

S.C., E. 115, L.XXXIV.-

*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte :

- I -

El Cóndor Empresa de Transportes S.A. -quien invoca su condición de permissionaria para la prestación del servicio público de transporte interjurisdiccional de pasajeros y afines, otorgada por el Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Nación conforme a la ley nacional Nº 12.346-, promueve la presente 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 a los Ingresos Brutos que dicho Estado local pretende aplicarle por la actividad que desarrolla, con fundamento en el Código Tributario de esa jurisdicción.

Manifiesta que la acción intentada tiene su origen en el reclamo que le ha formulado la Dirección General de Rentas provincial para que abone el referido tributo, respecto de períodos fiscales ya vencidos (v. Resolución Nº 215/98 a fs. 13/26), tal como se desprende del acta de verificación que en fotocopia se acompaña (v. fs.27).

Cuestiona la existencia y alcances de las atribuciones que se ha arrogado el Estado local demandado al ejercer su pretensión fiscal pues, si bien es admisible -según dice- que las provincias regulen ciertos aspectos del tránsito de mercaderías, no puede aceptarse que afecten el transporte interjurisdiccional al punto de desnaturalizar su ejercicio, contrariando el derecho de propiedad y la libertad de tránsito o comercio, e invadiendo esferas propias del Gobierno Federal, en violación de los artículos 17, 31 y 75, inciso 13 de la Constitución Nacional, así como también, el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos estatuido en la ley nacional 20.221 y

sus modificatorias, pues constituye -a su entender- un supuesto de doble imposición tributaria.

Arguye que, las tarifas vigentes en el transporte interjurisdiccional que presta, fueron fijadas, desde su origen, por la Subsecretaría de Transportes del Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Nación, organismo que no contempló la incidencia que sobre ellas tendría la aplicación del impuesto provincial a los ingresos brutos que aquí se impugna.

De lo anterior resulta que su aplicación conduce a que dicho gravamen deba ser soportado exclusivamente por las permisionarias, con lo que, al quitarle rentabilidad a la explotación del transporte interjurisdiccional, no sólo se ocasiona un daño a su patrimonio -lo que motiva su interés particular en el pleito-, sino también un perjuicio al propio servicio público.

Indica asimismo que, debiendo tributar por la actividad que desarrolla Impuesto a las Ganancias (leyes nacionales 20.628 y 22.016 y sus modificatorias), la determinación a su respecto del gravamen local cuestionado configura una hipótesis de doble imposición vedada por el artículo 9, inciso b), párrafo 2º, de la ley 20.221 que aprueba el Régimen de Coparticipación Federal, cuyo principio básico, privilegiado por el Legislador, es la imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable (t.o. según la ley 22.006).

En este contexto, V.E. corre vista a este Ministerio Público, por la competencia, a fs.37 vuelta.

- II -

Atento a que la actora pretende que el Tribunal conozca en instancia originaria de esta causa, con fundamento en precedentes que señala

*Procuración General de la Nación*

a fs. 29 vta./30, estimo conveniente recordar la doctrina sentada por V.E. para los casos en que se efectúan planteamientos de inconstitucionalidad de leyes, decretos o actos provinciales.

Ya en Fallos: 176:315 (cons. 3º), V.E. señaló que "contra las leyes y decretos provinciales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones según la calidad del vicio imputado: a) si son violatorios de la Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras, o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional; b) si se arguye que una ley es contraria a la constitución provincial o un decreto es contrario a la ley del mismo orden, debe ocurrirse a la justicia provincial y c) si se sostiene que la ley, el decreto etc. son violatorios de las instituciones provinciales y nacionales, debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial y, en su caso, llegar a esta Corte por el recurso extraordinario del artículo 14 de la ley 48. En esas condiciones se guardan los legítimos fueros de las entidades que integran el gobierno federal, dentro de su normal jerarquía; pues carece de objeto llevar a la justicia nacional una ley o un decreto que, en sus efectos, pudieron ser rectificados por la magistratura local" (confr. Fallos: 188:494; 209:329; 211:1327, 1405 y 1710; 240:210; 249:165; 259:343; 277:365; 289:144; 292:625 y más recientemente en 311:1588, cons.6 y 7 *in re* "Sol Bingo c/ Provincia de Buenos Aires", reiterada en Fallos: 311:2050 y 315:448, entre muchos otros).

Cabe asimismo recordar que el Tribunal, al decidir respecto de su competencia originaria en causas en que se cuestionaban tributos provinciales, ha hecho aplicación, en numerosas oportunidades, de tal doctrina. Sentó así los siguientes criterios:

**Primero:** cuando la acción entablada se fundó en el argumento de que los gravámenes locales violaban directa y exclusivamente prescrip-

ciones constitucionales de carácter nacional y lo medular de la disputa remitió necesariamente a desentrañar el sentido y los alcances de uno o más preceptos de esa naturaleza, la Corte declaró la procedencia de su instancia originaria (confr. Fallos: 303:928; 304:995, 1075 y 1129; y sentencia *in re* "American Express Argentina S.A. c/Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires", del 18 de octubre de 1988, publicada en Fallos: 311:2104).

**Segundo:** cuando la tacha planteó la ilegalidad, por cuanto los tributos violaban exclusivamente la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, sin efectuar impugnaciones concretas de carácter constitucional, el Tribunal declaró que tal argumento no es suficiente para surtir su competencia originaria, en virtud de que las leyes-convenio, esto es, normas como la citada, de derecho intrafederal, hacen parte también, aunque con diversa jerarquía, del derecho público local pues, al adherirse a dicho régimen por ley una provincia, debe entenderse que la pretensión se funda en la presunta violación de la ley local de adhesión, por lo que su cuestionamiento no habilita su competencia originaria, lo cual no obsta a que, oportunamente, las cuestiones federales que puedan contener dichos pleitos se sometan al conocimiento del Tribunal por las vías pertinentes (confr. sentencias *in re* T. 151 XXIII. Originario. "Transportes Automotores Chevallier S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa" publicada en Fallos: 314:862, de acuerdo con el dictamen de este Ministerio Público del 30 de mayo de ese año).

**Tercero:** cuando, para fundar la pretensión del actor, confluyeron los planteamientos de inconstitucionalidad federal y de ilegalidad del acto, por presunto desconocimiento de lo dispuesto en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos -que obliga, a las provincias adheridas a su régimen, a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales

*Procuración General de la Nación*

coparticipados- la Corte declaró que la alegada violación de la Ley Convenio no abre su competencia originaria, pues para habilitar dicha instancia es preciso que en la demanda no se planteen, además de las cuestiones federales, otras que resultan ajenas a su competencia, ya que la eventual necesidad de hacer mérito de ellas obsta a su radicación ante el Tribunal (confr. doctrina de Fallos: 316:324 y 327 *in re* E. 88. XXIV. Originario "Expreso Cañuelas Sociedad Anónima c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa" y L.90. XXIII. Originario. "Lorentor S.A.I.C. e I. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", ambos pronunciamientos del 16 de marzo de 1993; entre muchos otros no publicados en Fallos: M.683. XXIV. Originario. "Micro Omnibus Norte S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa" y T. 261. XXIV. Originario. "Transportes Atlántida S.A.C. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", sentencias del 5 de agosto de 1993; S.36. XXIV. Originario. "S.A. Expreso Sudoeste c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", S. 259. XXVI. Originario. "S.A. Expreso Sudoeste c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", E. 65. XXVI. Originario. "El Puente S.A de Transportes c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", E. 75. XXVI. Originario. "El Halcón S.A. de Transportes c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", E. 107. XXVI. Originario. "Expreso Cañuelas S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", T.118. XXVI. Originario. "Transportes Atlántida S.A.C. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", T.345 XXVI, Originario. "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/Río Negro, Provincia de s/acción declarativa" y T.346, XXVI, Originario. "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ San Luis, Provincia de s/acción declarativa", del 22 de febrero de 1994 y T. 18. XXVIII. Originario.

"Transportes Escalada S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa", del 9 de agosto de 1994).

Cabe señalar que, en esta última línea de precedentes, quedan comprendidas también varias causas en las que la Corte declaró su competencia originaria, **con carácter de excepción**, a pesar de haberse efectuado el doble cuestionamiento de inconstitucionalidad y de ilegalidad. En esas oportunidades V.E. expresó que "si bien el artículo 15 de la ley 20.221 dispone que incumbe a la Comisión Federal de Impuestos decidir acerca de los reclamos que formulen los contribuyentes ante los respectivos fiscos, tendientes a obtener la devolución de las sumas abonadas por tributos cuya exigencia contravenga las obligaciones asumidas por las provincias adheridas al régimen de coparticipación federal, ello no obsta -en las circunstancias del caso- al tratamiento íntegro de los planteos de la actora". Y agregó allí que "los trámites ya cumplidos -producción de la prueba y alegatos de las partes -sustentan la competencia originaria de la Corte en razones de economía procesal vinculadas a la pronta terminación del proceso requerida por la buena administración de justicia y la claridad de las obligaciones tributarias de una empresa prestataria de servicios públicos" (confr. doctrina de Fallos: 308:2153, cons. 3º y 4º *in re* "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/ Provincia de Buenos Aires", del 13 de noviembre de 1986; 314:1796, cons. 7º en la causa "Dirección Provincial de Rentas de la Provincia Santa Cruz c/ Y.P.F.", del 17 de diciembre de 1991).

De todos modos, es menester poner de resalto que las dos causas recién citadas correspondían a la jurisdicción originaria del Tribunal *ratione personae* ya que tramitaron con anterioridad a la privatización de "Aerolíneas Argentinas" y de "Yacimientos Petrolíferos Fiscales", por lo que la única forma de conciliar lo preceptuado por el artículo 117 de la

*Procuración General de la Nación*

Constitución Nacional respecto de las provincias, con la prerrogativa jurisdiccional que le asistía a tales entes nacionales al fuero federal, sobre la base de lo dispuesto por el artículo 116 de la Ley Fundamental, era sustanciando la acción en esa instancia (Fallos: 305:441 308:2054; 311:489; 312:389; 313:551, entre otros).

**Cuarto:** Se advierte un cambio jurisprudencial de la Corte -aunque no explícitamente declarado en las decisiones de la mayoría- a partir de dos sentencias del 30 de septiembre de 1993 *in re* “Satecna Costa Afuera S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 316: 2206) e *in re* L.34, XXIII Originario. “La Internacional Empresa de Transporte de Pasajeros S.A.C.I.I.F. c/Chaco, Provincia del s/ acción declarativa”.

En la primera de las causas citadas, este Ministerio Público había dictaminado –con fecha 14 de diciembre de 1990- que V.E. no era competente para conocer en instancia originaria, toda vez que el reclamo de la actora se fundaba en un doble orden de razones: de inconstitucionalidad y de ilegalidad. Se señaló, entonces, que la tacha de ilegalidad “se revela como de aquellas cuestiones reservadas a la competencia originaria y específica de la Comisión Federal de Impuestos /.../ Prescindir del organismo específico del régimen convencional de coparticipación impositiva, creado para satisfacer el reclamo declarativo de ilegalidad que pretende la actora en el *sub examine*, importaría desnaturalizar, por las razones expuestas, los principios sobre los que reposa la jurisdicción originaria de V.E. *ratione materiae*.”

Se agregó, en el mismo parecer citado, que “El derecho invocado por la actora (se sostenía que el tributo cuestionado violaba el art. 9, inciso “b”, segundo párrafo, de la Ley de Coparticipación Federal) es así un derecho sujeto a los límites fijados por el propio régimen convencional de

coparticipación impositiva y debe hacerse valer ante el organismo específico del sistema, donde puede obtener satisfacción su pretensión declarativa con un alcance que trasciende incluso a las partes y beneficia a todos los contribuyentes comprendidos en la hipótesis contemplada por la decisión. El resultado de esa instancia obligatoria estatuida en el sistema legal, puede tornar inoficioso el pronunciamiento de inconstitucionalidad que pretende la accionante, *ultima ratio* del orden jurídico, al que sólo cabe acudir -ha declarado V.E.- cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución, si no es a costa de remover el obstáculo que representan normas de inferior jerarquía”.

Se recordó, en ese sentido, la doctrina del **factor de argumento exclusivo** de la jurisprudencia norteamericana, que el Justicia Burger -siendo presidente del Tribunal Supremo- al votar en disidencia en el caso “Moore v. City of East Cleveland, Ohio” (431 u.s. 494 – 1977) explicitó, al sostener que no es necesario pronunciarse acerca de la inconstitucionalidad de una ley o reglamento cuando el caso puede ser resuelto satisfactoriamente con otros argumentos. “Porque, de lo contrario, se obligaría al tribunal judicial a pronunciarse sobre el planteo de inconstitucionalidad cuando la solución podría encontrarse en otros motivos -también alegados por la accionante- que tornarían inoficioso aquél”.

El Tribunal se apartó de la solución propiciada por el Ministerio Público. En la decisión de la mayoría declaró que, pese a fundarse la pretensión tanto en la inconstitucionalidad del impuesto a los ingresos brutos por resultar violatorio de los incisos 9, 12 y 27 del art. 67 de la Constitución Nacional; como en la ilegalidad por contrariar el principio del régimen de coparticipación federal en cuanto éste veda la doble imposición, “...nada obsta a que el Tribunal entienda íntegramente en las cuestiones suscitadas tal como



*Procuración General de la Nación*

lo decidió ante una situación análoga en el precedente citado (Fallos: 308: 2153) y, con su actual composición, en la causa D. 279, XXI, “Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Santa Cruz c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales s/ ejecución fiscal”, sentencia del 17 de diciembre de 1991” (considerando 3°).

Sin embargo, en los dos precedentes análogos a los que alude la Corte, esto es, “Aerolíneas Argentinas” y “Dirección Provincial de Rentas de Santa Cruz”, la admisión de la jurisdicción originaria se había justificado en **razones de economía procesal**. Por otra parte -aún cuando el Tribunal no lo declara expresamente- ambas causas le correspondían *ratione personae* ya que tanto Aerolíneas Argentinas cuanto Yacimientos Petrolíferos Fiscales -aún no privatizadas- eran entes nacionales con derecho al fuero federal. En cambio, Satecna Costa Afuera S.A. era una empresa privada en litigio con la Provincia de Buenos Aires.

Pero fue en los votos en disidencia de los Dres. Boggiano, Fayt y Levene (h), por una parte y, por la otra, del Dr. Belluscio, donde se advierte el cambio jurisprudencial que he mencionado *ut supra*. Ello es así, por cuanto en el considerando 2° de los respectivos votos, se declara que, sin perjuicio de las facultades atribuidas a la Comisión Federal de Impuestos (art. 15 de la ley 20.221), y al criterio adoptado por el Tribunal en Fallos: 303: 2069 y en “Austral Líneas Aéreas S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ repetición” “nada obsta en las circunstancias del caso al tratamiento íntegro de los planteos de la actora pues /.../ en el *sub-judice* la demanda declarativa **tiene sustento principal en la incompatibilidad de la pretensión impositiva provincial con los preceptos constitucionales**. Además, tal solución es la que mejor satisface indudables **razones de economía procesal vinculadas con la pronta terminación del proceso y con la claridad de las obligaciones**

**tributarias de una empresa prestataria de servicios públicos”** (énfasis, agregado al original).

En la segunda de las causas citadas, “La Internacional”, la Corte se remitió a la solución adoptada en “Aerolíneas Argentinas” (Fallos: 308: 2153) y en “Satecna Costa Afuera S.A” y decidió tratar integralmente los agravios (de inconstitucionalidad y de ilegalidad) en instancia originaria. El señor Ministro Dr. Augusto C. Belluscio, en su voto en disidencia, reiteró el concepto vertido en la causa anterior, fallada en el mismo día, en el sentido que la demanda declarativa tiene sustento principal en la incompatibilidad de la pretensión impositiva provincial con los preceptos constitucionales”.

Un año después, la Corte falló *in re* E. 20, XXIII Originario. “El Libertador S.A.C.I. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa” (sentencia del 20 de diciembre de 1994), en un caso similar que tramitó en instancia originaria. En el considerando 1º del voto concurrente de los Ministros doctores Fayt, Boggiano y Levene (h) y en el considerando 1º de la disidencia de los Ministros doctores Moliné O’ Connor y Petracchi y del Señor Presidente Dr. Nazareno se hizo mérito de la **configuración de las mismas circunstancias procesales de excepción** contempladas en Fallos: 308: 2153, es decir, “Aerolíneas Argentinas”.

Por último, más recientemente, en la sentencia del 8 de septiembre de 1998 *in re* C. 130 XXIX, Originario. “Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa”, V.E. admitió su jurisdicción originaria, sin más fundamentación que la referencia a los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional.

Sólo en el considerando 3º del voto concurrente de los Ministros doctores López y Vázquez, se reitera la inexistencia de óbice alguno para que el Tribunal entienda en la causa, de conformidad con la doctrina de Fallos:

*Procuración General de la Nación*

308: 2153 (considerandos 3º y 4º) es decir, las razones de economía procesal y la claridad de las obligaciones tributarias de una empresa prestataria de servicios públicos.

III

A esta altura del análisis que vengo realizando, de los precedentes de la Corte en la materia del *sub examine*, tengo para mí que el cambio jurisprudencial que he descripto en el acápite anterior (cuarto criterio), implica que el Tribunal ha removido el obstáculo que, para surtir su competencia originaria, constituía el doble planteamiento de inconstitucionalidad federal y de ilegalidad del tributo local, por presunta violación de la ley-convenio de coparticipación impositiva.

A mi modo de ver, V.E. ha privilegiado el carácter netamente federal de la materia, esto es, el transporte interjurisdiccional, tutelado por la **cláusula comercial** de la Constitución Nacional (art. 75, inciso 13), por sobre la naturaleza local de las normas de la ley – convenio presuntamente desconocidas por el tributo cuestionado.

En un área de la actividad económica nacional de enorme impacto social, como lo es el **servicio público de transporte interjurisdiccional**, estima esta Procuración General que deben preservarse los valores de seguridad jurídica y de certeza en las obligaciones tributarias de los prestadores, que sirvan de sustento a la calidad y eficiencia de los servicios públicos (art. 42, Constitución Nacional).

Para el logro de ese objetivo, nada mejor que ventilar -ante el Tribunal Supremo Federal, en instancia originaria- las alegaciones de los prestadores de tales servicios públicos, respecto de la presunta incompatibilidad de las pretensiones impositivas de las distintas provincias con los preceptos constitucionales federales.

La solución que ahora propicia este Ministerio Público –en consonancia con el nuevo criterio jurisprudencial de la Corte, insinuado en la reseña de Fallos del acápite II- no debe interpretarse como limitación de las autonomías provinciales, toda vez que la Corte constituye el fuero natural de las provincias argentinas (art. 116 y 117 C.N.) y sus competencias –por provenir de la propia Constitución- no son susceptibles de ampliarse, ni restringirse o modificarse, mediante normas legales (Fallos: 180:176; 270:78; 280:176; 302:63; 308:2356; 310:1074; 314:94 y 240; 315:1892; 316:965, entre muchos otros).

Por otra parte, tanto la Nación como los Estados locales y también los contribuyentes, tienen acceso a la vía del régimen convencional de coparticipación federal, con su organismo fiscal específico –la Comisión Federal de Impuestos-, para obtener satisfacción a sus pretensiones declarativas por presuntos incumplimientos a las obligaciones emergentes de la Ley Convenio, cuando sus agravios no tienen sustento principal en la incompatibilidad de la pretensión impositiva provincial con los preceptos constitucionales federales.

#### IV

Habida cuenta de lo expuesto y, toda vez que en la causa *sub-examine*, se cuestiona principalmente la inconstitucionalidad del Impuesto a los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires sobre la actividad de transporte interjurisdiccional que presta la actora, opino que corresponde declarar la competencia originaria del Tribunal para conocer de ella.

Buenos Aires, 2 Mayo de 1999.-

ES COPIA NICOLAS EDUARDO BECERRA

  
ALICIA BEATRIZ YOGI  
SUBDIRECTORA ADJUNTA  
FISCALIA GENERAL DE LA NACION  
9/16/98