



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

En la ciudad de San Nicolás de los Arroyos, a los 12 días del mes de setiembre de 2012, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás, integrada por los Dres. Cristina Yolanda Valdez, Damián Nicolás Cebey y Marcelo José Schreginger, se reúne en Acuerdo Extraordinario para dictar sentencia definitiva en los autos "PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA - RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL", expediente n° 990-2010.

De acuerdo con el sorteo efectuado se estableció el siguiente orden de votación: Dres. Cristina Yolanda Valdez, Marcelo José Schreginger y Damián Nicolás Cebey.

La Cámara estableció la siguiente:

CUESTIÓN:

¿Es justa la sentencia apelada?

VOTACIÓN

La Jueza Dra. Valdez dijo:

a) La pretensión de la actora intenta la revocación de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación bonaerense, Sala III, de fecha 16/3/2010, por la cual se rechazara el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de Procesadora Virasoro SRL, y se confirmara la Resolución n° 2957/05 de la Dirección Provincial de Rentas -hoy Arba- que -a su vez- rechazara la demanda de repetición por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos 1994/7, 1995/10 a 12, 1996/1 a 12, 1997/1 a 6 y cuotas 1 a 7 del artículo 79 CF.

El acto bajo análisis comienza considerando antecedentes normativos, refiriendo a exenciones condicionadas para que la



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

Administración -previa verificación del cumplimiento de los requisitos legales- dicte el pertinente acto administrativo de exención, de carácter declarativo y que, a partir de entonces, el contribuyente goza del beneficio.

Además adujo que el pago o regularización de la deuda anterior a la solicitud del beneficio no puede verse afectada por la modificación legislativa posterior, en la medida que el acto extintivo se encontraba firme y consentido; que el requisito de inexistencia de deuda fue suprimido por Ley n° 12.576, la cual -a su vez- impuso que en ningún caso los pagos efectuados o los que debieran realizarse según el plan de regularización que se hubiera otorgado y hubieran sido correspondidos con el requisito indicado, como también por los impuestos devengados con posterioridad a la fecha de comienzo de las exenciones según Leyes n° 11.490 y 11.518 darían lugar a la devolución de lo oblado. Y por la norma legal se imponía la desestimación del reclamo de repetición; que, tratándose de pago y regularización voluntarios, el *venire contra factum proprio non valet* obligaba aún a desestimar la impugnación.

El recurso directo (artículo 5° Ley n° 13.405) interpuesto ante este Tribunal por la reclamante, se basó en que la Resolución n° 570/00 del 6/4/00 emitida por DPR otorgando la exención sobre los Ingresos Brutos por las actividades de hilado, tejidos y acabados de textiles, plastificados de telas, tintoría industrial a partir del 1/1/94 se encuentra firme y consentida y que su contenido o alcance no puede ser desvirtuado mediante una interpretación posterior; que, en caso que el sostén de la posición fiscal se mantuviera, esto es, en las disposiciones de las Leyes n° 11.490 y 11.518, dejó planteada la ilegitimidad de las mismas y de sus reglamentaciones, por considerar que desvirtúan los términos del Pacto Fiscal y desnaturalizan su contenido.



PROVINCIA DE BUENOS AIRES

PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

Agregó que el Decreto del PEN n° 1807/93 es claro en cuanto a que las Provincias y el Estado Nacional acordaron eximir a las actividades de producción industrial sin previsión de ningún requisito adicional que condicionara su otorgamiento; que el Pacto Fiscal no establece diferencia alguna entre los contribuyentes que acreditaron la inexistencia de deuda del tributo y aquellos que no lo hicieron; que así se advierte que las leyes de la provincia de Buenos Aires restringen del modo propiciado por su contraria, la restricción ilegítima del alcance de la exención convenida entre los Estados provinciales y el Nacional, excluyendo situaciones que el Pacto no discrimina.

Alegó sobre el rango normativo de los tratados o leyes convenio celebrados entre las Provincias y el Gobierno Nacional, ubicándolo como específico y singular dentro del derecho federal, concluyendo que no pueden ser desvirtuados por las normas reglamentarias dictadas a nivel local; que el fallo en crisis y la resolución denegatoria que lo antecede no puede sortear la contradicción consistente en que, por un lado, el organismo fiscal declaró exenta a la actora en el impuesto a los Ingresos Brutos a partir del 1/1/94 por la actividad desarrollada, rechazando por el otro la devolución de los importes ingresados con posterioridad a esa fecha y por el período en que la actividad se encontraba exenta; que la cuestión debe circunscribirse al marco normativo que resultaba aplicable al tiempo de ocurrir los hechos que fundamenta el reclamo de repetición, ya que -de lo contrario- se afectarían los derechos adquiridos sobre la propiedad y el principio de reserva de ley; de modo que la aplicación de la Ley n° 12.576 sobre hechos pasados implicaría una derogación con efectos retroactivos de la ley, neutralizando el beneficio exentivo consagrado en el Pacto Fiscal, implicando a su vez irrazonabilidad y una irritante desigualdad de trato entre los contribuyentes que abonaron el impuesto por el período posterior a la vigencia del beneficio respecto de



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL "PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

aquellos que no lo hicieron porque a los primeros se les impediría la devolución, no así a los segundos.

Requirió que, para el caso que el artículo 46 de la Ley n° 12.576 se considere un valladar para la repetición, se decretara su inconstitucionalidad por vulnerar los artículos 4, 16, 17, 19 y 31 CN, concordantes con la CPBA.

Finalmente, propuso que la teoría de los actos propios argumentada por el Tribunal Fiscal no puede prevalecer porque albergaría una prestación pecuniaria carente de causa a favor del Estado y en detrimento del patrimonio del contribuyente.

En resistencia de tal pretensión, el apoderado fiscal, luego de enunciar el marco normativo que considera aplicable, opone la renuncia efectuada por la actora a la demanda de repetición incoada, esgrimiendo la doctrina de los actos propios. Así, retomó el artículo 3 de la Ley n° 11.808 para mantener como obstáculo a la procedencia de la demanda lo resuelto por el Tribunal Fiscal de Apelación.

Adujo que la reclamante solicitó voluntariamente el acogimiento al régimen de consolidación de dicha norma, incluso cuando ya se encontraban vigentes las normas que la habilitaban a solicitar su exención, es decir las Leyes n° 11.490 y 11.518, lo que impide a su criterio, volver sobre sus pasos y pretender la devolución de lo abonado en concepto de un acto voluntario y válidamente emitido, con cita de jurisprudencia.

Sostuvo la aplicabilidad del artículo 46 de la Ley n° 12.576. En virtud de ello, defendió la decisión del Tribunal Fiscal, al que indicó como obrador según los términos de la propia norma. Señaló jurisprudencia para indicar que corresponde estar al texto de la ley; que el accionar de la actora en su momento le fue beneficioso y que ésta no lo ha tenido en



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

cuenta; que -pese a la advertencia de incumplimiento del plan de facilidades de pago por parte de la reclamante- la Administración no revocó el beneficio reconocido.

Dijo que la interpretación pretendida al artículo 46 de la Ley n° 12.576 es improcedente. Alegó que el precepto no vulnera el principio de igualdad y que la norma prevé límites a la aplicación retroactiva de la excepción y que los fondos han pasado a integrar la masa presupuestaria local y a contribuir al cumplimiento de las finalidades públicas.

Desechó el planteo de inconstitucionalidad del articulado.

Se ocupó de la consideración del artículo 110 del Código Fiscal y sostuvo que la Resolución n° 570/00 -según refiere, de carácter formal- no es la fuente constitutiva del cual emane su derecho a la exención de pago del Impuesto a los Ingresos Brutos, sino el artículo 39 de la Ley n° 11.490; y recordó que la fecha a partir de la cual se considera la exención está establecida en la ley, con los alcances de la Ley n° 11.490. Y que, en tal sentido, Procesadora Virasoro se acogió al plan de regularización.

Agregó que no podría considerarse ilegítima la denegatoria de la demanda de repetición, por ser derivada de los términos legales. Refirió a la compatibilidad de las Leyes n° 11.490 y 11.518 con los términos del Pacto Fiscal y aún con el Anexo del Decreto nacional n° 1870/93. Habló de lo que constituye el Pacto Fiscal y así indicó que no resulta una convención efectuada en favor de terceros. Sindicó que la recaudación de impuestos corresponde a la Provincia según el reparto de competencias constitucional y que, por esto, el proceder de su parte es ajustado a derecho.

Concluyó requiriendo la aplicación de la condena en costas por



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

la regla general del artículo 51 CCA y efectuando la reserva del caso constitucional.

b) Llevada a cabo la audiencia del artículo 41 del ritual y agregada la prueba ofrecida, consistente en los expedientes administrativos que da cuenta el acta de fs. 99 y vta., fueron puestos los autos para alegar y fenecido el plazo, se llamó a sentencia.

c) Recordaré en primer lugar, el marco normativo que encuadra la situación en debate. Así tenemos que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12/08/93 (suscripto entre el Gobierno Nacional, las Provincias y la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires el 12 de agosto de 1993), fue ratificado por la Nación por Decreto del PEN n° 14/4 -B.O. 25/1/94- y por la Provincia de Buenos Aires mediante Ley provincial n° 11463 - B.O. 07/12/93, teniéndose por entonces en cuenta y como objetivos, la adopción de medidas tendientes a promover el empleo, la producción y el crecimiento armónico del país.

En lo que interesa al caso, se comprometieron a modificar el Impuesto a los Ingresos Brutos, a partir de exenciones de distintas actividades (artículo primero inciso cuarto del Anexo PEPC).

A posteriori, fueron sancionadas las Leyes n° 11490 (Ley Impositiva 1994, aplicable en su art. 39 y 11518 -B.O. 14/04/94-, por las que se establecieron las condiciones que debían reunir los contribuyentes para acceder a las franquicias para las actividades beneficiadas por las mismas.

Los requisitos exigidos en principio fueron disminuyendo en función de cambios legislativos. Inicialmente debían concurrir: a) inexistencia de deuda por todo tributo provincial, b) establecimiento industrial radicado en la Provincia, c) estar alcanzado por el beneficio de desgravación previsional dispuesto por Decreto n° 2609/93.



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

Luego, la Ley n° 12.576 dispuso: *"Déjase sin efecto la acreditación del requisito de inexistencia de deuda previsto en el inciso a) del artículo 39° de la Ley n° 11.490 y del artículo 2° de la Ley n° 11.518. En ningún caso los pagos efectuados o los que deban realizarse de conformidad al plan de regularización que se hubiera otorgado, con motivo del cumplimiento del requisito mencionado en el párrafo anterior, como así también los correspondientes a los impuestos devengados con posterioridad a la fecha de comienzo de las exenciones previstas en las Leyes n° 11.490 y 11.518, darán lugar a la devolución de lo abonado. Lo dispuesto precedentemente será de aplicación a las peticiones que se formulen a partir de la entrada en vigencia de la presente Ley, y a las presentadas con anterioridad, se haya o no dictado la respectiva resolución de exención."*

Finalmente, y en el *sub examine*, el contribuyente se acogió a la regularización de deuda por tributos anteriores y posteriores al 1/1/94 - fecha que se verá *infra*, corresponde a partir de la cual operara la exención según los términos de la autoridad de aplicación en Resolución n° 570/00- en virtud de la Ley n° 11.808.

d) En este estado, analizaré la posición de las partes a partir de la delimitación de los agravios y cuestionamientos que plantea la actora:

i) Las Leyes n° 11.490 y 11.518 desvirtúan los términos del Pacto Fiscal -al que considera de rango normativo específico y singular, ubicándolo dentro del derecho federal- y desnaturalizan el contenido mismo, por cuanto el Pacto no establece diferencia alguna entre los contribuyentes que acreditaron la inexistencia de deuda del tributo y aquellos que no lo hicieron, imputando así restricción ilegítima del alcance legal respecto de la exención, agregando que las leyes locales reglamentarias no pueden no pueden afectar el Pacto; **ii)** Inexistencia de requisito adicional que



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

condicionara el otorgamiento de la exención convenido entre las provincias y la Nación; **iii)** Que el fallo en crisis y la resolución denegatoria que lo antecede no puede sortear la contradicción consistente en que, por un lado, el organismo fiscal declaró exenta a la actora en el impuesto a los ingresos brutos a partir del 1/1/94 por la actividad desarrollada, rechazando por el otro la devolución de los importes ingresados con posterioridad a esa fecha y por el período en que la actividad se encontraba exenta; **iv)** La cuestión debe circunscribirse al marco normativo que resultaba aplicable al tiempo de ocurrir los hechos que fundamenta el reclamo de repetición, ya que de lo contrario se afectarían los derechos adquiridos sobre la propiedad y el principio de reserva de ley; de modo que la aplicación de la Ley n° 12.576 sobre hechos pasados implicaría una derogación con efectos retroactivos de la ley, neutralizando el beneficio exentivo consagrado en el Pacto Fiscal, implicando a su vez irrazonabilidad y una irritante desigualdad de trato entre los contribuyentes que abonaron el impuesto por el período posterior a la vigencia del beneficio respecto de aquellos que no lo hicieron porque a los primeros se les impediría la devolución, no así a los segundos. **v)** Requirió que para el caso que el artículo 46 de la Ley n° 12.576 sea un valladar para la repetición, se decretara su inconstitucionalidad por vulnerar los artículos 4, 16, 17, 19 y 31 CN, concordantes con la CPBA. **vi)** Se quejó de la teoría de los actos propios argumentada por el Tribunal Fiscal, la que entiende no puede prevalecer porque albergaría una prestación pecuniaria carente de causa a favor del Estado y en detrimento del patrimonio del contribuyente.

e) Rememoro que la CSJN ha definido al Pacto Fiscal del siguiente modo: "...constituyendo manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendiente a establecer, mediante la participación concurrente del Estado y de las provincias, un programa



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

destinado a adoptar una política uniforme en beneficio de los intereses nacionales y locales. Así, en F: 322:1781 -concita de Fallos: 178:9- ponderó la vocación de la Constitución Nacional creadora de "una unidad no por supresión de las provincias...sino por conciliación de la extrema diversidad de stiuación, riqueza, población y desitno de los catorce estados y la creación de unórgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma", consagrando el principio de "hacer un solo país para un solo pueblo."; "Que, en la misma causa, se calificó a tales pactos -conforme la doctrina de Fallos:314:862 -como integrantes del derecho intrafederal. Se dijo allí -con referencia al "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" -que, una vez ratificados por la legislatura local, se incorporan "al derecho público interno de cada estado proivncial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. " F: 324:4226, considerandos 10 y 11.

Pero, yendo al embate de los protagonistas en cuanto al alcance de las leyes locales dictadas a partir del aludido Pacto -en adelante PFEPC-, en particular del artículo 46 de la Ley n° 12.576 y para examinar las posiciones, en primer lugar tendré en cuenta que el Anexo I del PFEPC establece la modificación del Impuesto a los Ingresos Brutos en el ámbito local, disponiendo la eximición de las actividades que indica el apartado 4. A partir de ello, la provincia de Buenos Aires sancionó el proyecto de la Ley n° **11.490** -ley impositiva año 1994; B.O. 3/2/94- disponiendo en el artículo 39 diversas actividades exentas, entre las que



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

se incluye a la de la actora, pero a su vez, impone -entre otras- la condición del reconocimiento del beneficio debe tener necesariamente acreditada la inexistencia de deudas referidas a todo tributo provincial o bien haberse acogido a planes de regularización fiscal y estar cumplimiento puntualmente con los mismos.

A posteriori, la Ley n° 11.518 -B.O. 14/4/94- artículo 2 estableció:
"El reconocimiento del beneficio establecido en el artículo anterior se hará efectivo a petición de parte interesada, debiendo acreditarse:

a) La inexistencia de deudas referidas a todo tributo provincial o bien haberse acogido a planes de regularización fiscal y estar cumpliendo puntualmente con los mismos.

En caso de detectarse la existencia de deudas anteriores a la fecha de solicitud del beneficio o de verificarse la caducidad del plan de regularización a que se hubiera acogido el contribuyente, se producirá en forma automática y de pleno derecho el decaimiento de la exención desde la fecha de su otorgamiento.

b) Que el establecimiento industrial este ubicado en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

c) Estar alcanzado por el beneficio dispuesto por Decreto Nacional n° 2609/93.

El beneficio regirá a partir de las fechas indicadas en cada caso y mientras subsista el régimen de desgravaciones de aportes previsionales instituido por el Gobierno Nacional.

Sin perjuicio de las distintas modificaciones a tales incisos, en particular y en lo que aquí importa, por Ley n° 12.576, artículo 46 -BO 8/01/01-, se deja sin efecto la acreditación del requisito de inexistencia de deuda previsto precedentemente: *"Déjase sin efecto la acreditación*



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

del requisito de inexistencia de deuda previsto en el inciso a) del artículo 39º de la Ley n° 11.490 y del artículo 2º de la Ley n° 11.518.

En ningún caso los pagos efectuados o los que deban realizarse de conformidad al plan de regularización que se hubiera otorgado, con motivo del cumplimiento del requisito mencionado en el párrafo anterior, como así también los correspondientes a los impuestos devengados con posterioridad a la fecha de comienzo de las exenciones previstas en las Leyes n° 11.490 y 11.518, darán lugar a la devolución de lo abonado.

Lo dispuesto precedentemente será de aplicación a las peticiones que se formulen a partir de la entrada en vigencia de la presente Ley, y a las presentadas con anterioridad, se haya o no dictado la respectiva resolución de exención."

Recordemos que Procesadora Virasoro SA habíase acogido al régimen de la Ley n° 11.808 en cumplimiento de los requisitos para encontrarse beneficiada con la exención (artículo 3).

Conviene acotar que la SCBA por mayoría (causa B 59.347, sentencia del 28 de diciembre de 2005 *in re "Ducusa Fiet SA contra Provincia de Buenos Aires (Dcción. Prov. rentas). Demanda contencioso administrativa"*) dispuso en torno de la exención tributaria: *"En suma: considerándose que la regla que establece la exención genera el derecho y que la solicitud es una condición para su disfrute, pero no su fuente (cfr. Sáinz de Bujanda, F., 'Concepto del hecho imponible', en 'Hacienda y Derecho', Instituto de Estudios Fiscales, Vol. IV, Madrid, 1966, ps. 255, 314), una vez presentada sus consecuencias se retrotraen al instante en el que aquel derecho surgió para el interesado (cfr. Herrera Molina, Pedro M., 'La exención tributaria'" Madrid, 1990,p. 299)."*



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

Ha ocurrido que la actora se encontraba exenta por haber cumplido los requisitos normativos, entre los que reviste particular importancia, dada la discusión, el de inexistencia de deuda, acaecido a partir del acogimiento al plan de regularización de deudas según Ley n° 11.808. Ello suponía la renuncia a cualquier trámite de discusión en curso o a promoverse (artículo 3°).

Si bien en orden general, dicha situación, en principio, impediría la repetición, atendiendo lo que la CSJN estableció en forma reiterada y uniforme, que *“el voluntario sometimiento, sin reservas expresas, a un régimen jurídico, a una decisión judicial o a determinada jurisdicción, comporta un inequívoco acatamiento que determina la improcedencia de su impugnación ulterior con base constitucional (F: 184:361, 186:523, 187:444, 245:137, 264:172, 248:372, 252:72, 255:225, 269:333, 271:183, 274:153, 285:415, 299:374, 300:53).”* (Rodolfo Spisso, *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, Lexis Nexis. Bs. As., 2005, página 212), en el caso de autos corresponde admitir la excepción, como se verá seguidamente.

Partiendo de la idea que es el orden público el rector de las obligaciones tributarias, no debe de perderse de vista el eje, es decir, la exención. Definida por Villegas, hay exención o beneficio tributario cuando se dan hechos o situaciones descriptos hipotéticamente en una norma, que acaecidos, “neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, son hechos o situaciones que generan la eficiencia generada del hecho imponible”, interrumpen el “nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia”, por lo que no surge la obligación de pago del tributo originariamente previsto”. (conf. *Tratado de Tributación*, Tomo I Derecho



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

Tributario. Vol. 2, Director Horacio A. García Belsunce, Astrea, Bs.As.,
2003, página 163).

El fundamento jurídico de este instituto lo encontramos en el artículo 75 inciso 18 de la CN, al prescribir que le compete al *Congreso* *“Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración.... promoviendo... la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulos.”*

La Ley n° 12.576 -B.O. 8/1/01- suprimió el requisito de inexistencia de deuda, imponiendo a su vez, el impedimento de devolución de los importes pagados o los que debieran pagarse en virtud de planes de regularización, en cumplimiento de aquél.

La SCBA ha considerado como regla de hermenéutica que cuando el texto de la ley es claro y expreso no cabe prescindir de sus términos, correspondiendo aplicarla estrictamente y en el sentido que resulta propio de su contenido (causas B 51.125 *“Yovine”*, sent. del 7-II-1989; B. 54.534, *“Siemens”*, sent. del 16-IV-1991; B. 53.991, *“De La Canal”*, sent. del 31-V-2000; B. 53.587, *“Salmena”*, sent. del 17-X-2001; B. 60.192 *“Massuh”*, sent. del 5-IV-06). Es decir, si bien en primer término las leyes deben interpretarse del modo previsto por el legislador en su texto, considero que es justamente en el particular contexto del PFPEC -el cual cuenta con la adhesión de la Provincia de Buenos Aires (conf. Ley n° 11.463)- que debe avanzarse en el juzgamiento.

Para tal fin, tengo presente que el PFPEC, en lo que concierne a la distribución de recursos federales, resulta un instrumento de coordinación, y que -para ello- sus firmantes asumieron compromisos,



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

entre los que se encuentran en la materia bajo análisis, la modificación de Ingresos Brutos con salvedades consagrando exenciones, tales como la producción primaria, industria, servicios básicos, construcciones, etc.

Con relación a ello, la Provincia de Buenos Aires declaró exentas diferentes actividades, entre las que se encuentra la de la actora: hilado, tejidos y acabados de textiles, plastificados de telas, tintorería industrial; pero la exigencia de la inexistencia de deuda acarreó consecuencias que se encuentran fuera de la mira de los fines tenidos en cuenta al asumir las obligaciones aludidas, a raíz de la firma del PFPEC.

De este modo, la denegatoria de la repetición en virtud de impedimentos legales, se constituyen como limitaciones que exceden el marco de la razonabilidad y la justicia, pasando a explicar sus fundamentos, por lo que propongo declararlas inaplicables al caso concreto.

La SCBA ha dicho que: *"La razonabilidad constituye un principio general de derecho (creación doctrinaria y jurisprudencial, con fundamento en los arts. 28 y 33 de la Constitución nacional), que se erige como límite de la discrecionalidad administrativa. Su control, implica verificar -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de iniquidad manifiesta- la existencia de 'circunstancias justificantes', es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la ley fundamental."* Causa I 2522 sentencia del 21-IX-2011 *in re "Medivid, Héctor Rubén c/ Provincia de Buenos Aires s/ Inconstitucionalidad arts. 29 y 30, ley 12.874"*.



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

Es claro que la necesidad de constituir la inexistencia de deuda tenía que ver con el fin de lograr que se pagara lo que se debía, o lo que es lo mismo, con un propósito recaudatorio. Considerando como hipótesis que contraviene con el fin para cuya obtención se había adoptado tal requisito, es decir, para la exención tributaria del Impuesto a los Ingresos Brutos por la actividad ya mencionada, el impedimento legal posterior que veda la devolución de aquellos tributos viene a demostrar el contrasentido, indicando que nada tiene que ver con una obligación fiscal incumplida, sino una obligación por la cual el contribuyente, en cumplimiento del PFPEC había quedado exento por ley de la provincia firmante del acuerdo.

Así, el desplazamiento económico del contribuyente no encuentra justificación a la luz del principio rector justicia, en tanto el Estado no puede ni debe recibir cantidades cuando no tenga una causa que acredite su derecho en forma legítima, conforme los parámetros de un Estado de Derecho como es el nuestro.

Señala Mariano Federico Anna en *"Procedimiento Tributario Bonaerense"* (Librería Editora Platense, La Plata, 2010, página 397) que el fundamento jurídico de la repetición reside el enriquecimiento sin causa, principio general en la legislación civil: *"Es una regla que prohíbe enriquecerse sin razón en desmedro de otro sujeto, otorgando una acción para solicitar la restitución en aquellos casos de desplazamientos patrimoniales sin fundamentos jurídicos válidos."*

Teniendo en cuenta que la exención de la que goza Procesadora Virasoro es de las llamadas objetivas, es decir que tiene en cuenta en el caso, la actividad, por ende rigen de pleno derecho en beneficio de las personas o entidades a quienes la ley le atribuye el hecho imponible, que la misma viene a consecuencia del PFPEC, y que



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

la imposibilidad de la repetición encontraba razón en un obstáculo legal, que como se ha visto, entiendo que queda demostrado que no supera el test de razonabilidad que permita alcanzar los estándares de la ley fundamental (artículos 28, 31 CN), y aún con el legal de enriquecimiento sin causa que trastoca en definitiva, el derecho de propiedad del contribuyente (artículo 18 CN, artículo 10 CPBA), ya que nadie está obligado a hacer lo que la ley no mande (artículo 19 CN) -apunto nuevamente, no se debe tributo por la actividad exenta-, el argumento de los propios actos no resiste mayor análisis.

“A nadie es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, cuando esta conducta, interpretada objetivamente según la ley, las buenas costumbres o la buena fe, justifica la conclusión de que no se hará valer el derecho o cuando ejercicio posterior choque contra la ley, las buenas costumbres o la buena fe” (cita de *Tratado de derecho civil*, traducción castellana de la 13ª. Ed. Alemana revisada por Hans C. Nipperdey, Buenos aires, 1948, t. I, vol. II, página 482, en *La Doctrina de los Propios Actos y la Administración Pública*, Héctor A. Mairal. Depalma, Bs. As., 1994, página 4).

La conceptualización dada encuentra apoyo en la regla de la buena fe en el ejercicio de los derechos (artículos 1071 y 1198 CC).

Analizando la misma en orden a la renuncia, ésta requiere que se traten de derechos o facultades de libre disponibilidad. En tanto la renuncia del caso se encuentra impuesta por ley (artículo 3 Ley n° 11.808), resulta dudoso que se trate de un acatamiento inequívoco que impida la acción en tratamiento, ya que en materia tributaria no rige el principio dispositivo debido al carácter de orden público de las obligaciones tributarias. De esta forma, interpreto -y basándome en la línea de trabajo de la exención como base- que no hay libertad en la



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

elección, sino que la decisión viene condicionada por la norma en forma ilegítima para este caso de la actividad exenta.

Comenta Spisso que: *"Si a la proclividad fiscal, que inspira la interpretación de las normas tributarias por parte de la Administración, y a los sistemas perversos que acrecen desmesuradamente la obligación fiscal, le agregamos la exigencia de renuncia al derecho de repetición habremos consagrado una diabólica estructura ante la cual perecen los derechos constitucionales."* (opus citado "Acciones y Recursos").

Resulta conveniente además, considerar la desigualdad generada con los contribuyentes que se incorporaron de la forma en que lo ha hecho la actora al plan de regularización de deudas, quienes se vieran beneficiados por la ley posterior que no contempló el impedimento que generara este debate, de sostenerse la resistencia fiscal, por lo que adelanto afecta la igualdad (artículo 16 Constitución Nacional y artículo 11 de la Constitución Provincial).

Teniendo a la vista el Informe 143/00, particularmente el punto a) del folio 10 vta. del expediente administrativo reservado n° 262129/2007, surge que *"La inexistencia de deuda exigida por la norma, debe verificarse por todo impuesto provincial que guarde relación directa con la actividad bajo promoción, al día anterior a la fecha establecida en el cronograma. (Orden de Servicio 3/99)."*

Por su parte, la DN B8/94 receptada por la Disposición Normativa B 1/95 refiere a la necesidad de acreditar la inexistencia de deuda devengada al 31/12/93 o encontrarse acogidos a planes de facilidades de pago; la primera de ellas fue considerada en la Resolución n° 570/00 (v. folio 4 del expediente administrativo n° 262129/2007).



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

Es el Fisco quien ha dado una interpretación disímil con la Disposición emanada en su esfera, propugnando una resolución diferente a la establecida en su propia normativa, solución mantenida por el Tribunal Fiscal.

Considero, en adelanto de opinión la necesidad de ponderar que la Administración se hubo excedido en el modo de aplicar la norma, exigiendo pagos posteriores a la fecha del cronograma pertinente, lo que supondría la devolución de lo pagado hasta esa fecha.

Con ese sentido corresponde ahora interpretar el segundo párrafo del punto a del artículo 2 de la Ley n° 11.518 en cuanto exige la inexistencia de deudas anteriores a la fecha de solicitud que la propia disposición normativa da un texto diferente para las exenciones de la Ley n° 11.518 (artículo 293).

Aún presentadas estas argumentaciones y considerando las anteriormente propuestas, debe abrirse paso a la demanda en función de evitar ver conculcados los derechos fundamentales de propiedad (artículos 17 CN, 10 CPBA), en torno al patrimonio del contribuyente recortado por la norma ilegítima que imposibilita le sean devueltas las usmas que hubo abonado pese a la condición de actividad exenta.

Concuerda con ello, la afectación del principio legal de enriquecimiento sin causa establecido en nuestro código fondal, en el que el Estado percibe y aún retiene sumas que bajo las condiciones enmarcadas por el PFPEC no debiera cobrar, desvaneciéndose en el caso, el fin público que justifica la percepción de la renta pública para cubrir las obligaciones que le son inherentes.

Centralmente el obstáculo legal que evita la devolución reclamada, en atención a las particularidades del caso, se constituye como un impedimento fuera de los parámetros de razonabilidad



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

(artículos 28, 31 CN), como lo he explicado, deviniendo en injusto por afectar la defensa de los derechos del actor, principalmente el del patrimonio y la igualdad.

Por las razones dadas, entiendo que deviene inoficioso tratar el resto de los puntos propuestos por las partes, de modo que propongo acoger la demanda, declarando inaplicable el artículo 46 de la Ley n° 12.576 sólo para el caso concreto, y ordenando la repetición de lo que PROCESADORA VIRASORO SA abonó -previa acreditación de los pagos y liquidación mediante en autos- y que corresponde a los períodos por los cuales se encuentra exenta desde la fecha que indica la Resolución n° 570/00 emanada de la entonces Dirección Provincial de Rentas -hoy ARBA-, consistentes en 1994/7, 1995/10 a 12, 1996/1 a 12, 1997/1 a 6 y cuotas 1 a 7 del artículo 79 CF. A los mismos, se les adicionará el correspondiente interés desde el reclamo administrativo requiriendo la repetición hasta el efectivo pago, a la tasa de interés que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires en sus depósitos a treinta (30) días. La suma resultante de la liquidación será abonada dentro de los sesenta (60) días (art. 163 CPBA).

En cuanto a las costas, no observo mérito para apartarnos de la regla general del art. 51 ap. 1 CCA.

ASÍ VOTO.

A la cuestión, el Juez Dr. Schreginger expresó: -

Compartiendo lo expuesto por la Dra. Valdez, VOTO en idéntico sentido.

A la cuestión, el Juez Dr. Cebey dijo: -

Adhiero a los fundamentos y solución propuesta por la Dra. Valdez, dando así mi VOTO.



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PODER JUDICIAL

"PROCESADORA VIRASORO S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA -
RENTAS S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACIÓN FISCAL" - Expdte. n°
990-2010

En virtud del resultado que instruye el Acuerdo que antecede,
esta Cámara

RESUELVE:

- 1º Acoger la demanda de repetición en los términos expuestos precedentemente, dejando sin efecto la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, sala III, de fecha 16/3/2010 respecto de la aquí actora; -
- 2º Tener presente el caso constitucional planteado por la demandada; -
- 3º Imponer las costas por su orden (artículo 51 apartado 1º CCA según Ley nº 13101); -
- 4º Devolver los expedientes administrativos originales que obran reservados, conservando las copias legalizadas de los mismos.
- 5º Diferir la regulación de honorarios profesionales para su oportunidad procesal.

Regístrese.

Notifíquese por Secretaría.

CRISTINA YOLANDA VALDEZ

MARCELO JOSÉ SCHREGINGER

DAMIÁN NICOLÁS CEBEY

ANTE MÍ: