

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 5 de octubre de 2004.

Vistos los autos: "Nobleza Piccardo S.A.I.C. c/ Estado Nacional s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que la actora promovió demanda de repetición contra el Estado Nacional (Dirección General Impositiva) con el objeto de obtener la restitución de las sumas que consideró indebidamente abonadas en concepto del tributo destinado al "Fondo Transitorio para Financiar Desequilibrios Fiscales Provinciales", que fue creado por la ley 23.562 y prorrogado por las leyes 23.665 y 23.763 hasta el 31 de diciembre de 1990.

Según resulta de la lectura del escrito de demanda, aquélla limitó su pretensión a los pagos efectuados a raíz de las ventas de cigarrillos realizadas entre el 19 de febrero y el 31 de mayo de 1991 y entre el 1° de julio y el 31 de diciembre de ese mismo año.

La demandante sustentó su reclamación, básicamente, en que el art. 27 de la ley 23.905 es inconstitucional pues, según sostiene, esta norma —que restableció la vigencia del tributo antes mencionado hasta el 31 de diciembre de 1991— vulnera los artículos de la Constitución Nacional relativos a la formación y sanción de las leyes. En este sentido destacó que a pesar de que en la Cámara de Diputados se había resuelto, en el proyecto de dicha ley, establecer el tributo hasta el 31 de mayo de 1991, en el Senado se consideró que el lapso de vigencia del gravamen debía extenderse hasta el 31 de diciembre de ese año. Señala que, a raíz de tal modificación el proyecto debió volver a la cámara de origen para su tratamiento y, sin embargo, fue enviado al Poder Ejecutivo de la

Nación y promulgado como "ley".

La actora precisó qué clase de agravio le produjo la aplicación de la norma impugnada, en los siguientes términos: "...exigir su cumplimiento causa un grave perjuicio al patrimonio de los contribuyentes, violatorio del derecho constitucional de propiedad..." (fs. 148). "Resulta obvio que, en nuestro caso, no se respetaron los requisitos mínimos e indispensables que condicionan la creación de una ley y que 'NOBLEZA' hace valer un derecho subjetivo, como lo es el de propiedad, contra las obligaciones impuestas por el artículo de una ley que no llegó a ser tal a causa del incumplimiento del procedimiento establecido por...la Constitución Nacional..." (fs. 149 vta.).

2°) Que en la sentencia de primera instancia se rechazó la demanda sobre la base de que la aplicación de la ley de que se trata no ocasionaba a la actora un "perjuicio personal". Al respecto, se recordó que el perito contable que tomó intervención en la causa fue contundente al afirmar que "...durante los períodos en discusión, el Fondo para la Contribución para Desequilibrios Fiscales Provinciales integró el precio de venta de los cigarrillos..." y, en consecuencia, no fue la actora "...quien realmente soportó la obligación tributaria ya que fueron los compradores de cigarrillos quienes verdaderamente cargaron con el tributo" (fs. 466). Según la jueza de grado la acción intentada no es admisible, sea que se analice la legitimación que cabe exigir a todo aquel que pretende impugnar la constitucionalidad de una norma, sea que, de acuerdo a la interpretación que asigna al precedente "Eca Cines S.R.L." (Fallos: 306:1548), se examine un recaudo propio de la acción de repetición regulada por la ley 11.683 como el

Corte Suprema de Justicia de la Nación

de que el "pretensor" sufra un "perjuicio personal" (fs. 467). Afirmó que, en uno u otro caso, la demanda debe ser rechazada "...no sólo porque la actora omitió demostrar el detrimento patrimonial que adujo como consecuencia del pago del tributo sino también porque su contraria probó que tal pago integró el precio de los cigarrillos que vendió; esto es: no sufrió perjuicio personal" (fs. 467 vta.).

3°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 537/540), declaró nula la sentencia de primera instancia, y, tras examinar el fondo del asunto, hizo lugar a la demanda. En cuanto a lo primero, admitió la impugnación planteada por la actora en el sentido de que el punto de peritaje propuesto por el Estado Nacional, consistente en que se informe si la "contribución para desequilibrios fiscales provinciales" integró durante el período en cuestión el precio de venta de los cigarrillos, no guardaba relación con los hechos articulados por aquél al contestar la demanda. En ese orden de ideas, la cámara puso de relieve que el organismo recaudador no opuso defensa alguna en la oportunidad procesal pertinente respecto de la legitimación de la actora fundada en el perjuicio que pudo haberle ocasionado la aplicación de la ley en cuestión, punto éste que sólo fue introducido en la etapa probatoria, motivo por el cual concluyó en que la sentencia de la anterior instancia no respetó el principio de congruencia.

En lo relativo a lo segundo, consideró, con sustento en lo resuelto por la misma sala en la causa "Massalín Particulares S.A. - Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F. c/ Estado Nacional", sentencia del 6 de junio de 1995 que, al resultar acreditada la falta de convergencia entre ambas cámaras del

Congreso Nacional en cuanto al tiempo de vigencia de la norma cuestionada, "no ha existido ley válidamente sancionada" por lo que, como se señaló, admitió la demanda de repetición.

4°) Que, contra dicha sentencia, el Fisco Nacional interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 546/547), que fue concedido a fs. 557 y es formalmente procedente pues se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el monto disputado en último término supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6 ap. a, del decreto-ley 1285/58, modificado por la ley 21.708, y la resolución 1360/91 de esta Corte. A fs. 565/577 vta. obra el memorial de agravios, que fue contestado por Nobleza Piccardo a fs. 580/601 vta.

5°) Que el Fisco Nacional sostiene —a diferencia de lo afirmado por el *a quo*— que la jueza de primera instancia no transgredió el principio de congruencia al fundarse en la ausencia de perjuicio patrimonial y, por lo mismo, en la pericia contable que demostró fehacientemente la traslación del impuesto cuestionado al precio de los cigarrillos que la actora comercializó.

La apelante indica que la declaración de inconstitucionalidad que se persigue con la demanda tiene el objetivo de repetir las sumas ingresadas al Fisco (fs. 572/572 vta. y 573), por lo cual, no excede el planteo de la *litis* el examen de recaudos propios para la procedencia de la acción de repetición (existencia de perjuicio personal) con arreglo a la doctrina que —en su criterio— surge en especial del precedente de Fallos: 306:1548. En el mismo sentido, aduce que dada la naturaleza del tributo que se pretende repetir y, en tanto fueron negados por el Fisco los hechos y el derecho invocados

Corte Suprema de Justicia de la Nación

por la actora, la cuestión referente a la traslación de la carga impositiva —y la consiguiente existencia o no de perjuicio patrimonial— se encontraba implícitamente contenida en el escrito de contestación de demanda.

Sobre la base de que en el *sub examine* se demostró que la empresa demandante trasladó la carga del impuesto al precio de los cigarrillos que vendió y, en consecuencia, que los consumidores de cigarrillos fueron los que en definitiva pagaron el impuesto (fs. 572 y 574 vta.), el Fisco sostuvo que dicha empresa no podía impugnar la constitucionalidad del art. 27 de la ley 23.905, pues la aplicación de esa norma no le ocasionó agravio alguno (fs. 577).

6°) Que aunque es cierto que en el escrito de contestación de demanda el Fisco Nacional no opuso al progreso de la acción un concreto y expreso planteo en el sentido de que en el caso se había trasladado el tributo que se impugna a los precios de venta, o bien, que no se había probado el "empobrecimiento" de la actora ni un perjuicio patrimonial, ello no puede llevar a concluir sin más ni más —como lo ha hecho el *a quo*— que el tratamiento de tales cuestiones constituye un aspecto vedado a la decisión de los jueces.

En efecto, en el curso del proceso la demandada propuso la designación de un consultor técnico y el siguiente punto de pericia: si el tributo fue incluido o no en el precio de la venta de cigarrillos efectuada por la actora (fs. 188 y 353). Dicho punto de pericia fue admitido por la jueza de primera instancia (fs. 246 vta. y 253) y ante la oposición de la actora (fs. 355/356) no sólo dicha jueza descartó la impugnación porque "El punto de pericia propuesto no se presenta como manifiestamente ajeno a la materia controvertida ni

inconducente para la sentencia que pueda dictarse..." (fs. 363), sino que una vez presentado el informe del perito contador, que confirmó la inclusión del tributo en el precio de venta de los cigarrillos (fs. 386), la actora manifestó por escrito que consentía "...en forma expresa la pericia contable presentada...por el perito contador..." antes aludido (fs. 387).

En consecuencia, la decisión del *a quo* que declaró la nulidad del pronunciamiento de primera instancia por no respetar el principio de congruencia, exhibe un injustificado rigor formal y, además, desconoce constancias de la causa relevantes para evaluar la postura de ambas partes.

7°) Que con arreglo a conocida jurisprudencia de este Tribunal el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, qué gravamen le causa, y debe probar, además, que ello ocurre en el caso concreto.

Tal doctrina encuentra su razón de ser en la finalidad de evitar juicios abstractos o meramente académicos y en tanto la intervención de esta Corte no puede tener un simple carácter consultivo (Fallos: 307:531 y 1656; 310:211; 314:407; 316:687; 321:221, entre muchos otros).

8°) Que la actora no ha cumplido en autos con la doctrina referida en el considerando precedente. En efecto, según resulta del relato efectuado en el considerando 1° de la presente, la declaración de inconstitucionalidad del art. 27 de la ley 23.905 y la consiguiente devolución del tributo ingresado que persigue la firma Nobleza Piccardo se sustenta, según los propios dichos de la demandante, en que la aplica-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

ción de la norma mencionada produciría como "gravamen" en el "caso concreto" una afectación al derecho de propiedad garantizado por el art. 17 de la Constitución Nacional (fs. 148 y 149 vta.). Esto es lo único que se ha expresado en la presentación inicial en la que se especificó que se pretende "...hacer valer un derecho subjetivo, como lo es el de propiedad..." (fs. 149 vta.) frente a una norma que se reputa inexistente porque ha establecido la obligación de pagar un impuesto (art. 27 de la ley 23.905) sin respetar el procedimiento que prescribe la Constitución Nacional en los arts. 77 a 84 del actual texto constitucional (fs. 146/150).

De tal manera, la lesión constitucional que se aduce (art. 17 Constitución Nacional) consiste solamente en el monto del impuesto que ingresó durante "...el período comprendido entre el 19 de febrero de 1991 y el 31 de mayo del mismo año y el comprendido entre el 1° de julio de 1991 y el 31 de diciembre de 1991, en concepto de contribución al 'Fondo Transitorio para Financiar Desequilibrios Fiscales Provinciales'" (fs. 140 bis); pero, no puede pasarse por alto que, de acuerdo a la pericia contable producida en la causa que ha sido consentida en forma expresa por la actora, el impuesto que Nobleza Piccardo ingresó al Fisco "...integraba el precio de venta de los cigarrillos" (fs. 386 y 387), con lo cual no se advierte en qué podría consistir la lesión patrimonial que sin demostrar alega.

9°) Que lo dicho precedentemente no implica un examen de los recaudos propios de procedencia de la acción de repetición en materia tributaria y, por ende, no significa adherir al criterio que surge del precedente de esta Corte *in re* "Mellor Goodwin" (Fallos: 287:79) y, tampoco, extender al

presente caso la solución del fallo "Eca Cines S.R.L." (Fallos: 306:1548) como incorrectamente lo pretende el Fisco Nacional.

La suerte adversa a la procedencia de la acción intentada por la actora —como ha sido dicho en los considerandos 7° y 8° de la presente— halla su razón de ser en que se pretende impugnar la constitucionalidad de una norma sin demostrar el gravamen concreto que ella le produce al impugnante. Máxime, cuando —producto de la actividad probatoria realizada en las instancias anteriores— el Tribunal tiene ante sí constancias como la de fs. 386 que impide, en el caso, considerar que el pago efectuado por Nobleza Piccardo haya importado una lesión a la garantía que consagra el art. 17 de la Constitución Nacional.

Por ello, se revoca la sentencia y se rechaza la demanda. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - CARLOS S. FAYT - JUAN CARLOS MAQUEDA (según su voto)- E. RAUL ZAFFARONI (según su voto)- ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA

VO-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-// - TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON JUAN CARLOS MAQUEDA

Considerando:

Que coincido con el voto de la mayoría, con exclusión del considerando 9°, el que expreso en los siguientes términos:

9°) Que la suerte adversa a la procedencia de la acción intentada por la actora —como ha sido dicho en los considerandos 7° y 8° de la presente— halla su razón de ser en que se pretende impugnar la constitucionalidad de una norma sin demostrar el gravamen concreto que ella le produce al impugnante. Máxime, cuando —producto de la actividad probatoria realizada en las instancias anteriores— el Tribunal tiene ante sí constancias como la de fs. 386 que impide, en el caso, considerar que el pago efectuado por Nobleza Piccardo haya importado una lesión a la garantía que consagra el art. 17 de la Constitución Nacional.

Por ello, se revoca la sentencia y se rechaza la demanda. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. JUAN CARLOS MAQUEDA.

ES COPIA

VO-// -

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAUL ZAFFARONI

Considerando:

1°) Que la actora promovió demanda contra el Estado Nacional (Dirección General Impositiva) a fin de obtener la repetición de las sumas que considera indebidamente abonadas —sobre las ventas de cigarrillos realizadas entre el 19 de febrero y el 31 de mayo de 1991 y entre el 1° de julio y el 31 de diciembre de ese mismo año— en concepto del tributo destinado al "Fondo transitorio para financiar desequilibrios fiscales provinciales", creado por la ley 23.562 y prorrogado por las leyes 23.665 y 23.763 hasta el 31 de diciembre de 1990.

Fundó su pretensión en la tacha de inconstitucionalidad del art. 27 de la ley 23.905, que previó su restablecimiento hasta 31 de diciembre de 1991, por entender que se habían transgredido las disposiciones de la Carta Magna relativas a la formación y sanción de las leyes, ya que mientras la Cámara de Diputados había resuelto restablecer el tributo en cuestión hasta el 31 de mayo de aquel año, el Senado lo extendió hasta el 31 de diciembre sin que, a raíz de tal modificación, el proyecto hubiera retornado a la cámara de origen para su tratamiento, siendo que fue enviado al Poder Ejecutivo Nacional y promulgado como ley.

Aclaró la actora que, de prosperar su pretensión, correspondería reliquidar el impuesto interno a los cigarrillos, el destinado al fondo especial del tabaco y el impuesto al valor agregado —en lo relativo al lapso objeto del reclamo— pues, de no corresponder el pago del tributo que se impugna, resultaría improcedente la disminución de la base imponible de las citadas gabelas, de la cual es deducible aquella

contribución. Limitó el monto demandado al remanente a su favor que resultaría de la consiguiente compensación, el cual, según la liquidación realizada, ascendería a la suma de \$ 16.945.898,46 (conf. fs. 150/150 vta.).

2°) Que la sentencia de primera instancia (fs. 465/468) rechazó la demanda con sustento en la ausencia de "perjuicio personal" para la actora. Expresó, como fundamento, que en el peritaje contable se afirmó que durante los períodos en discusión el tributo destinado al Fondo transitorio para financiar desequilibrios fiscales provinciales integró el precio de venta de los cigarrillos, de manera que fueron los compradores de éstos quienes verdaderamente cargaron con el impuesto en cuestión. A juicio de la señora juez de grado, la referida circunstancia obsta a la pretensión deducida en estos autos por la empresa fabricante de aquéllos pues para declarar la inconstitucionalidad de una norma es exigible la demostración del concreto gravamen que ella ocasiona al demandante, y tal requisito no se verifica en el *sub lite*. Señaló que la actora adujo que su perjuicio consistía en los pagos efectivamente realizados por ella, pero —en su concepto— tal aseveración quedó desvirtuada con la prueba que acredita la traslación de la carga fiscal. Puntualizó la sentencia que a la misma conclusión se llegaría si se considerase que la existencia de perjuicio personal constituye un requisito vinculado con la legitimación para reclamar, y que lo decidido encontraba sustento en el precedente "Eca Cines", publicado en Fallos: 306:1548.

3°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 537/540), declaró nula la sentencia de primera instancia y, tras

Corte Suprema de Justicia de la Nación

examinar el fondo del asunto, hizo lugar a la demanda.

En cuanto a lo primero, admitió la impugnación planteada por la actora en el sentido de que el punto de porcentaje propuesto por el Estado Nacional, consistente en que se informe si la "contribución para desequilibrios fiscales provinciales" integró durante el período en cuestión el precio de venta de los cigarrillos, no guardaba relación con los hechos articulados por aquél al contestar la demanda.

En ese orden de ideas, la cámara puso de relieve que el organismo recaudador no opuso defensa alguna en la oportunidad procesal pertinente respecto de la legitimación de la actora fundada en el perjuicio que pudo haberle ocasionado la aplicación de la ley en cuestión, punto éste que sólo fue introducido en la etapa probatoria, motivo por el cual concluyó en que la sentencia de la anterior instancia no respetó el principio de congruencia.

En lo relativo a lo segundo, consideró, con sustento en lo resuelto por la misma Sala en la causa "Massalín Particulares S.A. - Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F. c/ Estado Nacional", sentencia del 6 de junio de 1995 que, al resultar acreditada la falta de convergencia entre ambas cámaras del Congreso Nacional en cuanto al tiempo de vigencia de la norma cuestionada, "no ha existido ley válidamente sancionada" por lo que, como se señaló, admitió la demanda de repetición.

4°) Que contra dicha sentencia el Fisco Nacional —Dirección General Impositiva— interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 546/547), que fue concedido a fs. 557 y es formalmente admisible pues se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el monto disputado en ultimo término supera el mínimo esta-

blecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58, modificado por la ley 21.708, y la resolución 1360/91 de esta Corte. A fs. 565/577 vta. obra el memorial de agravios, que fue contestado por Nobleza Piccardo a fs. 580/601 vta.

5°) Que la apelante circunscribe sus agravios a la circunstancia de que ha sido admitida la demanda de repetición pese a que fue demostrado en el *sub lite* que la empresa actora trasladó la carga del impuesto al precio de los cigarrillos que vende, lo cual pone en evidencia, en su concepto, que la aplicación de aquél no le produjo ningún perjuicio personal, dado que el ingreso que se intenta repetir ha sido efectuado por una persona distinta de aquel cuya repetición reclama.

6°) Que la interpretación judicial debe establecer la visión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118), siendo misión del Tribunal hacer aplicación del derecho objetivo con independencia de los planteos de las partes (Fallos: 282:208; 261:193; 263:32).

7°) Que si bien es cierto que en el escrito de contestación de demanda el Fisco Nacional no opuso al progreso de la acción un concreto y expreso planteo en el sentido de que en el caso se había trasladado el tributo que se impugna a los precios de venta, o bien, que no se había probado el "empobrecimiento" de la actora ni un perjuicio patrimonial, ello no puede llevar a concluir, sin más —como lo ha hecho el

Corte Suprema de Justicia de la Nación

tribunal a quo— que el tratamiento de tales cuestiones constituye un aspecto vedado a la decisión de los jueces.

En tal sentido, corresponde poner de relieve que la introducción de la cuestión relativa a la traslación del impuesto y al requisito del empobrecimiento, si bien se produjo estrictamente en una oportunidad posterior a la de la traba de la *litis*, no suscitó —oportunamente— por parte de la demandante, objeción alguna que obligase a expedirse en términos de protección constitucional del derecho de defensa, fundamento último de aquel principio. Al ser ello así, juzgar la presente contienda omitiendo la ponderación del referido punto constituiría directamente una renuncia consciente a la verdad jurídica objetiva, cuya aplicación deviene ineludible, conforme los postulados aplicados por esta Corte a partir del precedente "Colalillo" (Fallos: 238:550).

8°) Que durante el curso del proceso el organismo recaudador propuso la designación de un consultor técnico y el siguiente punto de pericia: si el tributo fue incluido o no en el precio de la venta de cigarrillos efectuado por la actora (fs. 188 y 353). Dicho punto de pericia fue admitido por la juez de primera instancia (fs. 246 vta. y 253) y, ante la oposición de la actora (fs. 355/356), no sólo dicha magistrada descartó la impugnación porque "El punto de pericia propuesto no se presenta como manifiestamente ajeno a la materia controvertida ni inconducente para la sentencia que pueda dictarse..." (fs. 363), sino que una vez presentado el informe del perito contador, que confirma la inclusión del tributo en el precio de venta de los cigarrillos (fs. 386), la actora manifestó por escrito que consentía "...en forma expresa la pericia contable presentada...por el perito contador..."

designado en autos (fs. 387).

Esta circunstancia impide afirmar válidamente que su consideración por los jueces importe menoscabo alguno del derecho de defensa. En consecuencia, la decisión del *a quo* que consideró que en el *sub lite* no cabía examinar los tardíos argumentos del Fisco Nacional en cuanto éste adujo que la actora intenta repetir lo que no ha sido abonado por ella sino por los consumidores en razón del traslado del tributo a los precios y, por lo tanto, declaró la nulidad del pronunciamiento de primera instancia por no respetar el principio de congruencia establecido en el art. 163, inc. 6°, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, exhibe un injustificado rigor formal y, además, desconoce constancias de la causa relevantes para evaluar la postura de ambas partes.

9°) Que resulta indudable que la acción de repetición de impuestos —institución propia del derecho tributario— tiene su fundamento y origen en el principio de que "nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro", regla ética de proyección patrimonial que no sólo alcanza a los particulares sino también al Estado. Tal principio, que fuera asimismo receptado por el derecho civil —art. 784 del Código Civil— reafirma la relación que guarda el orden jurídico respecto del orden moral (Fallos: 306:1401, disidencia del juez Fayt).

10) Que, en orden a ello, resulta determinante la consideración de que si el pago del tributo no ha causado un menoscabo patrimonial a quien lo realizó, por haber trasladado su carga a terceros, aquél carece de interés legítimo para accionar en justicia reclamando la devolución de las sumas que haya ingresado en tal concepto. Corresponde poner de relieve que esta doctrina resulta coherente con una concepción

Corte Suprema de Justicia de la Nación

sustancialista y no ritualista del derecho en general, y del tributario en particular; de la cual cabe colegir que si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, existen ciertos 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 resulte armónica con los derechos y garantías que reconoce la Constitución Nacional y con el restante ordenamiento jurídico vigente (Fallos: 308:2153; 316:1533), por lo que, en modo alguno puede extraerse una conclusión que ampare el ejercicio de una acción dirigida a obtener del Estado lo que el demandante ya ha recibido de terceros.

11) Que, por lo tanto, la repetición intentada en autos no puede proceder en virtud de que no se ha acreditado un presupuesto básico de esta acción, teniendo en cuenta que la actora trata de repetir un tributo que por su naturaleza ha trasladado a los consumidores. En efecto, con arreglo a señera jurisprudencia de este Tribunal, sólo cabe autorizar la repetición cuando la empresa reclamante demuestra que no hubo traslación de la carga impositiva, en tanto, si quien demanda por repetición obtiene sentencia favorable, y antes trasladó el impuesto al precio de la mercadería vendida, habría cobrado dos veces por distintas vías, lo cual es contrario a la buena fe, criterio que reposa en una clara regla ético jurídica, conforme a la cual la repetición de un impuesto no puede sino depender de la indispensable prueba del real perjuicio sufrido (doctrina de Fallos: 287:79; "S.A. Mellor Goodwin C.I. y F.").

12) Que, asimismo, el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar de qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, causándole de

ese modo un gravamen y, además, que esto ocurra en el caso concreto (Fallos: 307:531; 310:211; entre muchos otros). Para ello, es menester que precise y acredite fehacientemente en el expediente el perjuicio que le origina la aplicación de la disposición cuestionada, resultando insuficiente la invocación de agravios meramente conjeturales (Fallos: 307:1656).

Es que tal declaración constituye una de las más delicadas funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional que, por este motivo, debe ser considerado como la última "ratio" del orden jurídico (Fallos: 249:51; 264:364; 303:248).

Y tal doctrina encuentra su razón de ser en la finalidad de evitar juicios abstractos o meramente académicos y en tanto la intervención de esta Corte no puede tener un simple carácter consultivo (Fallos: 307:531 y 1656; 310:211; 314:407; 316:687; 321:221; entre muchos otros).

13) Que en estos autos no se cumplió con la doctrina referida en el considerando que antecede, pues se ha alegado una vulneración del derecho de propiedad sin indicar concretamente en qué consiste esa lesión constitucional. En efecto, la demandante en modo endeble precisó, respecto a la aplicación del art. 27 de la ley 23.905, que "...exigir su cumplimiento causa un grave perjuicio al patrimonio de los contribuyentes, violatorio del derecho constitucional de propiedad..." (fs. 148). Asimismo, destacó que "resulta obvio, que en nuestro caso, no se respetaron los requisitos mínimos e indispensables que condicionan la creación de una ley y que NOBLEZA hace valer un derecho subjetivo, como lo es el de propiedad, contra las obligaciones impuestas por el articulado

Corte Suprema de Justicia de la Nación

de una ley que no llegó a ser tal a causa del incumplimiento del procedimiento establecido a tal efecto por el art. 71 de la Constitución Nacional en su anterior redacción..." (fs. 149 vta.).

De tal manera, la lesión constitucional que se aduce (art. 17, Constitución Nacional) consiste solamente en el monto del impuesto que ingresó durante "...el período comprendido entre el 19 de febrero de 1991 y el 31 de mayo del mismo año y el comprendido entre el 1° de julio de 1991 y el 31 de diciembre de 1991, en concepto de contribución al 'Fondo Transitorio para Financiar Desequilibrios Fiscales Provinciales'" (fs. 140 bis).

14) Que prescindir por completo de toda valoración a su respecto importaría, sin más, una indudable falta de acatamiento al espíritu de la institución bajo análisis, toda vez que, producto de la actividad probatoria realizada en las instancias anteriores, el Tribunal tiene ante sí constancias suficientes como la pericia contable incorporada a fs. 386 que impide, en el caso, considerar que el pago efectuado por la repitiente haya importado una lesión a la garantía consagrada en el art. 17 de la Constitución Nacional; máxime cuando dicha pericia ha sido consentida en forma expresa por la parte actora a fs. 387 y de la misma se desprende en forma indubitable que el tributo que Nobleza Piccardo S.A. ingresó al Fisco Nacional integraba el precio de venta de los cigarrillos, con lo cual no se advierte en qué podría consistir la lesión patrimonial que, sin demostrar, genéricamente alegó en estos autos.

15) Que, por último, si bien es cierto que, conforme la conclusión alcanzada en los considerandos precedentes, la

traslación del impuesto impide al titular del pago formal reclamar su devolución en justicia, ello no obsta a que la acción de repetición sea ejercida por el contribuyente de hecho, esto es, por la persona realmente incidida por el gravamen hipotéticamente inconstitucional, lo que si bien es difícil en el caso, como en el de cualquier otra contribución que se traslade a los consumidores, el remedio no puede ser nunca el enriquecimiento sin causa del contribuyente de derecho.

Por ello, se revoca la sentencia y se rechaza la demanda. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. E. RAUL ZAFFARONI.

ES COPIA

Recurso ordinario interpuesto por **AFIP - DGI**, representado por la **doctora Carmen Mercedes Carciente**

Traslado contestado por **Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F.**, representada por los **doctores Luis Alberto Cremona, Alberto Tarsitano y Pablo I. Martínez Larrea**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV**