

S.A. ELIAS MOOS C.I.F. v. PROVINCIA DE BUENOS AIRES

IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS.

Si la actora no limita su actividad a la exportación de cueros sino que también los comercializa en plaza, el impuesto cuestionado recae así sobre las mercaderías cuyas ventas se realizan en ambos supuestos y esta circunstancia, no refutada por el demandante, demuestra lo que es objeto de imposición, con prescindencia de su destino ulterior. Así aplicada, la gabela resulta válida puesto que no agrava específicamente actividades extraterritoriales y no se impone como motivo o como requisito para permitir la salida de los productos del ámbito provincial.

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

El Gobierno Nacional tiene la facultad de reglar el comercio internacional —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, pero ello no importa desconocer las facultades tributarias de las provincias sobre la producción de riqueza en su territorio; esto es una consecuencia del sistema federal de gobierno.

IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS.

Aplicado el impuesto sobre los ingresos brutos totales provenientes de las ventas al exterior, previa deducción de diversos rubros (arts. 97 y 98 del Código Fiscal —t.o. en 1969—), tiene una relación directa con el precio de negociación de los bienes, toda vez que recae sobre su valor y de tal forma constituye un elemento más de la estructura de los costos de producción. Ello no importa su asimilación a otras erogaciones tributarias —como el impuesto inmobiliario—, que guardan una relación indirecta con aquellos costos y, a diferencia del supuesto analizado, gravan distintas manifestaciones de capacidad contributiva, resultando la base imponible congruente con éstas, lo que no acontece en el *sub examine* en que, si bien se pretende gravar la actividad lucrativa, el ámbito de imposición alcanza a las ventas con un destino determinado en razón de la forma como se aplica el tributo, e incide por esa vía en la regulación del comercio internacional. Igual conclusión se obtiene en la hipótesis de que no se verifique la traslación directa de la carga tributaria al precio de venta, pues en este caso también su absorción por el exportador afectaría al comercio de que se trata, en virtud de que la reducción del beneficio empresario operaría como un factor de desaliento de las exportaciones, establecido por quien carece de facultades para hacerlo e interfiriendo la política económica de la Nación relativa al sector externo (Disidencia del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

IMPUESTO: Principios generales.

El fenómeno de la traslación del impuesto constituye un arduo problema sujeto a reglas de la economía, que no debe ser materia de análisis cuando el sujeto que lo pagó demanda su repetición, pues en este caso se trata de examinar los efectos que pueda provocar la forma de aplicación de un tributo local sobre el tráfico de productos con el exterior (Disidencia del Dr. Adolfo R. Gabrielli).

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

Toda vez que la causa es de jurisdicción federal por la materia y la demandada una provincia, el conocimiento originario del juicio corresponde a V. E., de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 100 y 101 de la Constitución Nacional. Buenos Aires, 5 de octubre de 1977. *Elías P. Guastavino.*

DICTAMEN DEL PROCURADOR FISCAL DE LA CORTE SUPREMA

Suprema Corte:

V. E. es competente para seguir conociendo de la presente causa por las razones dadas al dictaminar a fs. 30.

En cuanto al fondo del asunto, a mi juicio correspondería el rechazo de la acción con base en la doctrina sentada por la Corte *in re* "Bovril Argentina S.A.C.I.F.A.C. c/Entre Ríos, provincia de", B.603, L.XVII, sentencia del 30 de marzo de 1978.

Si bien las cuestiones propuestas en el *sub lite* no son idénticas a las que se ventilaron en aquel fallo, toda vez que allí la base imponible para la liquidación del impuesto a las actividades lucrativas estaba representada por el valor de costo de producción, mientras que en el caso la medida del tributo ha sido establecida en función del monto de las ventas hechas al exterior, ello no empece, en mi criterio, a la aplicación de la doctrina citada, pues como lo

señalara V. E. en el considerando 2º de ese pronunciamiento al referirse a los antecedentes de Fallos: 280:176 y 286:302 —iguales al presente— "...este matiz diferencial con la situación de autos no hace a ésta sustancialmente distinta de las de los citados precedentes...".

Por otra parte, el criterio de que tomar el precio de venta al exterior como medida para el pago del gravamen no resulta conculcatorio de la garantía constitucional consagrada por los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución Nacional, ni de las atribuciones otorgadas al Congreso por su art. 67, inc. 12, ha sido mantenido por esta Procuración General a través de los dictámenes emitidos en los casos de Fallos: 280:176, que compartiera la minoría del Tribunal en aquella oportunidad y 286:302. Ello en la medida en que el tributo no posea carácter discriminatorio, es decir, que, limitándose, como en autos, a tomar en cuenta como índice de la actividad gravada las operaciones habituales de comercialización de que son objeto los productos, el impuesto no funciona como un derecho aduanero, ya que no aparece demostrado que, por imperio de la ley, el tributo resulte menos gravoso para el contribuyente cuando se trata de ventas intraprovinciales.

Corresponde, pues, tal como lo adelantara, rechazar la demanda de repetición intentada en autos. Buenos Aires, 3 de junio de 1978. *Máximo I. Gómez Forgues.*

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 28 de noviembre de 1978.

Vistos: Para sentencia los autos caratulados "Elías Moos S.A. C.I.F. c/Buenos Aires, Provincia de s/repetición", de los que

Resulta:

I. — A fs. 22/28 se presenta la empresa actora iniciando demanda contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de la suma de \$ 769.011 con más la desvalorización monetaria, intereses y costas.

Expresa que es propietaria de una barraca de cueros ubicada en el partido de Avellaneda donde deposita y clasifica el material

que adquiere para su posterior venta y entrega que, en una importante proporción, se vende a compradores del exterior.

Agrega que con motivo de la pretensión de la Dirección General de Rentas de la Provincia de aplicar el impuesto a las actividades lucrativas sobre operaciones de venta de cueros con destino al extranjero, se inició el expediente administrativo M.2306-500493/75 en el que, finalmente, se desestimaron sus objeciones fundadas en la disposición constitucional del art. 67, inc. 12. Abonó entonces, el monto reclamado que ahora intenta repetir, oportunidad en que efectuó la correspondiente protesta.

Finalmente, formula consideraciones acerca de la inconstitucionalidad del gravamen que pretende aplicar la Provincia demandada y cita jurisprudencia de esta Corte en la materia. Pide se haga lugar a la acción deducida.

II. — A fs. 41/51, contesta la Provincia de Buenos Aires. Formula una negativa general de los hechos expuestos por la actora y reivindica el derecho y aptitud de los estados provinciales para ejercer sus facultades impositivas en casos como el de autos. Recuerda en ese sentido lo que considera esfera de actuación de la autoridad nacional y de las provincias, los alcances de la cláusula contenida en el art. 67, inc. 12 de la Ley Fundamental y la interpretación jurisprudencial que emana de los precedentes que invoca.

Asimismo, destaca que el gravamen impugnado no afecta el tráfico de los productos ni menoscaba la actividad esencial y propia de la empresa y no encuentra óbice para su aplicación en las normas constitucionales que regulan el caso. Resultan —a su juicio— de la potestad de la provincia para gravar todos los bienes que integran la riqueza computable dentro de su territorio, reconocida por esta Corte en los casos que anota.

Por último, expresa reserva sobre los efectos de la protesta que la actora dice haber efectuado y pide el rechazo de la demanda, con costas.

Considerando:

1º) Que la presente causa es de la competencia originaria de la Corte (arts. 100 y 101 de la Constitución Nacional).

2º) Que en el juicio seguido por Bovril S.A. contra la Provincia de Entre Ríos, resuelto el 30 de marzo de 1978, esta Corte, por el voto de la mayoría, tuvo oportunidad de recordar los principios básicos que distinguen la facultad impositiva de las provincias, de las que son propias del Estado Nacional en orden a legislar de manera exclusiva sobre la exportación y el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí (art. 67, incs. 1 y 12).

3º) Que, asimismo, el Tribunal sostuvo que el litigio sometido a su consideración difería, por las razones allí expuestas, de los precedentes registrados en Fallos: 280:176 y 286:302; pero al reconocer la capacidad impositiva de la Provincia de Entre Ríos para la aplicación de un tributo semejante al del presente caso, afirmó que ella tenía fundamento en principios constitucionales que le permitían gravar las actividades lucrativas desarrolladas en su territorio. Tal facultad —se dijo— no encontraba impedimento en el hecho de que los bienes en cuestión pudieran exportarse o estén destinados a esa finalidad pues no se ha gravado la exportación misma, ni el impuesto ha sido establecido con motivo o a raíz de ella (considerando 3º).

4º) Que no altera esas conclusiones la circunstancia de que se tomen en cuenta —a más de las locales— las ventas realizadas en el exterior, toda vez que ese criterio constituye un razonable método de imposición que responde, en última instancia, a la actividad creadora de riqueza que se produce en el ámbito físico del estado con el objeto imponible de que hizo mérito esta Corte en Fallos: 208:521 y 280:176; voto de la minoría.

5º) Que en el caso “Urrutia Hnos. S.A. y otros c/Misiones, Provincia de” (expte. U.48, fallado el 12 de julio de 1977) se ha provincial. De esa manera el tributo guarda la adecuada proporción admitido la facultad de las provincias de gravar las actividades generadoras de riqueza que se originan en su jurisdicción, recordando que conjuntamente con su esencial propósito de allegar fondos al tesoro público, el impuesto constituye un valioso instrumento de regulación de la economía, complemento necesario del principio, con raigambre constitucional, que prevé atender al bien general (art. 67, inc. 2º, de la Constitución), al que conduce la finalidad de impulsar

el desarrollo pleno y justo de las fuerzas productivas (Fallos: 151:359; 243:98).

6º) Que ese derecho no puede llegar a afectar el comercio internacional o interprovincial, ni la circulación de mercaderías (arts. 9 a 11, 67 inc. 12 de la Constitución Nacional), eventualidad invalidante que se produciría si el impuesto establecido por las autoridades locales funcionara de hecho como una restricción a la entrada o salida de los productos o cuando son gravados en forma diferencial en razón de su destino (Fallos: 208:521; 210:791; 211:1254; 251:180; 253:74; 286:302).

7º) Que tal situación no acontece en autos. En efecto, la actora no limita su actividad a la exportación de cueros (ver sobre el particular las constancias de fs. 94 y 101) sino que también los comercializa en plaza. El impuesto cuestionado recae así sobre las mercaderías cuyas ventas se realizan en ambos supuestos (ver fs. 101 vta.) y esta circunstancia, no refutada por la demandante, demuestra lo que es objeto de imposición, con prescindencia de su destino ulterior. Así aplicada, la gabela resulta válida puesto que no grava específicamente actividades extraterritoriales y no se impone como motivo o como requisito para permitir la salida de los productos del ámbito provincial. Difiere de tal forma el caso del precedente "Urrutia Hnos. S.A.", fallado por esta Corte y citado en el considerando 5º.

8º) Que tiene dicho el Tribunal, que pretender que la incidencia de un tributo sobre ese destino ulterior —con excepción de extremo confiscatorio— pueda ser causa de su inconstitucionalidad importaría hacer prácticamente imposible el ejercicio de la autonomía de las provincias respecto de la riqueza que, después de ser legítimamente gravada por una de ellas, fuese objeto de incuestionable gravamen en otras o de la Nación, pues no hay impuesto que no tenga una repercusión económica de esa especie (causa Bovril S.A. citada, consid. 4º y sus citas). Lo contrario importaría consagrar un desigual tratamiento frente a quienes desarrollando una misma labor productiva de bienes, soportarían —de hecho— distinto régimen impositivo basado no ya en la actividad lucrativa, sino en la eventual comercialización en el extranjero de dichos bienes.

9º) Que tales conclusiones no comprometen la facultad del Gobierno Nacional de reglar el comercio con las naciones extranjeras que surge de la llamada cláusula comercial de la Constitución (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. Pero ello no importa desconocer las facultades tributarias que las provincias tienen sobre la producción de riqueza en su territorio, sino que es una consecuencia natural del sistema federal de gobierno y en tanto compatible con aquellas atribuciones conferidas a las autoridades nacionales y con el propósito de hacer "un sólo país para un sólo pueblo" no autoriza a sustraer de la imposición local los bienes incorporados a su riqueza imponible (Fallos: 51:349; 171:79; 178:9 y 308; 280:176, voto de la minoría; causa Bovril S.A., consid. 4º del voto de la mayoría).

10) Que, en atención a lo resuelto, resulta innecesario considerar los aspectos vinculados al requisito de la protesta previa.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal, se rechaza la demanda iniciada por Elías Moos S.A. C.I.F. contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición. Costas por su orden, en razón de existir antecedentes contradictorios en la materia específica de autos.

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

DISIDENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DÓN ADOLFO R. GABRIELLI

Resultando:

A) Que a fs. 22/28 la empresa Elías Moos Sociedad Anónima Comercial e Industrial inicia demanda contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de la suma de \$ 769.011 con más la desvalorización monetaria, intereses y costas, abonada —a su juicio indebidamente— en concepto de impuesto a las actividades lucrativas, multa, intereses, y actualización monetaria.

Expresa la actora que es propietaria de una barraca de cueros, ubicada en el partido de Avellaneda, Provincia de Buenos Aires, donde deposita y clasifica la mercadería que adquiere para su posterior venta y entrega a los compradores, y aclara que una parte importante de dichas operaciones se celebra con el exterior. Agrega que frente a la exigencia de la Dirección General de Rentas, referida al pago del tributo, sostuvo su improcedencia fundada en que la Provincia de Buenos Aires carecía de facultades para gravar las operaciones de exportación, atento lo dispuesto por el art. 67, inc. 12, de la Constitución Nacional. Tal argumento fue desechado por la Dirección de Rentas (resolución N° 91.155) y, en definitiva, se le intimó el pago de la suma de \$ 70.780, con más la actualización monetaria (resolución N° 02374/77), bajo apercibimiento de iniciarse juicio de apremio; a raíz de ello procedió a ingresar la suma resultante y comunicó el hecho a la repartición, dejando constancia de su formal y fundada protesta, lo que importa haber cumplido este requisito en punto a la viabilidad de la acción. Argumenta asimismo acerca de la competencia originaria de esta Corte para entender en la cuestión planteada.

En cuanto al fondo del asunto, funda su pretensión en la inconstitucionalidad del impuesto pagado y de las leyes provinciales aplicadas, planteo que reitera y amplía con profusa cita de jurisprudencia en apoyo de dicha tesis.

B) Que a fs. 41/51 contesta la Provincia de Buenos Aires. Formula una negativa general de los hechos expuestos por la actora y, en lo referente a la cuestión constitucional, afirma que el derecho a percibir el gravamen cuya procedencia se controvierte, surge del régimen federal de gobierno que se adopta en la Constitución Nacional. Desarrolla argumentos relativos a los ámbitos de actuación de la Nación y de las Provincias, a los alcances de la "cláusula comercial" del art. 67, inc. 12, de la Constitución, y a la interpretación jurisprudencial de los precedentes que señala. Sostiene que el impuesto a las actividades lucrativas no afecta al tráfico en sí de los productos, ni tiene por finalidad menoscabar la actividad esencial y propia de la empresa; por otra parte, lo define como un medio de gobierno que la Provincia, en ejercicio de su poder impositivo,

juzgó oportuno y necesario crear, y agrega que ese poder debe ser respetado en salvaguarda de su autonomía.

Por último, niega efectos a la protesta invocada por la actora, toda vez que se formuló ante un funcionario que carecía de facultades para eximirla de cualquier pago y fue presentada en un domicilio distinto del legal. Pide el rechazo de la demanda, con costas.

C) Que abierta la causa a prueba, se produjo la que da cuenta el certificado de fs. 210. Luego, ambas partes presentaron sus respectivos alegatos, y previa vista al Procurador General que dictaminó a fs. 221, 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 —y sus accesorios—, que se impugna como contrario a normas federales (arts. 100 y 101 de la Constitución Nacional).

2º) Que está acreditado en autos (fs. 84/85) el ingreso de la suma cuya repetición se pretende, y por los conceptos mencionados.

3º) Que la parte actora, mediante la presentación de fs. 190, dirigida al Jefe Departamental de la Delegación de Avellaneda de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, cumplió con el requisito para la procedencia de la acción de repetición, consistente en la protesta previa y fundada, sin que obste a ello la única reserva que plantea la demandada, toda vez que la protesta se formuló ante quien con anterioridad había determinado de oficio las obligaciones fiscales de la actora, en uso de las facultades delegadas por el Director General de Rentas, acordes con el art. 9º del Código Fiscal (t.o. en 1976), como se invoca en la resolución Nº 02374/77 (fs. 182/183). En tales condiciones resulta también de aplicación la doctrina emergente de Fallos: 210:574.

4º) Que la facultad de “reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras” compete en forma exclusiva al Congreso de la Nación, de conformidad con el art. 67, inc. 12, de la Consti-

tución Nacional, y por ello a las provincias les está vedado dictar leyes o reglamentos que directa o indirectamente puedan interferir en el ejercicio de aquella potestad (Fallos: 149:137).

5º) Que por consiguiente, corresponde analizar si el impuesto provincial a las actividades lucrativas de que trata el presente caso, incide en alguna medida sobre el tráfico de los productos que vende la actora y afecta la atribución exclusiva de la Nación referida a la regulación del comercio internacional.

Al respecto, resulta de las pruebas producidas que la base imponible para la determinación del tributo —ajuste del año 1970—, está constituida por las cifras computables correspondientes a las operaciones de exportación de productos tradicionales realizadas por la actora (formulario de ajuste y liquidación —fs. 98— e informe de inspección —fs. 101/102—).

6º) Que aplicado el impuesto, en este caso, sobre los ingresos brutos totales provenientes de las ventas al exterior, previa deducción de diversos rubros (arts. 97 y 98 del Código Fiscal— t.o. en 1969—), tiene una relación directa con el precio de negociación de los bienes, toda vez que recae sobre su valor y de tal forma constituye un elemento más de la estructura de los costos de producción. Ello no importa su asimilación a otras erogaciones tributarias —como el impuesto inmobiliario—, que guardan una relación indirecta con aquellos costos y, a diferencia del supuesto analizado, gravan distintas manifestaciones de capacidad contributiva, resultando la base imponible congruente con éstas, lo que no acontece en el *sub examine* en que, si bien se pretende gravar la actividad lucrativa, el ámbito de imposición alcanza a las ventas con un destino determinado en razón de la forma como se aplica el tributo, e incide por esa vía en la regulación del comercio internacional.

Igual conclusión se obtiene en la hipótesis de que no se verifique la traslación directa de la carga tributaria al precio de venta, pues en este caso también su absorción por el exportador afectaría al comercio de que se trata, en virtud de que la reducción del beneficio empresario operaría como un factor de desaliento de las exportaciones, establecido por quien carece de facultades para hacerlo e interfiriendo la política económica de la Nación relativa al sector externo.

Por lo demás, lo expresado precedentemente no implica apartarse de la doctrina de esta Corte según la cual el fenómeno de la traslación del impuesto constituye un arduo problema sujeto a reglas de la economía, que no debe ser materia de análisis cuando el sujeto que lo pagó demanda su repetición ("P.A.S.A. Petroquímica Argentina S.A.I.C.F. y de M.", sentencia del 17 de mayo de 1977), pues en este caso se trata de examinar los efectos que pueda provocar la forma de aplicación de un tributo local sobre el tráfico de productos con el exterior.

En consecuencia, la norma en que se funda la pretensión fiscal resulta lesiva a la que establece el art. 67, inc. 12 de la Constitución Nacional.

7º) Que por lo expuesto, y demás fundamentos del voto en disidencia del sucripto *in re* "Bovril Argentina S.A.C.I.F. AG. c/Entre Ríos, Provincia de s/cobro de pesos", sentencia del 30 de marzo de 1978, en cuanto son aplicables en el *sub lite*, la demanda promovida por repetición del impuesto a las actividades lucrativas abonado por la actora, debe prosperar, y procede disponer la devolución de las sumas ingresadas por tal concepto, al igual que las correspondientes a multa, intereses y actualización monetaria, dado que éstas carecen de causa.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador Fiscal, se hace lugar a la demanda, condenándose a la Provincia de Buenos Aires a devolver a la actora la suma de setecientos sesenta y nueve mil once pesos (\$ 769.011,00) con el ajuste correspondiente conforme a la ley local 8591, más sus intereses al 6 % mensual. Con costas por su orden en razón de existir antecedentes contradictorios sobre la materia. *Adolfo R. Gabrielli*.

LUISA HAYDEE OLIVIER DE LUJAMBIO v. NACION ARGENTINA

JURISDICCION Y COMPETENCIA: Cuestiones de competencia. Intervención de la Corte Suprema.

Si tanto la Cámara Federal de Apelaciones de Resistencia, Chaco, como la de Paraná, Provincia de Entre Ríos, se declaran incompetentes para