

TRANSPORTES AUTOMOTORES CHEVALLIER S.A. c/Resolución Nº
21 del Plenario de la Comisión Federal de Impuestos s/
S.C. T.21;L.XXII.- Impugna imp. a los ingr. brutos locales.

Procuración General de la Nación

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

- I -

La empresa Transportes Automotores Chevallier S.A. se presentó ante la Comisión Federal de Impuestos con el fin de que ésta declare que los impuestos locales a los ingresos brutos, sobre el transporte terrestre interjurisdiccional de pasajeros, se oponen al federal de las ganancias, en cuanto dicha actividad opera con tarifas oficiales que no contemplan, ni autorizan, la integración a los costos de aquellos impuestos locales, de manera que los mismos afectan la rentabilidad empresarial, se superponen al mentado impuesto coparticipado a las ganancias y entran en oposición con los principios y ratio legis que inspiran la ley federal de coparticipación de impuestos.

Expresó que, si bien es cierto que el impuesto sobre los ingresos brutos por su naturaleza es indirecto y que, respecto de gravámenes de tal especie, las facultades impositivas entre la Nación y las provincias son concurrentes, también lo es que las distintas leyes de coparticipación -y específicamente la 20.221-, tuvieron por propósito sustancial evitar la doble o múltiple imposición sobre una misma materia imponible.

- 1 -

Puso de relieve que en la inteligencia del legislador -lo cual consta expresamente en la exposición de motivos de la ley 22.006- los impuestos locales sobre los ingresos brutos quedan excluidos de las leyes de coparticipación, en atención a que se trata de impuestos indirectos, esto es, que se trasladan y en definitiva son pagados por el consumidor o el usuario del servicio. Pero ello no sucede en el caso de las empresas de transporte de pasajeros, ya que las tarifas establecidas por la autoridad pública no autorizan la integración de dichos impuestos locales a los costos, de modo que éstos inciden sobre la rentabilidad al igual que el impuesto a las ganancias.

Sostuvo que si bien la doble o múltiple imposición no importa por sí sola violación constitucional, se altera el derecho federal emergente de las mentadas leyes de coparticipación. Estas -agregó- han suprimido la multiplicidad, centralizando determinados impuestos (ganancias, iva, capitales, internos) en el gobierno federal, cuya recaudación es coparticipada proporcionalmente a las provincias, las cuales sólo quedan autorizadas a establecer determinados impuestos locales en la inteligencia de que, por la naturaleza de los mismos, no se coadyuva a la indeseada multiplicidad impositiva. Entre aquéllos -dijo- por la razón aludida de su falta de influencia en la rentabilidad, dado su carácter indirecto, se incluía el impuesto a los ingresos brutos, de incidencia sobre el consumo.

Procuración General de la Nación

Atento a que, en el caso de las empresas de transporte terrestre de pasajeros, cuya actividad se halla reglada por las leyes federales nº 12.346, 17.233 y 21.398, en virtud de las tarifas oficiales -concluyó- dicho traslado al consumo no resulta posible, es que pide la declaración de oposición de los impuestos locales cuestionados al federal de ganancias, en mérito a lo dispuesto por el art. 11, inciso d) de la ley 20.221 y sus modificaciones.

II

A fs. 32/34 la Comisión Federal de Impuestos desestimó la reclamación formulada. Comenzó destacando que, a partir del fallo emitido por la Corte en el caso "Transporte Vidal S.A. c/ Provincia de Mendoza", del 31 de mayo de 1984, se ha reconocido la potestad constitucional de los gobiernos locales de legislar sobre el impuesto de que se trata. En el marco de la ley 20.221 -añadió el tribunal- precisamente se excluyó, el impuesto a los ingresos brutos, de la obligación asumida por las provincias, de abstenerse de establecer impuestos análogos a los nacionales coparticipados, de acuerdo a lo previsto en el art. 9º, inc. b). El argumento de la peticionante -dijo- referido a los alcances tarifarios oficiales, no tiene fundamento jurídico válido con relación a la no imposición de ingresos brutos. Por último, sostuvo que el régimen nacional que gobierna las actividades de las empresas de transporte terrestre interjurisdiccional de pasajeros, apunta sólo al ejercicio del poder de policía, pero

no al tributario, que es facultad originaria de las provincias.

III

La empresa accionante dedujo, contra lo resuelto, el pedido de revisión que prevé la ley 20.221. Reiteró, en síntesis, que la exclusión que consagra el art. 9, inc. b, del impuesto sobre los ingresos brutos, opera en el ámbito de los parámetros y características fijadas por la propia ley, tendiente a prohibir la doble o múltiple imposición, en la inteligencia de que dicho tributo actúa como uno indirecto, trasladable al consumo y, por ende, no destinado a afectar la rentabilidad empresarial. Empero -dijo- dicha exclusión resulta enervada cuando, justamente, en virtud de los topes tarifarios oficiales, dicho traslado deviene en la práctica imposible, con lo cual se realiza, de hecho, la doble imposición no deseada; máxime, cuando ese resultado no querido por la ley-convenio viene a ser provocado por el accionar de uno de los partícipes, el Estado Nacional.

A fs. 58/60 la Comisión Federal de Impuestos rechazó el recurso de revisión aduciendo, en lo sustancial, que tal como se lo plantea, no implica una inhibición del derecho fiscal interjurisdiccional, sino un problema evidentemente económico de fijación de tarifas que, en consecuencia, resulta ajeno a su competencia.

Procuración General de la Nación

-IV-

Contra esta decisión dedujo la empresa actora el recurso extraordinario de fs. 63/73. Tras reseñar los antecedentes de la causa, expresa los siguientes agravios:

a) el tribunal delata un formalismo paralizante del recto servicio de la Justicia, al efectuar el distingo entre los problemas económicos y los jurídicos que, a su criterio, conforman el caso. Ello -dice- está en pugna con reiterada jurisprudencia de la Corte, que consagra una concepción sustancialista del derecho, que atiende a los contenidos económicos y sociales de los concretos problemas jurídicos (ver de conformidad, específicamente, Fallos: 300:375, cons. 89); Fallos: 291:290; causa "Compañía Argentina de Construcciones S.A. c/Mendoza Pcia. de", sentencia del 7 de mayo de 1985, etc.).

b) la solución inversa a dicha doctrina, contenida en la resolución apelada, al excluir de la resolución de los problemas jurídicos sus contenidos económicos, propia de una irritante concepción formalista, destruye una actividad de interés público, como es el transporte interjurisdiccional con tarifas reguladas, e importa una renuncia inadmisible a la verdad material o substancial.

c) más allá de lo anterior, la decisión que se cuestiona infringe abiertamente los principios básicos específicos de la ley convenio 20.221 y sus modificatorias. Esto así porque, como lo expuso su parte a lo largo de sus presentaciones, dicha ley autoriza a las provincias a legislar

sobre los ingresos brutos en la inteligencia de que se trata de un impuesto indirecto, trasladable al consumo, que no ha de incidir en la rentabilidad empresarial, de suerte de no superponerse con el federal de las ganancias, que se coparticipa. Pero al no autorizar el Estado Nacional, en ejercicio de su poder de policía, la incorporación de dicho impuesto a los costos de la tarifa oficial, el gravamen actúa en la realidad como uno directo a la rentabilidad, superponiéndose con el nacional a las ganancias, burlando la prohibición de la doble o múltiple imposición que la ley consagra en su art. 99.

d) En el sub lite se demostró que la referida gabela provincial no sólo incide en la rentabilidad empresarial de la actora, sino que produce un inicu menoscabo patrimonial, representativo del 17, 09 % de su haber empresarial.

e) Asimismo, se han violado en el sub examine, a través de la resolución en recurso, principios éticos fundamentales, -exteriorizados en las doctrinas de los propios actos y las manos limpias, reiteradamente acogidas por este Tribunal-, dada la inconsecuencia resultante de que el Estado Nacional, uno de los partícipes de la ley-convenio, impida incorporar a los costos el impuesto de que se trata y que, por otro lado, las provincias participantes, a pesar de dicha desnaturalización, pretendan percibir los tributos cuestionados.

Procuración General de la Nación

f) Finalmente, no se debe pasar por alto que la actividad que desarrolla la empresa constituye un servicio público federal, de manera que los gobiernos locales no pueden válidamente exigir impuestos provinciales que determinen el menoscabo de los patrimonios afectados a dicha actividad, de acuerdo a los conceptos vertidos por el Dr. Petracchi en su voto en la causa "Transporte Vidal"; cuya aplicación mecánica a supuestos de transporte interjurisdiccional de pasajeros no resulta admisible, toda vez que dicho precedente se refería a transporte interjurisdiccional de cargas, sin tarifa regulada, lo que había permitido incorporar, el impuesto, a los costos de la tarifa fijada sin intervención del Estado.

-V-

A raíz de que el recurso extraordinario fue rechazado por extemporáneo, la parte actora ocurrió en queja a la Corte (fs. 97/99) y V.E., con fecha 13 de octubre de 1987, hizo lugar a dicha presentación directa, y declaró mal denegado el recurso por la causal invocada, devolviendo los autos al organismo de origen a fin de que se cumpliera con el traslado que establece el art. 257, 2º párrafo, del Código Procesal en lo Civil y Comercial, toda vez que no se había cumplido el trámite respectivo.

La Comisión, en consecuencia, a fs. 164/165, al considerar que la presentación de la actora de fs. 162 vino

a circunscribir la demanda contra las jurisdicciones de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Tucumán, les corrió a éstas el traslado de referencia.

-VI-

A fs. 173/175 contestó el traslado el Fiscal de Estado de la Provincia de Tucumán. Reseñando los precedentes históricos recordó que, hasta 1982, el arduo tema de la potestad provincial de imponerle tributos a las empresas de transporte interprovincial era, de modo invariable, resuelto -por el Poder Judicial- adversamente a los intereses de los estados locales, en lo fundamental sobre la base de tres argumentos: a) que el inc. 12 del art. 67 de la Constitución Nacional atribuye, al Congreso de la Nación, la competencia de reglar el comercio de las provincias entre sí; b) que el transporte equivale a comercio; c) que si las provincias legislaran sobre tributos que alcanzaran al transporte interprovincial estarían reglando el comercio entre las provincias, incursionando en una materia que es de competencia nacional. Con posterioridad -dijo- al dictarse la ley 22.006, modificatoria de la 20.221, se estableció que, respecto al impuesto sobre los ingresos brutos, el mismo podrá gravar la actividad del transporte interprovincial, en la forma prevista en el convenio multilateral. En un primer caso jurisprudencial suscitado luego de entrar en vigencia

Procuración General de la Nación

dicha ley 22.006 -causa "Organización Coordinadora Argentina SRL. c/ Provincia de Buenos Aires", fallada el 3 de agosto de 1982- la Corte no hizo lugar a la repetición pretendida, sin que se pronunciara acerca de la validez constitucional de la norma, ya que no se interpuso en esa oportunidad el planteo. Seguidamente, en el caso "Transporte Vidal S.A. c/ Provincia de Mendoza", sentencia del 31 de mayo de 1984, la Corte Suprema -destacó el Fiscal de Estado- sienta el criterio que en la actualidad rige la materia, convalidando dicha potestad provincial tributaria, mas no con apoyo en la ley, sino de manera directa en las normas constitucionales, considerando a la ley, en tal sentido, como redundante. Puso de resalto que, en dicha ocasión, lo que el Tribunal esclareció es que el art. 67 inc. 12, de la Constitución Nacional condena el gravamen con fines económicos, de protección o preferencia, a fin de manejar la circulación económica; pero que dicho precepto no puede menoscabar el derecho primario de las provincias a formar el tesoro público con la contribución de su riqueza, cuya forma más evidente es, sin duda, su población y su capacidad de consumo.

VII

Por su parte, a fs. 180/195, contestó el traslado pertinente el representante de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

En primer lugar, destacó, que el hecho de haber aceptado la Corte el recurso de queja por entender que la

1
apelación federal no había sido deducida fuera de tiempo, no implicó la plena aceptación de la procedencia del recurso extraordinario, la que cabe objetar. A su criterio, la Comisión Federal de Impuestos no tiene facultades judiciales, ni sus resoluciones dirimen cuestiones litigiosas entre partes. En la especie, concretamente -añadió- lo actuado no ha sido una contienda, por lo que la resolución dictada no lo ha sido en un juicio, ni resulta, por tanto, una sentencia definitiva. En apoyo de estas aserciones, se remitió al fallo de la Corte dictado en la causa "Electrometalúrgica Andina S.A".

Acto seguido expresó, también con apoyo en el precedente aludido, que dicha resolución, que ahora pretende cuestionarse por la vía improcedente del art. 14 de la ley 48, sólo tiene efectos con relación a los fiscos adheridos al régimen de la ley 20.221, que atiende a resolver las cuestiones entre contratantes.

Igualmente, siguiendo la opinión del fallo citado, añadió que no enerva a lo expuesto la referencia al recurso extraordinario que contiene el art. 13 de la ley 20.221, ya que esta remisión lo es con arreglo a los requisitos del art. 14 de la ley 48, pero no importa una ampliación de las hipótesis allí previstas.

En razón de lo expuesto -dijo- la declaración de la Corte en el sub lite sería abstracta y carente de fuerza para obligar a los fiscos locales a su cumplimiento ya que,

Procuración General de la Nación

de acuerdo a los incs. e) y f) del art. 9º, sólo cabe la obligación por parte de los municipios de derogar los gravámenes, decisión que no puede tomar la Corte, o que, en caso de hacerlo, no podrá disponer el cumplimiento compulsivo de la sentencia.

Al entrar al análisis de la ley, comenzó por poner de relieve que se trata de una ley-convenio, de la que sólo participan las provincias adheridas y que, de manera expresa, se excluye de su régimen el impuesto sobre los ingresos brutos. A su entender, esta circunstancia de hallarse excluido el mencionado impuesto impide que pueda aplicarse el procedimiento legal para discutir si, en un caso concreto, dicho impuesto como tal pueda estar en pugna con el régimen, ya que las partes contratantes, de manera expresa, han excluido ese impuesto del convenio suscripto.

De todos modos, lo relevante es -destacó- que el régimen establecido por la ley 20.221 determina que la declaración "en pugna" de un impuesto dado con los que se coparticipan, tenga carácter general; pero en ningún caso se prevé -en dicho sistema- que pudiera atenderse un supuesto particular de un contribuyente que invocase su especial situación económica a efectos de asimilarla, en una analogía inexistente, a alguna situación objetiva que violara el espíritu de la ley convenio.

Tras reiterar de diversos modos lo ya expuesto y citar doctrina en su apoyo, puso de resalto que la petición

concreta efectuada en autos por la empresa, ante la Comisión Federal de Impuestos, es una "petición de declaración", pero en ningún momento se alude en ella a hechos particulares en jurisdicción alguna, ni se refieren reclamos particularizados por períodos o montos, motivo por el cual corresponde darle a lo peticionado el carácter de mera consulta, o pedido de opinión, pero no de planteo concreto de efecto tributario material. En consonancia con ello, la Comisión se expidió sin correrle traslado a ninguna jurisdicción, extremo que tampoco fue requerido por el contribuyente.

Si se hubiera concebido esta petición como una demanda concreta contra, en el caso, la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, -agregó- debería haberse notificado y concedido traslado a la Nación (art. 14 de la Ordenanza Procesal), ya que ésta es quien es parte en el convenio y quien ha asumido las responsabilidades por la Municipalidad de la Capital. En tales condiciones, su actual citación es inapropiada, por cuanto no ha sido parte, en ningún momento, del procedimiento ante la Comisión Federal de Impuestos.

Destacó, seguidamente, que mediante el nuevo régimen de coparticipación que regula la ley 23.548, el tratamiento del impuesto sobre los ingresos brutos no sufrió variantes, ya que las partes adherentes se encuentran obligadas a la imposición en la forma prevista en el Convenio Multilateral. En consecuencia, legalmente se ratifica el

Procuración General de la Nación

régimen de imposición del transporte interjurisdiccional, sin discriminación, sea de carga o de pasajeros.

En cuanto al problema concreto de las tarifas y los costos, señaló que, al respecto, la empresa peticionante agregó a los autos -como única probanza- la que consta como Anexo B, al folio 26, suscripta por el Coordinador Subárea Transporte Multimodal de la Secretaría de Transporte Terrestre, de fecha 18 de octubre de 1984, la cual, al informar que la metodología de costos no considera, entre sus componentes, el impuesto sobre los ingresos brutos, subraya que se trata de una metodología "ACTUALMENTE EN USO", lo que indica la limitación temporal del informe, no acreditando que, con anterioridad a esa fecha, los costos no incluyeran el impuesto.

De todas maneras, acotó, si la empresa aceptó a su turno, sin reclamo alguno, la tarifa impuesta, es en todo caso con el organismo que regula su actividad con quien deberá plantear las cuestiones de rentabilidad de las que se agravia.

De su lado, la empresa en ningún momento ha desconocido su calidad de contribuyente, ni el hecho imponible; vale decir, reconoce estar alcanzada por el impuesto a los ingresos brutos. A su vez, el régimen tributario de la Municipalidad, establecido en las Ordenanzas Fiscales, no prevé ninguna posibilidad de exclusión o eximición del pago del impuesto por no resultar rentable la actividad gravada.

De aceptarse que el sistema tarifario pudiese influir en la obligación tributaria -agregó- habría una superposición de poderes y el Poder Ejecutivo Nacional estaría reglando la recaudación impositiva de la Comuna local, por intermedio de la fijación de las citadas tarifas, lo cual sería a todas luces inconstitucional, habida cuenta que la Ley Orgánica 19.987 faculta, a la Municipalidad, la percepción del impuesto sobre los ingresos brutos, como atribución propia.

Por último, en el capítulo IV de su escrito, el representante de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, desde otros ángulos y con relación específica a los supuestos agravios de la actora respecto de la decisión de la Comisión Federal de Impuestos, de la cual, dijo, no debiera hacerse cargo-, reiteró en lo sustancial las argumentaciones ya vertidas, solicitando el rechazo del recurso extraordinario.

-VIII-

A fs. 205/212 dictaminó el Asesor Jurídico de la Comisión Federal de Impuestos.

En primer término se refirió a la admisibilidad del recurso extraordinario. Puso de relieve, ante todo, que la Corte ha tenido una actitud ambigua al respecto, según surge de sus pronunciamientos en las causas de Fallos: 300:808 ("Provincia de Mendoza") y 302:150

Procuración General de la Nación

("Electrometalúrgica Andina S.A."). Acotó que, si la doctrina de este último caso tuviera el carácter general que parecería desprender, la disposición del art. 12 (antes art.13) de la ley 20.221, que prevé el remedio federal, sería letra muerta, porque siempre, según ese criterio, las resoluciones de la Comisión carecerían de contenido judicial, motivo por el cual debía haber sido declarada inconstitucional, cosa que no ocurrió ni en ese caso, ni en otros.

A su juicio, debe entenderse que el mentado art. 12 in fine de la ley 20.221 es una ampliación de los presupuestos de procedencia del recurso regulado por el art. 14 de la ley 48, así como una definición legislativa del Congreso, en el sentido de que las resoluciones plenarias de la Comisión Federal son susceptibles de resolver "casos" derivados del régimen de coparticipación federal, con el alcance requerido por los arts. 100 y 101 de la Constitución Nacional, en la línea del art. 257 del Código Procesal, que extendió la procedencia del recurso respecto de decisiones de organismos administrativos.

Por estas razones, sumadas a que no cabe desatender el hecho de que la Corte -a fs.158/159- haya invalidado la denegación anterior sólo por mérito a la causal invocada -la extemporaneidad-, pero sin descalificar in limine la procedencia del remedio, opinó que correspondía declarar admisible el recurso extraordinario deducido por la actora.

En cuanto a la cuestión de fondo, acordó con lo resuelto por el Comité Ejecutivo y por el Plenario, sosteniendo que el hecho de no haber computado, el Poder Ejecutivo, al fijar las tarifas, la incidencia que sobre la actividad tiene el impuesto sobre los ingresos brutos, no importa que dicho gravamen se torne no trasladable, directo, y por ende violatorio del sistema de coparticipación. Estimó que de prosperar la tesis del demandante, la dependencia del Poder Ejecutivo Nacional que confecciona las tarifas tendría, en sus manos, una atribución de la que carecen todos los poderes constituidos, cual es la de modificar el reparto de competencias efectuado por el poder constituyente. Enfatizó que la gravación del transporte interjurisdiccional de pasajeros por el impuesto local no sólo no agravia al régimen de coparticipación, sino que ha sido expresamente convalidada por éste. A su criterio, esta validez, ratificada por la nueva ley 23.548, no puede ser desvirtuada por la presunta imposibilidad de traslación hacia adelante que se alega, la cual, a su modo de ver, no ha sido probada con el rigor exigible, al margen de que nada se dijo en punto a la traslación hacia atrás ni a la oblicua. De otro lado, -enfatizó- autores como Jarach, La Rosa y Althabe han sostenido que el impuesto sobre los ingresos brutos es de naturaleza directa, aunque su opinión no sea compartida. Es que la caracterización de un gravamen como directo o indirecto constituye una cuestión que la doctrina considera harto opinable. Por eso,

Procuración General de la Nación

aunque las diferencias entre el impuesto local a los ingresos brutos y el nacional a las ganancias son relevantes, el legislador -a fin de evitar dudas y cuestionamientos- ha dispuesto una exclusión expresa de su presunta incompatibilidad.

Teniendo en cuenta tales fundamentos, que compartió la Comisión Federal de Impuestos, a fs. 213, declaró admisible el recurso extraordinario y elevó los autos a la Corte.

-IX-

En primer término, corresponde analizar lo referente a la procedencia formal del recurso extraordinario, que el representante de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires ha venido a cuestionar, con apoyo en lo dicho por la Corte en Fallos: 302:150.

Expresó V.E., en este precedente, de acuerdo al dictamen del Procurador General de la Nación, que en los supuestos de la ley 20.221, la Comisión Federal de Impuestos no dicta "un pronunciamiento de condena ni aún uno declarativo que zanje una controversia cierta y determinada entre litigantes", pues no asiste a dicho órgano "la facultad de condenar a devolver tributos", "ni tampoco la de revocar actos administrativos". Agregó el Tribunal que "la participación que otorga la ley al contribuyente no apunta a tutelar su derecho subjetivo", motivo por el cual, en

definitiva, no se está frente a un "caso", en los términos de los arts. 100 y 101 de la Constitución Nacional.

El pronunciamiento del Tribunal se inscribía, de ese modo, en la jurisprudencia tradicional, que mostraba un criterio restrictivo de la legitimación para cuestionar los impuestos presuntamente en pugna con el sistema de coparticipación federal.

Así, en Fallos 183:160 solamente se le reconoció a la Nación y las provincias el derecho de demandar con relación a los arts. 23 y 24 de la ley 12.139. En Fallos: 185:140, expresó la Corte, igualmente, que los contribuyentes damnificados por un impuesto provincial, en contravención a lo establecido en la citada ley de unificación de impuestos internos nacionales, carecen de acción para demandar la nulidad del gravamen fundada en esa circunstancia, sin perjuicio de la que pueda corresponderles para pedir su nulidad si fuera contrario a la Constitución Nacional. Este criterio fue reiterado en Fallos: 186:64; 201:202; 204:63; 205:131; 208:414 y en 210:276, entre otros.

En Fallos: 242:280, se llegó a puntualizar, en igual sentido, que el sistema de coparticipación federal no implica que las provincias incluídas en dicho régimen se hayan despojado de su facultad impositiva en ciertas materias, atribuyendo a los particulares el derecho a no ser gravados en ellas. Únicamente supone -agregó- que, si una provincia ejercitara dicha facultad contraviniendo aquella

Procuración General de la Nación

disposición, podría ser cuestionado su derecho a coparticipar en el producido de los impuestos nacionales previstos. De ahí que, no mediando cuestión entre las partes interesadas -en el caso el Estado Nacional y la Provincia de Buenos Aires- el actor no puede reclamar el cumplimiento de un compromiso al que es, en principio, extraño. Esta misma interpretación restrictiva se encuentra, entre otros, en Fallos: 251:180 y 262:367.

Esta jurisprudencia de la Corte está inspirada en criterios civilistas, configurados por principios de derecho privado, que resuelven la cuestión en el excluyente marco del régimen jurídico convencional, donde, obviamente, lo acordado es ley para las partes y los terceros, en los términos del art. 1199 del Código Civil, no pueden invocar derechos con arreglo a dichas estipulaciones.

Empero, no se puede soslayar un dato decisivo. Estamos, en este caso, en el campo del derecho público, en el que rigen principios diferentes. Así, la extensión de los efectos del contrato a los terceros, constituye una de las características propias del negocio jurídico-administrativo, que se funda en el fin público o en la utilidad pública que se satisface con el contrato celebrado, por tanto, en beneficio de todos los habitantes a quienes corresponde participar en él y en las cargas que puedan ser conexas. En la determinación de la materia impositiva, de neto orden constitucional, existen aspectos que exceden del privativo interés

de los Estados provinciales y del Estado nacional y se vinculan, de manera primordial, con el propio interés de los ciudadanos que deberán contribuir con el pago de los tributos. Por consiguiente, si bien no está en tela de juicio la potestad provincial impositiva, parece nítido que el propósito del Congreso Nacional, al conformar en su ámbito una ley-convenio de la índole de la que se trata, ha sido sancionar una normativa unificadora, plasmada a través de una ley de naturaleza federal, a la que por razones constitucionales se adhieren los estados provinciales, tendiente a regular el sistema impositivo en el marco de objetivos políticos más amplios, esto es, no sólo desde la óptica de los intereses fiscales, buscando una más equitativa recaudación y distribución, sino también es lo fundamental a fin de sustraerlo del mero ámbito convencional- desde la mira de los particulares intereses de los contribuyentes, quienes dejan de verse afectados por la doble imposición, en aquellos tributos convenidos, por un expreso propósito legislativo.

Ese carácter unificador de la ley -convenio que nos ocupa ha sido señalado, precisamente, en el voto disidente del doctor Pedro J. Frías, en el caso de Fallos: 300:808, al afirmar que el "carácter y las funciones de que se le invisten (a la Comisión Federal) se relacionan inescindiblemente con la unificación de los impuestos indirectos internos que la Constitución ha atribuido tanto a la

Procuración General de la Nación

Nación como a las provincias". Las atribuciones que enumera el art. 11 demuestran -según este voto- "que la ley 20.221, y con ella la Comisión Federal de Impuestos, es el sistema que el actual ordenamiento legal ha juzgado inherente a la unificación de poderes que la Constitución distribuyó entre la Nación y las provincias" (Cons. 42).

En esta inteligencia de la ley de coparticipación federal, una vez que las provincias se adhieren al sistema receptan, a través de sus propias legislaciones, normas de derecho intrafederal, que si bien hacen parte del derecho local, gozan de preeminencia sobre las leyes provinciales, las que no pueden desconocerlas ni violarlas. Esa normativa infrafederal genera derechos ciertos en favor de los contribuyentes, quienes dejan de ser, frente al sistema articulado por la ley-convenio, meros terceros sin expectativas jurídicas, al quedar amparados contra una eventual imposición de tributos locales en superposición con los de la Nación.

Entonces, al incluir el sistema legal esta generación cierta de derechos en favor de los contribuyentes -que en la ley 20.221 de modo expreso puede advertirse en su artículo 15, referido al derecho de repetición- los convierte a éstos en sujetos legales y los legitima para intervenir en los conflictos que, por virtud del propio sistema, pueden plantearse, en la medida en que en ellos se encuentren a su vez comprometidos los derechos subjetivos de los administrados.

-X-

En los últimos años se ha revertido, en el ámbito jurisprudencial de la Corte, aquella doctrina consistente en negarle legitimación al contribuyente para discutir en juicio la validez de un impuesto, con arreglo a las disposiciones del régimen legal de coparticipación federal.

En el caso de Fallos:307:1993, si bien no hubo una decisión expresa en ese sentido, tácitamente V.E. vino a consagrarla, al rechazar en definitiva el recurso contra la sentencia de la cámara que había acogido una repetición por la imposición de los ingresos brutos, contra la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, declarando que la recurrente no había rebatido el argumento del a quo de que la excepción que consagra la ley de coparticipación, respecto de este tipo de impuestos, no rige cuando el tributo pierde su carácter indirecto por causas que afectan a la actividad gravada.

Poco después de este precedente, en la causa "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/Provincia de Buenos Aires s/repetición", sentencia del 13 de noviembre de 1986 (Fallos:308:2155), la Corte modificó substancialmente su antigua actitud, haciendo lugar, en instancia originaria por voto mayoritario, a la demanda de repetición de impuestos sobre los ingresos brutos, entablada por la aludida sociedad del estado, tras recordar, fundamentalmente, el principio que privilegió el legislador respecto de "la

Procuración General de la Nación

imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable", según nota al Poder Ejecutivo acompañando el proyecto de ley 22.006, modificatoria de la 20.221 (cons.9).

Este cambio jurisprudencial se consolidó en los fallos recaídos en las causas "Austral Líneas Aéreas S.A. c/Mendoza, Provincia de", del 3 de febrero de 1987 y "Expreso Singer S.A. C/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", del 20 de agosto de 1987.

Es decir que, en lo que por ahora nos importa, o sea analizar la procedencia del recurso extraordinario interpuesto por el contribuyente en el sub lite, valga consignar esta postura de la Corte de reconocer que la ley 20.221 genera, en favor de los sujetos impositivos el derecho de repetición de aquellos tributos declarados en pugna con el sistema legal de coparticipación (en igual sentido, ver Fallos: 303:2069 y sentencia en la causa "Austral Líneas Aéreas S.A", del 27 de septiembre de 1984).

La ley 20.221 es clara al respecto. En el Capítulo III, referido a la Comisión Federal de Impuestos, en su art. 12, inc. d), se establece que deberá "decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Hacienda y Finanzas de la Nación, de las Provincias y de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y en su caso en qué medida, a las disposiciones de la presente ley. En igual

sentido intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas, sin perjuicio de la obligación de aquéllos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes". Por su lado, el art. 13 dispone que "las decisiones de la Comisión Federal serán obligatorias para la Nación y las provincias adheridas". Y contra esta decisión obligatoria, la ley prevé un pedido de revisión (segundo párrafo del art. 13), respecto de cuya resolución sólo cabrá -agrega- el "recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al art. 14 de la ley 48". Finalmente, el Capítulo IV, en el cual se trata del derecho de repetición de los contribuyentes, señala (art. 15) que "los contribuyentes afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen de la presente ley podrán reclamar judicial o administrativamente ante los respectivos fiscos, en la forma que determine la legislación local pertinente, la devolución de lo abonado por tal concepto a partir de la vigencia de la presente ley, sin necesidad de recurrir previamente ante la Comisión Federal".

En este marco normativo de referencia, es dable, entonces, concluir que el contribuyente se encuentra frente a un derecho específico dimanante del carácter declarativo de la decisión de la Comisión y no meramente ante una eventual declaración abstracta sin consecuencias jurídicas que lo afecten, pues de lo resuelto por aquélla dependerá ciertamente su posibilidad de repetir o no el tributo que

Procuración General de la Nación

discute y cuya declaración de que se halla en pugna con la ley pretende. Es decir, que la decisión de la Comisión Federal de Impuestos determina una consecuencia jurídica ineludible, pues sólo obteniéndola en sentido positivo el interesado ve legalmente reconocido su derecho de repetición (cf. art. 13 de la ley 20.221).

Obvio es, por ende, que si la declaración de la Comisión Federal se da en sentido negativo a su reclamo, no declarando en pugna el impuesto controvertido respecto del sistema de coparticipación, es similar, aunque de signo opuesto, la consecuencia jurídica que genera, desde que en este supuesto queda sellada la imposibilidad de perseguir la repetición intentada.

Precisamente, esta irreparabilidad del agravio es lo que torna, en síntesis, procedente el recurso extraordinario deducido por el contribuyente cuando, como en el caso, el órgano de la ley 20.221 se expide en sentido negativo en punto a su pretensión, máxime que en autos, a raíz de los traslados cumplidos en razón de la anterior resolución de la Corte, han quedado configuradas en la causa las concretas imputaciones tributarias que se ejecutan en contra del recurrente, de las que éste pretende salvaguardarse obteniendo la declaración favorable que persigue.

Estimo, por tanto, que nos encontramos en la especie ante un "caso" o "juicio" en los clásicos términos a que se refería Marshall, al entender ello como pleito o demanda

en derecho instituida con arreglo a un curso regular de procedimiento (ver "El recurso extraordinario" de Imaz y Rey, Nerva, 1962, pág. 28 y sgts.). La circunstancia de que dicho curso procedimental se halle en la esfera de un órgano federal administrativo de tipo arbitral no incluido en la estructura del Poder Judicial, si bien nunca fue obstáculo a la procedencia del recurso del art. 14 de la ley 48, menos lo es a partir de la actual redacción del art. 257 del Código Procesal Civil y Comercial, motivo por el que no considero necesario recurrir a la idea de que la ley 20.221 ha venido a extender los presupuestos de procedencia del remedio federal.

En consonancia con todo ello, es razonable suponer que V.E. ya tácitamente ha venido a compartir esta opinión favorable a la admisibilidad formal del recurso deducido en el sub iudice, descartando la doctrina de Fallos: 302:150, pues, de lo contrario, no hubiera mandado correr los traslados, tal como lo hizo al anular la anterior denegatoria, tras admitir la temporaneidad del planteo.

Opino, en consecuencia, que el recurso extraordinario interpuesto en estos autos es formalmente procedente.

-XII-

En cuanto al fondo del asunto, la cuestión es substancialmente análoga a la que V.E. decidió en las citadas causas "Aerolíneas Argentinas", "Austral Líneas Aéreas S.A." y "Expreso Singer S.A.", sentencias del 13 de

Procuración General de la Nación

noviembre de 1986, 3 de febrero de 1987 y 20 de agosto de 1987, respectivamente, a cuyos fundamentos procede, entonces, remitirse en homenaje a la brevedad.

Empero, corresponde en la especie hacer una importante salvedad. En tales precedentes, a los que cuadra remitirse, la Corte se expidió en el marco de juicios de repetición, en instancia originaria, esto es, en procesos de pleno conocimiento. Por el contrario, en el sub judice, nos encontramos en el ámbito de un recurso extraordinario, respecto de la decisión de la Comisión Federal, que es un paso previo que habilita con posterioridad la repetición de referencia.

Por ende, lo que en esta oportunidad únicamente cabe es dictar una sentencia con alcance meramente declarativo, en el sentido de que, con arreglo a las razones expuestas en dichos precedentes, el impuesto local a los ingresos brutos, en tanto ^{se} demuestre que no es pasible de traslado, se halla en pugna con el espíritu de la ley de coparticipación federal.

Es decir que, interpretándose armónicamente la normativa legal, toda vez que el contribuyente que ha obtenido una declaración favorable debe ir a repetir ante la justicia de la jurisdicción correspondiente, en el caso deberá iniciar la pertinente repetición con la expresa carga de acreditar, en el referido proceso, la efectiva imposibilidad de traslado del tributo y el grado de su incidencia en las finanzas.

Por tanto, opino que cabe hacer lugar al recurso interpuesto, revocar la decisión apelada y declarar que, en el caso, los impuestos de que se trata, una vez acreditada en la sede judicial correspondiente su incidencia en la rentabilidad, se colocan en pugna con el régimen de la ley de coparticipación federal.

Buenos Aires, 29 de diciembre de 1989.-

ES COPIA

MARIA GRACIELA REIRIZ



MARIA JOSE L. G. de ARANDA
PROSECRETARIA ADMINISTRATIVA
PROCURACION GENERAL DE LA NACION
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

18-10-89