



CSJ 225/2020/RH1

Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 20 de agosto de 2024

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que Petroarsa S.A. demandó la inconstitucionalidad del art. 1° de la ley 8834 de la Provincia de Tucumán que incrementa la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB, en adelante) en función de los ingresos gravados, no gravados y exentos del contribuyente por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la provincia. Sostuvo que el modo de determinar la alícuota del ISIB no respeta el requisito de sustento territorial del tributo y constituye un exceso del Fisco local.

2°) Que la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán revocó el pronunciamiento de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo que había declarado la inconstitucionalidad del art. 1° de la ley local 8834. Sostuvo que el modo de calcular la alícuota por parte de la ley impugnada no alcanzaba a privar, siquiera indirectamente, de sustento territorial al hecho generador, como así tampoco a la base imponible del ISIB.

3°) Que contra esta sentencia Petroarsa S.A. interpuso recurso extraordinario federal, cuya denegación originó la presente queja. Sostiene que la alícuota establecida en el art. 1° de la ley local 8834 violenta lo establecido en el art. 9° de la ley 23.548 según el cual el ISIB solo puede gravar actividades que el contribuyente desarrolla dentro del territorio provincial. Señala que la única forma en que el hecho imponible del ISIB puede adecuarse a la ley 23.548 es captando como manifestación de capacidad contributiva el desarrollo de la actividad en el territorio de la provincia

pues el ingreso obtenido solo posee relevancia cuando representa la retribución de esa actividad gravada en la provincia.

4°) 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- toda vez que lo decidido sobre temas de esa índole admite revisión en supuestos excepcionales cuando, como en el presente, se ha prescindido de la consideración de argumentos conducentes para la correcta decisión del caso, la que resultaba necesaria en atención a la forma en que se trabó la litis (conf. Fallos: [312:1054](#) y [327:4474](#)).

5°) Que para desechar el agravio de inconstitucionalidad planteado por la recurrente, la sentencia apelada -con el voto del juez Posse, al que adhirieron los jueces Estofán y Acosta- señaló la distinción existente entre el hecho imponible del ISIB (el desarrollo de una actividad con fin de lucro dentro del territorio de la provincia) y su base imponible (los ingresos brutos derivados de dicha actividad) que, a su entender, permitía a la provincia fijar alícuotas incrementales sin sujeción al requisito de sustento territorial, pudiendo computar a tal efecto los ingresos obtenidos por el contribuyente fuera de la provincia. Sin embargo, la sentencia apelada reconoció que "*ambas nociones [el hecho imponible y la base imponible] aparecen conceptualmente separadas, aunque desde luego, no desvinculada*" (sic) (fs. 450 de los autos principales, el subrayado pertenece al Tribunal).

6°) Que, pese haber reconocido un vínculo innegable ("desde luego") entre el hecho imponible y la base imponible del ISIB, la sentencia apelada omitió todo análisis respecto de



CSJ 225/2020/RH1

Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

si, al igual que el hecho imponible, la base imponible y la alícuota del impuesto debían -en razón de dicho vínculo- cumplir con el requisito de sustento territorial, quedando en consecuencia excluidos los ingresos obtenidos fuera de la provincia a los efectos de fijar la progresividad del ISIB. Dicha omisión significó soslayar el tratamiento de cuestiones decisivas, oportunamente introducidas por las partes y reconocidas por la propia sentencia apelada, con la consecuente afectación irremediable del derecho de defensa en juicio (arg. Fallos: [342:93](#)).

7º) Que cabe destacar que con posterioridad al dictado de la sentencia apelada, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán declaró la inconstitucionalidad del art. 1º de la ley local 8834 en la causa CSJ 1021/2021/CS1 "Gasnor S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad", sentencia del 27 de octubre de 2020, adoptando la misma solución en CSJ 1022/2021/CS1 "Yuhmak S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad", sentencia del 26 de noviembre de 2020, causas en las que se discuten cuestiones sustancialmente idénticas a la presente, resueltas por este Tribunal en el día de la fecha.

En la mencionada causa "Gasnor", el juez preopinante Estofán sostuvo, en voto al que adhirió el juez Gandur, que *"el art. 1º de la ley 8.834, al establecer un sistema de alícuotas progresivas que vienen determinadas por la capacidad contributiva global del sujeto legal tributario, mensurada por sus ingresos obtenidos en cualquier jurisdicción del país y provenientes de cualquier actividad gravada, no gravada o exenta, quiebra la congruente y razonable vinculación que ineludiblemente debía existir entre el hecho imponible, el*

quantum de la exacción fiscal y el sustento territorial del tributo" (el subrayado pertenece al Tribunal). Agregó que "es indudable que las rentas devengadas en extraña jurisdicción resultan en definitiva veladamente gravadas, ya que son ellas las que ocasionan la aplicación de un mayor porcentual, y con ello, el incremento del quantum debeatur".

En el mismo sentido, el juez Posse tuvo en consideración que "la separación conceptual de lo que la ley denomina como hecho imponible y como base imponible; no implica una desvinculación lógica de los referidos elementos, pues ambos están normativa y operativamente vinculados por el principio de territorialidad, de manera tal que, si el presupuesto fáctico o material del Tributo configurado por el hecho imponible está constitucionalmente circunscripto a la jurisdicción local, el presupuesto económico de la determinación del monto implicado en la base imponible no puede soslayar esa limitación; que es lo que ocurre cuando la norma determina una alícuota diferenciada más gravosa y por ende regresiva para los contribuyentes a quienes se les computan los ingresos de otras jurisdicciones" (el subrayado pertenece al Tribunal). Agregó que "analizada la estructura lógica de la norma local (...) quedó evidenciada en el razonamiento del precedente 'Petroarsa (...)' (sic) la falacia de no advertir la extensión inconstitucional de la base imponible (presupuesto económico de la norma) que incluye para su ponderación a los ingresos provenientes de las actividades extra-jurisdiccionales". Concluyó que "[l]o considerado sella desfavorablemente la constitucionalidad del artículo analizado, tornando innecesario abordar otras aristas del tema debatido; lo que me lleva a



CSJ 225/2020/RH1

Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

fijar un criterio diferenciado del establecido en 'Petroarsa S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad' (Sentencia N° 1.236 del 26/07/2019 y a sostener la sentencia en crisis en cuanto ha declarado la inconstitucionalidad del art. 1° de la ley 8.834...".

Es doctrina del Tribunal que sus fallos deben atender a las circunstancias existentes al momento en que se los dicta (Fallos: [313:584](#); [313:701](#); [314:568](#), entre muchos otros). Las consideraciones expuestas revelan que para decidir la inconstitucionalidad del art. 1° de la ley local 8834 en las causas "Gasnor S.A." y "Yuhmak S.A." el tribunal superior provincial tuvo en consideración la cuestión omitida en la sentencia apelada, relativa al vínculo existente entre el hecho imponible y la base imponible del ISIB con relación al cumplimiento del requisito de sustento territorial para la fijación de alícuotas. Ello demuestra con claridad que la solución adoptada en la sentencia apelada se sustenta en afirmaciones meramente dogmáticas que le dan un fundamento solo aparente y que la descalifican como acto jurisdiccional (Fallos: [339:372](#); [342:1459](#)), resultando descalificable con arreglo a la doctrina de esta Corte sobre arbitrariedad de las sentencias (Fallos: [301:865](#); [303:160](#) y sus citas).

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 el depósito obrante a fs. 1 bis y, oportunamente, cúmplase.

VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI

Considerando:

Que las cuestiones planteadas en la presente causa han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos corresponde remitir, en lo pertinente, por razones de brevedad.

Por ello, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario planteado, y se revoca la sentencia apelada. Vuelvan los autos 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 el depósito obrante a fs. 1 bis y, oportunamente, cúmplase.



CSJ 225/2020/RH1

Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

DISIDENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

1°) Que la empresa Petroarsa S.A. inició una demanda contra la Provincia de Tucumán, con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de la ley 8834, publicada en el año 2016, que dispuso un incremento de la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB), computando "el total de ingresos gravados, no gravados y exentos del contribuyente obtenidos por el período fiscal 2014" y en base al desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la provincia (fs. 14 /19 vta. del expediente principal).

Explicó que, de acuerdo a la norma cuestionada, para calcular el impuesto a ciertos contribuyentes, debían computarse los ingresos brutos mensuales declarados en la Provincia de Tucumán, y luego aplicar sobre ellos una alícuota mayor (sobretasa) en función de los ingresos totales de todo el país. Sostuvo que "el impuesto determinado sin la sobretasa es de \$944.453,60. Si, por el contrario, aplicáramos la sobretasa de 0,5% el impuesto a ingresar sería de \$1.104.920,80, es decir, \$160.467,20 más de lo que correspondería a los ingresos gravados por el impuesto sobre los Ingresos Brutos por la actividad desarrollada en la jurisdicción Tucumán" (fs. 15 vta.).

Esgrimió dos cuestionamientos contra esa norma local: i) la violación del principio de territorialidad, que impide la creación de tributos que tengan efectos jurídicos sobre jurisdicciones extrañas; ii) el incumplimiento del artículo 9°, inciso "b" de la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos, que prohíbe la aplicación de gravámenes locales análogos a los nacionales, ya que en este caso el

alegado "nuevo" hecho imponible se superpondría con el impuesto a las ganancias.

2°) Que la Cámara Contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán hizo lugar a la demanda y declaró la inconstitucionalidad del artículo 1° de la ley 8834, por considerarlo contrario al principio de territorialidad. Sostuvo que "de aceptar el criterio interpretativo propuesto por la accionada, se puede llegar al supuesto de que se superpongan distintas jurisdicciones provinciales y sobre el mismo hecho imponible, imponiéndole al agente múltiples imposiciones en las veinticuatro jurisdicciones provinciales" (sic) (conf. fs. 388 /396, específicamente 394).

3°) Que la Corte Suprema de Justicia de Tucumán hizo lugar al recurso de casación interpuesto por la provincia, revocó la sentencia de cámara y rechazó la demanda del contribuyente (fs. 448/452 vta.).

Con citas de diversos precedentes y en base a la disidencia de la jueza Argibay en el precedente de esta Corte CSJ 340/2003 (39-H)/CS1 "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa", del 8 de junio de 2010, sostuvo que "no se advierte en la especie un exceso de jurisdicción que invalide a la disposición contenida en el artículo 1 de la Ley N° 8.834, habida cuenta que la modificación legislativa allí dispuesta no alcanza a privar, siquiera indirectamente, de sustento territorial al hecho generador como así tampoco a la base imponible del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Esto es así por cuanto la porción gravada por las distintas alícuotas que prevé la ley modificatoria se circunscribe en definitiva a los ingresos provenientes de las mismas actividades que -precisamente- por desarrollarse 'en jurisdicción de la Provincia' ya estaban



CSJ 225/2020/RH1

Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

alcanzadas por el impuesto de marras (cfr. art. 214 del Código Tributario), y con expreso respeto del 'límite de ingresos atribuidos a la Provincia de Tucumán (...) para el supuesto de contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral' (cfr. art. 7 Ley N° 8.467, modificada por Ley N° 8.834)" (fs. 451 vta.).

Y agregó que "la mera consideración del total de ingresos del contribuyente por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia, en tanto manifestación de la capacidad contributiva global del sujeto obligado al pago, a los fines de fijar progresivamente la alícuota final que éste debe abonar en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, cuyo hecho y base imponibles conservan de modo incontrastable (...) el correspondiente sustento territorial, condice con la máxima pretoriana de que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del tributo, que así percibido será válido y legítimo en la medida que con ello no se grave específicamente actividades extraterritoriales" (fs. 452).

En tres oportunidades diferentes, el superior tribunal provincial consideró que la decisión no implicaba sentar una opinión final sobre la validez de la norma, sino que se acotaba a los términos de las pretensiones planteadas y la fundamentación del recurso de casación local (fs. 451 vta., segundo párrafo, 452 segundo y tercer párrafos).

4°) Que, contra esa sentencia interpuso recurso extraordinario la empresa actora, cuya denegación motivó la presente queja (fs. 457/468 vta. y 485).

Plantea que "se ha puesto en tela de juicio una norma contenida en una ley de carácter federal como es la ley

23.548 -Ley de Coparticipación Federal-", y que "en el caso de autos se discute la lesión que provoca la Ley 8.834 de la Provincia de Tucumán al régimen instituido por la ley 23.548, por el Convenio Multilateral" (fs. 459 vta. y 460). Manifiesta que el hecho imponible de este impuesto únicamente admite una forma de adecuarse a la ley 23.548 y consiste en captar, como manifestación de capacidad contributiva, el desarrollo de la actividad en el territorio de la provincia. El ingreso, añade, solo posee relevancia cuando representa la retribución de esa actividad gravada en la provincia.

Sostiene que "si bien la base imponible no se ve alterada, puesto que la sobre tasa/alícuota se aplica sobre los ingresos proveniente de la Provincia de Tucumán, sí se altera el hecho imponible que es precisamente esa manifestación de capacidad contributiva: capta ingresos provenientes de actividades desarrolladas en otras jurisdicciones" (fs. 460 vta.). Entiende que la base imponible no debe incluir elementos extraños a la determinación de la capacidad contributiva, ni una manifestación de capacidad contributiva ajena a la que fue contemplada en el hecho imponible gravado.

Cuestiona los precedentes citados por la decisión apelada e invoca el caso "*Pan American Energy*" (Fallos: 335 :996) resuelto por esta Corte. Reitera que el esquema tributario aplicado deriva en una contribución análoga al impuesto a las ganancias contraria a la ley 23.548 y opuesta al artículo 122 de la Constitución Nacional, "*en cuanto reconoce a las provincias la potestad de dictar sus propias leyes y regirse por ellas, minando tanto la posibilidad de dictar normas que excedan el marco de su soberanía como la afectación de la suya propia por normas de otras provincias*" (fs. 468).



CSJ 225/2020/RH1

Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

5°) Que la ley provincial 8834 dispuso un incremento del impuesto en cuestión, tomando como base los ingresos gravados y declarados por los contribuyentes en el período fiscal 2014 y aplicando una escala de alícuotas para cuya determinación debían considerarse los ingresos brutos totales (originados dentro o fuera de la provincia).

Dado que, históricamente, en este tributo el hecho imponible (*la actividad dentro de la jurisdicción*) ha tenido un vínculo singular con su base imponible (*los ingresos brutos*), la reforma local puso en pugna dos posiciones, en principio, antagónicas:

a) por un lado, el contribuyente considera que mediante ese sistema, al utilizar como referencia los ingresos totales del contribuyente, el Fisco provincial amplió de forma indirecta e ilegítima el hecho imponible captando capacidad contributiva foránea;

b) por el otro, la Provincia de Tucumán, refrendada por la posición de la Corte Suprema de Justicia local en este caso, entendió que el hecho imponible se mantiene intacto, ya que no se gravan nuevos contribuyentes ni actividades diferentes a los anteriores, sino que solamente se genera un incremento marginal de la base imponible sobre algunos contribuyentes.

En el caso, en cambio, no se encuentra discutida ni planteada una cuestión vinculada a la igualdad de tratamiento de sujetos (por interjurisdiccionalidad o progresividad) o bienes (por aduanas interiores).

6°) Que, como puede advertirse de las constancias del expediente, la parte actora ha iniciado este proceso y trae a la Corte dos cuestionamientos a la modificación al ISIB llevada a cabo por la ley 8834; a ambos los considera de

naturaleza federal: **i)** la vulneración del principio de territorialidad, por captación de ingresos provenientes de otras jurisdicciones; y **ii)** la violación a la Ley de Coparticipación Federal, en la medida que el esquema provincial crearía un tributo nuevo análogo al impuesto a las ganancias.

i) Con relación a la territorialidad, debe recordarse que el sustento territorial del impuesto a los ingresos brutos en lo atinente a su base imponible, y la posibilidad de que los fiscos provinciales capten el total de ellos (dentro o fuera de la provincia) fue la cuestión que asumió el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, dado que la jurisprudencia de esta Corte Suprema de Justicia de la Nación consideraba lisa y llanamente "una distinción entre el hecho imponible y la base imponible, descartando todo *impedimento constitucional* para que el fisco en el cual se verifica el hecho imponible (aunque sea en parte), elija con amplitud la base de aplicación del gravamen; distinción que luego sería aplicada al Impuesto a las Actividades Lucrativas primero e Ingresos Brutos luego" (Bulit Goñi, Enrique, *Convenio Multilateral*, Depalma, Buenos Aires 1992, p. 17, coincidiendo y citando en la nota al pie 15 a Jarach y Giuliani Fonrouge, énfasis agregado).

El Convenio Multilateral de 1977 presupone que más de un fisco grava la misma base con el impuesto sobre los ingresos brutos y procura evitar los efectos económicos de una imposición múltiple distribuyendo esa base imponible, y se instauró debido a la jurisprudencia de esta Corte que consideraba que el método para la determinación de la cuantía del impuesto, por sí solo, no da lugar a objeciones de carácter constitucional cuando tome en cuenta ingresos provenientes de otras jurisdicciones (Fallos: [208:521](#)).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

ii) Por su parte la creación de tributos locales análogos se encuentra vedada por el artículo 9°, inc. b, de la Ley de Coparticipación Federal, que dispone que “[l]a adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: [...] b) [q]ue se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...”.

7°) Que de lo expuesto en el considerando precedente se deriva que la pretensión del contribuyente se sustenta en dos conflictos normativos entre la ley provincial y el Convenio Multilateral (en punto a la territorialidad) y la Ley de Coparticipación Federal 23.548 (en lo atinente a la analogía), ambos, de naturaleza local.

Esta Corte, al fallar en el caso “Papel Misionero” (Fallos: [332:1007](#)) abandonó la doctrina sentada en las causas “El Cóndor Empresa de Transportes S.A.” (Fallos: [324:4226](#)) y “Argencard S.A.” (Fallos: [327:1473](#)), reinstaurando el tradicional entendimiento según el cual el Convenio Multilateral y la Ley de Coparticipación Federal forman parte del derecho público local (arg. doct. Fallos: [316:324](#); [316:327](#); [332:1007](#); [336:443](#); [344:1845](#), entre otros).

En tales condiciones, el recurso extraordinario interpuesto remite al examen de cuestiones propias de los jueces provinciales y ajenas a la competencia federal de esta Corte reglada por los artículos 31, 116 y 117 de la Constitución Nacional y el artículo 14 de la ley 48.

8°) Que el recurso extraordinario no demuestra la arbitrariedad que alega y solo expresa su desacuerdo con la interpretación de las normas provinciales que llevó a cabo el tribunal superior provincial para rechazar sus planteos. Los defectos alegados no alcanzan el estándar definido por este Tribunal hace más de cincuenta años, y recordado hasta pronunciamientos recientes, para dar lugar a un supuesto de *inequívoco carácter excepcional como es la arbitrariedad* (caso "Estrada, Eugenio", Fallos: 247:713 citado en Fallos: 341:1869, voto del juez Rosatti).

Es cierto que luego de expedirse en esta causa, la Corte tucumana declaró la inconstitucionalidad del artículo 1° de la ley local 8834 argumentando que el sistema de alícuotas progresivas determinado sobre la capacidad contributiva global del contribuyente desvincula irrazonablemente al hecho imponible y la base imponible, como puede comprobarse en recursos de queja que se encuentran actualmente en trámite ante esta Corte, (CSJ 1021/2021/CS1 "Gasnor S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad"; CSJ 1022/2021/CS1 "Yuhmak S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad"; CSJ 1713/2021/CS1 "Argenti Lemon S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad"; y CSJ 1714/2021/CS1 "SMG Life Seguros de Vida S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad").



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Sin embargo de allí no se deriva que la sentencia aquí apelada haya omitido resolver sobre el sustento territorial de la base imponible, por tres motivos determinantes que surgen del relato del considerando 3° del presente: i) el pronunciamiento fijó una posición clara sobre el punto, citando, entre sus fundamentos, el voto en disidencia de la jueza Argibay en el precedente "Helicópteros Marinos S.A.", resuelto en ejercicio de competencia originaria, que explícitamente consideró que *"en la medida que una 'porción' de [la] actividad lucrativa se realiza dentro de los límites de la provincia demandada, (...) el impuesto con que se pretenda gravarla cumplirá el requisito de territorialidad y superará, consiguientemente, aquellas impugnaciones fundadas en el exceso de jurisdicción"* (considerando 4° de ese voto); ii) el texto de la sentencia aclara que esa postura podía no ser la opinión final sobre la validez de la norma y se circunscribía a los argumentos de las partes; iii) la decisión cuestionada estimó que la Provincia de Tucumán no podía llevar a cabo una apropiación de base imponible foránea ya que -a su entender-, el artículo 7° de la ley local 8467 derivaba al sistema del Convenio Multilateral al contribuyente en distintas jurisdicciones.

9°) Que, en cambio, lo que se desprende de los pronunciamientos posteriores es directamente un *cambio de criterio* del superior tribunal provincial.

El juez Estofán sostuvo que si bien no había avalado la inconstitucionalidad de la norma, *"lo cierto es que un nuevo estudio de la cuestión, me lleva a revisar el criterio que suscribiese, apartándome del mismo"*, citando expresamente precedentes de cambio de criterio de esta Corte (cfr. fs. 345

del expediente principal de la causa CSJ 1021/2021/CS1 "Gasnor S.A.", en donde ese juez cita, entre otros, el precedente "Schiffrin", Fallos: 340:257, énfasis agregado). Y, además, introdujo fundamentos vinculados a la "posición desventajosa" del contribuyente de diversas jurisdicciones, aspecto vinculado a la igualdad y las alícuotas diferenciales que sí tiene naturaleza federal y expresamente excluido del análisis en el caso que aquí se resuelve como ya se ha explicado (cfr. punto 7 del voto del juez Estofán en el caso "Gasnor S.A.").

Afirmaciones similares se advierten en el voto del juez Posse, quien adhirió al voto del juez Estofán y consideró "necesario revisar y apartarse" del criterio sentado en esta causa.

10) Que el cambio de criterio de un superior tribunal provincial sobre aspectos de derecho público local no configura por sí mismo una causal de arbitrariedad del pronunciamiento revertido. Tampoco es un indicio certero de ella si la cuestión resulta opinable para la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, calificación evidente dado que la primera decisión se fundó en parte en una opinión de una de sus juezas (Argibay).

En este caso no se ha planteado una violación del principio de igualdad, sino que frente a la cuestión de derecho público local debatida, existen dos alternativas en principio excluyentes: o bien la "sobretasa" capta una porción de capacidad contributiva en contra del Convenio Multilateral y la Ley de Coparticipación Federal, o no lo hace. Si esta Corte descalifica por arbitrariedad una de las dos opciones por la supuesta omisión de un razonamiento conducente para la decisión



CSJ 225/2020/RH1

Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

del caso, culmina por adoptar elípticamente una de ellas, erigirse en un tribunal de casación, uniformar el derecho público local y malograr la excepcionalidad de la arbitrariedad.

Esta Corte ha resuelto invariablemente que resulta ineficaz para la apertura del recurso extraordinario el argumento fundado en la diversa inteligencia que los tribunales de la causa hubiesen dado a una disposición de índole no federal. La letra y el espíritu de la Constitución Nacional y de las leyes orgánicas rechazan la pretensión de que el Tribunal expida un pronunciamiento de casación extraño a sus funciones. La posible existencia de sentencias contradictorias -que en este caso, ni siquiera se ha alegado- en materia de derecho común o local no plantea un problema constitucional ni autoriza la intervención de la Corte a fin de unificar pronunciamientos en temas no federales (Fallos: [187:330](#); [189:234](#); [193:138](#); [262:302](#); [276:254](#); [287:130](#); [302:1037](#); [307:752](#) y [332:2815](#)).

11) Que como se sostuvo en el precedente "*Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A.*" (Fallos: [342:1903](#), disidencia del juez Rosatti, considerando 10), lo aquí resuelto no supone desconocer el indudable valor que debe otorgarse a la igualdad, la seguridad jurídica y la certeza sobre el ordenamiento jurídico tributario, a condición que se respeten las siguientes dos observaciones que se llevaron allí a cabo:

En primer término, tanto la igualdad como la seguridad jurídica son intereses por los cuales también **deben** velar las provincias evitando posturas antitéticas de sus tribunales y garantizando el respeto al debido proceso y el principio de igualdad, mediante remedios de casación de su propio derecho que dejen en pie la unidad y coherencia del

ordenamiento jurídico. Un caso de Corte demanda a las instancias inferiores (en esta oportunidad locales) una maduración definitiva de las controversias jurídicas que permita adoptar una decisión perenne y eminentemente constitucional.

En segundo lugar, la armonización de los institutos locales no debe ser impuesta por este Tribunal mediante una interpretación constitucional que erradique (arranque de raíz), la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos, elegir objetos imponibles y formalidades de su percepción, porque entre los derechos que hacen a su autonomía es primordial el de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 3:131; 7:373; 51 :349; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419; 174:358; 235:571; 243 :98; 302:1181; 320:619 y 331:1412, citados en 342:1903, disidencia del juez Rosatti, cit.). Por el contrario, un sistema armónico es el que procura garantizar la igualdad y uniformarlos a través de mecanismos propios de la concertación fiscal federal, como el Convenio Multilateral y la Ley de Coparticipación, que dan respuesta suficiente a este caso.

12) Que, en síntesis, se han planteado en esta causa cuestiones de derecho público local ajenas al recurso extraordinario federal, resueltas mediante una interpretación posible y fundada de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, cuya arbitrariedad no se configura por el posterior cambio de criterio que esta llevó a cabo y se constata en otros expedientes en trámite ante la Corte.

Por todo lo cual, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara inadmisibile el recurso



CSJ 225/2020/RH1

Petroarsa S.A. c/ Provincia de
Tucumán s/ inconstitucionalidad.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

extraordinario interpuesto y se desestima la queja. Declárase perdido el depósito obrante a fs. 1 bis. Notifíquese y, previa devolución digital de los autos principales, archívese.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso de queja interpuesto por **Petroarsa S.A.**, representada por el **Dr. Leandro Stok**, con el patrocinio letrado del **Dr. Avelino Oscar Borelli**.

Tribunal de origen: **Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán**.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 2/6 de este recurso de queja (a los que se referirán las siguientes citas), obra copia de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán que revocó el pronunciamiento de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, el cual, a su turno, había declarado la inconstitucionalidad del art. 1° de la ley local 8.834.

Para así decidir, recordó que el citado precepto incrementa la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB, en adelante) en función de los ingresos gravados, no gravados y exentos del contribuyente por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia, lo cual -en criterio de la cámara- colisionaba con el requisito de sustento territorial del tributo y constituía un exceso del Fisco local.

Señaló que, contrariamente a lo sostenido por la sentencia recurrida, no se verificaban tales reproches pues el precepto legal impugnado no alcanzaba a privar, siquiera indirectamente, de sustento territorial al hecho generador como así tampoco a la base imponible del ISIB.

En ese sentido, especificó que la porción gravada por las distintas alícuotas previstas en el art. 1° de la ley local 8.834 se circunscribe a los ingresos provenientes de aquellas actividades que, por desarrollarse en jurisdicción de la provincia, ya estaban alcanzadas por el ISIB (cfr. art. 214 del

Código Tributario provincial), limitados además por el régimen del Convenio Multilateral para los contribuyentes comprendidos en sus disposiciones (cfr. art. 7°, ley ND 8.467, modificada por su similar 8.834).

Afirmó que considerar todos los ingresos del contribuyente por el desarrollo de cualquier actividad, dentro o fuera de la Provincia, en tanto manifestación de la capacidad contributiva global del sujeto obligado al pago a los fines de fijar progresivamente la alícuota final que éste debe abonar en concepto de ISIB -cuyo hecho y base imponibles respetan el sustento territorial-, condice con el reiterado criterio que sostiene que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del tributo, que así percibido será válido y legítimo en la medida que con ello no se grave específicamente actividades extraterritoriales.

En consecuencia, hizo lugar al recurso de casación interpuesto por la demandada y fijó la siguiente doctrina legal: *"Incurre en arbitrariedad y. por ende, resulta descalificable como acto jurisdiccional válido, la sentencia que, distorsionando el alcance del requisito de sustento territorial, declara, por reputarlo violatorio de este último, la inconstitucionalidad de una norma provincial que establece un incremento diferencial de la alícuota correspondiente al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos en función de lo que el legislador local ha adoptado como parámetro indicativo de la capacidad contributiva del sujeto obligado, siendo que el hecho y la base imponibles de dicha gabela se mantienen debidamente dentro de los límites de la jurisdicción de la Provincia de Tucumán"*.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario cuya copia luce a fs. 11/22 que, denegado por la resolución que también en copia se encuentra agregada a fs. 39, originó esta presentación directa.

Razona que, según el art. 9° de la ley 23.548, el ISIB sólo puede gravar actividades que el contribuyente desarrolla dentro del territorio provincial. Por ende, si la alícuota se incrementa en función de los ingresos brutos obtenidos en todo el país, entonces ya no se limita a los ingresos por esa actividad desplegada en la provincia, sino que abarca también los provenientes de otras actividades realizadas fuera del límite territorial, violentando así el precepto mencionado.

Manifiesta que el hecho imponible del ISIB únicamente admite una forma de adecuarse a la ley 23.548 y consiste en captar, como manifestación de capacidad contributiva, el desarrollo de la actividad en el territorio de la provincia. El ingreso, añade, sólo posee relevancia cuando representa la retribución de esa actividad gravada en la provincia.

Considera que la sentencia confunde la riqueza sobre la que recae el ISIB y que, a partir de dicho error, se generan los restantes yerros en los que incurre. En especial, niega que dicho tributo tenga en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto, como entiende que se deriva de la decisión en

crisis, sino que solo se dirige a una de sus manifestaciones indirectas.

Finalmente, denuncia que el ISIB, como consecuencia de las alícuotas progresivas fijadas por el art. 1° de la ley local 8.834, queda desnaturalizado en su esencia e incurre en un supuesto de analogía con el impuesto a las ganancias, lo que se encuentra vedado por la ley 23.548.

Tal analogía, en su criterio, se verifica tanto respecto del hecho cuanto de la base imponible. Respecto de la primera, pues los efectos impositivos de ambos tributos se despliegan a partir de la sola constatación de ingresos brutos obtenidos en el país y con absoluta independencia del lugar en que se hubiere desarrollado la actividad. En cuanto a la segunda, pues las dos gabelas toman como base de medición los ingresos del contribuyente.

- III -

Desde el lejano precedente registrado en Fallos: [151:359](#), V.E. convalidó la validez constitucional de los tributos progresivos, al explicar que *"...tanto los impuestos llamados proporcionales como los progresivos, son aceptados dentro del campo de las finanzas públicas y que ambos tienen fundamento científico con arraigo en la opinión de los autores y en la práctica de las Naciones, dividiéndose aquéllos, solamente, al apreciar las consecuencias y la justicia de su adopción, teniendo en cuenta que los primeros están caracterizados por la uniformidad y constancia de la tasa, en tanto que en los segundos el divisor es variable de acuerdo con la progresión establecida en las leyes respectivas, oponiéndose*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

de esta manera, al sistema de la proporcionalidad material del impuesto la teoría de la proporcionalidad del sacrificio".

Añadió allí el Tribunal que, establecido que la igualdad de una contribución no se ataca en el impuesto progresivo desde que este es uniforme dentro de las categorías que crea, por la misma razón, es también proporcional, toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresión, para concluir así que la proporción y la progresión no son términos opuestos, pudiéndose mantener aquella dentro de ésta.

Años más tarde, en Fallos:171:390, rechazó las impugnaciones constitucionales formuladas a un impuesto progresivo sobre los predios rurales, al señalar que siendo dicho tributo igual y uniforme para todos los propietarios que tienen igual superficie, la progresión establecida no es contraria al principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional (criterio mantenido en Fallos: 187:495, entre muchos otros).

Empero, es también inveterada doctrina de esa Corte que "de acuerdo con el sistema político adoptado por nuestra Constitución, los poderes de la soberanía se encuentran divididos entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales: los del primero revisten la calidad de supremos y absolutos y se aplican en todo el territorio de la República, es decir, aún dentro del perteneciente a las propias provincias; los de los segundos presentan los mismos caracteres, pero

únicamente pueden ser ejercitados dentro de los límites territoriales de la provincia”.

“Ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción, pues los poderes conferidos por la Constitución son para ser ejercidos dentro de su territorio. La forma federal de gobierno, ha dicho esta Corte, supone la coexistencia de un poder general y de poderes locales que actúen en su esfera propia de acción y con imperio en toda la Nación el primero, y sólo en una provincia determinada el segundo, de manera que es dentro de sus respectivos límites que las últimas ejercen todo el poder no delegado al gobierno federal, con arreglo al art. 104 de la Constitución” [actual 121] (Fallos: [147:239](#) y su cita; criterio reiterado en Fallos: [337:822](#)).

En particular, respecto los poderes tributarios, ya había señalado V.E. que: “...la creación de impuestos, elección de objetos impositivos y formalidades de percepción, son del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades sobre este particular, dentro de sus respectivas jurisdicciones, tienen la propia amplitud que su poder legislativo, ya se trate de personas, propiedades, posesiones, franquicias, privilegios, profesiones o derechos; siendo indudable en la doctrina, que ellas pueden exceptuar de gravar a determinada clase de bienes, o a hacer que este recaiga de diversa manera sobre los distintos ramos del comercio, ocupaciones y profesiones; determinar el monto de dicho gravamen por el valor de la propiedad, su uso o poder de producción, y adoptar el valor nominal o real de los papeles comerciales para los mismos fines, así como otros sistemas tributarios razonables y conforme a los usos generales;



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

sin que los Tribunales de la Nación puedan declararlos ineficaces a título de ser opresivos, injustos o inconvenientes, si no son contrarios a la Constitución General" (Fallos: 105:273, subrayado, agregado).

Es por ello que las facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias y sus municipios sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados (Fallos: 307:360, cons. 15) pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones (Fallos: 149:260; 151:92; 163:285; 166:109; 174:435; 182:170, entre muchos otros). Criterio que, implícita pero indudablemente, también surge de Fallos: 319:2211 (cons. 5º, segundo párrafo, *in fine*).

Con mayor precisión aún, remarcó el Tribunal que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente del ISIB aquí discutido), pudiendo hacerlo por medio del precio de venta de los productos o cualquier otro "...que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales" (Fallos: 286:301, cons. 12; subrayado agregado). Criterio reiterado en Fallos: 307:360, en el cual sostuvo: "Que, como corolario de los

principios enunciados es que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, a cuyo fin cabe que tomen en cuenta -a más de las locales- las ventas realizadas al exterior, toda vez que ese criterio constituye un razonable sistema de imposición que responde, en última instancia, a la actividad creadora de riqueza que se produce en el ámbito físico del Estado" (cons. 15, el subrayado no obra en el original).

Desde esta perspectiva, es claro que cada provincia puede cobrar el ISIB únicamente a la actividad ejercida dentro de su territorio y que los ingresos formarán parte de su base imponible en tanto representen un "*índice razonable para medir la riqueza producida*" por la actividad desarrollada dentro de ese ámbito espacial (Fallos: [286:301](#), cons. 11 y sus citas).

En estas condiciones, forzoso es colegir que los ingresos generados por actividades desarrolladas fuera de la Provincia de Tucumán -en tanto se trata de una riqueza ajena al alcance de las potestades tributarias de dicha provincia (Fallos: [134:259](#), [267](#); [149:260](#), entre otros)- no pueden ser tenidos en cuenta para cuantificar el monto de la obligación tributaria devengada por la actividad desempeñada dentro de esa provincia -única que puede ser gravada por la jurisdicción-, sea que pretenda considerárselos para formar la base imponible del ISIB o bien para graduar su alícuota.

La postura contraria encierra, en mi parecer, una insalvable contradicción: negar que los ingresos obtenidos por actividades desarrolladas fuera de la Provincia de Tucumán formen parte de la base imponible de su ISIB -dado que ellos no resultan un "*índice razonable para medir la riqueza producida*"



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

en el territorio-, pero afirmar, en simultáneo, que son "un índice razonable para medir la riqueza producida" en el territorio a fin de graduar la intensidad de la alícuota.

Es que, tanto a fin de formar la base imponible cuanto de graduar la intensidad de la carga tributaria mediante el incremento o disminución de la alícuota, dichos ingresos generados por actividades desarrolladas fuera de la provincia son un baremo extraño para medir "la actividad creadora de riqueza que se produce en el ámbito físico del Estado" (Fallos: [307:360](#), cons. 15, ya citado).

Ello no implica desconocer las amplias facultades provinciales para distribuir las cargas públicas ni cercenar sus legítimas atribuciones para gravar los actos, bienes y personas con la mayor o menor intensidad que se considere necesaria según la prudencia y sabiduría de cada gobierno, en tanto dicha intensidad no adopte como parámetro, tal como sucede en este caso, manifestaciones de capacidad contributiva ajenas a sus potestades territoriales, toda vez que ello constituye un inadmisibles desborde de tales poderes de imposición (causa [H.340, L.XXXIX](#), "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 8 de junio de 2010 y Fallos: [307:374](#), cons. 21).

- IV -

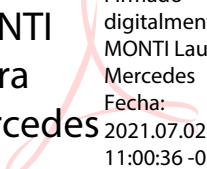
Dada la solución que aquí se propicia, considero que deviene inoficioso el tratamiento de los restantes agravios.

- V -

Por lo expuesto, opino que corresponde hacer lugar esta presentación directa, revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido motivo de recurso extraordinario y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva según lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, de julio de 2021.

MONTI
Laura
Mercedes



Firmado
digitalmente por
MONTI Laura
Mercedes
Fecha:
2021.07.02
11:00:36 -03'00'