: 2020.12.15

SANCHEZ Julio Ceferino

VOCAL DE CAMARA

Fecha: 2020.12.15