

DERUDDER HERMANOS S.R.L. C/ CHACO, PROVINCIA DEL S/ acción
declarativa de inconstitucionalidad.

LAURA
MERCEDES
DES
Monti

Firmado
digitalmente por
LAURA
MERCEDES
Monti
Fecha:
2022.08.17
11:08:21 -03'00'



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

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

-I-

A fs. 4/62, Derudder Hermanos S.R.L. promovió acción declarativa, en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia del Chaco y la Administración Tributaria de esa provincia, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos y de su adicional del 10% que se le exige en concepto de "Fondo Caminero", ambos por los períodos 3 a 12 de 2012 y 1 a 8 de 2013, así como también del "Fondo para Salud Pública" (FPS, en adelante) por los periodos 7/2008 a 8/2013, que las demandadas pretenden cobrar por la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros que la actora desarrolla en esa jurisdicción.

Manifestó que esa pretensión se plasmó en la resolución interna 314, dictada por Administración Tributaria Provincial el 18 de junio de 2015, la cual tachó de contraria a los arts. 31 y 75 -incs. 2° y 13- de la Constitución Nacional y a la ley convenio 23.548.

En tal sentido, explicó que el decreto nacional 2.407/02 estableció tarifas de referencia respecto de las cuales se proyecta una banda -que se compone de un valor mínimo y un máximo según la categoría del servicio- dentro de la cual las empresas prestadoras del servicio de transporte de pasajeros deben fijar sus precios.

Sin embargo, especificó que dichas bandas no contemplan el impuesto sobre los ingresos brutos, razón por la cual -ante

la imposibilidad de trasladar su importe al pasajero y frente a la exigencia provincial de pago- este gravamen local opera como un impuesto a las ganancias, que reduce la rentabilidad de la actora, quien ya es contribuyente del impuesto a la renta en el ámbito nacional.

Denunció, por ende, que el impuesto sobre los ingresos brutos aquí cuestionado se encuentra en pugna con la distribución de competencias establecidas para la Nación y las provincias en la Constitución Nacional y es contrario a la ley de coparticipación federal de impuestos.

En lo atinente al FPS, esgrimió que su pago no retribuye la prestación de servicio alguno, por lo cual no se trata de una tasa, como pretende la demandada, sino de un verdadero impuesto. Añadió que también este tributo, al no encontrarse contemplado para el cálculo de la tarifa oficial, opera como un impuesto a las ganancias, que reduce la rentabilidad de la actora, lo que se encuentra en pugna con el régimen de la ley 23.548.

Por último, y en subsidio, denunció que el acto administrativo aquí cuestionado calculó el FPS sobre remuneraciones abonadas a personal en relación de dependencia que se desempeña en otras provincias, lo cual representa una extralimitación territorial de las potestades tributarias de la demandada que debe ser dejada sin efecto, ordenándose una nueva liquidación.

-II-

A fs. 79/81, V.E., de conformidad con el dictamen de este Ministerio Público de fs. 69/70, declaró que la causa

DERUDDER HERMANOS S.R.L. C/ CHACO, PROVINCIA DEL s/ acción
declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

corresponde a su competencia originaria y corrió traslado de la
demanda.

-III-

A fs. 143/155, contesta la demanda la Provincia del
Chaco y solicita su rechazo.

En lo relativo a la procedencia formal de la acción,
niega la incertidumbre aducida por la actora, pues sostiene que
se cuestiona un acto de imperio del Estado, destinado a percibir
lo que le corresponde sobre la base de facultades
constitucionalmente reconocidas.

En cuanto al fondo del asunto, defiende sus potestades
tributarias para exigir la gabela aquí discutida y afirma que su
cobro no afecta el comercio interjurisdiccional.

Señala que en los decretos 958/92 y 2.407/02 se
establecieron valores mínimos y máximos dentro de los cuales la
actora pudo fijar el precio de sus pasajes, contemplando la
incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos de la
Provincia del Chaco, y que correspondía a la accionante
acreditar que, aun habiendo fijado dicho precio en el máximo
permitido, le fue imposible trasladar el gravamen.

En especial, sostiene que la resolución 495/16 del
Ministerio de Transporte de la Nación amplió la banda tarifaria,
para permitir una operatoria más flexible por parte de las
empresas transportistas, lo cual permitía a la actora trasladar
el tributo que ahora cuestiona.

Añade que, en estas condiciones, era la actora quien se
encontraba en mejor situación para demostrar que el precio final

cobrado al usuario no le permitía trasladar el impuesto sobre los ingresos brutos, ante la existencia de una tarifa de referencia y una banda tarifaria con mínimos y máximos que no lo contemplaban, tarea que no ha cumplido, por lo que se impone el rechazo de su pretensión.

Por otro lado, sostiene que la imposibilidad de trasladar el impuesto sobre los ingresos brutos al precio de sus pasajes debió ser invocado por la actora ante la autoridad concedente de la línea de transporte, que es el que fija la tarifa, para que allí se incluya ese gasto o, en su defecto, debió deducir de su impuesto a las ganancias el importe abonado en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad realizada en la Provincia del Chaco.

Por último, niega que el impuesto sobre los ingresos brutos deba ser categórica o dogmáticamente trasladado al pasajero, toda vez que dicho efecto económico es posible pero no imperativo ni necesario.

-IV-

De acuerdo con lo dictaminado por este Ministerio Público a fs. 69/70 y lo decidido por el Tribunal a fs. 79/81, considero que V.E. continúa teniendo competencia para entender en la presente causa.

-V-

En lo relativo a la procedencia formal de la acción, 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

DERUDDER HERMANOS S.R.L. C/ CHACO, PROVINCIA DEL S/ acción declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

precaver los efectos de un acto en ciernes, constituye causa en los términos de la Constitución Nacional (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).

En el presente caso, observo que el organismo recaudador provincial confirmó, en la resolución interna 63 del 7 de marzo de 2016 (cuya copia obra a fs. 71/75), la determinación de oficio practicada a la actora tanto en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos y su adicional del 10% por el denominado "*Fondo Caminero*", ambos por los períodos 3 a 12 de 2012 y 1 a 8 de 2013, cuanto en lo relativo al FPS que se le reclama por los períodos 7/2008 a 8/2013, todos ellos como consecuencia de la actividad de transporte público interjurisdiccional de pasajeros que desarrolló en la provincia demandada y, en ese mismo acto, la intimó al ingreso de esos conceptos en el plazo de quince días (art. 2° del acto citado).

Ese requerimiento -al que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal- representa una conducta explícita del organismo fiscal de la demandada, 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) y posee en mi criterio entidad suficiente 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.

Tal concreción se verifica toda vez que se han 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. 2º, criterio reiterado en Fallos: 311:421, cons. 3º).

En tales condiciones, entiendo que la actora tiene un interés sustancial y concreto, que busca precaver los efectos de un acto en ciernes y constituye un caso contencioso en los términos del art. 2º de la ley 27 y del art. 116 de la Constitución Nacional (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).

Así las cosas, en mi parecer, se encuentran reunidos la totalidad de los requisitos fijados por el art. 322 del CPCCN para la procedencia de la acción intentada.

-VI-

En cuanto al fondo de la cuestión en debate, cabe señalar que V.E. invalidó el impuesto sobre los ingresos brutos cuando se pretendía aplicar a los prestadores de un servicio público de transporte interjurisdiccional y se encontraba acreditado que sus tarifas habían sido fijadas por la autoridad nacional sin considerar dicho tributo entre los elementos del costo, siendo la actora contribuyente, en el orden nacional, del

DERUDDER HERMANOS S.R.L. C/ CHACO, PROVINCIA DEL S/ acción declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

impuesto a las ganancias (Fallos: 308:2153; 311:1365; 316:2182; 316:2206; 321:2501; 328:4198; 330:2049; 335:2583; 337:1067 y causas T.535, L.XLIII, "*Transportes Automotores La Estrella S.A. c/Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad*", sentencia del 6 de marzo de 2012 y CSJ 151/2004 (40-A)/CS1 "*Autotransportes Andesmar S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de certeza*", sentencia del 24 de junio de 2014, entre muchos otros).

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. 9º, inc. b), párrafo cuarto, de la ley 20.221 (texto según ley 22.006; actualmente, art. 9º, 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), entendió que la aplicación del tributo local importaba la configuración de la hipótesis de doble imposición contraria a la regla 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).

A la luz de tales directrices, advierto que en el *sub lite* surge de lo informado por la Subgerencia de Transporte Interurbano e Internacional de Pasajeros de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte (fs. 208/228) que la empresa actora se encuentra inscripta en el Registro Nacional del Transporte de Pasajeros, creado por el decreto 958/92, bajo las modalidades de servicio ejecutivo, servicio público, tráfico libre y servicio de transporte por automotor para el turismo. Asimismo, al responder el oficio cursado, la autoridad nacional repasó el marco normativo aplicable a las tarifas del servicio de transporte de pasajeros por automotor de carácter interurbano de jurisdicción nacional y especificó que, en la estructura de costos utilizada en la resolución 1.008/94 de la Secretaría de Transporte -a la que remite el decreto 2.407/2002 en lo que se refiere a las tarifas de referencia (conf. anexo II, art. 7°)-, no se incluía en el cálculo de los ítems remunerados por la tarifa al impuesto sobre los ingresos brutos aquí debatido (ver en especial fs. 226, 4° párr.). Por su parte, la Dirección de Evaluación de Políticas de Transporte Automotor de Pasajeros del Ministerio de Transporte de la Nación informa que la base tarifaria de aplicación se calcula a partir de la tarifa media por kilómetro, que surge de un relevamiento de los precios de mercado y no en función de una estructura de costos, por lo que no resulta posible determinar si en esos precios se encuentra contemplado el impuesto sobre los ingresos brutos (cfr. fs. 423/425).

En estos términos, es necesario dejar sentado que, como ya especificó este Ministerio Público *in re* "Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada

DERUDDER HERMANOS S.R.L. C/ CHACO, PROVINCIA DEL S/ acción
declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

c/Mendoza, Provincia de" (Fallos: 321:2501, pto. VI), determinar si, en el presente 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 y si revestía el carácter de contribuyente, en el orden nacional, del impuesto a las ganancias, 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 antes analizadas.

Por último, idénticas consideraciones se imponen respecto del adicional del 10% del impuesto sobre los ingresos brutos que, con fundamento en lo establecido por el art. 15 de la ley local 3.565, se le exige a la actora en concepto de "Fondo Caminero".

-VII-

En lo relativo al FPS, el art. 269 del Código Tributario Provincial (CTP en adelante, decreto-ley 2.444/62, vigente durante los períodos de este juicio) establece: "Sobre toda remuneración por prestación de servicios en relación de dependencia deberá efectuarse una contribución de acuerdo a la tasa que fije la Ley Tarifaria. Se incluirán también las remuneraciones percibidas por empleados nacionales, provinciales y municipales, que presten servicios en la provincia, cualquiera sea la forma y lugar en que se les abonen los sueldos" (subrayado, agregado).

Son contribuyentes los empleadores y empleados en partes iguales (art. 270 del CTP) y, al definir la base imponible, el art. 272 del CTP indica: *"Aplicación de la tasa. La tasa se aplicará sobre el monto nominal de los sueldos, jornales, comisiones, bonificaciones, asignaciones, gratificaciones, o cualquier otra retribución que se abone, acredite o ponga a disposición del dependiente"*.

A su turno, el art. 2° de la ley 3.710 dispuso que, a partir del 1° de enero de 1992, *"...las sumas que se recauden en concepto de Fondo para la Salud Pública (artículos 269 al 276 del Código Tributario), deberán ser afectados exclusivamente a financiar los gastos de medicamentos, instrumental y equipamiento necesarios para una atención integral de la salud de los pobladores de la Provincia"*.

-VIII-

Sobre la base de los preceptos transcritos, considero que asiste razón a la actora cuando señala que el FPS es un impuesto.

En efecto, no se trata de una tasa pues, de la lectura del art. 269 y ccdtes. del CTP, se evidencia que el legislador local diseñó el presupuesto de hecho para hacer nacer la obligación de pago sin contemplar la prestación de servicios estatales concretos e individualizados a los particulares.

En tal sentido, V.E. ha sido categórica al definir la tasa como una categoría derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una

DERUDDER HERMANOS S.R.L. C/ CHACO, PROVINCIA DEL S/ acción
declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros). Asimismo, precisó que en su redacción se requiere identificar un servicio en particular, que debe ser efectivamente prestado por el Estado, por lo que sus términos no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos (Fallos: 344:2728).

El tributo en estudio tampoco puede ser clasificado como una contribución especial, a poco que se repare que no existe un beneficio específico y diferenciado para los contribuyentes -con el alcance señalado en Fallos: 138:161; 140:175; 170:185; 193:369; 286:187, entre otros-, distinto del genérico que recibirán todos los pobladores de la Provincia como consecuencia de la afectación exclusiva de lo recaudado por el FPS para financiar los gastos de medicamentos, instrumental y equipamiento necesarios para una atención integral de su salud (cfr. art. 2° de la ley 3.710). Tampoco se verifica entre los beneficiarios del régimen -esto es, todos los pobladores de la Provincia- y los obligados a contribuir -empleadores y empleados en relación de dependencia- una relación jurídica justificante (doctrina de Fallos: 250:610 y 258:315)

Sobre tales pautas, resulta indubitable que el FPS no puede ser clasificado como una tasa ni como una contribución especial, sino que se trata de un impuesto.

Por último, en la norma de creación del FPS no se establece su afectación a obras o inversiones, razón por la cual este impuesto no encuadra dentro de la exclusión fijada en el art. 9º, inc. b), segundo párrafo, de la ley 23.548, el cual abarca exclusivamente a *"...los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen"* (subrayado, añadido).

-IX-

Despejado lo anterior, la actora plantea que, al no contemplarse la incidencia del FPS en el cálculo de la tarifa, ello conduce a que sea inexorablemente soportado por el contribuyente, hipótesis en la cual el gravamen local resulta análogo al impuesto nacional a las ganancias y queda alcanzado por la prohibición establecida en el art. 9º, inc. b), segundo párrafo, de la ley 23.548, 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.

En los términos en que ha sido planteada la cuestión, nuevamente corresponde determinar si, en el presente caso, las tarifas fijadas por la autoridad nacional contemplaron o no el FPS, si la actora se encontró realmente imposibilitada de trasladar esa carga tributaria y si revestía el carácter de contribuyente, en el orden nacional, del impuesto a las ganancias, lo cual remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, tema que resulta ajeno a mi

DERUDDER HERMANOS S.R.L. C/ CHACO, PROVINCIA DEL s/ acción
declarativa de inconstitucionalidad.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

dictamen, que debe circunscribirse a las cuestiones de índole federal antes analizadas.

-X-

En el marco de lo expuesto, opino 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, correspondería hacer lugar a la demanda en lo relativo al reclamo del impuesto sobre los ingresos brutos y rechazarla en lo atiente al FPS.

Buenos Aires, de agosto de 2022.