

Año del Bicentenario

Buenos Aires, 27 de abril de 2010

Vistos los autos: "Línea 22 S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", de los que

Resulta:

I) A fs. 31/42 se presenta la Línea 22 S.A. e inicia acción declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del impuesto de sellos que la demandada pretende aplicarle sobre el permiso de explotación otorgado por la Secretaría de Transporte del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación el 17 de marzo de 1998, para efectuar el servicio público de transporte interjurisdiccional de pasajeros y anexos.

Afirma que de esta manera la Dirección Provincial de Rentas infringe los artículos 31 y 75, inc. 13, de la Constitución Nacional y el régimen de coparticipación federal de impuestos establecido en la ley nacional 20.221 y modificatorias (fs. 34 vta.).

Sostiene en primer lugar la procedencia de la vía elegida y pasa luego a fundar la inconstitucionalidad de la pretensión impositiva provincial. Expone que la acción intentada tiene su origen en el formal y explícito reclamo formulado por el Estado local demandado por medio de la Dirección Provincial de Rentas para que abone el citado tributo, lo que demuestra el interés que tiene en promover el juicio (fs. 24/29).

Dice que ostenta la calidad de permissionaria conferida por las autoridades nacionales para la realización del transporte interjurisdiccional al amparo de lo que dispone la ley 12.346 y sus modificaciones. Ese régimen determinó que las tarifas del servicio fuesen fijadas por aquellas autoridades,

las que en la metodología de costos utilizada no contemplan el impuesto provincial antes mencionado (fs. 34 vta.).

En tales condiciones considera aplicable la doctrina de Fallos: 308:2153, y solicita que se declare que ese gravamen local configura un supuesto de doble imposición, reñido con el artículo 9°, inc. b, segundo párrafo, de la ley de coparticipación federal, ante la imposibilidad de su traslación cuando la actora está sujeta al impuesto a las ganancias.

En otro orden de ideas alega que el Estado —entendido en sentido general— mal puede alegar su propia torpeza y actuar en contradicción con sus propios actos pretendiendo ampararse en sus omisiones. Esa incoherencia se hace evidente cuando por un lado no se incluye el impuesto de sellos en el costo de la tarifa oficial y por otro se lo pretende percibir con lesión al principio de ejemplaridad.

La invalidez constitucional —agrega— se hace más evidente si se tienen en cuenta los precedentes que cita, con el consiguiente menoscabo de la garantía de la propiedad del artículo 17 de la Ley Fundamental.

Asimismo, niega la existencia de un contrato con la Secretaría de Transporte de la Nación, pues se trata —sostiene— de un permiso otorgado para la explotación de un servicio público que puede ser revocado en cualquier momento y no otorga derechos adquiridos a sus prestadores (fs. 37 vta.).

Por otra parte, señala que el permiso de explotación es de carácter gratuito pues el concedente —Estado Nacional— no recibe contraprestación económica alguna y que no obsta a ello el cobro de las tarifas que abona el usuario, dado que ellas retribuyen otro convenio, posterior y distinto de la concesión, celebrado entre el pasajero y el transportista para su traslado entre dos puntos de la traza.

Año del Bicentenario

Destaca que se fijan, únicamente, obligaciones para el prestatario y no para el concedente, sin que exista contraprestación alguna o monto de operación en el instrumento que viabilice la aplicación del gravamen impositivo. Aclara que el contrato tiene por objeto fundamental la adjudicación del servicio y la reglamentación de las condiciones en que habrá de llevarse a cabo (fs. 41).

Afirma además que el instrumento que se pretende gravar con el impuesto de sellos no fue formalizado en la Provincia de Buenos Aires, por lo que el Estado provincial carece de jurisdicción para gravarlo.

Concluye que mediante la resolución recurrida el Fisco provincial pretende aplicar el artículo 215 del Código Fiscal, no obstante lo cual reitera que el instrumento del 17 de marzo de 1998 no tiene carácter oneroso.

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

II) A fs. 205/210 se presenta la Provincia de Buenos Aires y contesta la demanda. Niega en primer lugar la existencia de un estado de incertidumbre, pues considera que la actora tiene suficiente certeza de su obligación de pago. Agrega que los procedimientos de revisión establecidos por la legislación local resultan aptos para debatir el tema, lo cual excluye la vía emergente del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En cuanto al fondo de la cuestión afirma que por medio del contrato de concesión el Estado encomienda a una persona la organización y funcionamiento de un servicio público y que aquélla actúa a su propio costo y riesgo, se transfiere así la explotación a un particular, quien corre con los riesgos económicos. Agrega que la separación entre

titularidad y explotación del servicio sólo es posible en aquellos casos que suponen una actividad económica, que toma el concesionario a cambio de una retribución consistente en el producto de las tarifas o precio pagado por los usuarios, o en subvenciones o garantías otorgadas por el Estado, o en ambas a la vez. Considera, por tanto, que la explotación de servicios públicos por medio de concesionarios retribuidos por el sistema de tarifas que se perciben de terceros —usuarios— comporta un acto a título oneroso frente al impuesto de sellos provincial, alcanzado por sus previsiones.

Sostiene, por último, que lo que se pretende gravar es el contenido económico de la relación, y que las voluntades privadas no pueden condicionar la actividad estatal toda vez que el artículo 7° del Código Fiscal establece que para la determinación de la naturaleza de los hechos imponibles se atenderá a los hechos, actos y situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o actos jurídicos de derecho privado en que se exterioricen. Por ello, desconoce el carácter gratuito del contrato celebrado entre el Estado Nacional y la actora (fs. 208/208 vta.).

III) A fs. 44 y 335/337 obran los dictámenes de los señores Procurador General y Procurador Fiscal subrogante, respectivamente.

Considerando:

1°) Que este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional).

2°) Que es necesario considerar en primer término si la demanda cumple los requisitos que el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece para la procedencia de las acciones meramente declarativas (Fallos: 304:310 y su cita; 307:1379; 310:606; 311:421 y 325:474).

Año del Bicentenario

3°) Que el Tribunal ha sostenido que siempre que la cuestión no tenga un carácter simplemente consultivo ni importe una indagación meramente especulativa, sino que responda a un caso que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, la acción declarativa constituye un recaudo apto para evitar los eventuales perjuicios que se denuncian (Fallos: 318:2374, considerando 5° y 326:4774, entre muchos otros).

4°) Que la vía intentada resulta procedente sobre la base de lo dispuesto por la norma legal antes citada, ante la pretensión de la demandante de obtener la declaración de inconstitucionalidad del impuesto de sellos sobre el permiso de concesión otorgado, y frente a la actividad explícita de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires dirigida a la percepción del impuesto que considera adeudado (conf. fs. 194 vta.), actividad que colocó a la actora en un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica (Fallos: 310:606 y 311:421).

5°) Que, en efecto, la resolución determinativa 154/00 obrante a fs. 175/185 del expediente administrativo 2306-400795/00 —requerimiento al que la actora le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal— representa una conducta explícita de la Dirección Provincial de Rentas dirigida a la percepción del impuesto adeudado (Fallos: 311:421, considerando 3° y 328:4198, considerando 3°).

A ello se agrega la circunstancia que se desprende de las actas de comprobación n° 0067124 y n° 0047426 (formulario R-178), del 17 de marzo y 28 de junio de 2000; de la resolución determinativa —DPR— 245/02; de la expresa discon-

formidad de la actora y de la posterior apelación ante el Tribunal Fiscal (fs. 10, 102, 247/257, 359/381 y fs. 5/14 —alcance n° 1— del expediente agregado por cuerda).

Ese proceder administrativo, por el que se persigue el cobro del tributo evidencia un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", que coloca a la actora frente a los presupuestos que determinan la necesidad de una declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido.

Sólo el fallo pondrá fin a la controversia actual; extremo que diferencia al caso de una consulta, en la cual se persigue que se dé respuesta acerca de la eventual solución que podría acordarse a un supuesto de hecho hipotético (Fallos: 310:606, considerando 2º, criterio reiterado en Fallos: 311:421, considerando 3º y Fallos: 328:4198, considerando 3º).

6º) Que frente a todo ello no pueden ser atendidas las defensas de la Provincia de Buenos Aires, según las cuales la cuestión debe tramitar por la vía administrativa pertinente, y el pago previo del impuesto es una condición de acceso a la instancia judicial de conformidad con la previsión del artículo 120, segundo párrafo, del Código Fiscal (ley 10.397 t.o. 2004).

La admisión de esos planteos implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial que, en supuestos como el presente, tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último (confr. arg. Fallos: 310:606, considerando 5º).

Por lo demás importaría tanto como someter a la jurisdicción originaria al cumplimiento de requisitos administrativos previos, lo que no resulta posible (Fallos: 322:473 y 329:2680).

Año del Bicentenario

7º) Que la cuestión de fondo consiste en resolver si la Provincia de Buenos Aires, en ejercicio de su potestad tributaria, y según la previsión contenida en los artículos 214, 215, inciso b, y concordantes del Código Fiscal local (fs. 15/21 y fs. 175/185 del expediente administrativo acompañado), puede gravar con el impuesto de sellos el permiso de explotación instrumentado el 17 de marzo de 1998 por la Secretaría de Transporte del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación, a través del cual le otorgó el servicio correspondiente a la Línea 22 S.A. para realizar el transporte público de pasajeros y afines de carácter interjurisdiccional.

8º) Que por el artículo 59, segundo párrafo, de la ley 18.524 se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a conceder exenciones parciales o totales, en forma general o particular, de los impuestos contemplados en esa ley cuando razones de orden económico así lo justifiquen, y por el artículo 34 de la ley 24.073 se lo facultó "para disminuir las respectivas alícuotas vigentes o dejar sin efecto total o parcialmente, en la medida en que estime que los ingresos provenientes de los restantes tributos así lo permita, a los siguientes gravámenes: a) impuestos de sellos...".

Al discutirse esta última ley en la Cámara de Senadores del Congreso de la Nación se observó que "este tributo, en muchos casos es de difícil aplicación práctica y, muchas veces, por su complejidad jurídica ha dificultado la aplicación en los actos que se pretenden gravar e induce a una inadecuada instrumentación de las operaciones, lo cual conlleva a una inseguridad jurídica" (ver diario de sesiones de la Cámara de Senadores del 1º y 2 de abril de 1992, página 5963).

9º) Que con posterioridad, por el decreto 114/93 el Poder Ejecutivo Nacional invocó las facultades conferidas por

el artículo 34 de la ley 24.073 y derogó a partir del 1 de febrero de 1993 el impuesto de sellos "para todos los hechos imponibles contenidos en la ley, excepto los descriptos en el artículo 2 de este decreto" (artículos 1º y 3º).

En el citado artículo 2º dispuso que se mantendría para las escrituras públicas de compraventas de inmuebles o de cualquier otro contrato por el cual se transfiere el dominio de inmuebles. Por el artículo 5º se invitó a las provincias a adecuar su legislación a los principios del referido decreto.

10) Que por el artículo 214 del Código Fiscal (ley 10.397 —t.o. en 1999—), la Provincia de Buenos Aires dispuso que se encuentran sujetos al impuesto de sellos "los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que expresamente se indiquen, formalizados en el territorio de la Provincia, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes" (artículo 184 —t.o. en 1996— y artículo 228 —t.o. en 2004—).

En el artículo 215, inciso b, se estableció que también se encuentran alcanzados por el gravamen los contratos celebrados en otra jurisdicción en el caso de que dichos instrumentos "produzcan efectos en la Provincia, por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda por cumplimiento o cumplimiento, siempre que no se haya pagado el impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan o no se justifique su exención en la misma" (artículo 185 —t.o. en 1996— y artículo 229 —t.o. en 2004—).

A su vez, en el artículo 244 se indicó que "en los contratos de concesión, sus cesiones o transferencias, o sus prórrogas otorgadas por cualquier autoridad, el impuesto se liquidará sobre el valor de la concesión o de los mayores valores resultantes" (artículo 216 —t.o. en 1996—).

11) Que en el artículo 17, apartado a, inc. 3, de la

Año del Bicentenario

ley impositiva 12.049 (B.O. 5 de enero de 1998), el legislador previó expresamente que el impuesto de sellos establecido en el título cuarto del Código Fiscal se haría efectivo de acuerdo a las alícuotas que fijaba "por las concesiones o prórrogas de concesiones otorgadas por cualquier autoridad administrativa, a cargo del concesionario, el quince por mil (15 ‰)". En el inciso 17, se mantuvo la cláusula genérica para "los actos y contratos no enumerados precedentemente", con una alícuota diferencial del 10 por mil (10 ‰).

En los debates parlamentarios de esa norma se señaló que "el impuesto de sellos mantendrá sus actuales alícuotas, a excepción del tratamiento que se le otorgará en el ítem concesiones o prórrogas de concesiones otorgadas por cualquier autoridad administrativa provincial o municipal, a cargo del concesionario, a fin de uniformar la misma con el resto de las jurisdicciones" (ver diario de sesiones de la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores de la legislatura provincial, del 28 de noviembre y 9 de diciembre de 1987, páginas 630 y 149/150, respectivamente).

12) Que en primer término, debe examinarse la objeción formulada en la resolución determinativa 154/00 por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, según la cual se sostiene que la actora no puede alegar la exención en otra jurisdicción sobre la base de que al momento de celebrarse el contrato que se pretende gravar, el impuesto de sellos había sido derogado por el decreto 114/93 en la Capital Federal (fs. 205 vta., 208 y fs. 178 vta. del expediente administrativo 2306-400795/00, cuerpo I).

13) Que los alcances del citado decreto deben precisarse con arreglo al artículo 34 de la ley 24.073. Este precepto legal facultó —como ya se ha explicado— al Poder Ejecutivo Nacional para disminuir las alícuotas vigentes del

impuesto de sellos, inclusive hasta base cero, pero no autorizó la derogación del impuesto pues, conforme con el principio de legalidad tributaria, la creación o eliminación de impuestos es función privativa del Congreso de la Nación (artículo 75, inciso 2º, de la Constitución Nacional y Fallos: 155:290; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:3770 y 329:1554, entre muchos otros).

En ese marco es preciso señalar que, más allá de lo impropio del término utilizado en el artículo 1º del decreto 114/93 (Derógase el impuesto...), lo cierto es que no puede atribuirse a este precepto otro efecto que haber reducido determinadas alícuotas a base cero, manteniendo a la vez vigente la alícuota fijada por la ley del tributo según el texto ordenado de 1986 para los hechos imponible mencionados por el artículo 2º del mismo texto reglamentario.

14) Que, en razón de lo expuesto, se podría sostener que si bien el impuesto de sellos de la Capital Federal no había sido derogado a la fecha en que se otorgó la concesión del transporte público, la autoridad de aplicación amplió los casos de exención al reducir a base cero la mayoría de las alícuotas (ver artículo 5º de la ley 22.146; ley 22.687; ley 22.780; ley 22.903; decreto 1926/86; decreto 1069/78; artículos 59 y 62 de la Ley de Impuesto de Sellos —t.o. 1986, modificado por la ley 23.495—).

Dentro de dichas exenciones por reducción de las alícuotas, se encontraría entonces incluida la instrumentación del contrato celebrado por la Línea 22 con el Estado Nacional el 17 de marzo de 1998.

Tal extremo permitiría subsumir la situación de la actora en la disposición contenida en el artículo 215, inciso b, del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, que exime del tributo local de sellos a los actos otorgados en

Año del Bicentenario

otra jurisdicción cuando se acredite la exención del impuesto en esta última; mas teniendo en cuenta que la Provincia de Buenos Aires considera que no se trata del supuesto allí previsto, ya que no se configuraría un caso de exención impositiva, sino de no sujeción, lo que determinaría, según sostiene, que no se haya producido el hecho imponible en la jurisdicción en la que se otorgó el acto (ver fs. 195 vta. y fs. 152 vta./153, 178 vta., 372 vta./373 y 435 vta. del expediente administrativo 2306-400795/00, cuerpos I, II y III), cabe definir si la demandada tiene facultades para gravar con el impuesto de sellos el instrumento de concesión otorgado en la órbita del Poder Ejecutivo Nacional.

15) Que la diferente terminología utilizada al votarse la ley impositiva provincial del año 1998 (12.049), en la que expresamente el legislador local se refirió a las concesiones otorgadas "por cualquier autoridad administrativa" sin ninguna especificación —ampliando la previsión anterior que sólo se refería a las autoridades provinciales y municipales—, exige examinar el presente caso en un marco legislativo distinto al juzgado por este Tribunal en Fallos: 331:310, 337 y 400.

16) Que de las constancias obrantes en autos a fs. 223 (punto 2 a), 273/283 y 284/290, surge que la autoridad concedente del permiso de explotación del servicio público de transporte por automotor de pasajeros de carácter urbano y suburbano no ha sido la provincial ni municipal, sino el Poder Ejecutivo Nacional.

En efecto, la Secretaría de Transporte del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación y Línea 22 S.A. instrumentaron, el 17 de marzo de 1998, el permiso de explotación de los servicios de transporte por automotor urbanos y suburbanos de pasajeros de jurisdicción na-

cional en la traza identificada como Línea 22. La concesión había sido otorgada por disposición n° 112 de la ex Subsecretaría de Transporte Metropolitano y de Larga Distancia el 7 de febrero de 1997 (ver fs. 293/303 del expediente administrativo).

17) Que en la cláusula primera de la referida instrumentación se aclaró que la explotación de los servicios de transporte antes mencionados se ejecutaría conforme a las pautas establecidas por el decreto nacional 656/94, incluidas sus eventuales modificaciones y la normativa complementaria. En la cláusula siguiente se dispuso que el permisionario debería cumplir la prestación de los servicios con las modalidades y parámetros operativos definidos en el anexo I de la disposición de la ex Subsecretaría de Transporte Metropolitano y Larga Distancia n° 112.

18) Que mediante el citado decreto 656/94 se estableció el marco normativo para el otorgamiento de los permisos de explotación de los servicios públicos de transporte de automotor urbanos y suburbanos de pasajeros de jurisdicción nacional, y en su artículo 5º se previó que la autoridad de aplicación sería el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación, cuyo titular podía delegar las facultades emergentes en la Secretaría de Energía y Transporte y ésta, a su vez, en la Subsecretaría de Transporte Metropolitano, sin perjuicio de las funciones que le correspondían a la Comisión Nacional de Transporte Automotor u otros organismos de coordinación interjurisdiccional de los que el Estado Nacional sea integrante (ver también informe de la Comisión Nacional de Regulación de Transporte, fs. 272/291).

19) Que, en este contexto, es del caso recordar que el transporte interjurisdiccional resulta alcanzado por los poderes que el artículo 75, inc. 13 de la Constitución Nacio-

Año del Bicentenario

nal —antes artículo 67, inc. 12— confiere al gobierno central, tal como se ha señalado en Fallos: 188:27; 199:326, entre muchos otros y lo ha mantenido el Tribunal en su jurisprudencia más reciente (Fallos: 324:3048).

El Congreso de la Nación, en virtud de tal prerrogativa lo reguló, con los efectos que esta Corte ha reconocido —entre otros— en Fallos: 316:2865. Dijo allí que "en ejercicio de esta facultad el legislador nacional dictó la ley 12.346 y sus normas complementarias y a ellas deben las provincias adecuar su actividad porque el art. 31 de la Constitución Nacional dispone la primacía de las leyes dictadas de conformidad a sus preceptos. Esas disposiciones colocan las condiciones generales del transporte bajo la potestad del gobierno federal cuando un punto situado en más de un estado, excediendo así el ámbito exclusivamente reservado a cada provincia (Fallos: 189:272 y 324:3048, entre otros)".

20) Que en el marco del reconocimiento de dichas prerrogativas nacionales, debe ser examinada la relación jurídica que se establece entre concedente y concesionario.

Al efecto, es dable señalar que en Fallos: 247:325, con remisión a la doctrina de Fallos: 186:170, pág. 233, segundo párrafo y cita —entre otros— del fallo de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América "Indian Motorcycle v. United States" (283 US 570), esta Corte examinó los fundamentos y alcances del principio de inmunidad impositiva recíproca entre el Estado Nacional y las provincias, cuando se encuentra en juego la ejecución de sus respectivas políticas gubernamentales. Expresó, en tal sentido que: "Los instrumentos, medios y operaciones a través de los cuales el gobierno nacional ejercita sus poderes, están exentos de impuesto por los estados, y los instrumentos, medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercitar los poderes que les

pertenecen, están exentos de impuestos por el gobierno nacional, en virtud del principio implícito de independencia del gobierno de la Nación y de los estados dentro de sus respectivas esferas (Fallos: 186:170 y 147:239, considerando 8º, cit.). Caracterizó el Tribunal ese marco constitucional señalando que: "...hállanse frente a frente dos potestades estatales: de un lado el poder impositivo nacional (artículos 4º, 17, 67 inc. 2º de la Constitución Nacional); y de otro, el libre empleo de los instrumentos, medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercer los poderes que les corresponden (artículo 108 de la Constitución)".

21) Que la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno requiere que la excepcional restricción de las potestades nacionales o provinciales obedezca a una real obstaculización o interferencia en el ejercicio de aquellas atribuciones que se intenta preservar, es decir que medie un "efectivo entorpecimiento a la marcha de la institución" (Fallos: 247:325 y sus citas; 327:1083, en especial dictamen del señor Procurador General, capítulo X; 327:5012 y sus citas).

22) Que asimismo desde antiguo este Tribunal ha sostenido que dentro de la coordinación armónica de intereses que se genere entre concedente y concesionario "no es posible concebir la intromisión de otra autoridad soberana con facultades impositivas, porque sea por error, por falta de conocimiento cabal e íntimo de las cosas, o sea por un criterio divergente, podría establecer impuestos que rompan el equilibrio existente y hagan imposible la continuación de tales servicios" (conf. arg. Fallos: 188:247); ya que "si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación

Año del Bicentenario

de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional" (Fallos: 320:1302 y sus citas).

23) Que la referida intromisión se configuraría en la especie si se convalidara la exigencia del fisco provincial. En efecto, su admisión importaría tanto como desconocer los distintos elementos que apreció la autoridad de aplicación al momento de otorgar la concesión.

A los fines antedichos es pertinente señalar que en la cláusula cuarta del mentado instrumento del 17 de marzo de 1998, se estipuló que la retribución del permisionario por la prestación del servicio estaría a cargo exclusivo de los usuarios a través del pago de la tarifa establecida por la autoridad de acuerdo al artículo 5º del citado decreto, y en la cláusula sexta se dijo que las tarifas tenderían a mantener el equilibrio económico financiero del conjunto de operadores del sistema y serían el reflejo de los costos originados en las pautas de seguridad, eficiencia, confiabilidad, calidad y cobertura que la autoridad de aplicación defina como política del sector (fs. 285 y fs. 12 del expediente administrativo 2306-400795/00, cuerpo I, antes citado).

24) Que, por tanto, el Estado Nacional al fijar las tarifas del servicio público de transporte de automotor de pasajeros de carácter urbano y suburbano de jurisdicción nacional (fs. 223/224 y 272), ha considerado la incidencia de diversos factores con el propósito de mantener el equilibrio que permitiese la continuación de un servicio imprescindible para la comunidad, a tal punto que para lograr su continuidad ha llegado incluso a subsidiarlo.

Frente a ello, el criterio a seguir debe ser aquel que impide la interferencia de elementos extraños, no consi-

derados en la evaluación de dicha ecuación, que puedan romper ese frágil equilibrio sin fundamento razonable suficiente (conf. artículo 28, Constitución Nacional y arg. Fallos: 188:247).

25) Que en el caso es dable poner de resalto que en el informe de fs. 295/308 suscripto por el Ministro de Economía de la Provincia de Buenos Aires, y por el Subsecretario de Servicios Públicos provincial, aprobado luego por el decreto local 174/05, la propia demandada admitió que "en los cuarenta y tres años de vigencia de la Ley Orgánica de Transporte de Pasajeros, el impuesto de sellos no fue contemplado en la estructura de costos que se utilizó para determinar la tarifa...". Se dijo además que "el Estado Nacional dispuso medidas tendientes a paliar los efectos de la crisis instrumentando un mecanismo de compensación tarifaria para los servicios públicos urbanos y suburbanos y adjudicando cupos de combustible a precio subsidiado a la totalidad de los operadores del sistema del servicio público".

26) Que en ese marco, si bien las provincias pueden considerarse investidas de competencia para determinar cada una de ellas y de forma individual y acumulativa un tributo en función de un instrumento jurídico que sirve de soporte a un también, único, fenómeno técnico y económico, no puede perderse de vista que el ejercicio de esas atribuciones no debe romper la regulación unificada que dicho servicio público requiere.

La contrapartida de esta exención consiste en que los costos de la prestación del servicio público, y en definitiva, las tarifas uniformes que deben abarcar los usuarios del servicio de transportes de todo el país, no contemplan el mayor valor derivado del costo del tributo local (fs. 34 vta.).

Año del Bicentenario

27) Que al ser ello así, el tributo de sellos local constituye un inequívoco avance sobre la reglamentación que el gobierno nacional ha hecho (incisos 13 y 18 del artículo 75 de la Constitución Nacional), importa el desconocimiento del ámbito de protección que la ley federal otorga a dicho servicio público, y en definitiva lesiona palmariamente el principio de supremacía legal del artículo 31 de la Constitución Nacional (conf. arg. Fallos: 320:162 y 283:251).

En suma, la pretensión impositiva provincial ocasiona una clara interferencia en el curso de acción del gobierno nacional, en tanto incide en las líneas que lo componen.

28) Que si bien es cierto que todo aquello que involucre el peligro de limitar las autonomías provinciales ha de instrumentarse con la prudencia necesaria para evitar el cercenamiento de los poderes no delegados de las provincias, no lo es menos que el ejercicio por parte de la Nación de las facultades referidas en el considerando precedente no puede ser enervado por aquéllas, so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de las citadas facultades que fincan en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la Nación toda, en el que necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan las provincias (Fallos: 304:1186 y 327:5012 que remitió al dictamen del señor Procurador General).

Téngase presente que el sistema federal importa asignación de competencias a las jurisdicciones federal y provincial; ello no implica subordinación de los estados particulares al gobierno central, pero sí coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general, tarea en la que ambos han de colaborar para la consecución eficaz de aquel fin. Por ello, las facultades provinciales, por impor-

tantes y respetables que sean, no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional (Fallos: 263:437), ni justifiquen la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la Nación toda (Fallos: 257:159; 270:11; conf. Fallos: 322:2862 y su cita y 327:5012 antes mencionado).

29) Que por lo demás, "tratándose de un sistema poltributario la inteligencia de las leyes que lo constituyen debe tender al equilibrio y perfección del mismo; no puede interpretarse cada ley aisladamente, sino como parte de un conjunto armónico, y cada impuesto debe ser examinado o juzgado, no solamente en sí mismo, sino con relación a los otros impuestos que forman parte del conjunto impositivo" (Fallos: 184:5); es decir, conjugando el impuesto, la característica del servicio público, la tarifa y la necesidad de mantener el equilibrio económico-financiero.

30) Que lo hasta aquí expuesto permite concluir que al haber sido otorgado el permiso de concesión por la autoridad nacional —cuestión no discutida en el pleito—, el instrumento respectivo no puede ser gravado con el impuesto de sellos local dado que la voluntad del Estado Nacional fue no gravar la concesión —considerada como hecho imponible— con el fin de lograr la satisfacción de un interés público.

Decidir lo contrario, conllevaría el riesgo de que las provincias, haciendo uso de la facultad de imponer, podrían llegar a hacer imposible la realización de las concesiones otorgadas por el Estado Nacional (arg. Fallos: 68: 227; 104:73 y 188:247).

31) Que por otra parte, la doctrina indicada, como así también la citada en los considerandos 20, 21 y 27, se entronca con lo decidido por este Tribunal en Fallos: 331:310, 337 y 400, causas en las que se examinó el artículo 49, inc. 3

Año del Bicentenario

del decreto-ley 9420 (t.o. en 1982), las leyes impositivas 11.484 (t.o. 1993), 11.904 (t.o. 1997) y el Código Fiscal local y en las que se rechazó la pretensión de la Provincia de Buenos Aires con el fundamento de que la legislación provincial sólo comprendía a las concesiones otorgadas por la autoridad administrativa provincial o municipal, por lo que si la concesión la otorgaba una autoridad nacional no se hallaba alcanzada por el impuesto de sellos local, conforme a la doctrina expuesta a partir de la causa C.799.XXXIII "Coviare S.A. c/ Provincia de Buenos Aires", pronunciamiento del 15 de abril de 1999.

32) Que idéntico criterio ha seguido el Tribunal en la causa "Yacilec S.A. c/ Corrientes, Provincia de s/ acción declarativa" (Fallos: 327:2369), oportunidad en la que destacó que "no caben dudas de que la autoridad nacional es la que decidió sobre la base de lo dispuesto en el artículo 12 de la ley 15.336 que la concesión no puede ser gravada por impuestos y contribuciones de legislación provincial o municipal, entendiendo que esos tributos constituyen medidas que restringen o dificultan la libre producción o circulación de la energía".

33) Que la conducta de las autoridades nacionales debe ser entendida en el contexto del reconocimiento del Tribunal de que "quien tiene el deber de procurar determinado fin tiene el derecho de disponer los medios para su logro efectivo" y habida cuenta de que los objetivos enunciados en el Preámbulo y los deberes-facultades establecidos en el artículo 75, inc. 18, de la Constitución Nacional tienen razón de causa final y móvil principal del Gobierno Federal, no cabe sino concluir que éste no puede ser enervado en el ejercicio de esos poderes delegados, en tanto se mantenga en los límites razonables de los mismos conforme a las circunstancias. Eso

es, por lo demás, el principio de supremacía que consagra el artículo 31 de la Constitución Nacional (Fallos: 304:1186; 322:2624; 325:723).

34) Que por lo demás, cabe poner de resalto que la legislación provincial establece un doble momento de vinculación de la materia imponible con el poder fiscal de la jurisdicción respectiva. Tanto se debe el impuesto por los actos, contratos u operaciones otorgados, emitidos o realizados en territorio de la provincia, como también por los realizados fuera de esa jurisdicción, en el supuesto en que dichos instrumentos produzcan "efectos" en la provincia por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento. Es decir, que el legislador limitó el alcance del término "efectos" a los supuestos enunciados en la norma.

35) Que, desde esta perspectiva, no se configuran tampoco en el caso los presupuestos que permitirían la aplicación del impuesto de sellos, dado que el nacimiento de la obligación tributaria no resulta ligado territorialmente a la Provincia de Buenos Aires, pues el instrumento que se pretende gravar se perfeccionó en la Ciudad de Buenos Aires (fs. 15/22). Sostener lo contrario, por otro lado importaría tener una incidencia directa en una actividad gubernativa propia del Estado Nacional, cual ha sido tanto la concesión misma como los subsidios a los que se ha hecho referencia, lo cual representaría, además del desconocimiento del principio de solidaridad federal, una palmaria interferencia del poder provincial sobre el federal, junto a una inadmisibles limitación de su independencia (arg. Fallos: 327:5012 y sus citas).

36) Que en relación al argumento de la realidad económica que invoca la demandada para demostrar la gravabilidad del acto, es preciso puntualizar que en materia de im-

Año del Bicentenario

puesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto (Fallos: 327:1108).

No puede soslayarse que ambos conceptos, impuestos de sellos y realidad económica responden en esencia a dos segmentos distintos en el campo jurídico: el primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia. Si bien el concepto de la realidad económica suministra un criterio interpretativo determinante en el derecho tributario, en el impuesto de sellos cabe reconocerle una muy limitada aplicación. Ello es así pues se trata de un típico tributo de formalización que incide sobre el documento.

37) Que, por último, son elocuentes aquí las palabras de Joaquín V. González quien, en oportunidad de responder a una consulta acerca de las facultades jurisdiccionales nacionales y provinciales en materia ferroviaria expresó: "Luego, sería monstruoso como idea económica y absurdo como régimen de explotación, que una línea que sale de Buenos Aires y recorre cinco provincias, fuese gobernada, inspeccionada, gravada y regida por cada uno de los gobiernos por cuyos territorios atraviesa. Lejos de ser un agente de comercio y prosperidad, lo sería de desorden, de ruina, de pleitos, de divergencias entre provincias, pues cada una procuraría obtener mayores ventajas para su comercio por las tarifas o los servicios diversos...La ruina del comercio sería la consecuencia inevitable de un estado de cosas semejante" (Fallos: 324:3048, considerando 10).

Por ello, y oído el señor Procurador Fiscal subrogante, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por Línea 22 S.A. contra la Provincia de Buenos Aires y, en consecuencia, declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación al permiso de concesión objeto del litigio.

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. ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Nombre de la actora: **Línea 22 S.A.**

Nombre de la demandada: **Provincia de Buenos Aires.**

Profesionales intervinientes: **doctores Carlos Alberto de Cucco; Julio Horacio Blanco; Gustavo Adolfo Blanco; Alejandro J. Fernández Llanos y Luisa Margarita Petcoff.**

L. 1798. XXXVIII.

ORIGINARIO

Línea 22 S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de
s/ acción declarativa.

Año del Bicentenario

Para acceder al Dictamen de la Procuración General de la Nación ingrese a :

http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2005/bau-bei/jul-agos/linea_22_1_1798_1_38.pdf