



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 10 de Diciembre de 2020

Vistos los autos: "Transportes Unidos del Sud S.R.L. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", de los que

Resulta:

I) A fs. 83/91 se presenta Transportes Unidos del Sud 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 Córdoba, 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 de pasajeros que desarrolló durante los períodos enero de 1993 a marzo de 2000, por entender que resulta contrario a los artículos 4°, 9°, 12, 14, 17, 31 y 75, inciso 13 y 126, de la Constitución Nacional, como así también a las leyes 12.346, 23.548, 23.653 y 24.653.

Alega que mediante la resolución F 195/2001, del 16 de agosto de 2001, dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia, se determinó de oficio el gravamen indicado, y que posteriormente, por resolución 157/2006 del Secretario de Ingresos Públicos provincial, del 17 de octubre de 2006, se confirmó el requerimiento anterior, al rechazar el recurso administrativo de apelación; por lo que pide que se declare la inconstitucionalidad de ambas disposiciones (fs. 83 vta. y 85).

Dice que desde 1962 presta servicios de transporte automotor de pasajeros entre diversas provincias del país.

Señala que durante el período abarcado por el reclamo de la Dirección de Rentas de Córdoba, el servicio público brindado por ella estaba sujeto a la tarifa fijada por la Secretaría de Transportes de la Nación, la que no incluyó en su determinación el impuesto local sobre los ingresos brutos.

En tales condiciones, considera que la pretensión tributaria es contraria a lo dispuesto por la ley 23.548 en su artículo 9°, inciso b, párrafo I, según lo ha reconocido pacífica jurisprudencia del Tribunal, 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).

En otro orden de consideraciones, aduce que no hubo imprevisión de su parte, toda vez que las tarifas fueron fijadas unilateralmente por la autoridad nacional, sin intervención de la peticionaria, en función de los costos medios de las empresas del sector o de las variaciones de los precios de los insumos básicos de la actividad. Sostiene que la solución que propicia tiende a revertir la incoherencia que revelan los actos del Estado que, por un lado, no incluyen el impuesto a los ingresos brutos en el costo de la tarifa, y por el otro, el mismo Estado *lato sensu* intenta percibir dicho impuesto, cuando la aludida exclusión lo desnaturalizó en su sustancia técnica, con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos.



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Por último, aclara que presta también el servicio de transporte automotor de cargas, el que está eximido de abonar el impuesto sobre los ingresos brutos por el artículo 2º, inciso f, de la ley 24.653. Añade que las disposiciones cuya inconstitucionalidad plantea gravan con el mentado tributo "toda la facturación de la empresa" sin distinción entre uno y otro servicio (fs. 87).

Cita jurisprudencia del Tribunal en apoyo de su posición. Ofrece prueba y pide que se haga lugar a la demanda, con costas.

II) A fs. 93 dictamina la señora Procuradora Fiscal y a fs. 94 este Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la presente causa.

III) A fs. 111/117 vta. la Provincia de Córdoba opone la excepción de incompetencia sobre la base de los argumentos que desarrolla en el apartado IV de su presentación. En subsidio, contesta la demanda.

Expresa que no existe violación de la ley 23.548, toda vez que el impuesto sobre los ingresos brutos es un gravamen indirecto excluido por dicha norma de la prohibición de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados.

Concluye que el Estado provincial ejerció su legítima potestad tributaria en el marco de las atribuciones constitucionales reservadas (fs. 117).

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

IV) A fs. 432, se rechaza la excepción de incompetencia (v. también fs. 420).

V) A fs. 506/509 dictamina la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones federales planteadas en el *sub lite*.

Considerando:

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

2º) 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 durante el período comprendido entre enero de 1993 a marzo de 2000 inclusive (v. fs. 28/46, 83/91, 492 vta. y la copia del expediente administrativo n° 0034-013522/2001, que obra a fs. 122/363, en particular fs. 231 y las resoluciones 195/2001 y 157/2006).

En tal sentido, debe tenerse presente 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



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

en ciernes, constituye una causa en los términos de la Ley Fundamental (Fallos:310:606 y 977; 311:421: 328:4198; 329:4259, entre otros). Tales requisitos se encuentran cumplidos en el sub lite.

3°) Que en efecto, la resolución determinativa de oficio n° 195/01, del 16 de agosto de 2001, dictada por la Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba (fs. 193/206), confirmada parcialmente por la resolución 157/2006 de la Secretaría de Ingresos Públicos provincial del 17 de octubre de 2006 (fs. 137/150), requerimiento al que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal (fs. 85) representa una conducta explícita de los organismos fiscales de la demandada, dirigida a la percepción del impuesto que estima adeudado (Fallos: 311:421, 328:4198 y causa CSJ 166/1998 (34-T)/CS1 "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa", sentencia del 1 de diciembre de 2009).

Tal conducta por la que se persigue el cobro del tributo evidencia "un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica" que justifica la demanda iniciada, toda vez que se han configurado 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 (Fallos: 310:606; 311:421; 328:4198 y causa CSJ 166/1998 (34-T) "Transportes Automotores La Estrella S.A. c /Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa", sentencia del 1 de diciembre de 2009).

4°) Que por lo expuesto, se debe concluir, como bien lo señala la señora Procuradora Fiscal en el apartado V de su dictamen de fs. 506/509, que se encuentran reunidos los presupuestos exigibles para tornar procedente la acción intentada por la vía del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

5°) Que en cuanto al fondo del asunto, cabe señalar que 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 ganancias (Fallos: 308:2153; 311:1365; 316:2182, 2206; 321:2501; 328:4198; 330:2049 y causas CSJ 535/2007(43-T)/CS1 "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad", sentencia del 6 de marzo de 2012; "Derudder Hnos. S.R.L.", Fallos: 335:2583; CSJ 151/2004 (40-A)/CS1 "Autotransportes Andesmar S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 24 de junio



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

de 2014 y "Línea 10 S.A.", Fallos: 337:1067, entre muchos otros).

Se sostuvo para ello que cuando el impuesto provincial sobre 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 9°, inciso b, párrafo cuarto, de la ley 20.221 (texto según ley 22.006, actualmente art. 9°, inc. b de la ley 23.548), y encuadrado en el párrafo segundo del mismo artículo, en cuyo texto se plasmó el principio básico que privilegió el legislador, consistente en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable.

Al encontrarse las rentas de las demandantes sometidas al pago del impuesto a las ganancias -se explicaba en dichos precedentes- se configuraba una doble imposición incompatible con la regla antes señalada.

6°) Que en el caso, de conformidad con lo que se desprende de los informes emitidos por la Comisión Nacional de Regulación del Transporte y demás constancias de la causa, la empresa actora es permissionaria de transporte público de pasajeros en jurisdicción nacional y se encuentra inscripta en

el Registro Nacional de Transporte de Pasajeros por Automotor bajo el n° 35 (fs. 130).

Asimismo se ha acreditado que se desenvuelve como operadora de transporte de pasajeros bajo las modalidades de servicio público y de tráfico libre en las trazas que se señalan a fs. 454/459 y presta también el servicio de transporte de cargas interprovincial (fs. 87, 137, 297/298 y 492 vta.).

7°) Que en esos términos, si la actora pretende ampararse en la jurisprudencia citada en el considerando 5°, debe demostrar qué porcentaje de la base imponible estaba alcanzado por los ingresos que recibió en el período en cuestión bajo las modalidades de servicio público, lo que no hizo (v. la copia del expediente administrativo 0034-013522/2001 ya citado).

En este sentido, resulta ilustrativo señalar que a fs. 172/173 ante el requerimiento de la demandada de que "detalle los ingresos correspondientes al rubro 'planilla de viajes', puntualizando si corresponde a viajes interprovinciales, los atribuibles a la jurisdicción Córdoba por el período enero de 1993 a junio de 1996", la actora contesta que materialmente es imposible dicha discriminación en virtud de que no existen por ese período registros computarizados, y que de hacerlo de manera manual requeriría entre 400 a 500 hs/hombre, lo cual excede el plazo otorgado y la capacidad de personal.

8°) Que es sin ninguna duda la empresa reclamante quien estaba en mejores condiciones de probar ante el Tribunal



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

cuáles eran los ingresos emergentes de los pasajes sujetos a tarifas fijados por la autoridad nacional (arg. causa CSJ 535/2007 (43/T)/CS1 "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad", ya citada).

9°) Que cabe agregar que esta Corte, en la causa "Línea 10 S.A." (Fallos: 337:1067), tuvo oportunidad de señalar que no es suficiente que la actora alegue en el escrito de demanda que se dedica a la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros y que las tarifas las fijó la autoridad nacional de aplicación, para eximirse del tributo cuya inconstitucionalidad plantea. Si sólo esos fuesen los extremos a acreditar se le estaría reconociendo a las empresas del rubro una inmunidad impositiva sin más, frente a cualquier pretensión de cobro provincial; y ese no es el derecho constitucional amparado en los precedentes citados.

10) Que habida cuenta de las consideraciones expuestas, cabe concluir que la actora no ha cumplido con la carga de probar, exigible para que le resulten aplicables los criterios que surgen de los precedentes dictados por este Tribunal antes citados.

11) Que asimismo, la actora pide a fs. 87 no pagar los ingresos brutos por el transporte de cargas que realiza, lo que tampoco prueba. Pero más allá de eso, cabe observar que no ha acompañado al expediente elemento alguno que permita

considerar que cuando traslada la carga a la que hace referencia no transporte pasajeros, exigencia impuesta por el artículo 7°, inciso g, de la ley 24.653 para poder ampararse en las previsiones allí establecidas.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se decide: Rechazar la demanda seguida por Transportes Unidos del Sud S.R.L. contra la Provincia de Córdoba. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General y, oportunamente, archívese.

VO-//-



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

-//-TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Resulta:

I) A fs. 83/91 la firma "*Transportes Unidos del Sur S.R.L.*" promueve demanda declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial contra la Provincia de Córdoba, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos que pretende aplicarle respecto de su actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros, con relación a los períodos comprendidos entre enero de 1993 a marzo de 2000.

Explica que desde el año 1962 presta dicho servicio entre diversas provincias del país, y que -durante el período señalado- la tarifa era fijada por la Secretaría de Transporte de la Nación, quien no incluyó en su determinación el impuesto local sobre los ingresos brutos reclamado.

Dijo que el 16 de agosto de 2001 la Dirección General de Rentas de la Provincia dictó la resolución nro. F 195/2001 por la que se determinó de oficio el gravamen mencionado, declarando a la firma obligada al pago de diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos por \$ 710.286,37, y en concepto de recargos resarcitorios \$ 734.632,33 y \$ 355.143,18, al encontrarla incurso en infracción de omisión, todo ello por el período comprendido entre enero de 1993 a marzo de 2000. Asimismo, en fecha 17 de octubre de 2006, el Secretario de Ingresos Públicos Provincial dictó la resolución nro. 157/2006,

por la que rechazó un recurso administrativo de apelación y confirmó el requerimiento anterior, dejando sin efecto los recargos y la multa correspondientes a los períodos 1993/94 y 1999/2000.

En ese marco, solicita se declare la inconstitucionalidad de la aplicación de los arts. 40, 52, 59, 60, 85 y concordantes del Código Fiscal, así como del convenio multilateral de 1979, y de ambas resoluciones. Funda la procedencia de la vía deducida en que la pretensión tributaria local resulta contraria a los artículos 4°, 9°, 12, 14, 17, 31 y 75 inciso 13 y 126 de la Constitución Nacional, como así también de las leyes 12.346, 23.548, 23.653 y 24.653.

En particular, sostiene que tal pretensión fiscal es contraria a lo dispuesto por la ley 23.548 en su artículo 9°, inciso b, párrafo I, puesto que al resultar imposible su traslación se transforma en un tributo análogo al impuesto a las ganancias (leyes 20.628 y 22.016 y sus modificatorias).

Argumenta que, a su criterio, no hubo imprevisión de su parte, toda vez que las tarifas fueron fijadas unilateralmente por la autoridad nacional, sin intervención de la empresa demandante, en función de los costos medios de las empresas del sector o de las variaciones de los precios de los insumos básicos de la actividad.

Finalmente, aclara que también presta servicios de transporte automotor de cargas, actividad exenta de abonar el



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

impuesto a los ingresos brutos en virtud del artículo 2° inciso f de la ley 24.653. Sostiene que las disposiciones cuya constitucionalidad cuestiona gravan con el citado tributo la totalidad de la facturación de la empresa, sin distinción entre uno y otro servicio.

II) A fs. 93 obra el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, y a fs. 94 este Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la presente causa.

III) A fs. 111/117 vta. la Provincia de Córdoba opone excepción de incompetencia, con fundamento en que la solución del litigio está supeditada principalmente a la interpretación de normas locales. En subsidio, contesta demanda y sostiene que su parte se limitó a ejercer su potestad tributaria en el marco de las atribuciones constitucionales que le asisten (fs. 117). Expresa que no debe confundirse la competencia impositiva con la que atribuye la cláusula comercial al Estado Nacional (artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional). Asimismo, señala que corresponde rechazar el argumento de la actora relativo a la imposibilidad de trasladar el tributo, sobre la base de sostener que no se verifica una afectación a la ley 23.548 dado que el impuesto sobre ingresos brutos es un gravamen indirecto excluido por dicha norma de la prohibición de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados y que la empresa accionante, por intermedio de las dependencias específicas, debió ponderar dentro de la estructura de costos del servicio a los tributos provinciales que gravan la actividad.

IV) A fs. 432, se rechaza la excepción de incompetencia (v. dictamen de fs. 420).

V) A fs. 506/509 dictamina la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones federales planteadas en la causa.

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 de pasajeros, que desarrolló durante el período comprendido entre enero de 1993 a marzo de 2000 inclusive (v. fs. 28/46, 83/91, 492 vta. y la copia del expediente administrativo n° 0034-013522/2001, que obra a fs. 122/363, en particular fs. 231 y las resoluciones n° 195/2001 y 157/2006).

En tal sentido, debe tenerse presente 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 una causa en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 310:606 y 977; 311:421; 328:4198; 329:4259,



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

entre otros). Tales requisitos se encuentran cumplidos en el *sub-lite*.

3°) Que en efecto, la resolución determinativa de oficio n° 195/01, del 16 de agosto de 2001, dictada por la Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba (fs. 193/206), y la resolución n° 157/2006 de la Secretaría de Ingresos Públicos provincial del 17 de octubre de 2006 (fs. 137/150), aquí cuestionados (fs. 85), representan conductas explícitas de la demandada dirigidas a la percepción del impuesto que estima adeudado.

Tal conducta por la que se persigue el cobro del tributo evidencia "un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica" que justifica la demanda iniciada, toda vez que se han configurado 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 hipotético supuesto de hecho.

4°) Que a la luz de lo expuesto, se debe concluir - como bien lo señala la señora Procuradora Fiscal en el apartado V de su dictamen de fs. 506/509- que se encuentran reunidos los presupuestos exigibles para tornar procedente la acción

intentada por la vía del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

5°) Que, sentado ello, la cuestión a decidir consiste en determinar si la potestad tributaria provincial de imponer ingresos brutos al transporte interjurisdiccional de pasajeros se ve enervada cuando las tarifas correspondientes a dicho servicio público, fijadas unilateralmente por la autoridad nacional, no prevén el gravamen local.

6°) Que las provincias se han reservado la potestad de darse leyes sobre impuestos en los términos del art. 75 incs. 1, 2 y concordantes de la Constitución Nacional y, en general, de dictar las normas que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 126 de la Constitución Nacional. La creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción es de su propio resorte y entre los derechos que hacen a su autonomía es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña.

Es por ello que los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o cuando el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas (Fallos: 3:131; 7:373;



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

51:349; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419; 174:358; 235:571; 243:98; 302:1181; 320:619; 331:1412, y voto del suscripto en la causa CAF 1665/2008/1/RH1 "*Transnea SA c/ CABA s/ proceso de conocimiento*", sentencia de fecha 12 de marzo de 2019, considerando 5°, entre otros).

7°) Que lo dicho no supone negar las competencias federales que la cláusula del comercio (art. 75, inc. 13 de la Constitución) y la cláusula del progreso (art. 75, inc. 18) atribuyen al Congreso de la Nación, reconocidas pacíficamente por esta Corte (conf. Fallos: 295:338; 305:1847; 320:1302; 322:2598, 2624; 323:3949; 325:723, 1370; 330:5257; 333:1224), sino interpretar tales delegaciones efectuadas por las provincias en línea con la directriz trazada por el art. 75, inc. 30 luego de la reforma de 1994. Esta cláusula ha reconocido expresamente que "*[l]as autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos de [utilidad nacional] en tanto no interfieran el cumplimiento de aquellos fines*".

En efecto, el criterio para aceptar o excluir el ejercicio de poderes provinciales en lugares sometidos a la jurisdicción federal por interés nacional, es precisamente el de la compatibilidad con dicho interés. En ese marco, la facultad de establecer tributos consiste en una potestad que los entes locales deben ejercitar con razonabilidad y prudencia para no constituir un obstáculo real y efectivo que interfiera en la prestación del servicio habilitado por la autoridad nacional,

menoscabando o impidiendo los fines propios por los que debe velar el Estado Nacional (Vr. arg. voto del suscripto en la causa "Transnea" cit., considerando 8°).

8°) Que dado que el ejercicio de una atribución local en las actividades sujetas a regulación federal por lo general incide en ellos, el criterio para dirimir la existencia de una "interferencia" es la compatibilidad con lo inherente a esa utilidad nacional y no la mera incidencia (Fallos: 301:1122, voto del juez Frías; 308:647; 311:75, 123; 312:1870, voto del suscripto en "Transnea" cit., considerando 8°).

Lo dicho supone, como principio, que no constituyen por sí mismos obstáculos reales y efectivos para el logro de los fines de utilidad nacional, invalidantes de las normas locales: i) la mera incidencia económica, ponderada de forma aislada, que acarrearán las normas locales sobre los operadores nacionales; ii) las regulaciones que resulten periféricas y extrínsecas al núcleo o la sustancia de la regulación federal en cuestión; iii) las disposiciones que no impliquen una interrupción *sine die* o conlleven la degradación de la actividad de jurisdicción nacional, esto es -en lo que respecta al presente conflicto- la prestación del servicio de transporte interjurisdiccional de pasajeros (vr. arg. voto de los Jueces Maqueda y Rosatti en la causa "Telefónica Móviles", Fallos: 342:106, considerando 23).

9°) Que, específicamente, en este caso no se ha



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

acreditado que la pretensión tributaria de la provincia resulte incompatible con la actividad sujeta a regulación federal.

En efecto, si bien se ha demostrado que en la determinación de las tarifas por parte de la autoridad nacional competente no se tuvo en cuenta, como integrativa del costo, el impuesto sobre ingresos brutos provincial (vr. informe de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte obrante a fs. 454/459, en particular fs. 458), tal circunstancia no transforma la naturaleza del impuesto, ni significa que la demandada -al reclamar el tributo local- interfiera en la actividad de la prestataria del servicio, al extremo de obstaculizar la satisfacción de la finalidad de utilidad nacional.

Tal como se ha visto, la mera incidencia económica del tributo pretendido por la Provincia de Córdoba sobre los costos del servicio de transporte interjurisdiccional de pasajeros no alcanza, por sí misma, para configurar un condicionamiento, menoscabo o restricción al transporte que lo torne incompatible con los fines de utilidad nacional fundantes de la jurisdicción federal.

10°) Que, en ese marco, la falta de previsión de la autoridad federal (al fijar las tarifas del servicio referido en autos) de tomar en cuenta al tributo local, así como la propia actitud de la actora, no pueden justificar un cercenamiento a las facultades impositivas de la provincia. Sus argumentos, vinculados al impacto en la ecuación económico financiera del

servicio nacional resultan insuficientes, en la medida en que su pretensión no sea confiscatoria, circunstancia que no se ha invocado y acreditado.

11) Que, en definitiva, de las constancias obrantes en la causa no se desprende que la parte actora hubiese puesto de manifiesto que el cumplimiento del pago del impuesto a los ingresos brutos efectivamente vaya en desmedro de la prestación del servicio.

Ante esta evidencia, la mera invocación de una interferencia resulta insuficiente a los fines de tenerla por acreditada. Y al respecto, cabe señalar que quien alega un hecho tiene la carga de probarlo (artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; voto de los Jueces Maqueda y Rosatti en la causa "*Telefónica Móviles Argentina SA - Telefónica Argentina SA*", Fallos: 342:106, considerando 24).

En tal sentido, las afirmaciones formuladas en el escrito de demanda relativas a que "*en caso de no prosperar esta acción, la empresa Transportes Unidos del Sud S.R.L. caerá automática e injustamente en estado de cesación de pagos*" resultan inconducentes a fin de determinar la existencia de un obstáculo real y efectivo para el logro de los fines de utilidad nacional, y no se han visto respaldadas por elementos probatorios acompañados debidamente al proceso.

12) Que, por lo demás, el art. 2° inciso f de la ley 24.653 tampoco impide la pretensión fiscal provincial. En



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

efecto, "una consecuencia inevitable del poder de gravar es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria" (cfr. considerando 6º, del precedente "Transnea SA c/ CABA s/ proceso de conocimiento", citado; y causa CAF 35658/2008/CS1-CA2, "Transener SA c/ GCABA-Procuración General - Resol 2349/08 s/ proceso de conocimiento", fallada el 26 de diciembre de 2019). Este principio impacta en la validez de exenciones como la allí prevista y exige dar plena vigencia a la pauta de interpretación que les acuerda a los beneficios fiscales carácter restrictivo.

Desde esta óptica, la franquicia tributaria pretendida resulta manifiestamente improcedente, en la medida que la actora no ha acompañado al expediente elemento alguno que permita considerar que en su traslado de cargas no transporte pasajeros, exigencia impuesta por el artículo 7º, inciso g, de la misma ley que invoca.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se decide: Rechazar la demanda seguida por "Transportes Unidos del Sud S.R.L" contra la Provincia de Córdoba. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General y, oportunamente, archívese.

DISI-//-

-//-DENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO  
ROSENKRANTZ

Considerando:

El infrascripto da por reproducido el voto que encabeza el presente pronunciamiento, hasta el considerando 4°, inclusive.

5°) Los actos de las autoridades provinciales pueden ser invalidados (i) cuando se relacionan con materias que la Constitución asigna de manera exclusiva al gobierno federal, en particular al Congreso; (ii) cuando ellos han sido expresamente prohibidos a las provincias por la Constitución; (iii) cuando resultan incompatibles o presentan una repugnancia efectiva respecto de actos del gobierno federal dictados en ejercicio de sus competencias constitucionales. Estas son las reglas que ha seguido esta Corte desde sus inicios para resolver situaciones en que se ha puesto en cuestión la validez de actos provinciales por entenderse que resultan contrarios al ordenamiento federal (cfr. Fallos, 3:131; 302:1181; 337:234; causa 2103/2006 (42-A)/CS1 "Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Misiones, Provincia de y otro s/ acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 11 de noviembre de 2014, entre muchos otros).

6°) La reglamentación del comercio de las provincias entre sí es una de las facultades exclusivas reconocidas al Congreso por la Constitución (artículo 75, inc. 13) y, según lo



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

ha resuelto esta Corte en diversos pronunciamientos, el transporte de cargas o pasajeros que une puntos situados en más de una provincia —excediendo así el ámbito exclusivamente reservado de cada una de ellas— es de las actividades alcanzadas por el poder regulatorio federal (cfr. Fallos: 188:27; 199:326; 324:3048, 335:2478, entre otros).

En uso de esa atribución el Congreso sancionó la ley 12.346 (B.O. 21/1/1937), cuyo artículo 9° encomienda al Poder Ejecutivo reglamentar “las condiciones en que deberá efectuarse el transporte de pasajeros”. La exclusión de la autoridad provincial sobre el transporte interprovincial queda claramente asentada en el artículo 3°, cuyo texto es el siguiente: “[l]as provincias y municipalidades podrán reglamentar el tráfico de pasajeros, encomiendas o cargas en servicios locales cuyos puntos terminales estén situados dentro de su territorio, cualesquiera que sean los caminos que utilice, pero esas reglamentaciones no podrán afectar los transportes interprovinciales regidos por la presente ley y sus disposiciones reglamentarias. En ningún caso las empresas de transporte por camino quedarán sujetas a más de una jurisdicción, salvo el derecho que corresponde a las municipalidades para fijar recorridos y reglamentar el tráfico dentro de la zona urbana del municipio.” En el artículo 6° se encomienda a la autoridad nacional la fijación de las tarifas y en el 10 se prohíbe a las empresas transportadoras “cobrar por el transporte un precio distinto del establecido en las tarifas

*aprobadas por la Comisión Nacional de Coordinación de Transportes".*

El Poder Ejecutivo Nacional dictó en 1992 el Decreto 958, reglamentario de la ley 12.346. Entre las modalidades que, de acuerdo con este decreto, puede asumir el transporte interprovincial de pasajeros resultan relevantes para esta causa el servicio público de transporte y el transporte de tráfico libre. El primero de ellos se encuentra definido en el artículo 13 del decreto: "*[c]onstituye servicio público de transporte de pasajeros, todo aquel que tenga por objeto satisfacer con continuidad, regularidad, generalidad, obligatoriedad y uniformidad en igualdad de condiciones para todos los usuarios, las necesidades de carácter general en materia de transporte. La autoridad de aplicación tomará intervención en la reglamentación de los servicios públicos, en el otorgamiento de permisos, en la determinación de recorridos, frecuencias, horarios **y tarifas máximas**, y en la fiscalización y control de los mismos."* El cuadro tarifario correspondiente fue aprobado posteriormente en la resolución 1008/94 dictada por el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, dictada el 23 de agosto de 1994 (cfr. fs. 124 y 458). La segunda modalidad, llamada servicio de tráfico libre, tiene un régimen cuya principal diferencia, a los efectos del caso presente, radica en que no está sujeta a un régimen de precios regulados o tarifas máximas (cfr. artículo 14 del decreto 958/92).



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

7°) De todo lo expuesto anteriormente se infiere que entre 1993-2000, período que fue objeto de determinación impositiva por el fisco provincial, el transporte interjurisdiccional de pasajeros, bajo la modalidad de servicio público, estaba sujeto a una determinada política tarifaria federal autorizada por el Congreso de la Nación en ejercicio de su atribución constitucional para reglar el comercio interprovincial. Dicha política tarifaria había sido puesta en práctica por distintas dependencias del Poder Ejecutivo con el fin de asegurar un servicio continuo, regular, general, obligatorio y uniforme en igualdad de condiciones para todos los usuarios, de acuerdo con los propósitos declarados expresamente en el artículo 13 del decreto 958/92.

También surge de autos que la determinación del nivel tarifario durante el período 1993-2000, era el resultado de equilibrar ingresos y egresos de los operadores, para lo cual se tomaba en cuenta "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." La estructura de costos que se tomaba en cuenta para la determinación de la tarifa máxima no incluía el impuesto sobre los ingresos brutos de las provincias (cfr. fs. 124).

8°) A esta altura del análisis es un hecho incontrastable que la decisión del fisco local de imponer a la firma prestadora del servicio la obligación de pagar el impuesto sobre los ingresos alteraba el equilibrio entre ingresos y

costos en virtud del cual se había fijado el nivel de tarifas para el transporte público interprovincial vigente entre 1993 y 2000. Este desbalance modificaba indudablemente la previsión de la autoridad regulatoria en cuanto a la aptitud de las tarifas establecidas para cumplir con los fines mencionados en el artículo 13 del decreto 958/94. De este modo queda de manifiesto que la conducta del fisco de la provincia de Córdoba es efectivamente una interferencia en la política del gobierno nacional en materia de transporte de pasajeros y en especial en la política tarifaria que puso en práctica durante el período 1993-2000.

9°) La incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos en el trazado de políticas públicas nacionales dirigidas al transporte de carga y de pasajeros se desprende de la larga lista de precedentes en que esta Corte ha declarado la invalidez del impuesto sobre los ingresos brutos que se pretendía aplicar al prestador del servicio. Esta serie de fallos tuvo comienzo en el caso "*Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires*", publicado en Fallos, 308:2153 y fue seguida de manera ininterrumpida desde entonces (cfr. Fallos, 311:1365; 316:2182 y 2206; 321:2501; 328:4198; 330:2049, 335:2583; 337:1067 y causas CSJ 535/2007 (43-T)/CS1 "*Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de, s/ acción de inconstitucionalidad*", sentencia del 6 de marzo de 2012 y CSJ 1515/2004 (40-A)/CS1 "*Autotransportes Andesmar S.A c/ Chubut,*



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 24 de junio de 2014 ; entre otros).

En el precedente “Aerolíneas Argentinas” se tuvo en cuenta: que la actividad desarrollada por la actora consistía en el transporte interprovincial de personas; que el precio del billete era fijado por el Estado Nacional, de acuerdo con la política tarifaria oficial; y que la fijación de las tarifas no había tenido en cuenta la incidencia del impuesto a los ingresos brutos (cfr. Fallos, 308:2153, considerando 5°). Todas estas circunstancias se verifican en el presente caso. Además en el pronunciamiento citado, esta Corte recordó que si bien la Constitución no invalida de modo absoluto los tributos locales sobre el comercio interprovincial, sí preserva dicha actividad de aquellos gravámenes que encarezcan su desenvolvimiento, dificultando la libre circulación territorial (fallo citado, considerando 6°). Sobre esta base, el Tribunal invalidó el impuesto provincial a los ingresos brutos toda vez que, al no ser trasladable al consumidor del servicio y no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante la tarifa oficial, el tributo termina operando como un impuesto directo, con efectos similares al impuesto nacional a las ganancias, pese a que el sistema de coparticipación federal prohíbe dicha superposición. (cfr. considerando 10).

10°) A lo dicho cabría agregar dos consideraciones adicionales. La primera se relaciona con el supuesto deber de las autoridades regulatorias federales de tomar en cuenta la

incidencia del gravamen provincial al definir las tarifas máximas. Esta es la premisa subyacente al argumento que utiliza el fisco provincial sobre la "omisión" del organismo administrativo nacional de computar el impuesto a los ingresos brutos, lo que, de acuerdo con la demandada, debería ser ineficaz para afectar el poder tributario de la provincia (cfr. fs. 138 vta. y 260).

Sobre el punto, cabe señalar que no se ha indicado en virtud de qué norma constitucional la autoridad nacional, que actúa en el marco de las leyes y decretos nacionales ya referidos, estaría obligada a elevar las tarifas de los servicios por ella regulados para incorporar dentro de la estructura de costos del transporte el impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Córdoba. Pero, incluso si fuera así, no podría reclamarse a la prestadora del servicio que compense a la provincia por las omisiones de la autoridad federal. En primer lugar, porque la empresa no tuvo posibilidad de decidir por sí una suba del precio para de esa manera mantener el equilibrio entre ingresos y egresos, pues se lo impedían expresamente los artículos 10 de la ley 12.346 y 25, inciso "b" del decreto 958/92. En segundo lugar, porque de esa manera se vería afectado el sustento financiero que de hecho sirve para hacer efectivo el servicio público nacional, más allá de los derechos que la provincia pueda alegar en contra de las acciones u omisiones del Estado Nacional.



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

11) Por último, cabe considerar si corresponde tomar en cuenta, para decidir el sentido del pronunciamiento, una posible negligencia de la empresa demandada frente a los pedidos de información que hiciera el fisco de la provincia de Córdoba en el marco del procedimiento administrativo.

Lo primero que se debe señalar al respecto es que ni los actos administrativos impugnados (resolución 157/2006, obrante a fs. 137/140 y resolución F-195/2001, obrante a fs. 193/201), ni las defensas opuestas en esta causa por la demandada se fundan en que la contribuyente hubiera incumplido con los requerimientos de información que le dirigieran las autoridades fiscales, sino más bien lo contrario (cfr. resolución 157/2006, fs. 138 vta./139 donde el Secretario de Ingresos Públicos de la provincia reconoce que la determinación de la base imponible se hizo en base a la documentación aportada por la contribuyente). Tampoco hay referencia alguna a la existencia de dificultades probatorias para identificar las actividades económicas a partir de las cuales se practicó la determinación del impuesto.

En segundo lugar, se puede advertir que el requerimiento cuya copia obra a fojas 172 no solicita de manera clara y expresa la discriminación entre ingresos provenientes del servicio público de transporte (tarifado) y los derivados del servicio de tráfico libre (no sujetos a una tarifa máxima). Esto podría haber servido, llegado el caso, para establecer una franja de ingresos de la compañía expuesta al pago del tributo

provincial. Solicita, por el contrario, datos sobre "la cuenta viajes especiales" y "viajes interprovinciales atribuibles a la jurisdicción Córdoba por el período enero de 1993 a junio de 1996" (cfr. fs. 172), período que, es muy relevante señalar, solo parcialmente coincide con el que ha sido objeto de demanda en esta causa.

Por todo ello, a mi entender, no existe negligencia alguna por parte de la demandante y, en consecuencia, no se presenta en este juicio la situación de hecho descripta en el considerando 6° del precedente publicado en Fallos, 337:1067 y que sirviera de fundamento a esta Corte para alcanzar una solución contraria a la que aquí se arriba.

Por ello, el Tribunal resuelve: hacer lugar a la demanda y declarar la invalidez de la resolución F 195/2001 dictada por la Dirección de Rentas de la provincia de Córdoba y de la Resolución n° 157/2006, en cuanto confirma de la anterior. Con costas (art. 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copias a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Parte Actora: **Transportes Unidos del Sud S.R.L.** representada por los **Dres. Ramón D. Pizarro; Carlos G. Vallespinos y Martín G. Vallespinos;**

Parte demandada: **Provincia de Córdoba,** representada por el **Dr. Juan Carlos Chiapero, Director General de Asuntos Judiciales de la Procuración del Tesoro Provincial.**