



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 19 de marzo de 2024

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la parte actora en la causa Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Limitada (en adelante, "Cooperativa Farmacéutica") promovió una acción de amparo contra la administración tributaria de la Provincia del Chaco a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 116 del Código Tributario provincial -decreto ley 2.444/62, en adelante "CTP")- y la nulidad de las resoluciones administrativas que, con fundamento en dicha norma, habían determinado una deuda en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad sin fines de lucro desarrollada por esa cooperativa en el territorio provincial.

El mencionado art. 116 del CTP establece que "[p]or el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia del Chaco de comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, inversión de capital o cualquier otra actividad, civil o comercial, lucrativa o no cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas y las asociaciones mutualistas, y el lugar donde se realice (incluso en zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos,

*terminales de transporte y en general edificios y lugares de dominio público y privado), se pagará un impuesto conforme a las normas que se establecen en el presente título..”.*

Cooperativa Farmacéutica se agravió de que, al alcanzar con el impuesto sobre los ingresos brutos a actividades que carecen de un propósito de lucro, el art. 116 del CTP resulta inconstitucional por no ajustarse a lo establecido en el art. 9°, inc. b), pto. I, de la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos que dispone que “[r]ecaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos”.

2°) Que la sentencia de primera instancia rechazó la acción de amparo promovida por Cooperativa Farmacéutica. Sostuvo que art. 9°, inc. b), pto. I, de la ley 23.548 permite gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a “toda otra actividad habitual” sin requerir que persiga fines de lucro, de modo tal que alcanza a los ingresos brutos obtenidos por las cooperativas. Agregó que el art. 116 del CTP no contradice al mencionado art. 9°, sino que lo complementa y especifica, pues esta última norma sólo establece las características básicas del impuesto sobre los ingresos brutos.



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

3°) Que la Cámara de Apelaciones Civil y Comercial confirmó la sentencia de primera instancia, decisión que fue a su vez confirmada por el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chaco al desestimar el recurso de inconstitucionalidad deducido por Cooperativa Farmacéutica. A los fundamentos reseñados el Superior Tribunal agregó que -según lo sostenido por una de las juezas de cámara- el impuesto sobre los ingresos brutos no tiene en cuenta consideraciones personales del sujeto pasivo, sino que recae sobre el total de los ingresos brutos devengados originados en el ejercicio habitual de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, etc. Con base en ello concluyó que la sentencia recurrida había efectuado un análisis acabado de los hechos debatidos y que carecía de omisiones o errores en la aplicación del derecho, no habiendo el recurrente replicado adecuadamente sus argumentos.

4°) Que, contra esa decisión, Cooperativa Farmacéutica interpuso el recurso extraordinario cuya denegación motivó la interposición de esta queja. Sostiene que el art. 9°, inc. b), pto. I, de la ley 23.548 circunscribe la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos al ejercicio de actividades "*con fines de lucro*", razón por la cual el art. 116 del CTP resulta inconstitucional al extender dicho impuesto a otras actividades que no son realizadas con tal propósito. Al respecto, señala que se trata de una cooperativa regulada por la ley 20.337 y que, por consiguiente, todas sus actividades carecen de fin de lucro.

Concluye que el desconocimiento de lo establecido en el mencionado art. 9° conlleva una fractura del régimen de coparticipación federal y su modificación unilateral por parte de una de las provincias adheridas a él.

5°) Que los agravios del recurrente suscitan cuestión federal bastante para habilitar la vía intentada sin que obste a ello que las cuestiones debatidas sean de derecho público local y, como regla, ajenas al recurso del art. 14 de la ley 48. Ello es así, toda vez que lo decidido sobre temas de esa índole admite revisión en supuestos excepcionales cuando, como ocurre en autos, el criterio seguido por el fallo al aplicar normas locales —en este caso, el art. 9°, inc. b, punto I, de la ley 23.548— conduce a un apartamiento inequívoco de su contenido y finalidad (arg. Fallos: 318:1695) y lo resuelto no encuentra fundamento sino en una exégesis inadecuada de la norma aplicable que la desvirtúa y vuelve inoperante (Fallos: 319:2476; 320:2841; entre otros). Tales vicios impiden considerar que la resolución apelada constituya una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias comprobadas de la causa (Fallos: 311:1826; 316:2382; entre otros), lo que impone su descalificación bajo la doctrina de la arbitrariedad de sentencias.

6°) Que se encuentra en discusión si el art. 9°, inc. b), pto. I, de la ley 23.548 establece al propósito de lucro como un requisito al que deben sujetarse las legislaturas locales al definir el hecho imponible del impuesto sobre los



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

ingresos brutos o si —como sostiene la sentencia apelada— dicha norma permite gravar con el mencionado impuesto a toda otra actividad habitual onerosa, aunque sea realizada sin propósito de lucro.

7°) Que el art. 2°, inc. 2, de la ley 22.006 sustituyó el inc. b) del art. 9° de la ley 20.221 de coparticipación de impuestos, incorporando un agregado (pto. I) respecto del impuesto sobre los ingresos brutos en el que se establecían las “*características básicas*” a las cuales debían ajustarse las respectivas leyes provinciales que sancionaran tal impuesto con el fin de que “*tengan cierto grado de homogeneidad en lo que hace, fundamentalmente, a base y a hecho imponibles*” (cfr. párrafo 32 de la nota de elevación al Poder Ejecutivo del proyecto de la ley 22.006). Dichas características, entre las cuales se encuentra el requisito del propósito de lucro, subsisten inalteradas al haber sido mantenidas en la redacción del art. 9°, inc. b), pto. I, de ley 23.548.

8°) Que la sentencia recurrida convalida la constitucionalidad de la norma local que grava con el impuesto sobre los ingresos brutos cualquier actividad “*lucrativa o no*” con el argumento de que “*no contradice sino que complementa al art. 9° de la Ley Nacional N° 23.548, constituyendo ambos parte del marco jurídico que regula el impuesto sobre los ingresos brutos*” (sentencia de la cámara citada por el Superior Tribunal local, fs. 225 del expediente principal).

Tal interpretación desvirtúa y vuelve inoperante la solución normativa prevista en la ley de coparticipación federal de impuestos actualmente vigente, lo que torna arbitraria la sentencia en este punto (arg. Fallos: 329:2206, 329:3761; 330:133). En efecto, la ley de coparticipación federal dispone en su art. 9° una serie de obligaciones que asumen las provincias —por sí y por sus municipios— que adhieren voluntariamente a su régimen (Fallos: 341:939, consid. 8°), entre las que se encuentra la de “ajustarse” a las “*características básicas*” del impuesto sobre los ingresos brutos, de modo de alcanzar el grado de homogeneidad normativa perseguido por el régimen, ya recordado en el considerando 7° de este pronunciamiento. Bajo tales premisas, la sentencia apelada incurrió en un desacierto de extrema gravedad al afirmar la interpretación de las instancias anteriores, que equivale a atribuir a la expresión “*características básicas*” el sentido de pautas mínimas para complementar y especificar el impuesto según los propios intereses locales, pues dicha interpretación va en desmedro patente del mencionado propósito de homogeneidad normativa perseguido por la ley de coparticipación federal de impuestos respecto del impuesto sobre los ingresos brutos.

9°) Que, descalificado el criterio sostenido por el *a quo* según el cual la norma local puede “*complementar*” las “*características básicas*” fijadas en el art. 9° de la ley 23.548, corresponde analizar si resulta sostenible la interpretación efectuada en la sentencia recurrida que habilita



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

a gravar cualquier actividad habitual onerosa, con prescindencia de que persiga fines de lucro.

10) Que es doctrina de esta Corte que las normas deben interpretarse de conformidad con el sentido propio de las palabras, computando que los términos utilizados no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los preceptos (Fallos: 200:165; 315:1256; 326:2390; entre muchos otros).

La interpretación de la sentencia recurrida que permite gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a toda otra actividad habitual onerosa, aunque sea realizada sin propósito de lucro, torna superflua y carente de toda operatividad a la expresión "*con fines de lucro*" empleada por el art. 9°, inc. b), pto. I, de la ley 23.548. En efecto, al atribuir a la expresión "*ejercicio de toda otra actividad habitual*", empleada en la parte final de la norma citada, el carácter de una cláusula residual que habilitaría a gravar con el impuesto a cualquier actividad habitual onerosa aunque carezca de propósito de lucro, el tribunal *a quo* ha desvirtuado y vuelto inoperante el texto expreso que exige la finalidad de lucro, contrariando el canon interpretativo recordado en el primer párrafo del presente considerando. La sentencia apelada resulta así arbitraria también en este punto y debe ser descalificada como acto jurisdiccional válido (Fallos: 308:1796; 311:2548; 319:2676; 326:4515; 331:964; 337:567; 339:459; 340:2021; 341:961; entre muchos otros).

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario planteado y se revoca la sentencia apelada. Vuelvan los autos principales digitales al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado. Remítase la queja a sus efectos. Notifíquese, reintégrese los depósitos obrantes a fs. 69 y 70 y, oportunamente, cúmplase.

VO-//-



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

-/-TO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

Que los hechos relevantes del caso se encuentran adecuadamente reseñados en los considerandos 1° a 5° de la decisión de la mayoría.

6°) Que la contribuyente plantea que el Código Tributario Provincial resulta inconstitucional ya que extiende el impuesto a los ingresos brutos a actividades que se llevan a cabo sin fines de lucro, en contra del artículo 9°, inciso b), punto I de la ley de coparticipación federal 23.548.

7°) Que esa cuestión fue expresamente llevada a conocimiento del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chaco por parte de la contribuyente. En el recurso extraordinario local, luego de diversas argumentaciones, citas de doctrina y jurisprudencia, planteó concretamente que *"el texto del artículo 9°, inciso b) apartado 1 de la ley 23.548 no es ambiguo ni ambivalente sino que, por el contrario, no deja margen de extensión o interpretación errónea para el hecho imponible a actividades que no sean con fines de lucro. A diferencia del texto del artículo 116 del Código Tributario - Decreto Ley 2444/62, la ley 23.548 no prevé una alternativa de opciones -lucrativas o no-, no contiene una exclusión por defecto -actividad a título oneroso- sino que se hace cargo de la descripción exacta de lo que el legislador quiso decir:*

*actividades con fines de lucro"* (fs. 195 del expediente principal).

8°) Que frente a dicho agravio, el Superior Tribunal se limitó a señalar que *"la denuncia efectuada, lejos de acreditar las deficiencias atribuidas al decisorio, solo formula sus discrepancias respecto a la subsunción jurídica que el juzgador realizó de los hechos en el caso sub-examine"* y que el recurso suponía la mera disconformidad con la sentencia de la Cámara. Consideró que el recurso local interpuesto era improcedente ya que del *"tratamiento normativo del impuesto a los ingresos brutos, tanto nacional como provincial surge claro que comprende a todo ingreso proveniente de todo tipo de actividad, lucrativas o no, no habiéndose demostrado la contradicción alegada a los efectos de brindar soporte a la inconstitucionalidad esgrimida"* (fs. 226).

9°) Que la autonomía que la Constitución Nacional reconoce a las provincias requiere que se reserven a sus jueces las causas que -en lo sustancial- versan sobre aspectos propios de esa jurisdicción, en virtud del respeto debido a sus facultades de darse sus propias instituciones y regirse por ellas (artículos 5°, 121 y 122 de la Constitución Nacional y Fallos: 344:81 y sus citas).

Así, los pleitos radicados ante la justicia local *"...será[n] sentenciado[s] y fenecido[s] en la jurisdicción provincial..."* y la doctrina de la arbitrariedad resulta, en estos



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

casos, particularmente restrictiva (artículo 14, ley 48 y doct. Fallos: 345:884).

10) Que las escuetas referencias que fundaron la decisión del Superior Tribunal contienen graves defectos de fundamentación, en tanto dan por sentado, sin mayores explicaciones, que el tratamiento al impuesto sobre los ingresos brutos previsto en la ley de coparticipación federal comprende actividades que no persiguen propósitos o fines de lucro.

Si bien el análisis de compatibilidad de una norma local con la ley de coparticipación federal resulta como principio una materia ajena al recurso extraordinario federal, ello no implica relevar a los superiores tribunales de llevar a cabo un análisis suficiente y riguroso de la letra y el espíritu de esa norma de vital trascendencia, que dé respuesta a los planteos de los contribuyentes de forma coherente con el derecho intrafederal.

En tales condiciones, el defecto de fundamentación en que incurrió el tribunal provincial afecta de modo directo e inmediato la garantía de defensa en juicio que asiste a la recurrente (artículo 15, ley 48); vicio que, de conformidad con el estándar de arbitrariedad definido por esta Corte en el caso "Estrada, Eugenio" (Fallos: 247:713), justifica la invalidación de la sentencia para que la pretensión sea nuevamente considerada y decidida mediante un fallo constitucionalmente

sostenible. Lo aquí decidido no implica adoptar un criterio sobre el fondo del asunto.

Por todo lo cual, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario planteado y se revoca la sentencia apelada. Vuelvan los autos principales digitales al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado. Remítase la queja a sus efectos. Notifíquese, reintégrese los depósitos obrantes a fs. 69 y 70 y, oportunamente, cúmplase.



CSJ 1490/2019/RH1

Cooperativa Farmacéutica de  
Provisión y Consumo Alberdi  
LTDA c/ Provincia del Chaco  
s/ amparo.

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Recurso de queja interpuesto por **Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA**, representada por el **Dr. Oriel Neri López**, con el patrocinio letrado del **Dr. Avelino Oscar Borelli**.

Tribunal de origen: **Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chaco**.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Resistencia y el Juzgado Civil y Comercial n° 5 de la I° Circunscripción Judicial del Chaco**.