



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

S u p r e m a    C o r t e :

- I -

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

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

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

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

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

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

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



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

- II -

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

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

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

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

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

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

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

- III -

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



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

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

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

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

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

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

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

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



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

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

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

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

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

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

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

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



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

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

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

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

- IV -

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

- v -

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

Buenos Aires, de julio de 2021.

**MONTI**  
**Laura**  
**Mercedes**

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