



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 16/20 obra copia de la sentencia del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chaco que, al desestimar el recurso de inconstitucionalidad deducido contra el pronunciamiento de la Cámara de Apelaciones Civil y Comercial, rechazó la acción de amparo promovida por la Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Limitada contra la Administración Tributaria Provincial.

Dicha acción había sido iniciada a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 116 del Código Tributario provincial -decreto ley 2.444/62 (CTP, en adelante)- y la nulidad de las resoluciones 436/14 y 167/16 dictadas por el organismo recaudador local, que habían determinado una deuda en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad sin fines de lucro que esa cooperativa desarrolló en el territorio provincial.

Para así decidir, el Superior Tribunal relató que la sentencia de primera instancia, ratificada por la Cámara, había sostenido que el impuesto sobre los ingresos brutos grava *"...cualquier actividad habitual, civil o comercial que persiga fines de lucro o no; de modo tal que el acto cooperativo aunque no persigue fines de lucro, en principio, es alcanzado por el impuesto en cuestión"*.

Señaló también que el pronunciamiento de grado había considerado que el art. 116 del CTP no contradecía sino que complementaba al art. 9° de la ley de coparticipación federal 23.548, para alcanzar cualquier actividad con o sin fines de lucro, desarrollada incluso por las cooperativas y mutuales, quienes son específicamente mencionadas en la norma local.

Agregó también que uno de los votos de la sentencia recurrida había valorado que el impuesto sobre los ingresos brutos no tiene en cuenta consideraciones personales del sujeto pasivo sino que, por el contrario, recae sobre el total de los ingresos brutos devengados, producto del ejercicio habitual de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, etc.

En estos términos, afirmó que el pronunciamiento recurrido había efectuado un análisis acabado y profundo de los hechos debatidos, que no se vislumbraba omisión u errónea apreciación de los antecedentes de la causa o un desajuste en la aplicación del derecho y, finalmente, que el escrito recursivo carecía de una réplica válida de las argumentaciones desarrolladas por la sentencia, lo que determinaba su suerte adversa.

- II -

Disconforme con ese pronunciamiento, la actora presentó el recurso extraordinario cuya copia luce a fs. 22/31 que, denegado por la resolución que también en copia obra a fs. 60/62, dio origen a esta presentación directa.

Puntualiza 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



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

lucro", razón por la cual el art. 116 del CTP, al extender el tributo a otras actividades que no reúnen dicha característica, resulta inconstitucional.

En idéntico sentido, plantea la nulidad de la resolución interna 436, del 26 de septiembre de 2014, y de su similar 167, del 26 de abril de 2016, dictadas por la Administración Tributaria Provincial, por las cuales se le exigió el pago del impuesto sobre los ingresos brutos por una parte de las actividades que desarrolla en el territorio provincial.

Explica que se trata de una cooperativa regulada por la ley nacional 20.337 y, por consiguiente, que todas sus actividades carecen de fin de lucro. Destaca que el fisco provincial, con fundamento en lo dispuesto por el art. 124, inc. j), del CTP, consideró exenta del tributo la venta de medicamentos realizada por la cooperativa a sus farmacias asociadas pero, simultáneamente, negó la franquicia respecto de la comercialización de otras mercancías -tales como los productos de perfumería y artículos de tocador- a esas farmacias asociadas como así también por la totalidad de las ventas efectuadas a farmacias no asociadas radicadas en el territorio provincial.

Denuncia que aceptar la tesis fiscal convalidada por la sentencia recurrida implicaría vaciar de contenido el art. 9°, inc. b), punto I, de la ley de coparticipación federal,

fracturar el régimen allí establecido y aceptar su modificación unilateral por parte de una de las provincias adheridas.

- III -

A mi modo de ver, el recurso federal intentado es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de una norma local -art. 116 del CTP- y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de la validez de aquélla (art. 14, inc. 2°, de la ley 48).

- IV -

Liminarmente, es necesario tener presente que la pretensión del ente recaudador se sustenta en lo dispuesto por el art. 116 del CTP, que grava toda actividad "onerosa" desarrollada en la provincia (cfr. resolución interna 436, del 26 de septiembre de 2014, cuya copia digital obra a fs. 154 y sgtes. de los antecedentes administrativos identificados como expediente OI 1.349/07, en especial último párrafo de fs. 155, y primer y segundo párrafo de fs. 156), postura que la actora resiste al considerar que la provincia únicamente puede gravar las ejercidas "con fin de lucro" (cfr. art. 9°, inc. b, pto. I, ley 23.548).

Respecto de esta última ley, V.E. hizo mérito, en diversas oportunidades, de los pactos que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendientes a establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y de las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme en beneficio de los



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

intereses nacionales y locales. Así, en Fallos: 322:1781 -con cita de Fallos: 178:9- ponderó la vocación de la Constitución Nacional creadora de *"una unidad no por supresión de las provincias... sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma"*, consagrando el principio *"hacer un solo país para un solo pueblo"*.

Como ya sostuvo este Ministerio Público en el dictamen que precede a la sentencia registrada en Fallos: 327:1051, desde 1935 hasta 1973, esto es, a partir de la sanción de la ley 12.139, de unificación de impuestos internos, hasta la entrada en vigencia de su similar 20.221, de coparticipación tributaria unificada, la política uniforme evidenciada por las distintas leyes-convenio consistía -fundamentalmente- en coordinar la potestad tributaria nacional y provincial, para evitar los fenómenos de doble imposición vertical que V.E. advirtió en Fallos: 149:260.

Sostuvo allí: *"Que no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente presupone el funcionamiento regular de dos soberanías, nacional y provincial, en sus actuaciones respectivas dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan en determinadas circunstancias importantes intereses económicos y se originan*

conflictos de jurisdicciones fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De ahí la constante requisición colectiva traducida en múltiples estudios y proyectos tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan desde la reforma de la Constitución hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados Federales” (cons. 6°).

A partir de las reformas dispuestas por la ley 22.006 se intentó -además- introducir una política uniforme adicional: armonizar la configuración técnica de los recursos tributarios reservados a las provincias, en particular los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, sometiéndolos a una serie de directrices en cuanto a sus características básicas, a los cuales debían ajustarse las respectivas leyes provinciales que regularan tales gravámenes.

Tales directrices se incluyeron en el capítulo de la entonces vigente ley 20.221, titulado “*Obligaciones emergentes del régimen de esta ley*”, el cual pasó a integrar el capítulo II del actual “*Régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias*”, instituido por la ley 23.548 y actualmente en vigor.

Desde mi punto de vista, la nota de elevación al Poder Ejecutivo, que acompañó el proyecto de la ley 22.006, resulta de fundamental importancia para comprender la nueva política uniforme establecida desde allí y hasta nuestros días.

Explicó el citado mensaje que el Convenio Multilateral, como herramienta de atribución de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, requiere, para su funcionamiento



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

orgánico y racional, "que las normas locales tengan cierto grado de homogeneidad en lo que hace, fundamentalmente, a base y a hecho imponible." (cfr. párrafos 31 y 32).

Añadió: "Si, como se ha hecho hasta el presente, estos elementos constitutivos de la imposición no se encuentran claramente reglados, no es difícil entender que se produzcan desfases legales entre las distintas jurisdicciones que llevan a dificultar la obligación del contribuyente y la administración fiscal, al tiempo que pueden constituirse en factores de iniquidad tributaria" (cfr. párrafo 33).

Por ello, "A fin de obviar tales inconvenientes, se han incorporado en este inciso los parámetros a que deben ajustarse los respectivos fiscos, parámetros que pasamos a detallar" (párrafo 34).

En consonancia con la nota precedente, el art. 2º, inc. 2), de la ley 22.006 sustituyó el inc. b) del art. 9º de la ley 20.221 y, en lo que aquí interesa, dispuso: "I. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, deberán ajustarse a las siguientes características básicas: Recaerán 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".

Esta redacción -tal como dije- subsiste inalterada a la fecha, al haber sido recogida, bajo idéntico número de artículo, inciso y acápite, por la ley 23.548.

En este punto es prudente recordar que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros).

La indicación "*ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales), civiles o comerciales*" seguida de los términos "*con fines de lucro*" no puede ser entendida como una redacción descuidada o desafortunada del legislador, sino que la sucesión entre ambos indica que lo decisivo es la "finalidad" perseguida al desarrollar la actividad, siendo irrelevante si ella es lucrativa o no, o si luego, en su efectivo desenvolvimiento, se obtiene un beneficio o un detrimento económico.

En otras palabras, carece de toda trascendencia el lucro o el quebranto, la ganancia o la pérdida, el beneficio o el perjuicio económico derivado del desarrollo de la actividad pues lo dirimente es el "propósito" perseguido por el sujeto al ejercerla.

Una postura contraria, que margine el "*fin de lucro*" perseguido al desempeñar la actividad, implicaría prescindir del requisito fijado en el art. 9º, inc. b), pto. I), de la ley 23.548 sin previo debate y declaración de su



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

inconstitucionalidad o ilegalidad (confr. Fallos: 285:353; 301:958; 307:2153).

Cierto es que en ley de coparticipación se podría haber pactado la sujeción al tributo de toda actividad lucrativa o de la cual se derive un beneficio, prescindiendo del "fin" perseguido en su desarrollo pero, sin embargo, no se hizo. Y no puede atribuirse tal conducta -a fin de realizar una adecuada hermenéutica de los preceptos *sub examine*- a la imprevisión o impericia del legislador (Fallos: 321:2453; 322:2189 y 2701; 323:1787, entre muchos otros).

Finalmente, cabe señalar, una vez más, que no corresponde a los jueces sustituir al legislador en su tarea, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700) y el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de la solución legislativa así adoptada no es materia sobre la cual el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos: 313:410).

- V -

A la luz de lo expuesto en el acápite anterior, disiento con la sentencia recurrida en cuanto considera ajustada a derecho la afirmación de la Cámara respecto de la constitucionalidad del art. 116 del CTP.

El citado precepto establecía: "*Por el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia del Chaco de comercio, industria, profesión... 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...".

De su lectura se colige que dicha norma extiende el tributo a todas las actividades desarrolladas "a título oneroso" -esto es, cuando las ventajas que se procura a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra (cfr. art. 1.139 del Código Civil, ley 340; art. 967 del Código Civil y Comercial, ley 26.994)-, con prescindencia del "fin de lucro" que resulta dirimente para la aplicación del tributo según la ley convenio.

Habida cuenta de la finalidad unificadora que trasuntan las normas nacionales citadas en el acápite anterior, es oportuno señalar que, desde antiguo, esa Corte ha definido el criterio interpretativo que debe presidir la consideración de las leyes que rigen un sistema politributario. Así, en Fallos: 184:5 dijo que "*debe tender al equilibrio y perfección del mismo; no puede interpretarse cada ley aisladamente, sino como parte de un conjunto armónico, y cada impuesto debe ser examinado o juzgado, no solamente por sí mismo, sino con relación a los otros impuestos que forman parte del conjunto impositivo*". De tal manera -decía ese precedente- aquella interpretación "*debe tender a que todos los impuestos se armonicen y llenen el fin para el que han sido creados*".

En ese marco conceptual se inscriben los propósitos enunciados en la ley 23.548, que une a los estados que la suscribieron en un plexo jurídico de derechos y obligaciones, las cuales están enunciadas, en lo que respecta a las provincias, en el art. 9°. Tal situación se configura en el caso



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

respecto de la demandada, que al adherirse por medio de su ley local 3.375 (actual ley 594-F del Digesto Jurídico provincial) sin limitaciones ni reservas (art. 9º, inc. a., de la ley 23.548) aceptó la definición de actividad gravada en el impuesto sobre los ingresos brutos contenida en esa ley-convenio, que quedó así incorporada a su derecho público local y a la que no puede unilateralmente modificar o derogar (Fallos: 322:1781; 327:1051).

En tales condiciones, es mi parecer que el pronunciamiento recurrido no resulta derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias del proceso, en los términos de la conocida doctrina de V.E. sobre arbitrariedad de sentencias, lo cual impone su revocación (Fallos: 288:373; 298:218; 291:382; 292:254; 301:108).

- VI -

En virtud de lo dicho, considero que corresponde admitir la queja, declarar formalmente procedente el recurso extraordinario interpuesto, revocar la sentencia apelada y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva conforme a lo aquí dictaminado.

Buenos Aires,

de mayo de 2021.