

T. 264. XXIX.
Transportes Automotores Chevallier
S.A. s/ impugna impuestos a los
ingresos brutos aplicados al trans-
porte terrestre interjurisdiccional
con el impuesto a las ganancias.

Buenos Aires, 27 de agosto de 1998.

Vistos los autos: "Transportes Automotores Chevallier
S.A. s/ impugna impuestos a los ingresos brutos aplicados
al transporte terrestre interjurisdiccional con el impuesto
a las ganancias".

Considerando:

Que son aplicables a la cuestión planteada en au-
tos, en lo pertinente, los argumentos y conclusiones del
dictamen del Procurador General en Fallos: 302:150 (conf.
especialmente, párrafos 5°, 11, 13 y 18), que esta Corte
admitió y que, en su actual composición también comparte
como lo expresó en Fallos: 317:1548.

Por ello, se declara inadmisibile el recurso
extraordinario. Costas por su orden en atención a las
características de los planteos efectuados y a la forma en
que han sido resueltos. Notifíquese y devuélvase. JULIO S.
NAZARENO - CARLOS S. FAYT (según su voto) - AUGUSTO CESAR
BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ANTONIO BOGGIANO
(en disidencia) - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO
VAZQUEZ (en disidencia).

ES COPIA

Transportes Automotores Chevallier
S.A. s/ impugna impuestos a los
ingresos brutos aplicados al trans-
porte terrestre interjurisdiccional
con el impuesto a las ganancias.

-//- TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON CARLOS S. FAYT

Considerando:

Que resulta aplicable al caso, en lo pertinente,
la doctrina sentada por esta Corte en Fallos: 317:1548,
voto del juez Fayt, a cuyos fundamentos y conclusiones
corresponde remitir en razón de brevedad.

Por ello, se declara improcedente el recurso
extraordinario, con costas por su orden en atención a las
características de los planteos formulados y a la forma en
que han sido resueltos (art. 68, segunda parte, del Código
Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y
devuélvase. CARLOS S. FAYT -

ES COPIA

DISI -//-

Transportes Automotores Chevallier S.A. s/ impugna impuestos a los ingresos brutos aplicados al transporte terrestre interjurisdiccional con el impuesto a las ganancias.

-//- DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ANTONIO BOGGIANO

Considerando:

Que la cuestión planteada guarda sustancial analogía con la considerada y resuelta en Fallos: 317:1548, voto en disidencia de los jueces Levene y Boggiano, a cuyos fundamentos, en lo pertinente, corresponde remitir en razón de brevedad.

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma el pronunciamiento apelado. Costas por su orden en atención a la existencia de precedentes que pudieron inducir al recurrente a creer ajustada su petición (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. ANTONIO BOGGIANO -
ES COPIA.

DISI -//-

Transportes Automotores Chevallier S.A. s/ impugna impuestos a los ingresos brutos aplicados al transporte terrestre interjurisdiccional con el impuesto a las ganancias.

-//- DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ

Considerando:

1°) Que la resolución n° 41 del plenario de representantes de la Comisión Federal de Impuestos resolvió no hacer lugar al recurso de revisión interpuesto por Transportes Automotores Chevallier S.A. (confr. fs. 51/52) y confirmó la resolución N° 95 dictada por el Comité Ejecutivo de dicho organismo (confr. fs. 39/40), que había desestimado la presentación por la que se solicitó que se declarara que "los impuestos locales sobre los ingresos brutos, aplicados sobre el transporte terrestre interjurisdiccional de pasajeros, en lo que va del período fiscal año 1982 a la fecha, se oponen al impuesto federal a las ganancias, en cuanto dicha actividad opera con tarifas oficiales que no contemplan ni autorizan la integración a los costos de aquel tributo local, afectando la rentabilidad empresarial [...], en oposición con los principios y ratio legis que inspiran los sucesivos regímenes de coparticipación de impuestos (confr. fs. 1/4).

Contra dicha decisión, la interesada dedujo recurso extraordinario federal con arreglo al art. 12 de la ley 20.221 (confr. fs. 56/64) -cuyo traslado fue contestado por los señores fiscales de Estado de las provincias de Mendoza (confr. fs. 97/105), y de Buenos Aires (confr. fs. 111/117), el que -devuelta la causa por esta Corte mediante auto de fs. 125 por no haberse pronunciado la Comisión sobre su procedencia- fue concedido (confr. fs. 129/130).

-//-

-//- 2°) Que para decidir como lo hizo, el organismo puso de relieve, con apoyo en la doctrina de Fallos: 306:516, que el impuesto controvertido "no agravia al art. 67, inciso 12 de la Constitución Nacional (hoy art. 75, inc. 13) en tanto no proceda en razón del carácter interjurisdiccional del transporte y no recaiga sobre el interno, no se aplique por el origen o el destino de las personas o los bienes transportados, no opere como aduana interior o como instrumento de protección económica, no tuerza las corrientes naturales de circulación y de tránsito". Y que si el funcionario del Estado Nacional encargado de confeccionar las tarifas ha computado la incidencia del impuesto o no lo ha hecho "no es cuestión que pueda enervar el ejercicio pleno de una potestad tributaria que la Constitución Nacional reconoce a la provincia".

Tras exponer esas afirmaciones, consideró, por lo demás, que la empresa demandante debía probar que al proponer el importe de las tarifas del transporte no omitió poner de manifiesto la circunstancia que lo agravia.

3°) Que la pretensión de Transportes Automotores Chevallier ha sido sustentada en los arts. 11, inc. d, y 12 de la ley 20.221.

El art. 11 faculta a la Comisión Federal de Impuestos, en cuanto aquí importa, a decidir a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas -sin perjuicio de la obligación de aquéllos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes- si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y en su caso en qué medida, a las disposiciones de la ley.

-//-

Transportes Automotores Chevallier S.A. s/ impugna impuestos a los ingresos brutos aplicados al transporte terrestre interjurisdiccional con el impuesto a las ganancias.

-//- El art. 12 establece que las resoluciones del plenario, conformado para resolver los pedidos de revisión enderezados contra las decisiones de la comisión, serán definitivas, de cumplimiento obligatorio y no admitirán "ningún otro recurso ante la Comisión, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al art. 14 de la ley 48, el que no tendrá efecto suspensivo de aquella decisión".

4°) Que acerca de la admisibilidad del recurso extraordinario en supuestos como los que se introduce en la especie y teniendo en cuenta la doctrina que emana de la sentencia de Fallos: 302:150, cabe realizar un nuevo examen de la cuestión.

5°) Que, en primer lugar, es imprescindible precisar si efectivamente se halla configurado un "caso" en los términos del art. 2 de la ley 27. Ello es así, habida cuenta de que el poder judicial conferido por los arts. 108, 116 y 117 de la Ley Fundamental no se extiende a todas las violaciones posibles de la Constitución, sino a las que le son sometidas en la forma de un caso. Si así no sucede, no hay jurisdicción acordada (doctrina de Fallos: 156:318, considerando único, párrafo sexto, y 306:1125, considerando 2°).

El concepto de caso debe ser entendido, según ha apuntado con suma claridad el voto del juez Fayt en el pronunciamiento de Fallos: 317:1548 (que guarda sustancial analogía con el presente), como aquel supuesto en que se presenta un conflicto en el cual el recurrente tiene un interés

-//-

-//- concreto como característica decisiva para que la cuestión merezca resolución judicial, pues, en definitiva, es susceptible de ser presentado ante un tribunal de justicia en procura de una pretensión concreta que es poder de aquél conceder o denegar. A lo que añadió que en esa actuación, el rol de la Corte Suprema y de los tribunales federales inferiores se contraponen, característicamente, a la actividad espontánea que la Constitución Nacional permite a los restantes poderes, y aun al Poder Judicial de la Nación en materias distintas a la de su función judicial propiamente dicha por mandato de su art. 99 -art. 113 en el texto posterior a la reforma de 1994- (ver considerando 5° y sus correspondientes citas).

6°) Que, en autos, el "interés concreto" del recurrente así descripto es incontestable. En efecto, aun cuando no medie una afirmación antagónica de derechos -entre dos litigantes-, cierto es que la decisión del organismo federal afecta los derechos subjetivos de aquél, que se encontraría en oposición con los tributos locales sobre los ingresos brutos que gravan el transporte terrestre interjurisdiccional de pasajeros, por superponerse, según se alega, con el impuesto nacional a las ganancias.

Se refleja ese interés en el texto del art. 14 de la ley 20.221, que otorga a los "contribuyentes afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen" establecido por ella, la facultad de "reclamar judicial o administrativamente ante los respectivos fiscos...la devolución de lo abonado por tal concepto a partir de la vigencia de la presente ley, sin necesidad de recurrir previamente an-//-

Transportes Automotores Chevallier S.A. s/ impugna impuestos a los ingresos brutos aplicados al transporte terrestre interjurisdiccional con el impuesto a las ganancias.

-//- te la Comisión Federal de Impuestos". Claro está, entonces, que si los fiscos locales no hicieran lugar a la devolución que correspondiera de los tributos pagados por los contribuyentes, ellos podrán ocurrir a los tribunales para que así lo ordenen, o, eventualmente, dispongan la ejecución de bienes. Por lo que, en esas condiciones, deviene irrelevante que la comisión está desprovista de dichas facultades de ejecución.

Prueba cabal de lo enunciado es que esta Corte ha abordado reiteradamente, en ejercicio de su jurisdicción exclusiva y originaria, el tratamiento del plano sustancial de la cuestión ahora traída a su conocimiento (conf. Fallos: 308:2153 y sentencia recaída en la causa A.268.XVIII. "Austral Líneas Aéreas S.A. c/ Mendoza, Provincia de", del 3 de febrero de 1987, entre otros pronunciamientos que trataron idéntica cuestión).

Las reflexiones formuladas son suficientemente demostrativas del interés concreto que invoca el apelante para justificar el pronunciamiento judicial.

7°) Que tradicionalmente esta Corte ha sostenido el principio según el cual el recurso extraordinario es formalmente improcedente frente a decisiones de organismos administrativos, en cuya recta inteligencia este concepto equivale al de organismo no judicial facultado a dictar resoluciones o decisiones de contenido jurisdiccional. Cualquiera fuera la verdadera naturaleza de la Comisión Federal de Impuestos, parece ubicarse en esa definición.

-//-

-//- Empero, ha reconocido, también, ciertas excepciones a la regla. Al precisar el sentido y alcance de dichas excepciones, el Tribunal enfatizó la necesidad de salvaguardar la jurisdicción extraordinaria y asegurar el control de constitucionalidad (Fallos: 242:542) que legítimamente le incumbe, lo que "obliga en consecuencia para cada caso en que se la invoca a dilucidar si la resolución administrativa apelada decide una cuestión de las que en el régimen institucional ordinario corresponde resolver a los jueces y además, si tiene fuerza de cosa juzgada". Asimismo puso de resalto que "fuera de estos límites no ejercería el Tribunal una competencia legítima e irrenunciable, sino que se arrogaría la facultad de revisar los actos y resoluciones de los otros poderes del Estado, contrariando el principio de la división y equivalencia de los diferentes departamentos del gobierno" (conf. Fallos: 204:474). Y condicionó esas líneas directrices al carácter judicial de la resolución apelada y a su irrevisibilidad por los jueces ordinarios, habida cuenta de que se "procura así la preservación y no la extensión de la competencia de la Corte, al mantenerla respecto de resoluciones detraídas al conocimiento judicial" (Fallos: 242:353).

8°) Que debe ponerse de resalto que las excepciones referidas anteriormente fueron autorizadas por el Tribunal en ausencia de una norma legal específica que habilitara el recurso extraordinario contra las decisiones de autoridades administrativas que hubieran ejercido facultades judiciales sin recurso para ante otro tribunal (conf. Fallos: 205:17, primer considerando; 238:380, primer considerando; 242:542, segundo considerando; 255:354, considerandos 1° y

-//-

Transportes Automotores Chevallier S.A. s/ impugna impuestos a los ingresos brutos aplicados al transporte terrestre interjurisdiccional con el impuesto a las ganancias.

-//- 2°; y 277:474, considerando 3°).

9°) Que, en cambio, en la especie la viabilidad del recurso extraordinario encuentra expresa recepción en el art. 12 de la ley 20.221, que resulta aplicable al sub judice en tanto no medie declaración de inconstitucionalidad, la que podría realizarse de oficio con arreglo a la doctrina de Fallos: 314:284. Allí, sobre la base de las amplias facultades de que goza como único juez de la licitud del ejercicio de sus facultades jurisdiccionales, esta Corte reconoció la referida atribución cuando las leyes dispongan su intervención fuera del ámbito de los arts. 100 y 101 (actualmente arts. 116 y 117), que viene a constituir así un deber inexcusable que no puede ser de ningún modo modificado por la conducta discrecional de las partes (conf. considerando 6° y Fallos: 238:288, tercer considerando).

En este orden de ideas, es menester señalar preliminarmente que el art. 12 de la ley 20.221 se manifiesta como una norma directamente reglamentaria del art. 117 de la Ley Fundamental en cuanto él estatuye que "la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso", y debe valorarse en correspondencia con el art. 116 que asigna al Tribunal "el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inciso 12 del art. 75".

Cabe retener que en autos se intenta lograr un pro

-//-

-//- nunciamento de esta Corte en el que ejerza su función esencial de controlar la constitucionalidad de las normas, de modo que resguarde la supremacía de la Constitución Nacional, cuya jerarquía podría resultar lesionada, por violación a su art. 31, si se comprobara la alegada contradicción entre los cuestionados tributos -cuya validez ha sostenido la decisión de la Comisión Federal- y la ley federal 20.221, siendo indispensable a tal fin interpretar las distintas disposiciones y por consiguiente revisar el razonamiento explayado por el organismo, el cual ha incorporado desde su creación una función jurisdiccional detraída del conocimiento de los jueces ordinarios.

Ello condice francamente con los elevados propósitos que esta Corte, desde tiempo atrás, ha asignado al recurso extraordinario, cuales son, por una parte, el de sostener la supremacía de la Constitución en toda la República (Fallos: 194:220, considerando 3º, y 196:184, tercer considerando), y, por otra, el de asegurar el predominio de la autoridad de la Nación sobre los estados provinciales (Fallos: 179:5, segundo considerando) y garantizar la supremacía y el resguardo de las instituciones federales (Fallos: 114:311, segundo considerando, y 193, octavo considerando), de tal modo que en su concesión "debe buscarse, como antecedente esencial, la colisión entre una ley, decreto, acto, etc., de las autoridades locales y la Constitución, ley o actos nacionales" (Fallos: 179:5, segundo considerando).

No parece, entonces, que el texto del art. 12 de la ley 20.221 amplíe indebida e inconstitucionalmente la competencia originaria y exclusiva prevista en el art. 117 de

-//-

Transportes Automotores Chevallier S.A. s/ impugna impuestos a los ingresos brutos aplicados al transporte terrestre interjurisdiccional con el impuesto a las ganancias.

-//- la Constitución Nacional, que es de naturaleza restrictiva y no es susceptible de ampliarse, restringirse ni modificarse mediante normas legales (Fallos: 302:63, considerando 2°, y sus citas y 305:1067 y sus citas).

Por el contrario, aquella prescripción legal trasunta una legítima expresión de la órbita de actuación que le cabe a la Corte para entender por jurisdicción apelada, cuyo sustento finca en el propio art. 117 de la Ley Fundamental, y, consiguientemente, del art. 14 de la ley 48 y del art. 6° de la ley 4055.

10) Que, por lo demás, no parece razonable suponer que con la alusión al recurso extraordinario el legislador haya querido remitir a las hipótesis clásicas de los arts. 14 de la ley 48 y 6° de la ley 4055, pues éstos no requieren, al menos en ese aspecto preciso, ninguna reafirmación normativa. Una interpretación distinta importaría forzar no sólo la clara letra de la ley sino además la indudable intención que se ha tenido al crearla.

Es así que se concluye que el art. 12 de la ley 20.221 expresamente ha incorporado un nuevo supuesto de admisibilidad del remedio federal a los previstos en aquellas leyes.

11) Que en cuanto al plano sustancial de la cuestión debatida corresponde reseñar someramente, en primer lugar, el derecho involucrado.

En tal sentido debe ponerse de relieve que, entre los distintos propósitos que inspiraron la sanción de las

-//-

-//- distintas leyes de coparticipación federal de impuestos -marco regulatorio de los convenios suscriptos entre la Nación y las provincias- se destaca aquél tendiente a evitar la doble o múltiple imposición sobre una misma materia imponible (confr. en este orden de ideas la ley 22.021; en una conclusión que resulta ratificada por la exposición de motivos de la ley 22.006; confr. la propia ley 23.548).

Así las cosas, en lo que aquí importa, cabe recordar que por el inc. b del art. 9° de la citada ley 23.548 se dispuso, en lo pertinente, "...que (cada provincia adherente) se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley", agregándose en el segundo párrafo, que "en cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley...".

Sin embargo, sin perjuicio de la transcripción precedentemente efectuada -que pone en evidencia uno de los objetivos primordiales del régimen en cuestión-, corresponde no obstante aclarar que de dicha limitación expresamente se excluye entre otros, al "impuesto provincial sobre los ingresos brutos", el que deberá ajustarse según la ley a los requisitos fijados en los párrafos siguientes del apuntado art. 9°.

-//-

Transportes Automotores Chevallier S.A. s/ impugna impuestos a los ingresos brutos aplicados al transporte terrestre interjurisdiccional con el impuesto a las ganancias.

-//- 12) Que aun cuando la doble o múltiple imposición de una misma materia imponible no puede ser calificada a priori como contraria a la Constitución Nacional, lo cierto es que ello es así, en la medida en que no exista una expresa limitación normativa como la que resulta del régimen federal interjurisdiccional apuntado, desde cuya perspectiva corresponde que sea analizada la cuestión.

13) Que desde tal punto de vista, no puede desconocerse que, más allá de la denominación empleada por el legislador, y en la medida en que no se vulneren pautas constitucionales, cabe hacer notar que tanto las normas impositivas cuanto las situaciones por ellas reguladas deben ser interpretadas con criterios que tengan especialmente en cuenta la significación económica de los preceptos y la realidad económica que le sirve de base (principios que, en el orden federal, recoge la ley 11.683 en sus arts. 11 y 12, como así también el resto de los ordenamientos provinciales, y que han sido reconocidos por esta Corte en numerosos pronunciamientos como una de las pautas primordiales de interpretación y aplicación de las normas tributarias; conf. Fallos: 283:258, entre otros).

14) Que en este estado de cosas cobra especial relevancia el criterio postulado por esta Corte a partir de Fallos: 308:2153 -voto de la mayoría-, donde en base a las pautas sentadas se expresó, en una cuestión de similares ribetes jurídicos, que "si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía (Fallos: 297:

-//-

-//- 500), existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulta armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente (doctrina de la sentencia del 7 de mayo de 1985, in re "Compañía Argentina de Construcciones S.A. c/ Provincia de Mendoza"), de modo tal que -se agregó- como ocurre en el caso, "la incidencia sobre la rentabilidad hace operar al impuesto como de naturaleza directa, si se atiende a los datos que proporciona la realidad económica, la que no autoriza sin más a presumir que los impuestos llamados directos en la doctrina de la tributación se pueden trasladar a los precios (Fallos: 288: 333, considerando 15)", para finalizar, que "en tales condiciones, y teniendo en cuenta las circunstancias de autos, cabe concluir que el impuesto provincial a los ingresos brutos no es susceptible de traslación por no estar contemplada su incidencia en el precio oficial del billete...y cuya determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por la actora, lo cual excluye al caso de la previsión del art. 9º, inc. b, párrafo cuarto, de la ley 20.221 (texto según ley 22.006), y lo encuadra en el supuesto que contempla el párrafo segundo en cuyos textos se plasma el principio básico que privilegió el legislador, consistente en la 'imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imposible sujeta a imposición nacional coparticipable' (nota al Poder Ejecutivo Nacional acompañando el proyecto de ley 22.006)".

15) Que en razón, pues, de encontrarse las tarifas

-//-

Transportes Automotores Chevallier S.A. s/ impugna impuestos a los ingresos brutos aplicados al transporte terrestre interjurisdiccional con el impuesto a las ganancias.

-//- correspondientes al servicio prestado por la actora sujetas al impuesto a las ganancias, la aplicación del tributo local importa, en las condiciones apuntadas, en las que por no haber sido contemplado en aquélla no resulta posible su traslación, la configuración de la hipótesis de la doble imposición, en pugna con el régimen federal interjurisdiccional en examen.

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca el pronunciamiento recurrido. Con costas. Vuelvan los autos al organismo para que dicte una nueva resolución de conformidad con las pautas que surgen de los considerandos precedentes. Notifíquese y remítase. ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.

ES COPIA.

