

**LA SITUACIÓN DEL CONTRATISTA DE LA ADMINISTRACIÓN NACIONAL FRENTE AL
INCREMENTO DE LA CARGA TRIBUTARIA DISPUESTO POR LA AUTORIDAD LOCAL
(COMENTARIO AL DICTAMEN 7/02 DE LA PROCURACIÓN DEL TESORO DE LA NACIÓN)¹**

Por JULIO C. DURAND

El dictamen de la Procuración del Tesoro que comentamos nos permite la oportunidad de reflexionar sobre varios aspectos, siempre interesantes, vinculados con la contratación pública.

Los hechos, tal como se deducen del dictamen, son los siguientes:

- a) el 7 de setiembre de 1990 el Estado nacional celebró con la empresa un “*contrato de concesión de obra pública*” en los términos de la Ley 17.520, posteriormente aprobado por decreto 2039/90 (en adelante el Contrato);
- b) la Cláusula 28 del citado Contrato garantizaba la traslación a tarifas de “*cualquier modificación que afecte las tasas, impuestos, contribuciones o cualquier otro gravamen vigente el día de la apertura de la oferta (...) sean éstos nacionales, provinciales o municipales*”, o la compensación de las mismas mediante una extensión del Contrato, asegurando así la inalterabilidad de la ecuación económico-financiera por razones impositivas;
- c) durante la vigencia del Contrato, el Estado nacional, las provincias y los municipios con jurisdicción sobre la actividad de la empresa habrían incrementado su carga tributaria (mediante la creación de nuevos gravámenes y/o el incremento de la cuantía de los existentes);
- d) la empresa formuló ante el Ministerio de Infraestructura y Vivienda un “*reclamo administrativo previo*” en los términos del artículo 30 de la LNPA; su petición, según consigna textualmente el dictamen, consistía en obtener “*la remoción de todos los obstáculos que (...) impiden el correcto desenvolvimiento de la ejecución contractual*”, solicitando que el Estado “*concedente cumpla el contrato y lo haga respetar por otros sujetos*” (las autoridades locales, quienes no podrían –según la empresa– aplicar tributos sobre la actividad otorgada en concesión); en subsidio, reclamó un resarcimiento;

¹ Dict. N° 7/02, 14 de febrero de 2002. Expte. N° 399-000872/01. Ministerio de Infraestructura y Vivienda. (Dictámenes 240:158). El texto completo del mismo puede verse en www.ptn.gov.ar

- e) ampliando el reclamo, la empresa denunció que el Organo de Control de Concesiones Viales había dictado su resolución 115/2001, mediante la cual el ente declaró *“incompatible con el interés federal perseguido por los contratos de concesión de obras viales”* a toda *“pretensión de naturaleza tributaria que ejerzan aquellos Municipios por donde atraviesan los caminos concesionados...”*;
- f) la Gerencia de Asuntos Jurídicos del ente expresó, sin embargo, que esta decisión no respaldaba las pretensiones expuestas en el reclamo, a las que era imposible acceder sin violentar la forma republicana y federal de gobierno, y declaró que la empresa podía, si consideraba afectados sus derechos por las autoridades provinciales o municipales, efectuar su reclamo ante las mismas y eventualmente someter el caso a la decisión de la Corte Suprema; destacó también que la empresa no había invocado la aplicación de la Cláusula 28 del Contrato;
- g) la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio se expidió contra la compatibilidad entre los tributos locales y los intereses federales, y concluyó que debía hacerse lugar al reclamo interpuesto;
- h) ante la existencia de opiniones contradictorias, se dio intervención a la Procuración del Tesoro, quien dictaminó:
 - i. que no suscitaba agravio la modificación de la carga tributaria en el nivel nacional, porque nadie tiene un derecho adquirido a la inalterabilidad de un determinado régimen jurídico;
 - ii. que la Cláusula 28 implícitamente admite la modificación de la carga tributaria, al disponer el efecto que tendrá esa decisión;
 - iii. que el sistema federal impide al Gobierno Nacional resolver el cuestionamiento de decisiones provinciales o municipales que eventualmente vulneren el Contrato;
 - iv. en cuanto al reclamo indemnizatorio, que no corresponde acceder a tales reclamos en sede administrativa.

Veamos, entonces, los aspectos del dictamen que –a nuestro juicio– resultan de mayor interés.

1. Modificación de la carga tributaria

Posiblemente el tema más importante desde la perspectiva jurídica sea el conflicto jurisdiccional entre las autoridades federales y locales, de permanente actualidad, que se manifiesta con especial virulencia en la materia tributaria.

Con relación al tema puntual analizado en el dictamen, un adecuado estudio del tema requiere diferenciar dos situaciones distintas:

- a) los incrementos de la carga tributaria dispuestos por la autoridad nacional (es decir, decididos por la misma jurisdicción que otorgó el Contrato);
- b) los incrementos dispuestos por las autoridades locales (provinciales o municipales);

1.1) Modificación de la carga tributaria en jurisdicción nacional

En cuanto al primer caso, estaríamos frente a un *“hecho del príncipe”*, esto es, la situación enmarcada dentro del campo de la responsabilidad extracontractual que se produce cuando la autoridad concedente adopta medidas de carácter general que, si bien no tienen por objeto directo y específico modificar las condiciones del Contrato, igualmente repercuten en el mismo haciendo que su cumplimiento sea más oneroso².

Sin embargo, no cualquier decisión de estas características habilita la reparación o reajuste del Contrato. Así, –entre otros requisitos– debe demostrarse que la decisión es imprevista³, y que la misma produce un daño cierto y especial *“en el sentido de que afecte más intensamente al contratista que al resto de las personas a quienes se les impone la medida de alcance general, cuyas consecuencias resultan asimilables a la imposición de cargas públicas”*⁴.

No sabemos cuáles eran los tributos (con incidencia en el Contrato) que fueron creados o incrementados en la órbita nacional, pero podemos imaginar –en abstracto– situaciones en las que se produzca efectivamente un *“daño cierto y especial”* (vg., impuestos específicos) y otras en las que ello no ocurra (vg., incremento de la alícuota del IVA). En el primer caso, existirá el derecho a la recomposición de la ecuación económica, por aplicación de la teoría del *factum principis*; en el segundo caso, la nueva carga que pesa sobre el concesionario es la misma que repercute sobre el resto de los agentes económicos, y su falta de especialidad

² Cassagne, Juan Carlos, *El Contrato Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1999, pág. 80.

³ Cassagne, Juan Carlos, *op. cit.*, pág. 81, con cita de Marienhoff.

⁴ Cassagne, Juan Carlos, *op. cit.*, pág. 81, con cita de Ariño Ortiz.

impediría el reconocimiento de la misma como un daño indemnizable de acuerdo a la citada teoría.

Sin embargo, decimos que este ejercicio de la imaginación se realiza en abstracto, porque en concreto, el concesionario había recibido del Estado nacional una garantía específica, en los términos de la Cláusula 28 del Contrato, donde no se efectúa la distinción descrita en el párrafo anterior. Al contrario, se ha garantizado al contratista la indemnidad contra incrementos de la carga impositiva mediante la *“fijación de nuevas tarifas o variación del plazo de la Concesión, en la medida de su exacta incidencia en la ecuación económico-financiera de la Oferta”*, sin otros requisitos adicionales.

Este mecanismo configura una de las variantes de la *“estabilidad fiscal”*⁵, que contribuye a la *“seguridad jurídica”* de la inversión y de ese modo incentiva la presentación de más oferentes, e incluso permite a la Administración Pública obtener precios más convenientes (pues el cocontratante, eximido del riesgo derivado de eventuales incrementos de la carga tributaria, está en condiciones de presentar una oferta mejor).

Sin embargo, en el caso que analizamos –posiblemente asumiendo la conflictividad de un eventual aumento en las tarifas– el concesionario evitó recurrir a esa garantía, y decidió intentar una vía diferente: solicitó que se *“remuevan los obstáculos (...) en orden a que ese Estado Nacional cumpla el contrato”* (lo que podríamos traducir, con algo de buena voluntad, como una petición para que el incremento de la carga tributaria sea dejado sin efecto) y, en subsidio, peticionó una indemnización, pero siempre fuera del marco de la Cláusula 28.

Nada impide que la petición sea formulada en estos términos, y nada impediría que el Estado nacional haga lugar a la misma, en cualquiera de sus dos variantes igualmente legítimas, apartándose de la solución prevista en la Cláusula 28 invocando razones de oportunidad, mérito y conveniencia, pues la citada cláusula no limita las posibilidades de

⁵ En rigor, esta cláusula podría denominarse de “neutralidad fiscal”. La “estabilidad fiscal” propiamente dicha es la que implica un compromiso firme e irrevocable de no alterar la carga tributaria existente en un determinado momento. Es el caso, por ejemplo, de la Ley 24196 de Inversiones Mineras, cuyo artículo 3° prevé que “Los emprendimientos mineros comprendidos en el presente régimen gozarán de estabilidad fiscal por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha de presentación de su estudio de factibilidad”, lo que implica “que las empresas que desarrollen actividades mineras en el marco del presente régimen de inversiones no podrán ver incrementada su carga tributaria total, considerada en forma separada en cada jurisdicción determinada al momento de la presentación del citado estudio de factibilidad, en los ámbitos nacional, provinciales y municipales, que adhieran y obren de acuerdo al artículo 4°, última parte de esta ley.”

recomposición patrimonial⁶. Sin embargo, no creemos –al menos con la información que surge del dictamen– que sobre tales bases pueda sustentarse un planteo indemnizatorio en sede judicial, pues las partes de común acuerdo se anticiparon a la situación y previeron un medio de evitar el perjuicio al contratista: el traslado a la tarifa o la extensión del plazo, según la Cláusula 28. De este modo, sólo demostrando que esta garantía es insuficiente podría justificarse el derecho subjetivo a una indemnización diferente.

En concreto, a la petición de la empresa la Procuración respondió que “*nadie puede invocar un derecho adquirido a la inalterabilidad de un régimen jurídico determinado*”, expidiéndose de este modo en sentido contrario a la pretensión de que se deje sin efecto el incremento o creación de tributos nacionales con incidencia en el Contrato. Además, el dictamen recuerda que la Cláusula 28, al prever los efectos de la alteración de la carga tributaria, está admitiendo implícitamente que tal alteración es posible.

En cuanto a la petición indemnizatoria en subsidio, la Procuración de Tesoro aplicó su conocida doctrina –aun anterior al Decreto 28.211/44, que allí se cita– según la cual este tipo de reclamos debe ser exclusivamente resuelto por el Poder Judicial.

1.2) Modificación de la carga tributaria en jurisdicción local

El segundo caso, diferente del anterior en punto a su configuración jurídica pero igualmente interesante, corresponde al incremento de la carga tributaria decidida por las autoridades locales.

Este problema, que en mayor o menor medida afecta a todos los cocontratantes del Gobierno nacional que desarrollan actividades en una o varias jurisdicciones locales, representa uno de los desafíos más acuciantes del federalismo actual. Excederíamos el propósito de este trabajo si profundizáramos en el análisis de esta cuestión, para la cual es indudable que no existen soluciones absolutas y uniformes, sino algunas reglas básicas (provenientes de la Constitución Nacional, y de los fallos de la Corte Suprema que a lo largo del tiempo se han ocupado de la cuestión) a partir de las cuales se deberá construir, en cada caso, la solución justa del caso.

⁶ Aclaremos que tampoco vemos obstáculo para que, una vez rechazado tal planteo –como ha ocurrido en este caso– el concesionario reclame el reajuste previsto en la Cláusula 28.

Diremos, sin embargo, que en este caso particular la Procuración del Tesoro dictaminó, frente al reclamo de la empresa, que el Estado nacional no podía modificar las disposiciones provinciales o municipales que habían afectado negativamente la ecuación económica del Contrato. La opinión de la Procuración es incuestionable, y otorga adecuada solución a la consulta formulada, pero además nos brinda una oportunidad para extendernos en el análisis, imaginando dos preguntas adicionales.

- La primera: ¿el Estado nacional se abstendría igualmente de analizar la constitucionalidad de los tributos locales si se le requiriera el traspaso de los mismos a la tarifa (en los términos de la Cláusula 28)?;
- La segunda: ¿quién está legitimado para demandar la inconstitucionalidad de las normas locales que agravan la carga tributaria sobre la actividad objeto del Contrato?

Con relación a la primera pregunta, adelantamos que la respuesta debe ser negativa: el Estado nacional no puede prescindir de la evaluación constitucional de los tributos locales, porque en ello está involucrado el interés de todos los obligados al pago de la tarifa. Veremos, en el punto siguiente, cuál es el alcance del análisis que deberá hacer la Administración, y cuáles son sus consecuencias. Al desarrollar este tema también se dará respuesta a la segunda pregunta.

2. Una pregunta previa: ¿deben trasladarse a las tarifas nacionales los impuestos locales inconstitucionales?

La respuesta es obviamente negativa, pero la pregunta es capciosa. En rigor, la situación del título no se presentará nunca en esos términos, pues al momento de decidir su pase a tarifa la constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto aún no estará definitivamente aclarada.

Es que si el impuesto es declarado inconstitucional, deberá ser anulado, y ya nadie pretenderá su traslado a tarifa; en cambio, si su constitucionalidad es confirmada por el Poder Judicial, no habrá obstáculo alguno para dicho traslado. Una vez definida la cuestión de constitucionalidad en uno u otro sentido, el problema se soluciona por sí mismo.

En cambio, el conflicto se plantea cuando el Estado debe resolver el traslado a tarifa de un impuesto local reputado inconstitucional (por el concesionario, por el mismo Estado, o aun por los usuarios del servicio si éste es el caso), pero aún no declarado como tal.

En ese escenario, puede ocurrir que sea la empresa la que considere que el tributo es contrario a las disposiciones de la Constitución. En tal caso, la misma estará claramente legitimada, como destinataria directa del tributo, para reclamar su anulación por inconstitucionalidad⁷. También podría ocurrir que esta empresa, a la luz de la garantía de “traslado a tarifa”, prefiera evitar el riesgo (y el eventual costo) de iniciar una acción judicial por una cuestión que, en definitiva, tendría para ella un efecto económico neutro (y cuyo resultado muchas veces será incierto). Nuestra primera conclusión, entonces, es que la empresa puede cuestionar la constitucionalidad del tributo, pero no está obligada a hacerlo. Ninguna norma le impone ese deber⁸.

También puede suceder que sea la Administración nacional la que considere que la norma local que impone el tributo es inconstitucional. Ya hemos visto –tal como lo dice acertadamente el dictamen– que la Administración no puede anular esa norma por sí misma, pues proviene de una órbita constitucional diferente. Se presentan, entonces, dos alternativas: la primera, rechazar simplemente el traslado a tarifa solicitado por la empresa, invocando la presunta inconstitucionalidad del tributo; la segunda, asumir la calidad de actor para obtener esa declaración de inconstitucionalidad, y de este modo evitar dicho aumento tarifario (la legitimación del Estado nacional para promover este pleito surge de su calidad de concedente de la concesión de obra pública, en el marco del Contrato afectado por la norma, además de custodio del interés público vinculado con el cumplimiento del mismo).

Si bien se trata de una cuestión opinable, no nos parece posible que el Estado rechace el traslado a tarifa de un tributo local alegando razones de inconstitucionalidad, difiriendo en la práctica la responsabilidad de su impugnación a la empresa (salvo, claro está, que ello haya sido pactado en el Contrato⁹, o surja razonablemente de sus disposiciones). Tenemos especialmente en cuenta, a este respecto, la presunción de validez que ostentan todos los

⁷ Apuntamos de paso que, dado que la eventual confirmación de la constitucionalidad del tributo implicará, en principio, que el Estado deba disponer su traslado a la tarifa, parece necesario permitir su participación en este pleito.

⁸ Vale la pena aclarar que creemos que esta conclusión, así como las demás que se exponemos, sólo tiene validez en la situación particular de que da cuenta el dictamen analizado (concesión de obra pública, con cláusula de estabilidad tributaria, etc.)

⁹ Lo que, desde la perspectiva del Estado, parece conveniente.

actos estatales, y la particular importancia de las normas que se vinculan con la percepción de los recursos públicos (en este caso, provinciales o municipales). Es que la norma local, aún cuestionada, integra el ordenamiento jurídico, y si la Administración nacional no está en condiciones de declarar su invalidez, tampoco podrá comportarse como si tal invalidez fuera un hecho¹⁰. El principio, en consecuencia, es que el Estado deberá disponer su traslado a tarifa, sin perjuicio de la interposición simultánea –si procede– de una acción impugnatoria fundada en la inconstitucionalidad del tributo (en la que cabría dar intervención al concesionario).

Por ello, recordando que la empresa no tiene la obligación de cuestionar la constitucionalidad del tributo local (porque tal obligación no surge de norma alguna, y además el resultado de la impugnación le resulta neutro), será el Estado nacional quien tenga la carga de demostrar que no corresponde efectuar el traslado solicitado por la empresa, en virtud de la inconstitucionalidad del tributo provincial. Obviamente, la única manera de demostrar tal inconstitucionalidad será por la vía de un reclamo en sede administrativa o judicial, que deberá ser iniciado por el Estado nacional, sin perjuicio de la posibilidad de suspender de oficio el traslado del impuesto a tarifa si se dan los supuestos contemplados en el artículo 12 de la LNPA.

Asumiendo como premisa hipotética que el tributo sea inconstitucional (es decir: que en el futuro vaya a ser declarado inconstitucional por el Poder Judicial), no se nos escapa que la traslación del mismo a la tarifa por el periodo que dura el trámite de la impugnación implica un resultado disvalioso. Sin embargo:

- a) también sería disvalioso obligar a la empresa a soportar el costo del tributo sin permitirle su traslado a la tarifa;
- b) hasta tanto no sea judicialmente declarada, la inconstitucionalidad del tributo no será más que una posibilidad;

¹⁰ Es ineludible el paralelismo con el viejo problema de la “*aplicación de las normas inconstitucionales por parte de la Administración*”, aunque el mismo siempre se refiere a normas que proceden de la misma jurisdicción constitucional en la que actúa dicha Administración (vg., normas nacionales y Administración nacional). Esta diferencia es esencial.

- c) en definitiva, si se declarase la nulidad del impuesto, el resultado disvalioso sería atribuible a la conducta antijurídica de la autoridad local, quien en tal caso deberá responder de sus consecuencias;
- d) la Administración nacional podrá pedir la suspensión cautelar de la percepción del tributo local, si la inconstitucionalidad es manifiesta;
- e) en cualquier caso, si considera que la traslación del tributo es contraria al interés público, la Administración nacional podrá recurrir –incluso de oficio– a la facultad que le otorga el artículo 12 de la LNPA, con las consecuencias que de ello se derivan.

3. Conclusiones

Efectuamos, a modo de conclusión, una recopilación de las conclusiones expuestas a lo largo del texto, reiterando que las mismas se justifican en las concretas circunstancias del caso analizado y pueden resultar inaplicables a otras situaciones, aún análogas a la presente:

- a) la modificación de la carga tributaria que incide sobre la ecuación económico-financiera de un contrato de concesión de obra pública, decidida por la autoridad de la misma jurisdicción constitucional que corresponde al concedente, configura un “*hecho del príncipe*” y obliga a la recomposición de la ecuación económico-financiera, en la medida en que se produzca un “*daño cierto y especial*”;
- b) el Estado puede pactar, como lo ha hecho en este caso, la “*neutralidad*” de las modificaciones tributarias en jurisdicción nacional y/o local, y en este caso no resultan aplicables otros requisitos específicos (como el citado “*daño cierto y especial*”);
- c) la existencia de una cláusula de “*neutralidad fiscal*” no obsta a que el contratista reclame la derogación de las medidas que afectaron la ecuación, o la recomposición por otra vía, ni impide que el Estado haga lugar a tal petición; en caso de rechazo, nada impide tampoco que el contratista invoque esta cláusula con posterioridad;
- d) la compatibilidad de las potestades tributarias locales con la prestación del servicio organizado por la jurisdicción nacional es un tema arduo, que debe resolverse según las particularidades de cada caso, atendiendo a los principios generales establecidos en la Constitución y expuestos por la Corte Suprema en los casos en que se ha solicitado su

intervención; indudablemente, el Estado nacional no puede derogar por sí las normas locales que incidan en la actividad federal más allá de lo permitido por la Constitución;

- e) si la empresa contratista considera que el tributo local es inconstitucional, está legitimada a reclamar su anulación, pero en principio no tiene la obligación de hacerlo;
- f) el Estado nacional no puede rechazar el traslado a tarifa del tributo dispuesto en una norma local alegando su incompatibilidad con la Constitución, pues dicha norma goza de presunción de validez e integra el orden jurídico, sin que la Administración pueda imponer *per se* un criterio diferente;
- g) para evitar los perjuicios (al interés público y a los usuarios) derivados de la traslación a tarifa del impuesto cuestionado, la Administración podrá solicitar el dictado de una medida cautelar, e incluso –si se dan los presupuestos– suspender la aplicación del acto que ordene esa traslación, en los términos del artículo 12 de la LNPA.