Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 30 de septiembre de 2014.

Vistos los autos: "LINEA 10 S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", de los que

Resulta:

I) A fs. 57/65 se presenta Línea 10 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 sobre los ingresos brutos que ese Estado local pretende aplicarle sobre la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros por automotor que desarrolla (períodos fiscales 2006 y 2007), por entender que resulta contrario a los artículos 17, 31 y 75, inciso 13, de la Constitución Nacional y al régimen de coparticipación federal de las leyes nacionales 20.221 y 22.006 y sus modificatorias.

Alega que la demandada, mediante el expediente administrativo n° 2360-0038992/2008, determinó de oficio el gravamen por los períodos antes mencionados, y la emplazó para el pago de dichos impuestos.

Expresa que es permisionaria de la Subsecretaría de Transportes del entonces Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Nación para la prestación de servicios públicos de transporte interjurisdiccional de pasajeros y afines, de acuerdo al régimen de la ley 12.346 y sus reglamentaciones.

Sostiene que las tarifas vigentes durante todo el tiempo de su permiso fueron fijadas por ese organismo, de manera unilateral y de acuerdo con las escalas y bases tarifarias por ésta fijadas, sin contemplar en su cálculo la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos, carga que no puede ser repercutida en el precio de los pasajes. En tales condiciones, considera aplicable la doctrina de Fallos: 308:2153 y solicita que se declare que aquel gravamen local configura un supuesto de doble imposición reñido con el párrafo segundo, del inciso b, del artículo 9° de la ley de coparticipación federal, encontrándose la actora sujeta al impuesto a las ganancias (leyes 20.628 y 22.016 y sus modificatorias).

Concluye 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 —a su entender— se hace evidente cuando por un lado no se incluye el impuesto a los ingresos brutos 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 notoria si se tienen en cuenta los precedentes de la Corte Suprema antes citados, con el consiguiente menoscabo de la garantía de la propiedad del artículo 17 de la Ley Fundamental.

Ofrece prueba y pide que se haga lugar a la demanda, con costas.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

II) A fs. 67 dictamina la señora Procuradora Fiscal, y sobre la base de esa opinión, a fs. 68 este Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la presente causa.

III) A fs. 223/227 la Provincia de Buenos Aires contesta la demanda y solicita su rechazo.

Niega, en primer término, la existencia de un estado de incertidumbre que justifique la viabilidad de la acción declarativa instaurada. Sostiene que la empresa actora está inscripta como contribuyente de la gabela en esa jurisdicción, que presentó sus declaraciones juradas mensuales, además de haber cuestionado la resolución que ahora impugna ante el Tribunal Fiscal local, circunstancias que configuran un supuesto de voluntario sometimiento sin reserva alguna, que obsta a la procedencia formal de la vía elegida.

En cuanto al fondo del asunto, aduce que le ha reclamado a la actora el pago del impuesto por el ejercicio de su actividad de servicio de transporte automotor urbano regular de pasajeros, ya que realiza tramos locales dentro de su jurisdicción. Recuerda también las facultades provinciales para gravar la actividad de la actora, de conformidad con el juego de los artículos 75 y 121 de la Constitución Nacional.

Por otra parte afirma que el gravamen reclamado resulta compatible con el régimen de coparticipación nacional, toda vez que se trata de uno de los tributos cuya aplicación se contempla por fuera de la prohibición de analogía del inciso b, del artículo 9°, de la ley 23.548. En este orden de ideas afirma que, en el caso, no se configura un supuesto de imposibilidad de

traslación del gravamen y que, a todo evento, la imprevisión tarifaria alegada no puede justificar un cercenamiento de sus atribuciones impositivas.

Alega además que la actora —inscripta como contribuyente del impuesto a los ingresos brutos— ha consentido durante años la jurisdicción provincial así como la liquidación del impuesto que se impugna. Sostiene que la demandante ha aceptado sin cuestionamiento alguno la aplicación del tributo recibiendo, a su vez, los beneficios de su reducción por lo que considera improcedente la acción intentada (fs. 225).

Cita jurisprudencia del Tribunal en apoyo de su postura.

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

IV) A fs. 474/477 vta. dictamina la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones federales planteadas en el sub lite.

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 la copia del expediente administrativo n° 2360-0038992/2008 agregado a fs. 387/447, 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, según arguye, con el im-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

puesto sobre los ingresos brutos la actividad de transporte interjurisdiccional que desarrolló durante los períodos fiscales 2006 y 2007 (enero a diciembre; v. los artículos 3° y 4° de la disposición determinativa y sancionatoria n° 7703/09 de ARBA, cuya copia obra a fs. 4/40, por medio de la cual se determinó las obligaciones fiscales de la empresa por los períodos indicados por la suma de $ 107.004,80 y estableció diferencias a favor del Fisco por la suma de $ 63.629,60).

A ese respecto, corresponde señalar que se hallan reunidos los recaudos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, tal como lo puso de relieve la señora Procuradora Fiscal en el apartado IV de su dictamen de fs. 474/477 vta., a cuyas consideraciones corresponde remitir en razón de brevedad (v. la disposición determinativa y sancionatoria n° 7703/09, artículos 3°, 4° y 10, fs. 409/427).

3°) Que en cuanto al fondo del asunto, cabe poner de resalto que de conformidad con lo que se desprende de la disposición S.S.T.M. y L.D. n° 101/97 de la Secretaría de Transportes de la Nación (fs. 246/255), del informe obrante a fs. 245 de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte y demás constancias de la causa, la empresa actora se desenvuelve como operadora de transporte por automotor de pasajeros de carácter urbano y suburbano de jurisdicción nacional en la traza identificada con el n° 10 (v. el anexo I de la citada disposición).

Debe destacarse además que el permiso de explotación fue otorgado por la Secretaría de Transportes de la Nación —

conforme al régimen del decreto 656/94— por el plazo de diez años (fs. 248/249).

4°) Que cabe recordar con relación a los servicios públicos, que este 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: 333:721 y causas E.134.XXXIV "El Puente Sociedad Anónima de Transportes c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa" y L.243.XXXIV "Línea 22 S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", sentencias del 19 de mayo de 2010, y más recientemente, en T.535.XLIII "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. c/ Catamarca, Provincia de" (Fallos: 335:2583) y A.1515.XL "Autotransportes Andesmar S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 24 de junio de 2014 y sus citas, entre otros).

5°) Que sin embargo, es de destacar que en autos no se encuentran configuradas las circunstancias requeridas para aplicar la doctrina establecida en los precedentes antes citados, dado que la actora no ha acreditado fehacientemente los extremos necesarios. No ha probado cuáles eran los ingresos devengados por la actividad que desarrolló en el período en cuestión,

no ha demostrado cuáles eran los libros que llevaba u ofrecido prueba pericial al respecto, ni ha explicitado la carga impositiva que habría recaído sobre esa actividad.

6°) Que ello tampoco surge con claridad del expediente administrativo acompañado n° 5100-12840/2011 que le sirve de antecedente a este proceso. Por el contrario, de la citada disposición determinativa y sancionatoria n° 7703/09 de ARBA se desprende que la actora, en el transcurso de la fiscalización, no aportó la totalidad de la documentación que le fuera solicitada a fin de evaluar su comportamiento fiscal y debido al incumplimiento fehacientemente acreditado en más de una oportunidad en los requerimientos formulados, se procedió a configurar una resistencia pasiva a la fiscalización y se inició el expediente n° 2360-0068191/2008.

En lo que aquí interesa, se señaló que la fiscalización solicitó a la empresa Línea 10 S.A. copia de los papeles de trabajo del armado de las bases imponibles declaradas en las Declaraciones Juradas Mensuales del impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires –Formularios CM-03– y que no se aportó dicha información (fs. 8/9). En razón de ello, se le solicitó a la Comisión Nacional de Regulación del Transporte determinada información, y ésta última remitió copia de las Declaraciones Juradas Mensuales de Presentación de Información Estadística de Transporte Urbano Público del período 2006 y 2007.

Se puso de resalto que el contribuyente omitió presentar los Libros IVA Ventas, los Libros Diarios, los Libros de Inventario y Balance, ni los Mayores Contables de las cuentas de

ingresos, a los efectos de determinar los montos imponibles de los períodos fiscalizados 2006 (enero a diciembre) y 2007 (enero a diciembre), limitándose a aportar como única información contable las copias simples de las páginas 3 a 16 del Libro de Inventarios y Balances n° 3, informe del Auditor del ejercicio económico n° 29 y las copias simples de las páginas 17 a 26 del citado Libro Contable, Informe del Consejo de Vigilancia e Informe del Auditor del Ejercicio Económico n° 30 (fs. 8 y 15).

7°) Que más adelante se indicó que la inspección procedió a analizar las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado aportadas por el contribuyente, verificándose incluso que los Formularios F. 731 correspondientes a los períodos 2006 y 2007 no habían sido presentados por la Línea 10 S.A. ante la A.F.I.P.

Se agregó asimismo que "se procedió al análisis de la información contenida en las Declaraciones Juradas de Presentación de Información Estadística presentadas ante la C.N.R.T., resultando los ingresos que surgen de ambas fuentes de información menores a los ingresos declarados por el propio contribuyente en las Declaraciones Juradas de Impuestos sobre los Ingresos Brutos, y que en consecuencia, no habiendo el contribuyente aportado el respaldo documental de sus operaciones y elementos probatorios que confirmen lo contrario, se consideró como montos imponibles ajustados los montos imponibles declarados por el propio contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos" (fs. 15/16 y 393 vta./394).

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Se concluyó que "el ajuste" practicado se debía a la deducción en exceso de las percepciones sufridas en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Buenos Aires, debido al cómputo incorrecto de los comprobantes de percepciones, dado que el contribuyente en las Declaraciones Juradas Mensuales del impuesto sobre los ingresos brutos dedujo como pago a cuenta percepciones que no habían sido practicadas por los agentes de recaudación (fs. 394).

Se dijo además que de los procedimientos de auditoría surgía que las diferencias detectadas se originaron porque la demandante había incurrido en incumplimiento parcial de pago de sus obligaciones fiscales como contribuyente directo del referido impuesto, por haber declarado e ingresado en defecto el impuesto mencionado, en los períodos 2006 y 2007, tal como se expone en los formularios R-055, R-113 y R-222, explicativos de la cuantificación de las diferencias de impuestos mencionadas (fs. 392). Consecuentemente, se afirmó que las diferencias detectadas en el período 2006 (enero a diciembre) generan el nacimiento de la infracción por omisión expresamente prevista y penada por el artículo 53 del Código Fiscal.

8°) Que es claro, por tanto, que en el sub examine la actora no ha cumplido con la carga de probar, exigible para que le resulten aplicables los criterios que surgen de los precedentes citados en el considerando 4°.

Es sin ninguna duda la empresa reclamante quien estaba en mejores condiciones de probar ante el Tribunal de qué manera el ajuste dispuesto por la provincia se superponía directa-

mente con los ingresos emergentes de los pasajes sujetos a tarifas fijadas por la autoridad nacional (arg. causa A.1515.XL "Autotransportes Andesmar S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 24 de junio de 2014).

9°) Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe agregar a título ilustrativo que la actora no ha cuestionado en el expediente administrativo antes citado la determinación efectuada por ARBA en el caso; sino más bien los ajustes que la demandada realizó sobre la base de los adelantos que efectuó la actora con relación a los períodos fiscales 2006 (enero a diciembre) y 2007 (enero a diciembre; v. la disposición de inicio del procedimiento determinativo y sumarial n° 370/08; la notificación del 7 de octubre de 2008 al contribuyente de la "Liquidación de Diferencias", en la cual se detallaron las diferencias a favor del fisco provincial; la presentación del 8 de octubre por el contribuyente de las Declaraciones Juradas rectificativas del impuesto por los períodos antes mencionados y el descargo formulado el 14 de octubre en el que la empresa manifestó su disconformidad con el ajuste practicado en los períodos antes señalados, fs. 387/401).

Cabe recordar que en su descargo, la actora reconoció que se trató de un error involuntario al confeccionar las Declaraciones Juradas, en las cuales se consignaron ingresos superiores a los efectivamente percibidos y que en cada uno de los veinticuatro meses examinados había una diferencia en más de $ 194.000. Aclaró que el error de cálculo fue rectificado mediante declaraciones juradas rectificativas que se encuentran agregadas al expediente y que se trató de una suma que quedó de-

terminada en el programa Excel y que fue consignada por error como ingreso de la empresa (fs. 17 y 329/332).

Finalmente señaló que "en el caso de autos, la Agencia dispone de los elementos necesarios para conocer, directamente y con certeza la magnitud de la obligación tributaria" y que cuenta con la documentación suficiente para conocer la base imponible. Por otro lado, recordó que la rectificación por errores de cálculo cometidos en la declaración misma da lugar a que el declarante obtenga la devolución del excedente o que simplemente rectifique la misma e ingrese el impuesto que de ella resulte (fs. 399 vta./400).

10) Que, en tales condiciones, cabe concluir 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. Para su aplicación y reconocimiento es exigible y necesario que la actora logre acreditar el vínculo relacional entre las tarifas fijadas por la autoridad nacional, los precisos ingresos emergentes de esa actividad, y que la facultad impositiva provincial se intenta ejercer sobre las sumas percibidas en ese concepto.

Es fácil colegir que una prolija contabilidad es la que da certeza sobre los extremos a probar, y esa conducta en el caso no ha existido. La carencia de prueba obsta al reconocimiento de la pretensión de la actora.

Por ello, concordemente con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se decide: Rechazar la demanda seguida por Línea 10 S.A. contra la Provincia de Buenos Aires. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, remítase copia de esta decisión a la Procuración General, devuélvase el expediente administrativo acompañado y, oportunamente, archívese.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Nombre del actor: **Línea 10 S.A.**

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

Profesionales intervinientes: **doctores Ricardo Coro; Julio H. Blanco; Alejandro Fernández Llanos; Luisa M. Petcoff y María F. Quiñoa.**

Procuración General de la Nación

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

- I -

Línea 10 S.A. promovió esta acción declarativa de certeza contra la Provincia de Buenos Aires, a 57/65 vta., para que se declare la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos que ésta pretende aplicar sobre la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros de carácter suburbano grupo I que desarrolla (períodos fiscales 2006 y 2007), por encontrarlo contrario a los arts. 31 y 67, inc. 12 de la Constitución Nacional (sic) y al régimen de coparticipación federal de impuestos de la ley 20.221 y modificatorias (sic).

Adujo que la demandada, mediante la disposición determinativa y sancionatoria 7.706/09 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), del 12 de agosto de 2009, determinó de oficio el gravamen sobre la base de los montos de ingresos que surgen de sus registros de venta, le aplicó una multa por omisión tributaria, y la emplazó para el pago de dichos conceptos.

Explicó que es permisionaria de la Subsecretaría de Transportes del -entonces- Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Nación, para la prestación de servicios públicos de transporte interjurisdiccional de pasajeros y afines, de acuerdo con la ley 12.346 y sus reglamentaciones.

Especificó que las tarifas vigentes durante todo el tiempo de su permiso han sido determinadas por la referida autoridad nacional, de manera unilateral y de acuerdo con las escalas y bases tarifarias por ésta fijadas, sin que se haya contemplado en su cálculo la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos, carga que no puede ser repercutida en el precio

de los pasajes. En razón de ello, estimó que su caso está regido por la doctrina de Fallos: 308:2153, y solicitó que se declare que el gravamen reclamado configura un supuesto de doble imposición, reñido con el párrafo segundo, del inc. b), del art. 9° de la ley de coparticipación, al estar sus rentas alcanzadas por el impuesto nacional a las ganancias.

- II -

La Provincia de Buenos Aires contestó la demanda (ver fs. 223/227) y solicitó que fuera rechazada.

En primer término, negó la existencia de un estado de incertidumbre que justifique la viabilidad de la acción declarativa instaurada. Paralelamente, señaló que la firma está inscripta como contribuyente de la gabela en esa jurisdicción, que presentó declaraciones juradas mensuales, abonado impuestos, además de haber cuestionado la resolución que ahora impugna ante el Tribunal Fiscal local, circunstancias que, a su parecer, configuran un supuesto de voluntario sometimiento sin reserva alguna, que resulta obstativo para la procedencia formal de la vía elegida.

Con respecto al fondo del asunto, indicó que se le ha reclamado el pago del impuesto por el ejercicio de su actividad de servicio de transporte automotor urbano regular de pasajeros, ya que realiza tramos locales dentro de su jurisdicción. Luego, mencionó las facultades provinciales para gravarla, de conformidad con los arts. 75 y 121 de la Carta Magna, señalando que la doble imposición no resulta inconstitucional.

Por otra parte, adujo que el gravamen reclamado resulta compatible con el régimen de coparticipación nacional,

toda vez que se trata de uno de los tributos cuya aplicación se contempla por fuera de la prohibición de analogía del inc. b, del art. 9°, de la ley 23.548. En tal orden de ideas, afirmó que, en la especie, no se configura un supuesto de imposibilidad de traslación del gravamen y que, a todo evento, la imprevisión tarifaria alegada no puede justificar un cercenamiento de sus atribuciones impositivas.

- III -

Sigo pensando, de acuerdo con lo oportunamente dictaminado por este Ministerio Público a fs. 67, y lo decidido por el Tribunal a fs. 68, que V.E. continúa teniendo competencia para entender en el presente.

- IV -

Liminarmente, corresponde señalar que la pretensión de la actora se encuentra dirigida a dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra frente al impuesto sobre los ingresos brutos, por la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros que desarrolló durante los ejercicios fiscales 2006 y 2007.

Al respecto, no es ocioso recordar 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 causa en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).

Sobre la base de estas premisas y contrariamente a lo sostenido por la demandada, estimo que se encuentran reunidos los requisitos establecidos por el art. 322 del CPCCN.

En primer lugar, observo que mediante la disposición 7.706/09 de ARBA (obrante en copia a fs. 4/40), se determinó el tributo pretendido por la actividad económica desarrollada durante los períodos indicados, se intimó su ingreso en el plazo de quince días hábiles a partir de su notificación -bajo apercibimiento de confeccionar el respectivo título ejecutivo a fin de dar inicio a su cobro compulsivo-, y se aplicaron los accesorios correspondientes. Este requerimiento -al que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal- representa una conducta explícita de ARBA dirigida a la "*percepción*" del impuesto que estima adeudado (Fallos: 308: 2569; 310:606 y 977; 311:421, cons. 3°; 328:4198; y E.115, L.XXXIV, "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 3 de mayo de 2007).

Aquella conducta, enderezada al cobro del tributo, posee entidad para sumir a la peticionante en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal a aquella que es "*concreta*" al momento de dictarse el fallo.

Y tal concreción se verifica cuando se ha producido la totalidad de 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 (dictamen de este Ministerio Público *in re* "Newland, Leonardo Antonio c/ Provincia de Santiago del Estero", del 4 de diciembre de 1986, compartido por V.E. en Fallos: 310:606, cons. 2°, criterio reiterado en Fallos: 311:421, cons. 3°).

Por otra parte, si bien la provincia alega que la actora habría presentado sus declaraciones juradas considero que tal hecho no puede erigirse en un valladar hábil para impedir la admisibilidad formal del camino procesal propuesto. En efecto, si bien es cierto que el voluntario sometimiento a un determinado régimen jurídico implica la renuncia al derecho de cuestionarlo con posterioridad (arg. Fallos: 225:216; 285:410; 299:221; 307:1582; 314:1175, entre otros), considero que esta regla no es de aplicación al *sub lite* a poco que se repare en que la exigibilidad de las obligaciones tributarias en cuestión tiene por fuente un acto legislativo y unilateral de la provincia, y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (Fallos: 318:676, cons. 8° y sus citas), al tratarse de un acto de imposición, que implica el desarrollo de la fuerza compulsiva del Estado, siendo un acto de gobierno y de potestad pública (Fallos: 152:268; 218:596, entre otros).

La circunstancia de que la actora haya apelado la resolución ante el Tribunal Fiscal provincial tampoco puede erigirse en óbice para la tramitación de este expediente, ya que no debe obviarse que la presente demanda corresponde a la competencia originaria del Tribunal, que -por provenir de la Constitución- no puede quedar subordinada al cumplimiento de los requisitos o de los trámites exigidos por las leyes locales (Fallos: 323:1206, cons. 2°, entre otros).

Por lo señalado, en mi parecer, se encuentran reunidos la totalidad de los requisitos fijados por el art. 322 del CPCCN para la procedencia formal de la acción intentada.

- V -

En cuanto al fondo del asunto, cabe señalar que V.E. invalidó el impuesto sobre los ingresos brutos que se pretendía aplicar a los prestadores 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; 316:2206 y más recientemente en Fallos: 321:2501; 328:4198 y 330:3049; y sentencia recaída en la causa L.243 L.XXXIV, "Línea 22 S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", del 19 de mayo de 2010).

Para decidir de esta forma, sostuvo que cuando el impuesto provincial sobre los ingresos brutos no es trasladable -por no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante 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 art. 9°, inc. 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. De ahí que, encontrándose las rentas de las demandantes sujetas al impuesto a las ganancias (ley 20.628 y modificatorias), la aplicación del tributo local importaba la configuración de la hipótesis de doble imposición contraria a la reglas señalada precedentemente (criterio también reiterado en *in re* E.48, L.XIX, "Empresa del Sur y Media Agua c/Mendoza, Provincia de s/repetición", del 9 de agosto de 1988).

Empero, el Tribunal señaló también que la falta de discriminación en lo que respecta a la carga impositiva que habría recaído sobre esa actividad obsta al reconocimiento de la pretensión de la actora y torna sus agravios meramente conjeturales, en virtud de la carencia de las pruebas conducentes para acreditar tal supuesto (Fallos: 328:1442, postura reiterada en Fallos: 329:2745).

Sin perjuicio de tales consideraciones, y como ya advirtió este Ministerio Público *in re* "Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada c/ Mendoza, Provincia de" (Fallos: 321:2501, pto. VI), determinar si, en cada caso, las tarifas fijadas por la autoridad nacional contemplaron o no el impuesto en cuestión, si la actora se encontró realmente imposibilitada de trasladar esa carga tributaria, si revestía el carácter de contribuyente -en el orden nacional- del impuesto a las ganancias, y si los servicios por los cuales se le reclama el tributo poseen todos el mismo régimen de tarifas, remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, tema que resulta

ajeno a mi dictamen, que debe circunscribirse a las cuestiones de índole federal indicadas.

- VI -

De acuerdo con lo señalado, me limito a opinar que, en el supuesto de estimar V.E., por medio del examen de las pruebas de la causa, que efectivamente se han configurado las circunstancias requeridas por los precedentes citados y alegadas por la accionante, correspondería hacer lugar a la demanda y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal aquí discutida.

Buenos Aires, 22 de octubre de 2013.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación