



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 7 de noviembre de 2023

Vistos los autos: "Transportes Don Otto S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", de los que

Resulta:

I) A fs. 90/104 vta. se presenta Transportes Don Otto S.A. e inicia acción declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos que ese Estado local pretende aplicarle sobre la actividad de transporte interjurisdiccional que, bajo la modalidad de "servicio público" desarrolló durante los períodos fiscales 2005 a 2007. Entiende que esa pretensión impositiva resulta contraria a los artículos 17, 31 y 75, inciso 13, de la Constitución Nacional y al régimen de coparticipación federal.

Indica que es permissionaria de la Secretaría de Transportes del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación para la prestación de servicios públicos de transporte interjurisdiccional de pasajeros, bajo el régimen de la ley 12.346 y sus reglamentaciones. Agrega que las tarifas vigentes durante los años 2005 a 2007 fueron dispuestas por la autoridad federal de manera unilateral en función de las escalas y bases tarifarias establecidas por la citada normativa. Tales tarifas, según dice, fueron fijadas sin contemplar en su cálculo la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos.

Argumenta que, como resulta imposible la traslación del impuesto y, al mismo tiempo, se encuentra sujeta al impuesto a las ganancias (leyes 20.628, 22.016 y modificatorias), el gravamen local configura un supuesto de doble imposición reñido con el párrafo segundo, del inciso b, del artículo 9° de la ley de coparticipación federal. Cita como fundamento la doctrina de Fallos: 308:2153.

En otro orden de consideraciones, expone que la demandada la intimó al pago de la deuda e inició ejecución fiscal en su contra (fs. 71/82).

Solicita, por último, el dictado de una medida cautelar en los términos de los artículos 195 y 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con el objeto que se ordene a la demandada que se abstenga de proseguir el trámite de la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Transportes Don Otto S.A.", que tramita ante el Juzgado Contencioso Administrativo n° 1 de Bahía Blanca y/o de cualquier otra relacionada con la pretensión de cobro del impuesto a los ingresos brutos sobre venta de pasajes de los servicios públicos que presta.

Ofrece prueba y pide que se haga lugar a la demanda, con costas.

II) A fs. 107 dictamina la señora Procuradora Fiscal, y sobre la base de esa opinión, a fs. 155/156 este Tribunal



Corte Suprema de Justicia de la Nación

declaró su competencia originaria para entender en la presente causa y rechazó la medida cautelar solicitada.

III) A fs. 173/181 la Provincia de Buenos Aires contesta la demanda. Niega, en primer término, la existencia de un estado de incertidumbre que justifique la viabilidad de la acción declarativa instaurada. Sostiene que la empresa actora está inscripta como contribuyente de la gabela en esa jurisdicción y presentó sus declaraciones juradas mensuales y ha pagado el correspondiente tributo, lo que obsta a la procedencia formal de la vía elegida.

Agrega que, con relación al impuesto que se cuestiona, procedió al inicio del juicio de ejecución fiscal, exteriorizando su criterio respecto de la procedencia de la deuda, motivo por el cual, a su entender, la acción declarativa ha perdido su carácter preventivo y la cuestión constitucional debió ser planteada en el referido juicio ejecutivo.

En cuanto al fondo del asunto, niega que la ley 12.346 y sus normas complementarias inhiban la potestad tributaria de la provincia. Cita el artículo 6° de esa ley y rechaza toda posibilidad de que provenga del legislador nacional una alteración del poder local de imposición. Argumenta que la actora debió hacer saber a dicha autoridad todos los costos de su actividad, aun los impositivos locales, y, en su caso, ella debió haber instado las medidas correspondientes tendientes a lograr que se computara en la tarifa la incidencia de la gabela

en crisis. Por lo tanto, dice, el perjuicio económico que invoca resulta ser una consecuencia de su propia conducta discrecional (fs. 176 vta./177). Además, sostiene que la ausencia de perjuicio económico para la empresa resulta también de que el impuesto provincial puede ser descontado del impuesto a las ganancias.

Por otra parte afirma que no se ha acreditado que exista un caso de superposición impositiva, ni que en la tarifa no esté contemplada la incidencia del impuesto local.

Por último, alega que la falta de inclusión del impuesto sobre los ingresos brutos en el cálculo de la tarifa no es oponible a la provincia pues, de lo contrario, se dejaría librado a la previsión de los funcionarios nacionales el ejercicio de las potestades tributarias locales.

Cita en apoyo de su posición el precedente de Fallos: 321:2517. Ofrece prueba y pide que se rechace la demanda, con costas.

IV) A fs. 352/355 dictamina la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones federales planteadas en el *sub lite*.

V) A fs. 359 el Tribunal dispuso que, en forma previa al dictado de la sentencia definitiva, se libre oficio al Ministerio de Transporte de la Nación a fin de que informe si las tarifas correspondientes a la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros que desarrolló la empresa



Corte Suprema de Justicia de la Nación

actora en la categoría servicios públicos durante los períodos fiscales 1/2005 a 12/2007 incluyeron en su cálculo de costos al impuesto sobre los ingresos brutos provincial. El requerimiento fue contestado a fs. 390/422.

VI) A fs. 568 se llama autos para dictar sentencia.

Considerando:

1°) Que este juicio es de la competencia originaria de esta Corte (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional).

2°) Que, como surge del escrito de demanda y de los antecedentes administrativos acompañados, la pretensión de la actora tiene como objeto dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra frente al reclamo provincial de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos la actividad de transporte interjurisdiccional que desarrolló bajo la modalidad de "servicio público" durante el período comprendido entre enero de 2005 y diciembre de 2007 (fs. 71/75, 92, 202/205, 212/214 y expediente administrativo n° 2360-0339950/2011 que corre por cuerda).

A ese respecto, corresponde señalar que se hallan reunidos los recaudos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, tal como lo puso de relieve la señora Procuradora Fiscal en el apartado IV de su dictamen de fs. 352/355 a cuyas consideraciones corresponde remitir en razón de brevedad.

3°) Que en cuanto al fondo del asunto, cabe recordar que los actos de las autoridades provinciales pueden ser invalidados (i) cuando se relacionan con materias que la Constitución asigna de manera exclusiva al gobierno federal, en particular al Congreso; (ii) cuando ellos han sido expresamente prohibidos a las provincias por la Constitución, o (iii) cuando resultan incompatibles o presentan una repugnancia efectiva respecto de actos del gobierno federal dictados en ejercicio de sus competencias constitucionales. Estas son las reglas que ha seguido esta Corte desde sus inicios para resolver situaciones en que se ha puesto en cuestión la validez de actos provinciales por entenderse que resultan contrarios al ordenamiento federal (cfr. Fallos: 3:131; 302:1181; 337:234; causa CSJ 2103/2006 (42-A)/CS1 "Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Misiones, Provincia de y otro s/ acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 11 de noviembre de 2014, entre muchos otros).

4°) La reglamentación del comercio de las provincias entre sí es una de las facultades exclusivas reconocidas al Congreso por la Constitución (artículo 75, inc. 13) y, según lo ha resuelto esta Corte en diversos pronunciamientos, el transporte de cargas o pasajeros que une puntos situados en más de una provincia —excediendo así el ámbito exclusivamente reservado de cada una de ellas— es de las actividades alcanzadas



Corte Suprema de Justicia de la Nación

por el poder regulatorio federal (cfr. [Fallos: 188:27](#); [199:326](#); [324:3048](#); [335:2478](#), entre otros).

En uso de esa atribución el Congreso sancionó la ley 12.346 (B.O. 21 de enero de 1937), cuyo artículo 9° encomienda al Poder Ejecutivo reglamentar "las condiciones en que deberá efectuarse el transporte de pasajeros". La exclusión de la autoridad provincial sobre el transporte interprovincial queda claramente asentada en el artículo 3°, cuyo texto es el siguiente: "[l]as provincias y municipalidades podrán reglamentar el tráfico de pasajeros, encomiendas o cargas en servicios locales cuyos puntos terminales estén situados dentro de su territorio, cualesquiera que sean los caminos que utilice, pero esas reglamentaciones no podrán afectar los transportes interprovinciales regidos por la presente ley y sus disposiciones reglamentarias. En ningún caso las empresas de transporte por camino quedarán sujetas a más de una jurisdicción, salvo el derecho que corresponde a las municipalidades para fijar recorridos y reglamentar el tráfico dentro de la zona urbana del municipio". En el artículo 6° se encomienda a la autoridad nacional la fijación de las tarifas, dejando a salvo la jurisdicción de provincias y municipalidades mencionada en la última parte del artículo 3° para fijar recorridos y reglamentar el tráfico en zonas urbanas (cfr. artículo 6°, última parte). En el 10 se prohíbe a las empresas transportadoras "cobrar por el transporte un precio distinto del

establecido en las tarifas aprobadas por la Comisión Nacional de Coordinación de Transportes”.

El Poder Ejecutivo Nacional dictó en 1994 el decreto 958, reglamentario de la ley 12.346. Entre las modalidades que, de acuerdo con este decreto, puede asumir el transporte interprovincial de pasajeros resulta relevante para esta causa el servicio público de transporte. Dicha modalidad se encuentra definida en el artículo 13 del decreto: “[c]onstituye servicio público de transporte de pasajeros, todo aquel que tenga por objeto satisfacer con continuidad, regularidad, generalidad, obligatoriedad y uniformidad en igualdad de condiciones para todos los usuarios, las necesidades de carácter general en materia de transporte. La autoridad de aplicación tomará intervención en la reglamentación de los servicios públicos, en el otorgamiento de permisos, en la determinación de recorridos, frecuencias, horarios y **tarifas máximas**, y en la fiscalización y control de los mismos”.

El cuadro tarifario correspondiente fue aprobado posteriormente en la resolución 1008/1994 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, dictada el 24 de agosto de 1994. En la estructura de costos que toma en cuenta la resolución 1008 no se incluía el impuesto a los ingresos brutos de jurisdicción alguna (cfr. el Anexo I que acompaña el informe rendido por la Comisión Nacional de Regulación del Transporte a fs. 293/301, especialmente fs. 299). Más tarde, se dictó el decreto 2407/2002 en el que se establecieron bandas tarifarias.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

La banda tarifaria "se compone de un valor mínimo y un máximo, según la categoría del servicio, entre los cuales el nivel tarifario puede ser fijado libremente por las empresas prestadoras del servicio" (cfr. Anexo I, citado). Los correspondientes valores de referencia para cada una de las categorías de transporte fueron fijados por la resolución 726 del 26 de septiembre de 2008 (*ibidem*, fs. 299).

5°) Que, según se desprende del informe emitido por la Comisión Nacional de Regulación del Transporte con la intervención de la Secretaría de Transporte de la Nación (ver fs. 120/134, 238/245, 265/281 y 284/314), la empresa actora se desenvuelve como operadora de transporte de servicio público de pasajeros y se halla inscripta bajo el Código n° 253 en el Registro Nacional de Transporte de Pasajeros por Automotor. En este carácter realiza el transporte por automotor de pasajeros de carácter interurbano de jurisdicción nacional en las trazas que se señalan a fs. 293/297.

En el período cuestionado (enero de 2005 a diciembre de 2007), las tarifas de esta modalidad de transporte eran fijadas unilateralmente por el Estado Nacional y no tenían incorporada la previsión para el pago del impuesto provincial a los ingresos brutos. Así lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen de fs. 355 y es lo que resulta de los informes rendidos por la Comisión Nacional de Regulación del Transporte (fs. 276/280, 293/303 y 408/409).

De esta manera, el servicio público de transporte interjurisdiccional de pasajeros que prestó la actora entre 2005 y 2007 estuvo sujeto a una determinada política tarifaria nacional, definida por los organismos nacionales competentes y autorizada por el Congreso de la Nación en ejercicio de su atribución constitucional para regular el comercio interprovincial. Dicha política tarifaria respondió a la finalidad de asegurar un servicio continuo, regular, general, obligatorio y uniforme en igualdad de condiciones para todos los usuarios, de acuerdo con los propósitos declarados expresamente en el artículo 13 del decreto 958/1994. También surge de autos que la determinación del nivel tarifario bajo la resolución 1008/1994 (a la cual remite el decreto 2407/2002 en el artículo 7° de su Anexo II) es el resultado de ponderar los costos del servicio entre los cuales no se incluye el impuesto sobre los ingresos brutos de las provincias.

6°) Que, por todo lo dicho anteriormente, la decisión del Fisco local de imponer a la firma prestadora del servicio la obligación de pagar el impuesto sobre los ingresos altera la previsión de ingresos y costos en virtud de la cual se había fijado el nivel de tarifas y, por lo tanto, la evaluación sobre la aptitud de estas últimas para cumplir con los fines mencionados en el artículo 13 del decreto 958/1994. De este modo queda de manifiesto que la conducta del Fisco de la Provincia de Buenos Aires es efectivamente una interferencia en la política del gobierno nacional en materia de transporte de pasajeros y en



Corte Suprema de Justicia de la Nación

especial en la política tarifaria que puso en práctica durante el período que es objeto de este juicio.

7°) Que la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos en el trazado de políticas públicas nacionales dirigidas al transporte de carga y de pasajeros se desprende de la larga lista de precedentes en que esta Corte ha declarado la invalidez del impuesto sobre los ingresos brutos que se pretendía aplicar al prestador del servicio. Esta serie de fallos tuvo comienzo en el caso "[Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires](#)", publicado en Fallos: 308:2153 y fue seguida de manera ininterrumpida desde entonces (cfr. Fallos: 311:1365; 316:2182; 316:2206; 321:2501; 328:4198; 330:2049 y causas CSJ 535/2007 (43-T)/CS1 "[Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad](#)", sentencia del 6 de marzo de 2012; "[Derudder Hnos. S.R.L.](#)" -Fallos: 335:2583- y "[Línea 10 S.A.](#)" -Fallos: 337:1067-, entre otros).

En el precedente citado se tuvo en cuenta: que la actividad desarrollada por la actora consistía en el transporte interprovincial de personas; que el precio del billete era fijado por el Estado Nacional, de acuerdo con la política tarifaria oficial; y que la fijación de las tarifas no había tenido en cuenta la incidencia del impuesto a los ingresos brutos (cfr. Fallos: 308:2153, considerando 5°). Todas estas circunstancias se verifican en el presente caso. Además en el pronunciamiento citado, esta Corte recordó que si bien la

Constitución no invalida de modo absoluto los tributos locales sobre el comercio interprovincial, sí preserva esta actividad de aquellos gravámenes que encarezcan su desenvolvimiento, dificultando la libre circulación territorial (fallo citado, considerando 6°). Sobre esta base, el Tribunal invalidó el impuesto provincial a los ingresos brutos toda vez que, al no ser trasladable al consumidor del servicio y no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante la tarifa oficial, el tributo termina operando como un impuesto directo, con efectos similares al impuesto nacional a las ganancias, pese a que el sistema de coparticipación federal prohíbe dicha superposición (cfr. considerando 10).

8°) Que cabe hacer una consideración adicional sobre el supuesto deber de las autoridades regulatorias federales de tomar en cuenta la incidencia del gravamen provincial al definir las tarifas máximas. Esta es la premisa subyacente a los argumentos fundados en la obligación de organismo administrativo nacional de computar el impuesto a los ingresos brutos, lo que, de acuerdo con la demandada, debe ser requerido por el mismo concesionario.

Al respecto, cabe señalar que no se ha indicado en virtud de qué norma constitucional la autoridad nacional, que actúa en el marco de las leyes y decretos nacionales ya referidos, estaría obligada a elevar las tarifas de los servicios por ella regulados para incorporar dentro de la estructura de costos del transporte el impuesto sobre los



Corte Suprema de Justicia de la Nación

ingresos brutos de la Provincia de Buenos Aires. Si la facultad establecida del Congreso para reglamentar el comercio interprovincial (el transporte de pasajeros, en este caso) pudiera verse así condicionada por las decisiones regulatorias o fiscales de las provincias, entonces esta competencia perdería el carácter exclusivo que le ha conferido la Constitución y ha sido invariablemente destacado por esta Corte (cfr., entre muchos otros, Fallos: 125:333; 170:71; 199:326 y, más recientemente, Fallos: 332:66).

9°) Que todo lo dicho anteriormente lleva a afirmar que cuando media una política nacional de tarifas máximas para el transporte interprovincial, el cobro de esas tarifas por el transportista no debe tributar el impuesto provincial sobre los ingresos brutos. Ello con la salvedad de que al fijar la tarifa máxima la autoridad regulatoria federal haya incluido la remuneración al transportista por el pago de ese impuesto, hecho este que deberá ser probado por la parte que lo afirme.

En tales condiciones, corresponde declarar la improcedencia de la pretensión fiscal determinada por la provincia demandada para el período enero de 2005 a diciembre de 2007, de la que da cuenta el expediente administrativo acompañado.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por Transportes Don Otto S.A. contra la Provincia de Buenos

Aires y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación al período enero de 2005 a diciembre de 2007, intimada en el expediente n° 2360-0339950/2011 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General, devuélvase el expediente administrativo acompañado y, oportunamente, archívese.

VO-//-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON JUAN CARLOS MAQUEDA

Que el infrascripto coincide con los resultandos del voto que encabeza la presente sentencia.

Considerando:

1°) Que este juicio es de la competencia originaria de esta Corte (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional).

2°) Que, como surge del escrito de demanda y los antecedentes administrativos acompañados, la pretensión de la actora tiene como objeto dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra frente al reclamo provincial de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos la actividad de transporte interjurisdiccional que desarrolló bajo la modalidad de "servicio público" durante el período comprendido entre enero de 2005 a diciembre de 2007 (fs. 71/75, 92, 202/205, 212/214 y expediente administrativo n° 2360-0339950/2011 que corre por cuerda).

A ese respecto, corresponde señalar que se hallan reunidos los recaudos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, tal como lo puso de relieve la señora Procuradora Fiscal en el apartado IV de su dictamen de fs. 352/355 a cuyas consideraciones corresponde remitir en razón de brevedad.

3°) Que en cuanto al fondo del asunto, cabe poner de resalto que de conformidad con lo que se desprende del informe

emitido por la Comisión Nacional de Regulación del Transporte con la intervención de la Secretaría de Transporte de la Nación (ver fs. 120/134, 238/245, 265/281 y 284/314), la empresa actora se desenvuelve como operadora de transporte de servicio público de pasajeros, y prestó también el servicio de transporte para turismo durante los períodos 22/01/1996 al 22/01/2001 y el 23/08/2010 al 22/08/2015.

En ese sentido, la demandante tiene registrado con el Código n° 253 bajo la modalidad de servicio público, en el Registro Nacional de Transporte de Pasajeros por Automotor, el servicio de transporte por automotor de pasajeros de carácter interurbano de jurisdicción nacional en las trazas que se señalan a fs. 276/278 (ver también fs. 153 *in fine*).

4°) Que, con respecto al período enero de 2005 a diciembre de 2007 reclamado en autos, las cuestiones planteadas son sustancialmente análogas a las examinadas y resueltas por este Tribunal en [Fallos: 328:4198; 330:2049; 335:2583](#) y en la causa [CSJ 535/2007 \(43-T\)/CS1 "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa"](#), sentencia del 6 de marzo de 2012, entre otros, a cuyos fundamentos y conclusiones allí expuestos corresponde remitir en razón de brevedad y con el propósito de evitar repeticiones innecesarias.

5°) Que, en efecto, en los citados precedentes el Tribunal invalidó el impuesto sobre los ingresos brutos que se



Corte Suprema de Justicia de la Nación

pretendía aplicar a los prestadores de un servicio público de transporte interjurisdiccional en aquellos supuestos en que acreditó que las tarifas pertinentes habían sido fijadas por la autoridad nacional, sin considerar entre los elementos del costo el impuesto a los ingresos brutos provincial, y que la actora era contribuyente, en el orden nacional, del impuesto a las ganancias (Fallos: 328:4198; 330:2049; 335:2583 y causa CSJ 535/2007 (43-T)/CS1 “Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa”, antes citada).

Se sostuvo para ello que cuando el impuesto provincial a los ingresos brutos no es trasladable -por no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante tarifa oficial- su determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por el contribuyente, hipótesis en la cual el gravamen queda excluido de la previsión del artículo 9º, inciso b, párrafo cuarto, de la ley 20.221 (texto según ley 22.006), y encuadrado en el párrafo segundo del mismo inciso, en cuyo texto se plasmó el principio básico que privilegió el legislador, consistente en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable (confrontar actual ley 23.548, artículo 9º, inciso b, párrafo tercero, oración final; y segundo respectivamente).

De ahí que, encontrándose las rentas de las demandantes sujetas al impuesto a las ganancias (ley 20.628 y modificatorias), la aplicación del tributo local importaba la

configuración de la hipótesis de doble imposición, contraria a la regla señalada precedentemente.

6°) Que a la luz de lo expuesto y conforme al régimen legal vigente en el período cuestionado (enero de 2005 a diciembre de 2007), se debe concluir que en el *sub lite* las tarifas de esta categoría de transporte eran fijadas unilateralmente por el Estado Nacional y no tenían incorporada la previsión para el pago del impuesto provincial a los ingresos brutos.

En el caso, como bien lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen de fs. 355, del informe de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte surge que en el cálculo tarifario aplicable a la actora (tanto el anteriormente en vigor, como el determinado por el decreto nacional 2407/2002 y sus normas complementarias) no fue incluida la gabela en disputa (fs. 276/280, 293/303 y 408/409).

7°) Que cabe recordar que en dicho informe, la CNRT puso de resalto que "en la estructura de costos utilizada en el dictado de la resolución 1008 de la Secretaría de Transporte, de fecha 24 de agosto de 1994, no se incluían en el cálculo de los ítems remunerados por la tarifa a los impuestos a los ingresos brutos de jurisdicción alguna". Desde el dictado de la mentada resolución, "a la cual se remite el texto del decreto 2407/2002 (Anexo II, artículo 7°), en lo que se refiere a la determinación de la denominada 'Tarifa de Referencia', no se emitió otra



Corte Suprema de Justicia de la Nación

disposición en materia de fijación de índices tarifarios respecto del transporte de pasajeros por automotor de carácter interjurisdiccional, por lo que los ítems que componían la estructura de costos con la que se actualizaba la mencionada tarifa de referencia a partir de ese momento no incluyeron como componentes de costos a los impuestos a los ingresos brutos y/o tasas municipales de jurisdicción alguna”.

Se explicó que a través del decreto 2407/2002 “se estableció la banda tarifaria, que se compone de un valor mínimo y uno máximo, según la categoría del servicio, entre los cuales el nivel tarifario puede ser fijado libremente por las empresas prestadoras del servicio”, y a modo complementario, “la Comisión Nacional de Regulación del Transporte dictó la Resolución C.N.R.T. (I) 468 de fecha 17 de enero de 2003, en la que estableció un programa de cálculo para la presentación por parte de los operadores de servicios de las bandas tarifarias resultantes y una declaración jurada con el detalle de la adecuación a la categoría y denominación de los servicios que al momento se hallaban prestando”.

Se puntualizó que, con posterioridad a dicha norma, se publicó la resolución 726 del 26 de septiembre de 2008, de la ex Secretaría de Transporte, “por la que se establecieron nuevos valores de referencia para cada una de las categorías de servicio de transporte interurbano de pasajeros por automotor, según lo establecido en el decreto 2407/2002” (v. también las

resoluciones de la ex Secretaría de Transporte 608 del 1° de agosto de 2006 y 498 del 21 de agosto de 2007, fs. 147).

Por último, se señaló que el 24 de noviembre de 2009, se dictó la resolución 257, de la ex Secretaría de Transporte, "por la que se aprobó la metodología para determinar la Base Tarifaria de Aplicación (BTA), que surge de la tarifa media por kilómetro y que la Comisión Nacional de Regulación del Transporte debe elevar a propuesta de la autoridad de aplicación". Se aclaró que en esta última resolución, "más allá del importante cambio que introduce en el cálculo del nivel tarifario -puesto que incorpora elementos novedosos como la medición del nivel tarifario en corredores competitivos para establecer el nivel en todo el sistema de jurisdicción nacional- no se menciona que se incluyan nuevos componentes a remunerar con el nuevo valor, denominado base tarifaria media (BTM), por lo que puede inferirse que los nuevos niveles fijados con la metodología desarrollada e implementada tampoco incluyen el impuesto a los ingresos brutos, ni tasas municipales de jurisdicción alguna" (ver fs. 390/422, en particular fs. 408/409, 525/533, 551/551 vta. y 563/564 vta.).

8°) Que, en tales condiciones, corresponde declarar la improcedencia de la pretensión fiscal determinada por la provincia demandada para el período enero de 2005 a diciembre de 2007 de la que da cuenta el expediente administrativo acompañado (fs. 10/11).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

9°) Que, por último, respecto al agravio de la demandada de fs. 336 vta./337 con relación a que la actora prestó el servicio de transporte de pasajeros bajo las modalidades de "servicio público" y de "turismo" y que no ha acreditado que las sumas que se pretenden gravar correspondan a los servicios de transporte prestados bajo la primera modalidad, cabe aclarar que del informe de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte de fs. 243 ya citado surge que, en el período que aquí se cuestiona, la actora solo prestó el servicio de transporte de pasajeros bajo la modalidad de servicio público que es por la cual reclamó.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por Transportes Don Otto S.A. contra la Provincia de Buenos Aires y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación al período enero de 2005 a diciembre de 2007. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General, devuélvase el expediente administrativo acompañado y, oportunamente, archívese.

DISI-//-

-//-DENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Resulta:

I) La empresa Transportes Don Otto S.A. inició una acción declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos que esa provincia pretende cobrarle sobre la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros (fs. 90/104 vta.). Cuestionó, concretamente, la pretensión fiscal referida a los períodos fiscales 2005 a 2007.

Explicó que es permissionaria de la Secretaría de Transportes del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación para la prestación de servicios públicos de transporte interjurisdiccional de pasajeros, de acuerdo al régimen de la ley 12.346 y sus reglamentaciones. Sostuvo que las tarifas vigentes durante los años 2005 a 2007 fueron fijadas unilateralmente por la autoridad federal, de acuerdo con escalas y bases tarifarias determinadas y sin contemplar en su cálculo el impuesto sobre los ingresos brutos, lo que impide que la empresa traslade al usuario el gravamen.

En tales condiciones, consideró aplicable la doctrina de Fallos: 308:2153 y solicitó que se declare que aquel gravamen local configura un supuesto de doble imposición reñido con el párrafo segundo, del inciso b, del artículo 9° de la ley de



Corte Suprema de Justicia de la Nación

coparticipación federal, toda vez que resulta imposible su traslación, encontrándose la actora sujeta al impuesto a las ganancias (leyes 20.628 y 22.016 y sus modificatorias).

Puso en conocimiento que la demandada la intimó al pago de la deuda e inició una ejecución fiscal y, por tal motivo, solicitó el dictado de una medida cautelar con el objeto de que se ordene a la demandada que se abstenga de proseguir el trámite de esa causa y/o de cualquier otra relacionada con la pretensión aquí entablada. Ofreció prueba y solicitó que se haga lugar a la demanda.

II) El Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la presente causa y rechazó la medida cautelar solicitada (cfr. fs. 107, 155/156).

III) La Provincia de Buenos Aires contestó la demanda, manifestando que la empresa actora está inscripta como contribuyente del impuesto en esa jurisdicción y lo ha pagado, lo cual obsta a la procedencia formal de la vía elegida. Explicó que inició un juicio de ejecución fiscal, exteriorizando su criterio respecto de la procedencia de la deuda, motivo por el cual, a su entender, la acción declarativa ha perdido su carácter preventivo (fs. 173/181).

Sostuvo que si bien la ley 12.346 y sus normas complementarias prevén la aprobación de las tarifas de transporte de pasajeros y cargas de carácter interjurisdiccional por parte de la Comisión Nacional Reguladora de Transportes, la

actora debió hacer saber a dicha autoridad todos los costos de su actividad, aún los impositivos locales e instado las medidas correspondientes tendientes a lograr que se computara en la tarifa la incidencia de la gabela en crisis. En tales condiciones, el perjuicio económico invocado resultaría una consecuencia de su propia conducta discrecional (fs. 176 vta./177).

Por otra parte, afirmó que no se ha acreditado la existencia de un caso de superposición impositiva, ni que en la tarifa no esté contemplada la incidencia del impuesto local, y alegó que la falta de inclusión del impuesto sobre los ingresos brutos en el cálculo de la tarifa no es oponible a la provincia pues, de lo contrario, se dejaría librado a la previsión de los funcionarios nacionales el ejercicio de las potestades tributarias locales.

Citó en apoyo de su posición el precedente de Fallos: 321:2517, ofreció prueba y solicitó el rechazo de la demanda, con costas.

IV) Producida la prueba ofrecida por las partes, se presentaron los alegatos y la señora Procuradora Fiscal dictaminó sobre las cuestiones federales planteadas (fs. 475/480).

Considerando:



Corte Suprema de Justicia de la Nación

1°) Que este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional, tal como se ha decidido a fs. 155.

2°) Que se encuentran reunidos los requisitos de admisibilidad de la acción declarativa previstos en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, tal como lo puso de relieve la señora Procuradora Fiscal en el apartado IV de su dictamen de fs. 352/355 a cuyas consideraciones corresponde remitir en razón de brevedad (salvo el séptimo párrafo de ese apartado).

3°) Que la acción entablada tiene como objeto la declaración de inconstitucionalidad de la pretensión tributaria de la Provincia de Buenos Aires de gravar con el impuesto a los ingresos brutos la actividad de transporte jurisdiccional que lleva a cabo la actora, declarado servicio público federal y sujeto a la potestad tarifaria de la Nación.

La cuestión a decidir, entonces, consiste en determinar la validez constitucional de la potestad tributaria provincial de imponer el Impuesto sobre los Ingresos Brutos al transporte interjurisdiccional de pasajeros cuando esa actividad es declarada servicio público y sujeta a una fijación unilateral de tarifas por parte de la Nación.

4°) Que, en tales condiciones, la cuestión planteada resulta sustancialmente análoga a la resuelta por el Tribunal en

la causa "Transportes Unidos del Sud", Fallos: 343:2039, voto del juez Rosatti, a cuyos fundamentos y decisión cabe remitir por razones de brevedad.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se decide: Rechazar la demanda entablada por Transportes Don Otto S.A. contra la Provincia de Buenos Aires. Con costas (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General de la Nación, devuélvase el expediente administrativo acompañado y, oportunamente, archívese.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Parte actora: **Transportes Don Otto S.A.**, representada por el **Dr. Rodrigo Lema**, con el patrocinio letrado del **Dr. Enrique G. Bulit Goñi**.

Parte demandada: **Provincia de Buenos Aires**, representada por los **Dres. María Florencia Quiñoa, Alejandro Fernández Llanos y Adriana María Alicia Padulo**.

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 90/104 vta., Transportes Don Otto S.A. promovió demanda contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos que se le pretende aplicar en los períodos 2005 a 2007 a la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros que desarrolló, con carácter de servicio público, por infringir el art. 75, inc. 13, de la Constitución Nacional y el régimen de coparticipación federal.

Según explicó, es permisionaria de la Secretaría de Transportes del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación para realizar operaciones de transporte interjurisdiccional de pasajeros bajo la modalidad "servicio público", bajo el régimen de la ley 12.346 y sus modificatorias, entre diversas ciudades de distintas provincias del país.

Especificó que las tarifas vigentes durante los años 2005 y 2007 para la prestación del transporte interjurisdiccional bajo la modalidad "servicio público" fueron fijadas por el Estado Nacional, sin contemplar en su cálculo la incidencia del tributo cuestionado. En tales condiciones, consideró aplicable la doctrina de Fallos: 308:2153 y solicitó que se declare que el gravamen local configura un supuesto de doble imposición, reñido con el inc. b) del art. 9° de la ley de coparticipación federal, ante la imposibilidad de su traslación, encontrándose la actora sujeta al impuesto a la ganancias (ley 20.628 y sus modificaciones).

- II -

A fs. 155/156, V.E., de conformidad con el dictamen de este Ministerio Público de fs. 107/107 vta., declaró que la causa corresponde a su competencia originaria y ordenó correr traslado de la demanda.

- III -

A fs. 173/181, la provincia de Buenos Aires contestó la demanda.

En primer lugar, planteó la improcedencia de la vía elegida, pues la actora se ha inscripto en el impuesto sobre los ingresos brutos, ha presentado sus declaraciones juradas y pagado el correspondiente tributo, por lo que no existe incertidumbre sobre la relación que la une con el Fisco provincial. Agregó que, con relación al tributo aquí cuestionado, procedió al inicio del juicio de ejecución fiscal, exteriorizando su criterio respecto de la procedencia de la deuda, motivo por el cual, a su entender, la acción declarativa ha perdido su carácter preventivo.

En lo que hace al fondo del asunto, indicó que la ley 12.346 y sus normas complementarias establecen que las tarifas de transporte de pasajeros y cargas de carácter interjurisdiccional deben ser aprobadas por la Comisión Nacional Reguladora de Transportes. Agregó que la actora debió hacer saber a dicha autoridad todos los costos de su actividad, aun los impositivos locales, y que, en su caso, debió haber instado las medidas correspondientes tendientes a lograr que se

Procuración General de la Nación

computara en la tarifa la incidencia de la gabela en crisis. Por tal razón, concluyó, el perjuicio económico que invoca resulta ser una consecuencia de su propia conducta discrecional.

Por otra parte, expresó que no se ha acreditado que exista un caso de superposición impositiva, ni que en la tarifa no esté contemplada la incidencia del impuesto local.

En último término, destacó que la falta de inclusión del impuesto sobre los ingresos brutos en el cálculo de la tarifa no es oponible a la provincia pues, de lo contrario, se dejaría librado a la previsión de los funcionarios nacionales el ejercicio de las potestades tributarias locales.

- IV -

Liminarmente, corresponde señalar que la pretensión de la actora se encuentra dirigida a dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra, frente al impuesto sobre los ingresos brutos, únicamente por la actividad de transporte interjurisdiccional que desarrolló bajo la modalidad "servicio público" durante el período que va desde enero de 2005 a diciembre de 2007.

Al respecto, no es ocioso recordar que la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes, constituye causa en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).

Sobre la base de estas premisas y contrariamente a lo sostenido por la demandada, estimo que se encuentran reunidos los requisitos establecidos por el art. 322 del CPCCN.

En primer lugar, observo que ambas partes reconocen que ya se ha dictado la resolución determinativa de oficio por parte de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) en el expediente administrativo 2360/033950/2011. A mi modo de ver, este requerimiento -al que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal- representa una conducta explícita del organismo fiscal de la demandada, dirigida a la "percepción" del impuesto que estima adeudado (Fallos: 308: 2569; 310:606 y 977; 311:421, cons. 3º; 328:4198; y E.115, L.XXXIV, "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 3 de mayo de 2007).

Aquella conducta, enderezada a la percepción del tributo, posee en mi criterio entidad suficiente para sumir a la peticionante en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal a aquella que es "concreta" al momento de dictarse el fallo.

Y tal concreción se verifica toda vez que se han producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido, condición bajo la cual sólo podrá afirmarse realmente que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta en la cual se responde acerca de la eventual solución que podría acordarse a un supuesto de hecho hipotético (dictamen de este Ministerio Público *in re* "Newland, Leonardo Antonio c/Provincia de Santiago del Estero", del 4 de

Procuración General de la Nación

diciembre de 1986, compartido por V.E. en Fallos: 310:606, cons. 2º, criterio reiterado en Fallos: 311:421, cons. 3º).

En segundo término, considero que no obsta a lo expuesto que ARBA haya dado inicio al juicio de apremio tendiente al cobro de su pretensión fiscal, puesto que lo contrario importaría inhibir la jurisdicción originaria del Tribunal por el mero hecho de poner en marcha la ejecución forzosa de una acreencia en la jurisdicción provincial. Sabido es que la competencia originaria de la Corte Suprema, por provenir de la Constitución Nacional, no puede quedar subordinada al cumplimiento o a la vigencia de procedimientos exigidos por las leyes locales (arg. Fallos: 312:475 y sus citas, entre muchos otros).

Por lo expuesto, en mi parecer, se encuentra reunida la totalidad de los requisitos fijados por el art. 322 del CPCCN para la procedencia de la acción intentada.

- V -

En cuanto al fondo del asunto, cabe señalar que esa Corte invalidó el impuesto sobre los ingresos brutos que se pretendía aplicar a los prestadores de un servicio público de transporte interjurisdiccional en aquellos casos en que se acreditó que las tarifas pertinentes habían sido fijadas por la autoridad nacional sin considerar, entre los elementos del costo, el impuesto a los ingresos brutos provincial y que la actora era contribuyente, en el orden nacional, del impuesto a las ganancias (Fallos: 308:2153; 311:1365; 316:2182; 316:2206; 321:2501, y más recientemente, en T.535, L.XLIII, "Transportes

Automotores La Estrella S.A. c/Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad", sentencia del 6 de marzo de 2012 y en D.678, L.XLIII, "*Derudder Hnos. S.R.L. c/ Catamarca, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*", sentencia del 27 de diciembre de 2012).

Para decidir de esta forma, sostuvo que cuando el impuesto provincial sobre los ingresos brutos no es trasladable -por no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante tarifa oficial- su determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por el contribuyente, hipótesis en la cual el gravamen queda excluido de la previsión del art. 9º, inc. b, párrafo cuarto, de la ley 20.221 (texto según ley 22.006; actualmente, art. 9º, inc. b, de la ley 23.548) y encuadrado en el párrafo segundo del mismo artículo, en cuyo texto se plasmó el principio básico que privilegió el legislador, consistente en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable. De ahí que, encontrándose las rentas de las demandantes sujetas al impuesto a las ganancias (ley 20.628 y modificatorias), la aplicación del tributo local importaba la configuración de la hipótesis de doble imposición contraria a la regla señalada precedentemente (criterio también reiterado en *in re E.48, L.XIX, "Empresa del Sur y Media Agua c/Mendoza, Provincia de s/repetición"*, del 9 de agosto de 1988).

Empero, como ya especificó este Ministerio Público *in re "Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada c/Mendoza, Provincia de"* (Fallos: 321:2501, pto. VI), determinar si, en el caso, las tarifas fijadas por la

Procuración General de la Nación

autoridad nacional contemplaron o no el impuesto en cuestión, si la actora se encontró realmente imposibilitada de trasladar esa carga tributaria y si revestía el carácter de contribuyente, en el orden nacional, del impuesto a las ganancias, remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, tema que resulta ajeno a mi dictamen, que debe circunscribirse a las cuestiones de índole federal antes analizadas.

Culmino destacando que, según surge del informe de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte (obrante a fs. 269/280), la empresa actora se desenvuelve como operadora de transporte interjurisdiccional de pasajeros y que en el cálculo tarifario aplicable (tanto el anteriormente en vigor, como el determinado por el decreto 2407/02 y sus normas complementarias) no fue incluida la gabela en disputa (ver en especial fs. 279).


- VI -

Me limito a opinar, por lo tanto, que, en el supuesto de estimar V.E., por medio del examen de las pruebas de la causa, que efectivamente se han configurado las circunstancias requeridas por los precedentes citados y alegadas por la accionante, correspondería hacer lugar a la demanda y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal.

Buenos Aires, 15 de mayo de 2015.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA M. MARCHISIO
Prosecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación