

Handwritten signature and stamp of the Corte Suprema de Justicia de la Nación.

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, *31 de octubre de 2017.*

Vistos los autos: "Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", de los que

Resulta:

I) A fs. 34/45, se presenta Bayer S.A. con domicilio en Munro, Provincia de Buenos Aires, y deduce acción declarativa de certeza en los términos de los arts. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 43 de la Constitución Nacional, contra la Provincia de Santa Fe, a fin de que se declare ilegítima e inconstitucional la pretensión de la demandada de exigirle el pago de las diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales enero de 2010 a junio de 2011, generadas por aplicación de la alícuota "residual" del 3,5%, prevista en el art. 6° de la ley provincial 3650 sobre las 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).

Indica que durante esos períodos, Bayer S.A. había aplicado las alícuotas del 1% y 2%, respectivamente, para liquidar el referido tributo devengado por el desarrollo de dichas actividades, de conformidad con el art. 7° de la ley 3650, y que la demandada había objetado esa conducta pues entendía que, al ser los productos elaborados en plantas industriales ubicadas en otra jurisdicción -Provincia de Buenos Aires-, no les correspondía ese tratamiento específico sino la alícuota del 3,5%, fijada por el art. 6° de la ley citada.

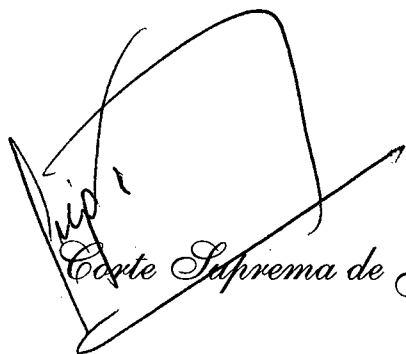
Argumenta que el impuesto que se le reclama resulta discriminatorio por cuanto le impone condiciones más gravosas con respecto a otros fabricantes comercializadores cuyas plantas se encuentran radicadas en la Provincia de Santa Fe y, además, restringe la libre circulación de los productos que comercializa, y constituye así de modo indirecto una aduana interior.

Aduce, por ello, que la pretensión provincial resulta violatoria de los arts. 9°, 10, 11, 12 y 75, inc. 13, de la Constitución Nacional, que atribuyen al Congreso la facultad de reglar el comercio con las naciones extranjeras y entre las provincias y vedan a estas la posibilidad de sancionar leyes sobre comercio, navegación interior y exterior, y de establecer aduanas provinciales.

En ese orden explica cómo la potestad impositiva de las provincias, al establecer los tributos puede discriminar contra el comercio interjurisdiccional. En abono de su postura, cita doctrina de la Suprema Corte de los EE.UU., "Gibbons v. Ogden" (9 Wheat, 1) de 1824, y precedentes del Tribunal, en especial la causa "Romero" (Fallos: 159:23).

Solicita, finalmente, el dictado de una medida cautelar de no innovar, a fin de que la demandada se abstenga, durante el curso del proceso, de realizar actos tendientes a la determinación y ejecución de las diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos aquí involucrados.

II) A fs. 63/64 la actora denuncia como hecho nuevo el dictado de la resolución 9-1/2012, del Administrador Regional de Santa Fe de la Administración Provincial de Impuestos, recaí-



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

da en el expediente 13301-0220530-2, cuya copia adjunta, en la que se determinaron de oficio las diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos por los periodos enero de 2010 a junio de 2011 con más sus intereses, se le aplicó una multa, y se la intimó al pago bajo apercibimiento de iniciarle juicio de apremio (fs. 56/57).

III) A fs. 66/67 el Tribunal declaró su competencia en instancia originaria, imprimió a la causa el trámite del proceso ordinario, ordenó el traslado de la demanda y rechazó la medida cautelar solicitada.

IV) A fs. 143/152 la Provincia de Santa Fe contesta la demanda y solicita su rechazo.

Tras las negativas de rigor, arguye que la intervención de esta Corte no es admisible en el procedimiento local diseñado por las leyes 11.329 y 11.330 para la impugnación de los tributos.

Relata en esa línea argumental que Bayer S.A. interpuso revocatoria contra la resolución determinativa 9-1/2012, para después eventualmente incoar la apelación prevista en el art. 66 del Código Fiscal y alcanzar así el control suficiente del fuero contencioso administrativo (ley 11.330).

Sostiene que debería respetarse la competencia del tribunal contencioso administrativo local, a fin de permitir la unidad de criterio y evitar el dictado de sentencias contradictorias; en abono de su postura cita el precedente del Tribunal en la causa CSJ 459/2005 (41-O)/CS1 "Orbis Mertig San Luis

S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 27 de abril de 2010.

A su vez, se opone a la procedencia formal de la acción declarativa, al sostener que existen otras vías recursivas disponibles en el ordenamiento local, que la propia actora había empleado, sin que se haya demostrado en el caso su inutilidad o ineficacia.

Desconoce que el agravamiento del impuesto que efectúa la ley 3650 finque, únicamente, en la ubicación geográfica de la planta industrial del sujeto pasivo, sino que entiende que ello es producto de una conjunción entre ese sujeto y la actividad desarrollada, o bien, en algunos casos, la índole de la actividad solamente.

Observa, además, que en el informe de inspección que obra a fs. 232 de los antecedentes administrativos se distinguió la alícuota básica que corresponde a los ingresos provenientes de la "fabricación" de aquella diferencial que debe aplicarse a los ingresos provenientes de la "comercialización", en tanto que en la demanda no se realiza tal distinción de actividades ni se advierte el hipotético error del Fisco en su actuación.

Por último, puntualiza que la actora no solo ha prolongado su actividad en la Provincia de Santa Fe, sino que la ha incrementado en los períodos fiscales posteriores a los aquí discutidos, por lo que no se advierte inconveniente para sus intereses económicos.



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

V) A fs. 223/230 obra el dictamen de la señora Procuradora Fiscal acerca de las cuestiones constitucionales propuestas.

Considerando:

1°) Que esta demanda corresponde a la competencia originaria de esta Corte, según lo dispuesto en los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional.

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.

3°) Que con referencia a la naturaleza de la acción intentada cabe recordar la tradicional doctrina de esta Corte con arreglo a la cual su procedencia está sujeta a que la situación planteada en la causa supere la indagación meramente especulativa o el carácter consultivo, para configurar un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal (arg. Fallos: 327:1108, considerando 2°).

Desde esta premisa y dado que no se requiere un daño efectivamente consumado, el Tribunal tiene dicho que para que prospere la acción de certeza es necesario que medie actividad administrativa que afecte un interés legítimo, que el grado de afectación sea suficientemente directo, y que aquella actividad tenga concreción bastante (Fallos: 328:502, causa "Elyen S.A." y sus citas y 332:66, causa "Molinos Río de la Plata S.A.>").

Del examen de los antecedentes acompañados por Bayer S.A. surge que se cumplen los recaudos enunciados en orden a la admisibilidad de la acción impetrada, dada la existencia de una actividad concreta del Fisco provincial dirigida al cobro del gravamen.

En efecto, la provincia demandada determinó a través de su conducta administrativa las condiciones a las que la actora debe someterse. Por ende, en el *sub examine* no se trata de una cuestión consultiva ni importa una indagación especulativa sino que responde a un caso que busca precaver los efectos de un



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

acto en ciernes, como lo es la resolución determinativa de oficio 9-1/2012, recaída en el expediente 13301-0220530-2 y cuya copia obra a fs. 56/57, a la que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, y dichos extremos son reveladores de la actividad de la autoridad local enderezada a aplicar la normativa aquí impugnada.

En consecuencia, la alegada improcedencia de la acción por parte de la representación provincial no se ajusta a las circunstancias concretas de la causa, toda vez que la actividad de sus órganos fiscales basta para justificarla (causa CSJ 147/2008 (44-I)/CS1 "Intesar S.A. c/ Chubut, Provincia del y otro s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 18 de diciembre de 2012 y sus citas).

Por lo demás, a los fines de resolver el planteo formulado no es un obstáculo que no se hayan agotado los trámites administrativos previstos en la legislación provincial, habida cuenta de 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 (CSJ 117/2011 [47-0]/CS1 "O&G Developments Ltd. S.A. c/ Salta, Provincia de y otro s/ acción declarativa", sentencia del 9 de diciembre de 2015 y sus citas).

Así lo entendió la señora Procuradora Fiscal en el acápite VI de su dictamen, al señalar que "Dentro de ese marco, la exigencia de agotar el procedimiento administrativo local y el pago previo de lo que constituye el objeto del debate -en la

forma requerida por el art. 120 del Código Fiscal provincial (ley 3456, t.o. por decreto 4481/14) para interponer el recurso de apelación ante el Poder Ejecutivo- implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial inmediata que, en casos como el presente, tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último" (fs. 225 vta. y 226).

4°) Que sentado lo anterior, corresponde examinar si a Bayer S.A. le corresponde tributar el impuesto sobre los ingresos brutos, del que se reconoce contribuyente, bajo la alícuota del 3,5% establecido en el art. 6° de la ley impositiva anual 3650, tal como se lo exige el organismo fiscal de la Provincia de Santa Fe, o bien si se debe liquidar el tributo bajo la alícuota del 1% y 2%, según la índole de la actividad que declara, de acuerdo al art. 7° de ese régimen legal.

Cabe poner de resalto que durante los períodos sujetos a ajuste, Bayer S.A. declaró a los fines del pago del impuesto sobre los ingresos brutos las siguientes actividades: "fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos" (código de actividad 242310), "fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario" (código de actividad 242100), "fabricación de productos químicos NCP" (código de actividad 242900), "venta al por mayor de materias agrícolas y de la silvicultura" (código de actividad 512111), "venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios" (código de actividad 513310), "venta al por mayor de sustancias químicas e industriales" (código de actividad 514931), "venta al por mayor de mercancías NCP" (código de actividad 519000), "servicios de fi-





Corte Suprema de Justicia de la Nación

nanciación y actividades financieras" (código de actividad 659990) y "servicios empresariales NCP" (código de actividad 749900) (cfr. informe de inspección a fs. 232 de las actuaciones administrativas).

5°) Que el Fisco provincial identificó inconsistencias en las alícuotas aplicadas por el contribuyente en tres de esas actividades: "fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos" (código de actividad 242310), "fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario" (código de actividad 242100) y "venta al por mayor de materias agrícolas y de la silvicultura" (código de actividad 512111), en este último caso por la venta de cereales y oleaginosas recibidos en canje (cfr. fs. 232 vta.; Informe 049/2013, fs. 321, tercer párrafo de los antecedentes administrativos).


6°) Que las actividades identificadas bajo los códigos 242310 y 242100 son industriales; así lo reconoció el propio Fisco provincial en el dictamen 256/2013, al sostener que "En el caso que nos ocupa, debemos reiterar que la índole y naturaleza específica de la actividad generadora del hecho imponible que desarrolla la recurrente -esto es, la producción ('fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos' y 'fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario'), configura una actividad de carácter industrial" (cfr. fs. 328, último párrafo, de los antecedentes administrativos, el énfasis es agregado).

En atención a que la planta industrial no se encuentra dentro del territorio de la provincia, el órgano recaudador

señaló que "...estamos en condiciones de afirmar que lo argüido por la recurrente no puede variar el criterio sostenido por esta Administración: en efecto, los productos comercializados por la recurrente son el resultado de un proceso de industrialización, no alcanzado por exención alguna ni por alícuota diferencial y, por ende, pasible del tributo a la alícuota del 3,5% para las actividades industriales realizadas por contribuyentes con sede fuera de la jurisdicción Santa Fe, conforme lo establece el artículo 6° de la LIA n° 3.650 (t.o. 1997 y modif.)" (cfr. dictamen 256/2013, fs. 328 vta., quinto párrafo de los antecedentes administrativos, el énfasis es agregado y el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, acápite VII, fs. 226/227).

7°) Que con esa comprensión y en ese contexto legal se dictó la resolución de la Administración Provincial de Impuestos de la demandada 9-1/2012 aquí impugnada, mediante la cual se determinaron los ajustes impositivos por el impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos enero 2010 hasta junio 2011, y se la intimó al pago por las sumas de \$1.723.817,12, en concepto de capital, \$893.565,72 en concepto de intereses y \$344.763,43 en concepto de multa, lo que totaliza la suma de \$2.962.146,27, todo ello bajo apercibimiento del inicio del juicio de apremio (fs. 55/62).

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 constitucionales que la actora invoca, surge como cuestión relevante el domicilio declarado por la empresa Bayer S.A., donde lleva a ca-



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

bo 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 aquella "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 lue-



Handwritten signature and stamp of the Corte Suprema de Justicia de la Nación. The stamp is a rectangular box with a diagonal line, containing the text 'Corte Suprema de Justicia de la Nación' in a cursive font.

go, 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" 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 ocurrientes 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 a la garantía de igualdad

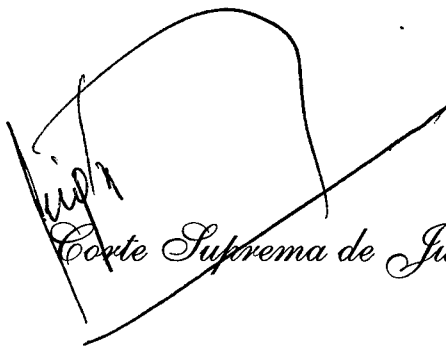
ante la ley, pide a quienes han de dictarlas que, en palabras de acendrado origen, unan lo que se debe unir y dividan lo que se debe dividir.

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 art. 160, inc. ñ, del



Corte Suprema de Justicia de la Nación

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.

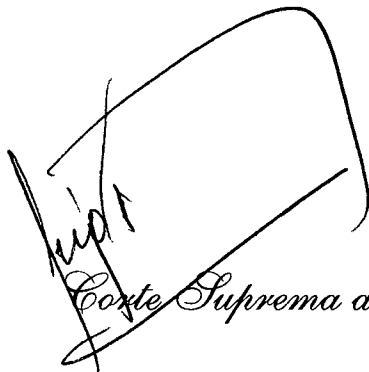
Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada. La conclusión contraria llevaría a lesionar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





*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

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.

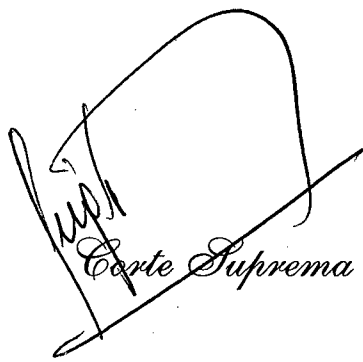
18) Que, en efecto, sabido es que no pueden los Estados provinciales invocar la titularidad territorial para poner trabas de índole alguna a las actividades que en sustancia se vinculan al tráfico interprovincial e internacional (conf. Fallos: 320:1302, entre otros).

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, cualquie-



Handwritten signature and stamp of the Corte Suprema de Justicia de la Nación.

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

ra 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).

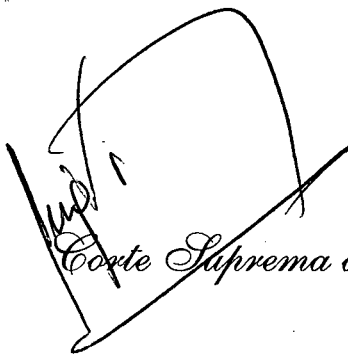
21) Que en el precedente publicado en Fallos: 178:308 el Tribunal explicaba que "las aduanas interiores tenían fines económicos y fiscales, se proponían defender la producción local enfrente de la competencia de la producción de otras provincias y también crear recursos para el erario, siendo la renta 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 querrela 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 querrela 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.



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

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 mer-

cancias, 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 pro-



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

vincia 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 (conf. Fallos: 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 Na-



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

cional, 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.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda entablada por Bayer S.A. y, en consecuencia, declarar 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 los ingresos brutos en el cual se fijaron alícuotas diferenciales, en los términos indicados en los considerandos de este pronunciamiento. Con costas a la vencida (art. 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, comuníquese esta decisión a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.

  
RICARDO LUIS LORENZETTI  
JUAN CARLOS MAQUEDA  
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO  
HORACIO ROSATTI  
CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Nombre de la actora: **Bayer S.A.**

Nombre de la demandada: **Provincia de Santa Fe.**

Profesionales: **Dres. Gastón Armando Miani; Juan Carlos Carbone, Fiscal de Estado.**

Ministerio Público: **Dra. Laura M. Monti.**

Para acceder al dictamen de la Procuración General de la Nación ingrese a:

<http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumento.html?idAnalisis=741410&interno=1>