

N.º 326- En la ciudad de Resistencia, capital de la Provincia del Chaco, a los veinte días del mes de agosto del año dos mil veinticinco, reunido el Superior Tribunal de Justicia, integrado por sus miembros **EMILIA MARÍA VALLE, ALBERTO MARIO MODI, NESTOR ENRIQUE VARELA, IRIDE ISABEL MARÍA GRILLO y VICTOR EMILIO DEL RÍO**, tomaron conocimiento para su resolución definitiva del Expediente N.º **5541/2024-1-C** caratulado: **"COOPERATIVA DE TRABAJO Y CONSUMO UNIDOS LIMITADA S/ ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD"**, planteándose las siguientes:

### **CUESTIONES**

- I. ¿Es procedente la acción de inconstitucionalidad deducida en autos?
- II. En su caso, ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Costas y honorarios.

**I. A LA PRIMERA CUESTIÓN, LA JUEZA EMILIA MARÍA VALLE, Y LOS JUECES ALBERTO MARIO MODI, NÉSTOR ENRIQUE VARELA Y VÍCTOR EMILIO DEL RÍO DIJERON:**

1) **Relato de la causa.** El 29/05/2024 se presenta Jorge Christiani, abogado, constituyendo domicilio electrónico y legal al efecto, en representación de la Cooperativa de Trabajo y Consumo Unidos Limitada e interpone acción de inconstitucionalidad contra el art. 123 del Código Tributario Provincial en cuanto grava con el impuesto sobre los ingresos brutos a las actividades que su mandante realiza en la Provincia en forma no lucrativa.

Entiende que la norma contradice lo dispuesto en el art. 9 inc. b) ap. 1 de la ley 23.548 de coparticipación federal que establece la expresa y obligatoria directiva para las provincias adherentes de estructurar el referido tributo de manera tal que recaiga exclusivamente en aquellos sujetos que realicen "actividades lucrativas". Manifiesta que las jurisdicciones que adhirieron a dicho régimen (entre ellas la Provincia del Chaco mediante ley 594-F antes 3.375) se obligaron a observar una serie de lineamientos básicos en la estructuración de los impuestos que reservaron con el objetivo de lograr la uniformidad del sistema

tributario a nivel horizontal.

Arguye que, en lo que respecta al impuesto sobre los ingresos brutos, uno de los requisitos esenciales consiste en que debe recaer exclusivamente sobre las actividades ejercidas a título lucrativo, excluyéndose de la imposición, por contrapartida, a las que se lleven a cabo en forma meramente onerosa. Indica que así lo sostiene numerosa doctrina nacional avalada por la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi" del 19/03/2024.

Alega sobre la admisibilidad formal de la acción.

Relata que la Cooperativa de Trabajo y Consumo Unidos Limitada o "Cooperativa Unidos" es una organización conformada por ex empleados del ex "Frigorífico Resistencia", que recuperando sus fuentes de trabajo continuaron la actividad vinculada a la industria de la carne, conforme los términos de la Ley 1683-A. Comenta que la misma está constituida en esta ciudad y su funcionamiento fue autorizado en Ruta Nacional 16 km 18 desde el 19/04/2006.

Refiere al objeto de la Cooperativa, que según el Estatuto que adjunta consiste en realizar trabajo de arreo y transporte de hacienda, tareas de faena de ganado, desposte de ganado, elaborar productos derivados de la carne, crear infraestructura para las tareas de faenamiento, industrialización, conservación y comercialización de la carne y derivados, entre otros, entre los que cuenta la promoción del cooperativismo procurando técnica y económicamente beneficios a sus asociados vinculados a la industria cárnica.

De ello extrae que las actividades realizadas tienden a tutelar no solamente los intereses de sus asociados y miembros en pos de lograr los objetivos comunes previstos en su estatuto sino también brindar alimentación a un costo menor a través de los productos que elabora, los que se adaptan a las necesidades específicas de sus asociados y consumidores de la Provincia.

Afirma que ello es así dado que el objetivo por el cual las

personas constituyen una cooperativa es la satisfacción, en las mejores condiciones de calidad y precio, de necesidades y aspiraciones comunes a todos los asociados, sin buscar ganancia o lucro. A diferencia de las sociedades de capital, sostiene, que los asociados son quienes de manera igualitaria votan, deciden y controlan la cooperativa, independientemente de las cuotas sociales que han suscripto.

Señala que la naturaleza no lucrativa de las cooperativas se desprende de la ley de cooperativas 20.337 que las define en su art. 2 como "entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios"; estableciendo la propia ley el carácter que asumen las diferencias positivas que eventualmente arrojen los resultados de su actividad, mandando a retornar a sus asociados en la proporción a los servicios utilizados por cada uno. Por ello es que, dice, estas entidades no persiguen ni pueden perseguir propósito de lucro.

Apunta que incluso los excedentes obtenidos de operaciones con no asociados deben obligatoriamente destinarse a reservas no repartibles así como que las reservas que constituyen su capital jamás retornan a los asociados ni aún en supuestos de liquidación de la entidad, pues deben ser transferidos a los organismos públicos de fiscalización y promoción cooperativa.

Afirma que para poder cumplir con los objetivos previstos en sus estatutos las cooperativas realizan acciones que pueden proporcionarles una retribución o ingresos pero que tal circunstancia no implica sustraerlas de su naturaleza, que no es otra que la de desempeñar acciones sin un propósito de lucro. Enfatiza que el funcionamiento y el cumplimiento de los fines estatutarios requiere de manera indispensable realizar determinadas actividades que, si bien pueden considerarse onerosas en la medida que implican la realización de ciertas prestaciones a cambio de una retribución, no alteran su esencia.

Advierte que la propia ley de impuestos a las ganancias 20.628 declara exentas de ese gravamen a las cooperativas en su art. 20 y lo acredita con certificado 402/2024/006447/1 vigente para 2024.

Postula sobre la afectación constitucional al principio de legalidad en tanto el art. 123 del Código Tributario conculca normas de derecho intrafederal que afectan los derechos de su parte. Resalta que la ley 594-F adhiere sin reservas ni limitaciones a la ley 23.548 por la que se margina como materia imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a aquellas actividades que no revistan condición de lucrativas.

Reseña antecedentes del sistema de concurrencia de fuentes tributarias así como doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura.

Comenta sobre el art. 9 de la ley 23.548 que establece que aquello en lo que respecta al impuesto sobre los ingresos brutos, el mismo deberá ajustarse a una serie de características previstas en la norma: recaer sobre los ingresos provenientes del ejercicio de las actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos y menciona la interpretación del mismo a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c. Provincia del Chaco (Fallos 347:237).

Concluye en que el art. 123 del Código Tributario es inconstitucional en la medida en que establece que el impuesto sobre los ingresos brutos recaerá sobre cualquier actividad que se realice en forma onerosa, sea lucrativa o no, incluyendo expresamente a las cooperativas en clara vulneración del art. 9 inc. b) ap. 1 de la ley 23.548.

Formula reserva del caso federal. Ofrece y acompaña prueba. Finaliza con petitorio de estilo.

El 03/06/2024 se lo tiene por presentado parte, con domicilios constituidos y denunciados y se corre vista de la admisibilidad de la acción a la Procuración General, que contesta favorablemente por dictamen 890 de 05/06/2024.

El 04/07/2024 por resolución 216/24 se declara formalmente admisible la acción de inconstitucionalidad incoada y se ordena el traslado de la misma al Gobernador de la Provincia, a la Presidencia de la Cámara de Diputados y al Fiscal de Estado por el término de ley.

El 06/08/2024 se presentan Juan Ignacio Godeas y Elba Del Pilar Canteros, abogados en representación del Poder Legislativo de la Provincia del Chaco, contestan el traslado de la acción impetrada y solicitan su rechazo, con costas a la actora.

En primer lugar, señalan la improcedencia de la acción por cuanto fue interpuesta fuera del plazo de noventa (90) días hábiles, computados desde que el precepto impugnado supuestamente afectara concretamente sus derechos, por lo tanto, consideran extinta la competencia originaria del Superior Tribunal de Justicia.

Exponen que, de los informes proporcionados por ATP que se adjuntan como prueba, la Cooperativa de Trabajo y Consumo Unidos Limitada, CUIT 30- 70086978-9, desde la firma del Consenso Fiscal del 27/02/21, aprobado por Ley Nacional 27.687, viene pagando regularmente sus impuestos declarando ingresos gravados bajo el código de actividad 742130, adeudando solo los periodos fiscales 06 a 10/23 y ha efectuado pedido de compensación o aclaratorias respecto del mismo, pero no en el sentido aquí presentado.

Entiende que la actora, luego de haber cumplido con el pago de los tributos, aceptándolo por tantos años sin ningún tipo de cuestionamiento no puede ahora contravenir sus propios actos, pretendiendo tachar de inconstitucional el artículo 123 del Código Tributario Provincial, cuando el mismo ya ha consentido tales exigencias.

Afirma que tampoco es aplicable al caso el reciente fallo en la causa "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Administración Tributaria Provincial y/o Provincia del Chaco s/ amparo" puesto

que, si bien podría entenderse como similar o análogo, la interpretación de la normativa fiscal local debe ser considerada en un contexto temporal específico, es decir desde el momento de la firma del consenso fiscal 2021 hacia adelante; mientras que el caso resuelto por la Corte solo abarca períodos de enero a diciembre de 2008, de enero a marzo y de junio a diciembre de 2009, y de enero a mayo de 2010, en los que el Consenso Fiscal 2021 no estaba en vigor.

Por el contrario, sostiene que el art. 123 del Código Tributario se encuentra en concordancia con lo dispuesto en el Consenso Fiscal 2021, acuerdo federal entre la Nación y las provincias, sancionado por el Congreso de la Nación y aprobado por la legislatura provincial a través de la ley 3.534-F, norma que interpreta tiene el mismo rango constitucional que la ley de coparticipación.

Menciona antecedentes y destaca que el 27/12/2021 se suscribió entre el Presidente de la Nación y los Gobernadores de las Provincias un nuevo Consenso Fiscal, publicada la ley 27.687 que aprueba dicho acuerdo en el Boletín Oficial el 04/10/2022. Sostiene que por medio del mismo se asumen compromisos en materia tributaria y de responsabilidad fiscal, así como también en materia de endeudamiento responsable y procesos judiciales, que tendrán efectos para las jurisdicciones que lo suscribieron a partir de la sanción de la ley local que apruebe el acuerdo.

Refiere a la resolución 921 del 23/05/2024 emitida por la Comisión Federal de Impuestos según la cual *"a partir de la fecha de aprobación del Consenso Fiscal –Ley 27687, por parte de las Provincias de (...) , Chaco, Ley N° 83-F (Código Tributario), artículo 123 (...) no existe ningún tipo de incumplimiento en las previsiones de las leyes citadas con respecto a las pautas, parámetros, reglas, lineamientos y/o características básicas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos definidas en el Consenso Fiscal 2021- Ley nacional 27.687, en 'relación con la tipificación del hecho y/o presupuesto fáctico de gravabilidad en el impuesto (sobre el) '...ejercicio Habitual y a título oneroso, -lucrativo o no-... 'de actividades*

*económicas en la jurisdicción, con independencia ...de la naturaleza del sujeto que la preste...".*

Adhiere a las pruebas ofrecidas por la Fiscalía de Estado. Formula reserva del caso federal y finaliza con petitorio de estilo.

El 07/08/2024 se presenta Analía Marisel Caceres, abogada por el Estado Provincial, con el patrocinio letrado del Sr. Fiscal de Estado de la Provincia del Chaco, Roberto Alejandro Herlein, contesta el traslado de la acción y solicita su rechazo en similares términos a los vertidos por la Cámara de Diputados, por lo que damos por reproducidos los argumentos más arriba reseñados.

El 19/08/2024 se declara la cuestión de puro derecho y el 02/09/2024 se corre vista a la Procuración General. El 10/09/2024 por dictamen 1461 se sugiere hacer lugar a la acción de inconstitucionalidad incoada.

El 07/11/2024 se llama autos para sentencia.

**2) Recaudos de admisibilidad.** Aún cuando el 04/07/2024 por Resolución 216/24 se declaró formalmente admisible la acción de inconstitucionalidad promovida, lo fue de manera preliminar y supeditada a los posteriores elementos que pudieran analizarse luego de la contestación de la demanda.

En efecto, tanto el Estado Provincial como el Poder Legislativo solicitan la aplicación del art. 4 segundo párrafo de la Ley 1966-B que establece para la viabilidad de la acción de inconstitucionalidad su interposición dentro de los noventa días desde el momento en que se invoca la lesión efectiva. Transcurrido dicho plazo, queda extinta la competencia originaria de este Tribunal, sin perjuicio de la facultad del interesado para ocurrir a la jurisdicción ordinaria en defensa de los derechos patrimoniales que estime afectados.

Sobre el punto, tal como lo sostiene el Procurador General en su dictamen, corresponde la aplicación del criterio sentado por este Alto Cuerpo en Sent. N. ° 249/15 in re "Abujall" en cuanto se señaló que, independientemente de la

connotación económica que pueda acarrear, el tema a resolver no refiere exclusivamente a derechos patrimoniales por lo que no se debe aplicar el plazo previsto en el art. 4° de la ley 1.966-B.

Por el contrario, debemos ajustarnos a lo preceptuado en el art. 5° que establece que el mismo no rige para la interposición de la demanda en aquellos casos en que las leyes involucradas afecten también derechos no patrimoniales (Sent. N. ° 367/18, 262/17, entre otras). Por ello, debe recordarse la inveterada doctrina de este Tribunal según la cual el pago de tributos en el pasado no implica la imposibilidad de una futura oposición, ya que "*... hay que tener sumo cuidado en no presumir 'renuncias' tácitas al derecho propio y al control de constitucionalidad, para no suponer que quien se ha sometido al cumplimiento o a la aplicación de una norma queda, desde allí y para siempre, inhibido de discutir su constitucionalidad, mucho menos cuando ya se ha promovido un proceso judicial...*".

A lo que se agrega que "*el principio judicial de que la sumisión voluntaria a un régimen jurídico impide una ulterior impugnación constitucional, no es, pues, un principio, porque el principio es el inverso: nunca se presume que alguien renuncia al control de constitucionalidad...*" (Sents. N. ° 303/19, 367/18, 71/10, 317/94, entre otras de esta Sala).

Lo antes expuesto nos permite arribar al convencimiento de que el tema a resolver no refiere exclusivamente a derechos patrimoniales, por lo que no cabe aplicar el plazo de caducidad previsto en el art. 4° de la ley 1966-B.

**3) Consideraciones preliminares.** La Constitución de la Provincia del Chaco plasma en los arts. 9 y 163, inc. 1, apart. a) la acción de inconstitucionalidad otorgada a este Superior Tribunal de Justicia, con competencia originaria y exclusiva y formalmente regulada hoy por Ley 1.966-B. Al decir de Edgardo Rossi, "*una de las más extraordinarias y delicadas funciones*" que la Constitución confiere al Superior Tribunal de Justicia: además del control jurisdiccional difuso de las normas, la excepcional atribución en la máxima autoridad

del poder judicial para declarar su caducidad.

La declaración de inconstitucionalidad, como lo ha reiterado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, constituye la más rigurosa de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como *última ratio* del orden jurídico (cfr. Fallos: 301:904 y sus citas, entre otros). Por ello, es sólo practicable como razón ineludible del pronunciamiento que la causa amerite; de tal manera que no debe recurrirse a ella sino cuando una estricta necesidad lo requiera (cfr. Fallos: 328:1491; 327:1899; entre otros).

El análisis de la presente causa será abordado desde esa perspectiva.

**4) La cuestión de fondo.** Preliminarmente, debemos poner de manifiesto que las partes no discrepan acerca del carácter de la accionante, esto es, de su organización bajo la figura de una cooperativa en los términos de la Ley 20.337 y con ello, tampoco sobre la falta de un interés lucrativo en el desarrollo de sus actividades.

Sin embargo, sí lo hacen con relación a las normas que consideran aplicables y a los efectos jurídicos que se derivan de ellas. Mientras la parte actora considera que el art. 123 del Código Tributario provincial es inconstitucional por violar la Ley de Coparticipación Federal 23.548 al permitir el impuesto a los ingresos brutos de actividades realizadas sin fines de lucro, la demandada entiende lo contrario, indicando que a partir del año 2021 los hechos del caso están regidos por el Consenso Fiscal, aprobado por Ley 27.687, que prevé una solución distinta al incorporar —por caso— a las cooperativas como sujetos obligados del tributo cuestionado.

En esas condiciones, consideramos que la acción de inconstitucionalidad intentada no puede prosperar, por las razones que pasamos a exponer.

5) De acuerdo al modo en que ha quedado emplazada la contienda, resulta necesario, en primer término, desarrollar los motivos que nos llevan a apartarnos de la reciente decisión de la CSJN en el precedente “*Cooperativa Farmacéutica*” (Fallos 347:237) pues, si bien allí se sostuvo las entidades como la accionante (cooperativas) están exentas del pago del impuesto a los ingresos brutos, no es menos cierto que la legislación ahora vigente se aleja de ese criterio, obligando a este Tribunal a abordar los hechos del caso a la luz del orden jurídico actual.

En efecto, el art. 9º, inc. b), pto. I, de la Ley de Coparticipación Federal 23.548 establece que el gravamen en cuestión recaerá “(...) *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 (...)*”

Respecto a tal precepto normativo, la Corte entendió que debe primar la interpretación literal de su contenido (Cons. N° 10, 1º párr.) y que la decisión jurisdiccional que convalidaba la ley provincial permisiva de la decisión de gravar actividades onerosas “sin fines de lucro”, terminaba por convertir en superflua y carente de toda operatividad al presupuesto básico del gravamen contemplado en la ley convenio (“persecución de fines lucrativos”).

No obstante, no podemos dejar de advertir que el plafón normativo que ampara el criterio del Címero Federal se remonta a una disputa tributaria surgida en el año 2008 donde las herramientas legislativas para la solución del litigio eran únicamente dos, esto es, la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley 23.548) y el Código Tributario de la Provincia del Chaco (Ley 83-F) cuyos artículos regulaban -al criterio de la CSJN- de manera diversa y enfrentada la cuestión, debiendo darse prevalencia a los postulados de la primera.

Sin embargo, a partir del año 2021, el Congreso de la Nación ha sancionado la Ley 27.687 por medio de la cual se aprueba el Consenso Fiscal

celebrado entre la Nación y las Provincias firmantes, en cuyo segundo compromiso referido al impuesto a los ingresos brutos, las partes se comprometen a: *“Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso,- lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza). El impuesto recaerá sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate”*.

A su turno, el compromiso decimosexto dispone: *“LAS PARTES acuerdan dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas con anterioridad a través de los Consensos Fiscales suscriptos en fecha 16 de noviembre de 2017, 13 de septiembre de 2018, 17 de diciembre de 2019 y 4 de diciembre de 2020, teniendo únicamente como exigibles aquellas cuyo cumplimiento se haya efectivizado a la fecha de la firma del presente Consenso, así como las que surgen expresamente de lo estipulado en el mismo.”*

**6)** Consideramos que lo señalado no es irrelevante y trasunta en un aspecto interpretativo no alcanzado por el precedente de la CSJN. Esto queda en evidencia cuando, en el 2º párrafo del Cons. N° 8 de Fallos 347:237, dicho Tribunal circunscribe el diferendo al puntualizar que la violación se produce porque la Provincia del Chaco se apartó de un compromiso asumido voluntariamente con el régimen de coparticipación que impone ajustarse a las “características básicas” del impuesto para alcanzar homogeneidad normativa.

No obstante, esa sentencia nada dice cuando la percepción del tributo obedece a un convenio celebrado por la Provincia con el mismo Gobierno Nacional —traducido en una ley emanada del Congreso— para lograr idéntico objetivo de uniformidad legislativa en materia impositiva.

Ya no hay entonces una confrontación entre norma local y federal, sino una adecuación de la primera a la segunda, que supone fuentes de obligaciones fiscales diversas a las del planteo resuelto por el Máximo Tribunal Federal.

Esa es una diferencia sustancial y jurídica que, si bien no varía el sustrato fáctico en un claro ejemplo de *distinguishing* (pues en ambas causas se persigue la liberación del impuesto sobre los ingresos brutos) sin embargo, sí propone un debate distinto en torno al orden de prelación del cual derivan los compromisos en la materia tributaria que la Provincia del Chaco debe afrontar.

Esto nos obliga a abordar la causa desde este miraje, con el objetivo de desentrañar las consecuencias jurídicas del planteo arrimado a estos estrados.

7) Sentado lo anterior y, como hemos dicho, en el 2021, el Gobierno Nacional junto a la mayoría de los sujetos de la relación federal (a excepción de las Provincias de La Pampa, San Luis y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) suscribieron un Consenso Fiscal que, luego, fue aprobado por Ley del Congreso 27.687 y ratificado también por las legislaturas provinciales; el Chaco, en particular, lo hizo por Ley 3534, respetando y cerrando de esa forma el legítimo procedimiento de incorporación surgido de la doctrina de la Corte en Fallos 314:862 (cons. N° 4).

Ese acuerdo se proponía, entre otros objetivos, la instrumentación de una política y administración tributaria articulada entre todas las jurisdicciones partícipes, a fin de que sus decisiones se adopten en un marco de estabilidad jurídica que, a su vez, garantice la armonización tributaria. Además, se esperaba que esa estructura impositiva promoviera la inversión, el crecimiento económico y la generación de empleo formal en el sector privado en todo el país.

En lo que al presente interesa, recordamos, el segundo compromiso del consenso refiere a los ingresos brutos y establece una nueva

regulación, por la cual ellos alcanzan al “*ejercicio habitual y a título oneroso, - lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales (...)*” -sic- de las diferentes actividades que el mismo precepto se ocupa de especificar.

El orden normativo local —art. 123 de la Ley 83-F (Código Tributario)— se circunscribe a los lineamientos de aquel pacto al disponer que los IIBB proceden: “*Por 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...*”

**7.a)** Así las cosas, la nueva regulación no deja lugar a dudas en relación a la naturaleza jurídica de las actividades sujetas al gravamen cuestionado, puesto que ya no es dirimente la persecución deliberada de un fin de lucro para tributar el impuesto a los ingresos brutos. El Consenso Fiscal aprobado por la Ley nacional N° 27.687 y 3534 en el orden local, ha producido una modificación de los presupuestos básicos de la exacción, por lo que las cooperativas quedan igualmente obligadas a su pago.

Para resolver el presente caso rige, entonces, la misma pauta hermenéutica de la que se ha valido la CSJN en “*Cooperativa Farmacéutica*” (Fallos 347:237) en cuanto a que las normas han de interpretarse de conformidad al sentido propio de sus palabras, sin ampliar, limitar o corregir sus preceptos, pero, ahora, con el resultado opuesto al allí fallado por ser la solución consagrada en la ley.

Es decir, no es posible modificar aquello que está expreso en el texto del Consenso Fiscal, en tanto este es la expresión cabal del derecho intrafederal

conformado por los numerosos acuerdos derivados de las relaciones entre los gobiernos nacionales y locales a través de leyes convenio y/o pactos que, desde su inclusión a la Constitución Nacional, representan una “*trascendental reforma destinada a afianzar el federalismo de concertación*” (cfr., HERNÁNDEZ, Antonio María; *Federalismo y Constitucionalismo Provincial*; 2° edición actualizada y ampliada, Ed. Abeledo Perrot, CABA, 2023, pp. 96)

La esencia de esa vinculación ya ha sido interpretada por la Corte Suprema cuando sostuvo que: “*los denominados "pactos fiscales", (...) constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias. (...) La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza*” (Fallos 342:1591).

Precisamente, ese carácter contractual que, unido a la aprobación legislativa por las adherentes, es lo que imprime el carácter complejo del derecho intrafederal y, a la postre, lo hace indisponible para aquellas, salvo que la alteración se produzca a través del mismo mecanismo y de forma ulterior.

Hasta tanto ello no ocurra, las partes no pueden despegarse del contenido del acuerdo sin caer en la descalificación que la misma Corte también ha reprochado. Así, en Fallos 338:1356 sentenció: “*Es inadmisibile que un sistema jurídico interestatal, que se expresa mediante la suscripción de pactos federales (o la sanción de leyes-convenio), y tantas leyes aprobatorias o de adhesión como Estados parte, sea reglamentada por la Nación, que no es —en el marco y previsiones del sistema de coparticipación— sino uno de esos Estados*”.

En función de esos lineamientos jurisprudenciales, la Provincia

del Chaco se encuentra compelida a la observancia del Consenso Fiscal, al punto que la omisión de aplicar el compromiso contenido en la cláusula segunda no sólo supondría la alteración de los fines perseguidos por la concertación (la instrumentación de una política y administración tributaria para que las decisiones se adopten en un marco de estabilidad jurídica y asegure armonización tributaria, entre otras) sino que también lo haría respecto del estándar fijado por la Corte Federal que veda la derogación individual del convenio.

Por lo tanto, no debe inferirse que la doctrina emanada de la Corte Nacional pueda conducir a soluciones que se repelen entre sí, al punto tal que, por aplicar la regla de derecho derivada del precedente “*Cooperativa Farmacéutica*” (Fallos 347:237) la Provincia del Chaco deba hacer aquello que se dijo que no se puede hacer, esto es, derogar individualmente el Consenso Fiscal (Fallos 322:1781; 342:1591, entre otros) o viceversa, que, ante la imposibilidad de la derogación individual, permita gravar con el ingreso bruto a las actividades sin fines de lucro, en contra de la solución de “*Cooperativa Farmacéutica*”.

Esa aparente contradicción sólo puede ser superada encuadrando normativa y correctamente los hechos del precedente y el caso actual. Esto es, se entiende que la descalificación dispuesta por el Máximo Tribunal lo es para con la ley provincial cuando ésta contraviene los términos de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (N° 23.548), no así cuando aquella responde en forma directa al derecho intrafederal, lo que ocurre en el caso.

Corolario de lo expuesto es que el art. 123 de la Ley 83-F, cuya inconstitucionalidad se promueve, está alineado con el Consenso Fiscal que, por haber sido aprobado por el Congreso de la Nación y la Legislatura del Chaco, tiene el mismo rango normativo que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (conformando ambas el derecho intrafederal), a la que modifica en sus presupuestos básicos y, a partir de entonces, las cooperativas quedan alcanzadas por el impuesto a los ingresos brutos.

**7.b)** Esta conclusión es reforzada por la resolución emanada de la Comisión Federal de Impuestos, quien se ha expedido sobre el tema en su carácter de órgano de interpretación de la propia Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, la cual, en el art. 11, inc. d) establece que aquella: *“Tendrá las siguientes funciones (...) Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente (...)”*.

Las consecuencias de sus dictámenes también son precisadas en la norma, cuando el artículo 12 determina: *“Las decisiones de la Comisión serán obligatorias para la Nación y las provincias adheridas, salvo el derecho a solicitar revisión debidamente fundada dentro de los sesenta (60) días corridos de la fecha de notificación respectiva. Los pedidos de revisión serán resueltos en sesión plenaria, a cuyo efecto el quórum se formará con las dos terceras partes de sus miembros. La decisión respectiva se adoptará por simple mayoría de los miembros presentes, será definitiva de cumplimiento obligatorio y no se admitirá ningún otro recurso ante la Comisión, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al artículo 14 de la Ley 48, el que no tendrá efecto suspensivo de aquella decisión.”*

Es decir que ese órgano —contemplado en el art. 75, inc 2, 6° párr., de la Constitución Nacional— tiene funciones de interpretación de la ley; de ejecución; de asesoramiento de los Fiscos Adheridos y de Tribunal administrativo para decidir si los gravámenes locales se oponen al régimen de coparticipación (cfr., HERÁNDEZ, Antonio María, *op cit.*, pp. 105) de modo que sus dictámenes tienen efectos vinculantes para los Estados parte, y su inobservancia puede dar lugar a las sanciones previstas por el art. 13 de la ley convenio.

Lo anterior no supone delegar la solución de la contienda a las opiniones del órgano referido ni desistir del ejercicio del control de constitucionalidad, sino más bien atender a su razón de ser en el marco del laberinto

tributario y en los términos que la propia CSJN le ha asignado por cuanto sostuvo que *“tiene por objeto establecer si un gravamen se opone y, en su caso, en qué medida, a las disposiciones de la ley convenio (confr. art. 11, inc. d, de la ley 23.548)”* y que procura un *“(…) un mecanismo ágil de supervisión del comportamiento de los fiscos comprometidos, pues las decisiones de ese organismo (…) buscan establecer si la legislación tributaria de determinada jurisdicción se adecúa al sistema de coparticipación, independientemente de los casos de su aplicación concreta.”* (Fallos 336:694).

En consecuencia, recordamos que las Provincias de Buenos Aires, Catamarca, Chaco, Chubut, Corrientes, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Neuquén, San Juan, Santa Cruz, Santa Fe, Santiago del Estero, Tierra del Fuego y Tucumán, solicitaron a la Comisión Federal una *“...opinión jurídica respecto a sí, a partir de la suscripción del “Consenso Fiscal 2021” y posterior ratificación del mismo por parte de la Provincia, podría derivarse para los hechos imposables perfeccionados con posterioridad al mismo, algún tipo de incumplimiento en las previsiones de la ley provincial que regula el régimen del impuesto sobre los ingresos brutos, con respecto a las pautas, parámetros, reglas, lineamientos y/o características básicas para dicho tributo definido en el mencionado consenso”*.

Por Resolución N° 921 de fecha 23/05/24, el Comité Ejecutivo resuelve aprobar en todos sus términos las conclusiones del dictamen N° 04/2024 de la Asesoría Jurídica quien, en su Pto. IV (Conclusión) explicó: *“A la luz del objeto de la consulta, los antecedentes legales, convencionales y jurisprudenciales citados y analizados -particularmente el cotejo de los textos transcritos en el punto III del presente -es opinión del suscripto que: a) A partir de la fecha de aprobación del Consenso Fiscal – Ley 27.687, por parte de las Provincias de (...) Ley N° 83-F (Código Tributario) art. 123 (...) no existe ningún tipo de incumplimiento en las previsiones de las leyes citadas con respecto a las pautas, parámetros, reglas, lineamientos y/o características básicas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos*

definidas en el Consenso Fiscal 2021 – Ley nacional 27.687, en relación con “*la tipificación del hecho y/o presupuesto fáctico de gravabilidad en el impuesto (sobre el) “...ejercicio habitual y a título oneroso, -lucrativo o no-...” de actividades económicas en la jurisdicción, con independencia “... de la naturaleza del sujeto que la preste...”*”.

Por lo expuesto, no es lógico inferir que el mismo órgano que debe interpretar armoniosamente la Ley de Coparticipación se permita el contrasentido de tener dos normas igualmente válidas y de idéntica jerarquía que, al referirse a un mismo tributo, consagren elementos constitutivos diferentes.

Como la coherencia es un aspecto trascendental de todo el ordenamiento jurídico, podemos afirmar que el temperamento de la Comisión se compece con la solución que propiciamos, desde que ese órgano no observa discrepancias en la relación del derecho intrafederal (Consenso Fiscal) y los ordenamientos locales que mandan a las cooperativas a tributar el impuesto a los ingresos brutos.

Y esa conclusión sólo es posible si se entiende que el segundo compromiso del Consenso (referido a los ingresos brutos) no implica afectación alguna a la masa coparticipable y sólo regula un aspecto del gravamen a través de un mecanismo que tiene el mismo rango jerárquico que la Ley de Coparticipación Federal, es posterior y, por ello, pueden complementarla o bien, como en el caso, modificarla.

Y a esa consideración, se le suma una razón adicional que es propia del esquema tributario, puesto que la Provincia del Chaco no puede incumplir una interpretación vinculante de la Comisión Federal de Impuestos, y si lo hiciera, sería pasible de las sanciones establecidas en el art. 13 de la Ley 23.548 que implican la suspensión de las transferencias de los importes sobre lo producido del impuesto a distribuir, hasta tanto se dé cumplimiento a la decisión del organismo.

Frente a este panorama, decir que existe violación a los

términos del régimen de coparticipación conllevaría a colocar a la Provincia —en cualquier escenario— en el rol de incumplidora, con el agravante de serlo siempre hacia la misma ley; esto es, o incumple con el art. 9º, inc. b), pto. I que prohíbe gravar actividades sin fines de lucro, o bien, lo hace con el órgano creado por el mismo ordenamiento que interpretó que a partir del Consenso Fiscal aquellas quedan comprendidas en el impuesto a los ingresos brutos.

Como esa contradicción no puede tener lugar en el ordenamiento positivo concluimos, en coincidencia con la Comisión Federal de Impuestos, que a partir de la aprobación del nuevo pacto fiscal por las legislaturas de las partes firmantes ha operado un cambio de régimen que nos conducen a apartarnos del precedente “Cooperativa Farmacéutica” (Fallos 347:237) dictado por la CSJN y, por tanto, a convalidar el art. 123 del Código Tributario de la Provincia del Chaco.

7.c) No obstante, por aplicación del principio de irretroactividad de la ley fiscal, corresponde apuntar que las nuevas directivas establecidas en el Consenso vinculadas a los ingresos brutos son aplicables desde la fecha en que se ha perfeccionado el procedimiento de incorporación del acuerdo al derecho intrafederal, lo que ocurrió en el año 2022, oportunidad en que, tanto el gobierno nacional como provincial, aprobaron sus términos a través de las leyes 27.687 y 3534 respectivamente.

Por lo tanto, no se ponen en tela de juicio las facultades legislativas para eliminar un tributo, o, como en el caso, para la modificación de sus presupuestos básicos, pero ello siempre rige para el futuro. (cfr., doctrina de Fallos: 305:899; 320:378; 321:1757; 347:775). **ASÍ VOTAMOS.**

**A LA PRIMERA CUESTIÓN, LA JUEZA IRIDE ISABEL MARÍA GRILLO, en disidencia, DIJO:**

1) Comparto con mis colegas preopinantes el relato de la causa y las consideraciones preliminares realizadas, las que doy por reproducidas. No obstante ello, adelanto desde ya mi desacuerdo con la solución propiciada en tanto no

acompañó el rechazo de la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la Cooperativa de Trabajo y Consumo Unidos Limitada.

2) Conforme al modo en que ha quedado emplazado el debate, entiendo que los hechos del caso caen bajo la regulación expresa de la Ley de Coparticipación Federal N.º 23.548, circunstancia que me obliga a mantener mi voto en disidencia contenido en el Fallo N.º 37/22 del Registro de la Secretaría de Asuntos Constitucionales de este Superior Tribunal de Justicia, como también, los precedentes de la CSJN que se han expedido sobre el punto en disputa.

En aquella oportunidad, concluí que el art. 123 del Código Tributario Provincial resulta inconstitucional por incluir a las cooperativas en el impuesto a los ingresos brutos con el fundamento de que dicho precepto desnaturaliza el presupuesto básico del gravamen (finalidad de lucro) el que está contemplado en una norma jerárquicamente superior y que, por ello, debe prevalecer sobre la legislación local, de conformidad al art. 31 de la Constitución Nacional.

Sostuve entonces, y aquí lo reitero, que las leyes convenio deben interpretarse en el marco del sistema cultural de convivencia de las que derivan, cuyas partes integrantes no operan aisladamente sino que interactúan en orden a una finalidad que explica su existencia y funcionamiento. El ejercicio de las facultades constitucionalmente asignadas debe ser ponderado como una interacción articulada, evitando que confronten unas con otras. Y la asignación de competencias en el sistema federal no implica subordinación de los estados particulares al gobierno central, sino coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general (cfr. María Gabriela Ábalos, *Desafíos del federalismo argentino. Provincias y municipios. Competencias concurrentes. Interpretación jurisprudencial*, 29/09/2021, LA LEY AR/DOC/2755/2021).

El derecho intra-federal tributario plasmado en instrumentos propios del sistema de concertación impone un marco al poder fiscal local, que debe necesariamente adecuarse a las disposiciones que los estados han acordado mediante

su adhesión al régimen (ver Gasnor SA c/ Municipalidad de la Banda s/Acción meramente declarativa, Fallos: 344:2728 del voto de los jueces Rosatti y Maqueda).

**2.a)** Bajo esas premisas -que considero aplicables al presente-, no encuentro razones plausibles para apartarme de aquella decisión y de la jurisprudencia reciente emanada del Máximo Tribunal Federal en el precedente "*Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi*" (Fallos 347:237) cuando dirimió la confrontación existente entre el art. 9 inc. b, punto I de la ley 23.548 y el 123 del Código Tributario del Chaco (ley 83-F) en favor del primero.

Dijo allí la Corte Suprema de Justicia de la Nación: "*En efecto, la ley de coparticipación federal dispone en su art. 9º una serie de obligaciones que asumen las provincias -por sí y por sus municipios- que adhieren voluntariamente a su régimen (Fallos: 341:939, consid. 8º), 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 7º 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*".

Y concluyó: "*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. 9º, inc. b), pto. I, de la ley 23.548. (...) 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)".*

La claridad y elocuencia de la exégesis normativa hecha por la Corte impide otra solución que no sea el respeto irrestricto a la regulación consagrada en la actual ley de coparticipación federal porque la adhesión a ella por parte de la Provincia del Chaco (sin limitaciones ni reservas) operada por ley N.º 594-F, determina cual es el régimen normativo que ha de seguirse en lo que al impuesto por ingresos brutos refiera, sin que exista un instrumento posterior y de igual jerarquía que la modifique.

Por esa razón es que no puedo adherir al voto mayoritario puesto que no todo el federalismo de concertación comparte idéntica jerarquía, al punto de considerar que un consenso fiscal sin la unanimidad de voluntades de los integrantes de la relación federal pueda alterar el espíritu común que persigue la organización normativa tributaria vigente en nuestro país.

La ley 23.548, aunque con críticas y deudas, se inclina directamente hacia ese objetivo y ha logrado la correspondiente ratificación legislativa por todas las provincias de nuestra Nación, lo que no ha sucedido con el invocado consenso aprobado por ley del Congreso N° 27.687 (y N° 3534 en el Chaco) pues éste no cuenta con la adhesión de La Pampa, San Luis y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Precisamente, las reglas que organizan las relaciones de coordinación y subordinación entre Nación y Provincias imprimen al sistema un carácter y naturaleza compleja en donde, por el principio del paralelismo de las competencias y la directriz del mutuo acuerdo, se terminan por vedar aquellas modificaciones propuestas respecto de una normativa anterior que no satisfaga las mismas condiciones que imperaron en la producción de esta última (por caso, la unanimidad).

María Gabriela Abalos, en un repaso de los precedentes de la CSJN sostuvo que *"no se pueden asimilar a los pactos fiscales con "manifestaciones del federalismo de concertación" cuando falta unanimidad espontánea por parte de las provincias en los casos en que la Nación utilizó medidas de ejecución que discriminaron en disfavor de provincias no adheridas; no hubo allí espíritu de concertación voluntaria ni multilateral mediante el consentimiento libremente expresado por todos los fiscos intervinientes, propio de los convenios de armonización, unificación o participación tributaria, de naturaleza contractual"* (cfr., autora citada; **Cita online:** TR LALEY AR/DOC/951/2016)

No es posible entonces, hablar de concertación o de objetivos fiscales compartidos si una porción relevante del territorio no coincide con las nuevas directivas del consenso que se intenta hacer valer en la causa. El derecho intrafederal en materia fiscal se nutre de la visión conjunta que las partes tienen sobre un mismo asunto, radicando allí el reparo fortificado que la Corte Suprema ha puesto en su protección.

Tan importante es el punto que Antonio María Hernández, en sus *Veinte propuestas para fortalecer el federalismo*, le otorga un valor central al espíritu de cohesión que debe guiar la puesta en práctica de las competencias entre Nación y Provincias, pues ello: *"(...) demanda una elevación de nuestra cultura política, para poder superar al individualismo exacerbado, las tendencias corporativas y la imposibilidad —que muchas veces padecemos— de proyectar y ejecutar políticas arquitectónicas frente a los problemas estructurales de la sociedad y el Estado argentinos. (...) que el federalismo de coordinación o concertación es una herramienta fundamental para el desarrollo equilibrado e integrado del país, a través de sus múltiples aplicaciones."* (autor citado, **Cita online:** TR LALEY AR/DOC/1893/2014).

Por lo tanto, cuando el Alto Tribunal argumentó que las leyes-convenio y los pactos no se encuentran en una esfera de disponibilidad

individual de las partes y sólo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza (cfr., doctrina de Fallos 342:1591) no ha querido sino cristalizar el núcleo de coincidencias que los conforman, evitando modificaciones asumidas con ligereza y que produzcan incertidumbre en el tráfico negocial.

Debe interpretarse así que cuando la Corte sostuvo que el derecho intrafederal sólo puede ser modificado "*por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza,*" quiso decir que la alteración de las leyes convenio (o consensos) debe reunir las mismas voluntades que participaron del acuerdo que se deja sin efecto porque esa variable también forma parte de la "naturaleza" del instrumento en su faz constitutiva, al reflejar la mayor o menor adhesión a los postulados de las normas que se positivizan o derogan.

Ese es el modo adecuado, respetando "*los principios constitucionales de buena fe y lealtad federal —que repelen la idea de una Nación fragmentada y procuran el armónico desarrollo de las necesidades locales junto con las nacionales— ...*" (Fallos 342:1591, Cons. N° 5).

Como enseña Pedro J. Frías: "*El verbo 'concertar' es clave: tiene honda sugestión y se relaciona directamente con el pactum foederis; designa la experiencia convencional por arriba de las fronteras políticas*" (autor citado, *El Proceso Federal Argentino, en IV Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, ISBN 968-36-2646-7, pág. 276).

De allí que las competencias —que en su ejercicio derivaron en la adhesión unánime a la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548— no quedan solitarias en un ejercicio insular pues, "*cuando se gana con la uniformidad, y así en el derecho procesal; cuando se gana con la nueva escala en cuanto supera las fronteras políticas, y así en los numerosos tratados interprovinciales o convenios entre la Nación y sus agencias, con las provincias y sus municipios; cuando hay que dar una respuesta de legislación integrada; en tantas otras hipótesis, sólo la concertación*

que asocia los papeles dispersos, reconstruye el sistema normativo requerido por la realidad" (cfr., FRÍAS, Pedro J., *ibidem*, pág. 267).

Tampoco resultaría razonable que una determinada política impositiva que ha alcanzado la adhesión de todas de las Provincias (*que las actividades sin fines de lucro no tributen el impuesto a los ingresos brutos*) pueda, finalmente, ser dejada sin efecto por un número menor de voluntades porque ello produciría, sin dudas, no sólo un quiebre en el espíritu de la concertación, sino que también promovería la existencia de diferentes regímenes jurídicos sobre un mismo tributo (pues en tres jurisdicciones del país las entidades que no persigan fines de lucro no pagarán la gabela en estudio por aplicación de la Ley 23.548, mientras que sí deberán hacerlo en las restantes por imperio del *Consenso Fiscal*) lo que sería a todas luces inaceptable en orden a la coherencia del sistema.

El Estado constitucional y convencional de Derecho supone la autosujeción de los distintos partícipes de la relación federal a sus acuerdos previos que se lo deben no solamente entre ellos, sino también hacia los contribuyentes mediante el afianzamiento de la seguridad jurídica que les proporcionará la suficiente certeza de que las reglas de juego serán las mismas en todo el territorio de la Nación Argentina sin que los desacuerdos de los coordinadores del sistema entorpezca el goce de sus derechos.

Por ello la doctrina ha explicado que el principio de la seguridad jurídica "*nos endereza a la idea de que ha de ser posible prever razonablemente con suficiente precisión, y sin sorpresivas irrupciones, cuáles han de ser las conductas de los operadores gubernamentales y de los particulares en el marco estable del ordenamiento jurídico, así como contar con adecuada protección frente a la arbitrariedad y a las violaciones de ese mismo orden jurídico*" (BIDART CAMPOS, Germán J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Nueva edición ampliada y actualizada a 2002-2003, T. II-A, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2003, pp. 12).

Supone entonces que las reglas de juego serán siempre las mismas y que aquel que tenga la mejor razón o el mejor derecho, obtendrá el reconocimiento sin que rigorismos formales se opongan a ello.

Como dije antes, un orden normativo no constituye expresión pura de valores ideales. Constituye una obra del hombre, en un determinado momento de la historia, en una cierta circunstancia social, que produce efectos en la existencia colectiva y que no pueden ser arbitrariamente modificados por la conveniencia recaudadora de las autoridades; en tales casos, el principio de legalidad cederá frente al principio de razonabilidad, por lo que si la ley —en este caso el art. 123 por respaldo del Consenso— no es razonable (es decir, arbitraria) resultará inconstitucional.

**2.b).**- Por lo mismo, no coincido -respetuosamente- con la interpretación de la mayoría respecto a las conclusiones arribadas por la Comisión Federal de Impuestos en cuanto a la inexistencia de conflictos entre el Código Tributario de la Provincia del Chaco y el Consenso Fiscal.

Ciertamente, la ponderación de esos textos normativos no presentaría aspectos problemáticos si solamente se ciñe el examen a indagar lo que ambas legislaciones pretenden por igual: modificar por la vía de la concertación las bases de un tributo.

No obstante, también es el mismo espíritu de la concertación el que guía el examen, pero sin dejar de reparar en los modos en que quedó conformado aquello que se busca dejar sin efecto, radicando allí la parcela no atendida por el órgano de aplicación. Como lo he dicho, no es propio de la cohesión que un grupo de partícipes pueda modificar lo que se decidió previamente por unanimidad, omitiéndose a quienes en la actualidad no adhieren a los nuevos intereses dispuestos en la ley.

No pretendo desconocer que el derecho evoluciona de forma constante a fin de regular pacífica y armónicamente los cambios que se producen en

una sociedad. Sin embargo, se habla aquí del funcionamiento de la relación entre los sujetos del federalismo, siempre compleja y controversial, no es posible independizarse del modo en que se toman las decisiones porque esa es la expresión concreta en que ocurre la concertación.

Además, sobre la actuación del órgano de aplicación, media otra cuestión central. Las provincias que ante él promovieron la petición, requirieron que informe *"sí, a partir de la suscripción del "Consenso Fiscal 2021" y posterior ratificación del mismo por parte de la Provincia, podría derivarse (...) algún tipo de incumplimiento en las previsiones de la ley provincial que regula el régimen del impuesto sobre los ingresos brutos, con respecto a las pautas, parámetros, reglas, lineamientos y/o características básicas para dicho tributo definido en el mencionado consenso"*, a lo que el inquirido contestó: *"no existe ningún tipo de incumplimiento en las previsiones de las leyes citadas con respecto a las pautas, parámetros, reglas, lineamientos y/o características básicas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos definidas en el Consenso Fiscal 2021 – Ley nacional 27.687..."*.

Es decir, el examen se hizo de *"Ley local a Consenso Fiscal"* no de *"Consenso Fiscal a Ley de Coparticipación Federal de Impuestos"* faceta que sí se muestra conflictiva.

Si bien, por imperio del general principio de congruencia, la Comisión dictaminó dentro de los límites que le fueron solicitados, lo cierto es que no tenía obstáculos para que, en su carácter de centinela de la Ley 23.548, señalase la inconsistencia que se apunta y su silencio no puede ser entendido como una convalidación del sentido derogatorio que se atribuye al nuevo acuerdo cuando lo que está en riesgo es la coherencia del sistema normativo, presupuesto del federalismo.

Ese déficit argumentativo es lo que impide sellar definitivamente el debate de la cuestión y torna inviable calificar el caso como la concreción del mecanismo habilitado por la CSJN para modificar la Ley de Coparticipación Federal. El dictamen no aborda la falta de unanimidad para la

aprobación del *Consenso Fiscal 2021*, siendo esa una cuestión dirimente para dar correcta solución al caso.

2.c) Como consecuencia de lo expuesto, no puedo sino coincidir y sostener el precedente "*Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi*" (Fallos 347:237) dictado de forma reciente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a lo que cabe agregar que, en la causa "*Sancor Cooperativas Unidas Limitada s/ Acción de Inconstitucionalidad y Medida Cautelar*" (Expte. CSJ 1829/2022/RH1) en fecha 10/06/24, la Procuradora General de la Nación, Dra. Laura Monti, reiteró que igualmente procede la aplicación de la regla de derecho fijada en "*Cooperativa Alberdi*", de modo que se trata de una solución con plena vigencia y las razones dadas por la demandada no alcanzan a torcer la suerte de la solución.

Es que, como también dijo el Máximo Tribunal Federal "*Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/Neuquén, Provincia del s/ acción de inconstitucionalidad: 'desde antiguo, esta Corte ha definido el criterio interpretativo que debe presidir la consideración de las leyes que rigen un sistema poliributario. Así, en Fallos:184:5 se 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'*".

Y continúa diciendo: "*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'. Se trata, en suma, de la cohesión racional del sistema. 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. 9º" (Fallos: 327:1051).*

Tal situación se configura en el caso respecto de la Provincia del Chaco que se ha adherido por medio de la ley local 594-F sin limitaciones ni reservas; lo que no implica más que el pleno reconocimiento a la autolimitación en el ejercicio de potestades tributarias, conforme las pautas establecidas en la ley-convenio.

3) De conformidad a lo expuesto, concluyo y reitero que estamos en presencia de una norma de rango superior que tiene prelación en su aplicación y que en virtud del principio de supremacía establecido en el art. 31 de la Constitución Nacional desplaza necesariamente a la norma local que se le contrapone.

**ASÍ VOTO.**

**II. A LA SEGUNDA CUESTIÓN, LA JUEZA EMILIA MARÍA VALLE, Y LOS JUECES ALBERTO MARIO MODI, NÉSTOR ENRIQUE VARELA Y VÍCTOR EMILIO DEL RÍO DIJERON:**

1) Conforme la solución arribada en la primera cuestión, corresponde rechazar la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la parte actora, Cooperativa de Trabajo y Consumo Unidos Limitada.

2) Como consecuencia de la solución a la que se arriba, procede dejar sin efecto la medida cautelar dispuesta a través de Resol. N. ° **215/24** en los autos caratulados “**COOPERATIVA DE TRABAJO Y CONSUMO UNIDOS LIMITADA S/ MEDIDA CAUTELAR**” Expte. N. ° **5542/2024-1-C** del registro de la Secretaría de Asuntos Constitucionales.

3) Atento el modo en que se resuelve la cuestión corresponde que las costas de la presente causa sean impuestas por el orden causado (art. 83 del CPCCCh) toda vez que, razonablemente, la demandante pudo creerse con derecho a litigar en defensa de sus intereses, según los antecedentes de la CSJN, de cuyos términos aquí nos apartamos.

Los honorarios del abogado que ha tomado a su cargo la representación de la accionante se regularán tomando como base el monto al que

ascienden dos salarios mínimos vitales y móviles —\$ 644.000 — (a la fecha de la presente regulación está fijado en la suma de \$ 322.000) según lo que dispone el art. 25 de la Ley 288-C, de acuerdo a las pautas de los arts. 3, 6 (40%) y 7 (70%). Por ello, se regulan los honorarios del abogado **JORGE CHRISTIANI** en la suma de **pesos cuatrocientos cincuenta mil ochocientos (\$ 450.800)** como patrocinante y en la suma de pesos **ciento ochenta mil trescientos veinte (\$ 180.320) como apoderado**, todo con más IVA si correspondiere.

No se regulan honorarios profesionales a los abogados que han intervenido por la parte demandada (Juan Ignacio Godeas y Elba del Pilar Canteros —por el *Poder Legislativo*— y Analía Marisel Cáceres y Roberto Alejandro Herlein —por la *Fiscalía de Estado*—) atento el carácter con el que intervienen y la relación de dependencia que los une con el Estado provincial (art. 42 de la Ley 288-C). **ASÍ VOTAMOS.**

**A LA SEGUNDA CUESTIÓN, LA JUEZA IRIDE ISABEL MARÍA GRILLO, en disidencia, DIJO:**

1) Conforme la solución arribada en la primera cuestión, corresponde hacer lugar a la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la parte actora, Cooperativa de Trabajo y Consumo Unidos Limitada.

2) Las costas se imponen a la demandada vencida por aplicación del principio objetivo de la derrota (art. 83 del CPCCCh).

Los honorarios del abogado que ha tomado a su cargo la representación de la accionante se regularán tomando como base el monto al que ascienden dos salarios mínimos vitales y móviles —\$ 644.000 — (a la fecha de la presente regulación está fijado en la suma de \$ 322.000) según lo que dispone el art. 25 de la Ley 288-C, de acuerdo a las pautas de los arts. 3 y 6 (40%). Por ello, se regulan los honorarios del abogado **JORGE CHRISTIANI** en la suma de **pesos seiscientos cuarenta y cuatro mil (\$644.000)** como patrocinante y en la suma de

**pesos doscientos cincuenta y siete mil seiscientos (\$257.600)** como apoderado, con más IVA si correspondiere.

No se regulan honorarios profesionales a los abogados que han intervenido por la parte demandada (Juan Ignacio Godeas y Elba del Pilar Canteros —por el Poder Legislativo— y Analía Marisel Cáceres y Roberto Alejandro Herlein —por la Fiscalía de Estado—) atento el modo en el que se imponen las costas y la relación de dependencia que los une con el Estado provincial (art. 42 de la Ley 288-C). **ASÍ VOTO.**

Con lo que se dio por terminado el presente Acuerdo, dado y firmado por los Jueces y Juezas, por ante mí, secretaria que doy fe.

#### **SENTENCIA**

Nº 326

**RESISTENCIA**, 20 de agosto de 2025.

#### **Y VISTOS:**

Los fundamentos del Acuerdo que antecede, el **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA por mayoría, con la disidencia de la Sra. Jueza Iride Isabel María Grillo;**

#### **RESUELVE:**

**I. RECHAZAR** la acción de inconstitucionalidad interpuesta por la parte actora, Cooperativa de Trabajo y Consumo Unidos Limitada.

**II. IMPONER** las **COSTAS** en el orden causado, por las razones dadas.

**III. REGULAR** honorarios para el abogado **JORGE CHRISTIANI** en la suma de **pesos cuatrocientos cincuenta mil ochocientos (\$ 450.800)** como patrocinante y en la suma de pesos **ciento ochenta mil trescientos veinte (\$ 180.320) como apoderado**, todo con más IVA si correspondiere. No se regulan honorarios a los letrados que han intervenido en la representación de la accionada, por los argumentos expuestos en los considerandos que anteceden.

**IV.- DEJAR SIN EFECTO** la medida cautelar dictada por

Resol. N.º **215/24** en los autos caratulados “**COOPERATIVA DE TRABAJO Y CONSUMO UNIDOS LIMITADA S/ MEDIDA CAUTELAR**” Expte. N.º **5542/2024-1-C**, debiendo dejarse por Secretaría debida constancia en dichos autos.

**V. REGISTRAR**, notificar. Oportunamente, archivar.

El presente documento fue firmado electronicamente por: AREBALO NELIDA ESTER, DNI: 17808907, SEC. LET. SALA S.T.J., DEL RIO VICTOR EMILIO, DNI: 17016578, JUEZ S.T.J., GRILLO IRIDE ISABEL MARIA, DNI: 13033014, JUEZ S.T.J., MODI ALBERTO MARIO, DNI: 7458042, JUEZ S.T.J., VALLE EMILIA MARIA, DNI: 13866065, PRESIDENTE/A S.T.J., VARELA NESTOR ENRIQUE, DNI: 14841425, JUEZ S.T.J..