

RECURSO EXTRAORDINARIO: Relación directa. Normas extrañas al juicio. Disposiciones constitucionales. Art. 16.

La invocación del art. 16 de la Constitución Nacional no sustenta el recurso extraordinario fundado en la existencia de precedentes contradictorios respecto de cuestiones no federales ⁽¹⁾.

S.A. BOVRIL v. PROVINCIA DE SANTIAGO DEL ESTERO

IMPUESTO: Facultades impositivas de la Nación, provincias y municipalidades.

En materia de impuesto a las actividades lucrativas deben señalarse dos principios: 1º) la potestad tributaria de las provincias sobre actividades y bienes dentro de su jurisdicción, facultad no delegada (art. 104, Constitución Nacional); 2º) la facultad de la Nación de legislar en forma exclusiva sobre la exportación y el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí (art. 67, incs. 1º y 12). En el caso, la provincia que ha tenido en cuenta el valor de la riqueza en tanto y en cuanto producido en su territorio para imponer tal gravamen, ejerce una atribución que le compete originariamente en virtud de principios constitucionales, a la que no obsta que el destino de los bienes pueda ser la exportación. El derecho no recae sobre su tránsito fuera de la provincia, sino sobre la actividad lucrativa desarrollada en ella y no se alegó ni probó que importe trato diferencial ni encubra una indirecta finalidad de gravar la exportación.

IMPUESTO: Facultades impositivas de la Nación, provincias y municipalidades.

La incidencia de un impuesto provincial a las actividades lucrativas sobre el precio ulterior de venta de un bien, en otra provincia, o en el extranjero, es un fenómeno económico normal que no puede privar sobre el problema jurídico-constitucional que se trata en el caso, el punto de enervar la natural y originaria potestad impositiva local. Lo que, la Constitución no quiere es el impuesto a la extracción o introducción del producto, o que obstruya su libre tránsito, o que establezca odiosas desigualdades entre los ciudadanos de distintas provincias, contraviniendo el alto propósito de "hacer un solo país para un solo pueblo", pero no sustraer a la imposición de las provincias los bienes incorporados a su

(1) Fallos: 261:434; 267:505.

riqueza imponible, obtenidos en un proceso de producción o fabricación local.

CONSTITUCION NACIONAL: Constitucionalidad e inconstitucionalidad. Impuestos y contribuciones provinciales.

Un gravamen provincial sobre actividades lucrativas no lesiona la facultad del gobierno nacional de reglar el comercio con naciones extranjeras (art. 67, inc. 12, Constitución Nacional) y la consiguiente potestad de establecer las condiciones y requisitos del comercio exterior, incluida la faz impositiva, si la base imponible no ha sido el monto de las ventas de los productos al exterior sino el costo de la producción total del establecimiento. Esa comercialización es una etapa posterior a la producción misma operada en la provincia, y la potestad que la Nación tiene sobre aquélla no autoriza desconocer facultades tributarias de la provincia sobre esa producción de riqueza en su territorio; ello es consecuencia natural del sistema federal de gobierno, de las razones históricas que hicieron posible la unión nacional y de los poderes no delegados al Gobierno Federal (art. 104, Constitución Nacional). Las dificultades que el ejercicio de la potestad provincial pueda crear a la política exportadora fijada por el gobierno federal es una contingencia constitucionalmente insalvable si se las pretende solucionar mediante el desconocimiento de las originarias potestades provinciales.

IMPUESTO: Facultades impositivas de la Nación, provincias y municipalidades.

La circulación territorial de los bienes no es imponible por las provincias, pero sí la circulación económica cuando se trata de bienes producidos o incorporados a la riqueza propia, salvo en cuanto, mediante gravámenes diferenciales, se pretendiese favorecer la industria local en menoscabo de las otras provincias o el poder impositivo disfrazara una regulación del comercio. No modifica tal conclusión que se trate de productos destinados en todo o en parte a la exportación. El alcance del art. 67, inc. 12 de la Constitución, fijado a través del desarrollo de poderes implícitos (art. 67, inc. 28) más que expresos, no entra en colisión —en la especie— con el cobro de actividades lucrativas, porque su incidencia es sólo extrínseca a los actos de comercio exterior. Lo contrario llevaría a declarar inconstitucional todo tributo provincial sobre la producción local cuya comercialización exceda sus fronteras y aun a la exclusión del poder de policía y cualquier otro susceptible de incidir en la producción y, por otra parte, predeterminar cuál es la destinada a circular fuera de la jurisdicción (Voto del Dr. Pedro J. Frías).

COMERCIO INTERPROVINCIAL.

El art. 67, inc. 12 de la Constitución Nacional establece la jurisdicción federal sobre la circulación no sobre la producción de bienes, sin que

en el caso —que trata sobre productos cárneos— se dé la implicancia de las dos —como en la simultánea producción y emisión de radio o televisión— (Voto del Dr. Pedro J. Frías).

REPETICION DE IMPUESTOS.

No procede la acción de repetición del contribuyente que ha pagado el impuesto sin protesta ni oposición alguna. Ese requisito no es exigible cuando existen normas expresas que reglan procedimientos para la repetición de tributos, lo que es aplicable al caso, en tanto el art. 135, inc. 12 de la Constitución de Entre Ríos habilita al contribuyente para recurrir a los tribunales de justicia, exigiéndose como único requisito “la previa constancia de haber pagado”. La circunstancia de que la actora se acogiera a un plan de pagos no es óbice para el ejercicio de la acción, por no haber renunciado al derecho que tenía en ese sentido (Voto del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

IMPUESTO: *Facultades impositivas de la Nación, provincias y municipalidades.*

El art. 67, inc. 12 de la Constitución Nacional ha reservado al Congreso la potestad exclusiva de legislar sobre todo lo atinente al comercio internacional e interprovincial —que abarca todo lo que se vincula al tráfico, comunicaciones, transportes, tributos que inciden sobre el comercio, etc.—, poder que no podrán interferir directa o indirectamente las provincias con leyes o reglamentos. En el caso, la aplicación de un impuesto sobre el valor de costo de los productos, tomado como índice de la actividad lucrativa desarrollada, ha incidido directamente sobre el precio de los mismos en el exterior, importando una interferencia de las menzadas, enervando planes de fomento nacionales, de interés para el país entero (Voto del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS.

El impuesto a las actividades lucrativas, aplicado al costo de producción, integra la estructura de éste, y junto con la ganancia, el precio del producto en el exterior, recayendo directamente sobre objetos materia de comercio exterior, no siendo comparable con el inmobiliario o territorial, que guarda una relación indirecta con el costo, dentro de las erogaciones generales de la actividad comercial e industrial (Voto del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

DICTÁMENES DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

Puesto que la causa es de jurisdicción federal por la materia y la demandada una provincia, el conocimiento del juicio toca a V. E.,

de acuerdo con los arts. 100 y 101 de la Constitución Nacional (Fallos: 240:210; 249:165; 271:244, y otros). Buenos Aires, 12 de junio de 1973. *Enrique C. Petracchi*.

Suprema Corte:

V. E. es competente para seguir conociendo en la presente causa por las razones dadas al dictaminar a fs. 250.

En cuanto al fondo del asunto, a mi juicio correspondería el rechazo de la acción con base en la jurisprudencia sentada por el Tribunal el 13 de septiembre de 1973, *in re* "Indunor S.A. c/Provincia del Chaco s/repetición", solución que considero se ve confirmada atento el criterio que da cuenta el pronunciamiento de la Corte de fecha 18 de octubre de ese mismo año, dictado en la causa "Mellor Goodwin S.A.C.I. y E", ratificado posteriormente, entre otros, en el fallo del 15 de febrero de 1974 recaído en "Cía. Arg. de Levaduras S.A.I.C. c/Entre Ríos, provincia de", y sus citas, donde V. E. precisó los requisitos para la admisibilidad de reclamos como el presente.

Por tanto, estimo que sin necesidad de entrar a considerar los demás problemas de naturaleza federal planteados en autos, corresponde rechazar la repetición intentada.

Respecto de la tasa de justicia, la parte actora debe afianzar, en la forma de práctica, la mitad restante del gravamen para el caso de que resultare vencida con imposición de costas (art. 8º, 2º párrafo, decreto-ley 18.525/69). Buenos Aires, 25 de marzo de 1975. *Enrique C. Petracchi*.

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 30 de marzo de 1978.

Vistos los autos, "Bovril Argentina S.A.C.I.F. AG. c/Entre Ríos, Provincia de s/cobro de pesos", de los que

Resulta:

I) Que la empresa Bovril Argentina S.A. se presenta deduciendo demanda contra la provincia de Entre Ríos por repetición de lo abonado en concepto de impuesto a las actividades lucrativas, suplemento del decreto-ley 2974 y recargos por los años 1968 a 1972. Expresa que por sentencia de fecha 27 de setiembre de 1972 esta Corte decidió que dicho tributo —referido a los períodos 1966 y 1967— era inconstitucional por ser contrario al art. 67, inc. 12 de la Constitución Nacional, en cuanto había sido aplicado sobre ingresos brutos de la empresa obtenidos por la venta al exterior de productos por ella elaborados. Agrega que a raíz de ese fallo se abstuvo de pagar el impuesto de los años siguientes, pero que el fisco de Entre Ríos, entendiendo que la base imponible que antes había adoptado no era la que correspondía, procedió a liquidar el gravamen con arreglo al Convenio Multilateral de fecha 23 de octubre de 1964, ratificado por la ley provincial 4006.

No obstante la aplicación de esa nueva base imponible, considera la actora que el objeto perseguido no ha sido otro que gravar actos de comercio exterior, quebrantando de ese modo el principio de cosa juzgada resultante de la decisión anterior recaída entre las mismas partes y por la misma causa.

Sostiene también que el fisco recurrió forzosamente al art. 13 del Convenio Multilateral, a pesar de no ser aplicable al caso, toda vez que no se refiere a la industria frigorífica ni tampoco contempla la comercialización de productos con el exterior, tratándose sólo de una norma destinada a allanar las dificultades surgidas con el impuesto a las actividades lucrativas, dadas las distintas jurisdicciones existentes en el país.

En consecuencia, solicita se haga lugar a la demanda declarándose la inconstitucionalidad del tributo y condenándose a la provincia de Entre Ríos a devolver la suma reclamada y la que abonare con posterioridad al momento de la sentencia, con intereses y las costas del juicio.

II) Que en representación de la provincia de Entre Ríos comparece el Fiscal de Estado, quien niega que la actora pueda invocar

la existencia de cosa juzgada, pues la devolución que demanda se relaciona con impuestos de los años 1968 a 1972 y en el juicio que menciona se trataba de períodos anteriores. Agrega que tampoco se da en el caso la identidad de causa, por cuanto eran distintos los hechos jurídicos que habían fundado el proceder de su representada.

En cuanto a la aplicación del Convenio Multilateral, expresa que la provincia de Entre Ríos, en el ejercicio pleno de sus facultades impositivas, procedió a verificar las actividades de Bovril Argentina S.A. tomando como base de medición del tributo el precio mayorista en la plaza de elaboración de los productos, sin interesar el destino final de éstos.

Termina afirmando que no puede pretenderse la repetición de pagos documentados en pagarés sin vencer, aparte de que también en ese caso ha habido novación, quedando alcanzada la relación jurídica por el ordenamiento comercial bancario cuyo régimen no admite la acción que ha sido deducida en autos.

En definitiva, el representante de la provincia de Entre Ríos solicita el rechazo de la demanda, con costas.

III) Que corrido traslado a la actora respecto de la cuestión relativa a la protesta y abierta la causa a prueba, se produjo la que da cuenta el certificado de fs. 496. Posteriormente, ambas partes presentaron sus respectivos alegatos y, previa vista al Procurador General que dictaminó a fs. 515, se llamó autos para sentencia.

Considerando:

1º) Que la presente causa es de competencia originaria de esta Corte por tratarse de una acción ejercida contra una provincia por una sociedad domiciliada en la Capital Federal, por repetición de lo pagado en concepto de un impuesto que se tacha de inconstitucional (arts. 100 y 101 de la Constitución Nacional).

2º) Que habiéndose impugnado la constitucionalidad del impuesto a las actividades lucrativas, cuya repetición aquí se persigue, por lesionar lo previsto en el inc. 12, del art. 67 de la Constitución Nacional, conviene recordar dos principios que gobiernan la situación trabada y que, no por obvios, deben dejar de señalarse en aras de cla-

rificar el planteo de la cuestión. El primero consiste en la indudable potestad tributaria de las provincias sobre actividades y bienes dentro de su jurisdicción, como que ella configura una de las facultades no delegadas (art. 104, Constitución Nacional). El segundo reside en la facultad de la Nación de legislar en forma exclusiva sobre la exportación y el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí (incs. 1º y 12º del art. 67 de la Constitución Nacional). Se trata aquí de establecer si el impuesto a las actividades lucrativas cobrado por la provincia de Entre Ríos a la empresa Bovril Argentina S.A. encuadra en la primera o en la segunda de las mencionadas facultades impositivas.

Es necesario dejar desde ya sentado que, en el caso, la base imponible no ha sido el monto de las ventas de los productos al exterior, sino el costo de la producción total del establecimiento de la actora haciendo caso omiso del destino ulterior y final de esa producción (cf. fs. 441 vta. y 449/449 vta.) y excluyéndose todos los gastos provenientes de las etapas que siguen a la salida de planta, como estibas, cargas, fletes, etc. (fs. 205/206). Es decir, que se ha tenido en cuenta el valor de la riqueza en tanto y cuanto producida en el territorio de la provincia.

Queda dicho así que la presente cuestión no es idéntica a la registrada en Fallos: 280:176 y 286:302, toda vez que en éstos se trató fundamentalmente de que la base imponible era el monto de las ventas hechas al exterior. Aunque este matiz diferencial con la situación de autos no hace a ésta substancialmente distinta de la de los citados precedentes, se impone señalarlo a fin de explicar la omisión de tratamiento del tema abordado específicamente en dichos antecedentes por ser ajenos a la cuestión aquí planteada.

3º) Que sobre la base de las premisas sentadas precedentemente, no parece dudoso concluir que la provincia ha ejercido una atribución que le compete originariamente por virtud de principios constitucionales, al gravar actividades lucrativas nacidas, desarrolladas y terminadas dentro de su ámbito. Que los bienes así producidos puedan exportarse o estén destinados a la exportación no obsta al ejercicio de aquella legítima potestad, porque no se ha gravado la exportación misma ni el impuesto ha sido establecido con motivo o a raíz de ella.

El tributo no recae sobre el hecho del tránsito de la mercadería fuera del territorio provincial, sino sobre una actividad lucrativa en tanto y cuanto cumplida en el ámbito local, con prescindencia de su destino ulterior o final, como se indicó en el precedente Considerando 2º).

Por lo demás, no se ha probado ni alegado en autos que el impuesto aquí en cuestión importara un trato diferencial que pusiera de manifiesto que se estaba encubriendo una indirecta finalidad de gravar el hecho de la exportación de la riqueza producida.

4º) Que el tributo de que aquí se trata tenga incidencia sobre el precio de venta ulterior de los productos, en otra provincia o al exterior, es una realidad económica tan innegable como la influencia de infinidad de otros factores y también otros tributos que, en definitiva, son computables a los efectos de la determinación del precio final de venta. Pero esto es un fenómeno económico normal que, en manera alguna, puede privar sobre el problema jurídico-constitucional de que aquí se trata sustancialmente, al punto de que aquella incidencia económica pueda enervar la natural y originaria potestad impositiva local.

En este orden de ideas ha dicho la Corte que “pretender que la mera influencia económica de un impuesto sobre la condición y el destino ulteriores que tengan en lo económico los bienes gravados —excepción hecha del extremo de la confiscatoriedad—, puede ser causa de su inconstitucionalidad, importaría hacer prácticamente imposible el ejercicio de la autonomía de las provincias respecto a aquella riqueza que después de ser legítimamente gravada por ellas fuese objeto de legítimo gravamen en la jurisdicción de otras provincias o en la de la Nación, a cuya riqueza se incorporen, pues no hay impuesto que no tenga una repercusión económica de esa especie ” (Fallos: 208:521; disidencias en Fallos: 280:176).

“Que ni la circunstancia —se dijo en Fallos: 253:74— de que el gravamen alcance a influir sobre el precio de la mercadería a exportar ni el hecho de los efectos que pueda tener sobre el régimen de la producción, bastan para su objeción constitucional. Lo primero porque es consecuencia necesaria de la autonomía provincial en materia impositiva y ambos porque, en tanto no se trate de sumas excesivas, no

cabe impugnar un tributo por su inherente efecto regulador de las actividades a que alcanza”.

Lo que la Constitución no quiere es el impuesto a la extracción o introducción del producto, o que obstruya su libre tránsito, o que establezca odiosas desigualdades entre los ciudadanos de las distintas provincias, contraviniendo el alto propósito de “hacer un solo país para un solo pueblo”; pero no sustraer a la imposición de las provincias los bienes incorporados a su riqueza imponible, obtenidos en un proceso de producción o fabricación local (doc. de Fallos: 51:349; 171:79; 178:9 y 308; 208:521; 280:176, voto de la minoría).

5º) Que la conclusión que surge de las precedentes consideraciones no lesiona la facultad del Gobierno Nacional de reglar el comercio con las naciones extranjeras (art. 67, inc. 12, de la Constitución Nacional) y la consiguiente potestad de establecer las condiciones y requisitos del comercio exterior, incluida la faz impositiva. Esa comercialización es una etapa posterior a la producción misma operada en la provincia, y la potestad que la Nación tiene sobre aquélla no autoriza a desconocer las facultades tributarias que la provincia tiene sobre esa producción de riqueza en su ámbito territorial. Ello es una consecuencia natural del sistema federal de gobierno, de las razones históricas que hicieron posible la unión nacional y de los poderes originarios no delegados al Gobierno federal (art. 104 de la Constitución Nacional).

6º) Que el impuesto de que aquí se trata tenga incidencia económica sobre el precio de la exportación no autoriza a considerarlo como un impuesto a esta última, según se indicó *supra*, ni implica interferir en la política exportadora planificada por el Gobierno Nacional.

Lo primero porque tal tributo constituye uno de los tantos factores que naturalmente influyen y deben computarse en la fijación del precio definitivo de los productos y no se ve motivo valedero para incluir a unos y no a otros (sean esos factores o no de carácter tributario) en la determinación del precio final de la mercadería que habrá de exportarse, en tanto no resulte ella gravada por el hecho o con motivo de la exportación.

Lo segundo porque la facultad de reglar el comercio exterior, exclusiva del Gobierno federal, no puede extenderse —como facultad

delegada que es— más allá de esos límites precisos invadiendo potestades no delegadas. El Gobierno federal posee la innegable potestad de fijar la política exportadora, pero uno de los factores que ha de tener en cuenta para ello es, precisamente, la facultad impositiva de las provincias. Si esto le puede crear ocasionalmente algunas dificultades en la fijación de aquella política, es una contingencia constitucionalmente insalvable, en tanto se pretenda solucionar aquéllas mediante el desconocimiento de las originarias potestades provinciales. Así lo imponen las razones expuestas en el último párrafo del precedente Considerando 5º.

7º) Que en atención a lo resuelto es innecesario considerar los aspectos vinculados al requisito de la protesta previa y a la teoría del empobrecimiento.

Por ello, y habiendo dictaminado el Señor Procurador General, se rechaza la demanda. Costas por su orden en atención a existir antecedentes contradictorios (art. 68 Código Procesal).

ADOLFO R. GABRIELLI (en disidencia) — ABELARDO F. ROSSI — PEDRO J. FRÍAS (según su voto) — EMILIO M. DAIREAUX.

VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON
PEDRO J. FRÍAS

Y considerando:

1º) Que es principio pacífico en la teoría constitucional que la circulación territorial de los bienes no es imponible por las provincias pero si la circulación económica cuando se trata de bienes producidos o incorporados a la riqueza propia, salvo en cuanto, mediante gravámenes diferenciales, se pretendiere favorecer la industria local en menoscabo de las de otras provincias o el poder impositivo disfrazare una regulación del comercio.

En autos no se ha puesto en cuestión el tributo por gravar la circulación territorial o por tener los efectos de un gravamen diferencial. Se admite que el hecho imponible es la producción local de

la actora y que la base o medida de la imposición se relaciona con el valor de costo de la misma jurisdicción. En estas condiciones, la tributación objetada es legítimo ejercicio de la autonomía financiera de la provincia.

2º) Que el que estos productos de la planta industrial de Bovril Argentina S.A. resulten finalmente en todo o en parte, destinados a la exportación, no modifica la conclusión anterior. El alcance del art. 67, inc. 12 de la Constitución, fijado a través del desarrollo de poderes implícitos (art. 67, inc. 28) más que expresos, no entra en colisión con el cobro de actividades lucrativas en la especie, porque su incidencia es sólo extrínseca a los actos de comercio exterior. Sostener lo contrario obligaría por coherencia, a declarar inconstitucional el ejercicio de todas las facultades provinciales sobre la producción local cuya comercialización excede las fronteras; esto, por una parte, podría llegar a excluirse el poder de policía y cualquier otro susceptible de incidir en la producción a través de relaciones concausales y, por otra parte, predeterminar cuál es la destinada a circular fuera de la jurisdicción.

3º) Que aquella doctrina es la que con ejemplar simplicidad fijó la Corte ya en Fallos: 20.304: "La circunstancia de que un impuesto provincial grave artículos de producción del país o nacionalizados, que puedan exportarse, o estén destinados para la exportación, no constituye el derecho o impuesto que con este nombre puede establecer sólo el Congreso" (también Fallos: 19:86; 171:79). La jurisprudencia posterior registra soluciones opuestas. Por una parte, se impide al poder fiscal provincial que opere fuera de su jurisdicción, a veces en opinable interpretación extensiva (Fallos: 134:259; 151:92; 174:435; 179:42; 210:791; 280:176). Por otra, al contrario, se confirma su ejercicio no obstante la extracción de los bienes industrializados de su jurisdicción (Fallos: 51:349; 125:333; 178:9; 186:22), siempre que no trasunte fines económicos de protección o tarifas diferenciales (Fallos: 155:42; 178:308; 199:326). Los precedentes se dividen también en cuanto a "la posibilidad de tomar en cuenta, como punto de referencia para la estimación de su riqueza económica, que es la materia sobre la cual han de ejercer sus atribuciones impositivas, el resultado de operaciones que han tenido lugar fuera de sus límites, en jurisdicción de la Nación o de otras provincias, mientras el recurso no comporte de

ningún modo ingerencia en el derecho fiscal de esas otras jurisdicciones, ni en el régimen del comercio interprovincial, ni menoscabo alguno de orden jurídico para la libre circulación y el libre tránsito de los productos de la industria provincial que constituyen el objeto del gravamen” (a favor: Fallos: 208:251; en contra: Fallos: 280:176). En su último pronunciamiento y en su composición anterior (Fallos: 286:302), este Tribunal decidió que “no habiéndose alegado ni probado que el impuesto discutido se aplique únicamente en ocasión de la extracción de mercaderías de la jurisdicción provincial, ni que la ley local sea entorpecedora, frustratoria o impeditiva de la circulación de productos o de negociaciones con las naciones extranjeras, corresponde rechazar la impugnación efectuada con fundamento en el principio de la supremacía constitucional y declarar que no cabe reputarla en oposición con el art. 67, incs. 1º y 12º de la Constitución Nacional”. Con ello seguía la doctrina de Fallos: 105:333; 251:180; 253:74, entre otros.

4º) Que “reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí” (art. 67, inc. 12), en lo que aquí interesa, establece la jurisdicción federal sobre la circulación, no sobre la producción de bienes; y si alguna vez las dos se implican necesariamente, como en la simultánea producción y emisión interjurisdiccional de imágenes o mensajes (radio, TV), tratase de una excepción. No es el caso, ciertamente, de productos cárneos cuya industrialización, como creación de riqueza local, es separable de su venta en otra jurisdicción. Por ello se declara que el impuesto a las actividades lucrativas aplicado en la especie por la provincia de Entre Ríos, ni en su hecho imponible ni en su *quantum* de imposición, interfiere en la jurisdicción federal sobre el comercio internacional.

Por ello, y habiendo dictaminado el Señor Procurador General, se rechaza la demanda. Costas por su orden en atención a existir antecedentes contradictorios (arts. 68 Código Procesal).

PEDRO J. FRÍAS.

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DECANO DOCTOR
DON ADOLFO R. GABRIELLI

Resultando:

A) Que la empresa Bovril Argentina S.A. se presenta deduciendo demanda contra la provincia de Entre Ríos por repetición de lo abonado en concepto de impuesto a las actividades lucrativas, suplemento del decreto-ley 2974 y recargos por los años 1968 a 1972. Expresa que por sentencia de fecha 27 de septiembre de 1972 esta Corte decidió que dicho tributo —referido a los períodos 1966 y 1967— era inconstitucional por ser contrario al art. 67, inc. 12 de la Constitución Nacional, en cuanto había sido aplicado sobre ingresos brutos de la empresa obtenidos por la venta al exterior de productos por ella elaborados. Agrega que a raíz de ese fallo se abstuvo de pagar el impuesto de los años siguientes, pero que el fisco de Entre Ríos, entendiendo que la base imponible que antes había adoptado no era la que correspondía, procedió a liquidar el gravamen con arreglo al Convenio Multilateral de fecha 23 de octubre de 1964, ratificado por la ley provincial 4006.

No obstante la aplicación de esa nueva base imponible, considera la actora que el objeto perseguido no ha sido otro que gravar actos de comercio exterior, quebrantando de ese modo el principio de cosa juzgada resultante de la decisión anterior recaída entre las mismas partes y por la misma causa.

Sostiene también que el fisco recurrió forzosamente al art. 13 del Convenio Multilateral, a pesar de no ser aplicable al caso, toda vez que no se refiere a la industria frigorífica ni tampoco contempla la comercialización de productos con el exterior, tratándose sólo de una norma destinada a allanar las dificultades surgidas con el impuesto a las actividades lucrativas, dadas las distintas jurisdicciones existentes en el país.

En consecuencia, solicita se haga lugar a la demanda declarándose la inconstitucionalidad del tributo y condenándose a la provincia de Entre Ríos a devolver la suma reclamada y la que abonare con posterioridad al momento de la sentencia, con intereses y las costas del juicio.

B) Que en representación de la provincia de Entre Ríos comparece el Fiscal de Estado, quien antes de contestar la demanda opone como defensa previa la falta de cumplimiento por parte de la actora del requisito de la protesta. En ese sentido señala que los pagos cuya repetición reclama fueron efectuados conforme a un convenio en el que se aceptó la compensación de un monto determinado de la deuda con créditos a favor del fisco, innovándose respecto de la figura jurídica original y sin que en momento alguno la deudora articulara, por los medios idóneos, su disconformidad con aquéllos.

Entrando al fondo, niega que la actora pueda invocar la existencia de cosa juzgada, pues la devolución que demanda se relaciona con impuestos de los años 1968 a 1972 en el juicio que menciona se trataba de períodos anteriores. Agrega que tampoco se da en el caso la identidad de causa, por cuanto eran distintos los hechos jurídicos que habían fundado el proceder de su representada.

En cuanto a la aplicación del Convenio Multilateral, expresa que la provincia de Entre Ríos, en el ejercicio pleno de sus facultades impositivas, procedió a verificar las actividades de Bovril Argentina S.A., tomando como base de medición del tributo el precio mayorista en la plaza de elaboración de los productos, sin interesar el destino final de éstos.

Termina afirmando que no puede pretenderse la repetición de pagos documentados en pagarés sin vencer, aparte de que también en ese caso ha habido novación, quedando alcanzada la relación jurídica por el ordenamiento comercial bancario cuyo régimen no admite la acción que ha sido deducida en autos.

En definitiva, el representante de la provincia de Entre Ríos solicita el rechazo de la demanda, con costas.

C) Que corrido traslado a la actora respecto de la cuestión relativa a la protesta y abierta la causa a prueba, se produjo la que da cuenta el certificado de fs. 496. Posteriormente, ambas partes presentaron sus respectivos alegatos y, previa vista al Procurador General que dictaminó a fs. 515, se llamó autos para sentencia.

Considerando:

1º) Que la presente causa es de competencia originaria de esta Corte por tratarse de una acción ejercida por una sociedad que tiene su domicilio en la Capital Federal, contra una provincia, con el fin de repetir lo pagado en concepto de un impuesto que se impugna como contrario a normas federales (arts. 100 y 101 de la Constitución Nacional).

2º) Que corresponde en primer término pronunciarse sobre el requisito de la protesta previa como presupuesto para el ejercicio de la acción de repetición, conforme al planteo hecho en ese sentido por la demandada.

A partir del primer fallo de esta Corte sobre la materia, que data del año 1865, ha sido jurisprudencia que no procede la acción de repetición entablada por el contribuyente que ha pagado el impuesto sin protesta ni oposición alguna (Fallos: 3:131).

Los fundamentos jurídicos y económicos de esa doctrina se han mantenido en diversas decisiones posteriores (Fallos: 31:108; 99:355; 116:299; 133:356; 278:15 y muchos más).

Pero también tiene expresado el Tribunal que ese requisito no es exigible cuando existen normas expresas que reglan procedimientos para la repetición de tributos (Fallos: 194:345; 199:50; 201:228; 269:92).

3º) Que en el caso de autos no aparece discutida la vigencia de la doctrina jurisprudencial de la protesta. La cuestión se suscita, en cambio, a raíz de la oposición formulada al curso de la demanda y la respuesta dada por la actora que coloca al problema en el plano constitucional de la Provincia de Entre Ríos.

El art. 155 de la Constitución Provincial establece entre las atribuciones y deberes del Poder Ejecutivo: "12) Hacer recaudar los impuestos y rentas de la provincia, debiendo los funcionarios encargados de la recaudación, ejecutar administrativamente el pago en la forma que determina la ley, quedando libre al contribuyente su acción de ocurrir a los tribunales para la decisión del caso, previa constancia de haber pagado".

Esta norma, ya existía en la Constitución de 1883 (art. 147, inc. II) y fue reproducida en las reformas posteriores.

Con arreglo al texto transcrito, todo contribuyente para cuestionar la legitimidad del cobro de un tributo puede recurrir a los tribunales de justicia exigiéndose como único requisito "la previa constancia de haber pagado". Es decir que la norma constitucional no determina ningún extremo como el de la protesta para el ejercicio de la acción. Lo mismo ocurre con el Código Fiscal de la provincia en la parte que regla la repetición de gravámenes. Este cuerpo legal no contiene disposición alguna que haga de la protesta una condición necesaria a aquella finalidad.

En las condiciones expuestas, resultan aplicables al caso los precedentes de esta Corte antes citados sobre eximición de esa exigencia cuando un procedimiento se halla establecido en la ley y no lo requiere.

4º) Que con arreglo a las normas del Código Fiscal de Entre Ríos, ante la determinación del tributo practicada por la Dirección General de Rentas —resolución Nº 5171 del 20 de diciembre de 1972—, la empresa interpuso recurso de reconsideración dando los fundamentos por los cuales consideraba inconstitucional la aplicación del impuesto a las actividades lucrativas. Ese recurso fue rechazado mediante la resolución Nº 876 de fecha 7 de marzo de 1973, pero con el objeto de poder cuestionar la legitimidad del gravamen, Bovril Argentina S.A. propuso cancelar la deuda dando en pago, parte en dinero efectivo, parte compensando diversos créditos existentes a su favor y por el resto suscribiendo pagarés con vencimientos semestrales, lo que fue aceptado por el fisco.

Imputados los respectivos ingresos, la empresa quedó en condiciones de deducir el recurso administrativo o la demanda judicial de repetición, inclinándose por esta última.

La circunstancia de que la actora se acogiera a un plan de pagos no es óbice para el ejercicio de la acción, por no haber renunciado al derecho que tenía en ese sentido.

5º) Que en cuanto a la doctrina que cita la demandada relativa a la traslación de los tributos, cabe remitirse a lo decidido por esta

Corte, *in re*: "P.A.S.A. Petroquímica Argentina S.A. c/Fisco Nacional s/repetición", sentencia de fecha 17 de mayo de 1977, por tratarse sustancialmente de la misma cuestión.

6º) Que aclarado por la propia actora que la invocación de cosa juzgada no la ha hecho como excepción sino como argumento de fondo, no procede dictar ningún pronunciamiento en aquél carácter.

7º) Que el artículo 67, inciso 12 de la Constitución Nacional al atribuir al Congreso de la Nación la facultad de "reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí", ha reservado a dicho cuerpo legislativo la potestad exclusiva de legislar sobre todo lo atinente al comercio internacional e interprovincial.

El poder regulador de la Nación en esos órdenes comprende todo lo que al tráfico se vincula: comunicaciones, transporte de personas o mercancías, venta de productos, tributos que inciden sobre el comercio, etc. Las provincias, en cambio, no se hallan facultadas para dictar leyes o reglamentos que directa o indirectamente puedan interferir el ejercicio de aquel poder (Fallos: 149:137).

8º) Que aplicado el principio constitucional referido al caso planteado en autos con motivo de la imposición del tributo provincial a las actividades lucrativas, corresponde pronunciarse si éste afecta en alguna medida la atribución exclusiva de la Nación de reglar el comercio internacional.

Las pruebas producidas acreditan que el mencionado tributo fue aplicado a la sociedad actora, no sobre el monto de las ventas al exterior de los productos por ella elaborados —como lo establecía el Código Fiscal de Entre Ríos— sino teniendo en cuenta el régimen del artículo 13 del Convenio Multilateral de fecha 23 de octubre de 1964 —ratificado, según se ha dicho, por la ley 4006— que se aparta de aquella base imponible para tomar el precio mayorista, oficial o corriente, en la plaza de expedición. A falta de este precio —como aconteció— el mismo fue determinado mediante compulsas contables que permitieron establecer el valor de costo de los productos elaborados, semielaborados o en bruto originados en la planta industrial de Bovril Argentina S.A. (fs. 205/206).

9º) Que sin entrar a tratar el aspecto relativo a la validez de la adopción como base imponible de la hipótesis contemplada por el artículo 13 del Convenio Multilateral —específicamente prevista para regir en los casos de actividades comerciales e industriales cumplidas en diferentes jurisdicciones, o sea, dentro del comercio interprovincial—, no cabe duda que la aplicación del impuesto sobre el valor de costo de los productos, tomado como índice de la actividad lucrativa desarrollada, ha incidido directamente sobre el precio de negociación de los mismos en el exterior, importando una interferencia en la regulación de este comercio reservada al Congreso de la Nación.

La llamada “cláusula comercial de la Constitución” permite al cuerpo legislativo nombrado fijar la política de importación y exportación, buscando resultados favorables en el intercambio con medidas adecuadas en lo que respecta a moneda, aranceles y estímulos de diversa índole, especialmente en las operaciones con el exterior.

Entre esos estímulos, se destacan los incentivos tributarios por su incidencia sobre los costos y los precios de los productos. Diversas leyes impositivas —impuestos internos, a las ganancias, al valor agregado, derechos aduaneros, adicionales, etc.— establecen reducciones en las tasas o eliminan totalmente la obligación tributaria del exportador con el objeto de lograr menores costos y, consiguientemente, precios competitivos.

Como todo ello responde a una política nacional —de interés para el país entero—, fácilmente se comprende que de nada valdría que la Nación preparara planes de fomento para la venta de productos en el sector externo sobre la base de franquicias tributarias, si las provincias o municipalidades pudieran aplicar a su vez, gravámenes con incidencia en los costos de los mismos productos. De ocurrir este último, se vería desvirtuado el propósito perseguido por la cláusula constitucional que confiere al Congreso el poder de regular el comercio con las naciones extranjeras.

10º) Que en el caso en examen, aplicado el impuesto a las actividades lucrativas al costo de producción, integra la estructura de éste y junto con la ganancia establecida, el precio del producto que es vendido al exterior.

Si por ese motivo —podrá decirse— se lo considera un impuesto a la exportación, lo mismo ocurriría con otros tributos que también inciden sobre el costo, como el inmobiliario o territorial abonado por el productor. Evidentemente, la situación en uno y otro caso no es la misma. En el primero, el gravamen recae directamente sobre el valor de los productos elaborados, semielaborados o en bruto que son materia del comercio exterior; mientras que en el segundo, el impuesto guarda una relación indirecta con el costo, dentro de las erogaciones generales de la actividad comercial o industrial.

11º) Que, en síntesis, el impuesto cuya repetición se procura resulta lesivo a la norma establecida por el art. 67, inc. 12 de la Constitución Nacional, por lo que la demanda debe prosperar. En cuanto a las costas, la circunstancia de haber modificado esta Corte la jurisprudencia sobre uno de los puntos cuestionados —la llamada doctrina del empobrecimiento—, justifica decidir sean abonadas en el orden causado.

Por ello, habiendo dictaminado el Señor Procurador General, se hace lugar a la demanda, condenándose a la Provincia de Entre Ríos a devolver a la actora las sumas abonadas que resultan del informe pericial de fs. 434/457, y los pagarés que no se hubiesen hecho efectivos con el ajuste correspondiente conforme a la ley local 5938, más sus intereses al 6 % anual; costas en el orden causado.

ADOLFO R. GABRIELLI.

S.A. CÍA. SWIFT DE LA PLATA F. V. PROVINCIA DE BUENOS AIRES

ESTABLECIMIENTO DE UTILIDAD NACIONAL.

La facultad del Congreso, que prevé el art. 67, inc. 27 de la Constitución Nacional, se refiere a una legislación exclusiva en los lugares que menciona, sin que pretenda federalizar esos territorios, en medida tal que la Nación atraiga toda potestad, inclusive la administrativa y judicial. La exclusión de la jurisdicción provincial debe circunscribirse a los casos en que interfiera la satisfacción del propósito de interés público que requiere