

ACUERDO PLENARIO N° 024.

En la ciudad de La Plata, a los diecisiete días del mes de noviembre de dos mil nueve, siendo las once horas, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación, Dres. Luis Adalberto Folino, Carlos Ariel Lapine, Dora Mónica Navarro y Mónica Viviana Carné y las Contadoras Dras. Estefanía Blasco, Silvia Inés Wolcan y Silvia Ester Hardoy, bajo la Presidencia de la doctora Laura Cristina Ceniceros y ante el Actuario, convocados a Acuerdo Plenario por Resolución de Presidencia N° 199/09 (conf. Arts. 13 bis y 21 del Decreto-Ley 7603/70 y modif.), a efectos de resolver la interpretación legal a seguir respecto del incremento de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dispuesta por el artículo 36 de la Ley 12.727 con relación al ejercicio fiscal 2002.

Por lo expuesto, habiéndose acordado el orden de exposición, leídos que sean los votos de los señores Vocales, se procederá a la votación.

Voto del Dr. Carlos A. Lapine, Vocal de 5ª. Nominación, Sala II

En atención a la convocatoria a Acuerdo Plenario, dispuesta por Resolución N° 199/09 de la Presidencia de este Tribunal, corresponde que me expida a efectos de fijar el criterio e interpretación legal uniforme acerca de la vigencia y aplicación, durante el período fiscal 2002, del incremento de alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos dispuesto por el artículo 36° de la Ley 12.727.

En primer lugar, considero importante recordar que, a posteriori del período fiscal aquí en estudio (año 2002), la vigencia del art. 36 de la Ley 12.727 (hasta su derogación por art. 7° Ley 13.850, B.O. 29/7/08) quedó inequívocamente definida, en el sentido de no resultar objeto de controversia, en razón de la aprobación de diversas leyes, como las Impositivas que rigieron para los años 2003 (13.003), 2004 (13.155), 2005 (13.297), 2006 (13.404), 2007 (13713) y 2008 (13.787), que consagraron excepciones para ciertas actividades del incremento impositivo en debate y modificaron el monto de impuesto anual a partir del cual los contribuyentes se encontraban obligados a aplicarlo (\$ 250.000 -2003-, \$ 300.000 -2004-, \$ 500.000 -2005-, \$ 1.000.000 -2006, 2007 y parte de 2008).

Ahora bien, de la reseña efectuada es preciso señalar que, si bien la tarea interpretativa a realizar debe prescindir de tales circunstancias ocurridas con posterioridad, en resguardo del principio de legalidad tributaria, no se advierte – desde la óptica de la pura lógica racional- cuál podría haber sido la intención del legislador para establecer un “paréntesis” en la aplicación del aludido incremento para el año 2002, de dónde se podría derivar –en una primera aproximación- la

necesidad de descartar una conducta que iría en desmedro de la previsibilidad que siempre cabe presumir en la actividad del Poder Legislativo.

Sentado ello, desde una perspectiva –si se quiere- ajena a lo jurídico, se impone que aborde al examen del peculiar esquema de tributación que reguló el art. 36° de la Ley 12.727.

La citada Ley, que declaró (art. 1°) *“en estado de emergencia administrativa, económica, financiera al Estado Provincial...”*, incluyó en el Capítulo VII, titulado “De los tributos y de la Regularización de las Obligaciones Fiscales”, el mencionado art. 36° en los siguientes términos: *“Incrementátese en un treinta (30%) las alícuotas previstas en los incisos A), B) y D) del artículo 11 y el artículo 12, ambos de la ley 12.576.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a los contribuyentes cuyo monto del impuesto total para el período Fiscal 2000, resulte superior a pesos doscientos mil (\$ 200.000) y regirá a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001 y hasta la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los términos del "Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal, celebrado con el Gobierno Nacional el 10/04/01". (el resaltado me pertenece)

Dos aclaraciones preliminares que surgen de su simple lectura. Una, relativa a la remisión efectuada por la norma al texto de la Ley Impositiva del año 2001 (12.576). Obviamente, al momento de la sanción del incremento alícuotario (julio de 2001), la única referencia posible al nivel de imposición vigente era, justamente, la ley impositiva correspondiente a dicho año. Ineludiblemente el legislador debió acudir a sus disposiciones en pos de precisar el alcance (respecto de alícuotas y actividades) de la norma de emergencia. También, si se quiere, dicha modalidad de regulación, vía remisión, obedece a razones de adecuada técnica legislativa, tendiente a evitar la repetición del listado de actividades que ya se encuentran contenidas en otra norma, cuyos destinatarios -presunción iure et de iure- conocían perfectamente.

La otra, relacionada con aquella parte que resalté, justamente, en el entendimiento que proporciona una estipulación concreta respecto de la vigencia (aspecto temporal) del mandato que contiene, que está indicando, a las claras, la duración de la aplicación del incremento para el desarrollo de ciertas actividades frente al

gravamen, individualizadas a través de la Ley 12.576 (Impositiva para el año 2001), por un determinado (o indeterminable) período de tiempo, con un comienzo (“...a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001...”) y un fin (“...hasta la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto...”), por lo cual no debiera abrigar dudas lo concerniente a su vigencia.-

Sin embargo, entiendo que, con la sanción de la Ley Impositiva nº 12.879, para el año 2002 (B.O. 20 al 22 de mayo de 2002), y ante la evidencia que el incremento en cuestión se correlacionó con normas de la Ley Impositiva anterior, como no podría haber sido de otro modo, surge el interrogante a dilucidar, esto es: ¿Con la sanción de la Ley 12.879, que reguló las alícuotas correspondientes al año 2002 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, continuó rigiendo el incremento instituido por el artículo 36 de la Ley 12.727, que hacía referencia a aquellas (alícuotas y actividades) identificadas en la Ley 12.576?.

Al respecto, adelanto una respuesta positiva al interrogante planteado. Para arribar a dicha conclusión he tomado como punto de partida de la tarea de interpretación el análisis de elementales reglas de derecho que previenen lo vinculado a la vigencia de las leyes, particularizando luego, en tal sentido, con relación a las normas aquí en debate (Leyes 12.727, 12.576 y 12.879), abarcando el desarrollo de la solución que propugno los temas concernientes a “derogación tácita” (por la Ley 12.879), “ultra actividad de la ley anterior” (de la Ley 12.576) y “derogación de ley general por una especial posterior” (de la 12.727 por la 12.879), en aras de manifestar y destacar los distintos aspectos que han formado mi convicción en el sentido aseverado.

En primer término, debe considerarse la expresa directiva legal que emana del artículo 2º del Código Fiscal t.o. 2004 y cc. de textos anteriores que recepta, a su vez, el principio sentado por el artículo del Código Civil que lleva el mismo número, en cuanto estipula la aplicación inmediata de las leyes desde el momento en que determinen o, en caso de indeterminación, luego de los 8 días de su publicación. Ellas están destinadas a regular situaciones futuras, salvo excepción de retroactividad (cf. art. 3 Código Civil). Luego, es principio de derecho que las leyes rigen sin dimensión temporal alguna, a no ser que contengan una previsión expresa de vigencia limitada, esto es que su vida resulta indefinida con la salvedad de que se produzca su “muerte” por derogación expresa, es decir ante la existencia de una norma posterior que determine en dicho sentido, por cuanto es claro que el único poder creador de las normas es quien puede declarar a posteriori la pérdida de

vigencia de las mismas.

En el marco del artículo 36° de la Ley 12.727, tal como ya fuera puesto de relieve, de su simple lectura se desprende que estamos en presencia de una ley perfectamente temporal, situación que -en principio- es óbice para aludir a derogación alguna, puesto que es la propia norma la que se autoexcluyó del sistema jurídico sin necesidad de una declaración expresa que la fulmine (más allá que ello se haya producido con la Ley 13.850, ya que tal extremo –vale remarcar- no afecta el análisis del punto a decidir). Es más, el carácter temporal que surge de la Ley 12.727 está dado tanto por su propia naturaleza de norma de emergencia, destinada a regir una situación extraordinaria y transitoria, para lo cual previó un término expreso en su artículo 2° (un año desde su promulgación, luego prorrogado), como también de la norma en discusión que prescribe un tiempo de aplicación, con inicio en el mes de agosto de 2001 y término en un acontecimiento (finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos). Evidentemente, con relación a este último aspecto, resulta palmario que, al mandato del artículo 36°, el legislador le otorgó una validez, en el tiempo, hasta por fuera de la emergencia decretada con plazo determinado. Tal particularidad, de acuerdo al texto en que fue concebida, permite afirmar su permanencia y durabilidad hasta tanto aconteciera el hecho al que fue subordinada su vigencia.

Ahora bien, no escapa a mi consideración la postura que podría ampararse en una suerte de derogación tácita del incremento impositivo con motivo de la sanción de la Ley Impositiva 12.879 para el año 2002.

Es cierto que, en algunas ocasiones, no se cuenta con una declaración expresa de voluntad legislativa, no obstante lo cual, se puede derivar inexorablemente en la conclusión acerca de la pérdida de vigencia de una ley, por ejemplo, en un contexto en el cual una norma posterior regula un mismo instituto que la precedente, siendo sus disposiciones incompatibles con esta última. Dentro de esta variante, no se puede soslayar la referencia a la denominada "derogación orgánica" o "institucional", la cual se produce cuando una nueva ley, sin derogar expresamente ni ser incompatible con la anterior, regla de modo general y completo una determinada institución jurídica (vgr.: se sanciona una nueva ley que regula el ejercicio de la actividad profesional de los abogados; en este caso debe entenderse que la nueva ley derogó a la anterior por cuanto no podrían coexistir dos legislaciones completas sobre una misma materia). La derogación "orgánica"

encuentra su basamento en que si el legislador entendió haber reglado determinada institución en un único cuerpo armónico y sistemático, sería carente de lógica suponer que haya tenido intención de hacer subsistir un cuerpo legal anterior. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha aceptado tal tipo de derogación (“orgánica”) destacando: *“Tratándose de leyes sucesivas, que legislan sobre la misma materia, la omisión de la última, de disposiciones de la primera, importa seguramente dejarlas sin efecto, cuando la nueva ley crea -respecto del régimen de la cuestión de que se trata-, un sistema completo, más o menos diferente del de la ley antigua”* (Estado Nacional -Ministerio de Economía, Secretaría de Industria- c/ Sevel Argentina S.A. (FIAT) s/ cobro de pesos, Fallos 319:2185 y Estado Nacional -Ministerio de Economía, Secretaría de Industria c/ Massey- Ferguson Argentina S.A. s/ cobro de pesos, Fallos 320: 2609).

En el caso, no advierto la concreción de una situación de derogación tácita, en los términos expuestos, tal como paso a explicar.

La sanción de las leyes impositivas (*“leyes de recursos”*, en la terminología de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires -art. 103 inc. 2 y art. 144 inc. 16-) tiene por finalidad primordial establecer el porcentaje de alícuotas aplicables y otros elementos cuantitativos de las obligaciones fiscales para cada uno de los impuestos regulados en el Código Fiscal y resulta una exigencia derivada también del citado ordenamiento. La aplicación de sus prescripciones es de frecuencia anual, es decir que cada año el legislador expresa su decisión en lo relativo al nivel de imposición de cada uno de los recursos tributarios a recaudar, en consonancia con la anualidad de la Ley de Presupuesto.

Para el año 2001 fue la Ley 12.576 la norma que fijó los ya indicados factores cuantitativos.

Por su parte, el incremento tributario dispuesto por el artículo 36 de la Ley 12.727 fue establecido para un universo determinado de contribuyentes, acotado a quienes hubieran alcanzado en el año anterior un determinado monto de impuesto a liquidar (\$ 200.000.-). Para el resto, continuaba rigiendo el nivel de imposición derivado de la Ley Impositiva 12.576.

Con la aprobación de la Ley Impositiva para el año 2002 (12.879), reitero, no advierto colisión alguna con relación a lo establecido en el artículo 36º de la Ley 12.727. En efecto, la Ley 12.879 reproduce, en lo sustancial, el contenido y los niveles de tributación ya consagrados en años anteriores (también en el año 2001

por la Ley 12.576), por lo cual su aplicación, en el curso del año 2002, juntamente con la 12.727 se observa armónica y congruente, situación que permite descartar la presencia de un supuesto de derogación tácita del incremento en análisis, toda vez que no media una "verdadera incompatibilidad".

Dicho en otras palabras, y trayendo a colación jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal al respecto, parangonándola con las particularidades del presente, puedo afirmar: ***"Para declarar la insubsistencia de una norma (en el caso artículo 36 de la Ley 12.727) como consecuencia de la abrogatio de una ley con la que armoniza y se relaciona (en el caso Ley 12.576, Impositiva del año 2001), no basta señalar que se había dictado en ocasión de la vigencia de esta última o aún con explícita referencia a ella, sino que es necesario examinar si la norma en cuestión es verdaderamente incompatible con el sistema establecido por la nueva ley (en el caso la Ley Impositiva 12.879 del año 2002), pues sólo en este supuesto la sanción de un nuevo precepto producirá la derogación de las normas que tuvieron su razón de ser en el antiguo."*** (Fallos 304:1039 y 318:567).

Consecuencia de lo anterior, es decir postular la vigencia del esquema instituido por la Ley 12.727, también me lleva a desestimar la interpretación basada en que tal posición implica mantener "viva" la Ley Impositiva 2001 para el año 2002, pues –en mi visión- no se trata, en la especie, de aplicar ultractivamente la Ley 12.576 (Impositiva del año 2001) y el incremento de la Ley 12.727, conjuntamente, en el año 2002, produciéndose con ello un efecto abrogatorio de la Ley 12.879 (Impositiva 2002), sino de considerar -en dicho período- lo previsto en esta última, esto es los niveles de alícuotas establecidos por ella, con más el mandato del incremento establecido por el artículo 36 de la Ley 12.727, por resultar ambas normas, insisto, absolutamente compatibles.

Por último, observo que tampoco es procedente, en el caso, la aplicación de la regla genérica de hermenéutica basada en que ley especial posterior deroga a su anterior general. En efecto, en el particular, tal principio cede ante las características que presenta la situación. No se puede negar, cierto es, que las leyes impositivas resultan especiales, y la Ley 12.879 lo es. Su finalidad primordial, como ya dijera, consiste en fijar los niveles de imposición imprescindibles para el cálculo de las obligaciones correspondientes a los distintos impuestos provinciales. Ahora bien, respecto de la norma en discusión (art. 36 de la Ley 12.727), se puede afirmar que dista de ser una "norma general", pues presenta -todavía- una mayor especialidad que las leyes impositivas, ni bien se repara que reguló un aspecto muy puntual y

con relación a uno de los tributos comprendidos en aquéllas (el incremento de alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para determinado grupo de contribuyentes). Dicho de otro modo, las leyes impositivas ofrecen un mayor grado de “generalidad” con relación al supuesto específico previsto en el art. 36 de la Ley 12.727.

En síntesis, a la luz de todo lo expuesto, apoyado –por un lado- en que se trata de una norma cuya aplicación temporal deviene expresa de su texto, siendo verdaderamente compatible su aplicación con la Ley 12.879 y –por el otro- en la inexistencia de derogación de la ley por alguna de las formas examinadas, siendo del caso acentuar que, conforme es criterio seguido de la Corte Suprema, “*la derogación de las leyes no se presume*” (CSJN “*Organización Veraz*” del 6 de marzo de 2007, con remisión a “Fallos”, 183:470), dejo sentada mi decisión favorable tendiente a sostener la vigencia, durante el período fiscal 2002, del incremento de alícuotas previsto por el art. 36° de la Ley 12.727.

Concluido en los términos expuestos mi parecer sobre el tema a resolver, entiendo necesario poner de relieve a otro aspecto vinculado a la especie que podría suscitar divergencias al momento de aplicar la denominada “sobretasa del 30%”. Me refiero al período fiscal base que corresponde considerar, con relación al monto de impuesto (superior a \$ 200.000), para tornar exigible dicho incremento en el período fiscal analizado (2002), a cuyo efecto -anticipo- corresponde acudir a aquel que hubiera resultado de la correcta liquidación del gravamen en el curso del año 2000.

Sobre el punto, solo aprecio dos posibilidades: año base 2000 o 2001. Postular éste (2001) , en mi enfoque, implica alterar notablemente el texto legal excediendo los límites de una razonable hermenéutica, toda vez que importaría la creación de un recaudo claramente no contemplado por la Ley 12.727. Descartado, entonces, por tal motivo, el año 2001 a estos fines, no cabe sino estar, del mismo modo que hiciera hincapié para manifestarme a favor de la vigencia durante 2002, a la **literalidad expresa** que traduce la inequívoca voluntad legislativa, debiendo relacionarse la pauta cuantitativa (impuesto total superior a \$ 200.000) con el período fiscal 2000.

A resultas de lo señalado, dejo expresada mi postura sobre el particular, estableciendo la siguiente doctrina legal:

“El incremento del treinta por ciento (30%) de las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, previsto en el artículo 36° de la Ley 12.727, correspondientes a las actividades individualizadas según la Ley 12.576,

resulta aplicable en el período fiscal 2002, a cuyo efecto se deberán correlacionar aquellas con las contempladas en la Ley 12.879.”

Voto de la Dra. Dora Mónica Navarro, Vocal de 8ª Nominación, Sala III.

Adhiero al voto del Vocal preopinante, Dr. Lapine.

Voto de la Cra, Silvia E. Hardoy, Vocal de 9ª Nominación, Sala III.

Que mediante Resolución N° 199/09, la presidente del Tribunal Fiscal de Apelación convocó a los señores Vocales a Acuerdo Plenario, visto lo dispuesto en el artículo 13 bis del Decreto Ley 7603/70 —y sus modificatorias— y en el artículo 12 del Reglamento Interno del Cuerpo.

Que en atención a las consideraciones expuestas por el Sr. Vocal Dr. Carlos Ariel Lapine en el presente acuerdo, adhiero parcialmente a su voto, con la sola excepción de los dos últimos considerandos en los cuales analiza el período base que corresponde considerar —con relación al monto de impuesto— para tornar exigible dicho incremento en el período fiscal analizado (2000), toda vez que en los términos en que ha sido convocado el acuerdo plenario, la cuestión aludida no se encuentra sometida a decisión.

Que sin perjuicio de las observaciones expuestas, la suscripta adhiere en su totalidad a la doctrina legal propuesta por el Vocal preopinante, Dr. Carlos Ariel Lapine.

Voto del Dr. Luis A. Folino, Vocal de 2ª. Nominación, Sala I:

Que habida cuenta de la existencia de pronunciamientos divergentes respecto de la aplicación del incremento de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dispuesta por la Ley 12.727 con relación al ejercicio fiscal 2002 y ante la convocatoria a Plenario de Salas del Tribunal, amerita realizar “ab initio” una serie de consideraciones sobre la problemática traída a debate. A mediados del año 2001 la Ley 12.727 declaró el estado de emergencia económica, administrativa y financiera en la Provincia por el término de un año a partir de la promulgación de dicha ley (B.O. del 23/7/01). Por el art. 36 de la misma se dispuso un incremento del 30% en las alícuotas del Impuesto referido, para las actividades de comercialización mayorista y minorista, prestaciones de obras y/o servicios, producción de bienes y actividades especiales de la Ley 12.576, que era la ley impositiva vigente para el año 2001. El incremento sería aplicable a aquellos contribuyentes cuyo monto del gravamen total a pagar para el ejercicio fiscal 2000 resultara superior a \$200.000. La sobrealícuota tendría vigencia a partir del anticipo con vencimiento en agosto de 2001 y hasta la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del “Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal, celebrado con el Gobierno Nacional el 10/4/2001”.

Posteriormente, la Provincia de Bs. As. sancionó la Ley Impositiva N° 12.879 para el año 2002 (B.O. 20 y 21 de mayo de 2002) no incorporando a su texto el incremento en cuestión, es decir que ni lo ratificó expresamente por alguna disposición incluida dentro de la propia ley ni lo incorporó a las alícuotas a las que afectaba. Cronológicamente las Leyes Impositivas correspondientes a los años 2003, 2004 y 2005 (Leyes 13.003, B.O. del 10/01/03; ley 13.155, B.O. del 30/12/03 y ley 13.297, B.O. del 26/01/05, respectivamente), luego de regular en sus pertinentes Títulos II, las alícuotas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dejaron sin efecto, a partir de el 01/01/03, 01/01/04 y 01/01/05, respectivamente, lo dispuesto en el art. 36 de la Ley N° 12.727, exclusivamente para una serie de actividades expresamente enumeradas en cada una de ellas (conf. art. 36 de la Ley N° 13.003, art. 37 de la Ley N° 13.155 y art. 35 de la Ley N° 13.297).

Descrito el marco normativo que circunda la cuestión sujeta a decisión debo preguntarme ahora si **¿el incremento de la alícuota del 30% previsto por la Ley 12.727 para el año 2001, continuó o no en vigencia para el período fiscal 2002?** Es necesario traer a colación que en el Derecho en general como concepto y en la

disciplina Tributaria en particular existe un principio que es la base del sistema constitucional en la temática impositiva, el mismo es el principio de legalidad, que se sustenta en los arts. 4, 17, 19, 75 inc. 1º, 52 de la CN y arts. 25, 51, 103 incs. 1 y 2 de la Constitución de la Provincia de Bs. As. La finalidad del mismo es “afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir. El principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad. El concepto de certeza impone un orden racional, para que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo tal que permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos a la luz del orden jurídico. De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en orden a lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica” y “es asimismo visto como garantía del bienestar general y como vía para el perfeccionamiento del derecho”, convirtiéndose en una “herramienta indispensable para la obtención del bien común en el Estado social” (Conf. Spisso, Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, Ediciones Depalma, Bs. As., 2000, ps. 253 y ss.; del Voto de la Cra. Wolcan en autos “El Chivo S.A.”, Sala II, sentencia del 4/9/2007).

Por lo expuesto advierto que según el principio subanálisis las obligaciones impositivas sólo pueden tener por fuente la ley y nunca la voluntad de los organismos recaudadores. No puede olvidarse, bajo ningún aspecto, que la Ley 12.576 fue la normativa impositiva para el año 2001, estableciendo las alícuotas concretas para ese año. La Ley 12.727, por su carácter de norma de emergencia, dispuso un incremento en las alícuotas contenidas en la ley impositiva del 2001 y no tuvo ni pudo tener más efecto que el de incrementar las mismas contenidas en la ley impositiva de ese año, de modo que sus consecuencias se agotaron en lo relativo a la obligaciones fiscales de ese año calendario.

La Ley Impositiva N° 12.879 del año 2002 optó, vaya a saber por que motivo, por no extender o renovar el aumento del 30% en las alícuotas fijadas por la Ley Impositiva del año 2001. Se llega a esta conclusión a través de un análisis comparativo de normas fiscales que permiten una hermenéutica del caso al menos con lógica jurídica. La Ley N° 12.576 del año 2001 estableció, entre otras cosas, las siguientes alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos: 1).- para servicio de entidades financieras y para las casas de cambio: 2,5 % que con el adicional del 30 % previsto

por la Ley N° 12.727 se elevó a 3,25%); y 2).- para la telefonía celular 3,5 % (con el adicional del 30% se elevó al 4,55%). Por su parte la Ley Impositiva N° 12.879 vigente para el ejercicio fiscal 2002 fijó las siguientes alícuotas del Impuesto en tratamiento con relación a las mismas actividades referidas: 1).- para servicios de entidades financieras y para casas de cambio 4 % y 2).- para telefonía celular 4,5%. El mensaje de elevación del Poder Ejecutivo del proyecto de ley Impositiva para el ejercicio del año 2002 indica que se aumentó la alícuota respecto de las actividades desarrolladas por entidades financieras, empresas de telefonía celular y casas de cambio de divisas. Este aumento de alícuotas sólo es compatible si se entiende que el adicional del 30% del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto por el art. 36 de la Ley 12.727 tuvo aplicación hasta el 31 de diciembre de 2001. El aumento de las alícuotas indicadas en el mensaje de elevación sólo pueden estar referidas a las alícuotas prescriptas por la ley impositiva para el año 2001, sin incluir el adicional del 30% establecido por la Ley 12.727, que rigió hasta el 31 de diciembre de 2002. Esta afirmación se comprueba comparando la alícuota aplicable para la telefonía celular donde se verifica una disminución de 4,55% de la incrementada por la Ley 12.727 a 4,5% respecto de la alícuota para el ejercicio fiscal 2002 establecida por la Ley 12.879.

Por lo expuesto es contradictorio afirmar que se encuentra vigente el adicional del 30% para el ejercicio 2002 cuando se indica que se ha incrementado la alícuota referida a la telefonía celular (4,5% para el año 2002) y este aumento produce una disminución en la alícuota incrementada por la Ley 12.727 (4,55%), ratificándose la idea de que no es aplicable el adicional del 30% previsto por el art. 36 de la Ley 12.727 a las alícuotas previstas por la Ley Impositiva para el año 2002 (Ley 12.879). Por lo que infiero que ese aumento en las alícuotas mencionadas sólo es razonable y compatible con el incremento por absorción del 30 % en las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que dispuso el art. 36 de la Ley 12.727 y que el mismo tuvo vigencia en su aplicación hasta el 31 de diciembre de 2001. Por lo que no puede sostenerse la vigencia del adicional para el año 2002 del 30 % dado que los porcentajes ya se habían incrementado positivamente por la Ley N° 12.879 conforme lo explicitó el propio Poder Ejecutivo. Afirmar lo contrario implicaría hacer decir a la ley lo que ella no dice. Es más desconocer ello implicaría utilizar el instituto de la analogía jurídica, restringida en el Derecho Tributario y en el orden fiscal provincial (arts. 5 y 6 del CF, t.o. 1999 y concordantes posteriores). Un principio fundamental en materia de analogía es aquel que enseña que por medio de la misma no se crea nuevo derecho y ella se detiene en aquel punto en que si no

se detuviere ocasionaría la creación de una norma sustancialmente nueva y diversa (Conf. Ezio Vanoni, "Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias", traducción al castellano de Juan Martín Queralt, Madrid, 1973, p. 339; del Voto de la Cra. Wolcan en autos "El Chivo S.A.", Sala II, sentencia del 4/9/2007).

En otro orden y con relación a la supuesta vocación de permanencia de la Ley 12.727, conforme se ha sostenido por la Autoridad Tributaria y criterios ratificados por algunos pronunciamientos de este Tribunal Fiscal, en tanto la norma en discusión prescribe que *"regirá a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001 y hasta la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del "Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad, de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal, celebrado con el Gobierno nacional el 10/4/2001"*, estimo que, afirmar que el incremento de las alícuotas en discusión tuvo trascendencia también para el año 2002 sería contradecir la naturaleza misma de las leyes impositivas que rigen para un año calendario porque están atadas a la fijación anual, por parte del Poder Legislativo (art. 103 inc. 2 de la Constitución de la Provincia de Bs. As.). Asimismo el Código Fiscal dispone que será dicho tipo de ley (la impositiva) la que fijará las alícuotas correspondientes del tributo de marras (conf. art. 186 del CF, t.o. 1999 y concordantes posteriores).

Continuando con el análisis debo traer, necesariamente, a colación el Informe N° 116/02 de la Dirección Técnica Tributaria de la ex Dirección Provincial de Rentas, por medio del cual este Organismo fundamenta su pretensión fiscal de reclamar, también en el año 2002, el 30% de sobrealícuota que crea la Ley 12.727. En efecto, el dictamen en lo que aquí interesa, expresa: *A su turno, la ley 12.879, impositiva para el año 2002 (B.O. 20 al 22 de mayo de 2002) no contiene norma alguna que venga a reproducir el aumento establecido (sic), razón por la cual surge la siguiente inquietud: saber si el aumento previsto por la ley 12.727 se mantiene respecto de las alícuotas dispuestas por la ley impositiva 12.879.* Posteriormente el citado Informe cae en mi criterio en un error impensable, al sostener en su conclusión que *"...ha sido clara la intención del legislador de dotar a esta disposición con vocación de permanencia, esto es, que se prolongue por todo aquel tiempo que irroque el proceso de transformación aludido"*. Confirmar esto, en mi criterio, implicaría forzar la interpretación de la norma jurídica al hacerle decir lo que no dice el propio texto de la ley y como se mencionó, constituye una transgresión flagrante del principio de reserva en el Derecho Tributario.

El Dictamen citado trató de justificar la omisión legislativa, siendo claro que la

mencionada interpretación violenta además toda la jurisprudencia de la CSJN sobre la problemática (CSJN, “Cafés La Virginia S.A. s/ apelación -por denegación de repetición-”, del 13/10/1994; “San Juan, Provincia de c/A.F.I.P. s/impugnación de deuda”, del 18/06/2008; “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa”, del 09/05/2006, entre otras).

La Ley 12.879 (impositiva para el año 2002) no es una norma de naturaleza genérica o inespecífica, por el contrario era la ley de carácter especial e impositivo que fijaba las alícuotas que debía abonar quién realizaba las actividades respectivas y se trataba de una ley provincial sancionada por la Legislatura y promulgada luego por el Poder Ejecutivo, mediante Decreto 1096/2002, todo ello con arreglo a las previsiones pertinentes de la Constitución de la Provincia de Bs. As. Por ello el razonamiento interpretativo efectuado por la Autoridad Tributaria ha llevado a ésta a negar la aplicación de una norma (Ley 12.879) en virtud de otras de igual jerarquía pero anterior en el tiempo y que regían una misma materia (Leyes 12.576 y 12.727). Asimismo, cabe destacar que el incremento del 30% sólo resultó abarcativo del universo de “...los contribuyentes cuyo monto del impuesto total para el período fiscal 2000, resulte superior a pesos doscientos mil (\$ 200.000)...”. La norma determina un elemento más a tener en cuenta para la aplicación del incremento que acota el universo de sujetos obligados a su pago, sin embargo este recaudo debe ser entendido en función de lo dispuesto en el primer párrafo del art. 36 de la Ley 12.727 y consecuentemente, la capacidad contributiva señalada resulta de aplicación solamente para el período fiscal 2001 o sea durante la vigencia del incremento.

De pretenderse la vigencia de la mencionada disposición respecto del año 2002, la norma se vería desvirtuada, en virtud de que para determinar su aplicación, los contribuyentes debían considerar en los ejercicios fiscales siguientes el monto que por Impuesto sobre los Ingresos Brutos hubieran tributado en el ejercicio fiscal 2000 , lo que podría conllevar a que un contribuyente cuyos ingresos fueron tal que generaron la determinación de un Impuesto sobre los Ingresos Brutos superior a \$ 200.000, en el ejercicio fiscal 2000, deba considerarse alcanzado por el incremento, aún cuando el Impuesto total determinado por el ejercicio fiscal 2001 o los siguientes, de corresponder, no hayan superado dicho importe. Situación que configura un grave absurdo jurídico.

Por lo que considero que no existe en el marco teórico método de interpretación lógico jurídico posible que permita llegar a tan temeraria conclusión y que una

norma que fija alícuotas impositivas concretas para un ejercicio fiscal determinado, quede sin aplicación por vía de interpretación del Órgano Fiscal, ya que no se puede hacer decir a la ley lo que ella no contempla a fin de extender los alcances de una norma fiscal a supuestos no contemplados expresamente por la misma, concretamente agotados por imperio legislativo.

De más esta decir que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones: el Poder Legislativo (CSJN, fallos 248:482; 312:912 y 318:1161). Y atendiendo al principio de legalidad, no puede aceptarse la analogía en la interpretación de los preceptos tributarios materiales para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador o para imponer una obligación (CSJN, "Fleischmann Argentina", del 13/6/1990, F.344.XXII, T. 312, p. 912).

No se trata de efectuar una interpretación entre dos normas en conflicto, sino, lo que es más grave aún, se trata, lisa y llanamente, de hacer prevalecer un artículo de una norma anterior que la nueva ley no ha contemplado (Fallos 300:687; 301:958 y 307:928).

Por lo expuesto cuando la expresión que contiene una norma no suscita interrogantes no es viable añadirle previsiones que no contempla, ni sustraerle las que integran, porque en tal supuesto sólo cabe su corrección por el camino de la modificación por otra norma de igual jerarquía. La transparencia de un texto legal no deja resquicio a un análisis exegético que pondere elementos ajenos al de su consideración directa, no resultando admisible la pretensión de hacer decir a la ley lo que la ley no dice, o dejar de cumplir lo que inequívocamente ordena (Procuración del Tesoro de la Nación: Dictámenes 204:12).

Asimismo si se aplicara la ley impositiva del 2001 y la Ley de emergencia 12.727 al período fiscal 2002 se estaría consagrando la ultractividad de la ley tributaria, principio éste que, salvo disposición expresa en contrario, no tiene sustento alguno en nuestra legislación positiva. Señalo que, *mutatis mutandi*, Soler expresa que el principio general de la irretroactividad de la ley penal, contenido en el art. 18 de la C.N., es interpretado en el sentido de que él se refiere solamente a la inaplicabilidad de una norma más gravosa, posterior al momento de la comisión del hecho (Derecho Penal Argentino, tomo I, p. 205), situación que ocurre en la presente controversia, porque aquí el Órgano Fiscal intenta proyectar en el tiempo una ley más gravosa referida a un período fiscal determinado a otro período fiscal posterior en forma ultractiva. Sentado ello, y aún poniéndonos en la postura de la Autoridad

Tributaria de que la Ley 12.727 pudo haber tenido efectos con relación a períodos fiscales posteriores al año 2001, más concretamente al año 2002, encontramos un valladar para que esto así ocurra por la falta de un requisito sustancial que es el condicionamiento “sine qua non” que prevé el último párrafo del art. 1° de la Ley 12.727: *“los términos de la presente ley se aplicarán a toda disposición que se dicte con posterioridad.....siempre que se haga referencia expresa a la emergencia que se declara”* y analizando las disposiciones de la Ley 12.879 no encontramos referencia alguna a la ley de emergencia. Es decir el legislador no convalidó para el año 2002 la vigencia en el aspecto en discusión de la ley 12.727.

Concluyo, en consecuencia, que propiciar la vigencia de la sobrealícuota que estableció el art. 36 de la Ley 12.727 respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para el período fiscal 2002, conlleva a convalidar un despojo, por tanto por los argumentos explicitados propongo la siguiente Doctrina Legal: **El incremento de la alícuota del 30% previsto por el art. 36 de la Ley 12.727 para el año 2001 no continuó en vigencia para el período fiscal 2002 por carecer la Ley Impositiva de este año calendario N° 12.879, de la referencia legal respectiva que así lo dispusiera.**

Voto de la Cra. Silvia I. Wolcan, Vocal de 6ª. Nominación, Sala II.

El presente Acuerdo Plenario ha sido convocado mediante Resolución de Presidencia N° 199 (21/10/09), en los términos del artículo 13 bis del Decreto-Ley N° 7603/70 (y mod.) y el artículo 12 del Reglamento Interno del Tribunal, a efectos de fijar un criterio uniforme frente a la existencia de pronunciamientos divergentes, respecto del incremento de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dispuesto mediante el artículo 36° de la Ley N° 12.727.

En dicho marco, parto por consignar que la materia que motiva la convocatoria, se centra en determinar, específicamente, si en el período fiscal 2002, resulta aplicable el incremento de alícuota establecido, en orden al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el citado precepto legal. Ello sin perjuicio de observar que, conforme sea la respuesta que se brinde a dicho interrogante, se vislumbran otras aristas

presentadas por la temática en cuestión, generadoras, asimismo, de divergencias interpretativas, tal como lo demuestran los informes técnicos elaborados sobre el punto por la Autoridad de Aplicación, así como lo acaecido en distintos antecedentes habidos ante este Tribunal.

Habiendo enmarcado la materia sometida a Acuerdo, señalo, en forma liminar, que me he expedido sobre tal temática, en diversos precedentes de la Sala que integro, resultando, el primero de ellos, el recaído en la causa “*EL CHIVO S.A.*” (sent. 04/09/07), oportunidad en la que, a través de mi Voto, expuse los fundamentos que me condujeran a desestimar la pretensión fiscal erigida sobre el punto, argumentos que ratifico en la presente.

En dicha línea, comenzaré por efectuar una reseña de la normativa involucrada en la especie, tanto durante el período fiscal 2002, como en aquellos que le precedieron y sucedieron, ello a efectos de lograr una visión integral del sistema impetrado, sin perjuicio de adelantar que, como posteriormente explicitaré, mi labor hermenéutica se centrará en las normas vigentes en el período fiscal 2002.

En este orden, parto por recordar que la **Ley Nº 12.727** (B.O. 23 y 24 de julio de 2001), declaró “*en estado de emergencia administrativa, económica, financiera al Estado Provincial, la prestación de los servicios y la ejecución de los contratos a cargo del sector público provincial, centralizado, descentralizado, organismos autónomos, autárquicos de la Constitución*”, comprendiendo en tal declaración a los Poderes Legislativo y Judicial y disponiendo que “*Los términos de la presente Ley se aplicarán a toda disposición que se dicte con posterioridad, siempre que se haga referencia expresa a la emergencia que se declara*” (conf. art. 1º ley cit.). La vigencia de tal estado, se estableció en un (1) año a partir de la promulgación de dicha norma (conf. art. 2º ley cit.), lo cual acaeció el 23/07/01 (conf. Decreto 1970: B.O. 23 y 24 de julio de 2001). Cabe dejar sentado, asimismo, que a través de normas posteriores, fue prorrogada la emergencia declarada (conf. art. 1º del Decreto Nº 1465 –B.O. 18/07/02, en virtud de la autorización concedida por el art. 3º de la Ley Nº 12.774 y artículo 51 de la Ley Nº 13.002 –B.O. 30 y 31/12/02-).

Ahora bien, dicha Ley, entre sus prescripciones, instituyó un Capítulo (el VII), denominado “*De los tributos y de la regularización de obligaciones fiscales*”. En tal sección, en lo que aquí interesa, se dispuso lo siguiente: “*Incrementátese en un treinta por ciento (30%) las alícuotas previstas en los incisos A), B) y D) del artículo 11 y el artículo 12, ambos de la Ley 12576. Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a los contribuyentes cuyo monto del impuesto total para el período Fiscal 2000, resulte superior a pesos doscientos mil (\$200.000) y regirá a partir del*

anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001 y hasta la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del 'Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal, celebrado con el Gobierno Nacional el 10/4/2001' ” (conf. art. 36 ley cit). Cabe señalar que, dicha disposición, resultó una novedad introducida por la Ley de Emergencia, en relación a su antecedente, esto es, al Decreto N° 1960/01, el cual, si bien incluía un capítulo dedicado a las obligaciones fiscales, no contemplaba el incremento aludido.

Siguiendo con el iter cronológico propuesto, nos encontramos con que, con posterioridad, la Legislatura sancionó la Ley Impositiva correspondiente al año 2002 (**N° 12.879**: B.O. 20 y 21/05/02), la cual, de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal, fijó para *“su percepción en el Ejercicio Fiscal 2002, los impuestos y tasas”* determinados en ella (conf. art. 1 ley cit.). En este marco, dispuso en sus artículos 11° y 12°, las alícuotas aplicables en ese período fiscal, en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (conf. Título II, ley cit.). Cabe resaltar, con respecto a la vigencia de tales normas, que el artículo 37° de dicha Ley estableció que *“... También regirán a partir del 1° de enero del año 2002 inclusive, las disposiciones contenidas en el Título II, con excepción de las alícuotas previstas en el Art. 12 para las actividades comprendidas en los códigos 642023, 6521, 6522, 659891, 6599 y 671910, que regirán desde el 1° de mayo de 2002, inclusive”*.

Por su parte, las Leyes Impositivas de los años 2003, 2004 y 2005 (**Ley N° 13.003** – B.O. 6 al 10/01/03-; **Ley N° 13.155** –B.O. 30/12/03- y **Ley N° 13.297** –B.O. 26/01/05-, respectivamente), luego de regular en sus pertinentes Títulos II, las alícuotas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dejaron sin efecto, a partir de una determinada fecha (01/01/03, 01/01/04 y 01/01/05, Leyes N° 13.003, N° 13.155 y N° 13.297, respectivamente), lo dispuesto en el artículo 36° de la Ley N° 12.727, exclusivamente para una serie de actividades expresamente enumeradas en cada una de ellas (conf. art. 36° Ley N° 13.003, art. 37° Ley N° 13.155 y art. 35° Ley N° 13.297). Asimismo, en la totalidad de dichas Leyes, se agregó un último párrafo en los artículos citados, estableciéndose que *“Con excepción de las actividades señaladas precedentemente, continuará siendo aplicable –para los sujetos que realicen actividades industriales, comerciales o prestación de obras y/o servicios- siempre que en el período fiscal inmediato anterior superen el monto de \$250.000, en los términos a que se refiere el segundo párrafo del Art. 36 de la Ley 12.727”* (conf. segundo párrafo art. 36° Ley N° 13.003; con idénticos términos, a

excepción del monto fijado - $\$300.000$ y $\$500.000$, respectivamente-, segundo párrafo art. 37° Ley N° 13.155 y segundo párrafo art. 35 Ley N° 13.297. Por su parte, la Ley Impositiva del año 2006 -**Ley N° 13.404**: B.O. 30/12/05-, fijó en $\$1.000.000$, el monto al que hiciera referencia el último párrafo del artículo 35° de la Ley N° 13.297).

Por último, hallamos otras normas regulatorias del tema en cuestión. Así, la **Ley N° 13.113** (B.O. 07/11/03), la cual dejó *“sin efecto, a partir del 1° de julio de 2003, lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 12.727, modificado por artículo 36 de la Ley 13.003, exclusivamente para el ejercicio de las siguientes actividades: 8511 Servicios de internación 8514 Servicios de diagnóstico 8515 Servicios de tratamiento”* (conf. art. 2 ley cit.); la **Ley N° 13.242** (B.O. 14/10/04), que adoptó igual temperamento, pero a partir del 1° de julio de 2004, *“...para el ejercicio de la siguiente actividad: Venta al por mayor de cigarrillos y productos de tabaco 151110-Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne-151120 Producción y procesamiento de carne de aves-151130 Elaboración de fiambres y embutidos-141140 Matanza de ganado excepto el bovino y procesamiento de su carne-151190 Matanza de animales n.c.p. y procesamiento de su carne; elaboración de subproductos cárnicos n.c.p.-512222 Matarifes”* y la **Ley N° 13.713** (B.O. 07/08/07), cuyo artículo 4°, sentó igual principio en relación a las actividades de Servicio de transporte ferroviario de pasajeros (6012), Servicio de transporte aéreo de cargas (6210) y Servicio de transporte aéreo de pasajeros (6220).

Culminada la reseña que antecede, he de adentrarme en la solución que merece, en mi criterio, la problemática sometida a votación. Al efecto, estimo conveniente efectuar una serie de consideraciones liminares, que permitirán vislumbrar la línea de razonamiento que me propongo desarrollar. Así señalar, en primer orden, la complejidad que presenta la temática en tratamiento, lo cual me lleva a adelantar que la decisión a la que arribe a su respecto, será aquella que, a mi juicio, luce como la más ajustada a los principios aplicables en materia tributaria. En efecto, será la ponderación de los distintos valores que se encuentran en juego en la especie, la que finalmente me inclinará hacia la solución que propugno, considerando que los *“valores jurídicos juegan una parte decisiva e insuprimible en el momento de adoptar una interpretación posible de las normas jurídicas aplicables”* (conf. Krause Murguiondo, Gustavo A., *“La interpretación de la ley y el derecho tributario”*, La Ley, Buenos Aires, 2000, pág. 49 y ss).

En este marco, destaco la necesidad de efectuar la labor hermenéutica en el tema que nos ocupa, haciendo abstracción de lo ocurrido, en el plano normativo, con

posterioridad al período fiscal 2002, es decir, prescindiendo de la circunstancia de que, luego de dicho año, se hayan sucedido una serie de leyes que fijaron y/o pretendieron fijar, la vigencia de lo dispuesto por el artículo 36° de la Ley N° 12.727, ello en resguardo del principio de legalidad tributaria. A lo expuesto aduno que, en todo caso, tampoco podría hablarse de la existencia de normas meramente aclaratorias o interpretativas de aquéllas vigentes en tal período (específicamente, de hallarnos ante un supuesto de “*interpretación auténtica*”), si las mismas dejaran traslucir verdaderas modificaciones de aquello “*supuestamente*” aclarado, lo cual, haría caer, por su propio peso, la retroactividad reconocida a este tipo de normas.

En este punto, entiendo, se centra el sustrato de mi posición. Ello en tanto, me propongo desentrañar si un contribuyente que en el año 2002, debió liquidar e ingresar el gravamen correspondiente a dicho período, en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pudo entenderse legítima, lógica y racionalmente, alcanzado por la prescripción contenida en el artículo 36° de la Ley N° 12.727. O, dicho en otros términos y desde una distinta perspectiva, procuraré determinar si el sistema instaurado en tal período, cumplió con las máximas exigibles en virtud del principio de legalidad a efectos de sustentar la pretensión fiscal, o si, por el contrario, las deficiencias presentadas por el mismo, conllevan, en última instancia, a su virtual desconocimiento.

En efecto, constituyendo tal principio el basamento del sistema constitucional tributario argentino (conf. arts. 4, 17, 75 inc. 1, 75 inc. 2, 52 de la Constitución Nacional, receptados, de conformidad a lo dispuesto por los arts. 5, 31, 33 y 123 de la misma, por la Constitución Provincial: conf. arts. 25, 51, 103 incs. 1 y 2), considero que ha de erigirse en la directriz que permitirá arribar a la solución de la materia, prescindiendo de interpretaciones que, fundadas en la pretensa intención del legislador de dar continuidad al incremento en cuestión, lleven a convalidar el mismo, en forma retroactiva, aún cuando, en dicho período, la normativa vigente no lo dispusiera de esa manera. Por tanto, tal principio, unido al de certeza y al de seguridad jurídica, indisolublemente contenidos en aquél, guiarán mi razonamiento sobre el punto.

En este sentido, creo oportuno recordar que, conforme lo ha expresado la doctrina, la finalidad del principio de legalidad es *“afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir. El principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de*

las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad. **El principio de certeza impone un orden racional, para que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo tal que permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos a la luz del orden jurídico.** De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en orden a lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica”, agregándose que **“es asimismo visto como garantía del bienestar general y como vía para el perfeccionamiento del derecho”**, convirtiéndose **“en una herramienta indispensable para la obtención del bien común en el Estado social”** (conf. Spisso, Rodolfo R., *“Derecho Constitucional Tributario”*, Ediciones Depalma, Bs. As, 2000, pág. 253 y ss.).

Ahondando en la garantía conformada por la seguridad jurídica, diremos que se ha destacado de la misma, su *función legitimadora* de la legalidad, en tanto la instauración de un orden seguro y estable permite saber a qué atenerse y logra delimitar tanto el propio ámbito de la legalidad como la obligatoriedad del obrar humano, señalándose, asimismo, que el logro de la seguridad depende de dos grupos de factores: el primero es el de las *normas*, su contenido, estructura y conexiones formales, mientras que el segundo es la esfera de actuación del poder público, es decir que un factor perturbativo de la seguridad que es *intrínseco al derecho* y el otro que está dado por la actuación de la autoridad pública, que a través de su forma o contenido, desarrolla un comportamiento no ajustado a derecho, recordando que, hace ya tiempo atrás, Sainz de Bujanda clasificó las distintas *causas de inseguridad jurídica* que deriven de las *propias estructuras del ordenamiento jurídico* como la *indeterminación de las vigencias*, la *confusión de cláusulas derogativas*, la *ausencia de textos refundidos*, la *indeterminación de los presupuestos fácticos de aplicación de las normas*, etc. Junto con el aspecto subjetivo de la certidumbre se desarrolla su objetividad cual es la rigurosa delimitación del objeto del conocimiento jurídico en la medida que éste recae sobre normas positivas. Tal objetividad está dada por la *necesidad de una estructura racional* para que las *normas* sean *completas y precisas*, evitándose el desorden y confusión, señalando entre las *medidas* que tienden a asegurar esa certeza: un *proceso racional de elaboración de las normas*, una *certidumbre respecto a las vigencias*, un método de publicación y unas vías de impugnación de las posibles infracciones (conf. Asorey, Rubén O., *“Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal”*, La Ley 1988-D, pág. 902 y ss, con cita de Fernando Sainz de Bujanda, *“Hacienda y derecho”*, T. III, ps. 289 y sigtes, Madrid, 1963).

Se impone, en consecuencia, determinar si de aquellas normas vigentes en el período fiscal 2002, puede desprenderse, en la forma exigida por los principios constitucionales referidos, que el incremento de alícuota en cuestión, resultó de aplicación durante el mismo.

En este marco, de la reseña normativa efectuada, se extrae que se arriba al período fiscal 2002, con un antecedente (Ley N° 12.727), instituyente de un incremento de un treinta por ciento (30%) en relación a las *alícuotas previstas en los incisos A), B) y D) del artículo 11 y el artículo 12 de la Ley N° 12.576* (Ley Impositiva año 2001), para los contribuyentes cuyo monto del impuesto total para el *período fiscal 2000*, resultara superior a pesos doscientos mil (\$200.000). En cuanto a la vigencia de tal prescripción, la misma norma dispuso expresamente que dicho precepto regiría *“a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001”* y hasta *“la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del “Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito público y el Equilibrio Fiscal, celebrado con el Gobierno Nacional el 10/4/2001”*.

Hasta allí, la situación devenía cierta, en tanto una norma posterior (Ley N° 12.727) a la Ley Impositiva del año 2001 (N° 12.576), dictada en el curso de dicho ejercicio, dispuso un incremento de las alícuotas previstas en aquella, especificando, expresamente, el universo alcanzado por tal aumento, tanto al individualizar los supuestos establecidos por la Ley N° 12.576, comprendidos por la disposición (incisos A, B y D del artículo 11 y artículo 12), como al fijar el límite cuantitativo que debían superar los respectivos contribuyentes, en relación al tributo correspondiente al año 2000, para encontrarse alcanzados por el aumento instaurado.

En este contexto, se llega al año 2002, frente a la circunstancia de que la Ley Impositiva para el mismo (**N° 12.879**), sancionada en mayo de dicho año, fijó, como vimos, las alícuotas aplicables en tal período fiscal, en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (conf. Título II de la norma), *sin hacer mención, en modo alguno, al incremento dispuesto por la Ley N° 12.727 en relación a las alícuotas fijadas por la Ley N° 12.576*.

Ello analizado en el marco ya referido, conjuntamente con los elementos que se adunarán a continuación, me lleva a concluir que el aumento de alícuota establecido por la Ley N° 12.727, no resultó de aplicación en el período fiscal 2002.

En efecto, si la Constitución Provincial establece que el Poder Legislativo fijará, anualmente, el cálculo de los recursos, dentro de los cuales se encuentran comprendidos aquellos que se determinan a través de las Leyes Impositivas (*“leyes*

de recursos”, en la terminología de la Constitución: conf. art. 103 inc. 2 C.P.), y, concordantemente, el Código Fiscal dispone que será dicho tipo de ley la que fijará las alícuotas correspondientes al tributo de marras (conf. art. 186 C.F. T.O. 1999: “...fijará la alícuota general del Impuesto y las alícuotas diferenciales, de acuerdo a las características de cada actividad, como asimismo los importes mínimos correspondientes a los anticipos”; en similar sentido art. 199 T.O. 2004, con excepción de la referencia a los importes mínimos), al guardar la Ley Impositiva atinente al período fiscal 2002, silencio en torno a lo que constituyó, en relación al período 2001 –a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001-, ni más ni menos que un incremento de “alícuota” o, si se quiere, una “alícuota diferencial”, como la dispuesta por Ley N° 12.727, concluyo que no puede desprenderse de la misma, con la certeza que debe acompañar a toda norma estatal, incluidas inexcusablemente las tributarias, que durante el período fiscal 2002, tal incremento continuaba vigente.

Al efecto, evaluó, especialmente, la técnica empleada en la redacción de las Leyes N° 12.727 y N° 12.879. Ello en tanto, en la primera se vislumbra que el legislador no recurrió, al regular los supuestos alcanzados por el incremento dispuesto, a fórmulas genéricas alusivas de las “categorías de actividades” que, en su caso, se hubiesen pretendido aprehender por tal aumento, tendientes a plasmar, concretamente, la continuidad y/o permanencia en el tiempo que desprende la Dirección Provincial de Rentas de la norma en cuestión, sino que, por el contrario y, como vimos, aludió, en forma *específica*, a las tasas consignadas para las respectivas actividades en “una” ley en particular –la N° 12.576- y no en un “tipo” de norma -la “Impositiva”- (adviértase que las actividades contempladas por el artículo 12 de la Ley N° 12.576, no coinciden integralmente con aquéllas previstas en igual artículo de la Ley N° 12.879 –v.g. Código 642023: Telefonía celular móvil-). En esta misma línea, la pauta cuantitativa (monto de impuesto correspondiente a los respectivos contribuyentes), fue fijada sobre la base de la alusión expresa al período fiscal 2000, a diferencia de las Leyes Impositivas concernientes a los años posteriores -2003, 2004 y 2005-, que refirieron a los tipos de actividades alcanzadas por el incremento –industriales, comerciales o prestación de obras y/o servicios-, así como al “período fiscal inmediato anterior”, para establecer el elemento cuantitativo. Repárese, en este punto, que no nos hallamos ante un dato menor, en tanto si, no obstante todo lo manifestado, se reputase como vigente el aludido aumento durante el período fiscal 2002, su concreción práctica se encontraría con una serie de vacíos o imprevisiones normativas que, el recaer sobre elementos esenciales del sistema

(actividades y contribuyentes alcanzados por el mismo), no podrían ser legítimamente integrados sin una grave afectación del principio de legalidad, todo lo cual coadyuva a desestimar la vigencia del incremento en tal período.

Con respecto a esta última aseveración, pongo el acento en la circunstancia de que la propia Autoridad de Aplicación, por intermedio de su Dirección Técnica, procedió a elaborar, a efectos de integrar los vacíos aludidos, una serie de Informes (especialmente, el N° 116/02, así como los N° 33/03 y N° 78/03) y, en consecuencia, reputó (en realidad, interpretó) que el incremento sobre las alícuotas debía operar *“respecto de todas aquellas actividades que fueron contempladas inicialmente en los incisos A, B y D del artículo 11 y artículo 12 de la Ley 12.576, independientemente que el orden del articulado se modifique”*, así como que la *“referencia al monto de esos doscientos mil (\$200.000) de impuesto total para el período 2000 que la norma toma como parámetro para aplicar el aumento del 30% sobre las alícuotas, debe renovarse también, esto es, que, para el año 2002, deberá considerarse esta suma en relación al impuesto total para el período 2001 y así sucesivamente”*.

Reitero, tal proceder, no resulta legítimo en mi entendimiento, al importar la integración de elementos esenciales ante un silencio del sistema que resulta de por sí “elocuente”, en tanto configura, en definitiva, un supuesto de no aplicación del incremento, en virtud de la ausencia de norma habilitante al efecto. En este punto, creo oportuno recordar que la analogía, en cuanto procedimiento de carácter *“integrativo”*, según algunos e *“interpretativo”*, según otros, se encuentra restringida en el derecho tributario y, específicamente, en el orden fiscal provincial (conf. arts. 5 y 6 del C.F. T.O. 1999 y concordantes posteriores). Ello en tanto, al no haber en dicho ámbito obligación allí donde ella no haya sido impuesta expresamente por ley, no resulta aquélla método aplicable, en lo que respecta a la determinación de los elementos esenciales de la relación tributaria, pudiendo recaer, en todo caso, sobre cuestiones incidentales, de manera tal de no alterar el principio de reserva de ley. Como se ha expuesto, en forma elocuente, *“un principio fundamental en materia de analogía es aquel que afirma que por medio de la analogía no se crea nuevo derecho. La analogía –escribe Del Vecchio- se detiene en aquel punto en que si no se detuviese ocasionaría la creación de una norma sustancialmente nueva y diversa”* (conf. Ezio Vanoni, *“Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias”*, Traducción al castellano de Juan Martín Queralt, Madrid, 1973, pág. 339).

Repárese, en este sentido, que las aludidas dificultades del sistema, se vieron plasmadas en precedentes de esta Sala (***MURCHINSON S.A. ESTIBAJES Y***

CARGAS” -sent. 11/03/08-; **“DULCEMENTE S.A.”** -sent. 26/03/09-; entre otros), donde la misma, por mayoría, si bien ratificó la vigencia del incremento en el período fiscal 2002, procedió a desestimar la postura fiscal, plasmada en el Informe N° 116/02 ya referido, en orden a tomar como pauta temporal y cuantitativa, la correspondiente a los montos de impuesto del año 2001 como pretendiera la Autoridad de Aplicación, al considerar que ello *“implica alterar el texto expreso de la condición habilitante dispuesta por el legislador”* (conf. Voto de la Dra. Ceniceros en la causa *“MURCHINSON”* cit.), así como que *“Una postura como la sostenida por el organismo fiscal implica alterar notablemente el texto legal...la interpretación que emana del Informe N° 116/02 excede los límites de una razonable hermenéutica, toda vez que viene a llenar un espacio claramente no contemplado por la Ley 12.576, en virtud de lo cual luce una desproporción notoria con lo explicitado por el legislador”* (conf. Voto del Dr. Lapine en la causa *“DULCEMENTE S.A.”*).

A mayor abundamiento, señalo que la terminología utilizada por la propia **Ley N° 12.879**, reafirma lo expuesto hasta el presente, habiendo coadyuvado, desde otro plano, para que los destinatarios de la misma entendieran que la *integridad* de la materia relativa a las alícuotas generales y diferenciales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se encontraba contenida en dicha norma. En este orden, al fijar las *“tasas”*, correspondientes, conforme los tipos de actividades, dejó a salvo que ellas serían aplicables en tanto no tuvieran previsto *“otro tratamiento en esta ley”* (conf. art. 11 ley cit.). Los propios fundamentos del proyecto que se convertiría luego en Ley N° 12.879, señalan, en forma coherente, que, *por el ejercicio 2002*, y hasta la fecha en que se produzca la sanción de tal proyecto, *“el nivel de imposición de los tributos ha quedado regulado por las prescripciones contenidas en la Ley Impositiva para el año 2001, 12.576 (Títulos I a V) y su modificatoria (Ley 12.727, art. 37), en razón de la prórroga automática que contempla la parte final del inciso 2) del art. 103 de la Constitución Provincial”*, es decir, sin considerar, en modo alguno, que el incremento de alícuota dispuesto por el artículo 36° de la Ley de Emergencia, formaba parte, en dicho período, del *“nivel de imposición”* referido. Asimismo, observo que en el Mensaje de Elevación del proyecto, se aludió a la decisión de política tributaria de instaurar, a través del mismo, un *“aumento de la alícuota”* del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para *“las actividades desarrolladas por entidades financieras, empresas de telefonía celular y casas de cambio de divisas”*. Ahora bien, tomando como ejemplo a las compañías de telefonía celular y efectuándose la comparación entre el nivel con que dichas empresas debían tributar en el período 2001, en virtud de lo dispuesto por las Leyes N° 12.576 y N° 12.727

(3,5% + 30%, o sea, 4,55%), y la alícuota fijada para tal actividad por la Ley N° 12.879 (4,5%), se concluye que dicho “aumento” se concretaría, únicamente, de no reputarse como vigente, en el período fiscal 2002, el incremento de alícuota dispuesto por el artículo 36° de la Ley N° 12.727, lo cual, entiendo, es lo que aconteció en la especie. Igual análisis puede efectuarse con las entidades financieras y casas de cambio de divisas, arribándose a similar resultado.

Asimismo, no modifica la conclusión a la que arribo en el presente, la circunstancia de que la Ley N° 12.727 posea, en relación al punto, una pretendida vocación de permanencia, en virtud de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 36° en análisis (“...regirá a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001 y hasta la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del ‘Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal, celebrado con el Gobierno Nacional el 10/4/2001’”). Al respecto, observo que si bien tal previsión estaría llamada a otorgar una vigencia particular al precepto, condicionando su fenecimiento a un hecho determinado (“la finalización del proceso de reforma y reestructuración...” aludido), ello no autoriza, a mi juicio, a extender la misma, en relación al período fiscal 2002. En efecto, las particularidades ya apuntadas en orden a la técnica adoptada por el primer párrafo de la norma y a las lagunas que, respecto de elementos esenciales para la operatividad del sistema, se generarían de aplicarse, en el mentado período, tal incremento, me llevan a reafirmar la postura que he sentado.

Sin perjuicio de ello y, a mayor abundamiento, aduno que aún en lo que hace, específicamente, a la referencia formulada por dicha norma al proceso de reestructuración y reforma del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del Acuerdo citado en el segundo párrafo del artículo en discusión, no puede derivarse de ella que, en su virtud, el incremento haya continuado vigente durante el período fiscal 2002, en razón de omitir toda referencia al mismo la Ley Impositiva de dicho año. Ello en tanto, el Acuerdo a cuyos términos remitió la Ley N° 12.727, no fue objeto de ratificación, en lo que aquí respecta, por la Legislatura provincial, tal como, en acatamiento al régimen constitucional, exigía la cláusula sexta del mismo (“La vigencia del presente acuerdo se condiciona al cumplimiento de los extremos constitucionales de ratificación en cada jurisdicción, según corresponda”). En efecto, el análisis de la vida jurídica habida por dicho Acuerdo, nos demuestra que, con fecha 10/04/01, el Poder Ejecutivo Provincial elevó a la Honorable Legislatura, un proyecto de ley, tendiente a su ratificación (conf. Mensaje N° 1140). Sin perjuicio de

ello, el proyecto no fue objeto de tratamiento por parte de las respectivas Cámaras. La única operatividad de parte del mismo, se derivaría de la Ley N° 12.722 (B.O. 18/07/01), por medio de cuyo articulado se autorizó *“al Poder Ejecutivo a celebrar con el Estado nacional, a través del Ministerio de Economía el presente acuerdo donde las partes se comprometen a:...”* (conf. art. 1 ley cit.), transcribiéndose, a renglón seguido, cinco puntos, los cuales resultan reproducción, casi literal, de las cláusulas cuarta, quinta y sexta del Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal, suscripto el 10/04/01 entre el Estado Nacional y la Provincia de Buenos Aires. Ahora bien, también se observa que dicha Ley, sancionada por la Legislatura con fecha 17/05/01, fue objeto de un veto parcial a través del Decreto N° 1872/01, promulgándose el texto restante, con excepción de la observación dispuesta en su artículo 1º, la cual lo fue en relación al inciso 5) del artículo 1 del proyecto, que transcribía, la cláusula sexta del Acuerdo, esto es, la supeditación de la vigencia del mismo, al cumplimiento de los extremos constitucionales de ratificación en cada jurisdicción. Ello por entender el Poder Ejecutivo, luego de relatar las alternativas operadas en cuanto al proyecto de ley ratificatoria del Acuerdo, que *“la propuesta legislativa sub-exámene implicaría la ratificación de las cláusulas citadas en el considerando segundo del presente, en detrimento de las restantes que componían aquél documento”*, por lo que correspondería *“observar el inciso 5) del artículo 1, habida cuenta que la norma en cuestión, en lo pertinente, complementa al referido acuerdo, lo cual torna improcedente toda posterior ratificación legislativa”* (conf. Considerandos del Decreto citado).

Por su parte, la única referencia formulada en tal Acuerdo en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la encontramos en su cláusula primera, inciso b), punto 8, en la cual se determinaron los compromisos asumidos por la Provincia, entre ellos, *“Delegar, por el término de tres (3) años, por parte del Poder Legislativo en el Ejecutivo Provincial las facultades necesarias para: ...9. Realizar las modificaciones normativas necesarias para reemplazar los impuestos provinciales a los Ingresos Brutos y de Sellos por una tasa complementaria al IVA o a cualquier otro impuesto afín al mismo; resguardando las potestades tributarias provinciales, asegurando el cumplimiento de los objetivos de solvencia fiscal expresados en este acuerdo, y mejorando la competitividad de la economía provincial a partir de la eliminación de distorsiones de origen impositivo”*; cláusula que, como vimos, no fue ratificada por parte de la Legislatura Provincial, ni a través del proyecto destinado a tal fin, ni por intermedio de la Ley N° 12.722 que no incluyó dentro de su articulado a la cláusula

en cuestión, no pudiendo considerarse tampoco, que ello haya acaecido a través de la referencia formulada por la Ley N° 12.727 al mismo, máxime cuando el compromiso asumido por la Provincia sobre el punto, requería una delegación de facultades del tenor de la aludida. De allí que se entienda que la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos al que refiere la Ley N° 12.727, como límite de subsistencia del incremento de la alícuota, estaría dado por el aspecto antedicho, el cual, en virtud de la falta de ratificación del Acuerdo por parte de la Legislatura provincial y la consecuente ausencia de la delegación de facultades que se contempló a tal fin, se convirtió, en consecuencia, en una especie de condición resolutoria de imposible concreción, frustrándose, por tanto, la misma. Adviértase que distinto resultó lo acontecido en los períodos fiscales posteriores, en donde las respectivas Leyes Impositivas, más allá de la pretendida confirmación de la vigencia del sistema, sin interrupciones, desde la sanción de la Ley N° 12.727 -“*continuará siendo aplicable*”- (aspecto que, como ya lo expresara, corresponde excluir del presente), desvincularon el incremento en análisis, de tal circunstancia, recepcionando el mismo a través de su articulado y llenando aquéllos vacíos a los que ya aludiera, a través de la modificación del régimen. Todo ello me lleva a confirmar la posición sostenida hasta el presente, ya que de haber estado contemplada, como se propugna para el año 2002, la alícuota en cuestión con sustento en el referido pacto, hubiera resultado de innecesario tratamiento positivo en las Leyes Impositivas de los años 2003, 2004 y 2005, más allá de las exclusiones que, en relación a determinadas actividades, efectuaron las mismas a través de los primeros párrafos de sus pertinentes artículos regulatorios del tema.

En mérito de todo lo hasta aquí expuesto, es mi opinión que el aumento de alícuota en análisis, no se halló normativamente previsto con respecto al período fiscal 2002, por lo que no resulta el mismo exigible, aún de reputarse, como lo sostiene la Autoridad de Aplicación en los informes técnicos aludidos, que fue intención del legislador otorgarle continuidad al sistema en relación a dicho año, al no haber hallado ello concreción, en debida forma, en la normativa aplicable.

Que, en relación a esta última aseveración, estimo conveniente dejar establecido, que ella no resulta derivación de una de aquéllas tradicionales concepciones que han presidido la historia de la interpretación de las normas tributarias, esto es, el *principio in dubio pro contribuyente* y en cuya virtud se entendiera, transportando al ámbito de las leyes fiscales la idea desarrollada por la escuela de la exégesis francesa en el derecho civil que, “*siendo que quien las redacta es el Fisco, el*

Estado, el poder constituido; consiguientemente, si la ley es un contrato entre el ciudadano y el detentador del poder, y quien hace las leyes es el ente soberano, las cláusulas oscuras o poco claras, deberán ser interpretadas a favor del contribuyente y contra quien redactó las cláusulas, que es el Poder Legislativo, el Estado” (conf. desarrollo histórico del principio efectuado por Eusebio González García, en *“Interpretación de la norma jurídica tributaria”*, Separata de Lecciones y Ensayos, N° 67/68, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires, Abeledo-Perrot, pág. 208 y ss.), en tanto soy conteste que la misma, así como su máxima opuesta, se estiman ya superadas, habiendo sido conceptualizadas por calificada doctrina como uno de los *“viejos errores”* existentes en la materia (conf. autor referido, con cita de Ezio Vanoni, *“Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias”*, Traducción al castellano de Juan Martín Queralt, Madrid, 1973). Sino que tal afirmación encuentra su génesis en la circunstancia de considerar que la aplicación del sistema en el período cuestionado, sólo podría encauzarse a través de una interpretación inextricable de las normas involucradas, generadora, en definitiva, del virtual desconocimiento del principio de legalidad.

En este punto y retomando la línea anticipada al comienzo del presente, deseo concluir manifestando que, a efectos de forjar mi posición sobre la materia traída a debate, priorizo los principios constitucionales de legalidad y de seguridad jurídica que, como ya expresé, reputo, se verían seriamente afectados de convalidarse el criterio sustentado en la materia por la Autoridad de Aplicación, merituando, por otra parte, que, aún en épocas de emergencia, los poderes del Estado no son ilimitados, sino que han de encauzarse en el marco de la Constitución (conf. CSJN, *“Videla Cuello, Marcelo”*, sent. 27/12/90, La Ley T° 1991-D, pág. 517 y ss., entre otras); lo que así declaro.

En función de todo lo expresado, formulo la siguiente doctrina legal:

“Durante el período fiscal 2002, no resulta de aplicación el incremento de alícuota dispuesto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el artículo 36° de la Ley N° 12.727”.

Voto de la Vocal de 7ª Nominación, Sala III, Dra. Mónica V. Carné.

Adhiero al voto del Vocal de 5ª Nominación, Dr. Carlos A. Lapine.

Voto de la Cra. Estefanía Blasco, Vocal de 3ª. Nominación, Sala I:

Es convocado este Tribunal, por Resolución N° 199 de Presidencia, a efectos de resolver en pleno y fijar doctrina legal uniforme respecto a la cuestión vinculada con el incremento de alícuota dispuesta por el artículo 36 de la Ley 12.727 en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Para ello, es preciso desentrañar, sí en relación al período fiscal 2002, le es aplicable el ya citado incremento, siendo la opinión que expreso, en idéntico sentido a lo votado en causas “Atento Argentina S.A” del 16/10/08 y “Banelco S.A” del 16/04/09.

En primer término efectuaré un exhaustivo análisis de las normas que se vinculan con el tema de marras. Así, la Ley N° 12.727 (publicada en el B.O. 23 y 24 de julio de 2001), declaró *“en estado de emergencia administrativa, económica, financiera al Estado Provincial, la prestación de los servicios y la ejecución de los contratos a cargo del sector público provincial, centralizado, descentralizado, organismos autónomos, autárquicos de la Constitución”*, comprendiendo en tal declaración a los Poderes Legislativo y Judicial y disponiendo que *“Los términos de la presente Ley se aplicarán a toda disposición que se dicte con posterioridad, siempre que se haga referencia expresa a la emergencia que se declara”* (conf. art. 1º ley cit.) estableciendo la vigencia de tal estado, en un (1) año a partir de la promulgación de dicha norma (conf. art. 2º ley cit.), lo cual acaeció el 23/07/01 (conf. Decreto 1970: B.O. 23 y 24 de julio de 2001). Cabe dejar sentado, que a través de normas posteriores, fue prorrogada la emergencia declarada (conf. art. 1º del Decreto N° 1465 -B.O. 18/07/02, en virtud de la autorización concedida por el art. 3º de la Ley N° 12.774 y artículo 51 de la Ley N° 13.002 -B.O. 30 y 31/12/02-). Es dable recordar también que, originariamente, el estado de emergencia fue estipulado por el Poder Ejecutivo Provincial, mediante Decreto N° 1960/01 (B.O. 20/07/01) disponiendo la adhesión a los términos de la Ley Nacional 25.344, declarando el Alto Tribunal Provincial, su invalidez, mediante Resolución N° 1925, de fecha 8/07/01. Dicha Ley

prescribió lo siguiente: *“Incrementátase en un treinta por ciento (30%) las alícuotas previstas en los incisos A), B) y D) del artículo 11 y el artículo 12, ambos de la Ley 12576. Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a los contribuyentes cuyo monto del impuesto total para el período Fiscal 2000, resulte superior a pesos doscientos mil (\$200.000) y regirá a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001 y hasta la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del ‘Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal, celebrado con el Gobierno Nacional el 10/4/2001’ ”*. Posteriormente, la Legislatura sanciona la Ley Impositiva correspondiente al año 2002 (Nº 12.879: B.O. 20 y 21/05/02), la cual, de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal, fijó para *“su percepción en el Ejercicio Fiscal 2002, los impuestos y tasas”* determinados en ella (conf. art. 1 ley cit.) y en ese marco, estableció en sus artículos 11 y 12, las alícuotas aplicables en ese período fiscal, en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (conf. Título II, ley cit.). Cabe resaltar, con respecto a la vigencia de tales normas, que el artículo 37 de dicha Ley dispuso que *“...También regirán a partir del 1º de enero del año 2002 inclusive, las disposiciones contenidas en el Título II, con excepción de las alícuotas previstas en el Art. 12 para las actividades comprendidas en los códigos 642023, 6521, 6522, 659891, 6599 y 671910, que regirán desde el 1º de mayo de 2002, inclusive”*.

Por su parte, las Leyes Impositivas de los años 2003, 2004 y 2005 (Ley Nº 13.003 -B.O. 6 al 10/01/03-; Ley Nº 13.155 -B.O. 30/12/03- y Ley Nº 13.297 -B.O. 26/01/05-, respectivamente), luego de regular en sus pertinentes Títulos II, las alícuotas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dejaron sin efecto, a partir de una determinada fecha (01/01/03, 01/01/04 y 01/01/05, Leyes Nº 13.003, Nº 13.155 y Nº 13.297, respectivamente), lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley Nº 12.727, exclusivamente para una serie de actividades expresamente enumeradas en cada una de ellas (conf. art. 36 Ley Nº 13.003, art. 37 Ley Nº 13.155 y art. 35 Ley Nº 13.297). Asimismo, en la totalidad de dichas Leyes, se agregó un último párrafo en los artículos citados, estableciéndose que *“Con excepción de las actividades señaladas precedentemente, continuará siendo aplicable -para los sujetos que realicen actividades industriales, comerciales o prestación de obras y/o servicios- siempre que en el período fiscal inmediato anterior superen el monto de \$250.000, en los términos a que se refiere el segundo párrafo del Art. 36 de la Ley 12.727”* (conf. segundo párrafo art. 36 Ley Nº 13.003; con idénticos términos, a excepción

del monto fijado -\$300.000 y \$500.000, respectivamente-, segundo párrafo art. 37 Ley N° 13.155 y segundo párrafo art. 35 Ley N° 13.297).

---Por último, hallamos otras dos normas regulatorias del tema en cuestión. La Ley N° 13.113 (B.O. 07/11/03), dejó *“sin efecto, a partir del 1° de julio de 2003, lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 12.727, modificado por artículo 36 de la Ley 13.003, exclusivamente para el ejercicio de las siguientes actividades: 8511 Servicios de internación 8514 Servicios de diagnóstico 8515 Servicios de tratamiento”* (conf. art. 2 ley cit.) y la Ley N° 13.242 (B.O. 14/10/04), que adoptó igual temperamento, pero a partir del 1° de julio de 2004, *“...para el ejercicio de la siguiente actividad: Venta al por mayor de cigarrillos y productos de tabaco 151110- Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne-151120 Producción y procesamiento de carne de aves-151130 Elaboración de fiambres y embutidos-141140 Matanza de ganado excepto el bovino y procesamiento de su carne-151190 Matanza de animales n.c.p. y procesamiento de su carne; elaboración de subproductos cárnicos n.c.p.-512222 Matarifes”*.

No escapa al “*thema decidendum*”, la complejidad que presenta la temática, la cual no puede apartarse de la necesidad de analizar sus conceptos mediante una labor hermenéutica por la aplicación de los principios que rigen la materia tributaria. Es dable aclarar que centraré mi posición en relación al período fiscal 2002, y la vigencia de lo dispuesto por el art. 36 de la Ley 12.727. Comenzando el análisis, traigo a colación el principio de la legalidad tributaria, certeza y seguridad jurídica. Y para ello, cito el fallo “El Chivo S.A.” de fecha 4 de septiembre de 2004 de la Sala II de este Tribunal, donde en el voto de la Cra. Silvia Wolcan se estableció: “...tal principio constituye el basamento del sistema constitucional tributario argentino (conf. arts. 4, 17, 75 inc. 1, 75 inc. 2, 52 de la Constitución Nacional, receptados, de conformidad a lo dispuesto por los arts. 5, 31, 33 y 123 de la misma, por la Constitución Provincial: conf. arts. 25, 51, 103 incs. 1 y 2), y el que considero ha de erigirse en la directriz que permitirá arribar a la solución del caso, prescindiendo de interpretaciones que, fundadas en la pretensa intención del legislador de dar continuidad al incremento en cuestión, lleven a convalidar el mismo, en forma retroactiva, aún cuando, en dicho período, la normativa vigente no lo dispusiera de esa manera. Por tanto, tal principio, unido al de certeza y al de seguridad jurídica, indisolublemente contenidos en aquél, guiarán mi razonamiento sobre el punto”. “... la finalidad del principio de legalidad es *“afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen*

que hacer u omitir. El principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad. **El principio de certeza impone un orden racional, para que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo tal que permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos a la luz del orden jurídico.** De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en orden a lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica”, agregándose que “**es asimismo visto como garantía del bienestar general y como vía para el perfeccionamiento del derecho**”, convirtiéndose “en una herramienta indispensable para la obtención del bien común en el Estado social” (conf. Spisso, Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, Ediciones Depalma, Bs. As, 2000, pág. 253)”. Así también, en cuanto a la garantía de la seguridad jurídica, se ha establecido que: “... su función legitimadora de la legalidad, en tanto la instauración de un orden seguro y estable permite saber a qué atenerse y logra delimitar tanto el propio ámbito de la legalidad como la obligatoriedad del obrar humano, señalándose, asimismo, que el logro de la seguridad depende de dos grupos de factores: el primero es el de las *normas*, su contenido, estructura y conexiones formales, mientras que el segundo es la esfera de actuación del poder público, es decir que un factor perturbativo de la seguridad que es *intrínseco al derecho* y el otro que está dado por la actuación de la autoridad pública, que a través de su forma o contenido, desarrolla un comportamiento no ajustado a derecho, recordando que, hace ya tiempo atrás, Sainz de Bujanda clasificó las distintas *causas de inseguridad jurídica* que derivan de las *propias estructuras del ordenamiento jurídico* como la *indeterminación de las vigencias*, la *confusión de cláusulas derogativas*, la *ausencia de textos refundidos*, la *indeterminación de los presupuestos fácticos de aplicación de las normas*, etc. Junto con el aspecto subjetivo de la certidumbre se desarrolla su objetividad cual es la rigurosa delimitación del objeto del conocimiento jurídico en la medida que éste recae sobre normas positivas. Tal objetividad está dada por la *necesidad de una estructura racional* para que las *normas* sean *completas y precisas*, evitándose el desorden y confusión, señalando entre las *medidas* que tienden a asegurar esa certeza: un *proceso racional de elaboración de las normas*, una *certidumbre respecto a las vigencias*, un método de publicación y unas vías de impugnación de las posibles infracciones (conf. Asorey, Rubén O., “Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal”, La Ley 1988-D, pág. 902 y ss, con cita de Fernando Sainz de

Bujanda, "*Hacienda y derecho*", T. III, ps. 289 y ss., Madrid, 1963)".

Debo resaltar que, por el principio de legalidad, en la determinación de los aspectos de la relación tributaria, éstos deben quedar fijados por ley. En dicho sentido, Jarach (en su libro "Curso superior de derecho tributario" ed. 1980, t I, p. 80) expresa: "Decir que no debe existir tributo sin ley. Significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y que supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponible en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva... Debe ser la ley, la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que, debe evaluarse la materia imponible, para luego aplicar el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto". Por ello, las normas que regulen las materias anteriormente citadas, no pueden ser integradas por analogía ni por una interpretación extrafiscal.

Así la cuestión versa en resolver sí el incremento alicuotario, previsto por el art. 36 de la Ley 12.727 - que rigió para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a partir de la posición fiscal del mes de agosto de 2001 - y que no ha sido contemplado expresamente por la ley impositiva para el año 2002, es de aplicación a éste último. Para ello, debemos de hablar de lo que comúnmente define la doctrina como "objeto de la obligación tributaria" o como lo definen los españoles "cuota tributaria"; refiriéndonos así a "la cantidad que el fisco pretende y que el sujeto pasivo esta potencialmente obligado a pagarle al configurarse el hecho imponible". El maestro Ataliba (citado por Catalina García Vizcaíno, en su libro "Derecho Tributario" T.I, pa. 350, ed. 1996) enseña sobre este tema que: "la base imponible es la dimensión del aspecto material de la hipótesis de incidencia..., es por así decirlo, su aspecto dimensional, una orden de magnitud.... Aclara sin embargo que, un estado de hecho puede tener diversos atributos mensurables, pero la base imponible establecida por el legislador puede adoptar sólo uno o algunos. Entiende que el estudio de alícuota pertenece al estudio de la estructura dinámica de la obligación tributaria y que se halla en la parte imperativa de la norma", el subrayado me pertenece. En la misma línea de pensamiento la doctrina la ha definido como "aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del tributo" – Derecho Tributario, Tomo I de Eusebio González y Ernesto

Lejeune –. En igual sentido se ha expresado recientemente la Corte Suprema de Justicia, en relación a la importancia que reviste la modificación de la alícuota por Ley Impositiva en los autos “Aguas Argentinas c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa” de fecha 26/2/2008 y “ Expreso Lomas S.A c/ Buenos Aires Provincia s/ acción declarativa” de fecha 26/2/2008 a los cuales me remito. Cabe destacar que, los criterios vertidos son aplicables, en cuanto sus decisorios encuentran basamento **en cómo deben interpretarse las normas del Código Fiscal en relación con la Ley Impositiva, expresando que donde ésta no distingue, no puede por otra vía resultar incluida o excluida una situación fáctica sujeta a imposición** (el resaltado me pertenece). Por ello, es en este marco, que deben interpretarse los alcances de la Ley 12.727, y su aplicación para el período 2002. La citada ley, en cuanto a su vigencia dispuso expresamente que regiría “*a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001*” y hasta “*la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del “Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito público y el Equilibrio Fiscal, celebrado con el Gobierno Nacional el 10/4/2001”*”. Y bien como ha expresado el antecedente jurisprudencial de la Sala II , citado anteriormente, comparto la opinión de la Cra. Wolcan en cuanto sostiene que “ ... *Hasta aquí*, la situación devenía cierta, en tanto una norma posterior (Ley N° 12.727) a la Ley Impositiva del año 2001 (N° 12.576), dictada en el curso de dicho ejercicio, dispuso un incremento de las alícuotas previstas en aquella, especificando, expresamente, el universo alcanzado por tal aumento, tanto al individualizar los supuestos establecidos por la Ley N° 12.576, comprendidos por la disposición (incisos A), B) y D) del artículo 11 y artículo 12), como al fijar el límite cuantitativo que debían superar los respectivos contribuyentes, en relación al tributo correspondiente al año 2000, para encontrarse alcanzados por el aumento instaurado. Pero, en este contexto, se llega al año 2002, frente a la circunstancia de que la Ley Impositiva para el mismo (N° 12.879), sancionada en mayo de dicho año, fijó, como vimos, las alícuotas aplicables en tal período fiscal, en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (conf. Título II de la norma), sin hacer mención, en modo alguno, al incremento dispuesto por la Ley N° 12.727 en relación a las alícuotas fijadas por la Ley N° 12.576”. “... En efecto, si la Constitución Provincial establece que el Poder Legislativo fijará, anualmente, el cálculo de los recursos, dentro de los cuales se encuentran comprendidos aquéllos que se determinan a través de las Leyes Impositivas (“*leyes de recursos*”, en la terminología de la

Constitución: conf. art. 103 inc. 2 C.P.), y, concordantemente, el Código Fiscal dispone que será dicho tipo de ley la que fijará las alícuotas correspondientes al tributo de marras (conf. art. 186 C.F. T.O. 1999: “...fijará la alícuota general del Impuesto y las alícuotas diferenciales, de acuerdo a las características de cada actividad, como asimismo los importes mínimos correspondientes a los anticipos”; en similar sentido art. 199 T.O. 2004, con excepción de la referencia a los importes mínimos), al guardar la Ley Impositiva atinente al período fiscal 2002, silencio en torno a lo que constituyó, en relación al período 2001 -a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001-, ni más ni menos que un incremento de “alícuota” o, si se quiere, una “alícuota diferencial”, como la dispuesta por Ley N° 12.727, concluyo que no puede desprenderse de la misma, con la certeza que debe acompañar a toda norma estatal, incluidas inexcusablemente las tributarias, que durante el período fiscal 2002, tal incremento continuaba vigente”. “Creo oportuno recordar que la analogía, en tanto procedimiento de carácter “integrativo”, según algunos e “interpretativo”, según otros, se encuentra restringida en el derecho tributario y, específicamente, en el orden fiscal provincial (conf. arts. 5 y 6 del C.F. T.O. 1999 y concordantes posteriores). Ello en tanto, al no haber en dicho ámbito obligación allí donde ella no haya sido impuesta expresamente por ley, no resulta aquélla método aplicable, en lo que respecta a la determinación de los elementos esenciales de la relación tributaria, pudiendo recaer, en todo caso, sobre cuestiones incidentales, de manera tal de no alterar el principio de reserva de ley. Como se ha expuesto, en forma elocuente, “un principio fundamental en materia de analogía es aquel que afirma que por medio de la analogía no se crea nuevo derecho. La analogía -escribe Del Vecchio- se detiene en aquel punto en que si no se detuviese ocasionaría la creación de una norma sustancialmente nueva y diversa” (conf. Ezio Vanoni, “Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias”, Traducción al castellano de Juan Martín Queralt, Madrid, 1973, pág. 339).Concordantemente, la terminología utilizada por la propia Ley N° 12.879, reafirma lo expuesto hasta el presente, habiendo coadyuvado, desde otro plano, para que los destinatarios de la misma entendieran que la *integridad* de la materia relativa a las alícuotas generales y diferenciales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se encontraba contenida en dicha norma. En este orden, al fijar las “tasas”, correspondientes, conforme los tipos de actividades, dejó a salvo que ellas serían aplicables en tanto no tuvieran previsto “otro tratamiento en esta ley” (conf. art. 11 ley cit.). Los propios fundamentos del proyecto que se convertiría luego en Ley N° 12.879, señalan, en forma coherente, que, *por el ejercicio 2002*, y hasta la fecha en que se produzca la sanción de tal

proyecto, *“el nivel de imposición de los tributos ha quedado regulado por las prescripciones contenidas en la Ley Impositiva para el año 2001, 12.576 (Títulos I a V) y su modificatoria (Ley 12.727, art. 37), en razón de la prórroga automática que contempla la parte final del inciso 2) del art. 103 de la Constitución Provincial”,* es decir, sin considerar, en modo alguno, que el incremento de alícuota dispuesto por el artículo 36 de la Ley de Emergencia, formaba parte, en dicho período, del *“nivel de imposición”* referido”.

Por ello y dentro del marco referido, es que me permite concluir que el aumento de alícuota establecido por la Ley N° 12.727, no resultó de aplicación en el período fiscal 2002. De lo contrario me llevaría a colegir que, su concreción práctica se encontraría con una serie de vacíos o imprevisiones normativas que, al recaer sobre elementos esenciales del sistema (actividades y contribuyentes alcanzados por el mismo), no podrían ser legítimamente integrados sin una grave afectación del principio de legalidad. No modifica la conclusión a la que arribo, la circunstancia de que la Ley N° 12.727 posea, una pretendida vocación de permanencia, en virtud de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 36 en análisis (*“...regirá a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001 y hasta la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del ‘Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal, celebrado con el Gobierno Nacional el 10/4/2001’ ”*). Al respecto, observo que si bien tal previsión estaría llamada a otorgar una vigencia particular al precepto, condicionando su fenecimiento a un hecho determinado (*“la finalización del proceso de reforma y reestructuración...”* aludido), ello no autoriza, a extender la misma, en relación al período fiscal 2002. En efecto, las particularidades ya apuntadas en orden a la técnica adoptada por el primer párrafo de la norma y a las lagunas que, respecto de elementos esenciales para la operatividad del sistema, se generarían de aplicarse, en el mentado período, me llevan a reafirmar mi postura. Máxime cuando el “Acuerdo” a cuyos términos remitió la Ley N° 12.727, no fue objeto de ratificación, en lo que aquí respecta, por la Legislatura provincial, tal como, en acatamiento al régimen constitucional, exigía la cláusula sexta del mismo (*“La vigencia del presente acuerdo se condiciona al cumplimiento de los extremos constitucionales de ratificación en cada jurisdicción, según corresponda”*). En efecto, el análisis de la vida jurídica habida por dicho “Acuerdo”, nos demuestra que, con fecha 10/04/01, el Poder Ejecutivo Provincial elevó a la Honorable Legislatura, un proyecto de ley, tendiente a su ratificación (conf. Mensaje N° 1140). Sin perjuicio de

ello, el proyecto no fue objeto de tratamiento por parte de las respectivas Cámaras. La única operatividad de parte del mismo, se derivaría de la Ley N° 12.722 (B.O. 18/07/01), por medio de cuyo articulado se autorizó *“al Poder Ejecutivo a celebrar con el Estado nacional, a través del Ministerio de Economía el presente acuerdo donde las partes se comprometen a:...”* (conf. art. 1 ley cit.), transcribiéndose, a renglón seguido, cinco puntos, los cuales resultan reproducción, casi literal, de las cláusulas cuarta, quinta y sexta del mentado “Acuerdo”. Ahora bien, también se observa que dicha Ley, sancionada por la Legislatura con fecha 17/05/01, fue objeto de un veto parcial a través del Decreto N° 1872/01, promulgándose el texto restante. La única referencia formulada en tal Acuerdo en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la encontramos en su cláusula primera, inciso b), punto 8, en la cual se determinaron los compromisos asumidos por la Provincia, cláusula que no fue ratificada por parte de la Legislatura Provincial. De allí entiendo, que la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos al que refiere la Ley N° 12.727, como límite de subsistencia del incremento de la alícuota, se transformó en un hecho de imposible concreción, en virtud de la falta de ratificación del Acuerdo por parte de la Legislatura provincial y la consecuente ausencia de la delegación de facultades que se contempló. Disímil situación se observa en los períodos fiscales posteriores, en donde las respectivas Leyes Impositivas, desvincularon el incremento en cuestión llenando aquéllos vacíos a los que ya aludiera, a través de la modificación del régimen.

En mérito de todo lo hasta aquí expuesto, es mi opinión que el aumento de alícuota involucrado, no se halló normativamente previsto con respecto al período fiscal 2002, por lo que no resulta el mismo exigible, aún de reputarse, que fue intención del legislador otorgarle continuidad al sistema en relación a dicho año, al no haber hallado ello concreción, en debida forma, en la normativa aplicable.

Si bien no es motivo central del llamado a este Plenario, es necesario asimismo reafirmar algunos conceptos respecto de la configuración de los extremos legales, cuando la ley posibilita la aplicación del incremento alicuotario. Así, en mi opinión, el período base a considerar es el que resulte de la declaración jurada anual realizada por el contribuyente o bien el determinado por el Organismo Recaudador, en la medida que el mismo pase en autoridad cosa juzgada.-

Voto de la Dra. Laura C. Ceniceros, Vocal de 4ª. Nominación, Sala II:

Visto la convocatoria a Acuerdo Plenario dispuesta por Resolución N° 199/09, y a tenor de los Votos emitidos por todos los Vocales, adhiero a la doctrina legal que emerge del Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine. Ello por cuanto, recuerdo que los argumentos que la sustentan fueron vertidos por primera vez en su Voto, en autos “El Chivo”, sentencia de fecha 4/9/07, Sentencia de Sala II. En dicho precedente, como integrante de la Sala, adherí a lo resuelto por el Vocal Instructor, efectuando consideraciones adicionales en mi Voto, a las que me remito en honor a la brevedad, pero que son sustancialmente análogas a las expuestas in extenso por el Dr. Lapine en su exposición. Brevemente, he de acotar que ellas hacen centro en cuestiones contribuyen a dotar a la cuestión de perfiles específicos que requieren un tratamiento particularizado. En primer lugar, no puede obviarse el **marco legal y temporal** donde se inserta el artículo 36, cuyos alcances, en cuanto a su aplicación, aquí se discuten. Esto es que forma parte de una **Ley de Emergencia**. Como señalé en esa oportunidad “ *la gestión fiscal anual es constante y repetitiva y se apoya en las leyes de recursos y gastos que establece la Constitución Provincial en su art. 103 inc.2. Contrariamente, la política fiscal puede ser sorpresiva y discontinua por cuanto está atada a las vicisitudes económicas, políticas y financieras por las que atraviese el país y/o la provincia. Ello, da sustento a la creación, eliminación o modificación de las normas tributarias vigentes mediante el dictado de nuevas leyes, esto último como condición para no infringir el principio de reserva de ley contenido en los arts. 4, 17, 19, 52, 75, inc.1, 2 y 3 y 99 inc.3 de la Constitución Nacional y concordantes de la Constitución Provincial*”.

En punto a la vigencia, comparto la opinión respecto de la cual el art. 36 dispone expresamente desde cuando y hasta cuando regirá, de lo que se advierte que el hecho que pone punto final a su vigencia es un “**proceso de reforma**”. Ello implica, (más allá de la crítica que pueda efectuarse sobre la técnica legislativa utilizada) una actividad del Estado, que no se produce en un único momento, sino que implica una **sucesión de hechos y actos jurídicos** que deben realizarse paulatinamente hasta la concreción del fin predeterminado. En principio, ello me lleva a razonar que, dada la envergadura del mismo, y a los pocos meses de la vigencia de la ley, resultaba improbable que pudiera estar concluído al iniciarse el nuevo período fiscal. Por otra parte, tampoco hubo concretamente ley que derogara expresamente el texto en cuestión, ni durante el año 2002 ni a posteriori.

Por último, y como se ha dicho, tampoco existe incompatibilidad manifiesta entre el art.36 de la Ley 12727 y las normas de la Ley Impositiva 12879, por cuanto la

misma establece para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las alícuotas generales para todas las actividades, en tanto que el art. 36 dispone un incremento porcentual sobre las mismas respecto de un determinado universo de contribuyentes. Lo dispuesto implicó la complementación de una línea sucesoria normativa entre leyes impositivas correlativas (Nros. 12576 y 12879), pero no su ruptura, lo que así declaro.

Leídas las distintas posiciones, se resuelve **por mayoría**, de acuerdo con lo consignado en el Capítulo II, Artículo 13 bis, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de Apelación, fijar la siguiente doctrina legal:

“El incremento del treinta por ciento (30%) de las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, previsto en el artículo 36º de la Ley 12.727, correspondientes a las actividades individualizadas según la Ley 12.576, resulta aplicable en el período fiscal 2002, a cuyo efecto se deberán correlacionar aquellas con las contempladas en la Ley 12.879.”

Siendo las catorce horas, se da por finalizado el acto, firmando los señores Vocales y la señora Presidente, ante mí doy fe.

Firmas:

Dr. Luis A. Folino – Vocal 2ª Nominación, Sala I – En disidencia
Cra. Estefanía Blasco – Vocal 3ª Nominación, Sala I – Por mi voto
Dra. Laura C. Ceniceros – Vocal 4ª Nominación, Sala II
Dr. Carlos A. Lapine – Vocal 5ª Nominación, Sala II
Cra. Silvia I. Wolcan – Vocal 6ª Nominación, Sala II – En disidencia
Dra. Mónica V. Carné – Vocal 7ª Nominación, Sala III
Dra. Dora Mónica Navarro – Vocal 8ª Nominación, Sala III
Cra. Silvia E. Hardoy – Vocal 9ª Nominación, Sala III
Dra. Rosa Elena Carbonell - Secretaria