



SENT N° 843

## CASACIÓN

Provincia de Tucumán, reunidos los señores Vocales de la Excma. Corte Suprema de Justicia, de la Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, integrada por la señora Vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, el señor Vocal doctor Antonio D. Estofán, la señora Vocal doctora Eleonora Rodríguez Campos y el señor Vocal Daniel Oscar Posse –por no existir votos necesarios para dictar pronunciamiento jurisdiccional válido- bajo la Presidencia de su titular doctora Claudia Beatriz Sbdar, para considerar y decidir sobre el recurso de casación interpuesto por la parte demandada, en autos: “**Complejo Azucarero Concepción S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad**”.

Establecido el orden de votación de la siguiente manera: doctora Eleonora Rodríguez Campos y doctor Antonio D. Estofán, doctora Claudia Beatriz Sbdar y doctor Daniel Oscar Posse, se procedió a la misma con el siguiente resultado:

**La señora Vocal doctora Eleonora Rodríguez Campos,**  
dijo:

I.- La Provincia de Tucumán, demandada en autos, plantea recurso de casación (fs. 141/156) contra la Sentencia N° 274 dictada por la Sala III de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 03 de mayo de 2019 (fs. 126/131), el cual, previo cumplimiento con el traslado previsto por el 751 *in fine* del Código Procesal Civil y Comercial (en adelante CPCyC), es concedido mediante Resolución N° 167 del 11 de octubre de 2019 (fs. 167).

II.- Siendo inherente a la competencia funcional de esta Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo de la Corte, como tribunal de casación, revisar lo ajustado de la concesión efectuada por el *A quo*, la primera cuestión a examinar es la relativa a la admisibilidad del remedio impugnativo extraordinario local.

El planteo fue interpuesto en el plazo que consagra el artículo 751 del CPCyC; impugna una sentencia definitiva, en los términos del artículo 748 inciso 1 del CPCyC; cumple con el depósito previsto por el artículo 752 del

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”

CPCyC; y satisface el requisito del artículo 750 del CPCyC, en la medida que está fundado en supuestas infracción a normas de derecho y arbitrariedad por parte del fallo en cuestión.

Por lo señalado el recurso en examen resulta admisible y, siendo ello así, queda habilitada la competencia de este Tribunal cimero para ingresar al análisis de la procedencia de los agravios en los cuales se funda.

III.- La sentencia en crisis hace lugar a la demanda promovida por Complejo Azucarero Concepción S.A. contra la Provincia de Tucumán y declara la inconstitucionalidad, con relación al presente caso, del Decreto N° 1.961/3 (ME) del 12/9/2002, de los artículos 6, 7 y 58 de la ley 8.467, y de la ley 8.457 y sus sucesivas prórrogas.

Señala que la impugnación intentada por la parte demandante con relación al Decreto N° 1.961/3 ha de prosperar en atención al criterio hermenéutico que se impusiera en la Sentencia N° 32 del 19/02/2009, emitida por mayoría de esta Corte Suprema en los autos “Compañía Azucarera Los Balcanes S.A. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”. Remarca que, desde el dictado de dicho pronunciamiento, este Alto Tribunal ha sostenido en forma invariable la interpretación de las disposiciones legales que regulan la materia objeto del presente caso (cfr. CSJT: 06/3/2009, “Di Bacco y Cía SA vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 129; 26/6/2009, “Engordar S.A. vs. Gobierno de la Provincia s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 600; 28/8/2009, “Villuco S.A. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 870; 14/4/2010, “José Minetti y Cía. SA vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 227; 14/8/2010, “Cía. Azucarera Concepción SA vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 228; 14/10/2011, “Palazzo Próspero Ángel vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 777; 14/10/2011, “SHAM S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 778; 25/6/2012, “Los Cevilares S.A. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 495; 23/10/2012, “Constructora Gama S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 943; 06/4/2017, “Budeguer, Juan José vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 414).

Entiende que, si bien la mera remisión a lo allí juzgado sería suficiente para sellar favorablemente la suerte de la acción promovida por la empresa actora, máxime si se tiene en cuenta que en todos los precedentes citados la parte demandada fue la Provincia de Tucumán, quien aquí también es

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

sujeto pasivo de la acción, resulta conveniente, sin embargo, reproducir algunos de los fundamentos respectivos.

Dice que en dichas oportunidades se señaló que la delegación legislativa conferida al Poder Ejecutivo por los artículos 5 y 6 de la ley 5.636, modificados por la ley 6.497, para fijar la alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos en un rango que va de cero por ciento (0%) al quince por ciento (15%), a estar al contenido de los decretos dictados en ejercicio de dicha autorización legislativa, tuvo por objeto concretizar la política económico-tributaria que le había fijado el legislador delegante al Poder Ejecutivo, en miras al logro de los objetivos y propósitos enunciados en el Pacto Fiscal, al que la Provincia se había adherido a través de la ley 6.496. Que, entre esos objetivos, en el punto primero apartado 4, figuraba expresamente la modificación del Impuesto a los Ingresos Brutos, disponiendo la exención de las actividades que señala (entre las que se encuentra la de la demandante), con la expresa salvedad que estas exenciones podían implementarse parcial y progresivamente de acuerdo a lo que dispusiera cada provincia, pero establece que deberán estar completadas antes del 30 de junio de 1995.

Apunta que se explicó que la delegación legislativa, en este caso concretada antes de la reforma constitucional de 1994, constituye un instituto jurídico de carácter excepcional para cuya validez constitucional exige que verse sobre materias determinadas y se señalen previamente las bases o criterios que han de servir de límite al reglamento delegado. Que no se trata, pues, de una facultad que pueda ser ejercida, ni menos aún susceptible de ser mutada -aunque dentro de los parámetros legales- cuando discrecionalmente lo estime conveniente el Poder Ejecutivo, porque ello puede implicar un apartamiento de la política legislativa o de las bases de la delegación.

Refiere que se interpretó que con el dictado del Decreto N° 2.507/3 (ME) del 12/11/1993, modificado por Decreto N° 257/3 del 21/02/1994, la facultad delegada por la ley fue ya ejercida por el Poder Ejecutivo, quien fijó una alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad de la actora en un rango del cero por ciento (0%) en procura de concretar la mentada política de paulatina desgravación impositiva establecida por el marco jurídico del Pacto Federal.

Expresa que, al haberse entendido que una vez que se materializó en el ámbito provincial el objetivo final previsto en el Pacto Federal -aunque más no sea merced a un mecanismo como la “alícuota 0%” en vez del de la “exención impositiva” contemplado en aquel acuerdo-, los artículos 5 y 6 de la ley 5.636, reformada por ley 6.497, no podían ya ser invocados como fundamento jurídico

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

válido de la decisión del Poder Ejecutivo de gravar con una alícuota que no fuera el 0% a la actividad desarrollada por el contribuyente, mediante Decreto N° 1.961/3(ME) del 12/09/2002. Que ello es así por cuanto el recto sentido de las mentadas disposiciones legales no puede obtenerse desligado de las previsiones del Pacto Fiscal en lo que se refiere a la exención impositiva progresiva respecto a las actividades allí mencionadas.

Agrega que, sobre la base de la hermenéutica integrada y armónica explicitada, se concluyó que una vez cumplida la finalidad del Pacto en la Provincia con la fijación de la alícuota 0% para las actividades exentas, devino inaplicable respecto a ellas la previsión de los aludidos artículos 5 y 6 que posibilitaban imponer una alícuota diferente. Que, así interpretadas dichas normas, en cuanto a su adecuado sentido y alcance a la luz de lo acordado en el Pacto Federal, que vino a neutralizar la ilegitimidad de la autorización para el establecimiento de una alícuota distinta al 0% respecto de las actividades de marras, se juzgó que no resultaban inconstitucionales. Que, por el contrario, sí se reputó inconstitucional al Decreto N° 1.961 del 12/9/2002 dado que, al dejar sin efecto la alícuota del 0% del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, desorbita los límites de la delegación legislativa acordada, por apartarse de la política legislativa prevista por el legislador al delegar, que no es otra que la consecución de los propósitos y objetivos del Pacto Fiscal vinculados a la exención progresiva del impuesto.

En cuanto a demás normativa cuestionada en la demanda de autos señala que, con excepción del voto en disidencia del señor vocal doctor Daniel Oscar Posse, esta Corte también viene sosteniendo invariablemente que las leyes 8.457, 8.467, 8.820 y 8.961 resultan violatorias de la Constitución. Ante ese contexto, y dejando a salvo su opinión personal contraria sobre el tema, considera que ya es tiempo de seguir el lineamiento trazado por este Tribunal Supremo con relación al planteo de inconstitucionalidad bajo examen.

Alude puntualmente a lo resuelto, mediante Sentencia N° 196 del 10/4/2019, en la causa “Macrotech Construcciones S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, a propósito de un planteo referido a la validez de la ley 8.457, que dispusiera suspender el cumplimiento de las obligaciones que corresponden a la Provincia de Tucumán conforme al Pacto Federal de la Promoción del Empleo, de la Producción y el Crecimiento Económico hasta el 31/12/2015, y las sucesivas prórrogas dispuestas por las leyes 8.820 y 8.961. Manifiesta que como allí la empresa actora pidió -al igual que en el *sub examine*- que se declare inconstitucional la ley 8.467, se trajo a colación lo que esta Corte

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”

sostuviera en el juicio “Compañía Inversora Industrial S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, en el cual mediante Sentencia N° 1.172 del 05/10/2016 confirmó el pronunciamiento de la Sala II de la Cámara del Fuero, que había declarado la inconstitucionalidad de los artículos 6, 7 y 58 de aquella ley, y también del artículo 1 de la ley 8.460.

Apunta que para así resolver esta Corte expresó que: “Ninguna de las leyes citadas contiene disposición alguna que indique la voluntad, política e institucional, de la Provincia de Tucumán de regular algún aspecto de los compromisos asumidos al suscribir el Pacto Fiscal en sentido contrario a lo que allí se estableció, en forma conjunta entre el Estado Nacional y las demás provincias signatarias. Al contrario, la terminología empleada en dichas normas revela la decisión institucional de cumplir el Pacto Fiscal y por eso mismo es que la Provincia de Tucumán viene prorrogando sistemáticamente su vigencia y el cumplimiento de sus objetivos de manera interrumpida desde 1993 hasta la fecha”. Que asimismo sostuvo: “la imposibilidad de admitir como válido que, dentro del propio marco de ejecución de los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal, éstos puedan ser incumplidos sobre la base de decisiones legislativas unilateralmente adoptadas por la Provincia”.

Recuerda que, más recientemente y siguiendo el mismo razonamiento, mediante Sentencia N° 720 de fecha 28/5/2018 *in re* “Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. ANZUC S.R.L. s/ Ejecución fiscal”, este Tribunal expresó: “En la medida que subsista el sistema de cooperación y armonización fiscal -al que la Provincia de Tucumán se incorporó- al suscribir el Pacto Fiscal, y no sea modificado (por mutuo acuerdo de las partes signatarias) o eliminado (por ejemplo, por decisión unilateral de la Provincia de denunciar el Pacto), sus disposiciones no pueden ser ignoradas ni los compromisos allí asumidos dejados sin efecto por decisión exclusiva de ninguna de las partes”. Que finalmente se concluyó que: “Como la Provincia de Tucumán no ha exteriorizado formalmente su intención de denunciar el Pacto, sus objetivos se encuentran todavía en vías de cumplimiento y ejecución conjunta entre el Estado nacional y los Estados Provinciales signatarios, de modo que la demandada no puede, en la lógica interna de cumplimiento paulatino de los objetivos allí pactados, adoptar válidamente decisiones legislativas que impliquen una modificación unilateral del convenio. Ello es así por cuanto el Pacto Fiscal, en tanto norma que expresa el federalismo de concertación, forma parte del derecho público local, aunque con una jerarquía superior a las leyes locales; lo cual impide convalidar modificaciones que no provengan de la misma unión de voluntades que le diera origen”.

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”

Continúa con la transcripción de la citada Sentencia N° 720/2018 en cuanto a que: "En tanto esa decisión no sea formalmente manifestada, es deber del intérprete juzgar que la vocación jurídica y política del Estado Provincial es de permanecer enmarcado en el esquema de distribución de recursos establecido en el Pacto Fiscal, lo que a su vez determina la invalidez y consecuente inaplicabilidad de una ley que pretenda contrariar los compromisos asumidos por el Gobernador de la Provincia al suscribir dicho tratado intrafederal y por la Legislatura de Tucumán al decidir incorporarlo al derecho público local. Tal incorporación al derecho público provincial no implica que una norma local posterior pueda derogar, sin más, la ley de adhesión, ratificación o concreción del acuerdo interjurisdiccional. El carácter contractual del Pacto Fiscal, que supone la existencia de compromisos recíprocos entre la Nación y las provincias signatarias le otorga una jerarquía superior a las leyes locales, aún cuando no convierta a tales normas en parte misma de la Constitución Nacional, puesto que la Corte Suprema ha reservado tal inclusión exclusivamente a la Ley de Coparticipación sancionada con anterioridad a la reforma constitucional de 1994 (cfr. Fallos 327:1789)".

Reproduce la aclaración relativa a que: “la ley local no se torna simplemente inconstitucional por establecer disposiciones contrarias a una ley convenio referida a la distribución de recursos entre el Estado nacional y los estados provinciales. Sin embargo, la jerarquía superior a las leyes locales, derivada del carácter contractual y de arreglo de múltiples voluntades interjurisdiccionales que implica el Pacto Fiscal, conduce a que no pueda válidamente adoptarse disposiciones en contra de los compromisos allí asumidos. Como consecuencia de tratarse de un convenio interjurisdiccional, incorporado con tal carácter al derecho público local, se genera una limitación a las potestades provinciales referidas a la regulación de la materia contenida en el Pacto Fiscal”. Y añade que, frente a ello, se entendió que no parece plausible concluir por vía de interpretación judicial que “ha mediado una denuncia, siquiera parcial, del Pacto Fiscal cuando en el ámbito local rigen las leyes 8.457, 8.460 y 8.467 que indican -tal se explicara- la clara voluntad de prorrogar la vigencia de aquél”.

Sostiene que, en este caso, la pretensión de incrementar una alícuota a través de una decisión legislativa provincial implica la pretensión de la Provincia de regular -con efectos extensivos a la Nación y a todas las demás provincias- una materia con un alcance contrario al comprometido en la ley convenio; y que, por consiguiente, resultan inválidas las disposiciones contenidas en los artículos 6, 7 y 58 de ley 8.467, en la medida en que implican introducir

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

regulaciones contrarias al Pacto Fiscal.

En un último término dice que cabe tener en cuenta aquí que el 16/11/2017 el Poder Ejecutivo nacional y representantes de las provincias (entre las que se encuentra Tucumán) y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires suscribieron un “Consenso Fiscal”. Que dicho instrumento fue aprobado por ley nacional 27.429 y por la ley provincial 9.070.

Entiende que en ese marco cobra relevancia lo afirmado por esta Corte en el citado caso “Compañía Inversora” en cuanto a que: "En la medida en que subsista el sistema de cooperación y armonización fiscal al que la Provincia de Tucumán se incorporó al suscribir el Pacto Fiscal, y no sea modificado (por mutuo acuerdo de las partes signatarias) o eliminado (por ejemplo, por decisión unilateral de la Provincia de denunciar el Pacto), sus disposiciones no pueden ser ignoradas ni los compromisos allí asumidos dejados sin efecto por decisión exclusiva de ninguna de las partes”.

Razona que, habiéndose suscripto un nuevo Consenso Fiscal, aprobado por los poderes legislativos de ambas partes a través de instrumentos cuya legitimidad no está discutida en este juicio, los efectos de esta sentencia -declaración de inconstitucionalidad de las ya examinadas normas- se propagan y alcanzan hasta la entrada en vigencia de aquél, en tanto allí Tucumán asumió el compromiso de realizar actos de gobierno vinculados con el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (ver Compromiso N° III).

IV.- La quejosa acusa que la sentencia ignora por completo un hecho de gran importancia en orden a la solución de la litis, acaecido antes de su dictado, cual es la suscripción -en fecha 16/11/2017- del Consenso Fiscal celebrado por la Nación y las provincias, con excepción de San Luis, que obtuviera sanción legislativa y fuera promulgado por el P.E., mediante ley 27.429.

Luego de remarcar que el consenso antes referido establece disminuciones progresivas de diversas alícuotas hasta arribar al 0%, en diferentes actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, entre las que se registra la actividad referida por la actora en el presente juicio, sostiene que resulta evidente que tanto el Estado Nacional como los diversos Estados Provinciales que lo suscribieron han coincidido en cuanto a que la actividad desarrollada se hallaba gravada con una alícuota que la obligaba al pago del tributo. Afirma que es por ello que se confeccionó el Consenso referido y, a través de él, se estableció una rebaja progresiva de alícuotas, las cuales terminarán reducidas al 0%.

Aduce que si la Nación y las Provincias hubiesen considerado que la actividad de la actora ya se encontraba beneficiada con una alícuota del 0%, como

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

se sostiene en el fallo, resultaría redundante e ilógico incluir dicha circunstancia en el Consenso Fiscal. Insiste en que la incorporación aludida demuestra que tanto la Nación como las Provincias tenían perfectamente determinado que en virtud de la prórroga del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento celebrado el 12 de agosto de 1993, la alícuota del 0% pretendida por la actora se encontraba suspendida y, por ende, carecía de aplicación.

Asevera que las Provincias están liberadas de cumplir con los compromisos asumidos en materia impositiva (eliminar impuestos o establecer exenciones) mientras subsista la prórroga para el cumplimiento del Pacto Fiscal. Sobre el particular interpreta que las normas jurídicas que hayan dictado las jurisdicciones locales, aún en contradicción con los compromisos asumidos e incluso luego de haber implementado la eliminación de impuestos o exenciones, se hallan dentro de sus legítimas facultades; y que en ese escenario resulta incongruente reputar inválida a la modificación unilateral por parte de la Provincia de Tucumán siendo que la falta de aplicación del Pacto responde al dictado de normas nacionales de igual rango que aquél.

Expresa que el fallo objeto de casación contraría lo resuelto recientemente por esta Corte mediante Sentencia N° 452 de fecha 08/4/2019 en los autos “Provincia de Tucumán - D.G.R. vs. Azucarera del Sur S.R.L. s/ Ejecución fiscal”, la cual transcribe en lo pertinente.

Manifiesta, por último, que, no puede descuidarse que en la especie se encuentran en juego atribuciones fiscales locales de raigambre constitucional, razón por la cual los acuerdos que versen sobre esa materia deben interpretarse restrictivamente, en la medida que involucran tanto la autonomía como la soberanía provincial. Concluye que, desde el punto de vista constitucional, no resulta admisible imponer a la Provincia la renuncia definitiva al ejercicio de sus poderes fiscales sino por vía de una reforma constitucional; y dado que la potestad tributaria local resulta indispensable para allegar recursos a las arcas del Estado y atender las necesidades públicas, no cabe sostener la existencia de una suerte de derechos adquiridos irrevocables en los contribuyentes, al extremo ilógico de erigir a la actora en un sujeto exento del pago de tributos provinciales de modo “eterno e inmutable”.

V.- Respecto de la cuestión constitucional de autos me he pronunciado recientemente adhiriendo al voto del señor Vocal doctor Daniel Posse en Sentencia N° 2.219 del 22 de noviembre de 2019 *in re* “Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Azucarera del Sur s/ Ejecución Fiscal” (Expte. N° DC84/12). Dicha posición, que también lograra imponerse en una causa homónima (Expte. N°



**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

D1373/08) mediante Sentencia N° 452 del 08/4/2019 responde a las consideraciones que a continuación paso a reproducir:

“La Provincia de Tucumán no ratificó expresamente el ‘Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento’ en todos sus términos, ni se adhirió lisa y llanamente a sus disposiciones sino que, como claramente lo señala la Ley N° 6.496 y reitera la Ley N° 8.457, adhirió a ‘sus principios y propósitos’.

”A los fines de demostrar ese aserto, se debe partir de la base de considerar que el mismo Pacto Federal, en su acto declarativo primero, dispone que: ‘Los señores gobernadores han acordado la adopción de políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales. Las políticas acordadas se concretarán por los Poderes Ejecutivos Provinciales, una vez aprobado el presente acuerdo por las Honorables Legislaturas Provinciales en lo que es materia de su competencia, según las constituciones locales, en los siguientes actos de gobierno...’.

”Es decir que este Pacto sujeta la concreción de las políticas allí acordadas a la previa aprobación de los Poderes Legislativos de las distintas Provincias, requisito que no se cumplió en ésta. En efecto, la Ley N° 6.496 dispuso: ‘Artículo 1°.- Adhiere la Provincia de Tucumán, a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal de la Promoción del Empleo, la producción y el crecimiento económico suscriptos por el señor Gobernador de la Provincia el 12 de Agosto de 1993, expresando la voluntad de contribuir a la concreción de tales objetivos’.

De una interpretación gramatical de la norma, no emerge de su texto literal ratificación alguna al Pacto Federal. Antes bien, se trata de una adhesión a sus principios y propósitos que expresa la voluntad de la Provincia de contribuir a la concreción de sus objetivos. Nótese que, a diferencia de lo que acontece en Tucumán, las Honorables Legislaturas de las demás provincias ratificaron, aprobaron o adhirieron al Pacto en forma directa, llana y explícita. En muchas de ellas, el artículo primero de las respectivas leyes dictadas al efecto dispone expresamente la ratificación. Por ejemplo: la Provincia de Bs. As. (Ley N° 11.463, ‘Ratifícase la firma por parte del Sr. Gobernador de la Provincia de Bs As, del Pacto...’, ADLA LIV-A, 816); Provincia de Río Negro (Ley N° 2743, ADLA 1994-B, 2552: ‘Ratificación del acta de adhesión suscripta el 21/01/94 entre el P.E. provincial y el Estado Nacional’); Provincia de Entre Ríos (Ley N° 8791, ADLA, 1994-5,1013 ‘Ratificación’); Provincia de Chubut (Ley N° 3925, ADLA 1994-B,2383 ‘Ratificación del Acta de Adhesión del Gobierno de la Provincia del 29/12/93’);

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”

Provincia de Santa Cruz (Ley N° 2352, ADLA 1994-B, 2613 ‘Ratificación de las actas acuerdo suscriptas el 19/01/94 entre el Gobernador y el Presidente por las cuales se instrumentó la adhesión de la Provincia’); Provincia de San Luis (Ley N° 4978, B.O.10/11/93, ‘Ratificación’); Ley N° 5757, ADLA 2005 - B, 2454 –‘Ratifícase el Pacto...’); Provincia de Catamarca (Ley N° 4775, ADLA, 1994-B,2245 –‘Ratificar en todas sus partes el Pacto...’); Provincia de Jujuy (Ley N° 4716, ADLA 1994-B,2420 –‘Ratifícase el Pacto...’).

Otras provincias disponen la ‘adhesión’ o ‘aprobación’ del mismo en forma clara y terminante: Provincia de Córdoba (Ley N° 8551, ADLA 1996-D, 5721 ‘Adhesión de la provincia Ratificación del Acta Acuerdo suscripta el 17/7/96’); Provincia de Formosa (Ley N° 1055, ADLA 1994-B,2406 ‘Aprobación’); Provincia de Salta (Ley N° 6723, ADLA LIV-A,1240 ‘Apruébase en todas sus partes el Pacto...’); Provincia de Santa Fe (Ley N° 11094, ADLA 1994-C,4308 dice ‘Aprobación’). Contrastando con tales normativas, claras y expresas, la Provincia de Tucumán en la Ley N° 6.496 no aludió para nada a la ratificación, ni siquiera a la aprobación o adhesión a todas o a alguna de las partes del Pacto, sino que, se limitó a adherir a sus ‘principios y propósitos’.

”Resulta claro y de sentido común que no es idéntica cosa la ‘ratificación’, ‘aprobación en todas su partes’, ‘adhesión a las actas acuerdos’ o meramente la ‘aprobación’ a secas, que ‘aprobar los principios y propósitos’ y que si el Legislador tucumano hubiera querido decir otra cosa distinta a la que dijo, así lo hubiera hecho. Así, cabe traer a colación, a esta altura del razonamiento, las ratificaciones efectuadas expresamente por la Legislatura Provincial mediante las Leyes N° 6.886 y N° 7.335 del ‘Pacto Federal Ambiental’ y del ‘Pacto Federal del Trabajo’ respectivamente. Por ellas se decide: ‘Ratifícase en todos sus términos, el denominado 'Pacto Federal Ambiental', suscripto en la Ciudad de Buenos Aires en fecha 5 de Julio del año 1993, entre el señor Presidente de la Nación Argentina y los señores Gobernadores de las Provincias que conforman la República Argentina’ (Ley N° 6886, artículo 1) y ‘Ratifícase el Pacto Federal del Trabajo suscripto el 29 de julio de 1998 entre el Poder Ejecutivo Nacional, las Provincias y el Gobierno de la ciudad Autónoma de Buenos Aires, aprobado por el Congreso Nacional mediante Ley Nacional N° 25.512’ (Ley N° 7335, artículo 1°). De modo que si la intención del legislador hubiera sido incorporarlo al Pacto *in totum* al derecho público local, con fuerza de ley, lo hubiera ratificado y no simplemente habría adherido a sus principios y propósitos.

”Recordemos que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra. Que la exégesis de la norma, aún con el fin de adecuación a principios y

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

garantías constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu (CS, sentencia del 10/12/97, causa ‘Fernández, José O. c. Shell S. A.’, DT, 1998-A, 707; causa ‘Decavial vs. Dirección Nacional de Vialidad’, del 02/4/96, LL 1997-A, 98, entre otras). Una adecuada hermenéutica no puede prescindir de la letra de la ley, pues ella es la primera fuente para su exégesis y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente (CS, sentencia del 12/05/98, causa ‘Laboratorios Rontag’, LL 1998-D, 778).

”A idéntica conclusión se llega si aplicamos una interpretación del ‘espíritu de la ley’ o de la intención del legislador. La indagación del verdadero sentido o alcance de las leyes debe efectuarse mediante un examen atento y profundo de sus términos, que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, teniendo en cuenta su contexto general, los fines que las informan y su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico (CS, sentencia del 24/8/82, causa ‘Korn, S. A., Ezequiel vs. Banco de la Nación Argentina’, CS Fallos, 304-1181). En la interpretación de las leyes impositivas cabe atender a la letra expresa de la ley, a la indudable intención del legislador, o a la necesaria implicancia de lo establecido en sus preceptos (Fallos 330:2892, Fallos 322:2624, considerando 6°, entre otros). También es doctrina reiterada de la CSJN que el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador. Dijo el más alto Tribunal de Justicia de la Nación que ‘la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tiene en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador’ (Fallos 200: 176, 331:866; ‘Parada, Aidee vs. Norambuena, Luis E.’ LL, 1992-D, 30, etc.).

”En este sentido y consultado el Diario de Sesiones de la Honorable Legislatura de fecha 28 de octubre de 1993 se destaca que los legisladores que votaron favorablemente la misma afirmaron que por ella ‘... no nos hemos adherido al Pacto Fiscal sino a la Filosofía del mismo, y que acabamos de votar un proyecto de ley cuyos artículos 2° y 3° expresan que cada uno de los temas van a ser tratados puntualmente cuando el Poder Ejecutivo los remita a este Poder...’ (Legislador Álvarez, p. 3248). Que también desde otras bancadas se dejó claro que no existía una incorporación de la Provincia al Pacto. En este sentido, se dijo que “se han diluido o desaparecido las reservas y prevenciones que teníamos, y que sostuvimos... porque, como surge del artículo 1°, nuestra adhesión es a los

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

principios y propósitos contenidos en el Pacto Fiscal, en tanto y en cuanto están referidos a una política de crecimiento, de producción y de pleno empleo.’ (Legislador Álvarez Suriani, p. 3237). Ídem, Legislador Mora (adhesión a los principios y propósitos, p. 3245/6). Y también que: ‘En este recinto se acaba de afirmar que hemos adherido a la filosofía del Pacto Fiscal... no estábamos expresando una adhesión a los principios filosóficos sino a los principios políticos y a los propósitos del mismo... que quede claro cuál es el sentido de la votación de la bancada de Fuerza Republicana’. ‘Adhesión a los principios políticos -no a los filosóficos- que, repito, son sustancialmente distintos, y a los propósitos del Pacto Fiscal’ (Legislador Linares, p.3249). Igualmente el caso del Legislador Yañez, quien afirmó que ‘nosotros no nos oponíamos a los principios del Pacto porque estábamos convencidos que con esta iniciativa manteníamos la autonomía de la Provincia y le dábamos el arma que necesita como reaseguro para que si la Nación le falla, pueda aplicar esta norma... por eso, señor presidente, adelanto el voto favorable de esta bancada al proyecto de ley del señor legislador Olmos’ (p. 3259).

”De otro lado, ni la ‘ratificación’ que efectúa el Decreto 2890/3 del 20 de diciembre de 1993, ni la ‘adhesión’ a secas a que aluden los Decretos 2358/3 del 27/10/93, 257/3 del 21/02/94, 75/3 del 17/01/2000, o el mismo Decreto 1961/3 del 12/9/2002, logran cambiar la conclusión que venimos sosteniendo. Es que esos Decretos emanan del PE que no es el órgano habilitado para ratificar el Pacto. Antes bien, es el propio decreto que ‘ratifica’ (2890/3) el que necesitaría ser ratificado por la Legislatura toda vez que no pueden convertirse los decretos legislativos en leyes sin ratificación del Congreso (cfr: Quiroga Lavié, comentario art. 76 CN, “Constitución de la Nación Argentina Comentada”, Editor Zavalía, 1996, p.95). El órgano habilitado para ratificar el pacto es la Legislatura Provincial (arg. art. 3, 67 inc.2 y 24, arts. 101 inc.2 y 14 CP; Ekmedjian, Miguel A. Tratado de Der. Const. T IV., comentario art. 75 inc.2 y Spota, Alberto “Ley convenio. Organismo fiscal federal. Art. 75 inc. 2 y 19, de la CN. Equilibrios posibles y riesgos probables”, citado por el primero). De allí que el mismísimo Pacto Federal prevé su aprobación por parte de las Legislaturas Provinciales, según lo expuesto y que, a propósito del mismo Pacto *sub examine*, fue la Ley N° 24.307 (sanción en 23/12/1993) que, a través de su artículo 33 autoriza al PE a ratificarlo, lo que fue hecho posteriormente a través del decreto 14/94, situación en un todo distinta a la de nuestra provincia en donde no hay ley que delegue esta facultad. En tal sentido, la Legislatura tucumana no ha resignado dicha facultad. De allí que el PE no pueda convalidar o ratificar el Pacto Federal con efectos que la propia

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”**

legislatura no ha concedido, al menos hasta la fecha.

”Por último, cabe añadir que las leyes convenio (fórmula creada por la Ley N° 12.139) requieren la adhesión a la norma nacional por parte de las provincias, mediante el dictado de las respectivas leyes, sancionadas por las Legislaturas provinciales. Esto es lo que dice también nuestro más alto Tribunal de Justicia de la Nación en el sentido de que este Pacto Federal, al igual que las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorpora, una vez ratificado por la Legislatura, al derecho público interno de cada Estado Provincial. Que las leyes-convenio, entre las que cabe incluir la ley de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en sus respectivas ratificaciones locales por medio de las legislaturas provinciales- hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial (ver CSJN, ‘Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina [AGUEERA] vs. Provincia de Buenos Aires y otro’, LL Online; ‘Papel Misionero S.A.I.F.C. c. Provincia de Misiones’ LL 2009-C, 687; ‘Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Palmares Limitada vs. Provincia de Entre Ríos’, LL Online).

”La Ley N° 8457: La Legislatura de esta Provincia dictó la Ley N° 8457. En su artículo primero dispone: ‘Establécese que el cumplimiento de las obligaciones que correspondan a la Provincia de Tucumán conforme al Pacto Federal de la Promoción del Empleo, de la Producción y el Crecimiento Económico se encuentra suspendido hasta el 31 de Diciembre de 2015’. Su artículo segundo, hace lo propio de la siguiente manera: ‘Conforme a la adhesión a los propósitos y principios establecidos en el Pacto Federal de la Promoción del Empleo de la Producción y el Crecimiento Económico por Ley N° 6496, previo al cumplimiento de la fecha prevista en el artículo anterior, oportunamente la Legislatura Provincial considerará su aprobación conforme lo dispone el Artículo 67 inciso 24 de la Constitución Provincial’. Como bien se echa de ver, los términos de esta normativa dejan en claro que: a) no existe ratificación del Pacto por parte de la Provincia de Tucumán; b) el Pacto se encuentra suspendido hasta el 31 de diciembre de 2015; c) antes de esa fecha la Legislatura Provincial ‘considerará su aprobación’ según el artículo 67 inciso 24 de la Constitución Provincial.

”La nueva norma provincial viene así a constituirse en un instrumento óptimo de ‘interpretación auténtica’ en tanto que puede entenderse que aclara y ratifica la voluntad del Legislador expresada anteriormente mediante la Ley N° 6496 en el sentido indicado. En efecto, cabe expresar que en la sesión legislativa -en que esta ley fue sancionada por unanimidad-, dijo el Legislador González

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

Navarro: ‘Efectivamente, este proyecto del Poder Ejecutivo se propone precisar los alcances de la relación de la Provincia con este famoso Pacto Federal de la promoción del Empleo, la Producción y el Crecimiento Económico..., y como ya hemos aludido en el tratamiento de la ley precedentemente sancionada, no hay un acto legisferante que haya dado la aprobación, la ratificación expresa al contenido de sus disposiciones’. Se refiere luego al artículo 67 inciso 24 CP. Indica posteriormente que: ‘Este Pacto se había dictado, se había consensuado en un marco de una situación económica nacional que evidentemente se ha modificado, estamos hablando del año 1993, por lo que las obligaciones asumidas por la Provincia, las que lo que suscribieron, en muchos casos fueron parcialmente cumplidas, en otros casos directamente no se entró en el cumplimiento de las obligaciones referentes al Pacto. Tal es así que el Poder Ejecutivo Nacional prorrogó nuevamente los plazos previstos para el cumplimiento de las obligaciones surgidas en el Pacto hasta el 31 de diciembre de 2015. Es por ello que consideramos necesario establecer, en consonancia con las mismas disposiciones dictadas por la Nación, la fecha a partir de la cual deberá darse operatividad al Pacto...’ (pp. 187/189). El Legislador Páez recuerda ‘lo nefasto que en su momento fue ese Pacto’ y termina diciendo que: ‘... prefiero votar y mantenernos al margen de aquel Pacto’ (p. 189/190). El Legislador Álvarez, de su lado, señala que: ‘Estamos siguiendo lineamientos nacionales, pero esto en buen romance qué quiere decir, que la Nación sigue diciendo que no va a cumplir con el pacto y con las partes. Por lo tanto, nosotros estamos obligados a cumplir con ese pacto y por eso es necesario dejar en claro que nunca hubo ratificación alguna al pacto, expresa de esta Constitución. Puede haber habido convenios firmados por el Ejecutivo, pero jamás han tenido la ratificación legislativa que lo convierta en convenio aprobado por ley por esta Legislatura por lo que vamos a acompañar este proyecto de ley que nos envía el Poder Ejecutivo’ (pág. 191). Luego se sanciona la ley por unanimidad.

”Primera conclusión a la que se llega entonces, es la falta de ratificación del Pacto sub análisis por parte de la Legislatura de Tucumán por lo que no hace parte del derecho público local, sin perjuicio de imbuir de sus principios y propósitos la instrumentación de la política fiscal-tributaria provincial, en lo que aquí concierne.

”La Ley N° 6497: El Poder Legislativo Provincial dictó la Ley N° 6497 (sancionada el 28/10/1993, publicada en el B.O. del 29-11-93) que sustituye, por su artículo 1 incisos c) y d) respectivamente, los artículos 5 y 6 de la Ley N° 5636 los que disponen: ‘Artículo 5°: De conformidad con lo preceptuado por el Artículo

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

194 del Código Tributario, la alícuota general del impuesto es del cero por ciento (0%) hasta el quince por ciento (15%)’ y ‘Artículo 6°: El Poder Ejecutivo queda facultado a fijar las alícuotas para las actividades cuyos hechos imponible se encontraren alcanzados por el impuesto, graduando las mismas con carácter objetivo. Las alícuotas que fije el Poder Ejecutivo no podrán ser superiores a las que regían a la entrada en vigencia de la presente ley’.

”La delegación que el Poder Legislativo efectúa al Poder Ejecutivo en cuanto a la fijación de una alícuota conforme a un rango que va del 0 al 15 % se advierte constitucional. Durante la vigencia del régimen constitucional anterior a la reforma de la Constitución Nacional en 1994 se ha admitido que el legislador confiera cierta autoridad al Poder Ejecutivo a fin de reglar los pormenores de la obligación tributaria, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida. También se advierte que en la Constitución Nacional, reformada, ‘se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo materias determinadas de administración o de emergencia política, con el plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca’ (artículo 76). Concordante, la CSJN expresó que ‘acepta que el legislador confiera cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar pormenores de la obligación tributaria, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida’, y que ‘El Congreso no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en otro departamento de la administración ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa e implícitamente conferidos, aún cuando no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida’ (doctrina de Fallos: 270:42, La Ley, 129-768; 304:1898; 306:788, entre otros; Café La Virginia, 13/10/1994, Fallos 317:1282, Imp., 1995-A-88; Romero de Martino Leonor vs. C.N.A. y S. -LA LEY 1985-C, 560).

”En el caso que nos ocupa, la delegación legislativa al Poder Ejecutivo lo fue en materia delegable y con una política legislativa claramente establecida. Lo primero, toda vez que la delegación no abarcó elementos estructurales del hecho imponible, sino que se redujo a la fijación de aspectos cuantitativos de la obligación tributaria. No se ha delegado la definición del hecho imponible, ni la determinación de la base imponible, ni el quantum máximo y mínimo de la alícuota. Se respetó así el principio de que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria, definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria; los hechos imponibles en su acepción objetiva y subjetiva,

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

es decir determinar el hecho gravado y cuáles son los sujetos pasivos de la obligación. Lo segundo, toda vez que la ley citada no implicó dejar al PE la determinación o modificación del método de cálculo del quantum de un tributo, un cambio de uno de sus elementos esenciales, sino que ha establecido las pautas relacionadas con la aplicación de ese quantum para delegar al PE la facultad de poder escoger -en un rango que contiene topes máximos y mínimos- el porcentaje de la alícuota impositiva, ajustándolo a los límites precisos y dentro de los parámetros legales establecidos. Es decir que existen en la referida delegación recaudos insoslayables que configuran aquellas bases de la delegación, aquella política legislativa que queda claramente establecida en el caso. Se indica así que la graduación de las alícuotas se hará con carácter objetivo; que éstas no podrán ser superiores a las que regían a la entrada en vigencia de la Ley N° 6497 y que deberán serlo dentro de los márgenes -máximos y mínimos- que expresamente se consigna. Dentro de este horizonte el PE debía ajustarse estrictamente al ámbito programático, pautas, criterios y directrices de la ley de delegación.

”En virtud de la delegación antes referida, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto N° 2507/3 del 12/11/1993, luego modificado por Decreto 257/3 del 21/02/1994 que estableció la alícuota cero para la producción primaria, siempre y cuando se cumpliera con las condiciones que se establecieron en el artículo 1° bis (luego modificado por el N° Decreto 1180 del 24/06/02): no adeudar tributos previstos en las Leyes N° 5121 y N° 5020 y sus modificatorias o estar incluido en el plan de facilidades de pago, solicitud de encuadramiento y tener establecimiento productivo en actividad dentro de la Provincia. Posteriormente el Decreto 75/3 suprimió estas condiciones indicando que los contribuyentes que realicen actividades que se encuentren incluidas, conforme al presente decreto, en el alícuota ‘0%’, y que tengan establecimientos productivos en actividad dentro del territorio provincial, quedarán incluidas automáticamente en la misma (artículo 2 que sustituye el art. 1° bis del Decreto N° 2507/3 y sus modificatorios).

”En definitiva, por estos decretos, se fijó la alícuota 0% para varias actividades gravadas con el impuesto a los ingresos brutos, entre ellas la actividad que desarrolla la [ aquí actora]. La fijación de un porcentaje dentro de los máximos y mínimos legales no aparece violatoria de norma constitucional o infra-constitucional alguna, conforme lo que se viene diciendo. Dentro de las pautas legales sobre la cuantificación del tributo, el Poder Ejecutivo ha establecido un porcentaje determinado. Esto resulta posible. Así, Gregorio Badeni (‘Límites de la delegación legislativa’, La Ley, 2001-E, 913) señala la fijación de alícuotas dentro de topes legales como una de las ‘hipótesis de delegación viable en el



**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

ámbito constitucional’. Agrega que: ‘No se trata propiamente de una delegación de facultades legislativas, sino de una potestad atribuida al órgano ejecutivo para instrumentar la adecuación de la voluntad del legislador a ciertas circunstancias de hecho que son imprevisibles en función de los criterios de conveniencia, oportunidad o necesidad’. El mismo Badeni (‘La patología constitucional de las retenciones’. Suplemento Especial Retenciones a las exportaciones, 2008 –abril-, La Ley, pp 33) manifiesta que no se viola el principio de legalidad ‘...si el Congreso, al establecer el impuesto, faculta al Poder Ejecutivo para determinar su cuantificación estableciendo un tope máximo razonable; o si lo autoriza a variar las alícuotas sin superar ese tope legal (...) Tal el caso del impuesto al valor agregado que establece un máximo del 21% sobre el hecho imponible, facultando al Poder Ejecutivo a reducirlo hasta un 10,5%...’. En la misma línea, H. García Belsunce expresa que ‘...admitimos la delegación o las excepciones al principio de legalidad en los siguientes supuestos: para la fijación de la base o valor aritmético de la materia imponible, siempre y cuando la ley establezca los métodos, sistemas, criterios o pautas para establecerla’ que es, precisamente, lo que se da en el caso de autos. Igualmente Casás sostiene que ‘la delegación legislativa no puede abarcar los elementos estructurales del hecho imponible...y sólo puede comprender los aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea, los montos fijos y las alícuotas...’ (Estudio de Derecho Constitucional Tributario, García Belsunce -coord.- en homenaje al Prof. Luque- p.37 y 181 respectivamente, Ed. Depalma, Bs.As., 1994. Véase también García Vizcaíno, Catalina Derecho Tributario, T.I, Parte General, Cap. VI, 3.3, Depalma, 1996).

”Se sostiene también, desde distintas posiciones doctrinarias, que la complejidad de la vida moderna exige aceptar cierto grado de delegación, que posibilite adaptar el principio consagrado en la ley a los hechos cambiantes de la realidad económica, de forma tal que el legislador, sin resignar sus atribuciones, pueda encargarle al Poder Ejecutivo la determinación, dentro de ciertos límites, expresos o virtuales, de algunas circunstancias necesarias para el debido funcionamiento del mecanismo legalmente organizado. Se ha admitido que se puede recurrir a la delegación cuando ello sea necesario para asegurar la buena marcha de los intereses de la Nación. Barra expresa que, mientras ‘...la creación de un tributo no es materia de administración.(...)el Congreso sí precisa de la intervención del Ejecutivo, cuando la materia misma de lo que debe ser regulado -variaciones de oportunidad entre máximos y mínimos, fijación de alícuotas y métodos de cálculo, especificación de ciertos aspectos del hecho imponible, metodología de la recaudación, etc. es por naturaleza mejor adjudicable a los

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”

órganos ejecutivos dotados del 'expertise' necesario, estas son materias de administración, donde la delegación -aquí tan cercana a la denominada 'ejecución sustantiva', tanto que en algunos casos no existe verdadera delegación sino simplemente ejecución...' (Tratado de derecho administrativo, t. 1, Ed. Abaco, Bs. As., 2002, § 108 - 489/92).

”De los antecedentes parlamentarios citados emerge igualmente la intención del Legislador de respetar el principio de legalidad y de facultar al PE dentro de los límites de aquél, conforme lo fija la norma. Así, se lee en el Diario de Sesiones del 28/10/93 que el miembro informante de la Comisión de Hacienda, legislador Olmos, señaló que: ‘...esta ley, recogiendo la experiencia de los impuestos al valor agregado o a los débitos bancarios, en el orden nacional, u otros similares de la Comunidad Económica Europea y de la mayoría de los países latinoamericanos, le permite al administrador, en un juego directo con quien tiene la responsabilidad de hacer frente al gravamen, fijar las alícuotas dentro del margen que establece la ley, pero se preserva la seguridad del ciudadano respecto de la aleatoriedad que tuviere el administrador -según sea el gobierno- de subir el impuesto, porque en esta oportunidad no lo podrá hacer. El dictamen de la Comisión lo expresa con claridad al reformular el art. 6° de la ley Impositiva de la Provincia: ‘Cualquier reforma que hiciera el Poder Ejecutivo no podrá de ningún modo aplicar alícuotas que sean superiores a las vigentes al momento de la sanción de la presente ley’...’ (p. 3257). ‘Se respetan en este proyecto de ley todos los presupuestos constitucionales que se sintetizan en la expresión ‘No hay impuesto sin ley’. No se otorga ninguna facultad al Poder Administrador respecto de definir la materia objeto del impuesto, los sujetos alcanzados, los sujetos eximidos, la forma de determinar la base y el monto imponible, todo está previsto en la ley y sólo será reformado por otra’ (p. 3258). Concluimos entonces en que el Poder Legislativo Provincial, frente al Pacto Federal, conservó plenamente sus facultades tributarias y todas las atribuciones necesarias para regular los aspectos inherentes al Impuesto a los Ingresos Brutos, siendo constitucional la delegación que efectuó al Poder Ejecutivo para fijar las alícuotas (art. 1° incisos c y d, Ley N° 6497), dentro de los parámetros que impone la ley. El marco regulatorio contenido en el Pacto Federal no rige en el ámbito provincial mientras no esté ratificado por ley expresa e incorporado de ese modo al derecho local puesto que la adhesión de la Provincia lo fue, conforme el texto de la Ley N° 6496 y la interpretación sustentada, en medida de ‘mínima’, esto es, limitada a los principios y propósitos contenidos en el Pacto, razón por la cual continuaron vigentes en su territorio las normas locales que regulan la organización y el funcionamiento del sector de la

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

actividad primaria. El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento por ende, no implicó por sí mismo la derogación de las normas de la materia vigentes en la Provincia.

”El Decreto 1961/3: En ese marco se dicta el Decreto 1961/3 del 12/09/2002 que deja sin efecto, a partir de su entrada en vigencia el régimen de alícuota del cero por ciento (0%) en los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y para la Salud Pública, dispuesto por el Decreto N° 2507/3 y sus modificaciones (artículo 1°). Los Contribuyentes que se encontraban alcanzados por el régimen de alícuota del cero por ciento (0%), tributarán con la alícuota correspondiente a la actividad desarrollada (artículo 2). El Decreto, en el ‘Considerando’, fundamenta la medida en que, por el cumplimiento de los compromisos asumidos por el Pacto ha sido sucesivamente prorrogado, por lo cual resulta procedente efectuar un replanteo de él y adoptar medidas que redunden en un incremento de la recaudación fiscal con la finalidad de afrontar la difícil situación económica que atraviesa la Provincia; que la Ley N° 5636 y sus modificatorias facultan al PE a fijar la alícuota del impuesto con carácter objetivo; que la modificación ha sido realizada sobre la base de un estado de emergencia provincial y se debe efectuar sin dilaciones para evitar un mal mayor; todo ello respetando al principio elemental de igualdad entre los contribuyentes y a los fines de afrontar los incrementos de los insumos, producidos por la devaluación de nuestra moneda y otras necesidades básicas insatisfechas de la población de la Provincia.

”En relación con ello, el impugnante explicita que el Pacto se firmó en el marco de una situación económica del país diferente a la actual, con indicadores económicos disímiles y estando vigente la ley de convertibilidad. Que como consecuencia de la crisis existente en nuestro país se dictó la Ley Nacional N° 25.561 declarando la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria, produciendo una profunda interferencia tanto en las relaciones ocasionando la virtual ruptura de las cadenas de pagos, situación que derivó en la interrupción práctica de la economía. Que en virtud de estas circunstancias quedaron sin efecto las garantías sobre los niveles de recursos financieros a transferir por la Nación a las provincias en concepto de coparticipación federal e impuestos, tal cual surge del acuerdo de coparticipación firmado por la Nación y las Provincias en 27/02/2002, razón por la cual no resulta posible mantener los beneficios de reducción a cero de la alícuota. Que el Pacto surgió como consecuencia de una situación y de un modelo económico inexistente en la actualidad y que por eso mismo se dictaron los instrumentos aquí cuestionados para respetar la filosofía con la cual fue dictado el Pacto Fiscal (fojas

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

300 vuelta).

”Al momento de exponer los objetivos de la Ley N° 6497, el dictamen de la Comisión respectiva afirma que ‘el proyecto tiene presente dos objetivos necesarios. Primero, provocar los efectos económicos perseguidos en favor de la empresa privada como una decidida búsqueda de mayor producción, mayor empleo, menores costos y mayor productividad, conforme los propósitos explícitos del Pacto Federal Fiscal y; segundo, preservar legalmente los intereses de la Provincia en materia fiscal y tributaria como herramienta para poder cumplir con los fines específicos del Estado en procura del bienestar general’ (Diario de Sesiones p. 3251). Asimismo se alude allí al ‘convencimiento de que la vía firme y eficaz para un nuevo Tucumán es el desarrollo económico...Pero también deseamos expresar nuestra decisión de asumir la responsabilidad en propender a la sanción de leyes que permitan en el más corto plazo subsanar los efectos de un estado de situación donde los más afectados son los que menos tienen’ (Diario de Sesiones, p. 3250).

”Así entonces, la ley tiene por objetivo esta doble vertiente, en una de las cuales se advierte la necesidad de preservar las herramientas fiscales y tributarias para que la Provincia pueda cumplir su objetivo de bienestar general. Ello resulta concordante con el Pacto Federal en cuanto por él se reúnen los gobernadores de provincia con el objetivo de comprometerse en distintas acciones necesarias para promover el empleo, la producción y el crecimiento económico armónico del país y sus regiones y acordar la adopción de políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales.

”El Pacto fue dictado en consideración de la armonización de políticas tendientes al crecimiento de las economías regionales. ‘El Pacto comporta por sus alcances y contenido la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación tendiente a -según se expresa- establecer mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias un programa, destinado como en el caso, a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales’. Tal aspiración recogería la vocación de la Constitución Nacional creadora -según lo expresó esta Corte en Fallos: 178:9- de ‘una unidad no por supresión de las provincias... sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma’

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

(CSJN, *in re*: ‘AGUEERA...’). De allí que la Provincia, atendiendo a las circunstancias económicas, tributarias y sociales antedichas consideró aumentar la alícuota como, por otra parte, sostiene que lo están haciendo otras provincias.

”En ese marco, no puede desconocerse que ante una situación de emergencia -que la misma CSJN calificó de excepcional y gravísima (Fallos: 328:6900)-, el Congreso Nacional sancionó la Ley N° 25.561 que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria y que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, delegó al Poder Ejecutivo Nacional facultades legislativas.

”En este horizonte teleológico, en que se busca el bienestar general a través del crecimiento de las economías regionales y la armonización de las políticas y medidas en torno a este objetivo establecido que la Legislatura de la Provincia de Tucumán no ratificó expresamente el Pacto; que por ende no obliga a la Provincia en todos sus términos y sí es inspirador en sus principios y propósitos en la política fiscal-tributaria de aquélla y establecido también que los artículos 5 y 6 de la Ley N° 5636 (ref. por 6497) son constitucionales en tanto efectúan una delegación que no confronta con normativa constitucional o infra-constitucional alguna, el hecho de que el PE haya emitido un Decreto en los términos del que aquí se cuestiona -N° 1961 del 12/09/2002- y en tanto se respete el rango de alícuota propuesto por los mentados artículos, no aparece como violatorio de las normas de la Constitución.

”Cabe recordar, a estas alturas del razonamiento, que la CSJN ha propiciado que ‘...las normas impositivas no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación...’ (Fallos 179:337; 287:79 y sus citas; F.171.XXII ‘Frigorífico Rioplatense S.A s/ recurso de apelación’ y S.227.XXII ‘Subpga S.A.C.I.E. e I. v. Estado Nacional (ANA)’ del 12/05/1992; R.469.XXIII ‘Rabinovich, Héctor v. Videla, Horacio G. y otros’ del 17/9/92, L.L. 1993B, 199; G.568.XXII ‘Gasparri y Cía. S.A s/ apelación - I.V.A.’ del 16/06/1993 y sus citas, entre muchos otros). Y que, sobre la premisa de la constitucionalidad de aquella fijación cuantitativa a que se aludió (Ley N° 6497), no cabe al Juzgador ponderar la conveniencia de las medidas adoptadas por el Decreto cuestionado y sus posteriores. La materia analizada constituye competencia privativa del legislador -delegada válidamente en sus aspectos cuantitativos- cuya conveniencia y oportunidad no es dado a los jueces abordar, toda vez que la norma impugnada se ha desarrollado dentro del marco de razonabilidad. El examen de razonabilidad es el límite al que se halla sometido

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”**

para su validez constitucional todo el ejercicio de la potestad pública.

”La derogación del régimen de alícuota 0% no infringe los artículos del Pacto Federal porque, como queda dicho, no hay obligación de la Provincia a respetarlo en sus específicos términos sino de inspirarse en sus principios y propósitos. Y si bien entre ellos se encuentra la exención del Impuesto a los Ingresos Brutos, lo cierto es que, a todo evento, cabría considerar aquí que el Pacto mismo ha sido sucesivamente prorrogado hasta llegar a 2015 (conf. Ley N° 24.468, artículo 5; Ley N° 24.699 artículo 1; Ley N° 25.063, artículo 11; Ley N° 25.239 artículo 17, que fue modificado por el artículo 76 de la Ley N° 26.078 y finalmente por el artículo 26 del Anexo Decreto N° 2054/2010) con lo cual el objetivo de llegar a la exención impositiva hacia el 2015 no puede considerarse de modo alguno incumplido o afectados los principios, propósitos y objetivos del Pacto.

”El universo legal sobre el que actúa el tratado presenta diferentes matices tanto en lo que se refiere a su vigencia, inmediata o subordinada a determinados efectos, cuanto a la materia sobre la que actúa. En algunos casos, se acuerda la derogación inmediata de ciertas normas, en otros se alude a la implementación progresiva de algún régimen fiscal (exenciones a los ingresos brutos puntos 4 *in fine* y 7) y también se fijan políticas futuras como ‘propender a la privatización total o parcial... a la que alude el punto 9’ (cfr CSJN, *in re*: ‘Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina –AGUEERA- c. Provincia de Buenos Aires y otro’ La Ley Online). El Pacto distingue respecto a la implementación de los distintos tipos de impuestos; y así como por ejemplo en el impuesto de sellos -entre otros- establece su inmediata eliminación o derogación, en el caso que nos ocupa, de los Impuestos a los Ingresos Brutos, prevé que las exenciones ‘podrán implementarse parcial y progresivamente de acuerdo a lo que disponga cada Provincia, pero deberán estar completadas antes del 30 de junio de 1995’ plazo que, como vimos, se extendió hasta 2015. Es decir, que aún suponiendo la obligatoriedad del Pacto para la Provincia, lo cierto es que aquél obligaría a que ésta esté completada hasta antes de esa fecha, dejando a la Provincia su implementación parcial y progresiva de acuerdo a lo que ella ‘disponga’ (punto primero apartado 4) lo que no puede asimilarse de manera alguna a incumplimiento del Pacto Federal o prohibición de gravar la actividad en futuro y con anterioridad a dicho plazo. Es que no puede soslayarse la existencia de prórroga del Pacto Fiscal dispuesta justamente en aras de la adecuación del cumplimiento de sus principios y propósitos según los tiempos que imprime la realidad socio-económica actual.

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

”Cabe considerar, a este punto y *mutatis mutandí*, lo que expuso la CSJN en el sentido de que el compromiso asumido por las partes en dicho tratado (Pacto Federal) respecto de tributos como el involucrado no implicó una derogación o supresión inmediata, sino una obligación de medios tendiente a instar a sus respectivas jurisdicciones municipales a derogar las tasas que no se vinculen con una efectiva contraprestación por su parte (*in re*: ‘Gas Natural Ban S.A. c. Municipalidad de Campana’, 12/08/2003, LL Online). Por otra parte, no se trata en el caso de que el PE haya creado un impuesto donde no lo había porque va de suyo que no es dable equiparar la exención impositiva a la posibilidad de fijar una alícuota que puede ir del cero al quince por ciento, aún cuando se haya fijado en este mínimo dígito.

”En efecto, no es idéntica cosa exención que beneficio fiscal. Si bien tanto las exenciones como los beneficios tributarios tienen carácter excepcional, pues constituyen límites al principio constitucional de generalidad y sus fundamentos deben buscarse en la política fiscal, es decir en razones económicas, sociales o políticas, lo cierto es que en la exención la desconexión entre la hipótesis legal neutralizante tributaria y el mandato de pago impositivo es total, de modo que no surge ninguna deuda tributaria de sujeto pasivo alguno, en la segunda esta desconexión no es total y existen en el caso ‘beneficiarios tributarios’ (conf. Héctor Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Ed. Depalma, 1993). No desconocemos cierta discrepancia doctrinaria acerca de si cabe o no distinguir entre exención y tasa cero mas advertimos que ella queda por demás clara por ej., en el IVA en donde se habla de exención pura o absoluta (cuando se reconoce la acreditación o devolución del impuesto pagado en las etapas anteriores gravadas, caso de las exportaciones y operaciones asimiladas) pero se aclara que en rigor, en materia de exportaciones no se trata de una exención, sino de un hecho gravado a tasa cero (García Vizcaíno, C, Derecho Tributario, Parte General, IVA, exenciones). Asimismo esta Corte adopta la distinción cuando en caso ‘Compañía Azucarera Los Balcanes S.A. c. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad’ (sent. n° 32/2009) expresó que: ‘Por lo tanto, una vez que se hubo materializado en el ámbito provincial el objetivo final previsto en el Pacto Federal (aunque más no sea merced a un mecanismo como la ‘alícuota 0%’ en vez del de la ‘exención impositiva’ contemplado en aquel acuerdo), es de toda evidencia que...’. A ello se agrega que en el presente caso luce prístina la diferencia según la intención del legislador y la letra misma de la ley.

”En efecto, la Ley N° 5636 -modificada por la Ley N° 6497- no

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

contiene precepto alguno que prevea una exención al Impuesto a los Ingresos Brutos, tanto menos una delegación al PE en este sentido y sí, en cambio, lo faculta a gravar la actividad de la [actora] entre el 0 y el 15% resultando evidente que el legislador, al posibilitarle al PE fijar el mínimo en ‘cero por ciento’ (0%), no estableció la posibilidad de una exención impositiva que impida el nacimiento de la obligación tributaria pues ello habría supuesto su imposición de modo indirecto y, por ende, inconstitucional (habiendo beneficiado ello a la ejecutada de esa ilícita manera) y porque si eso hubiese querido, lo decimos de nuevo, lo habría establecido expresamente. Sobre este punto dable es tener presente que rige, en materia tributaria, el principio de reserva de ley, que impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, como también reconocer beneficios o exenciones que no resulten de ella, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que la establezcan (CSJN, Fallos 277:373; 314:1842; 316:1115; 321:2683, entre otros). En este orden de ideas, la Corte tiene dicho que, para admitir la procedencia de exenciones de gravámenes locales dispuestas por el Gobierno Nacional, es indispensable, dado su carácter excepcional, que resulten de modo inequívoco de la expresión de voluntad legislativa (Fallos 316:1115). Ellas deben ser dispuestas de modo inequívoco porque las excepciones revisten carácter excepcional, requieren de una manifestación cierta de voluntad legislativa y no pueden ser resueltas sobre la base de meras inferencias (doctrina de Fallos 248:736 y 324:933; ‘Gas Natural Ban...’). Las normas que establecen exenciones impositivas son taxativas y materia de interpretación restrictiva.

”Contrariamente a lo expuesto, el legislador de la provincia no sólo no previó exención alguna sino que fue claro en su voluntad de delegar la facultad de gravar el impuesto en el rango estipulado al Poder Ejecutivo, con lo que lejos estuvo en su intención eximir del impuesto a los contribuyentes en relación a sus actividades primarias toda vez que nada le impidió hacerlo, máxime en el marco de los propósitos y principios del Pacto Federal a los que adhirió por Ley N° 6496, y no lo hizo. En este sentido se observa que cuando el Legislador quiso eximir impositivamente lo hizo expresamente; tal el caso de la Ley N° 6511 respecto a impuestos tasas y contribuciones que gravan la transferencia de combustibles, gas y energía eléctrica o la Ley N° 6512 respecto del impuesto a los sellos para la operatoria y actividades que allí se indica. También apoyan esta tesitura las palabras ya reproducidas expuestas por el Legislador Olmos en el debate parlamentario (Diario de Sesiones página 3257 quien alude expresamente a la facultad del PE de fijar alícuotas).



**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”

”Dicho esto, bien se echa de ver que la [actora] pretende, en verdad, el sostenimiento de un beneficio tributario, el cual constituye un hecho o situación que enerva la eficacia generadora del hecho imponible. Tales beneficios tienen el efecto de que la realización del hecho imponible (que existe efectivamente) ya no se traduzca en el mandato de pago que la norma tributaria originariamente previó. Por ende, no se trata de una exención sino un beneficio impositivo que puede ganarse o perderse según se cumpla con los eventuales requisitos que pueden imponer las normas, tal como ocurrió en el caso según se expresara al referir a los Decretos N° 2507/3 y N° 275/3.

”Conforme se viene sosteniendo, tanto para la exención como para el beneficio, debe existir ley expresa por parte del Poder Legislativo. En el caso, lo único explícito en la Ley es la facultad de fijación de alícuotas -habiéndose fijado ésta en cero y por tanto beneficiado a la [demandante]-, no así la exención impositiva. En última instancia, cabría declarar la inconstitucionalidad de los Decretos que hubieron fijado el régimen de alícuota cero, por violar el principio de legalidad si ‘alícuota cero’ y ‘exención’ vienen a ser conceptos prácticamente intercambiables. Ello nos llevaría de vuelta al régimen impositivo anterior a los citados decretos, esto es, la gravación impositiva, lo cual no es ciertamente el resultado querido por la [actora].

”Así entonces, cabe concluir que el Decreto tachado de inconstitucional no supuso por parte del Poder Ejecutivo la generación de un tributo allí donde no lo había, violentando con ello el principio de legalidad, sino que se trató del ejercicio de una facultad delegada constitucionalmente por el Poder Legislativo tendiente a escoger un porcentaje dentro de máximos y mínimos que el propio Legislador previó para la alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos. A mayor abundamiento se señala que ‘el Pacto indica avanzar hacia las exenciones en los Ingresos Brutos, pero no prohíbe el cobro de los mismos. Lo que en definitiva establece el pacto es la adopción de políticas uniformes con el objeto de viabilizar el logro común del desarrollo de la economía nacional y de la reactivación de las economías regionales, pero no establece una obligación específica para aquellas provincias que habiendo alcanzado la alícuota del 0% en concepto de Ingresos Brutos, deban mantener este status a la perpetuidad’ (SCBA, in re: ‘Valot S.A. vs. GCBA s/acción decl. de inconst.’, del 02/8/2011). Ello es concordante con lo que expresa cierta doctrina en el sentido de que en virtud de este Pacto Fiscal, ni la Nación ni las provincias se han despojado de sus potestades tributarias, y que tampoco han atribuido a los particulares el derecho subjetivo de no ser gravados por ellas o a la aplicación de tributos menos

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”

onerosos. De ello se deriva que los contribuyentes carecen de acción para demandar el cumplimiento de un pacto del cual no han sido parte o la nulidad de contribuciones por presunta pugna con la letra o la filosofía del acuerdo, salvo el caso de que los tributos fueran contrarios a la Constitución Nacional o a las leyes del Congreso dictadas en su consecuencia. Mas aún: los actos declarativos que consignan los compromisos provinciales y nacionales deben entenderse como formulaciones de carácter programático, y por ende sin fuerza operativa, hasta tanto no hayan cristalizado en regulaciones específicas de jerarquía legal (Casás, José O., ‘Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento’, Derecho Tributario, T. X, p. 1 y ss. Atchabahian, Adolfo, dir).

”En el caso, existió un acto con jerarquía legal que delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de fijar en un rango determinado la alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos. Sobre la base de esta delegación que entendimos constitucional según lo expuesto, éste fijó la alícuota en cero y posteriormente en virtud de los cambios socio-económicos aludidos, cambió la tasa. El contribuyente no puede, conforme lo anteriormente expuesto, quejarse de ello. En un caso con ribetes semejantes al presente (en que la Provincia de Mendoza eliminó del beneficio -tasa cero- a la actividad de la actora gravándosela nuevamente -ambos actos emanados allí de ley formal; en el caso por Decreto del PE mediante delegación constitucional que efectúa el PL de Tucumán, según lo expuesto-, habiéndose incluso invocado en ese pleito el Pacto Federal objeto del presente pleito -sobre el que la Corte no se pronuncia por estimar insuficiente su fundamentación-), la CSJN expresó que ‘las circunstancias que dieron lugar al pleito llevan a que la modificación de una norma anterior por otra posterior de igual jerarquía no constituya un problema de orden constitucional, según lo ha dicho esta Corte en forma reiterada (Fallos: 275:130; 283:360 y 299:93, entre otros). Que por esta misma razón tampoco se configura agravio al derecho de propiedad de la demandante. Al respecto cabe observar que la alegada afectación de la garantía constitucional invocada no autoriza a reconocer un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentos o a su simple inalterabilidad, conforme a la tradicional doctrina de esta Corte (Fallos: 275:130; 267:247; 268:228; 283:360 y 299:93)’ (09/05/2006, ‘Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c. Provincia de Mendoza’; DJ 30/08/2006, 1261 - IMP 2006-19, 2334).

”Por último, cabe recordar doctrina del más Alto Tribunal de Justicia del país en el sentido de que “toda vez que lo atinente a las atribuciones en materia impositiva es de orden estrictamente constitucional, los plausibles

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

acuerdos que puedan alcanzarse por leyes del tipo de la invocada (se refería a la ley-convenio de unificación de impuestos internos N° 12.139) deben interpretarse restrictivamente. Se trata de atribuciones propias de la soberanía conservada por los estados provinciales, cuya limitación no puede ser sino estrictamente excepcional” (*in re*: ‘S.A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Prov. de Tucumán’, Fallos 251-180).

”En diciembre de 2011 se dicta la Ley N° 8467 por la cual se deroga la Ley N° 5636 y establece nuevas alícuotas vigentes para el Impuesto a los Ingresos Brutos, para las actividades previstas en su Anexo I. En efecto, esta Ley, en su artículo 11° faculta al ‘PE a fijar con carácter objetivo, alícuotas inferiores a las establecidas en esta ley’ (art. 7° -‘alícuotas aplicables para las actividades que, identificadas por códigos de actividad, se detallan en anexo denominado Nomenclador de Actividades y Alícuotas Impuestos sobre los Ingresos Brutos integrante de la presente Ley’- y en las que está comprendida y gravada la actividad de la [actora] según ese Anexo) “como así también a fijar, dentro de los parámetros establecidos por el art. 6°” (‘hasta el quince por ciento [15%] la alícuota del impuesto...’) alícuotas para las actividades no incluidas específicamente en el citado anexo...” .

”A pesar de que esta ley rige hacia el futuro y no regula los períodos involucrados en el presente litigio cabe manifestar a mayor abundamiento que: a) se mantiene la facultad del PE de fijar alícuotas inferiores a las establecidas por la Legislatura; b) esta vez es el propio Legislador que manifiesta su voluntad de gravar con alícuota superior a ‘cero’ las actividades productivas y demás sujetas a los Ingresos Brutos –según Anexo de la misma Norma, parte integrante de ella- con lo que razonablemente se entienden reforzadas la vigencia y validez del Decreto N° 1961/3 para y en el presente caso.

”Consecuentemente, por la ausencia de ratificación del Pacto Federal, la inexistencia de exención legal en relación al Impuesto a los Ingresos Brutos en la actividad desarrollada por la ejecutada; dada también la constitucionalidad de estos artículos y la posibilidad dada al PE de fijar alícuotas dentro del rango determinado por esas normas, corresponde concluir en la constitucionalidad del Decreto N° 1961/03 del 19/9/2002 y sus prórrogas y del Decreto N° 3363/3 del 06/10/04...”.

En esa línea de razonamiento casi que huelga señalar que ningún reproche constitucional merece la decisión legislativa provincial de incrementar la alícuota correspondiente a la actividad que realiza la empresa actora, materializada a través de las normas que se impugnan en el *sub iudice* (artículos

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

6, 7 y 58 de la ley 8.467), como así también que carecen de toda incidencia sobre tal conclusión -y, por ende, devienen ajenas a la cuestión de autos- las sucesivas suspensiones al cumplimiento de las obligaciones que le corresponden a la Provincia de Tucumán conforme al Pacto Federal de la Promoción del Empleo, de la Producción y el Crecimiento económico, que se dispusieron en el ámbito vernáculo (ley 8.457 y sus prórrogas).

En consecuencia corresponde hacer lugar al recurso de casación interpuesto por la Provincia de Tucumán sobre la base de las siguientes doctrinas legales

**a) “La adhesión de la Provincia de Tucumán a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no implicó renunciar a sus facultades constitucionales no delegadas a la Nación. El Poder Legislativo Provincial conservó plenamente sus facultades tributarias y, consiguientemente, todas las atribuciones necesarias para regular los aspectos inherentes al Impuesto a los Ingresos Brutos, razón por la cual continuaron vigentes en su territorio las normas locales que regulan la organización y el funcionamiento del sector de la actividad primaria. El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento por ende, no implicó por sí mismo la derogación de las normas de la materia vigentes en la provincia”.**

**b) “Resultan constitucional el Decreto N° 1.961/03 (12/9/2002) y sus prórrogas y modificaciones, por el cual se deja sin efecto el régimen de alícuota cero dispuesto para ciertas actividades gravadas con el Impuesto a los Ingresos Brutos por el Decreto N° 2.507 (12/11/1993), al no resultar violatorio del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento ni tampoco de la Constitución Nacional ni Provincial, toda vez que la Legislatura local no ratificó dicho Pacto, sino que solo se adhirió a sus principios y propósitos, con lo cual éste no fue incorporado al derecho público local con fuerza normativa”.**

**c) “Por la misma razón hermenéutica citada en el acápite anterior, también resultan constitucionales las disposiciones contenidas en los artículos artículos 6, 7 y 58 de la ley 8.467”.**

Ergo, se dejan sin efecto los puntos I y II de la Sentencia N° 274 dictada por la Sala III de la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 03 de mayo de 2019 y se dicta como su sustitutiva la siguiente: “I.- NO HACER LUGAR a la demanda de inconstitucionalidad promovida por Complejo Azucarero Concepción S.A. en contra de la Provincia de Tucumán. II.- COSTAS

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”

*por el orden causado (cfr. art. 105, incisos 1 y 2, del CPCyC)”.*

VI.- En cuanto a las costas correspondientes a la casación -y lo mismo vale para la condena en la instancia de grado-, no es posible soslayar la existencia de pronunciamientos disímiles y contradictorios sobre el tema en análisis entre las distintas integraciones que tuvo esta Corte, por lo que resulta plausible que, más allá del rechazo de la demanda que aquí se propicia en definitiva al hacer lugar al recurso de la Provincia, aquéllas sean impuestas por el orden causado, en atención a que la complejidad de la cuestión provee de mérito suficiente para ello, en los términos del artículo 105, incisos 1 y 2, del CPCyC (cfr. arg. CSJT: 18/4/2017, “Agrícola García S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 432; 28/9/2017, “Computronic S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad”, Sentencia N° 1.503; 10/4/2018, “Centro Médico Laboral del NOA S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 417).

***El señor Vocal doctor Antonio D. Estofán, dijo:***

Estando conforme con los fundamentos dados por la señora Vocal preopinante, doctora Eleonora Rodríguez Campos, vota en igual sentido.

***La señora Vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, dijo:***

1. Comparto y adhiero a los puntos I, II, III y IV del voto de la señora vocal preopinante, Dra. Eleonora Rodríguez Campos. Disiento sin embargo con la solución propuesta, la distribución de costas y los puntos dispositivos.

2. Visto el recurso interpuesto, y confrontados los agravios que lo sustentan con el pronunciamiento impugnado y los antecedentes y constancias de la causa, se advierte que aquel no puede prosperar.

Con relación a los planteos dirigidos contra la declaración de inconstitucionalidad del Decreto 1961/3, se advierte que los cuestionamientos apuntan contra una decisión de la Cámara que es enteramente consecuente con el criterio hermenéutico que esta Corte sostuviera desde el 19/2/2009 en los autos “Compañía Azucarera Los Balcanes S.A. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad”. Desde el dictado de dicho pronunciamiento, esta Corte ha sostenido en forma invariable la interpretación de las disposiciones legales que regulan la materia objeto del presente caso (cfr. CSJT, “Sham S.R.L. vs. Provincia

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

de Tucumán s/ inconstitucionalidad”, sent. n° 778 del 14/10/2011; “Palazzo, Próspero Ángel vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad”, sent. n° 777 del 14/10/2011;; “José Minetti y Cía. S.A. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad”, sent. n° 227 del 14/4/2010 “Cía. Azucarera Concepción S.A. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad”, sent. n° 228 del 14/4/2010, entre otras).

En dichos precedentes se señaló que “la delegación legislativa conferida al PE por los artículos 5 y 6 de la Ley 5636, modificados por la Ley 6497, para fijar la alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos en un rango que va de cero por ciento (0%) al quince por ciento (15%), a estar al contenido de los decretos dictados en ejercicio de dicha autorización legislativa, tuvo por objeto concretizar la política económico-tributaria que le había fijado el legislador delegante al PE, en miras al logro de los objetivos y propósitos enunciados en el Pacto Fiscal, al que la Provincia se había adherido a través de la Ley 6496” y que “Entre esos objetivos, en el punto primero apartado 4, se acordó expresamente la modificación del Impuesto a los Ingresos Brutos, disponiendo la exención de las actividades que señala (entre las que se encuentra las de la demandante), con la expresa salvedad que estas exenciones podían implementarse parcial y progresivamente de acuerdo a lo que dispusiera cada provincia, pero establece que deberán estar completadas antes del 30 de junio de 1995”.

Se indicó que “la delegación legislativa, en este caso concretada antes de la reforma constitucional de 1994, constituye un instituto jurídico de carácter excepcional para cuya validez constitucional exige que verse sobre materias determinadas y se señalen previamente las bases o criterios que han de servir de límite al reglamento delegado. Es decir que debe ser siempre expresa, especial, estableciéndose para cada caso y no en forma genérica, a fin de permitir su acotamiento por medio de límites materiales y sujetos a una política legislativa previamente fijada. No se trata, pues, de una facultad que pueda ser ejercida *sine die*, ni menos aún susceptible de ser mutada -aunque dentro de los parámetros legales- cuando discrecionalmente lo estime conveniente el PE, porque ello puede implicar un apartamiento de la política legislativa o de las bases de la delegación”.

Se sostuvo que con “el dictado del Decreto N° 2507 del 12/11/1993, modificado por Decreto N° 257/3 del 21/02/1994, la facultad delegada por la ley fue ya ejercida por el PE, quien fijó una alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos para la actividad de la actora en un rango del cero por ciento (0%) en procura de concretar una política de paulatina desgravación impositiva establecida por el marco jurídico del Pacto Federal, cuyo objetivo declarado fue la exención gradual y

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”**

progresiva del Impuesto a los Ingresos Brutos hasta su exención total, con fecha tope en junio de 1995” y que “una vez que se hubo materializado en el ámbito provincial el objetivo final previsto en el Pacto Federal -aunque más no sea merced a un mecanismo como la ‘alícuota 0%’ en vez del de la ‘exención impositiva’ contemplado en aquel acuerdo-, es de toda evidencia que los artículos 5 y 6 de la Ley 5636, reformada por Ley 6497, en modo alguno pudieron ser invocados como fundamento jurídico válido de la decisión del PE de gravar con una alícuota que no fuera el 0% a la actividad desarrollada por la actora (en la especie, producción primaria), mediante Decreto N° 1961 del 12/9/2002. Ello es así por cuanto el recto sentido de los artículos 5 y 6 de la Ley 5636, reformada por la Ley 6497, no pudo obtenerse desligado de las previsiones del Pacto Fiscal en lo que se refiere a la exención impositiva progresiva respecto a las actividades allí mencionadas”. “Por consiguiente, de la hermenéutica integrada y armónica explicitada resulta que, una vez cumplida la finalidad del Pacto en la Provincia con la fijación de la alícuota 0% para las actividades exentas, devino inaplicable respecto a ellas la previsión de los aludidos artículos 5 y 6 que possibilitaban imponer una alícuota diferente. Así interpretadas estas normas, en cuanto a su adecuado sentido y alcance a la luz de lo acordado en el Pacto Federal que vino a neutralizar, como se dijo, la legitimidad de autorizar el establecimiento de una alícuota distinta al 0% para las actividades de marras, va de suyo que aquellas disposiciones, así entendidas, no lucen inconstitucionales. O, dicho en otros términos, al leer las referidas normas debe tenerse por escrita la salvedad que la habilitación para determinar una alícuota superior al 0% con relación al impuesto a los Ingresos Brutos no rige con respecto a las actividades cuya exención progresiva previó el Pacto Fiscal”.

Se resolvió que “sí deviene inconstitucional el Decreto N° 1961 del 12 de septiembre de 2009 -consecuentemente, también sus prórrogas y modificatorio- dado que, al dejar sin efecto la alícuota del 0% del Impuesto a los Ingresos Brutos, desorbita los límites de la delegación legislativa acordada, al apartarse de la política legislativa prevista por el legislador al delegar, que no es otra que la consecución de los propósitos y objetivos del Pacto Fiscal vinculados a la exención progresiva del impuesto. Resulta oportuno tener presente las tres reglas básicas que en doctrina se consideran deben observarse estrictamente para que la delegación no devenga inconstitucional: a) que la política legislativa haya sido delineada en forma clara por el legislador, para evitar la producción de decisiones libradas íntegramente a la discrecionalidad de los órganos administrativos; b) la delegación no puede ser tomada en forma igualitaria para todas las materias, sino que debe existir una gradación en la intensidad, según sea

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”**

el tipo de facultad delegada, de modo que todo lo atinente a la delegación en materia tributaria debe ser restringido a lo indispensable, ya que el poder tributario ha sido atribuido constitucionalmente al legislador; c) debe tenerse en cuenta que la delegación, pese a su difusión, no debe dejar de ser un instituto jurídico de excepción y, por lo tanto, de interpretación restrictiva, ergo, frente a una duda de sí es pertinente o no, debe estarse a la solución negativa (Bianchi, Alberto B., La delegación legislativa. Teoría de los reglamentos delegados en la Administración Pública, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Bs. As., 1990, p. 907)”.

A la luz del temperamento interpretativo expuesto se advierte que el pronunciamiento impugnado se ajusta a las pautas y a la doctrina legal establecidas por esta Corte y, por ende, no presenta ningún vicio que justifique su descalificación como acto jurisdiccional válido.

Tampoco procede el agravio relativo a la declaración de inconstitucionalidad parcial de las Leyes 8.457, 8.467 y sus prórrogas. Esta Corte tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la cuestión en los autos “Compañía Inversora Industrial S.A. vs. Provincia de Tucuman s/ inconstitucionalidad”, sent. n° 1172 del 05/10/2016; “Cachi Yaco S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad y repetición de pago”, sent. n° 1712 del 08/11/2017; “Hijos de Moisés Budeguer S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad”, sent. n° 634 del 11/5/2018; “Provincia De Tucuman -D.G.R.- vs. Anzuc S.R.L. s/ ejecución fiscal”, sent. n° 720 del 28/05/2018. En dichos precedentes se señaló que *“De acuerdo a la Ley N° 8.457, ‘el cumplimiento de las obligaciones que corresponden a la Provincia de Tucumán conforme al Pacto Federal de la Promoción del Empleo, de la Producción y el Crecimiento económico se encuentra suspendido hasta el 31 de diciembre de 2015’ (art. 1). Esta norma fue posteriormente modificada para prorrogar hasta el 31 de diciembre de 2016 ese objetivo de cumplimiento (art. 1 de la Ley N° 8.820).*

*El artículo 2 de la Ley N° 8.457 ratificó la decisión de la Provincia de mantener la vigencia de dicho Pacto al señalar: ‘conforme la adhesión a los principios y propósitos establecidos en el Pacto Federal de la Promoción del Empleo, de la Producción y el Crecimiento Económico por Ley 6.496, previo al cumplimiento de la fecha prevista en el artículo anterior, oportunamente la Legislatura Provincial considerará su aprobación conforme lo dispone el artículo 67 inciso 24 de la Constitución Provincial’. En el mismo sentido se legisló al sancionar la Ley impositiva y postular que la Provincia adhirió a los principios y propósitos de dicho Pacto Fiscal (art. 59 de la Ley N° 8.467).*

*Ninguna de las leyes citadas contiene disposición alguna que indique*



**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”

*la voluntad, política e institucional, de la Provincia de Tucumán de regular algún aspecto de los compromisos asumidos al suscribir el Pacto Fiscal en sentido contrario a lo que allí se estableció, en forma conjunta entre el Estado Nacional y las demás provincias signatarias. Al contrario, la terminología empleada en dichas normas revela la decisión institucional de cumplir el Pacto Fiscal y por eso mismo es que la Provincia de Tucumán viene prorrogando sistemáticamente su vigencia y el cumplimiento de sus objetivos de manera interrumpida desde 1993 hasta la fecha. Más todavía, la propia recurrente admite que el Estado Nacional tiene el mismo comportamiento legislativo de sostener la vinculación al compromiso nacido del Pacto Fiscal y que, en virtud de ello, existe una serie de normas que fueron disponiendo la prórroga del convenio multilateral (cfr. fs. 395 vta.).*

*Al mantenerse el Estado Provincial atado al sistema de armonización y coordinación tributaria fijado en el Pacto Fiscal, las consideraciones efectuadas por esta Corte respecto del cumplimiento paulatino de los objetivos señalados en dicho convenio resultan -como correctamente se razona en el fallo en cuestión- aplicables al sub iudice y mal podían ser dejadas de lado por la Cámara. A ello se agrega otra consecuencia igualmente decisiva para sellar la suerte adversa del recurso, cual es la imposibilidad de admitir como válido que, dentro del propio marco de ejecución de los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal, éstos puedan ser incumplidos sobre la base de decisiones legislativas unilateralmente adoptadas por la Provincia”.*

Se afirmó que la Ley 8.467 no “contiene disposición alguna que indique la voluntad, política e institucional, de la Provincia de Tucumán de regular algún aspecto de los compromisos asumidos al suscribir el Pacto Fiscal en sentido contrario a lo que allí se estableció, en forma conjunta entre el Estado Nacional y las demás provincias signatarias. Al contrario, la terminología empleada en dichas normas revela la decisión institucional de cumplir el Pacto Fiscal y por eso mismo es que la Provincia de Tucumán viene prorrogando sistemáticamente su vigencia y el cumplimiento de sus objetivos de manera interrumpida desde 1993 hasta la fecha. Más todavía, la propia recurrente admite que el Estado Nacional tiene el mismo comportamiento legislativo de sostener la vinculación al compromiso nacido del Pacto Fiscal y que, en virtud de ello, existe una serie de normas que fueron disponiendo la prórroga del convenio multilateral”.

Se sostuvo que “Al mantenerse el Estado Provincial atado al sistema de armonización y coordinación tributaria fijado en el Pacto Fiscal, las consideraciones efectuadas por esta Corte respecto del cumplimiento paulatino de los objetivos señalados en dicho convenio resultan -como correctamente se razona

**CAUSA: “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”**

en el fallo en cuestión- aplicables al sub iudice y mal podían ser dejadas de lado por la Cámara. A ello se agrega otra consecuencia igualmente decisiva para sellar la suerte adversa del recurso, cual es la imposibilidad de admitir como válido que, dentro del propio marco de ejecución de los compromisos asumidos en el Pacto Fiscal, éstos puedan ser incumplidos sobre la base de decisiones legislativas unilateralmente adoptadas por la Provincia”, y que “En la medida en que subsista el sistema de cooperación y armonización fiscal al que la Provincia de Tucumán se incorporó al suscribir el Pacto Fiscal, y no sea modificado (por mutuo acuerdo de las partes signatarias) o eliminado (por ejemplo, por decisión unilateral de la Provincia de denunciar el Pacto), sus disposiciones no pueden ser ignoradas ni los compromisos allí asumidos dejados sin efecto por decisión exclusiva de ninguna de las partes”.

Se aseveró que “Como la Provincia de Tucumán no ha exteriorizado formalmente su intención de denunciar el Pacto, sus objetivos se encuentran todavía en vías de cumplimiento y ejecución conjunta entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales signatarios, de modo que la demandada no puede, en la lógica interna de cumplimiento paulatino de los objetivos allí pactados, adoptar válidamente decisiones legislativas que impliquen una modificación unilateral del convenio. Ello es así por cuanto el Pacto Fiscal, en tanto norma que expresa el federalismo de concertación, forma parte del derecho público local, aunque con una jerarquía superior a las leyes locales; lo cual impide convalidar modificaciones que no provengan de la misma unión de voluntades que le diera origen”, y que “El marco jurídico del sistema de distribución de la renta tributaria en el país se integra con la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, el Convenio Multilateral mencionado en ella (art. 9, inc. d), el Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Nacionales del 12 de agosto de 1992, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993, el Compromiso Federal del 6 de diciembre de 1999, el Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal del 17 de noviembre de 2000, junto con las Leyes Nacionales y Provinciales que los ratificaron y los prorrogaron”.

Se expuso que “La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que esos acuerdos de voluntad constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las Provincias (cfr. Fallos 322:1781). Para el Alto Tribunal federal, las leyes-convenio -entre las que cabe incluir al Pacto Fiscal- hacen parte,

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”

aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial (cfr. Fallos 332:1007 y 336:734); diferente jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias (cfr. Fallos 322:1781)”.

Se afirmó que “no resulta admisible que un sistema jurídico interestatal, que se expresa mediante la suscripción de pactos federales (o la sanción de leyes convenio), y tantas leyes aprobatorias o de adhesión como Estados signatarios haya, sea reglamentada unilateralmente por una de esas partes: en este caso, la Provincia de Tucumán a través de las normas invocadas por la recurrente, cuya inconstitucionalidad fuera demandada por la parte actora y receptada favorablemente por el Tribunal A quo”.

Se dijo que “no es misión de esta Corte juzgar la conveniencia de tal tipo de decisiones ni torcer la voluntad expresada por sus órganos electivos al incorporar el Pacto Fiscal al derecho público local” (...) Tal incorporación al derecho público provincial no implica -como equivocadamente parece interpretar la quejosa- que una norma local posterior pueda derogar, sin más, la ley de adhesión, ratificación o concreción del acuerdo interjurisdiccional. El carácter contractual del Pacto Fiscal, que supone la existencia de compromisos recíprocos entre la Nación y las provincias signatarias le otorga una jerarquía superior a las leyes locales, aún aun cuando no convierta a tales normas en parte misma de la Constitución Nacional, puesto que -como se expuso más arriba- la Corte Suprema ha reservado tal inclusión exclusivamente a la Ley de Coparticipación sancionada con anterioridad a la reforma constitucional de 1994”.

En los precedentes citados, esta Corte concluyó que “la pretensión de incrementar una alícuota a través de una decisión legislativa provincial implica la pretensión de la Provincia de regular -con efectos extensivos a la Nación y a todas las demás provincias- una materia con un alcance contrario al comprometido en la ley convenio. En ‘Compañía Azucarera Los Balcanes S.A.’ esta Corte admitió que la de la reducción progresiva de la alícuota sobre el impuesto a los ingresos brutos hasta llegar a una alícuota del 0% era una vía indirecta para lograr los fines del Pacto y que, por ende, se enmarcaba en la finalidad comprometida por la Provincia al suscribirlo. Por consiguiente resultan inválidas las disposiciones contenidas en los arts. 6, 7 y 58 de la Ley N° 8.467, como así también la del artículo 1 de la Ley N° 8.460, en la medida en que implican introducir regulaciones contrarias al Pacto Fiscal”.

Por último, corresponde señalar que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no ignoró el Consenso Fiscal suscripto por la Nación y las

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD”

Provincias. En efecto, el Tribunal sostuvo, en lo pertinente, que “los efectos de esta sentencia -declaración de inconstitucionalidad de las ya examinadas normas- se propagan y alcanzan hasta la entrada en vigencia del nuevo Consenso Fiscal, en tanto allí Tucumán asumió el compromiso de realizar actos de gobierno vinculados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ver Compromiso N° III)” (fs. 130 vta.), por lo que el planteo en examen debe ser desestimado.

En base a todo lo antes expuesto, corresponde Rechazar el recurso de casación interpuesto por la parte demandada a fs. 141/156 vta. contra la sentencia del 03/5/2019 de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo (fs. 126/131).

6. Atento al resultado arribado, las costas de esta instancia serán soportadas por la demandada vencida (arts. 105 CPCC y 89 CPA).

Por ello, y oído el señor Ministro Fiscal a fs. 171/172 vta., corresponde : I. NO HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la parte demandada a fs. 141/156 vta. contra la sentencia del 03/5/2019 de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo (fs. 126/131). II. COSTAS, como se consideran. III. RESERVAR pronunciamiento sobre regulación de honorarios para su oportunidad.

***El señor Vocal doctor Daniel Oscar Posse, dijo:***

Estando conforme con los fundamentos dados por la señora Vocal preopinante, doctora Eleonora Rodríguez Campos, vota en igual sentido.

**Y VISTO:** El resultado del precedente acuerdo, y visto el dictamen fiscal de fs. 171/172, la Excma. Corte Suprema de Justicia, por intermedio de su Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo,

**RESUELVE:**

**I.- HACER LUGAR** al recurso de casación interpuesto por la Provincia de Tucumán en contra de la Sentencia N° 274 dictada por la Sala III de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 03 de mayo de 2019. En consecuencia, CASAR dicho acto jurisdiccional, dejando sin efecto los puntos I y II de su parte resolutive, conforme a la doctrina legal enunciada precedentemente, y DICTAR como sustitutiva la siguiente: “I.- NO HACER LUGAR a la demanda de inconstitucionalidad promovida por Complejo Azucarero

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”

Concepción S.A. en contra de la Provincia de Tucumán. II.- **COSTAS** por el orden  
causado (cfr. art. 105, incisos 1 y 2, del CPCyC)”.  
II.- **COSTAS** como se consideran.

III.- **RESERVAR** pronunciamiento sobre regulación de honorarios  
para ulterior oportunidad.

### **HÁGASE SABER**

SUSCRIPTA Y REGISTRADA POR LA ACTUARIA/O FIRMANTE EN LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, EN LA FECHA  
INDICADA EN LA CONSTANCIA DE LA REFERIDA FIRMA DIGITAL DE LA ACTUARIA/O.

SENTENCIA FIRMADA DIGITALMENTE POR: DRA. CLAUDIA BEATRIZ SBDAR (PRESIDENTA) (EN DISIDENCIA), DR.  
ANTONIO D. ESTOFÁN (VOCAL), DRA. ELEONORA RODRÍGUEZ CAMPOS (VOCAL), DR DANIEL OSCAR POSSE  
(VOCAL). ANTE MÍ: CLAUDIA MARÍA FORTÉ (SECRETARIA).

JST

**CAUSA:** “COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/  
INCONSTITUCIONALIDAD”