

**"Bayer S.A. c/provincia de Santa Fe, acción
declarativa de certeza", CSJN, 31/10/2017**

Se transcriben algunos considerandos de la sentencia citada que fundamenta (junto con el consenso fiscal de 2017) el cambio del tratamiento fiscal en ISIB de la producción industrial de bienes a partir de la Ley Nro 7.249.

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 arto 60 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.

Que las actividades identificadas bajo los códigos 242310 y 242100 son industriales y 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)."

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 60 de la LIA n° 3.650"

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 arto 16, que en lo pertinente al caso, prescribe que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. El recordado principio que, como garantía fundamental, ha establecido la Constitución, está claramente fijado en su significación y alcances en la jurisprudencia de esta Corte que, en materia de impuestos ha decidido que aquélla "no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas"

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

Que en materia de igualdad, el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componen, y observar si se excluye a alguien que debería estar dentro y recibir

igual atención jurídica (causa "Bolsa de Cereales u Fallos: 337:1464 ya citada, considerando 17).

12) Que guarda concordancia con la orientación desarrollada la expuesta por el Tribunal, en el sentido de que la verdadera igualdad consiste en aplicar en las causas ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellas (Fallos: 16:118; 101:401; 123:106; 126:280; 153:67 y 130). La igualdad a la que nuestra Ley Fundamental se endereza, es la que se detiene en las diferencias con el propósito de que las normas las recojan y, armonizándolas, provean al afianzamiento de la justicia y a la consecución del bien común dentro de una sociedad pluralista. El inexcusable ajuste que las disposiciones legales han de guardar a la garantía de igualdad

Que el principio de razonabilidad exige que deba cuidarse especialmente que los preceptos mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante todo el lapso que dure su vigencia, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la Constitución Nacional (Fallos: 316:3104; 328:566). Su aplicación al sub lite requiere de un examen cuidadoso de las normas impositivas en juego para así desentrañar si dichos principios de base constitucional se ven conculcados (art. 28, Constitución Nacional y Fallos: 310:2845; 311:394; 312:435, entre otros). En efecto, si para el caso de "actividades desarrolladas por contribuyentes y/o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe", la legislación local impone una alícuota superior (art. 6° de la ley 3650) a la de las empresas radicadas en su territorio, las que incluso pueden acceder a la exención que les confiere en su actual redacción el arto 160, inc. ñ, del Código Fiscal (ley 3456, t.o. 1997), corresponde determinar a la luz de los criterios expuestos si en el sistema constitucional argentino tal distinción es razonable en función del domicilio del contribuyente como único criterio de categorización.

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."

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.

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, arto 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, 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.