



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO**

**ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

**Tema: Proyecto: “La Cooperativa del Sur”**

**Autora: Karina Dafné Drincovich**

**Directora: Lorena Marcela Almada**

**19-05-2025**

**Resumen:**

En la resolución del proyecto pretendemos desarrollar el tratamiento impositivo en el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe de una cooperativa con ingresos provenientes de la actividad de producción primaria y ubicación del establecimiento en otra provincia.

Del análisis surge una colisión entre lo que reza el Código Fiscal de Santa Fe con lo que establecen la ley de Coparticipación Federal de Impuestos y los principios y reglas constitucionales.

Finalmente analizamos el tratamiento tributario de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene en la Municipalidad de Puerto Madryn acerca de si la prestación del servicio por parte de la misma debe ser efectiva o potencial para dar sustento a la obligación.

Otorgamos relevancia a las posturas doctrinarias y precedentes judiciales para resolver el caso.

**Palabras clave:** ingresos brutos- cooperativa-inconstitucionalidad-ubicación del establecimiento- producción primaria- tasa- prestación de servicio

**Vinculado con contenidos de los seminarios:** Seminario sobre Problemática Tributaria de la Empresa y Otras Organizaciones, Seminario sobre Impuesto a los Consumos, Seminario sobre Procedimientos Tributarios y Derecho Tributario

## **PROYECTO: “LA COOPERATIVA DEL SUR”**

---

El día 25 de octubre del presente se apersona en su estudio jurídico-contable Carlos Gael, representante de una cooperativa dedicada a la venta al por menor de productos alimenticios: “Cooperativa del Sur”. Una vez recibido en su estudio, le transmite el problema fiscal que se encuentra atravesando la entidad que representa.

Le comenta que la cooperativa funciona en la provincia de Chubut desde hace más de 10 años, con sedes en las ciudades de Trelew, Puerto Madryn, Gaiman y Rawson. Expone que como entidad sin fines de lucro nunca ha tenido problemas con el fisco (sea nacional, provincial o municipal). Al respecto, ha cumplido siempre todas las intimaciones que le fueron cursadas y en las fiscalizaciones de las que ha sido objeto siempre ha surgido que la figura por ella escogida (es decir, la cooperativa) se ajusta correctamente a la realidad económica y a su giro.

Asimismo, le manifiesta que provee de algunos alimentos a una cooperativa del mismo ramo radicada en la provincia de Santa Fe: “Cooperativa del Centro”. Al efecto, ambas cooperativas han suscripto un acuerdo en virtud del cual la “Cooperativa del Sur” abastece a “Cooperativa del Centro” de una serie de productos de propia elaboración, fabricados o producidos exclusivamente en la provincia de Chubut (quesos, mantecas, huevos y algunos productos de panadería). Estos productos son trasladados desde la Provincia del sur hacia Santa Fe a través de camiones propios de la “Cooperativa del Centro”, adquiridos en el marco de un programa del Banco Nación, vía leasing.

El representante de “Cooperativa del Sur” le comenta que desde hace algunos meses comenzó a recibir intimaciones de la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe a los efectos de que se inscriba en el impuesto sobre los Ingresos brutos de dicha Provincia, bajo apercibimiento de hacerlo de oficio y liquidar el tributo local retroactivamente al 1° de enero de este año. Conforme surge de la intimación cursada la liquidación se ha practicado con fundamento en inc. e) del art 213 del Código Fiscal, mediante la cual se establece que “La producción primaria en tanto la explotación se encuentre ubicada en la Provincia de Santa Fe” estará exenta.

Adicionalmente, le informa que la Municipalidad de Puerto Madryn le notificó el 13 de diciembre de 2021 una intimación por la cual se le reclama el pago de la “Tasa por Habilitación, Inspección, Seguridad e Higiene y Control Ambiental”, por los períodos fiscales 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025. Le informa que no tiene constancia de que la Municipalidad le hubiera prestado servicio alguno, ya que no han concurrido inspectores a la cooperativa. Solamente alguno concurrió a inspeccionar en 2023. Además, cree que, según el Código Tributario Municipal, se encontraría exento, pero no está seguro de ello.

Cuestiones por considerar:

1. Analice la situación de la “Cooperativa Provisión de Alimentos”, descrita en el supuesto fáctico, a la luz de:

- El principio de igualdad en materia tributaria.
- El principio de capacidad contributiva.
- El principio de no confiscatoriedad.- revisar si hay que probarla.-

-El principio de reserva de ley.

-La razonabilidad.

-La Ley Penal Tributaria (encuadres típicos).

-La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos).

2.. El Sr. Gael tiene intenciones de impugnar de algún modo esta liquidación notificada. ¿A qué fuero podría acudir? ¿Qué tipo de acción utilizaría en cada caso? ¿Qué tipo de argumentos utilizaría en cada caso?

3. ¿Debe abonar la diferencia al acudir a la justicia?

4. Es de suma importancia para el Sr. Gael que, mientras se encuentre en discusión esta deuda, no sufra ejecución fiscal alguna. ¿Puede ser posible ello?

5. Analice otras cuestiones que considere relevantes para el caso.

6. Respecto a la “Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene”, analice:

- ¿Se encuentra habilitada la Municipalidad para reclamar este tributo? ¿Es efectivamente una tasa municipal?

- ¿Qué características deben tener las tasas?

- ¿Quién debe probar la prestación del servicio?

- ¿Puede tomarse como base imponible los ingresos brutos?

- ¿Considera que existe algún tipo de analogía prohibida por la Ley de Coparticipación Federal?

**1. Analice la situación de la “Cooperativa Provisión de Alimentos”, descrita en el supuesto fáctico, a la luz de:**

- El principio de igualdad en materia tributaria.
- El principio de capacidad contributiva.
- El principio de no confiscatoriedad.- revisar si hay que probarla.-
- El principio de reserva de ley.
- La razonabilidad.
- La Ley Penal Tributaria (enquadres típicos).
- La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos).

La forma jurídica de la firma es Cooperativa y como indica Caros Gael, representante de la Cooperativa del Sur, la misma se ajusta correctamente a la realidad económica y a su giro, considerando así que se trata de una empresa sin ánimos de lucro.

El Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), mediante Resolución (INAES) 5460/2023, reafirma la definición de la naturaleza jurídica de las cooperativas, el mismo expresamente dice, “Art. 1 - Reafirmase que las entidades cooperativas y mutuales son personas jurídicas privadas sin fines de lucro constituidas como empresas”. En los considerandos expresa

*“Que su misión principal es concurrir a la promoción de las cooperativas y mutuales en todo el territorio nacional, a cuyo efecto otorga su personería jurídica, ejerce el control público y favorece su desarrollo”. Además, dice “Que el objetivo de toda cooperativa es prestar servicios al costo a sus asociados y asociadas, de manera que los resultados positivos que pudieran existir les sean retornados, situación que manifiesta la ausencia de fin de lucro”. “Que los excedentes cooperativos generados en operaciones ajenas al objeto y/o con terceros no asociados, revisten el carácter de irreplicable”.*

*Agrega “Que, conforme el artículo 4 de la Ley 20.337<sup>1</sup>, los actos cooperativos difieren de los actos comerciales, puesto que no son el reflejo de operaciones comerciales, sino que constituyen la representación de un servicio social, en función del fin cooperativo y de los principios que animan a la persona jurídica”. Finalmente dice “Que, por todo lo expuesto, este Instituto Nacional ratifica la calidad de las cooperativas y mutuales como empresas sin fines de lucro, que como tales deben ser adecuadamente encuadradas tanto normativa como impositivamente en las diferentes jurisdicciones de acuerdo a su naturaleza jurídica y en la comprensión ampliamente reconocida de su capacidad de contribuir a la promoción del trabajo, la producción, el ahorro y el bienestar integral de sus asociados y asociadas y la comunidad en general”.*

Como señala Daró<sup>2</sup>, cierto es que el Instituto no tiene facultades en materia impositiva y sus pronunciamientos no producen los efectos inmediatos anhelados. No obstante, constituyen una

---

<sup>1</sup> Ley 20337 de cooperativas. 2/5/1973

<sup>2</sup> Daró, María J.” Acerca de las cooperativas y el impuesto sobre los ingresos brutos”. Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar.20/02/2024

definición de alto valor intrínseco que, asociada con argumentos jurídicos, conducen a fundar la no sujeción de las entidades en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Por otro lado, resaltamos que el poder fiscal es un poder normado dentro de los límites constitucionales, con lo cual se evidencia que, las provincias, a la hora de diseñar sus sistemas tributarios locales, deben respetar los principios consagrados en la Carta Magna.

Como explican Rajjman y Estévez<sup>3</sup>, nuestra Constitución Nacional establece una jerarquía normativa destinada a brindar estabilidad al sistema y a afianzar la seguridad de los individuos, de esta manera todo el ordenamiento jurídico encuentra fundamento en la Carta Magna, que, a su vez, lo condiciona de validez y legitimidad. El sistema normativo, para ser considerado legítimo, debe subordinarse a las reglas previstas en la Constitución, controlando de esta manera, y limitando, por cierto, el ejercicio del poder por parte de los que lo ejercen.

En cuanto al derecho intrafederal señalan que dentro de la graduación normativa analizada encontramos el llamado derecho intrafederal, al cual ubicamos por debajo de la Constitución Nacional, pero por sobre el resto del ordenamiento jurídico. Esta categoría se integra por aquellas normas que se sancionan por más de uno de los niveles del Estado, como, por ejemplo, la ley de coparticipación federal (LCF) de impuestos, el Convenio Multilateral sobre los ingresos brutos, los diversos Pactos Fiscales, entre otros, y gozan de jerarquía normativa en virtud de que no pueden ser modificadas ni reglamentadas unilateralmente, con lo cual, integran el ordenamiento jurídico nacional por ser una ley nacional, pero es superior a este y, a su vez, es parte de los sistemas jurídicos locales, pero posee jerarquía superior a estos. En definitiva, esa jerarquía y supremacía viene dada al derecho intrafederal porque ninguno de los niveles de gobierno podría modificarlo sin el consentimiento de los demás.

Siguiendo a Di Paolo<sup>4</sup> el régimen de coparticipación federal, el Convenio Multilateral y los pactos fiscales forman parte del “federalismo de concertación” o del denominado “derecho tributario intrafederal”. Así ha sido definido por el Tribunal Cívero en el fallo “Transportes Automotores Chevallier SA c/Provincia de Buenos Aires”<sup>5</sup>, en relación al régimen de coparticipación.

Expone además que esta postura fue confirmada por la Corte Suprema al dictar sentencia en la causa “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/Provincia de Buenos Aires y Otro”<sup>6</sup>, con respecto al pacto fiscal. Allí señaló la Corte que *“ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la Legislatura al derecho público interno de cada Estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización institucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su*

---

<sup>3</sup> Rajjman Maximiliano y Estévez Luciano M. “El Federalismo fiscal a prueba nuevamente. alcance del impuesto sobre los ingresos brutos en entes sin fines de lucro. Consenso fiscal 2021 vs. ley de Coparticipación federal”. Doctrina tributaria. (DTE). Errepar. 30/04/2024

<sup>4</sup> Di Paolo, Horacio. “Mutuales y Cooperativas como sujetos del impuesto sobre los ingresos brutos. Las resoluciones (CFI) 911/2020 e (INAES) 477/2020”. Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar. 4/12/2020

<sup>5</sup> “Transportes Automotores Chevallier SA c/Provincia de Buenos Aires” - CSJN - 20/8/1991; Fallos: 314:862

<sup>6</sup> “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/Provincia de Buenos Aires y Otro” - CSJN - 19/8/1999; Fallos: 322:1781

*derogación unilateral por cualquiera de las partes...*". Es importante destacar que la Corte Suprema de la Provincia de Santa Fe también se ha enrolado en esta postura, conforme surge de la sentencia recaída en la causa "Municipalidad de Rosario c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo de ilegitimidad".<sup>7</sup> Un tema de suma importancia, que resulta ser una característica de los instrumentos que forman parte del derecho tributario intrafederal, es que sus normas no se encuentran en la esfera de disponibilidad individual de cada una de las partes signatarias. Este postulado surge con claridad de la sentencia recaída en la causa "Provincia de Santa Fe c/Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad".<sup>8</sup>

Así, el "test de armonización" de la ley de coparticipación nos indica que el aspecto objetivo del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos solo puede gravar actividades lucrativas, no puede ser modificado en forma unilateral por las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Como expresa Almada<sup>9</sup>, en relación a la ley de coparticipación federal, la ley 23.548, aún vigente, promulgada el 22 de enero de 1988, para regir desde el 1° de enero de ese año, estableció un régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la nación y las provincias. Se la denomina régimen de coparticipación federal de recursos fiscales, entendido éste como instrumento de coordinación financiera para reducir, o eliminar, el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna, resultante del ejercicio concurrente (o sea, simultáneo sobre las mismas manifestaciones de riqueza) de las potestades tributarias por la Nación y las provincias, previsto por nuestra Constitución nacional.

En este sentido, Di Paolo<sup>10</sup> recuerda que la ley de coparticipación federal de impuestos menciona, en su artículo 9, inciso b), punto 1), primer apartado, que el impuesto sobre los ingresos brutos podrá recaer "sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades... con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual". Conforme esta norma, las provincias deberán legislar el aspecto objetivo del hecho imponible teniendo presente los elementos que detallamos a continuación: a) ejercicio de actividades; b) en forma habitual; c) con fines de lucro.

Destaca el referido autor<sup>11</sup>, que este es uno de los temas más controvertidos del aspecto objetivo del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. Ello debido a que la ley 23548 de coparticipación federal de impuestos señala claramente en el artículo 9), inciso b), punto 1), que solo se podrán gravar actividades con fines de lucro. En este sentido, podemos indicar que la legislación de la Provincia de Santa Fe se aparta del test de armonización detallado por la normativa federal, haciendo recaer el tributo sobre las actividades onerosas -lucrativas o no-.

---

<sup>7</sup> "Municipalidad de Rosario c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo de ilegitimidad" - CSJ Santa Fe - 20/9/2006; A. y S. - T. 216 - pág. 8

<sup>8</sup> "Provincia de Santa Fe c/Estado Nacional s/acción declarativa de Inconstitucionalidad" - CSJN 25/11/2015

<sup>9</sup> Almada, Lorena Marcela. "Competencias tributarias de los gobiernos locales. La descentralización fiscal y las formas de financiamiento de los gobiernos locales. Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas Centro de estudios científicos y técnicos (Cecyt). Noviembre 2012 – octubre 2014

<sup>10</sup> Di Paolo, Horacio. "Las asociaciones civiles frente al impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe". Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar. 13/12/2024

<sup>11</sup> Di Paolo, Horacio: "El impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe. Análisis teórico y práctico" - ERREPAR - Bs. As. - 2021

De esta manera lo establece en el art. 174 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe: *“ Por el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, etc.), se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Título”*.

El Consenso fiscal 2021 suscripto por 21 Provincias - y el Estado Nacional el 27/12/2021, fue aprobado por la ley 27687<sup>12</sup>; las jurisdicciones de La Pampa, San Luis y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no suscribieron dicho acuerdo, y si bien la Provincia de Formosa lo firmo en una instancia inicial luego no lo ratificó por ley local.

Dicho consenso y en relación a este tema, convalida que se aplique ingresos brutos sobre los ingresos provenientes a título oneroso, lucrativo o no, independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste, por ejemplo, una cooperativa. Es decir, autoriza el hecho imponible definido en el Código fiscal de la provincia de Santa fe.

En su cláusula segunda inciso a), se establece que las Provincias 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”*.

Según señalan Reijman, y Estévez<sup>13</sup>, sin lugar a dudas, el Consenso Fiscal 2021, deviene inconstitucional y así debería ser considerado por el Poder Judicial anulando sus efectos. Pretender gravar al ejercicio habitual de cualquier tipo de actividades aun cuando con ellas no se persiga “fin o propósito de lucro”, se contrapone con la obligación asumida mediante lo dispuesto en el artículo 9, inciso b), primer párrafo, de la ley 23548

Por su parte Di Paolo<sup>14</sup> explica, que, para modificar la ley de coparticipación, según reza el artículo 75, inciso 2), de la Constitución Nacional, se requiere mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de ambas Cámaras del Congreso de la Nación. Señala así el plexo constitucional que “la ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias”

Plantea también, debemos preguntarnos si esta modificación de la pauta armonizadora del impuesto sobre los ingresos brutos, por vía del Consenso Fiscal, resulta válida. Entendemos que

---

<sup>12</sup> Ley 27687. Publicada en el BO: 4/10/2022

<sup>13</sup> Rajman Maximiliano y Estévez Luciano m., OB CIT en nota 3

<sup>14</sup> Di Paolo, Horacio, OB CIT en nota 10

a los efectos de que la misma resulte legalmente válida, debería contar con el aval de todas las legislaturas de las jurisdicciones provinciales y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En este sentido se expresan Bulit Goñi Y Berteá<sup>15</sup>, planteando la Invalidez desde la inconstitucionalidad manifiesta, efectivamente, pretender gravar al ejercicio habitual de cualquier tipo de actividades “a simple título oneroso” en la jurisdicción, aun cuando con ellas no se persiga “fin o propósito de lucro”, sostenemos que contradice groseramente el compromiso superior contenido en el artículo 9, inciso b), primer párrafo, de la ley 23548 de coparticipación federal, una “ley convenio” de jerarquía innegablemente superior y prevalente: tanto a los Códigos Fiscales locales, como a este Consenso Fiscal 2021 suscripto por algunas -no todas- jurisdicciones locales y el Poder Ejecutivo Nacional.

Sostienen que la ley de coparticipación se trata, en suma: a) de una ley convenio de tal jerarquía que la Constitución Nacional misma la impone de manera taxativa e imperativa [art. 75, inc. 2), segundo párr., y la diseña de manera obligatoria en los demás párrafos del mismo inciso]; b) y de que esa ley convenio, con la superioridad consignada, establece que el impuesto que tratamos debe recaer sobre el ejercicio habitual de actividades con fin de lucro (no a simple “título oneroso”, “lucrativo o no”) en el ámbito de la respectiva jurisdicción.

Afirman, el Consenso Fiscal firmado en 2021 aún no fue tratado siquiera por el Congreso de la Nación; es decir, no tiene rango de ley. Consideran, además, en nuestra opinión, las modificaciones que en orden al Consenso Fiscal 2021 hayan introducido las provincias sin haber sido sancionada aún la ratificación por el Congreso de la Nación deben reputarse como no vigentes.

Podemos confirmar que la doctrina destaca que La Ley de Coparticipación es una “Ley-convenio”, sancionada por el Congreso de la Nación, ratificada por las Legislaturas provinciales. Tiene Jerarquía normativa superior, no puede ser modificada unilateralmente, ni reglamentada, Prevalece sobre las leyes locales. -

Como mencionamos anteriormente, este argumento se está haciendo valer a nivel de Tribunales Superiores de Justicia de las provincias y también a nivel de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

De esta manera quedó plasmado en el caso “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad”<sup>16</sup>

Como bien señalan Estévez y Del Valle Tapia<sup>17</sup>, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán dictó sentencia el 2 de marzo del corriente año, declarando la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB), cuando es aplicado sobre entes sin fines de lucro, en autos “Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Prov. de Tucumán s/inconstitucionalidad”. El pronunciamiento fue unánime: al voto de la vocal, doctora Claudia Beatriz Sbdar, adhirieron

---

<sup>15</sup> Bulit Goñi Enrique G. y Berteá Aníbal O. “Sobre el Consenso Fiscal del 27/12/2021 e ingresos brutos”. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Errepar. 22/04/2022

<sup>16</sup> CS Tucumán en el caso “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad”, 2/3/2017

<sup>17</sup> Estévez, Jorge S y Del Valle Tapia Ángel. “Ingresos brutos. Entidades sin fines de lucro. Novedoso fallo acerca de la inconstitucionalidad del impuesto”. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Errepar. Octubre 2017

los vocales, doctores Antonio Gandur y René Mario Goane. El fundamento esencial de la sentencia es el incumplimiento del artículo 9 de la ley de coparticipación federal (LCFI) 23548, de raigambre constitucional. Este fallo ha contribuido en el avance respecto del tema de la inconstitucionalidad de los impuestos sobre los ingresos brutos (IIBB) para una cooperativa.

El tribunal remarcó *“La esencia misma del derecho intra-federal 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, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes”*. El Tribunal señaló que las cooperativas *“son asociaciones fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua, a los fines de organizar y prestar servicios (artículo 2, Ley 20.337). De allí que se ha sostenido con acierto que el sistema de economía cooperativa tiene por fin la satisfacción de las necesidades humanas que reclaman los consumidores organizados voluntariamente sobre la base de la ayuda mutua y del esfuerzo propio. Lo que hace pues a la esencia de las cooperativas es el servicio al costo, desprovisto de fin de lucro en la relación que vincula al asociado con la entidad (cfr. Nissen Ricardo A., Curso de Derecho Societario, Ad-Hoc., Buenos Aires, 1998, pág. 515)”*, y que *“se basan en los principios de solidaridad, autonomía y participación democrática, donde las relaciones entre los asociados se fundan en criterios de igualdad y solidaridad frente a los objetivos económicos y de aumento de beneficio que priman en las sociedades capitalistas”*. Continuó, *“De allí que esa inexistencia de fin de lucro se manifieste respecto de los asociados – entre otras cosas– en la distribución de los excedentes (entendidos como las utilidades que arroja el ejercicio), la que se efectúa entre ellos en proporción con el uso de los servicios sociales”*.

La Cámara aseveró que *“Acorde a los lineamientos sentados hasta aquí no cabe duda que la contradicción entre el texto del artículo 214 de la Ley 5.121 y el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la Ley 23.548, es evidente. En efecto, como se sostuviera con antelación, esta última regla expresamente impone a los estados locales, la necesidad de ajustar el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a los lineamientos que allí se exponen, los cuales claramente excluyen la posibilidad de gravar con aquella gabela a las actividades que carezcan de fines de lucro”*. Concluyó que *“si mediante la Ley de Coparticipación Federal se estableció de manera expresa la necesidad de adecuar el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a las características allí delineadas, donde solo se indica como pasible de soportar el gravamen a los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro y si la Provincia de Tucumán, por intermedio de la Ley 5.928, adhirió sin limitaciones ni reservas a aquel régimen; claro está que el artículo 214 de la Ley 5.121 al gravar con el impuesto al ejercicio habitual y a título oneroso de cualquier actividad lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, violenta abiertamente los lineamientos sentados por la Ley 23.548. Consecuencia de lo mencionado, es que la divergencia apuntada, torna al artículo 214 de la Ley 5.121 inconstitucional, por encontrarse en franca contradicción con el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la Ley 23.548”*.

Destacamos la importancia que tuvo para el tribunal el precedente *“Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”* de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 24/11/2015, el cual fue considerado a la hora de fundar su decisión.

El Tribunal consideró que si en la Ley de Coparticipación Federal *“solo se indica como pasible de soportar el gravamen a los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias*

*(incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro y si la Provincia de Tucumán, por intermedio de la Ley 5.928, adhirió sin limitaciones ni reservas a aquel régimen; claro está que el artículo 214 de la Ley 5.121 al gravar con el impuesto al ejercicio habitual y a título oneroso de cualquier actividad lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, violenta abiertamente los lineamientos sentados por la Ley 23.548". Fundó dicha decisión en el precedente "Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 24/11/2015. Expuso que en dicho pronunciamiento la CSJN sostuvo que "las creaciones legales del federalismo de concertación configuran el derecho intrafederal y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y Provincias. Esa gestación institucional los ubica con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes"*

Esta misma postura fue sostenida por otro fallo de mayor jerarquía, dado que es de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en "Cooperativa farmacéutica de provisión y consumo Alberdi Ltda. c/provincia del Chaco"<sup>18</sup>

Aquí el sumario del caso: Una cooperativa presentó una acción de amparo con el objetivo de obtener la declaración de inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario del Chaco y la anulación de las resoluciones administrativas que habían determinado una deuda en relación con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos derivado de su actividad sin ánimo de lucro. Los tribunales provinciales rechazaron la solicitud.

La Corte Suprema revocó esta decisión.

En primer lugar, sostuvo que la resolución invalidaba la solución normativa contemplada en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos vigente, lo cual contradecía el propósito de uniformidad normativa establecido por dicha ley.

Por último, afirmó que la interpretación de la sentencia recurrida, que permitía la imposición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a cualquier otra actividad habitual onerosa, incluso si se llevaba a cabo sin ánimo de lucro, dejaba sin efecto y carecía de utilidad la expresión "con fines de lucro" utilizada en el artículo 9, inciso b, punto. I, de la Ley 23.548."

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

"Que la Cámara de Apelaciones Civil y Comercial confirmó la sentencia de primera instancia, decisión que fue a su vez confirmada por el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chaco al desestimar el recurso de inconstitucionalidad deducido por Cooperativa Farmacéutica. A los

---

<sup>18</sup> CSJN en el caso "Cooperativa farmacéutica de provisión y consumo Alberdi Ltda. c/provincia del Chaco", 1/03/2024

*fundamentos reseñados el Superior Tribunal agregó que –según lo sostenido por una de las juezas de cámara– el impuesto sobre los ingresos brutos no tiene en cuenta consideraciones personales del sujeto pasivo, sino que recae sobre el total de los ingresos brutos devengados originados en el ejercicio habitual de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, etc. Con base en ello concluyó que la sentencia recurrida había efectuado un análisis acabado de los hechos debatidos y que carecía de omisiones o errores en la aplicación del derecho, no habiendo el recurrente replicado adecuadamente sus argumentos.”*

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

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

*“Que las escuetas referencias que fundaron la decisión del Superior Tribunal contienen graves defectos de fundamentación, en tanto dan por sentado, sin mayores explicaciones, que el tratamiento al impuesto sobre los ingresos brutos previsto en la ley de coparticipación federal comprende actividades que no persiguen propósitos o fines de lucro. Si bien el análisis de compatibilidad de una norma local con la ley de coparticipación federal resulta como principio una materia ajena al recurso extraordinario federal, ello no implica relevar a los superiores tribunales de llevar a cabo un análisis suficiente y riguroso de la letra y el espíritu de esa norma de vital trascendencia, que dé respuesta a los planteos de los contribuyentes de forma coherente con el derecho intrafederal.”*

La postura que describimos hasta el momento de la doctrina y jurisprudencia comparte argumentos y van en el mismo sentido, es decir, resolviendo finalmente a favor de los contribuyentes.

Posteriormente, un tribunal de menor jerarquía, de la provincia de Entre Ríos, va contra lo que dispone el fallo de la Corte Suprema de Justicia. Esto se refleja el fallo “Aca Salud Cooperativa De Prestación De Servicios Medico Asistenciales Limitada C/Superior Gobierno De La Provincia De Entre Ríos S/Acción De Inconstitucionalidad S/Recurso De Inaplicabilidad”.<sup>19</sup> El Superior Tribunal de Justicia revocó la sentencia que había declarado la inconstitucionalidad del art. 151 del Código Fiscal de Entre Ríos en cuanto incluyó entre las actividades onerosas y habituales por las que debe tributarse el impuesto sobre los ingresos brutos aquellas desarrolladas por las entidades cooperativas.

De los fundamentos que los vocales expresaron, destacamos “Al momento del dictado de esta sentencia -octubre del año 2024- no puedo soslayar lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al expedirse en el precedente: “Recurso de hecho deducido por la parte actora en la

---

<sup>19</sup> CS Entre Ríos en el caso “Aca Salud Cooperativa De Prestación De Servicios Medico Asistenciales Limitada C/Superior Gobierno De La Provincia De Entre Ríos S/Acción De Inconstitucionalidad S/Recurso De Inaplicabilidad”.12/10/2024

*causa Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo"sent. del 19/03/2024-. Al respecto, considero importante destacar que no conformaré mi decisión a lo allí establecido y mantendré la conclusión a la que había arribado al expedirme primigeniamente. Fundan mi postura las siguientes razones:*

*a) lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación no resulta de aplicación obligatoria para los jueces provinciales ante situaciones análogas (Fallos: 307:1094, 311:1644, 316:221, 318:2060 y 321:2294).*

*b) se trata de una medida que afecta directamente los recursos provinciales e involucra la interpretación de derecho público local por lo que el exégeta natural de dicho régimen es este Superior Tribunal de Justicia;*

*c) la aludida confrontación y la interpretación de la norma nacional -inciso b), punto 1º, del art.9 de la Ley N°23.548 debe ser dirimida, en definitiva, por el órgano especializado en la materia - Comisión Federal de Impuestos- y a quién la ley respectiva le otorgó dicha facultad, con la participación de todas las jurisdicciones provinciales que gravan de igual manera a la aquí cuestionada incluyendo a las cooperativas como sujetos obligados al pago de los ingresos brutos-*

*d) mientras eso no suceda, no se advierte en lo dispuesto por la norma local un supuesto de "arbitrariedad" que fue la causal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación analizó para decidir en el caso mentado".*

En cuanto a las razones de la postura, podemos decir, que, si bien funda con sentencias la afirmación de que no resulta de aplicación obligatoria para los jueces provinciales lo resuelto por la CSJN ante situaciones análogas, es indiscutible la jerarquía de los fallos que emanan de la misma, con lo cual, como antecedente sigue teniendo más relevancia éstos últimos.

Por otro lado, está considerando la importancia de los recursos provinciales y del derecho público local, lo cual, es cierto, pero también es indiscutible la supremacía, ante dicho derecho, de la ley de coparticipación, la cual está en contraposición con la discutida ley provincial. Por último, detalla el escueto argumento de que mientras la Comisión Federal no se expida sobre el tema, las jurisdicciones provinciales pueden incluir a las cooperativas como sujeto obligado al impuesto sobre los ingresos brutos.

En relación a la actuación de la Comisión Federal en este tema, aún no se ha expedido, solo ha resuelto que INAES no posee las facultades para dictar normas de estas características. Como expone Di Paolo<sup>20</sup>,.. por medio de la RG (INAES) 477/2020 el Organismo fijó su postura acerca de la calidad de sujeto tributario de las cooperativas y mutuales frente al impuesto sobre los ingresos brutos. Con posterioridad a darse a conocer esta norma, la Comisión Federal de Impuestos dictó la RG (CFI) 911/2020 informando su opinión acerca de las facultades del INAES para dictar normas de interpretación en materia de tributos locales.

Señala, el INAES, con el firme objetivo de aclarar la forma de actuación de las cooperativas y mutuales frente al requisito de lucratividad de sus operaciones frente al impuesto sobre los ingresos brutos, dio a conocer su posición mediante el dictado de la RG (INAES) 477/2020. Indica el artículo 1: *"Reafirmese que las cooperativas y mutuales son entidades sin fines de lucro y, por lo tanto, el tributo de ingresos brutos no les es aplicable por encontrarse excluidas en los términos del artículo 9 inciso b) punto 1 de la ley de coparticipación"*.

---

<sup>20</sup> Di Paolo, Horacio. OB CIT en nota 4

En este sentido expresa Daró<sup>21</sup>, a pocos días de conocerse ese proyecto y sin que llegara a publicarse en el Boletín Oficial, la Comisión Federal de Impuestos (CFI), mediante resolución 911/2020, resolvió que la competencia para interpretar las leyes convenio que regulan los regímenes general y especiales de coparticipación federal, así como todo pacto o acuerdo interjurisdiccional fiscal federal, corresponde en forma exclusiva y excluyente a la Comisión Federal de Impuestos conforme -y en el ámbito- a lo establecido por la LCFI. De esa forma, la CFI marcó límites al INAES, y aquello ordenado por el organismo a las provincias no surtió los efectos impositivos buscados, y simplemente significó una definición más sobre la naturaleza de cooperativas y mutuales. Una cuestión a destacar es que, si bien la CFI cercenó las consecuencias de la reafirmación en el ámbito impositivo, lo hizo sin pronunciarse sobre el fondo observado.

Compartimos las conclusiones con los fallos que declararon la inconstitucionalidad de los artículos de los códigos tributarios locales que se contradicen con la ley de coparticipación, consideramos que los fallos que no consideraron esta postura tienen argumentos controvertidos y no han sido convalidados por La Corte Suprema de Justicia de la Nación. Así el caso que analizamos, de la CSJN *“Cooperativa farmacéutica de provisión y consumo Alberdi Ltda. c/provincia del Chaco”*<sup>22</sup>, cuestiona la sentencia que confirma la constitucionalidad de una ley provincial, en sus considerandos expresa *“Que la sentencia recurrida convalida la constitucionalidad de la norma local que grava con el impuesto sobre los ingresos brutos cualquier actividad “lucrativa o no” con el argumento de que “no contradice sino que complementa al art. 9° de la Ley Nacional N° 23.548, constituyendo ambos parte del marco jurídico que regula el impuesto sobre los ingresos brutos” (sentencia de la cámara citada por el Superior Tribunal local, fs. 225 del expediente principal). Tal interpretación desvirtúa y vuelve inoperante la solución normativa prevista en la ley de coparticipación federal de impuestos actualmente vigente, lo que torna arbitraria la sentencia en este punto (arg. Fallos: 329:2206, 329:3761; 330:133). En efecto, la ley de coparticipación federal dispone en su art. 9° una serie de obligaciones que asumen las provincias —por sí y por sus municipios— que adhieren voluntariamente a su régimen (Fallos: 341:939, consid. 8 °), entre las que se encuentra la de “ajustarse” a las “características básicas” del impuesto sobre los ingresos brutos, de modo de alcanzar el grado de homogeneidad normativa perseguido por el régimen, ya recordado en el considerando 7° de este pronunciamiento. Bajo tales premisas, la sentencia apelada incurrió en un desacierto de extrema gravedad al afirmar la interpretación de las instancias anteriores, que equivale a atribuir a la expresión “características básicas” el sentido de pautas mínimas para complementar y especificar el impuesto según los propios intereses locales, pues dicha interpretación va en desmedro patente del mencionado propósito de homogeneidad normativa perseguido por la ley de coparticipación federal de impuestos respecto del impuesto sobre los ingresos brutos”.*

El tema en discusión es el lucro como requisito en el hecho imponible, en el caso de la cooperativa, es el que determina si está gravada o no gravada en el impuesto sobre los ingresos brutos de Santa Fe.

---

<sup>21</sup> Daró, María J. OB CIT en nota 2

<sup>22</sup> CSJN en el caso *“Cooperativa farmacéutica de provisión y consumo Alberdi Ltda. c/provincia del Chaco”*, OB CIT en nota 19

Como señala Di Paolo<sup>23</sup>, debemos rescatar en todo este análisis que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido que el diseño del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos debe respetar la pauta armonizadora de la ley 23548.

De este primer análisis de la situación de la cooperativa a la luz de La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), surge, que, según el Código Fiscal de Santa Fe, la actividad de la cooperativa está gravada en impuesto sobre ingresos brutos en dicha provincia. Esta situación se contrapone con lo que establece la ley de Coparticipación Federal de impuestos, lo cual, como vimos anteriormente, ha sido motivo de planteos de inconstitucionalidad, y de los cuales surgen antecedentes de fallos resueltos a favor de los contribuyentes.

Otro aspecto relevante a considerar consiste en analizar si a la cooperativa le corresponda el beneficio de exención en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Como explica Romero<sup>24</sup>, luego de estudiar el Capítulo de las Exenciones, vemos que si lo analizamos desde la subjetividad (art. 212), estarían solamente exentas las cooperativas de trabajo y empresas recuperadas y siempre que cumplan con ciertos requisitos. Basándonos en este articulado, el resto de las cooperativas (que no sean de trabajo, ni recuperadas) estarían gravadas. Pero, si luego lo analizamos desde la objetividad (art. 213), encontramos que las actividades que realizan las distintas tipologías de cooperativas (servicios públicos, construcción, educación, etc.), están exentas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el solo hecho de desarrollar las actividades, allí mencionadas.

Expone que, la mayoría de las cooperativas, en la provincia de Santa Fe, están exentas de pagar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya sea por ser cooperativas de trabajo o empresas recuperadas (art. 212), o bien por ser otro tipo de cooperativas, y desarrollar las actividades exentas, según su objeto, mencionadas en el Art. 213.

Por último, afirma, dicho esto, todas aquellas cooperativas, que realicen actividades distintas a las mencionadas exentas, deberían estar gravadas y pagar el impuesto correspondiente.

Consideramos que la cooperativa del caso plantado, según lo establecido por el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, es una de ellas.

Hasta aquí hemos realizado el análisis basado en la forma jurídica de la firma, veamos un segundo análisis basado en las actividades que realiza.

Tal como lo indica la intimación cursada la liquidación se ha practicado con fundamento en inc. e') del art 213 del Código Fiscal, mediante la cual se establece que "La producción primaria en tanto la explotación se encuentre ubicada en la Provincia de Santa Fe" estará exenta.

Del planteo del caso se detallan las distintas actividades que realiza la cooperativa: venta, a una cooperativa del mismo ramo radicada en la provincia de Santa Fe, de una serie de productos de

---

<sup>23</sup> Di Paolo, Horacio. OB CIT en nota 10

<sup>24</sup> Romero, Cristian. [www.cpcesfe2.org.ar/tratamiento-de-impuesto-sobre-los-ingresos-brutos-en-entidades-cooperativas-exencion/](http://www.cpcesfe2.org.ar/tratamiento-de-impuesto-sobre-los-ingresos-brutos-en-entidades-cooperativas-exencion/) 28/09/2020

propia elaboración, fabricados o producidos exclusivamente en la provincia de Chubut (quesos, mantecas, huevos y algunos productos de panadería).

Cabe aclarar que, en relación a la venta de productos industrializados, quesos, mantecas y algunos productos de panadería, al tratarse del desarrollo de las actividades exentas, mencionadas en el Art. 213, inc. e) del Código Fiscal de Santa Fe, están fuera del análisis. Consideramos que la liquidación practicada por rentas Santa Fe se vincula con la venta de huevos, producto no industrializado, dado que como mencionamos anteriormente la liquidación se ha practicado con fundamento en inc. e) del art 213 del Código Fiscal. -

El inc. e) del art 213 del Código Fiscal reza: *“Están exentos del pago del impuesto los ingresos brutos generados por las actividades, hechos, actos u operaciones siguientes: e) La producción primaria en tanto la explotación se encuentre ubicada en la Provincia de Santa Fe”*.

La explotación, en el caso de la firma analizada, se encuentra ubicada en la provincia de Chubut, no en la Provincia de Santa Fe. Con lo cual, considerando el CF de Santa Fe, la empresa no goza de la exención frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Pero, este planteo, también es meritorio de debate y cuestionamiento ¿Es posible dar un tratamiento diferencial frente a un beneficio de exención por el solo hecho de ubicarse el establecimiento en una provincia en lugar de ubicarse en otra?

Como mencionamos anteriormente, el poder tributario provincial tiene límites establecidos en los principios consagrados en la Constitución Nacional.

Analicemos entonces la situación de la “Cooperativa Provisión de Alimentos”, descrita en el supuesto fáctico, a la luz de:

#### **-El principio de igualdad en materia tributaria**

Este principio emana del art 16 de la Constitución Nacional *“todos sus habitantes son iguales ante la ley;.. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*.

El hecho de realizar un tratamiento diferencial por la ubicación de sus establecimientos ha sido considerado por muchos contribuyentes violatorio del principio de igualdad en materia tributaria.

En este sentido, traemos en primer lugar las causas “Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”<sup>25</sup> y “Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/Acción declarativa de certeza”<sup>26</sup>, las mismas comparten cuestionamientos, día de dictado de sentencias y efectos, ambas se han establecido como precedentes para causas similares. En ambas se declara la inconstitucionalidad de las leyes locales que establezcan un tratamiento diferencial, en estos casos alícuotas diferenciales, para el impuesto sobre Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dependiendo del lugar de radicación de la empresa.

---

<sup>25</sup> CSJN, “Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 31/10/2017

<sup>26</sup> CSJN, “Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/Acción declarativa de certeza”, 31/10/2017

Destacamos que la causa Bayer S.A. es mencionada dentro de los considerandos del fallo Harriet y Donnelly S.A., con tal relevancia que en el último expresa *“Que, en los términos planteados, las cuestiones sometidas a decisión de este Tribunal son sustancialmente análogas a las examinadas y resueltas en la causa CSJ 505/2012 (48 B)/CS1 “Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, sentencia de la fecha, a cuyos fundamentos y conclusiones allí expuestos corresponde remitir en razón de brevedad y con el propósito de evitar repeticiones innecesarias”*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, dentro de los considerandos de la causa Bayer S.A. destacó *“Entre las limitaciones establecidas en la Constitución Nacional a las facultades impositivas les figura la consagrada en su artículo 16, que, en lo pertinente al caso, prescribe que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. El recordado principio que, como garantía fundamental, ha establecido la Constitución, está claramente fijado en su significación y alcances en la jurisprudencia de esta Corte que, en materia de impuestos ha decidido que aquella “no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas” (Fallos: 115:111; 132: 402, y “Bolsa de Cereales” Fallos: 337:1464, considerando 14)”*.

*“Que la garantía del art. 16 de la Constitución Nacional entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación (Fallos: 182:355; 236:168; 264:185; 301:1185, entre muchos otros). El establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también-y es lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales (Fallos: 200:424)”*.

En su último considerado expresa *“Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, arto 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución (Constitución Nacional, arts. 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada”*.-

Por su parte el fallo Harriet y Donnelly S.A, también funda su planteo, entre otros arts., en el art 16 de la Constitución Nacional *“En segundo lugar, aduce que el artículo 16 de la Constitución Nacional no crea reglas férreas, ya que permite al legislador la creación de categorías de contribuyentes a condición de que éstas sean razonables y excluyan toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas. Alega que la distinción en las alícuotas aquí cuestionada busca estimular el desarrollo de la actividad*

*económica local, en ejercicio de las facultades constitucionales de la Provincia del Chaco y basada en criterios de oportunidad, mérito o conveniencia”*

#### **-La razonabilidad.**

Este principio deriva de los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional.

La Corte Suprema de la Nación en la causa Bayer SA expresa: *“Que el principio de razonabilidad exige que deba cuidarse especialmente que los preceptos mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante todo el lapso que dure su vigencia, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la Constitución Nacional (Fallos: 316:3104; 328:566). Su aplicación al sub lite requiere de un examen cuidadoso de las normas impositivas en juego para así desentrañar si dichos principios de base constitucional se ven conculcados (art. 28, Constitución Nacional y Fallos: 310:2845; 311:394; 312:435, entre otros). En efecto, si para el caso de “actividades desarrolladas por contribuyentes y/o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe”, la legislación local impone una alícuota superior (art. 6° de la ley 3650) a la de las empresas radicadas en su territorio, las que incluso pueden acceder a la exención que les confiere en su actual redacción el arto 160, inc. ñ, del Código Fiscal (ley 3456, t.o. 1997), corresponde determinar a la luz de los criterios expuestos si en el sistema constitucional argentino tal distinción es razonable en función del domicilio del contribuyente como único criterio de categorización”.*

*“Que con relación a la cuestión del domicilio del contribuyente en el ya citado precedente in re “Bolsa de Cereales de Buenos Aires”, Fallos: 337:1464, esta Corte-al resolver un reclamo vinculado al impuesto de sellos- ha fijado un estándar interpretativo que se traslada sin dificultad al caso de autos. En efecto el Tribunal ha dejado bien establecido que: “... el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes”.*

*“ Que, en tales condiciones, no se advierte razón suficiente para que la actora que realiza las actividades incluidas en las categorías enunciadas, tribute de un modo más gravoso que las empresas radicadas en el territorio de Santa Fe, desde que la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del domicilio no constituye a criterio de la Corte una pauta razonable que autorice a ubicarla en un grupo distinto que permita la fijación de alícuotas diferenciales a los efectos impositivos (arg. Fallos: 320:1302 y 322:1781) y, por tanto, no supera el control de razonabilidad efectuado”.*

#### **-La cláusula comercial**

Dicha cláusula está considerada en la Constitución Nacional, artículos 75, inc. 13 y 126.

En este sentido, la Corte Suprema de la Nación en la causa Bayer SA expresa *“Que con este encuadre, y estrechamente vinculado al fundamento desarrollado en los considerandos precedentes para descalificar la normativa provincial en crisis, es dable señalar que en el sub lite la impugnación se basa también en el quebrantamiento del principio establecido en la Ley*

*Fundamental según el cual el comercio entre los estados solo puede ser regulado por el Congreso (art. 75, inc. 13), en tanto desde esta óptica, la cuestión a resolver respecto al tratamiento impositivo diverso del producto según su origen local y que provenga de otra provincia afectan en orden a su comercialización, potestades provincia, del gobierno federal. Es que la exigencia de la ley impositiva general de la Provincia de Santa Fe, al disponer alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la empresa que comercializa el producto, genera una suerte de barrera aduanera, o de medidas proteccionistas, que alteran previsto el concepto orgánico de comercio en la Constitución Nacional.”*

#### **-Prohibición de establecer aduanas interiores**

Esta prohibición, está considerada en la Constitución Nacional, artículos 8 a 12.

El tribunal superior en la causa Bayer SA se expresó en relación a la misma “*Que si para proteger su propio comercio local un Estado provincial tuviera el derecho de gravar con un impuesto las mercaderías distribuidas en su territorio, es evidente que el monto del tributo quedaría librado a la discreción de aquel y en ejercicio de tal facultad podría elevarla en una proporción tal que sería fácil excluir la producción de tales artículos y hacer por ese medio imposible la competencia con los productos o artículos ya incorporados a su propio comercio. Y no es necesario demostrar que fue cabalmente para impedir consecuencias de ese orden que los autores de la Constitución dieron al Congreso el poder de regular el comercio y a los habitantes de la República la libre circulación en toda ella de los efectos de producción o fabricación nacional o extranjera 149:137) (conf. Fallos: Cabe destacar en tal sentido que en un pleito en el que también fue demandada la Provincia de Santa Fe, el Tribunal sostuvo que la circulación de los efectos de la producción o fabricación nacional que el art. 10 de la Constitución declara libre de derechos, es la circulación territorial que en realidad, queda también afectada gravando con un impuesto, hasta de 750 pesos la venta de cerveza elaborada fuera de la provincia y solo 30 pesos la de elaboración local (Fallos: 125:333). 25) Que una interpretación contraria que contemple la posibilidad de regulaciones locales "defensivas" en esta materia sería incongruente con el sistema económico creado por la Constitución Nacional en sus arts. 8°, 9°, 10, 11 Y 12, cuya preservación se encuentra a cargo del Congreso Nacional, con Jurisdicción para "reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí" (conf. arto 75, inc. 13, Constitución Nacional; Fallos: 335:1794, causa "Pescargen S.A.", considerando 13)”.*

Explica Robledo<sup>27</sup>, con cita de Bulit Goñi, Lenardón reseña que, desde sus orígenes, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha venido aceptando mayoritariamente la validez de los tributos locales que recayeran sobre manifestaciones del comercio interjurisdiccional, en tanto su aplicación no operase como aduana interior o instrumento de protección económica, no efectuase discriminaciones por el origen o el destino de los bienes y no alterare las corrientes naturales de consumo, circulación o tránsito.

Como destacamos con anterioridad, numerosas causas han seguido los fundamentos y conclusiones de los fallos Bayer S.A. y Harriet y Donnelly S.A. Teniendo todas el mismo

---

<sup>27</sup> Robledo, Natalia P. “Jurisprudencia comentada. Inconstitucionalidad de alícuotas diferenciales en materia de ingresos brutos: comercio interprovincial y principio de igualdad”. Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar. 6/01/25

resultado, declarar la inconstitucionalidad del requisito de que la explotación se encuentre ubicada en la Provincia que pretende hacer el ajuste.

Entre ellas: “Cervecería y Maltería Quilmes Sociedad Anónima Industrial, Comercial, Agrícola y Ganadera c/ San Juan, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”<sup>28</sup> de la CSJN. En la misma, la actora plantea .....” *que la legislación provincial cuestionada ha instaurado una política discriminatoria arbitraria, contraria a la Constitución Nacional, pues mientras quienes desarrollan actividades análogas a la actora en territorio sanjuanino se encuentran exentos –a tenor del inc. p del artículo 130 del Código Fiscal-, los contribuyentes que, como en su caso, no desarrollen su actividad industrial en establecimientos ubicados en la Provincia de San Juan, están obligados a pagar las alícuotas del impuesto a los ingresos brutos del 3% o 1,5%”.* El Tribunal superior expresa en sus considerandos “*Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados en las causas citadas en el considerando 4° precedente, y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el caso queda en evidencia la discriminación generada por la legislación provincial en función del lugar de radicación del establecimiento productivo del contribuyente, en tanto se lesionaba el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16), y se alteraba la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inciso 13, y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución Nacional (artículos 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada (Fallos: 340:1480) ”*

Otra de las causas es “Molinos Florencia S.A. c/ San Juan, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”<sup>29</sup> de la CSJN. La actora plantea:” *dice encontrarse, frente a la pretensión de la demandada de someter a la alícuota general en el impuesto sobre los ingresos brutos a los ingresos obtenidos por su actividad de “Molienda de Trigo” (código 153110), excluyéndola “discriminatoriamente” de la exención dispuesta en el artículo 130, inc. p, del Código Fiscal provincial, en razón de no poseer su establecimiento productivo en la jurisdicción sanjuanina”* El Tribunal Superior expresa en sus considerandos. “*Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en el presente proceso presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en Fallos: 340:1480 y en la causa CSJ 114/2014 (50-H)/CS1 “Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 31 de octubre de 2017, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir en cuanto fueren aplicables al caso de autos, en razón de brevedad y con el propósito de evitar repeticiones innecesarias”.* “*Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados en las causas citadas en el considerando 4° precedente, y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el caso queda en evidencia la discriminación generada por la legislación provincial en función del lugar de radicación del establecimiento productivo del contribuyente, en tanto se lesionaba el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16) y se alteraba la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inciso 13, y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución Nacional (artículos 9° a 12), para perjudicar a los*

---

<sup>28</sup> CSJN, “Cervecería y Maltería Quilmes Sociedad Anónima Industrial, Comercial, Agrícola y Ganadera c/ San Juan, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 21/11/2024

<sup>29</sup> CSJN, “Molinos Florencia S.A. c/ San Juan, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 21/11/2024

*productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada (Fallos: 340:1480)”.*

Mencionamos también la causa “Gualtieri Hnos S.A. c/ La Pampa, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”<sup>30</sup> de la CSJN. El tribunal superior expresa en sus considerandos “*Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en este litigio presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en Fallos: 340:1480 y en la causa CSJ 114/2014(50-H)/CS1 “Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 31 de octubre de 2017, a cuyos fundamentos y conclusión corresponde remitir en cuanto fueren aplicables al caso de autos, en razón de brevedad y con el propósito de evitar repeticiones innecesarias”. “Que, por lo tanto, la aplicación de la normativa provincial que se cuestiona, en el caso concreto, al gravar con una alícuota más gravosa la actividad industrial de la actora, obstaculizaba el desenvolvimiento del comercio entre las provincias”. “Que en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados en las causas citadas en el considerando 3°, y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el presente proceso queda en evidencia la discriminación generada por la legislación provincial en función del lugar de radicación del establecimiento productivo del contribuyente, en tanto se lesionaba el principio de igualdad (Constitución Nacional, art. 16), y se alteraba la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, arts. 75, inciso 13, y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución Nacional (artículos 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada (Fallos: 340:1480)”.*

Otra causa es “Mastellone Hermanos S.A c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”<sup>31</sup> de la CSJN. La actora plantea “*que establecen alícuotas diferenciales en el impuesto sobre los Ingresos Brutos (sic), sobre la base de la radicación de la planta industrial donde se desarrolle la actividad de los contribuyentes”. El Tribunal Superior expresa “Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en Fallos: 340:1480 y en la causa CSJ 114/2014 (50-H)/CS1 “Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 31 de octubre de 2017, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir en cuanto fueren aplicables al caso de autos, en razón de brevedad y con el propósito de evitar repeticiones innecesarias”. “Que, por lo tanto, la aplicación de la normativa provincial que se cuestiona, al gravar las ya referidas actividades de la actora con alícuotas más gravosas, obstaculizaba el desenvolvimiento del comercio entre las provincias”. “Que en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados en las causas citadas en el considerando 3°, y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el presente proceso queda en evidencia la discriminación generada por la legislación provincial en función del lugar de radicación del establecimiento productivo del contribuyente, en tanto se lesionaba el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16), y se alteraba la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inciso 13, y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución Nacional (artículos 9° a 12), para perjudicar a los productos conduce a la*

---

<sup>30</sup> CSJN, “Gualtieri Hnos S.A. c/ La Pampa, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 05/12/2024

<sup>31</sup> CSJN, “Mastellone Hermanos S.A c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 05/12/2024

*foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada (Fallos: 340:1480)”.*

Además la causa “R.P.B. S.A. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”<sup>32</sup> de la CSJN. El Tribunal Superior expresa. *“Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el presente caso queda en evidencia la discriminación generada por la legislación provincial en función del lugar de radicación del establecimiento del contribuyente, en tanto se lesionaba el principio de igualdad (Constitución Nacional, art. 16), y se alteraba la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, arts. 75, inc. 13, y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución Nacional (arts. 9° a 12), para perjudicar a los bienes y servicios foráneos en beneficio de los “producidos” en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada (Fallos: 340:1480 y causa CSJ 38/2014 (50-D)/CS1 “Droguería del Sud S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, antes citada)”*.

Por último, mencionamos la causa “Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. c/ San Juan, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”<sup>33</sup> de la CSJN. En la misma, la actora plantea *“que la demandada la ha sometido a un trato discriminatorio, en virtud de la exclusión de la exención aplicable a la producción de bienes, por no contar con su establecimiento industrial ubicado en la Provincia de San Juan”*. El Tribunal superior expresa en sus considerandos *“Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en el presente proceso presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en Fallos: 340:1480 y en la causa CSJ 114/2014 (50-H)/CS1 “Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 31 de octubre de 2017, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir en cuanto fueren aplicables al caso de autos, en razón de brevedad y con el propósito de evitar repeticiones innecesarias. Que, por lo tanto, la aplicación de la normativa impositiva que se cuestiona, al gravar la actividad industrial ya referida de la actora con una alícuota más gravosa, obstaculizaba el desenvolvimiento del comercio entre las provincias”*. *“Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados en las causas citadas en el considerando 4° precedente, y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el caso queda en evidencia la discriminación generada por la legislación provincial en función del lugar de radicación del establecimiento productivo del contribuyente, en tanto se lesionaba el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16), y se alteraba la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inciso 13, y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución Nacional (artículos 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada (Fallos: 340:1480).”*

Es importante resaltar además que, como explica Di Paolo<sup>34</sup>, la Provincia de Santa Fe adhirió al Consenso Fiscal del 2017<sup>35</sup> y a sus sucesivas prórrogas y modificaciones. Se trata de una

<sup>32</sup> CSJN, “R.P.B. S.A. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 05/12/2024

<sup>33</sup> CSJN, “Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. c/ San Juan, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 03/04/2025

<sup>34</sup> Di Paolo, Horacio. “Producción primaria: la exención consagrada en el inciso e’) del Artículo n.º 213 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe” 22.as Jornadas Nacionales. Tributarias, previsionales, laborales y agropecuarias. Colegio de Graduados de Ciencias Económicas de Rosario. Septiembre 2024

<sup>35</sup> Aprobado por Ley (Santa Fe) 13748. (BO: 29/02/2018)

herramienta que forma parte del denominado “Derecho Tributario Intrafederal”, según lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Del texto del citado Consenso surge con claridad que las Provincias se comprometieron a *“Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien”*. A simple vista, pareciera que la nueva exención no cumple con este compromiso asumido por nuestra provincia mediante la firma del Consenso Fiscal.

Por último, destacar que es posible que las jurisdicciones locales revisen su código local y lo modifiquen, aceptando que es el tratamiento correcto. La provincia de Córdoba ha tomado esta postura, así la ley provincial 10928, artículo 241, inciso 22) el mismo reza *“La producción primaria, la actividad industrial, con excepción en ambos casos de las operaciones con consumidores finales entendiéndose como tales a los sujetos no inscriptos en el impuesto, excepto que dicha falta de inscripción derive como consecuencia de exenciones en la jurisdicción correspondiente- y el suministro de gas -excepto la destinada a consumos residenciales- y electricidad. La generación de energía eléctrica queda excluida de la presente exención, excepto la de origen renovable en el marco del Decreto Provincial Nº 132/19”*. Eliminando de esta forma el requisito de que la explotación y/o establecimiento productivo en actividad se encuentre ubicado en la Provincia de Córdoba.

Concluimos diciendo que realizar un tratamiento diferencial frente a un beneficio de exención por el solo hecho de ubicarse el establecimiento en una provincia distinta a la que corresponde el código fiscal local, que pretende hacer el ajuste, es inconstitucional. Compartimos la postura de la doctrina sentada en las causas Bayer S.A. y Harriet y Donnelly S.A., a las cuales, como analizamos, se han remitido gran cantidad de autos, compartiendo argumentos y conclusiones, dado que las cuestiones de fondo a resolver presentaban sustancial analogía con los mismos.

La inconstitucionalidad fundamentalmente está planteada por el hecho de considerar los contribuyentes que el código local, al establecer dicha diferenciación, viola principios y reglas constitucionales.

Recordamos que el poder tributario provincial tiene límites establecidos en los principios consagrados en la Constitución Nacional.

El tema en discusión es que la explotación se encuentre situada en la ciudad de Santa Fe como requisito para obtener el beneficio de la exención, en el caso de la cooperativa, es el que determina si está exenta o no está exenta en el impuesto sobre los ingresos brutos de Santa Fe.

De este análisis de la situación de la cooperativa a la luz del principio de igualdad en materia tributaria, la razonabilidad, la cláusula comercial y la prohibición de establecer aduanas interiores, surge, que, según el Código Fiscal de Santa Fe, la actividad de la cooperativa no está exenta en impuesto sobre ingresos brutos en dicha provincia. Esta situación se contrapone con lo que establecen los principios y reglas constitucionales, lo cual, como vimos, ha sido motivo de planteos de inconstitucionalidad, y de los cuales surgen antecedentes de fallos resueltos a favor de los contribuyentes.

Por último, consideramos la situación de la cooperativa a la luz del principio de capacidad contributiva, principio de no confiscatoriedad, principio de reserva de ley y de la ley penal tributaria

### **-El principio de capacidad contributiva**

Como expresa Sequeira<sup>36</sup>, la capacidad contributiva no se encuentra consagrada expresamente en la CN, sino que surge implícitamente de los artículos 4,16 ,17 ,28 y 33, y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad. Consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. La capacidad contributiva es única de cada sujeto. No se reduce solamente a la apreciación económica del mismo, sino que a veces se conjugan fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con razonabilidad. Se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital.

Expresa que, para la CSJN, la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es un requisito indispensable de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (“Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta” 1989 - Fallos: 312:2467). La Corte sostuvo también que, si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica (“López López, Luis y otro c/Provincia de Santiago del Estero - 1991 - Fallos: 314:1293).

Manifiesta García Müller<sup>37</sup> que la condición de sujeto pasivo ante los tributos nace a partir de la manifestación de capacidad contributiva y ésta puede basarse en la posesión de bienes, la obtención de rentas y la realización de consumos. Pero cabe recordar que en las cooperativas no hay intermediación sino una acción común de los asociados cooperativamente organizados, lo cual es un acto interno, y que “la cooperativa es el brazo extendido de sus propios miembros” En este sentido explican Schulz, D’lorio S y D’lorio A<sup>38</sup> que también debe considerarse que el patrimonio cooperativo es de propiedad conjunta de los asociados, que en el momento de liquidación de la cooperativa el remanente residual no se distribuye entre los mismos, y que los aportes de los asociados son una condición para obtener los servicios brindados por la cooperativa, más no una inversión para obtener rendimientos.

Lo cierto es que los principios y valores cooperativos, así como las reglas de funcionamiento de las cooperativas, hacen que el modelo de tributación general creado para las sociedades de capital sea difícil de aplicar.

Consideramos que el caso bajo análisis es un ejemplo claro de la dificultad que presentan las cooperativas a la hora de que se reconozca su naturaleza como sujeto de la economía social y

---

<sup>36</sup> Sequeira, Marcos A. “tratamiento de las fundaciones frente al impuesto a las ganancias.” Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Mayo 2023

<sup>37</sup> García Müller, Alberto. El acto cooperativo, construcción latinoamericana. En Mutuberría, V. (2015). La Economía Social y Solidaria en la historia de América | Latina y el Caribe Cooperativismo, desarrollo comunitario y Estado (p. 227- 239). Ciudad Autónoma de Buenos Aires: IDELCOOP-Instituto de la cooperación- Fundación de educación, investigación y asistencia técnica. 2015

<sup>38</sup> Schulz, Adriana Mabel; D’lorio, Stefanía y D’lorio, Antonella. Análisis impositivo de las cooperativas como sujetos de la economía social y solidaria. 2021

solidaria. La misma, está gravada en el impuesto sobre los ingresos brutos de Santa Fe según el CF de la provincia.

### **-El principio de no confiscatoriedad**

Como menciona Sequeira<sup>39</sup>, no se encuentra expresamente contemplado en la CN, pero sí en forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los artículos 14, 17, 18 y 33. La propiedad puede verse menoscabada por una fuerte presión tributaria ejercida mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad, que en muchos países ha sido consagrado expresamente en sus constituciones políticas. Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (doctrina de la CSJN, Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Luqui<sup>40</sup> sostiene que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad. Sequeira<sup>41</sup> además explica que, No toda la doctrina comparte este criterio. En relación con los impuestos indirectos, el principio de no confiscatoriedad no parece tener la misma aplicación, en razón de la posibilidad de su traslación. La CSJN se ha pronunciado en este sentido, entre otros, en “Fisco nacional c/Roberto Bosh SA”, sent. del 23/2/1934 (Fallos: 170:180) y “Nación Argentina c/Compañía Ferrocarrilera de Petróleo”, sent. del 30/7/1948 (Fallos: 211:877). La Corte rechazó la aplicación del principio de no confiscatoriedad a los impuestos indirectos, salvo que se demuestre que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir, absorbiéndolos sustancialmente (“Fisco nacional c/Robert Bosch SA” - sent. de 1934 - Fallos: 170:180; y “SA Argentina Construcciones Acevedo y Shaw c/Municipalidad de Santa Fe” - sent. del 1946 - Fallos: 205:562).

El impuesto sobre los ingresos brutos, el cual analizamos, es un impuesto indirecto, como indicamos parte de la doctrina sostiene que al ser un impuesto trasladable no es posible considerar la confiscatoriedad. Pero, también encontramos fallos que la consideran, con lo cual, si se demuestra que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir, absorbiéndolos sustancialmente, puede considerarse la aplicación del principio de no confiscatoriedad. Cabe destacar que el contribuyente debe presentar pruebas para demostrar la violación de dicho principio.

### **-El principio de reserva de ley**

---

<sup>39</sup> Sequeira, Marcos A. OB CIT en nota 37

<sup>40</sup> LUQUI, Juan Carlos, Derecho constitucional tributario, Depalma, Bs. As., 1993

<sup>41</sup> Sequeira, Marcos A. OB CIT en nota 37

Como explica Almada<sup>42</sup>, Este principio emana del artículo 19 de la Constitución Nacional, al disponer que —nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, complementándose en el orden federal con los artículos 4º -el Congreso impone contribuciones-, 9º -el Congreso fija las tarifas de los impuestos aduaneros-, 17º -ningún servicio personal es exigible sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley-, 52º —establece la iniciativa de la Cámara de Diputados en materia de contribuciones- y 75 inc. 1º y 2º -sobre derechos de exportación e importación y contribuciones directas excepcionales, respectivamente, que sólo pueden ser impuestas por el Congreso-149, 76 –prohibición de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo- y 99, inc. 3, de la CN.

La sentencia del caso “Aca Salud Cooperativa De Prestación De Servicios Medico Asistenciales Limitada C/Superior Gobierno De La Provincia De Entre Ríos S/Acción De Inconstitucionalidad S/Recurso De Inaplicabilidad”<sup>43</sup> dentro de sus considerandos expresa “Este último se lo identifica con la frase latina “*nullum tributum sine lege*” y constituye un límite del poder impositivo y condición esencial del Estado Constitucional; del cual deriva, que cuando la norma es clara en la definición de los elementos esenciales configuradores del hecho imponible, no es dable apartarse de ello (exigencias de certeza jurídica). De lo contrario se vulneraría el principio de legalidad condicionante del ejercicio legítimo del poder tributario estatal y de la división de poderes en la materia fiscal, en su funcionalidad garantista no sólo de los intereses individuales sino también de los generales de toda la comunidad comprometidos en la política tributaria, que abarca tanto a la creación de impuestos, tasas, contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos pasivos alcanzados y las exenciones, razón por la cual, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva en dichas materias”.

Este fallo, como explicamos, a nuestro criterio, contiene argumentos controvertidos, siendo este último, otro ejemplo de esta afirmación. Considera que el hecho de que el tributo surge de una ley provincial es constitucional. Entendemos que para analizar si se vulnera el principio de legalidad debería tenerse en cuenta que el poder fiscal es un poder normado dentro de los límites constitucionales, como explican Reijman, y Estévez<sup>44</sup> el sistema normativo, para ser considerado legítimo, debe subordinarse a las reglas previstas en la Constitución, controlando de esta manera, y limitando, por cierto, el ejercicio del poder por parte de los que lo ejercen.

### **La Ley Penal Tributaria (encuadres típicos).**

En cuanto al Procedimiento Penal Tributario Delictual, la normativa aplicable en Santa Fe es el Código Fiscal Ley 3456 t.O. 2014 y sus modificatorias, Ley Nacional N° 27430 (deroga Ley Penal Tributaria N° 26.735), Supletoriamente CPP SF Ley 12734 y sus modificatorias.

---

<sup>42</sup> Almada, Lorena Marcela. OB CIT en nota 9

<sup>43</sup> CS Entre Ríos en el caso “Aca Salud Cooperativa De Prestación De Servicios Medico Asistenciales Limitada C/Superior Gobierno De La Provincia De Entre Ríos S/Acción De Inconstitucionalidad S/Recurso De Inaplicabilidad”. 12/10/2024

<sup>44</sup> Rajman Maximiliano y Estévez Luciano M. OB CIT en nota 3

En el caso planteado la cooperativa no se inscribió en el impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Santa Fe, por ende, tampoco realizó las presentaciones de DDJJs del mismo.

La conducta fiscal se evalúa y la sanción encuadraría en el art 87 del Código Fiscal ( Multa por omisión), al cual reza *“Incurrirá en omisión y será sancionado con una multa graduable desde un diez (10%) por ciento y hasta el cien por ciento (100%) del monto de la obligación omitida, salvo régimen especial, el incumplimiento culpable de todo contribuyente o responsable que omitiere el pago, total o parcial, de impuestos y/o sus anticipos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. No corresponderá la aplicación de la sanción prevista en este artículo cuando la infracción fuera considerada como defraudación por este Código o por leyes tributarias especiales.”*

En el caso de que de la evaluación de la conducta fiscal, se considera que hay defraudación, la sanción encuadraría en el art. 89 del Código Fiscal ( defraudación) el cual reza *“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa de dos (2) a diez (10) veces el impuesto en que se defraudara al Fisco, salvo régimen especial, y sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes, quienes realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o, en general, cualquier maniobra consistente en ardid o engaño, cuya finalidad sea la de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos por deuda propia, o a terceros u otros sujetos responsables”.*

El art 91. Del Código Fiscal enumera en forma no taxativa de los supuestos en los cuales se presume la defraudación, Presunciones “iuris tantum”: admiten prueba en contrario.

En el caso de que sea considerado defraudación (art 89 CF) -, la conducta es compatible con el régimen penal tributario.

Ley penal tributaria N° 17430, evasión simple, art. 1, el cual reza *“ Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión.”*

## **2. El Sr. Gael tiene intenciones de impugnar de algún modo esta liquidación notificada. ¿A qué fuero podría acudir? ¿Qué tipo de acción utilizaría en cada caso? ¿Qué tipo de argumentos utilizaría en cada caso?**

Para realizar este análisis consideramos que el contribuyente se encuentra en el inicio de una determinación de oficio (D.O.), la cual comienza con la vista. La misma se le notifica para que ejerza su derecho de defensa, (quince (15) días prorrogables por única vez, por un lapso igual). El procedimiento se encuentra regulado en los art 70 y 71 del Código Fiscal.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Código Fiscal de Santa Fe ley 3456. T.o. 2014 y sus modificatorias. Ley 13260

Según indica el CF, tiene la posibilidad de:

- \* allanarse, con lo cual no se dicta la D.O., reducción de la multa a 2/3 del mínimo legal.
- \* No contestar, lo cual implica que se dicte la D.O.
- \* Presentar descargo sin pruebas, lo cual implica que se dicte la D.O.
- \* Presentar descargo con pruebas. (treinta (30) días para producir pruebas, prorrogables por única vez, por un lapso igual)

La Administración Provincial de Impuestos (API) podrá disponer medidas para mejor proveer en cualquier estado del trámite, con noticia al interesado.

El procedimiento de determinación de oficio termina con una resolución determinativa de tributos, requiere dictamen jurídico previo si quien dicta la resolución fundada no es abogado.

Vencido el término probatorio o cumplidas las medidas para mejor proveer se debe dictar la D.O. dentro de los noventa (90) días siguientes, donde se lo intima al pago del capital, intereses y de corresponder, multas, dentro del plazo de quince (15) días.

Transcurrido el plazo para dictar la resolución, se puede solicitar pronto despacho, si la administración no se pronuncia dentro del plazo de treinta (30) días, operará la caducidad del procedimiento de D.O. y solo podrá iniciarse uno nuevo previa autorización del Ministerio de Economía.

Ante la D.O. el contribuyente tiene la opción de:

- \* pagar, con lo cual la multa se reduce al mínimo legal
- \* no pagar, queda firme la resolución, se dispara el juicio de apremio, implica ejecución fiscal
- \* presentar recurso de reconsideración.

Como indicamos, una vía recursiva posible es el **recurso de reconsideración o revocatoria** (art 119 CF), el mismo puede presentarse dentro de los quince (15) días de notificada la D.O., tiene efecto suspensivo, se deben exponer los argumentos contra la determinación impugnada.

Se deben acompañar u ofrecer pruebas que hagan a su derecho vinculadas con la materia del recurso y la Api considere procedentes. Las pruebas ofrecidas estarán a cargo del recurrente, dentro del término que determine la administración.

En el caso de que la resolución de API del recurso de reconsideración sea en contra del contribuyente, queda firme a los quince (15) días de notificado el contribuyente o responsable, contra la misma se puede presentar un recurso de apelación.

El **recurso de apelación** (art 120, 121 CF) se presenta dentro de los quince (15) días de notificado el contribuyente o responsable de la resolución recaída sobre el recurso de revocatoria. Juntamente con el escrito se debe ingresar el tributo que se cuestiona.

Vencido el plazo acordado para la interposición del recurso, sin que sea interpuesto o sin acreditar pago de la obligación impositiva dentro del mismo término se tiene por decaído el recurso. Por lo tanto, queda firme la resolución, se dispara el juicio de apremio, implica ejecución fiscal.

Como se detalla, es un requisito el pago previo del tributo para después discutir en la justicia (solve et repete), no alcanza los intereses y multas.

El procedimiento del recurso de apelación (art. 122 CF), se presenta ante API. Verifica la procedencia formal, tiene plazo de cinco (5) días para otorgarlo o denegarlo. Concedido el recurso el expediente se eleva al Ministerio de Economía para su sustanciación. El apelante tiene quince (15) días para expresar agravios, es prorrogable. Solo procederá la apertura a prueba si son nuevas y procedentes. Concluye con un decreto del gobernador que admite o rechaza el recurso. En el caso de rechazarlo por incumplimiento de solve et repete, puede presentarse, dentro de los quince (15) días, recurso de apelación directa ante el PE. Si el rechazo es por extemporáneo u otra deficiencia formal, puede presentarse un recurso de revocatoria, dentro de los diez (10) días de su notificación.

La resolución del PE agota la vía administrativa, permitiendo el acceso a la justicia.

En el caso de haber pagado el capital reclamado y agotado la vía administrativa, es posible presentar **un recurso contencioso administrativo**, dentro de los treinta (30) días. ante la Cámara Contencioso Administrativa de Santa Fe.

Como señalamos, este camino agota primero la vía administrativa y luego se accede a la justicia, pudiendo seguir litigando, y dado que se trata de un caso que plantea inconstitucionalidad, hasta llegar a la CSJN.

Otra posibilidad, es presentar una **acción de repetición por inconstitucionalidad**

Según lo establece el art. 125 CF, el mismo reza *“No procederá ninguna acción de repetición ante otra autoridad jurisdiccional que la establecida en los artículos anteriores, salvo las acciones de repetición fundadas en la inconstitucionalidad de las leyes fiscales”*.

Como referencia Marcos<sup>46</sup>, ante justicia ordinaria de primera instancia (art 5 CPCCSF inc j) *“En las demandas sobre repetición de impuestos que se funde en la invalidez de la ley que los establezca. Entenderá el juez de 1° instancia de lugar en que se hubiere efectuado el pago. La Corte sostiene que su competencia es de excepción y de interpretación restrictiva.*

Es importante considerar para el caso lo que expresa el art. Artículo 123 bis) del CF *“Tratándose del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sólo podrá ser repetido por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten fehacientemente que no han trasladado tal impuesto al precio de los bienes y/o servicios, o bien cuando, habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca a tales fines la Administración Provincial de Impuestos”*.

Con lo cual se accede a la justicia sin el requisito de tener que agotar la vía administrativa.

Otra vía de acceso a la justicia es una **acción meramente declarativa**.

La acción meramente declarativa, como explica Marcos<sup>47</sup>, es un proceso de conocimiento tendiente a hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia alcance o modalidades de una relación jurídica. Siempre que tal falta de certeza pudiera causar un perjuicio actual al demandante, y este no dispusiera de otro medio legal para hacerla cesar.

Según reza el art 322 CPCCN *“Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance*

---

<sup>46</sup> Marcos, Laura. “Procedimientos y Procesos tributarios en la provincia de Santa Fe” PPTX.2023

<sup>47</sup> Marcos, Laura. OB CIT en nota 47

*o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente. El Juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida.”*

Como señala Marcos<sup>48</sup>, en Santa Fe tiene sustento en el art 1, 2do párrafo del CPCC que expresamente consigna: *“El poder jurisdiccional en lo civil y comercial...deberá actuar aún en los casos que no exista una lesión actual, cuando la incertidumbre respecto de una relación jurídica, de sus modalidades o de su interpretación cause un perjuicio a quien tenga interés legítimo en hacerla cesar”*

Como antecedente, el caso “Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”<sup>49</sup>, en el cual, dentro de los considerandos expresa *“Por lo demás, a los fines de resolver el planteo formulado no es un obstáculo que no se hayan agotado los trámites administrativos previstos en la legislación provincial, habida cuenta de que la competencia originaria de la Corte, que finca en la Constitución, no está subordinada al cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes locales ni al agotamiento de trámites administrativos de igual naturaleza (CSJ 117/2011 [47 O]/CS1 “O&G Developments Ltd. S.A. c/ Salta, Provincia de y otro s/ acción declarativa”, sentencia del 9 de diciembre de 2015 y sus citas)”*

*“Así lo entendió la señora Procuradora Fiscal en el acápite VI de su dictamen, al señalar que “Dentro de ese marco, la exigencia de agotar el procedimiento administrativo local y el pago previo de lo que constituye el objeto del debate-en la forma requerida por el art. 120 del Código Fiscal provincial (ley 3456, t.O. por decreto 4481/14) para interponer el recurso de apelación ante el Poder Ejecutivo- implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial inmediata que, en casos como el presente, tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último (fs. 225 vta. y 226)”.*

Por otro lado, en relación a los argumentos que utilizaría para la defensa del caso están vinculados con la contraposición que existe entre el Código Fiscal con lo que establecen la ley de Coparticipación Federal de impuestos y los principios y reglas constitucionales, lo cual, como vimos, ha sido motivo de planteos de inconstitucionalidad

### **3. ¿Debe abonar la diferencia al acudir a la justicia?**

Para acceder a la justicia es requerimiento el pago del tributo reclamado (solve et repete)

Como lo señaláramos, la regla de previo pago en la provincia de Santa Fe es requisito formal de admisibilidad de los recursos.

En sede judicial, para que sea admisible el recurso contencioso administrativo se debe controlar el cumplimiento de lo normado en el artículo 8 de la ley 11.330 que consagra el principio del solve et repete.

La ley de rito santafesina dispone que cuando la relación administrativa que origina el recurso ordena el pago de contribuciones fiscales, no puede promoverse aquél sin satisfacerlas

---

<sup>48</sup> Marcos, Laura. OB CIT en nota 47

<sup>49</sup> CSJN, “Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza” OB CIT en nota 26

previamente, recaudo que no rige respecto a sumas accesoriamente debidas por recargos, multas o intereses (art. 8, 1a. parte).

Innumerables son los pronunciamientos de la justicia santafecina respecto a la procedencia o no de este principio, siendo doctrina de la CSJSF que el solve et repete no se opone al art. 8º del Pacto de San José de Costa Rica a menos que impida el acceso a la justicia en el caso concreto y que tal hecho este debidamente acreditado.

En autos de la CSJSF "El Serrano S.R.L. c/ Provincia de santa Fe"<sup>50</sup>, entre otros, la mayoría del Tribunal expresó que *"la exigencia de la norma citada, es decir, del previo pago de la obligación tributaria, se orienta principalmente a impedir que los recursos contencioso-administrativos se transformen en medios dilatorios para el ingreso de las sumas adeudadas en concepto de tributos, asegurando la rápida percepción de la renta pública"*

Solo en el caso de interponer una medida cautelar, el artículo 15 de la Ley 11330 prevé que podrá exigirse que se preste caución.

#### **4. Es de suma importancia para el Sr. Gael que, mientras se encuentre en discusión esta deuda, no sufra ejecución fiscal alguna. ¿Puede ser posible ello?**

El cobro judicial de los créditos fiscales, por deudas de los contribuyentes, responsables o infractores morosos, correspondientes a la Administración Provincial de Impuestos, se efectúa por vía de ejecución fiscal (art. 71, CF), siendo competentes los jueces de primera instancia de distrito en lo civil y comercial y los de primera instancia de circuito, conforme a lo dispuesto en la ley orgánica del Poder Judicial (art. 74, CF).

Para que ello suceda debe estar firme la deuda, por tanto, es posible suspender la ejecución fiscal mientras tramita el recurso de reconsideración por su efecto suspensivo, luego como mencionamos para ir a la justicia se deberá abonar el tributo por el solve et repete, de lo contrario no se tendrá acceso a la misma y por tanto quedara firme.

Es decir, la mera impugnación del acto administrativo suspende la posibilidad de que la Administración Provincial de Impuestos pueda instar judicialmente su ejecución, puesto que de lo dispuesto por el Código Fiscal se desprende que la administración no se encuentra habilitada para iniciar el apremio mientras la determinación no esté firme. Esa imposibilidad se mantiene durante la tramitación de todos los recursos que el contribuyente incoe, tanto administrativos como judiciales.

#### **5. Analice otras cuestiones que considere relevantes para el caso.**

La Comisión Federal de Impuestos (CFI) es un Organismo de Control, Fiscalización y Asesoramiento e Interpretación de las Relaciones Financieras entre las 23 Provincias, C.A.B.A. y Nación Argentina.

Fue creada el 21 de marzo de 1973 por Ley 20.221y ratificada por Ley 23.548. Es un organismo de carácter administrativo.

---

<sup>50</sup> CSJSF "El Serrano S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe" A. y S. T. 190, pág. 129

La CFI dicta normas interpretativas del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos. Estas normas, denominadas Resoluciones Generales Interpretativas, son de cumplimiento obligatorio para la Nación, las provincias y la C.A.B.A. Son además de alcance general, es decir, están dirigidas a reglar situaciones jurídicas que comprendan la totalidad de los sujetos sobre los que el Régimen tiene incidencia

La CFI puede decidir, de oficio o a pedido de parte en un caso concreto, si los tributos locales o nacionales se oponen, y en qué medida, a los impuestos distribuidos por la ley. Además, puede decidir, sobre tributos locales que no se ajusten a los requisitos sustantivos contemplados por la Ley-Convenio N° 23.548 para los casos puntualmente especificados en el artículo 9°, que, por ello, se oponen al Régimen.

Hemos analizado, en el caso de la cooperativa, un ejemplo de un tributo local, impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Santa Fe, que no se ajusta a los requisitos contemplados por la ley convenio.

Así vimos que, la definición del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos en el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe difiere del establecido por La ley de coparticipación.

Esta situación, puede denunciarse ante la CFI, reclamando que se ajuste el código fiscal a la ley de coparticipación. Cabe aclarar que se realiza una denuncia, no una demanda.

La ordenanza procesal que regula el procedimiento ante la Comisión es la Resolución de Plenario N° 91/2004. La tramitación de las causas que, conforme a las leyes 20.221 y 23.548, compete sustanciar a la Comisión Federal de Impuestos, se ajustará a las disposiciones de la misma.

Como indica el art 4 de la ordenanza procesal *“Podrán asumir la condición de parte en el proceso los fiscos contratantes, los contribuyentes y las asociaciones reconocidas, en cuanto resulten afectados.”*

Agregamos que no se requiere patrocinio o asistencia letrada para actuar ante la comisión. Por otra parte, como podemos observar de las resoluciones emitidas por el organismo de control, las cuales pueden consultarse en la página del mismo<sup>51</sup>, que se muestra displicente en resolver cuestiones relativas a los contribuyentes.

Consideramos importante enfatizar que la presentación efectuada ante la CFI no suspende el procedimiento de determinación tributaria local. Con lo cual, de considerar el contribuyente esta posibilidad, al mismo tiempo, tiene que recorrer, todo el procedimiento administrativo, y en su caso el procedimiento judicial.

#### **6. Respecto a la “Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene”, analice:**

- **¿Se encuentra habilitada la Municipalidad para reclamar este tributo? ¿Es efectivamente una tasa municipal?**
- **¿Qué características deben tener las tasas?**
- **¿Quién debe probar la prestación del servicio?**
- **¿Puede tomarse como base imponible los ingresos brutos?**
- **¿Considera que existe algún tipo de analogía prohibida por la Ley de Coparticipación Federal?**

---

<sup>51</sup> <http://www.cfi.gov.ar>

Como señala Almada<sup>52</sup>, a fin de evitar la doble imposición se han desarrollado sistemas de coordinación financiera en sentido vertical y horizontal. En este sentido, con cita en Casas expresa, por un lado, la ley 23.548 es un mecanismo dirigido a evitar la doble imposición en sentido vertical, mediante, la percepción de impuestos nacionales en la esfera del gobierno central, con distribución primaria de la masa impositiva recaudada coparticipable, entre la Nación y las Provincias, para proseguir en una etapa posterior con la asignación secundaria de los recursos entre las provincias.

Concluye explicando que, por otro lado, el convenio multilateral es el mecanismo implementado para lograr la coordinación horizontal entre los fiscos provinciales, para distribuir base imponible, y no ya impuestos.

En relación al Convenio multilateral Almada y Matich<sup>53</sup> expresan que es un acuerdo sobre distribución de base imponible al cual han adherido todas las provincias argentinas, a fin de evitar el problema de doble o múltiple imposición en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, para el caso de aquellas empresas que desarrollen actividades en más de una jurisdicción. La ley 23.548, de coparticipación federal, se refiere explícitamente a la aplicación del convenio multilateral, disponiendo la obligatoriedad de acatar sus disposiciones por parte de las provincias, como así también la de establecer un sistema de distribución de ingresos provenientes de la coparticipación para los municipios de las jurisdicciones provinciales.

Así lo determina al art 9 de la ley 23.548, donde se establecen los compromisos que asumen las provincias, entre ellos mencionamos, aceptar el régimen de la ley sin limitaciones ni reservas, no aplicar por sí, ni por sus municipios, gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la ley de coparticipación, continuar aplicando las normas de convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos, derogar los gravámenes provinciales y promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de la Ley y establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en la Ley para los municipios de su jurisdicción.

Los municipios obtienen sus recursos principalmente de dicha remisión automática de fondos que realizan las provincias y del cobro de tributos municipales.

Almada<sup>54</sup>, afirma, entendemos, en conclusión, que los municipios se hallan facultados para establecer cualquier clase de tributos, incluso impuestos, pero siempre dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico vigente, esto es, por la Constitución nacional, tratados internacionales, leyes nacionales y normas provinciales, y convenios entre los diferentes Estados (ley de coparticipación federal, pactos fiscales, convenio multilateral).

Concluimos diciendo que los municipios se dan sus propias normas, dentro de un marco normativo superior, son entes autónomos.

---

<sup>52</sup> Almada, Lorena Marcela OB CIT en nota 9

<sup>53</sup> Almada, Lorena Marcela y Matich, Cecilia. "Otro aspecto de los conflictos planteados en torno a la aplicación del artículo 35, 3er. párrafo, del Convenio Multilateral: la definición de local o establecimiento" - FL 75. ALMADA & ASOC. | Consultores Tributarios. Mayo 2010

<sup>54</sup> Almada, Lorena Marcela OB CIT en nota 9

Como apuntan Almada y Matich<sup>55</sup>, en la actualidad, el tributo más significativo entre los recaudados por los municipios es el llamado “contribución por los servicios de inspección general e higiene”, que incide sobre la actividad comercial y de servicios en las municipalidades de la Provincia de Córdoba, tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad en las de la Provincia de Entre Ríos, tasa por inspección de seguridad e higiene en las de la Provincia de Buenos Aires y DREI en las de la Provincia de Santa Fe.

Explican que son sus características salientes y que les son comunes:

a) es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación, efectiva o potencial, por parte del Municipio, de un servicio público individualizado en el contribuyente, integrado con otra exigencia de hecho, consistente en el ejercicio de actividades a título oneroso en el ámbito de la respectiva municipalidad;

b) la base imponible está constituida, salvo disposiciones especiales, por el total de los ingresos brutos devengados en la jurisdicción del Municipio, correspondiente al período fiscal considerado, y por el cual el contribuyente o responsable debe dar cumplimiento a la obligación tributaria;

c) el sujeto pasivo de la tasa es quien realice actividades a título oneroso y reciba prestación efectiva e individualizada de tal servicio público divisible.

Cabe aclarar que en el municipio de Puerto Madryn, el tributo se denomina tasa por habilitación, inspección, seguridad e higiene y control ambiental.

En cuanto a la prestación de servicio efectiva o potencial en el fallo “Atanor SCA c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo”<sup>56</sup>, el vocal doctor Andrada expresa que, “*Es conocido el debate suscitado acerca de si el servicio debe ser prestado efectivamente o basta que lo sea en forma potencial. A favor de la última opción se han pronunciado algunos autores (Valdés Costa, Glogauer) y es el criterio seguido por el Modelo de Código Tributario para América Latina, cuyo artículo expresa: "Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente..."*. Otra parte de la doctrina ha conceptuado que la actividad debe ser prestada efectivamente, y no en forma potencial. De lo contrario -se argumenta- se trataría de un impuesto "disfrazado", ya que podría responder a servicios imaginarios, que el Estado no prestaría, jamás, sólo para justificar su cobro (García Vizcaíno, Catalina, Derecho tributario, 2º edición, Tomo I, págs.101 y 102, Depalma, Buenos Aires,1999) En esta dirección cuadra incluir a autores tales como Jarach, García Belsunce y la recién mencionada Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Es el criterio que ha seguido la mayor parte de nuestra jurisprudencia.”

Agregamos que, en el municipio de Puerto Madryn, la tasa por habilitación, inspección, seguridad e higiene y control ambiental, se establece el hecho imponible de la misma en los arts. 174 y 175 de la ordenanza 13758, los mismos rezan:

Artículo 174°: *Por los servicios municipales, de inscripción, habilitación, inspección, fiscalización, contralor, salubridad, seguridad e higiene y control ambiental, que tiendan al bienestar general de la población, se abonará el tributo establecido en el presente título conforme a las alícuotas,*

---

<sup>55</sup> Almada, Lorena M. y Matich, Cecilia C.: “Tasas de registro e inspección o similares y el requisito de establecimiento” - PET - / / - LL - pág.6. 01/01/2006

<sup>56</sup> Cám. Cont. Adm. N° - Santa Fe “Atanor SCA c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo”. 26/07/2016

*importes fijos, Índices y mínimos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual; aun cuando el ejercicio de la actividad comercial, industrial, profesional o de servicio no requiera de un establecimiento habilitado y que el desarrollo sea en forma esporádica o habitual.*

*Artículo 175°: Se consideran también alcanzadas por esta tasa las siguientes actividades desarrolladas en la jurisdicción de la Municipalidad de Puerto Madryn: Profesiones liberales. La generación, transporte, distribución y venta de Energía Renovable. Fideicomiso. Toda actividad industrial y/o de servicios relacionadas a la actividad de generación de Energías Renovables.*

En relación a la cooperativa del caso funciona en la provincia de Chubut, con sedes en las ciudades de Trelew, Puerto Madryn, Gaiman y Rawson. Entendemos que en todas estas jurisdicciones tiene un establecimiento.

En primer lugar, analizamos si se generó el hecho imponible.

Teniendo en cuenta que es fundamental para que se genere el hecho imponible la existencia de un servicio público divisible prestado al sujeto pasivo de la tasa, afirmar que se generó el hecho imponible, genera el debate, que presentamos anteriormente acerca de si la prestación del servicio por parte de la municipalidad debe ser efectiva o potencial.

En el fallo que referenciamos "Atanor SCA c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo"<sup>57</sup>, la sentencia se resolvió a favor del contribuyente.

El vocal doctor Andrada, expresó también entre sus fundamentos, vinculados con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio por parte del municipio, " *La Corte Federal, en diversos ciclos jurisprudenciales ha aseverado: "al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente" ("Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael", del 16/5/1956; "Cía Química S. A. c. Municipalidad de Tucumán", del 5/9/89, entre varios otros). En el caso "Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad de Córdoba" del 23/6/2009 (Fallos,332: 1503) el alto Tribunal compartió los fundamentos expuestos en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal y remitió a ellos por razón de brevedad. En el mencionado dictamen la Dra. Laura M. Monti había expuesto: "... Esta postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos:234 :663 ;236 :22 ;251 :222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y M. 1893 , L. XLII, "Mexicana de Aviación" S.A. de CV c/ Estado Nacional", sentencia del de agosto de ). , entre otros)...". A este precedente cabe ahora añadir el pronunciamiento de la Corte Federal en "Quilpe S.A." (del de octubre del 2012)".*

En relación a quien debe probar la efectiva prestación del servicio sostuvo que " *En suma: la carga de la prueba ha de recaer, en principio, en cabeza del sujeto público. Debe repararse en que nuestra tasa no ha sido estructurada como una "tasa de habilitación de comercios e industria" como la vigente en otras jurisdicciones, ni es solo una tasa de "inscripción" o de "registro", sino que es un "Derecho de Registro e Inspección", de donde es forzoso considerar que, en principio, la sola habilitación de la actividad -aunque tal habilitación supone ciertas*

---

<sup>57</sup> Cám. Cont. Adm. N° - Santa Fe "Atanor SCA c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo".  
26/07/2016

*verificaciones o controles iniciales- no alcanza para legitimar el cobro del tributo sub examine. Es posible apreciar una tendencia en el sentido de requerir cuando menos una inspección anual (Corte platense, "La Cantábrica S.A. c. Municipalidad de Morón", "D de J72-,293 - "La Isaura S.A. c Municipalidad de Bahía blanca", "D. de J."73 ;157. , entre otros; Llanos, Gonzalo J., en "La tasa por inspección de seguridad e higiene" en "Tasa municipales", T. II, pág.684 , Lexis-Nexis, Buenos Aires 2007, resaltando que el año es el marco temporal del tributo y de la norma que lo establece, de donde alcanza con una inspección anual; en otro interesante decisorio de la C. Fed. de San Martín, sala 1º del 21/09/2000 se puntualiza "una sola inspección durante seis años- en el centro operativo y la de dos anuales en la sucursal comercial", bien que a los fines de ponderar si las sumas determinadas guardaban o no razonable y prudente proporcionalidad con el servicio prestado, J.A2001-1-460 ). Tengo para mí que en la evaluación de la prestación de los servicios los Tribunales no pueden proceder ni con demasiada severidad, ni con demasiada indulgencia".*

Continúa sus argumentos en relación a la carga de la prueba *"Si se confrontan los criterios doctrinales y jurisprudenciales precipuos con la realidad del caso, resulta de obligado acogimiento el agravio asentado en la falta de prestación de los servicios. En efecto, en la especie, Taverna declara que "fueron una sola vez a controlar el interior de la oficina, y controlaron el extinguidor y algo del botiquín. Le parece que fue antes del año 2000, no puedo precisar la fecha...". En tanto que García dice que "no acudían en ninguna forma...". Y resulta concluyente la prueba producida por la propia Municipalidad de Rosario. ; En efecto, la Dirección General de Inspección pasa las actuaciones a la oficina de Auditoría Interna, a los fines de adjuntar las actas labradas al local bajo la firma de Atanor SCA. La auditoría interna informa que "no se registran actas de inspección labradas al local comercial en el período comprendido desde el 1/1 /2007 hasta el 31/12 /2009 ". Frente a esas irrefutables comprobaciones, juzgo procedente el recurso debiendo -en mi concepto- anularse los actos impugnados y restituirse a la recurrente el importe abonado en concepto de "solve et repete", con costas a la administración recurrida (art. 24, L.11330)."*

Sobre la carga probatoria en el fallo, sostiene Almada<sup>58</sup>, que, lo interesante del fallo es el análisis de la no prestación del servicio por parte del Municipio a partir de la carga probatoria que impone al mismo Municipio. Esta inversión de la carga probatoria fue expuesta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Quilpe SA", del de octubre de, y receptada en este decisorio.

En referencia al caso que estamos desarrollando, contra pronunciamiento la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 2 de Rosario, interpuso la Municipalidad de Rosario recurso de inconstitucionalidad, en los términos del artículo 1, inciso 3), de la ley 7055. La Suprema Corte de Justicia de Santa Fe dictó sentencia en los autos "Atanor SCA c/Municipalidad de Rosario"<sup>59</sup>.

Como expresa Almada<sup>60</sup> La Cámara, a su turno, dijo en el voto del doctor Andrada lo siguiente:

- Primero, que la Corte Federal ha sentenciado que al cobro de una tasa debe corresponderle la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público.

---

<sup>58</sup> Almada, Lorena Marcela. "Tasa o derecho de registro o inspección. falta de prestación del servicio por parte del municipio". Errepar.2016

<sup>59</sup> CS Santa Fe. "Atanor SCA c/Municipalidad de Rosario -recurso contencioso administrativo- s/recurso de inconstitucionalidad" - 22/4/2019

<sup>60</sup> Almada, Lorena Marcela." Interpretación del artículo 35 del convenio multilateral y la proporcionalidad de las tasas a la espera del fallo de la CSJN "Esso c/m. Quilmes"". Errepar. 2019

- Segundo, que la Corte Federal también ha admitido la inversión de la carga probatoria en cabeza del Municipio, el cual debe comprobar la efectiva prestación del servicio público divisible.

- Tercero y por último, dijo que de la prueba producida por el propio Municipio surge que la oficina de auditoría interna municipal informó que no se registraban actas labradas al local comercial de la Compañía en los períodos cuestionados.

En razón de ello, juzgó procedente el recurso del contribuyente. Y en definitiva, la Cámara hizo lugar al recurso, anuló los actos impugnados y condenó al Municipio a restituir el importe abonado en concepto de DReI.

Contra tal pronunciamiento de la Cámara interpuso la Municipalidad de Rosario su recurso de inconstitucionalidad.

Destacamos argumentos planteados en el caso, en relación a la prestación del servicio por parte la municipalidad.

*“En relación al argumento relativo a la falta de prestación del servicio por parte de la Administración, la demandada puntualizó que Atanor S.C.A. posee desde el año 1989 un local habilitado en la ciudad de Rosario; que concomitante con ello ha ingresado el tributo respecto de los períodos fiscalizados, aunque en proporción menor; que la accionante al solicitar la habilitación de su local en la ciudad de Rosario se sometió al plexo normativo local sin reservas y sin objeciones; que el planteo de ilegitimidad respecto de los períodos pagados sin reservas, introducidos solo cuando el Municipio 'recalcó el tributo', resulta una conducta dual e inaceptable, de lo que resulta que cuando paga lo que considera correcto, el tributo es legítimo -tal lo que ha venido haciendo pacíficamente-, pero cuando se recalcula el mismo, 'todo el tributo es ilegítimo'; que la conducta de la empresa cae en la órbita de los 'actos propios'; y que corresponde aplicar la doctrina de esta Corte in re 'Terminal 6' y 'Arenera de la Cruz y Rosas S.A.'.”*

*“Argumentó que la arbitrariedad del pronunciamiento se reducía a dos cuestiones, a saber: el voto mayoritario ignoró una defensa decisiva para la solución de la litis, que sí fue tomada por el voto de la disidencia y se hizo lugar al recurso por incumplimiento del servicio de parte del Municipio, sin considerar que, en base a las probanzas rendidas en la causa, la actora evidenció una conducta dual que, enmarcada en la doctrina de los actos propios, implicó la plena aceptación de la legitimidad del tributo”.*

*“En el mismo sentido, sostuvo que no podía declararse la nulidad de la redeterminación del Derecho de Registro e Inspección por la no prestación de servicios, cuando quedó probado en autos que dicha obligación había sido pagada por la recurrente sin objeciones, todo lo cual -a su juicio- implicó la aceptación de su legitimidad”.*

*“Arguyó que el Tribunal omitió considerar cuestiones oportunamente propuestas y conducentes para la dilucidación del pleito: que la actora solicitó la habilitación para el local en el que desarrollaba sus actividades y se encontraba inscripta como contribuyente del DReI desde 1996, abonando regularmente el tributo sin objeciones; que la materia en discusión propuesta fue la objeción a la redeterminación tributaria donde el Municipio interpretó que la recurrente debía abonar un porcentaje mayor del que venía pagando, mas no, que no debía pagar ningún monto por Derecho de Registro e Inspección; que la recurrente solo impugnó la legitimidad del tributo en el momento en que la Municipalidad expresó en la redeterminación que había pagado de menos; que la recurrente actuó con una actitud dual, consintió cuando pagaba lo que consideraba legítimo, pero cuando se le advirtió que había pagado de menos argumentó que*

*todo el tributo era ilegítimo, y el voto mayoritario ignoró aquella cuestión considerando que no hubo prestación de servicios”.*

*“Es que respecto de esa supuesta falta, debe señalarse que atento al alcance dado al término 'efectiva prestación del servicio' por la jurisprudencia de esta Corte (A. y S. T. 278, págs. 57/61; T.133. págs. 258/279), luce suficientemente acreditada la prestación potencial del servicio por parte de la Municipalidad de Rosario para hacer nacer la obligación a cargo del contribuyente, logrando la recurrente en este caso desmerecer las argumentaciones expuestas por la mayoría del A quo cuando sostuvo la inexigibilidad del cobro de la tasa por no haber acreditado el Fisco realizar la tarea de control y registro de la actividad que desarrollaba la actora”.*

*“En efecto, a los fines de la exigibilidad del cobro de la tasa se ha entendido suficiente la organización del servicio, así como su ofrecimiento a los eventuales contribuyentes, resultando legítimo su cobro desde el momento en que el fisco incurre en erogaciones para organizar la prestación, la que debe encontrarse a disposición de los particulares, independientemente del uso efectivo que de ella realicen (cfr. Villegas, Héctor 'Curso de finanzas, derecho financiero y tributario', Ed. Astrea, Buenos Aires, 2016, pág. 135)”.*

*“Con mayor peso argumentativo la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que 'desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago (de las tasas) aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en miras el interés general' (Fallos:251:50; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros)”.*

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe resolvió: declarar procedente el recurso interpuesto y, en consecuencia, anular la sentencia impugnada.

La Corte Suprema de Justicia de Santa Fe, a la hora de analizar la prestación de servicios por parte de la municipalidad consideró el criterio más amplio, es decir se basó en la potencial prestación de servicios por parte de la administración.

En relación a la carga probatoria, mantuvo el criterio de la cámara, concluye Passarella<sup>61</sup>, sin embargo, resulta saludable el sostenimiento del criterio de las cargas probatorias dinámicas, a fin de que sean los municipios -y no los contribuyentes- los que deban acreditar la posibilidad de prestar, aunque sea potencialmente, los servicios.

Compartimos la postura de la doctrina y jurisprudencia en cuanto a la definición del tributo: "Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente...", con lo cual, considerando lo que manifestó el sr Carlos Gael, si bien el informa que no tiene constancia de que la Municipalidad le hubiera prestado servicio alguno, y que no han concurrido inspectores a la misma, también explica que ha concurrido al menos un inspector al local en el año 2023. Concluimos que a partir de que existe una real acreditación de una prestación de servicio por parte del municipio se genera el hecho imponible, considerando este criterio, la cooperativa está gravada por la tasa por habilitación, inspección, seguridad e higiene y control ambiental de la Municipalidad de Puerto Madryn desde el año 2023.

Cabe aludir a lo sostenido por los jueces de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta en la causa "Gasnor S.A. c. Municipalidad de Tartagal", de fecha 11/9/2008: "Claro que la

---

<sup>61</sup> Passarella, Julián E. "La efectiva prestación de servicios y el derecho de registro e inspección en un fallo de la Suprema Corte de Justicia de Santa Fe." Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar.01/08/2019

*‘potencialidad’ del servicio no prestado (que sostiene la Municipalidad demandada — apegada a reciente doctrina) supone que la tasa sólo puede ser cobrada, siempre que el servicio o la actividad haya sido prestada o ejercida, o bien, esté a disposición del contribuyente, no siendo legítimo su reclamo, cuando no exista servicio o no se haya ejercido la actividad que da sustento a la obligación (...) Las tasas, deben responder a servicios efectivamente prestados, como bien lo señala el decisorio atacado, sin por ello desconocerse el principio contributivo y de solidaridad que informa este instituto”.*

Otro aspecto relevante a considerar consiste en analizar si a la cooperativa le corresponde el beneficio de exención en la tasa por habilitación, inspección, seguridad e higiene y control ambiental de la Municipalidad de Puerto Madryn.

Para ello, nos situamos en el art. 183 inc. J) de la ordenanza 13758 de la Municipalidad de, Puerto Madryn el cual reza: *“Están exentos del pago del tributo, sin perjuicio de su obligación de inscribirse en el registro pertinente y siempre que estén legalmente reconocidos y/o gocen de personería Jurídica conforme a la legislación vigente: ... las cooperativas y mutualidades formadas sobre la base de la cooperación libre y sin fines de lucro, que cumplimenten lo establecido en el Artículo 12”*.

Con lo cual no remite al art. 12 de la Cláusula de reciprocidad, el cual reza: *“Las exenciones previstas en este Código o en las Ordenanzas Tributarias Especiales que benefician a entes, privados o públicos, descentralizados, autárquicos del Estado Nacional o Provincial, Cooperativas, Mutuales y asociaciones sin fines de lucro, quedarán sujetas en todos los casos a la reciprocidad en beneficio de la Municipalidad de Puerto Madryn, respecto de los bienes y/o servicios que son objetos de la exención. El Departamento Ejecutivo queda facultado para establecer las condiciones, formas y alcances de la cláusula de reciprocidad en cada caso particular y se instrumentará a través de un acuerdo de reciprocidad entre ambas partes”*.

Considerando que la cooperativa no ha instrumentado un acuerdo de reciprocidad con la municipalidad, no le corresponde el beneficio de exención en la tasa por habilitación, inspección, seguridad e higiene y control ambiental de la Municipalidad de Puerto Madryn.

Concluimos que la Municipalidad de Puerto Madryn, está habilitada para reclamar el tributo a partir año 2023, año en que existe una real acreditación de prestación del servicio por parte de la misma, dando sustento a la obligación.

En cuanto a si puede tomarse como base imponible de la tasa los ingresos brutos. Recordemos que la cooperativa desarrolla actividades habituales en dos jurisdicciones y en cuatro municipalidades dentro de una provincia.

Como señalan Almada y Matich,<sup>62</sup> siguiendo el criterio de la Comisión Arbitral<sup>63</sup> es de aplicación el art 35 de Convenio multilateral. “El convenio multilateral es aplicable a los municipios de provincias, aunque éstos no lo hayan suscripto (...). Y que el art. 35 del convenio es aplicable cuando se trate de sujetos que, además de actuar en diversos municipios de una misma

---

<sup>62</sup> Almada, Lorena Marcela y Matich, Cecilia. OB CIT en nota

<sup>63</sup> La Comisión Arbitral, conjuntamente con la Comisión Plenaria, uno de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral del 18/08/77, al cual han adherido las 23 provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, suscripto con el espíritu de ordenar el ejercicio de facultades tributarias concurrentes para dichas jurisdicciones respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e impedir la doble o múltiple imposición mediante la distribución de la materia imponible.

provincia, se encuentren alcanzados por el convenio multilateral en razón de actuar también en otras jurisdicciones”<sup>64</sup>

El art. 35 de ese cuerpo normativo, único referido a las municipalidades — las cuales están obligadas a su acatamiento, por la adhesión que han realizado las provincias por éstas—, regula y establece límites concretos respecto de cómo deben tributar las tasas municipales los contribuyentes sujetos a este régimen. Así, el convenio multilateral, en general, y el artículo 35 en particular, resultan aplicables tanto en el orden provincial como municipal, sin vulnerar disposición alguna en materia de facultades tributarias de las provincias o municipalidades.

De esta forma, el art. 35 en su primer párrafo, establece: *“En caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos Fiscos adheridos como resultado de aplicación de las normas del presente Convenio”*. Este primer párrafo fija el límite máximo de ingresos brutos que puede atribuirse a las jurisdicciones municipales de una misma provincia, es decir, en palabras de la Comisión Arbitral que *“el conjunto de los municipios de una misma provincia, en que un sujeto alcanzado por el Convenio ejerza actividades, no podrán gravar más ingresos que los que correspondan por aplicación del Convenio Multilateral a la respectiva provincia”*<sup>65</sup>

Por último, en referencia a si es efectivamente una tasa municipal y si consideramos si existe algún tipo de analogía prohibida por la Ley de Coparticipación Federal consideramos este análisis en conjunto.

Como señala Miani,<sup>66</sup> en referencia a las tasas municipales, con el fin de obtener una mayor recaudación muchos municipios pretenden gravar con esta tasa a contribuyentes que no tienen radicado en el ejido establecimiento, local u oficina que puedan ser inspeccionados, gravando la mera realización de actividades comerciales, industriales y de servicios sin sustento territorial.

Explica que, más allá de la denominación jurídica otorgada por la ordenanza municipal a la presente tasa, la misma ostenta la naturaleza jurídica de un impuesto ya que pretende gravar el mero ejercicio de actividad comercial de la empresa. Ello en virtud de que el municipio se encuentra imposibilitado de brindarle al contribuyente los servicios de higiene, contralor, seguridad, atento que no tiene establecimiento, local, oficina, depósito, lugar fijo de negocios en esa jurisdicción. Por tal motivo la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que: *“la tasa se refiere a un servicio determinado y con ella se cubre el gasto que ocasiona la prestación de dicho servicio; el impuesto, en cambio, se paga en proporción a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y su característica es la generalidad, pues tiende a costear la funciones y servicios del Estado, sin referencia a los contribuyentes”* (Fallos 313:1366).

Como referenciamos anteriormente, ley de coparticipación, en el art 9 prohíbe a las provincias aplicar por sí, y por sus municipios, gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la ley de coparticipación. Como indicamos los municipios se dan sus propias normas, pero

---

<sup>64</sup> R CA N° 7/1996, del 16/5/1996

<sup>65</sup> R CA N° 7/1996, del 16/05/1996.

<sup>66</sup> Miani, Gastón. «Litigios en Materia de Tasas Municipales». Doctrina Tributaria. Errepar. Febrero 2009

dentro de un ordenamiento jurídico superior. Con lo cual no puede una norma municipal estar en contraposición con la ley de Coparticipación. La tasa municipal de Puerto Madryn no cumple en este sentido con las características de tasa, ya que pretende gravar a contribuyentes que no tienen local, es decir, no hay prestación de servicios ni efectiva ni potencial de por parte de la municipalidad. No es el caso de la cooperativa que si tiene un establecimiento ubicado en Puerto Madryn.

## BIBLIOGRAFÍA, REVISTAS Y MATERIAL DIDÁCTICO CONSULTADO

- DARÓ, María J." Acerca de las cooperativas y el impuesto sobre los ingresos brutos". Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar.20/02/2024.
- RAIJMAN Maximiliano y ESTÉVEZ Luciano M. "El Federalismo fiscal a prueba nuevamente. alcance del impuesto sobre los ingresos brutos en entes sin fines de lucro. Consenso fiscal 2021 vs. ley de Coparticipación federal". Doctrina tributaria. (DTE). Errepar. 30/04/2024.
- DI PAOLO, Horacio. "Mutuales y Cooperativas como sujetos del impuesto sobre los ingresos brutos. Las resoluciones (CFI) 911/2020 e (INAES) 477/2020". Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar. 4/12/2020.
- ALMADA, Lorena Marcela. "Competencias tributarias de los gobiernos locales. La descentralización fiscal y las formas de financiamiento de los gobiernos locales. Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas Centro de estudios científicos y técnicos (Cecyt). Noviembre 2012 – octubre 2014.
- DI PAOLO, Horacio. "Las asociaciones civiles frente al impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe". Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar. 13/12/2024.
- Di Paolo, Horacio: "El impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe. Análisis teórico y práctico" - ERREPAR - Bs. As. – 2021.
- BULIT GOÑI Enrique G. y Berteá Aníbal O. "Sobre el Consenso Fiscal del 27/12/2021 e ingresos brutos". Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Errepar. 22/04/2022.
- ESTÉVEZ, Jorge S y DEL VALLE TAPIA, Ángel." Ingresos brutos. Entidades sin fines de lucro. Novedoso fallo acerca de la inconstitucionalidad del impuesto". Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Errepar. Octubre 2017.
- ROMERO, Cristian.[www.cpcsf2.org.ar/tratamiento-de-impuesto-sobre-los-ingresos-brutos-en-entidades-cooperativas-exencion/](http://www.cpcsf2.org.ar/tratamiento-de-impuesto-sobre-los-ingresos-brutos-en-entidades-cooperativas-exencion/) 28/09/2020.
- ROBLEDO, Natalia P. "Jurisprudencia comentada. Inconstitucionalidad de alícuotas diferenciales en materia de ingresos brutos: comercio interprovincial y principio de igualdad". Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar. 6/01/25.
- DI PAOLO, Horacio. "Producción primaria: la exención consagrada en el inciso e') del Artículo n.º 213 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe" 22.as Jornadas Nacionales. Tributarias, previsionales, laborales y agropecuarias. Colegio de Graduados de Ciencias Económicas de Rosario. Septiembre 2024.
- SEQUEIRA, Marcos A. "tratamiento de las fundaciones frente al impuesto a las ganancias." Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Mayo 2023.

- GARCÍA MÜLLER, Alberto. El acto cooperativo, construcción latinoamericana. En Mutuberría, V. (2015). La Economía Social y Solidaria en la historia de América | Latina y el Caribe Cooperativismo, desarrollo comunitario y Estado (p. 227- 239). Ciudad Autónoma de Buenos Aires: IDELCOOP-Instituto de la cooperación- Fundación de educación, investigación y asistencia técnica. 2015
- SCHULZ, Adriana Mabel; D'IORIO, Stefanía y D'IORIO, Antonella. Análisis impositivo de las cooperativas como sujetos de la economía social y solidaria. 2021.
- LUQUI, Juan Carlos, Derecho constitucional tributario, Depalma, Bs. As., 1993.
- MARCOS, Laura. "Procedimientos y Procesos tributarios en la provincia de Santa Fe" PPTX.2023
- ALMADA, Lorena Marcela y Matich, Cecilia. "Otro aspecto de los conflictos planteados en torno a la aplicación del artículo 35, 3er. párrafo, del Convenio Multilateral: la definición de local o establecimiento" - FL 75. ALMADA & ASOC. | Consultores Tributarios. Mayo 2010.
- ALMADA, Lorena M. y Matich, Cecilia C.: "Tasas de registro e inspección o similares y el requisito de establecimiento" - PET - / / - LL - pág.6. 01/01/2006.
- ALMADA, Lorena Marcela. "Tasa o derecho de registro o inspección. falta de prestación del servicio por parte del municipio". Errepar.2016.
- ALMADA, Lorena Marcela." Interpretación del artículo 35 del convenio multilateral y la proporcionalidad de las tasas a la espera del fallo de la CSJN "Esso c/m. Quilmes"". Errepar 2019.
- PASSARELLA, Julián E. "La efectiva prestación de servicios y el derecho de registro e inspección en un fallo de la Suprema Corte de Justicia de Santa Fe." Práctica Integral Santa Fe (PSF). Errepar.01/08/2019.
- MIANI, Gastón. «Litigios en Materia de Tasas Municipales». Doctrina Tributaria. Errepar. Febrero 2009.