
Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 27 de diciembre de 2012,

Vistos los autos: "Derudder Hnos. S.R.L. c/ Catamarca, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", de los que

Resulta:

I) A fs. 91/105 se presenta Derudder Hnos. S.R.L. e inicia acción declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Catamarca, 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 desarrolló desde febrero de 2000 a septiembre de 2005, por entender que resulta contrario a los artículos 31 y 67, inciso 12, de la Constitución Nacional y al régimen de participación federal de la ley 20.221 y sus modificatorias.

Alega que la demandada, mediante la disposición D.F. 360/06 de la Administración General de Rentas, del 4 de diciembre de 2006, determinó de oficio el gravamen sobre la base de los montos de ingresos que surgen de sus registros de venta, le aplicó una multa por omisión tributaria, y la emplazó al pago del impuesto. Agrega que con posterioridad, mediante la disposición SFeIP 74/07, del 31 de agosto del 2007, del Subsecretario de Finanzas e Ingresos Públicos, al rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora, se mantuvo la pretensión fiscal aquí cuestionada y se confirmaron las disposiciones D.F. 360/06 y 19/07 (fs. 94).

Expresa que es permisionaria de la Subsecretaría de Transportes del Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Nación para la prestación de servicios públicos de transporte interjurisdiccional de pasajeros y afines, de acuerdo al régimen de la ley 12.346 y sus reglamentaciones.

Destaca que las tarifas vigentes durante el período mencionado fueron fijadas por ese organismo, sin contemplar en su cálculo la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos. En tales condiciones, considera aplicable la doctrina de Fallos: 308:2153 y solicita 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 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).

Alega, por último, que el decreto 2407/02 equiparó los servicios de tráfico libre y ejecutivos, en cuanto a la pre-determinación por parte del Estado Nacional de la banda tarifaria que debe aplicarse a ellos, en cuya estructuración el permisionario carece de intervención, y en la cual no se contempla el gravamen en crisis. En tales condiciones, solicita que la declaración de inconstitucionalidad pretendida abarque ambos tipos de prestaciones.

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

II) A fs. 133/138 la Provincia de Catamarca contesta la demanda y solicita su rechazo.

Suplan
Corte Suprema de Justicia de la Nación

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 inscrita como contribuyente de la gabela en esa jurisdicción, que presentó sus declaraciones mensuales por los períodos que cuestiona y que consintió las percepciones y retenciones bancarias que le fueron practicadas, circunstancias que configuran un supuesto de voluntario sometimiento sin reserva alguna, que obsta a la procedencia formal de la vía elegida. Cita jurisprudencia del Tribunal en apoyo de su postura.

En cuanto al fondo del asunto, recuerda las facultades provinciales para gravar la actividad de la actora, de conformidad con el juego de los artículos 75 y 121 de la Constitución Nacional. En este orden de ideas afirma que, en el caso, no se configura el supuesto de imposibilidad de traslación del gravamen y, por consiguiente, no hay doble imposición, ni violación del régimen de coparticipación federal ni de la Constitución Nacional, toda vez que las disposiciones de los decretos 958/92 y 2407/02 -y sus normas complementarias y modificatorias- admiten la posibilidad de que el prestador u operador contemple la incidencia del gravamen en crisis incluyéndolo en la tarifa a cobrar a sus pasajeros, aun para los denominados "servicios públicos" de transporte automotor.

Aduce además que resulta errónea la interpretación que hace la actora del referido decreto 2407/02, toda vez que no se ha equiparado el servicio de tráfico libre y ejecutivo al de servicio público. Recuerda los artículos 7º, 8º y 9º del anexo

II y señala que de ellos se infiere que cada operador conserva las facultades dadas por el decreto 958/92 para fijar los precios por sus servicios de tráfico libre y ejecutivos.

Asimismo, niega que la actora haya acreditado que para la modalidad de servicio público la tarifa haya sido fijada por la autoridad nacional sin contemplar el tributo discutido (fs. 137).

Concluye que "fijar las tarifas" no es igual a "aprobar" la que los prestatarios del régimen proponen, lo que demuestra que "no hay impedimento para que la actora traslade la gravitación del impuesto al precio de sus pasajes" (fs. 137 vta.).

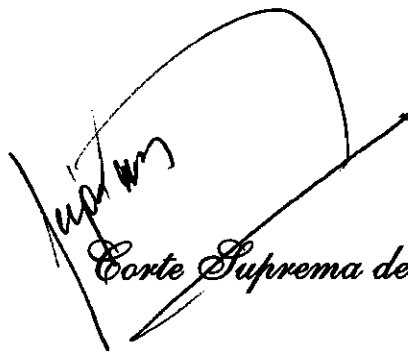
Ofrece prueba y pide que se rechace la demanda, con costas.

III) A fs. 453/456 dictamina la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones federales planteadas en el sub lite.

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 -como operadora de servicios



Corte Suprema de Justicia de la Nación

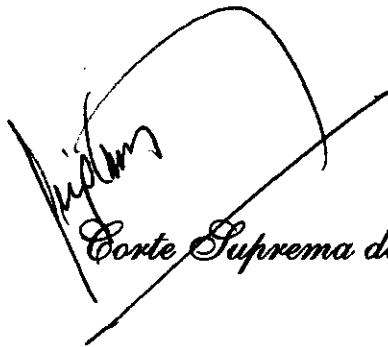
públicos de pasajeros y tráfico libre- durante el período comprendido entre febrero de 2000 a septiembre de 2005 (ver fs. 56/73, 94 vta., 96, 98/98 vta., 356/360 y 186/192, 212/222, 234/235 y 256/260 del expediente administrativo "A" 10.993/2007 acompañado). A ese respecto, corresponde señalar que se 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. 453/456, a cuyas consideraciones corresponde remitir en razón de brevedad.

Cabe añadir, con relación al argumento de la demanda de fs. 134/134 vta., que en Fallos: 318:676 este Tribunal ha sostenido que la obligación tributaria "tiene por fuente un acto unilateral del Estado -justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia". En esa misma oportunidad se señaló que "no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones; los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública (Fallos: 152:268; 218:596, pág. 614, entre otros)". Por ende, no resulta aplicable en el sub examine la teoría de los actos propios que invoca el Estado provincial.

3°) Que en cuanto al fondo del asunto, cabe poner de resalto que de conformidad con lo que se desprende de los informes obrantes a fs. 55 y 349/350 de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte, la empresa actora se desenvuelve, en lo que aquí interesa, como operadora de transporte de servicio público de pasajeros y de tráfico libre, y que presta también el servicio ejecutivo y el de transporte para el turismo.

Con respecto al período noviembre de 2002 a septiembre de 2005, las cuestiones planteadas son sustancialmente análogas a las examinadas y resueltas por este Tribunal en Fallos: 328:4198; 330:2049, y en las causas T.167.XXXIV "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 29 de noviembre de 2005; "Sociedad Anónima Expreso Sudoeste c/ Buenos Aires, Provincia de" (Fallos: 333:721) y más recientemente, en T.535.XLIII "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad", 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.

4°) Que en efecto, en los citados precedentes el Tribunal invalidó el impuesto sobre los ingresos brutos que se pretendía aplicar a los prestatarios de un servicio público de transporte interjurisdiccional en aquellos supuestos 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 ga-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

nancias (Fallos: 308:2153; 311:1365; 316:2182, 2206; 321:2501; 328:4198; 330:2049 y causas "Sociedad Anónima Expreso Sudoeste c/ Buenos Aires, Provincia de"; T.167.XXXIV "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa" y T.535.XLIII "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad", antes citadas).

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 la 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, modificada por 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 la renta de la demandante sujeta 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.

5º) Que en el caso, según surge de los informes obrantes a fs. 55 y 349/350 de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte y demás constancias de la causa: a) la em-

presa actora es permissionaria del transporte público de pasajeros de jurisdicción nacional y se encuentra inscrita en el Registro Nacional de Transporte de Pasajeros por Automotor registrada bajo el n° 50 (fs. 349); b) "la fijación del nivel tarifario, que conforma el régimen tarifario, se efectúa a través de Resoluciones que en su caso dicte el Ministerio competente, en las que se establecen los valores de los parámetros utilizados en su cálculo: Costo terminal (CT) y Base Pasajero-Kilómetro (TB), así como las tarifas mínimas y los criterios de redondeo a aplicar. La determinación del nivel de las tarifas surge de equilibrar ingresos y egresos de los operadores. Así, el valor de TB surge de la relación entre el Costo estándar, que cuantifica el valor de los recursos necesarios para prestar un kilómetro de servicio y la carga media, que es la media ponderada por las distancias de los pasajeros a bordo de un servicio". "La determinación del Costo estándar es una función de la Secretaría de Transporte, a través de comisiones específicas" y la de la carga media de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte, "mediante el procesamiento de la información estadística proveída por las empresas operadoras" (fs. 349); c) las metodologías utilizadas en el decreto 2407/02 del 26 de noviembre de 2002, que declaró el estado de emergencia del transporte automotor de pasajeros por carretera de carácter interjurisdiccional, como en la resolución 1008 del ex Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos del 23 de agosto de 1994, vigente para el período anterior, no incluyeron el impuesto a los ingresos brutos de jurisdicción alguna (fs. 321/329 y 349 bis).

litom
Corte Suprema de Justicia de la Nación

6°) Que sin perjuicio de ello, es dable recordar que mediante el dictado del citado decreto 2407/02 (B.O. 28/11/02) se aprobaron las normas y características generales relativas a la recategorización de los vehículos y a la aplicación de bandas tarifarias de los servicios de transporte automotor de pasajeros por carretera de carácter interjurisdiccional que se desarrolla en todo el territorio de la Nación (artículo 6°) y se previó en el artículo 7°, del Anexo II, que "el Régimen Tarifario de aplicación para cada una de las categorías de servicios definidas en el Artículo 1° del mismo Anexo, se estructurará a partir de la Tarifa de Referencia resultante de la aplicación de los índices establecidos por la Resolución n° 1.008 de fecha 23 de agosto de 1994 del exMinisterio de Economía y Obras y Servicios Públicos, o la que eventualmente la reemplace en el futuro, a los que se les adicionará un cuarenta por ciento (40%), con los adicionales y deducciones que se detallan en el mismo texto y pasan a constituir las Bandas Tarifarias" (v. fs. 349 bis).

En dicha oportunidad se estableció en el artículo 7°, segundo párrafo, que "Los Servicios de Tráfico Libre y Ejecutivos, durante la vigencia de la suspensión prevista en el primer párrafo del presente artículo, en lo relativo a frecuencias, tarifas y características de los vehículos deberán ajustarse a lo establecido en los Anexos I y II, que forman parte integrante del presente decreto", por lo que los valores tarifarios que se desprenden de lo establecido en el artículo 7° del Anexo II del decreto, resultaban también aplicables a dichos servicios (v. fs. 349 bis).

En los considerandos de dicha norma, se explicó que "...con el objeto de practicar un ordenamiento de este sistema de transporte en emergencia y viabilizar la sana competencia del mercado, resulta relevante modificar la prestación de los Servicios de Tráfico Libre y Servicios Ejecutivos, regulándolos en lo referente a frecuencias, tarifas, y tipos de vehículos en igualdad de condiciones que las que posee el Servicio Público" (conf. causa T.535.XLIII "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad", considerando 6°, pronunciamiento del 6 de marzo de 2012).

7°) Que por otra parte, es preciso recordar que este Tribunal en dicha causa, desestimó el agravio de la demandada que sostenía que el referido decreto 2407/02 al fijar las bandas tarifarias, constituidas por un límite mínimo y máximo de los precios para cada categoría de servicios, dentro de la cual las operadoras se puedan mover libremente en función de la demanda observada y las distancias de los viajes, "permitió contemplar en la tarifa la inclusión de la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos para la actividad"; toda vez que al ser los máximos también fijados por el Estado Nacional le impide a la empresa actora trasladar la carga impositiva local (considerando 7°).

8°) Que asimismo, es preciso recordar que en el precedente de "Vía Bariloche S.R.L." (Fallos: 327:5147), esta Corte sostuvo que no resultaba aplicable la doctrina de Fallos: 308:2153; 316:2182, 2206 y 321:2501 (ver considerando 4°), habida cuenta de las particulares circunstancias en que se desenvolvía la actividad de la actora, la que, según sus dichos,

Corte Suprema de Justicia de la Nación

prestaba servicios de transporte bajo la modalidad denominada "tráfico libre". En esa oportunidad, se puso de resalto que contrariamente a lo afirmado por la actora que sostenía que sus tarifas eran "fijadas obligatoriamente por el Estado Nacional", las que efectivamente correspondían a los servicios específicos que prestaba la demandante eran establecidas "sin restricción alguna" (artículo 14, decreto 958/92) y con el solo requisito de su autorización por el organismo de aplicación. Se aclaró además que "no es lo mismo 'fijar las tarifas' como acontece en el servicio público de transporte, que 'aprobar' las que los prestarios del régimen de tráfico libre proponen" y que "ello demuestra que no hay impedimento para que la actora traslade la gravitación del impuesto al precio de sus pasajes" (conf. causa T.535.XLIII ya citada, considerando 11).

9º) Que sin embargo dichas conclusiones no resultan aplicables tampoco al período que se está considerando, dado que ni en este proceso, ni en el expediente administrativo que le sirve de antecedente, se ha acreditado, ni especificado, que las sumas que se pretenden gravar correspondan al sistema de tráfico referido.

En efecto, la empresa se desenvuelve, como ya se dijo, como operadora de transporte de pasajeros tanto en régimen de servicio público, como de tráfico libre. En la planilla de "verificación y ajuste de inspección" de fs. 175 del expediente administrativo "A" 10.993/2007, no se ha especificado que la pretensión impositiva recaiga sobre ingresos provenientes de tráfico libre. Tampoco surge esa circunstancia de ninguna de las

resoluciones dictadas por la Dirección de Rentas provincial, la que en su oportunidad nunca examinó las diferencias que reglaban uno y otro servicio (v. fs. 56, 63/67 y 356/360); ni se desprende del "informe técnico de auditoría" que obra a fs. 176/183 del citado expediente, la determinación de la procedencia de las sumas que pretendía gravar.

De tal manera corresponde admitir la demanda también con relación al período comprendido entre febrero de 2000 y noviembre de 2002.

Por ello, concordemente con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida contra la Provincia de Catamarca y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada. 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.



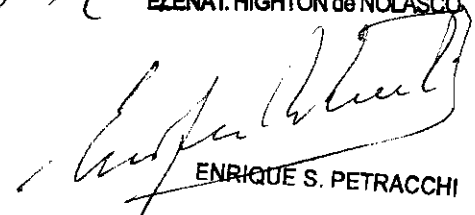
RICARDO LUIS LORENZETTI



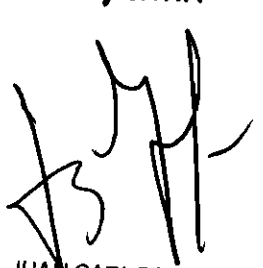
ELENA F. HIGHTON de NOLASCO



CARLOS S. FAYT



ENRIQUE S. PETRACCHI



JUAN CARLOS MAQUEDA



CARMEN M. ARGIBAY

D. 678. XLIII.

ORIGINARIO

Derudder Hnos. S.R.L. c/ Catamarca, Provincia de
s/ acción declarativa de inconstitucionalidad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Nombre del actor: **Derudder Hnos. S.R.L.**

Nombre de la demandada: **Provincia de Catamarca.**

Profesionales intervinientes: **doctores Román A. Uez; Diego Sacco; Simón F. Hernández; Claudia A. Barrera; María Fabiana Meglioli y Juan P. Vega.**

Ministerio Público: **doctora Laura Monti.**

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

- I -

Derudder Hnos. S.R.L. promovió acción declarativa de certeza contra la Provincia de Catamarca (ver fs. 91/105), para que se declare la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos que ésta pretende aplicar sobre la actividad de transporte interjurisdiccional que desarrolla (períodos febrero de 2000 a septiembre de 2005, ambos inclusive), por encontrarlo contrario a los arts. 31 y 67, inc. 12 de la Constitución Nacional (sic) y al régimen de coparticipación federal de impuestos de la ley 20.221 y modificatorias (sic).

Adujo que la demandada, mediante la disposición 360/06 de la Administración General de Rentas, del 4 de diciembre de 2006 determinó de oficio el gravamen sobre la base de los montos de ingresos que surgen de sus registros de venta, le aplicó una multa por omisión tributaria, y la emplazó para el pago de dichos conceptos, tesitura confirmada por la disposición 19/07, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración oportunamente interpuesto. Más tarde, la disposición SFeIP 74/07, del 31 de agosto de 2007, del Subsecretario de Finanzas e Ingresos Públicos, al rechazar un recurso de apelación, mantuvo la pretensión fiscal aquí cuestionada.

Explicó que es permissionaria de la Subsecretaría de Transportes del -entonces- Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Nación, para la prestación de servicios públicos de transporte interjurisdiccional de pasajeros y afines, de acuerdo con la ley 12.346 y sus reglamentaciones.

Especificó que las tarifas vigentes durante todo el tiempo de su permiso en la línea de servicio interjurisdiccional que explota han sido determinadas por la referida autoridad nacional, de manera unilateral y de acuerdo con las escalas y bases tarifarias por ésta fijadas, sin que se haya contemplado en su cálculo la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos, carga que no puede ser repercutida en el precio de los pasajes. En razón de ello, estimó que resulta trasladable al caso la doctrina de Fallos: 308:2153, y solicitó que se declare que el gravamen reclamado configura un supuesto de doble imposición, reñido con el párrafo segundo, del inc. b) de la ley de coparticipación, al estar sus rentas alcanzadas por el impuesto nacional a las ganancias.

Añadió que el decreto 2.407/02 equiparó los servicios de tráfico libre y ejecutivos, en cuanto a la predeterminación por parte del Estado Nacional de la banda tarifaria que debe aplicarse a ellos, en cuya estructuración el permissionario carece de intervención, y en

la cual no se contempla el gravamen en crisis. Por tal motivo, solicitó que la declaración de inconstitucionalidad pretendida abarque ambos tipos de prestaciones.

- II -

La provincia de Catamarca contestó la demanda (ver fs. 133/138) y solicitó que fuera rechazada.

En primer término, negó la existencia de un estado de incertidumbre que justifique la viabilidad de la acción declarativa instaurada. Paralelamente, señaló que la firma está inscripta como contribuyente de la gabela en esa jurisdicción, que presentó sus declaraciones juradas mensuales por los períodos que cuestiona y que consintió las percepciones y retenciones bancarias que le fueron practicadas, circunstancias que configuran un supuesto de voluntario sometimiento sin reserva alguna, que resulta obstativo para la procedencia formal de la vía elegida.

Luego, mencionó las facultades provinciales para gravar la actividad de la actora, de conformidad con el juego de los arts. 75 y 121 de la Carta Magna. En tal orden de ideas, adujo que, en la especie, no se configura un supuesto de imposibilidad de traslación del gravamen y, por consiguiente, no hay violación al régimen de coparticipación federal. Añadió que las disposiciones de los decretos 958/92 y 2.407/02 -y sus normas complementarias y modificatorias- admiten la posibilidad de que el prestador u operador contemple la incidencia del gravamen en crisis incluyéndolo en la tarifa a cobrar a sus pasajeros, aun para los denominados "servicios públicos" de transporte automotor.

En concreto, puntualizó que resulta errónea la interpretación que hace la actora del anexo II del citado decreto 2.407/02 ya que, en su criterio, cada operador conserva las facultades dadas por el decreto 958/92 para fijar los precios por sus servicios de tráfico libre y ejecutivos.

Asimismo, negó que haya acreditado que para la modalidad de servicio público la tarifa haya sido fijada por la autoridad nacional sin contemplar el tributo discutido.

- III -

Sigo pensando, de acuerdo con lo oportunamente dictaminado por este Ministerio Público a fs. 107, y lo decidido por el Tribunal a fs. 108/109, que V.E. continúa teniendo competencia para entender en el presente.



Procuración General de la Nación

- 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, por la actividad de transporte interjurisdiccional que desarrolló durante el período que va desde febrero de 2000 a septiembre de 2005.

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 mediante la disposición 360/06 de la Administración General de Rentas, del 4 de diciembre de 2006 (obrante en copia a fs. 63/73), se intimó el ingreso del tributo en el plazo de quince días hábiles a partir de su notificación, bajo apercibimiento de confeccionar el respectivo título ejecutivo a fin de dar inicio a su cobro compulsivo. Este requerimiento -al que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal- representa una conducta explícita de la Administración General de Rentas 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 al cobro del tributo, sumió 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 cuando se ha 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 diciembre de 1986, compartido por V.E. en Fallos: 310:606, cons. 2º, criterio reiterado en Fallos: 311:421, cons. 3º).

Por otra parte, si bien la provincia alega que la actora se empadronó voluntariamente como contribuyente del tributo y que habría presentado sus declaraciones juradas, considero que tales hechos no pueden erigirse en un valladar hábil para impedir la admisibilidad formal del camino procesal propuesto. En efecto, si bien es cierto que el voluntario sometimiento a un determinado régimen jurídico implica la renuncia al derecho de cuestionarlo con posterioridad (arg. Fallos: 225:216; 285:410; 299:221; 307:1582; 314:1175, entre otros), considero que esta regla no es de aplicación al *sub lite* a poco que se repare que la exigibilidad de las obligaciones tributarias en cuestión tiene por fuente un acto legislativo y unilateral de la provincia, y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (Fallos: 318:676, cons. 8º y sus citas), al tratarse de un acto de imposición, que implica el desarrollo de la fuerza compulsiva del Estado, siendo un acto de gobierno y de potestad pública (Fallos: 152:268; 218:596, entre otros).

Por lo señalado, en mi parecer, se encuentran reunidos la totalidad de los requisitos fijados por el art. 322 del CPCCN para la procedencia formal de la acción intentada.

- V -

En cuanto al fondo del asunto, cabe señalar que V.E. invalidó el impuesto sobre los ingresos brutos que se pretendía aplicar a los prestadores de un servicio público de transporte interjurisdiccional en aquellos supuestos 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 y más recientemente en Fallos: 321:2501 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, ya citado).

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

*Procuración General de la Nación*

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 reglas 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).

Por otra parte, y como acertadamente lo puntualiza la provincia de Catamarca, también es cierto que en el precedente de Fallos: 327:5147, *in re* “Vía Bariloche S.R.L. v. Provincia de Misiones”, esa Corte diferenció, dentro del ámbito de aplicabilidad del decreto 958/92, los supuestos en que se trataba de transporte interjurisdiccional de pasajeros organizado como “servicio público”, de los demás supuestos (“tráfico libre” y “ejecutivo”) para los cuales, a diferencia de aquél, no existía restricción alguna para los particulares prestadores al momento de fijar las tarifas, ya que bastaba la mera comunicación a la autoridad de aplicación en un plazo no menor a los treinta días corridos antes de la iniciación de un nuevo servicio (arg. arts. 14 y cc. de ese reglamento). Por tal motivo, al no haber impedimento legal alguno para la traslación de la carga tributaria local al precio de los pasajes, y al no haberse alegado ni demostrado que el pago del impuesto exigido afectase de tal modo el servicio que lo impidiera o restringiera en medida irrazonable o determinase -incluso- la eventual exclusión de la empresa del mercado de transporte, desestimó la tacha de inconstitucionalidad argüida sobre la gabela provincial, y rechazó la demanda.

Con tales pautas interpretativas, tal como advertí en mi dictamen del 24 de agosto del 2010, vertido en la causa T.535, L.XLIII, “Transporte Automotor La Estrella S.A. c/ Provincia de Mendoza”, con el dictado del decreto 2.407/02 el diseño de la tarifa de los servicios de tráfico libre y ejecutivos fue equiparada a la de los servicios públicos, sin que se contemplara en su elaboración la incidencia del tributo discutido.

En efecto, mediante dicho reglamento, en ejercicio de la facultades del art. 99, inc. 3º, de la Constitución Nacional y tomando en cuenta las pautas dadas por la ley de emergencia 25.561, el Poder Ejecutivo Nacional declaró el “estado de emergencia del transporte automotor de pasajeros por carretera de carácter interjurisdiccional que se desarrolla en todo el territorio de la Nación por operadores sujetos a la competencia de la Autoridad Nacional” (art. 1º), encargando a la Secretaría de Transporte la fijación de las

condiciones técnico-operativas y económico-financieras a las que deberían ajustarse los permisionarios para continuar brindando sus servicios (art. 3°).

Interesa puntualizar que, en lo relativo a las tarifas, el art. 6° de ese reglamento aprobó la aplicación de unas “bandas tarifarias” para todos los tipos de servicios, especificando expresamente en el art. 7° *in fine* que los servicios de tráfico libre y ejecutivos, en lo relativo a las tarifas -entre otras circunstancias- debían ajustarse a lo establecido en los anexos I y II del decreto.

En el segundo de estos anexos, en su art. 7°, se estableció que el régimen tarifario para cada una de las categorías de servicios definidas en su art. 1° (comprensivas de los tres tipos de servicios ya señalados), estructurándola con base en ciertas “bandas tarifarias”, expresando la manera en que ellas se elaborarían. Si bien es cierto que dichas franjas prevén un límite mínimo y uno máximo dentro de los cuales cada operador puede fijar sus precios, también lo es que en su confección no se contempla como elemento constitutivo al impuesto provincial sobre los ingresos brutos.

Ello aparece corroborado por el informe de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte (obrante a fs. 349/350), en el que con claridad se destacan dos elementos relevantes para la adecuada solución de esta controversia.

En primer lugar, que en la elaboración del régimen tarifario de aplicación para cada una de las categorías de servicios, estructurado a través de una tarifa de referencia, con adicionales y deducciones mediante los cuales se arriba a las bandas tarifarias, “las metodologías utilizadas en ambos instrumentos no incluyen el Impuesto de Emergencia con destino al Fondo de Incentivo Docente, ni el Impuesto a los Ingresos Brutos de jurisdicción alguna”. Y, en segundo término, que los valores tarifarios que se desprenden de lo establecido en el art. 7° del anexo II del decreto 2.407/02 resultan aplicables tanto a los servicios públicos como a los servicios de “tráfico libre” y “ejecutivos”.

Sin perjuicio de lo señalado, y como ya advirtió 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 cada caso, las tarifas fijadas por la 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, y si los servicios por los cuales se le reclama el tributo poseen todos el mismo régimen de tarifas, remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, tema que resulta



Procuración General de la Nación

ajeno a mi dictamen, que debe circunscribirse a las cuestiones de índole federal antes analizadas

- VI -

De acuerdo con lo señalado, me limito a opinar 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 íntegramente en lo relativo a los viajes realizados bajo el concepto de "servicio público", pero de forma parcial con relación a los demás servicios, excluyendo los efectuados en los períodos fiscales anteriores a la aplicación de las pautas fijadas por el decreto 2.407/02 y sus normas complementarias.

Buenos Aires, 2 de agosto de 2011

[Firma]
Buenos Aires, 2 de agosto de 2011

[Firma]
ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación
8/06/11.