

*Ministerio Público*

*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte:

- I -

A fs. 47/63, Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. (en adelante, Nación AFJP) promovió acción de certeza contra la Provincia de Santiago del Estero, a fin de obtener que V.E. declare:

1. que la actividad que desarrolló en esa jurisdicción desde agosto de 1994 a julio de 2000 se encontró gravada por el impuesto sobre los ingresos brutos, con la alícuota general, a falta de una ley expresa que dispusiera otro tratamiento;
2. que es improcedente aplicar la alícuota diferencial del tributo, prevista para los intermediarios y las “*compañías de capitalización y ahorro*”, como pretende la demandada;
3. que, como consecuencia de lo anterior, son nulas las resoluciones internas Nros. 1735/99, 734/01 y la corrida de vista N° 574/01, todas ellas emanadas de la Dirección General de Rentas de la Provincia, así como los actos que las confirman.

Explicó que las “*compañías de capitalización y ahorro*” son reguladas por la ley 12.778 y el decreto 142.277/43, al tiempo que su constitución, forma de captar fondos y contralor difieren, en forma notoria, del sistema creado por la ley 24.241 para las “*administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones*”.

Aseveró que, cuando el art. 6° de la ley provincial 5368 estableció una alícuota diferencial para las “*compañías de capitalización y ahorro*”, lo hizo sólo para las instituciones que el derecho así denomina y no para un género más amplio, comprensivo de toda actividad de administración de fondos que se capitalizan para financiar beneficios futuros.

La resolución N° 55/95 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, en su criterio, no es óbice para la postura que defiende, pues dicho precepto se aplica, únicamente, a la distribución interjurisdiccional de la base imponible y ha sido dictado para interpretar el art. 7° del citado Convenio, cuya redacción es más amplia e imprecisa que el Código Fiscal provincial. Resaltó que carece de agravio frente a la laxitud hermenéutica de la resolución N° 55/95, pues ella no significa una mayor obligación tributaria para su parte, sino simplemente una forma de reparto de la masa imponible entre las jurisdicciones.

También señaló, en apoyo de su postura, que los sujetos incididos por la alícuota diferencial tienen previsto, simultáneamente, un régimen especial y más beneficioso para la cuantificación de su base imponible, a diferencia de las “*administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones*”, a quienes se aplica el régimen general.

Por todo ello, concluyó que la pretensión provincial vulnera el principio de legalidad fiscal, la prohibición de analogía y el principio de igualdad en materia tributaria.

En subsidio, planteó la nulidad de los tres procedimientos determinativos coexistentes, con sustento en la identidad de períodos, importes y causa que se verifica entre ellos, lo cual -desde su óptica- agravia la garantía al debido proceso (art. 18, Constitución Nacional).

- II -

A fs. 81/83, la Provincia de Santiago del Estero contestó el traslado de la demanda y solicitó su rechazo.

En primer término, negó que existan diferencias entre las “*compañías de capitalización y ahorro*” y las “*administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones*”, pues ambas tienen a su cargo un fondo creado con el aporte voluntario de sus asociados. Sólo se distinguen en punto a que las primeras destinan lo recaudado a la adquisición de bienes, mientras las segundas otorgan beneficios previsionales y deben, por ley, constituirse como sociedades anónimas. Pero, frente a la identidad en la actividad desarrollada, deben recibir el mismo tratamiento tributario.

A continuación, remarcó que ambas entidades también comparten la característica de percibir comisiones como única retribución por sus servicios.

Defendió la aplicación al caso de la resolución N° 55/95 de la Comisión Arbitral, toda vez que sienta un criterio uniforme, reglamentario de los sistemas impositivos provinciales.

Para finalizar, rechazó el agravio fundado en la diferente base imponible de los entes gravados a la alícuota diferencial, pues consideró que la actora sólo puede cuestionar su propio régimen en cuanto la perjudica, sin que resulte apto este proceso para pretender modificar la legislación en su beneficio.

**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

- III -

En primer lugar, pienso que V.E. sigue teniendo competencia para entender en el presente, a tenor de lo dictaminado a fs. 65.

En segundo término, las resoluciones internas Nros. 1735/99 (fs. 11/12), 734/01 (fs. 19/21) y la corrida de vista N° 574/01 (fs. 27/29), todas ellas emanadas de la Dirección General de Rentas de la demandada, así como los actos que confirman las dos primeras (fs. 13/17 y 23/25), acreditan, desde mi óptica, que existe una controversia definida, concreta, real y sustancial, referida a la corrección de la alícuota aplicable para la actividad de la actora en el impuesto sobre los ingresos brutos durante los períodos agosto de 1994 a julio de 2000, que admite remedio específico a través de una decisión de carácter definitivo de V.E. (Fallos: 316:1713; 320:1556 y 2851).

Por último, lo atinente a la inexistencia de incertidumbre y la posibilidad de acudir a otros remedios legales, son puntos que -en mi entender- quedaron al margen de la *litis*, por haber sido planteados por la Provincia sólo en ocasión de alegar (fs. 187/189). En tal sentido, es reiterada doctrina de V.E. que las modificaciones introducidas en los alegatos, respecto de las pretensiones expuestas en la demanda y de las defensas opuestas en la contestación, no pueden ser admitidas por extemporáneas (Fallos: 180:233; 182:67; 186:353; 188:143; 284:319, entre otros).

- IV -

Por la índole del planteo y sus efectos propios, pienso que corresponde dilucidar, en primer lugar, si la pretensión de la demandada -consistente en gravar la actividad desarrollada por la actora durante los períodos de la *litis* bajo la alícuota diferencial o agravada del impuesto sobre los ingresos brutos, fijada para las “*compañías de capitalización y ahorro*” por el art. 6° de la ley provincial 5368- transgrede el principio de reserva de ley establecido por el art. 17 de la Constitución Nacional.

Cabe advertir que, en el abordaje de tal problema, este Ministerio Público ha de ceñirse a la cuestión federal que entraña, sin introducirse en la valoración de los hechos y de las pruebas que la rodean.

Al respecto, cabe recordar el inveterado criterio del Tribunal que sostiene que “la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley” (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254). Desde esta perspectiva, es evidente que los términos

utilizados por el precepto claramente limitan la aplicación de la alícuota agravada a las denominadas “*compañías de capitalización y ahorro*”.

Pero V.E. también ha puesto de relieve que “es propio de la tarea judicial indagar sobre el espíritu de la leyes más que guiarse por el rigor de las palabras en que ellas están concebidas” (Fallos: 308:1664). Además, sostuvo que debe averiguarse el verdadero sentido y alcance de la ley “mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador, pues sea cual fuere la naturaleza de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquella” (Fallos: 308:1861).

Bajo tales premisas, considero atinente observar el mecanismo para fijar las alícuotas empleado por la ley provincial 5368, a la luz de lo previsto por la legislación nacional al momento de su sanción.

Su art. 2º fija una alícuota general para todas las actividades de comercialización -mayoristas o minoristas- y para todos los servicios allí descriptos, la cual es aplicable, según ella ordena, a cualquier otro comercio o servicio no clasificado en otra parte.

A su vez, los arts. 5º y 6º fijan alícuotas superiores a la general, para las específicas actividades de comercialización y servicios allí enumeradas.

De esta forma, es palmario que la ley alcanza -con la alícuota general que establece su art. 2º- a toda actividad de comercio o servicios no tipificada en otra parte de su texto.

Y ello reviste importancia, desde mi óptica, pues la realidad de este precepto indica que ha sido sancionado, promulgado y publicado en 1984 (cfr. ADLA XLIV-B, p. 3605), esto es, cuando aún no existían las “*administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones*”, figura jurídica creada recién nueve años más tarde (ley 24.241, B.O. 18/10/93).

Es innegable, a mi modo de ver, que la voluntad del legislador provincial, al consagrar la alícuota agravada dentro del mecanismo legal explicitado, sólo estuvo dirigida a diferenciar una única actividad: la desarrollada por las “*compañías de capitalización y ahorro*” conocidas hasta ese momento, esto es, aquellas reguladas por la ley 22.315 y el decreto 142.277/43, con el objeto de someterlas a una imposición especial, distinta de los restantes contribuyentes.

**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

Y mantuvo inalterado este texto aún luego de la sanción de la ley 24.241, cuando modificó la norma *sub examine* e incrementó la alícuota agravada al cinco por ciento (5%. Art. 15, ley 6009, sancionada el 18/01/94. ADLA LIV-D, p. 5668).

En tales condiciones, pienso que la extensión analógica de los supuestos especiales alcanzados por la alícuota agravada del art. 6º de la ley provincial 5368, para abarcar también otros que no han sido contemplados en el precepto, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.

Al respecto, V.E. tiene sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho o imponer contribuciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad -arts. 4 y 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional (Fallos: 316:2329 y los allí citados).

Y en autos, de convalidarse la postura de la demandada, se excluiría a la actora de la alícuota general, prevista en forma subsidiaria para todas las actividades alcanzadas, sometiéndola a otra proporcionalmente más gravosa y de excepción, sin que *strictu sensu* el art. 6º de la ley provincial 5368 así lo disponga (arg. Fallos: 312:912, cons. 9º).

Por otra parte, una conclusión contraria supondría paralelamente, desde mi punto de vista, un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que el Tribunal le ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218), e importaría prescindir de “la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria” (Fallos: 253:332; 315:820; 316:1115).

Para finalizar, no escapa a mi análisis que este Ministerio Público ha sostenido que el decreto 142.277/43 -a los fines de regular la actividad de aquellas empresas que reciben dinero del público en razón de operaciones de ahorro o depósito, ya sea sociedades de capitalización, de ahorro, de economía, de constitución de capitales u otro nombre similar- no distingue la denominación que quiera darse a la persona jurídica, sino la actividad que desarrolla (cfr. dictamen del 9 de febrero de 2000, en solución compartida por el Tribunal al dictar sentencia el 21 de marzo de 2000, *in re* “Inspección General de Justicia c/Vitun”, Fallos: 323:536).

Pero es notorio que este criterio sólo abarca las entidades que, por su actividad, quedan alcanzadas por el citado reglamento y bajo tutela de la Inspección General de Justicia (art. 6º, ley 11.672), sin que corresponda extenderlo también a aquellas que, como la actora, son reguladas en su integridad por un régimen legal posterior y sometidas a otra autoridad de aplicación (Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones. Art. 117, ley 24.241).

- V -

Discrepan también las partes sobre la incidencia en el *sub judice* de lo dispuesto por la resolución general N° 55 de la Comisión Arbitral, la cual interpretó que las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones que desarrollen actividades en más de una jurisdicción adherida al Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, deben aplicar el régimen del art. 7º del Convenio Multilateral.

Este precepto establece que, en los casos de entidades de seguros, de capitalización y ahorro, de créditos y de ahorro y préstamo no incluidos en el art. 8º del Convenio, cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otras, se atribuirá a éstas jurisdicciones el ochenta por ciento (80%) de los ingresos provenientes de la operación y el veinte por ciento (20%) restante se asignará a aquella donde se encuentra situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación en los casos de seguros de vida o de accidente.

De lo expuesto se colige, sin mayores esfuerzos, que el art. 7º sólo regula la atribución de los ingresos de las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones entre las distintas jurisdicciones en las cuales desarrollaron actividad, siendo la fijación de alícuotas una materia ajena a su alcance. Tal conclusión es confirmada también por la postura de V.E. sobre el citado Convenio, al cual ha calificado como un régimen contractual entre las provincias y la Capital Federal, con arreglo al cual se han distribuido la materia imponible (Fallos: 305:1471, cons. 4º).

En consecuencia, el criterio de reparto de base imponible fijado por la resolución general N° 55 de la Comisión Arbitral resulta ajeno, en mi entender, al *sub judice*, toda vez que la fijación de las alícuotas permanece como resorte exclusivo de las Provincias, dentro de las amplias facultades que por la Constitución se han reservado y


**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

por cuya estricta preservación el Tribunal veló en sucesivos precedentes (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419; 235:571, entre muchos otros).

Por último, atento la forma como se dictamina, considero que el tratamiento de los agravios vinculados con la nulidad de los tres procedimientos determinativos coexistentes deviene inoficioso.

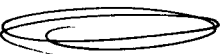
- VI -

Por lo expuesto, pienso que corresponde hacer lugar a la demanda y declarar la nulidad de las resoluciones internas Nros. 1735/99,734/01 y de la corrida de vista N° 574/01, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Santiago del Estero, así como de los actos que las confirman.

Buenos Aires,  de octubre de 2004.-

ES COPIA

RICARDO O. BAUSSET

  
FERNANDO J. HAMAM  
PROSECRETARIO ADMINISTRATIVO  
PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

31/10/03