En la ciudad de Rawson, capital de la Provincia del Chubut, el Superior Tribunal de Justicia, en Acuerdo, con la Presidencia a cargo de la Dra. Camila Lucía Banfi Saavedra y la presencia de la Dra. Silvia Alejandra Bustos y de los Dres. Ricardo Alberto Napolitani y Mario Luis Vivas, procede a dictar sentencia en los autos caratulados: **"<Persona 6> S.A.I.C. c/ <Lugar 2> s/ Demanda Contencioso Administrativa" (Expte. N° 25893 - Año 2023)**, según el sorteo practicado oportunamente.

Acto seguido se resolvió plantear y votar por su orden, la siguiente cuestión: ¿Es procedente la demanda?

El Dr. Mario Luis Vivas dijo:

I. Antecedentes.

I.1. La demanda.

Mediante escrito digital CRU-00483200000062137-2 se presenta <Persona 6> S.A.I.C. (en adelante <Persona 6>), y promueve demanda contencioso administrativa contra la Provincia del Chubut, dentro del plazo de 30 días, en los términos del artículo 79 del Código Fiscal Provincial.

Solicita la devolución de la suma de trece millones novecientos ocho mil seiscientos pesos con setenta y tres centavos ($13.908.600,73), ingresada en exceso durante los períodos 1 a 12 del año 2015, con más los intereses que correspondan a la tasa activa para préstamos personales del <Persona 8> S.A., calculados desde la fecha de pago hasta la de la efectiva devolución.

Además, peticiona la declaración de inconstitucionalidad del régimen normativo y de las alícuotas que le aplicaron a <Persona 7> en los citados períodos para liquidar la actividad industrial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, establecidos en el artículo 19 de la ley impositiva XXIV N° 67, vigente para el ejercicio fiscal 2015. Dice que ese artículo establece una alícuota más gravosa del 4% para aquellos contribuyentes que desarrollan su actividad industrial en establecimientos productivos ubicados fuera del territorio chubutense, en comparación con la alícuota más beneficiosa del 1,5% para quienes hubieren desarrollado dicha actividad industrial en establecimientos radicados en territorio chubutense.

También peticiona la revocación, por improcedente e ilegítima, de la Resolución N° 000311-EC de fecha 21/7/2023, dictada por el Ministerio de Economía y Crédito Público de la Provincia del Chubut, la que le fuera notificada en fecha 27/7/2023, en cuanto rechazó el recurso de apelación y nulidad que interpusiera. Además, confirmó la Resolución N° 0355/22-DGR de fecha 22/4/2022 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chubut (en adelante DGR), que, a su turno, había rechazado la demanda de repetición interpuesta, por la que solicitara la devolución de la suma repetida.

Indica que esas actuaciones tramitaron ante la sede administrativa del fisco local, previo al inicio de la demanda judicial y como requisito de

admisibilidad. Solicita la imposición de costas a la contraparte.

En el apartado “III” asevera que la instancia se encuentra habilitada.

En el apartado “IV” señala los requisitos de procedencia de la demanda de repetición y su legitimidad para repetir, ya que exhibe un interés personal y concreto que da cuenta del perjuicio patrimonial sufrido y de que ha ingresado en exceso, en los períodos señalados, su obligación tributaria; y cita en su apoyo el artículo 80 del Código Fiscal.

En el apartado “IV.2.” menciona que canceló de manera total el ISIB determinado en las declaraciones juradas presentadas por los períodos 1 a 12 del año 2015, tal como surge del comprobante de pago acompañado y en el reconocimiento efectuado por la DGR en la Resolución N° 0355/22.

En el apartado “IV.3.” relata que el 6/2/2020 inició demanda de repetición ante la DGR en los términos fijados en el artículo 93 y conc. del Código Fiscal, la que fue rechazada a través de la Resolución N° 0355/22, de fecha 22/4/2022. Agrega que por ello interpuso el recurso de apelación en tiempo y forma, lo que motivó el dictado -con fecha 21/7/2023- de la Resolución que agotó la vía administrativa.

En el apartado “IV.4.” cita un fallo de la CSJN que rechaza que la prueba del empobrecimiento fuera requisito de admisibilidad de las acciones de repetición. En idéntico sentido, en el apartado “IV.5” cita antecedentes del Alto Tribunal respecto de la prueba del protesto previo.

En el apartado “V” realiza un resumen de los hechos y de las resoluciones dictadas por la DGR, así como de la normativa provincial que motiva el inicio de la demanda por repetición.

En el apartado “V.1” comenta que <Persona 7> es una empresa reconocida internacionalmente en el ámbito de la siderúrgica, que fabrica y provee tubos de acero para el mercado energético, automotriz, para aplicaciones agro-industriales y que exporta una considerable parte de sus productos de alto valor agregado a todo el mundo.

En el apartado “V.2.” dice que la ley impositiva del año 2015, en su artículo 9, segundo párrafo, fijó la alícuota del 1,5% del ISIB para la actividad de industrialización en establecimientos radicados en la Provincia.

Agrega que según el cuadro contenido en el citado artículo, se establece la mayor alícuota del 4% para la actividad industrial (industria básica de hierro y acero, código 271000, que es la realizada por <Persona 7>), que únicamente se aplica cuando el establecimiento industrial se radica en extraña jurisdicción de la provincia.

Expresa que durante el ejercicio 2015, los contribuyentes que desarrollaban su actividad industrial en establecimientos radicados fuera de la Provincia del Chubut debían tributar el ISIB a la mayor alícuota del 4% y que los contribuyentes con establecimientos industriales radicados en la provincia, debían tributar a la menor alícuota del 1,5%.

Asevera que, tal como surge de las declaraciones juradas y de los comprobantes de pago

de los períodos cuya repetición prentende, tributó la alícuota mayor del 4% por poseer su establecimiento fuera de la Provincia del Chubut.

En el apartado “V.3.” indica que interpuso ante la DGR la demanda de repetición, a través de la cual solicitó el reintegro de la suma repetida. Esta última surge de la diferencia entre el ISIB que debió ingresar en razón de la alícuota más gravosa fijada por el artículo 9 de la ley impositiva 2015, y el ISIB que le hubiere correspondido tributar si se aplicaba la menor alícuota del 1,5%, fijada por la normativa local para los contribuyentes con establecimiento industrial radicado en la provincia. Seguidamente expone gráficamente la suma abonada en forma superior, cuya repetición peticiona.

Refiere que también en la demanda de repetición señaló que correspondía hacer lugar a la devolución del ISIB ingresado en exceso, toda vez que la normativa principal constituía la causa fuente de la suma repetida. Seguidamente cita el fallo dictado por el Alto Tribunal de la Nación en la causa: “*<Persona 9> S.A. c/ Provincia de Santa Fe*”, de fecha 31/10/2017, en el que se declaró la inconstitucionalidad de una norma provincial de la Provincia de Santa Fe que, al igual que el artículo 9 de la ley impositiva del año 2015, establecía una alícuota más gravosa a la actividad industrial que era realizada en un establecimiento emplazado en extraña jurisdicción provincial.

Entiende que, aplicando la doctrina judicial contenida en el fallo “*<Persona 9>*” y la doctrina de este Superior Tribunal de Justicia, el régimen

normativo consagrado por el artículo 9 de la ley impositiva del año 2015, debe ser declarado inconstitucional, y así lo solicita. También pide la devolución de la suma que pretende repetir, con más intereses.

Manifiesta que, de esa manera, se violan los artículos 16 y 28 de la Constitución Nacional, en cuanto establecen el derecho de igualdad ante las cargas públicas y el de razonabilidad. También, la "cláusula comercial" contenida en el artículo 75, inciso 13 de la Carta Magna Nacional, que prevé que corresponde al Congreso Nacional *"Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí"*; y los artículos 9 a 11 y 126 de la Carta Magna en cuanto a que prohíben la existencia de aduanas interiores en el país.

En el apartado "IV" dice que la Resolución N° 0355/22 se limitó a denegar la demanda de repetición por considerar que los pagos fueron efectuados conforme a derecho, precisamente en aplicación de la normativa vigente; y con el dictado de ésa, se agotó la vía administrativa.

Advierte que el fallo *"<Persona 9>"* fue acatado por la Provincia del Chubut en el marco de la acción declarativa de inconstitucionalidad en la causa *"<Persona 7> S.A.I.C. c/ Chubut, provincia del s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad"*, Expte. N° 1236/2017.

Relata que en esa causa, <Persona 7> solicitó la declaración de inconstitucionalidad del artículo 9 de la Ley XXIV N° 67 y N° 71 vigente para los períodos 2016 y 2017, respectivamente.

Explica que la Provincia del Chubut, en esa causa se allanó a la pretensión de <Persona 7>, acatando la jurisprudencia del Alto Tribunal.

Cita la SD N° 04/SCA/13 de este Cuerpo provincial, en la que se debatía la constitucionalidad del artículo 39, primera parte, e inciso 2 de la Ley XXIV N° 71, a través de la cual se imponía una alícuota diferencial en el Impuesto de Sellos por la adquisición de automotores en extraña jurisdicción provincial. Agrega que en esa sentencia se resolvió que esa ley devenía inconstitucional pues no constituía razón suficiente para realizar tal distinción para la protección de las concesionarias radicadas dentro de la jurisdicción de la Provincia del Chubut.

En el apartado "VI.1." expresa que el régimen normativo y la alícuota consagrada en el artículo 9 de la Ley impositiva 2015 lesiona el precepto constitucional de igualdad consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional, y el de razonabilidad, previsto en el artículo 28, por lo que solicita que se declare su inconstitucionalidad, a la luz del fallo <Persona 9> y de la jurisprudencia de este Superior Tribunal.

Alega que la discriminación en perjuicio de los industriales de otra jurisdicción provincial, en comparación con los industriales de esta provincia que consagra la ley impositiva cuestionada, no supera el "test" de razonabilidad propuesto por la CSJN en la causa <Persona 9> y en el resto de los fallos citados.

Añade que también el régimen normativo cuestionado transgrede el artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional, por la fijación de una alícuota más gravosa para quien posea establecimiento industrial en extraña jurisdicción provincial.

En el apartado "VII." Solicita que se ordene la devolución de la suma repetida con más los intereses que correspondan hasta la efectiva devolución.

Por último, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y formula petitorio de estilo. **I.2. La contestación de demanda.**

Corrido el traslado pertinente, la Provincia del Chubut responde la acción mediante presentación en el ID 1335871. Solicita su rechazo total, con expresa imposición de costas a la contraria.

Efectuadas las negativas de rigor, en el punto V, dice que para entablar una demanda de repetición, el Código Fiscal de la Provincia del Chubut exige ciertos recaudos legales, entre los cuales refiere, que los pagos efectuados espontáneamente hayan sido indebidos, por error de cálculos o de concepto, sin causa o por errónea aplicación de las normas vigentes.

Explica que en el caso de autos, los pagos fueron realizados conforme a la legislación tributaria vigente al tiempo de efectuarlos y teniendo como basamento las declaraciones juradas presentadas.

Añade que la demandante, en su escrito, sostiene que la Provincia del Chubut ha acatado la doctrina del caso "*<Persona 9>*" en el marco de la acción declarativa de inconstitucionalidad que

iniciara <Persona 7> por ante la CSJN, lo cual no resulta de esa manera. Refiere que la DGR resolvió no continuar persiguiendo el cobro por tal concepto, en virtud de las decisiones jurisprudenciales adversas, y para evitar mayores costas judiciales, pero con efecto hacia adelante y no con aplicación retroactiva. Por lo cual, asevera, no corresponde la repetición de aquellos casos determinados y abonados para los periodos anteriores a 2018, fecha en la cual se modificó la Ley de
Obligaciones Tributarias.

Menciona la doctrina de la CSJN en cuanto señala que *"El principio de legalidad que rige la materia tributaria (arts. 4,17 y 67 inciso 2 de la Constitución Nacional) impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley y también veda la posibilidad que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con respecto a los términos del respectivo precepto"*.

Señala que el desarrollo histórico del principio de legalidad se apoya en el principio de seguridad jurídica, en el sentido de que se carece de ella si la autoridad no subordina sus actos a las leyes o reglamentos.

Expresa que el principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria se reafirma con el principio de división de poderes consagrado en la Constitución Nacional, para evitar que el Poder Ejecutivo o bien la Administración fiscal ejerzan funciones que no le son propias

constitucionalmente, como las potestades normativas.

Dice que la Constitución de la Provincia del Chubut establece en su artículo 133: *"Corresponde al Poder Legislativo (…) 2. Dictar la legislación tributaria creando impuestos, tasas y contribuciones; cuyo monto fija en forma equitativa, proporcional o progresiva de acuerdo con el objeto perseguido y con el valor de los bienes o de sus réditos, en su caso".*

Cita la inveterada jurisprudencia de la CSJN que sostiene, como principio, que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, y que la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley. Como así también que los jueces no deben sustituir al legislador sino aplicar la norma, tal como éste la concibió.

Asevera que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones de conformidad con los artículos 4, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional. Refiere que esos lineamientos son los que tuvo en miras el legislador al momento de redactar el Código Fiscal de la Provincia del Chubut y la DGR al momento de aplicar el ISIB de conformidad con el principio constitucional de legalidad del tributo, en razón de la actividad desempeñada por <Persona 7> y lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley XXIV N° 67 de la Provincia del Chubut.

Manifiesta que la obligación tributaria nace desde el momento en que se configura o realiza el *"hecho imponible"* previsto en la ley. Dice que el hecho imponible es la hipótesis legal condicionante y la consecuencia es el pago del tributo. Añade que este hecho imponible, atento el principio de tipicidad tributaria, debe estar íntegramente descripto en la ley. Que este principio de tipicidad tributaria fue el seguido por el legislador al momento de redactar la Ley XXIV N°67.

Indica que la DGR no puede incumplir con la normativa vigente, ya que no cuenta con discrecionalidad para apartarse de lo que manda el Código Fiscal provincial y la ley de obligaciones tributarias.

En el apartado "VI." Asevera que la pretensión del fisco en el cobro del ISIB, es legítima y plenamente ajustada al derecho vigente al momento de la obligación tributaria. Afirma que es una obligación de la DGR perseguir el cobro del ISIB a tenor de la normativa vigente en la materia y por consecuencia, resultan ajustados a derecho los actos administrativos dictados por dicho organismo en el marco del caso de autos.

En el apartado "VII" cita jurisprudencia de este Superior Tribunal de Justicia en el sentido que la tacha de una disposición legal vigente por los Tribunales, es un acto procesal de suma gravedad institucional y constituye la "última ratio" del ordenamiento jurídico.

Explica que la actora solicita que se declare formalmente la inconstitucionalidad del artículo 9 de la Ley XXIV N° 67 vigente para el ejercicio

fiscal 2015, pero aclara que esa norma fue sancionada con fuerza de tal por la Honorable Legislatura de la Provincia del Chubut y en ejercicio de aquellas facultades constitucionales propias.

Comenta que, con posterioridad, en miras de dar cumplimiento al Consenso Fiscal, la Provincia del Chubut en la Ley de Obligaciones Tributarias del año 2019, aprobada como Ley XXIV N° 82, elimina la diferenciación basada en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente.

Relata que la DGR en fecha 10 de julio de 2019, resuelve, mediante la Resolución N° 473/2019, acatar la jurisprudencia de la CSJN en los autos *"<Persona 9>"* y *"<Persona 4> y <Persona 10>"*.

Asevera que en este sentido, el artículo 9 de la Ley XXIV N° 67 resulta tácitamente derogado por el artículo 10 de la Ley XXIV N° 82, no existiendo en la actualidad un daño real y concreto que permita hacer lugar a una tacha de inconstitucionalidad de cierto articulado de la Ley, más aún, con la gravedad que ello supone.

En el apartado "VIII" dice que, con relación a los intereses, en caso de la procedencia de la demanda, deberían ser calculados según las pautas establecidas en el artículo 80 del Código Fiscal.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y formula petitorio de estilo.

I.3. La prueba producida es únicamente la documental que fuera acompañada por la actora y la demandada, así como la que se ordenó reservar en Secretaría en fecha 15 de febrero de 2024, y que consta como Expediente Administrativo N° 436/2020

DGR caratulado: *"Iniciador; Dirección General de Rentas – Extracto: <Persona 6> SAICC CUIT N° 3055081599-7…S/ DEMANDA DE REPETICION"*.

I.4. La actora presenta alegato en fecha 5 de agosto de 2024, mientras que la demandada no hizo uso de este derecho.

I.5. El Dictamen del señor Procurador General.

Pasan los autos a dictamen del señor Procurador General, el cual luce agregado mediante presentación ID 1620186, en fecha 30 de agosto de 2024.

Resume los antecedentes del caso y advierte que la actualidad de los planteos es evidente en tanto para poder revisar la legalidad de las decisiones administrativas impugnadas y eventualmente, la repetición pretendida por diferencia de impuestos, es necesario valorar la constitucionalidad de la norma atacada.

Observa que la norma cuestionada no tiene vigencia y que para el análisis de la procedencia de la acción planteada, se impone previamente conducir el control de constitucional de la ley vigente al momento del devengamiento de la obligación jurídica tributaria.

Puntualiza que debe tenerse en cuenta la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que afecta al caso. Así, señala que el Alto Tribunal dictó sentencia en las causas "<Persona 9> S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza" y "<Persona 4> y <Persona 11> S.A. c/ Chaco, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", en las que declaró la inconstitucionalidad de los régimenes establecidos

por las provincias demandadas en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, en cuanto imponían alícuotas superiores a los contribuyentes o responsables del tributo radicados fuera de sus jurisdicciones.

Agrega que la Corte consideró de aplicación a esos casos la regla sentada en el precedente *"Bolsa de Cereales de Buenos Aires"* (Fallos 337:1464) según el cual *"…el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación del tributo…".*

De esa manera, ese Tribunal decidió que la discriminación generada por la legislación tributaria de ambos Estados provinciales en función del lugar de radicación del contribuyente, lesiona el principio de igualdad de las cargas públicas 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 Ley Fundamental (arts. 9 a 12), para perjudicar a los productos provenientes de otras provincias en beneficio de los manufacturados en sus territorios.

El Magistrado sostiene que la disposición normativa de alícuotas diferenciales por lugar de radicación, que contenía la Ley XXIV N° 67, resulta incompatible con varias cláusulas de la Constitución Nacional y así debe ser declarado.

Opina que la demanda de repetición resulta procedente, por haberse cumplido los procedimientos legalmente establecidos. En cuanto a la tasa de interés que corresponde aplicar, tratándose de una

demanda de repetición, debe ser la establecida en el artículo 80 y concordantes del Código Fiscal, por ser la norma específica que regula el cumplimiento de esa obligación.

II. Tal como se desprende de las resultas que anteceden, este Tribunal es llamado a resolver respecto de la inconstitucionalidad de la ley tributaria que aplicó una alícuota diferencial en el impuesto sobre los ingresos brutos, por ser la actora una contribuyente con establecimiento industrial radicado en extraña jurisdicción de la Provincia del Chubut. Mientras que la accionante sostiene que dicha norma es inconstitucional, la demandada en autos afirma lo contrario.

II.1. Para efectuar un análisis adecuado de la cuestión es menester precisar que la accionada no cuestiona los hechos expuestos por la actora, sino que sus argumentos se centran en justificar la razonabilidad del impuesto en sí, por estar previsto en la norma tributaria.

Conforme se desprende del Expediente Administrativo N° 436/2020 DGR, la actora ingresó para los períodos que van desde el 1 al 12/2015 el impuesto sobre los ingresos brutos a la alícuota diferencial del 4% (fs. 102/104). La accionada reconoce haber percibido la suma establecida en

concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, por lo que este punto no está controvertido.

De dicho expediente administrativo también surge que la accionante denunció su domicilio legal en la <Lugar 1>, cuestión que tampoco se encuentra discutida.

II.2. Revisaré entonces, la normativa que tuvo en cuenta la Dirección General de Rentas al momento del cobro del tributo sobre los ingresos brutos, individualizada en autos, que cuestiona la actora.

Así, advierto que, en dicha oportunidad, y con fundamento en la sanción de la Ley de Obligaciones Tributarias correspondientes al período fiscal 2015, el referido organismo aplicó la Ley XXIV N° 67, que fue publicada el día 21/1/2015. Dicha norma establecía en su artículo 9, primer párrafo, en el 4% la alícuota general del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable a las actividades de industrialización, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esa Ley o en otras disposiciones. A su vez, en su segundo párrafo fijó una alícuota reducida del 1,5% para la actividad de industrialización en establecimientos radicados en la Provincia.

De manera que la normativa atacada en esta demanda se encontraba vigente en el momento del pago del impuesto sobre los ingresos brutos.

Con el dictado de la Ley XXIV N°82, publicada en el B.O. el 4/7/2018, se suprimió la diferencia que existía en las alícuotas que debían abonar los contribuyentes con establecimientos industriales fuera de la Provincia del Chubut, es decir,

desapareció dicha diferenciación, quedando redactado el artículo 9 referido al impuesto sobre los ingresos brutos de la siguiente manera: *"Fíjase en el 2% (DOS POR CIENTO) la alícuota general del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a las actividades de industrialización, y en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en otras normas".*

En la actualidad, a partir de lo allí dispuesto, no rige la diferenciación basada en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente.

III. Como puede observarse, la norma cuya inconstitucionalidad es pretendida por la accionante ya no se encuentra vigente, pero de todos modos debo expedirme sobre el objeto de la demanda, en tanto la actora reclama la devolución de las sumas que pagó de más, conforme aquella preceptiva, por lo que corresponde dar respuesta a su planteo.

Sobre este tema debo recordar que este Superior Tribunal se ha expedido en precedentes similares, en los que indicó que, aunque hubiera perdido todos sus efectos la ley que motivó el reclamo inicial, persistía un interés de la parte actora en obtener el resarcimiento de su derecho.

Es del caso traer a colación lo que sostuve en mi voto de la SD N° 23/SCA/20, donde expresé que *"…Recuerda ENDERLE que la norma cuestionada puede estar derogada o ya no regir (ley temporaria) y, no obstante desplegar sus efectos vinculantes sobre las situaciones jurídicas establecidas durante su lapso de vigencia, lo que se conoce en dogmática, como extraactividad de la norma derogada. Es decir,*

que la derogación no implica per se, la pérdida total y automática de su eficacia. Consecuentemente, puede cuestionarse el sentido y alcance constitucional de los efectos reales o potenciales- de normas desplazadas del ordenamiento, por revocación, sustitución o derogación, en tanto fueron aplicadas en el pasado a un caso concreto, con proyección eventual hacia el presente (ENDERLE, Guillermo Jorge, Acción de Inconstitucionalidad, L.L. 2002 - B, 911)…" (SD N° 04/SCA/13).

III.1. Establecido entonces que el objeto de autos representa un interés actual para la actora,

no podemos olvidar que toda tacha de inconstitucionalidad *"…de una norma es un acto procesal de suma gravedad pues constituye la "última ratio"* del ordenamiento jurídico. Es que, como se señaló en la SD N° 01/SCA/11 *"las leyes no son constitucionales o inconstitucionales "in abstracto "…en cada caso quien la alegue debe argüir que le provoca perjuicio y demostrarlo… porque no sólo es menester el aserto de que la norma impugnada causa agravio, sino la demostración de tal agravio que sirve de fundamento a la impugnación en el caso concreto…".*

En idéntico sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando señala, categóricamente, que: *"…La declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, ya que configura un acto de suma gravedad, o última ratio del orden jurídico,*

por lo que no debe recurrirse a ella, sino cuando una estricta necesidad lo requiera y no exista la posibilidad de una solución adecuada del juicio a la que cabe acudir en primer lugar...” (C. 2705. XLI, REX; 13-05-2008; Fallo: 330, 2981).

III.2. Entonces, la actora impugna el artículo 9 -primera parte- de la Ley XXIV N° 67, que, como dije supra, se encuentra actualmente derogada, pero reclama la devolución de lo pagado por esa disposición que tacha de inconstitucional, la que solo será procedente si se demuestra la arbitrariedad de la norma que impuso dicho pago.

III.3. Considero oportuno, por ello, referir que el impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto indirecto, ya que grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva: el ejercicio habitual de una actividad lucrativa constituye un indicio para el legislador de aptitud para contribuir a los gastos estatales. Constituye un tributo indirecto al consumo, que se materializa a partir de la existencia del hecho imponible configurado por el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual, en el respectivo ámbito jurisdiccional, extendido en zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte y cualquier lugar del dominio público o privado. De este modo, el impuesto incide, en realidad, sobre los ingresos provenientes de las distintas actividades

desarrolladas, aunque ello aparezca velado con el manto jurídico de que el hecho generador es la realización de una actividad cuya importancia cuantitativa se mide por el ingreso obtenido. (Giulani Fonrouge, Derecho Financiero, Lexis Nexis-Depalma. 7ma edición, 2001, Vol. II, pág. 1155 y ss). Así, es del caso subrayar, que dicho gravamen se sustenta en la capacidad contributiva de las personas sobre las que recae; y tal circunstancia se encuentra estrechamente ligada con el principio de igualdad consagrado en el artículo 16 de la CN.

Es que dicha igualdad constituye la base del impuesto y de las cargas públicas, y no debe ser entendida como la obligación de cada habitante de pagar un mismo importe, sino la valoración política de una realidad económica, que sujeta a pautas de razonabilidad, excluya todo distingo arbitrario entre personas o categorías de personas (Confr.: "Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas", Catalina García Vizcaíno. Ed. Depalma. 1996. Tomo I, pág. 290).

III.4. Este Tribunal ha señalado sobre el tópico que nos ocupa, que debe tenerse muy en cuenta que la CN establece reglas que regulan y coordinan las relaciones entre el poder impositivo provincial y el nacional (SD N° 04/SCA/13). Dentro de los que corresponden a las provincias se encuentran los establecidos en sus arts. 4, 17, 75, inc. 2, y 121. Ahora bien, ese poder impositivo en modo alguno puede

vulnerar lo establecido en sus arts. 9, 10, 11 y 126.

Por su parte, el art. 75 inc. 13 confiere al Congreso de la Nación la facultad de reglar el comercio interprovincial e internacional impidiendo a las provincias que regulen sobre el primero de los nombrados, aunque sí conservan la facultad de gravar las actividades relacionadas con aquel comercio. Entre otras cosas, lo que se busca es impedir que cada distrito disponga impuestos a la actividad comercial interjurisdiccional que frustren la circulación comercial entre ellos o el comercio internacional. Así, se vedan las aduanas interiores en tanto actúan en detrimento de dicha circulación de productos.

En "*<Persona 12> SA y otra c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*" del 18 de septiembre de 2012, la Corte Federal se refirió a la inteligencia de los arts. 8, 9, 10, 11 y 12 de la CN y expresó que "*... en el sistema de la Constitución Nacional, las cláusulas relacionadas buscan asegurar un espacio económico único, libre de trabas fundadas en el hecho de que la circulación de bienes y personas atraviese los límites provinciales. Se procura evitar acciones de inspiración proteccionista a favor de las actividades económicas internas de las provincias y en contra de bienes y servicios que provengan de las demás. Por dicha razón, tales preceptos liberan y dan garantías al movimiento interprovincial de personas y bienes...*".

Y justamente este distingo es el que ha sido valorado como inconstitucional, por parte de la

Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuando en los autos *"<Persona 9> SA c. Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza"* y *"<Persona 4> y <Persona 5> SA c. Chaco Provincia del s/ acción declarativa de certeza"*, ambos de fecha 31 de octubre de 2017, dispuso: *"...lo cierto es que en el caso concreto la aplicación de las leyes impositivas 13.613, 13.787 y 13.850 en este punto, al gravar a la actora las actividades ya referidas con la alícuota 'residual' del 2% y 4,5%, respectivamente, obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas. 5°) 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, art. 16), y altera la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de 'aduana interior' vedada por la Constitución (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..." (Corte Suprema de Justicia de la Nación, Sentencia de fecha 06 de noviembre de 2018, en autos "Droguería del Sud SA c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza").*

Recientemente en fecha 3/4/2025 ese Alto

Tribunal, en los autos *"Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. c. Provincia de San <Lugar 3> s/ acción declarativa de certeza" (causa 2423/2018)*, con remisión expresa a los precedentes *"<Persona 9>" Fallos: 340:1480* y *"<Persona 4> y <Persona 10> S.A."* del año 2017, consolida su línea jurisprudencial en cuanto a que la discriminación en función del lugar de radicación del establecimiento productivo vulnera principios constitucionales fundamentales: la garantía de igualdad (art. 16 CN), la cláusula comercial (arts. 75, inc. 13 y 126 CN) y la prohibición de aduanas interiores (arts. 9° a 12 CN), al obstaculizar el desenvolvimiento natural del comercio interprovincial. Este nuevo precedente se suma a lo decidido previamente, en fecha 19 de marzo de 2025, en los autos *"Río Chico S.A. c/ Provincia de Buenos Aires"*, reforzando la postura del Máximo Tribunal respecto a los límites constitucionales de la potestad tributaria provincial en materia de comercio interprovincial **III.5**. Este Superior Tribunal, al resolver un reclamo vinculado al impuesto de sellos en cuanto establecía una alícuota diferencial, cuando la actora registró en la Provincia un vehículo adquirido en otra jurisdicción, consideró que: *"…Dicha regulación excedió, claramente, los límites establecidos por la Ley Fundamental. "… Es necesario reparar que las provincias conservan todo el poder de imposición dentro de su territorio, en la medida que éste no entorpezca el libre tráfico interjurisdiccional…" (SD N° 4/SCA/13).* Es que la norma cuestionada atenta contra lo dispuesto por el art. 75, inc. 13 de la

CN antes referido, en tanto la discriminación normativa carece de una fundamentación objetiva para el trato desigual dado a los contribuyentes según el lugar de adquisición del rodado. Tampoco el legislador fue coherente al expresar los motivos que precedieron el dictado de la norma pues atenta contra la prohibición de generar aduanas interiores, es decir, no explica que la norma no resulte contradictoria con dicho principio. Por último, no se acreditaron otros principios constitucionales que justificaran de algún modo dicha desigualdad de trato" (SD N° 04/SCA/13)" (cfr SD N° 23/SCA/20).

Además, entra entonces a tallar el principio de igualdad fiscal, pues, como se dijo, de existir distingos ante la pretensión impositiva provincial, estos deben estar basados en criterios de razonabilidad, lo que no advierto en autos, sino una violación de derechos constitucionales de la accionante; por lo que compete a este Tribunal declarar inconstitucional el impuesto sobre los ingresos brutos previsto en el artículo 9 primera parte de la Ley XXIV N° 67. Así lo voto.

IV. En atención a la solución que propicio, corresponde la devolución de la suma abonada en demasía por la actora. Ello surge del Expediente Administrativo N° 436/2020 DGR (fs. 102/104), que tengo a la vista, con más los intereses calculados conforme la Tasa Activa para préstamos personales del <Persona 8> SA, desde que dicha suma fue abonada y hasta su efectivo pago. Así lo voto.

V. En mérito a lo expuesto y por los fundamentos dados propongo al acuerdo expedirse en

el modo y con el alcance que a continuación detallo: 1°) Hacer lugar a la demanda impetrada por <Persona 7> S.A.I.C. y declarar la inconstitucionalidad del artículo 9 primera parte de la Ley XXIV N° 67; 2°) Ordenar la devolución de las sumas de trece millones novecientos ocho mil seiscientos pesos con setenta y tres centavos ($13.908.600,73), abonadas por la actora, con más intereses calculados conforme la Tasa Activa para préstamos personales del <Persona 8> SA, desde que dicha suma fue abonada y hasta su efectivo pago. 3°) Imponer las costas a cargo de la demandada (art. 69 del CPCC); 4°) Regular los honorarios profesionales del Dr. <Persona 2>, por su actuación en dos etapas del proceso, en el 9,33% (2/3 del 14%) del monto del proceso, teniendo en cuenta la tarea desempeñada, la extensión de su trabajo y el resultado obtenido; siempre que supere el mínimo legal establecido en el art. 7°, 4to. párrafo de la Ley Arancelaria, para las etapas, y con más IVA, si correspondiere (arts. 5 inc. a), b), c) y d), 6, 7, 8, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4). A dicha suma se le agregará el IVA si correspondiere. Sin regular honorarios a los Dres. <Persona 3> y <Persona 1> en virtud de lo dispuesto por el art. 2 de la referida ley arancelaria y el art. 20 de la Ley V N° 96, modif. por Ley V N° 190.

Así lo juzgo, voto y dejo propuesto al Acuerdo.

El Dr. Ricardo Alberto Napolitani dijo:

I.Al votar en primer término el Ministro Vivas identificó con precisión y detalle los antecedentes relevantes del proceso. Resulta innecesario que reitere esa reseña, basta con que me remita

expresamente a las precisiones que dio en el apartado I de su voto. A su vez, debo decir que comparto el abordaje que efectuó a las cuestiones propuestas a nuestro análisis. Coincido plenamente con los fundamentos que brindó en los apartados II a V, los que hago míos (arts. 2° y 3°, Ley V N° 203).

II. En cuanto al planteo de inconstitucionalidad del artículo 9, primera parte de la Ley XXIV N° 67, acuerdo plenamente con los fundamentos brindados por el Dr. Vivas en el apartado III. Si bien la norma cuya inconstitucionalidad es pretendida por la actora ya no se encuentra vigente, en tanto ésta reclama su devolución, corresponde dar respuesta a su planteo.

Como refirió el Ministro prevotante, la Constitución Nacional establece reglas que regulan y coordinan las relaciones entre el poder impositivo provincial y el nacional. Las que corresponden a las provincias se encuentran establecidas en sus arts. 4, 17, 75, inc. 2 y 121. Ese poder impositivo no puede vulnerar lo prescripto en sus arts. 9, 10, 11 y 126.

Así, coincido plenamente con el análisis de la inconstitucionalidad de la primera parte del artículo 9 de la Ley XXIV N° 67, ya que vulnera el principio de igualdad fiscal, al establecer distingos que no se basan en criterios de razonabilidad. Así lo voto.

IV. En consecuencia, concuerdo con la propuesta formulada por el Dr. Vivas en cuanto a que la demanda debe ser admitida en todos sus partes. De ese modo, coincido con lo expuesto en

el apartado IV de su voto, en cuanto a que corresponde la devolución de la suma abonada en demasía por la accionante, con más intereses, calculados conforme la Tasa Activa para préstamos personales del <Persona 8> SA, desde que la suma reclamada fue abonada y hasta su efectivo pago. Así lo voto.

V. Por lo demás, acuerdo plenamente con los fundamentos brindados por el Dr. Vivas en el apartado V de su voto para imponer las costas a la demandada vencida, y regular los honorarios del Dr. <Persona 2>, por su actuación en dos etapas del proceso, en el 9,33% (2/3 del 14%) del monto del proceso (arts. 5 inc. a), b), c) y d), 6, 7, 8, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4); siempre que supere el mínimo legal establecido en el art. 7°, 4to. párrafo de la Ley Arancelaria, y con más IVA, si correspondiere. Sin regular honorarios a los Dres. <Persona 3> y

<Persona 1> en virtud de lo dispuesto por el art. 2 de la ley arancelaria y el art. 20 de la Ley V N° 96, modif. por Ley V N° 190. Así lo voto.

La Dra. Silvia Alejandra Bustos expresó:

I. Concuerdo con el detalle de antecedentes de la causa que efectuó el Dr. Vivas en el apartado I de su voto, motivo por el cual remito a la reseña allí introducida (art. 2, ley V N° 203).

De igual modo, comparto plenamente el análisis, los fundamentos y la conclusión que desarrolló en los apartados II a IV, referidos a la inconstitucionalidad de la primera parte del artículo 9 de la Ley XXIV N° 67, como con las razones allí brindadas para arribar a esa

conclusión. Pues, dicha norma vulnera los principios constitucionales fundamentales como la garantía de igualdad (art. 16 CN), la claúsula comercial (art. 75 inc. 13 y 126 CN) y la prohibición de aduanas interiores (arts. 9 a 12 CN), al establecer una alícuota más gravosa a las empresas que tiene su jurisdicción sede fuera de la Provincia del Chubut.

II. En consecuencia, me sumo a la propuesta de hacer lugar a la demanda, declarar la inconstitucionalidad de la primera parte del artículo 9 de la Ley XXIV N° 67. A consecuencia de ello, corresponde ordenar la devolución de las sumas abonadas por la actora, por los conceptos reclamados, e imponer las costas a la demandada vencida. También concuerdo con la regulación de los honorarios propuesta por el Ministro Vivas a favor del Dr. <Persona 2>, por su actuación en dos etapas del proceso, en el 9,33% (2/3 del 14%) del monto del proceso (arts. 5 inc.
a), b), c) y d), 6, 7, 8, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4); siempre que supere el mínimo legal establecido en el art. 7°, 4to. párrafo de la Ley Arancelaria, y con más IVA, si correspondiere. Sin que corresponda regular honorarios a los Dres. <Persona 3> y <Persona 1> en virtud de lo dispuesto por el art. 2 de la ley arancelaria y el art. 20 de la Ley V N° 96, modif. por Ley V N° 190. Así lo voto.

La Dra. Camila Lucía Banfi Saavedra dijo:

I. Es precisa y exhaustiva la reseña de antecedentes del proceso que desarrolló el Dr. Vivas en el apartado I de su voto. Conforme lo prevé el art. 2 de la Ley V N° 203 resulta innecesario

que la reitere, por lo que remito a lo allí señalado.

II. Acuerdo también con la respuesta que brindó al analizar las cuestiones sometidas a esta instancia, coincido con la integridad de las razones por él desarrolladas en los apartados II a IV, las que hago parte de mi voto (art. 3, Ley V N° 203).

Al igual que los colegas preopinantes, coincido que la norma cuya inconstitucionalidad pretende la actora vulnera el principio constitucional de igualdad, la cláusula comercial y la prohibición de aduanas interiores, al aplicar una alícuota más gravosa a la actividad de la accionante desarrollada en la Provincia del Chubut, por tener jurisdicción sede fuera de ésta.

Al igual que los colegas preopinantes, me sumo a la propuesta de hacer lugar a la demanda, declarar la inconstitucionalidad de la primera parte del artículo 9 de la Ley XXIV N° 67 y ordenar la devolución de las sumas abonadas por la actora, por los conceptos reclamados.

III. En materia de costas y honorarios, la moción de imponer las costas a la demandada es consecuente con la decisión de hacer lugar a la demanda, por lo que concuerdo con ella. También la regulación propuesta para el Dr. <Persona 2>, evaluada la respectiva actuación de conformidad a las pautas de la Ley Arancelaria vigente, sin que corresponda regular honorarios a los Dres. <Persona 3> y <Persona 1>, por lo que coincido plenamente con el Dr. Vivas. Así lo voto.

Teniendo presente el Acuerdo Plenario N° 5525/2025 y habiéndose logrado la mayoría (art. 16 de la Ley V N° 174, texto actual Ley V N° 200) se dio por terminado el acto, quedando acordado dictar la siguiente:

S E N T E N C I A:

1°) HACER LUGAR a la demanda impetrada por **<Persona 7> S.A.I.C.** y declarar la inconstitucionalidad del artículo 9 -primera parte- de la Ley XXIV N° 67.

2°) ORDENAR a la Provincia del Chubut, la devolución de la suma de trece millones novecientos ocho mil seiscientos pesos con setenta y tres centavos ($13.908.600,73), con más los intereses calculados conforme la Tasa Activa para préstamos personales del <Persona 8> SA, desde que dicha suma fue abonada y hasta su efectivo pago.

3°) FIJAR las costas a la parte demandada vencida (art. 69 del CPCC).

4°) REGULAR los honorarios profesionales del Dr. <Persona 2>, en el 9,33% (2/3 del 14%) del monto del proceso, teniendo en cuenta la tarea desempeñada, la extensión de su trabajo y el resultado obtenido, y siempre que superen el mínimo legal establecido en el art. 7, 4to. párrafo de la ley arancelaria, para dos etapas, y con más IVA, si correspondiere (arts. 5, 6, 7, 8, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4). Sin regular honorarios a los Dres. <Persona 3> y

<Persona 1> (Art. 2 Ley XIII N° 4 y art. 20 de la Ley V N° 96, modif. por Ley V N° 190).

5°) REGISTRESE y notifíquese.

Fdo. Mario Luis Vivas, Ricardo Alberto Napolitani, Silvia Alejandra Bustos y Camila Lucia Banfi Saavedra.