



MONTI
Laura
Mercedes

Firmado digitalmente
por MONTI Laura
Mercedes
Fecha: 2023.04.21
12:52:22 -03'00'

Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

El 19 de abril de 2021 (según surge del expediente judicial que tramitó ante la justicia local, cuya copia digital obra la página web www.pjn.gov.ar, al que se referirán las citas siguientes), la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán desestimó el recurso de casación interpuesto por la actora contra la sentencia 1.145 de la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo local, del 27 de noviembre de 2019.

Para así decidir, relató que el pronunciamiento de la Cámara, por una parte, había hecho lugar a la defensa de falta de acción deducida por la Provincia de Tucumán y, por otro lado, había rechazado la demanda deducida contra la Municipalidad de La Banda del Río Salí con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad del "*Tributo Económico Municipal*" (T.E.M.), regulado por las ordenanzas 1.585/12 y 1.623/13.

En lo atiente a este último aspecto, indicó que la decisión de la Cámara era consecuente con la solución hermenéutica que esa Corte local ya había fijado en varios precedentes, en los que había sostenido la compatibilidad entre la ley de coparticipación federal 23.548 y el "*Tributo de Emergencia Municipal*" creado por la Municipalidad de San Miguel de Tucumán, idéntico a su sucesor ahora debatido, el T.E.M., los cuales presentan similares notas características.

Afirmó que las facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de la Banda del Río Salí no dependen de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y el Estado Nacional, sino que nacen de la propia Constitución Provincial, la que consagró la autonomía de los municipios tucumanos, junto con una habilitación expresa para crear "*tributos*", dejando de lado la expresión "*tasa por servicios efectivamente prestados*" que contenía el anterior art. 114 de la Constitución local del año 1990.

Especificó que no existen referencias a esas facultades recaudatorias municipales en las leyes nacionales o federales anteriores a la reforma de la Constitución Nacional del año 1994, la cual introdujo profundas modificaciones en la materia y, por ende, deviene infundada la interpretación según la cual el tope de la alícuota contenido en el art. 22 de la ley 23.966 trasciende el impuesto sobre los ingresos brutos -al que refiere ese precepto- para alcanzar a cualquier otro tributo municipal que pudiera resultar análogo.

Agregó que, dado que el poder de imposición nace de la competencia provincial, municipal o nacional, según el caso, y que, simultáneamente, en nuestro país existen mecanismos que tienen como objetivo lograr la coordinación entre los diversos niveles de gobierno, es claro que la inconstitucionalidad de un determinado tributo no puede provenir de la mera existencia de una múltiple imposición sobre una determinada fuente de riqueza, sino del análisis de las competencias concretas para imponer la gabela en cuestión y, además, de la demostración de la existencia de una superposición írrita a la distribución del



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

poder de imposición establecida en la Constitución Provincial y Nacional.

Aseveró que ello conlleva una carga probatoria en cabeza del contribuyente, referida a la acreditación de su propia condición frente a los tributos objetados y, además, la existencia de una presión fiscal indebida sobre una misma fuente de riqueza que se traduzca, en definitiva, en la existencia de una imposición de índole confiscatoria.

En ese contexto, consideró que resultaba determinante para el rechazo de la demanda la falta de acreditación de una efectiva confiscación cuyo origen fuera la gabela municipal atacada, toda vez que la pretendida vulneración de las diversas disposiciones y compromisos asumidos por la Provincia al adherir al régimen de la ley 23.966 no se produce por el solo hecho de que exista una superposición impositiva, sino que precisa para su configuración que el contribuyente se vea afectado por una fuerte presión tributaria que exceda su capacidad de pago, arremeta en contra de su patrimonio y le impida ejercer lucrativamente su actividad.

- II -

Disconforme, la actora interpuso recurso extraordinario que fue declarado inadmisibile por resolución del 14 de julio de 2022, lo que origina esta presentación directa.

Reitera que pretende la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 138 y 147 -inc. 1.1)- de la

ordenanza 1.585/12 y de los arts. 12 y 14 -inc. a), punto 37- de la ordenanza 1.623/13 y sus modificatorias, dictadas por la Municipalidad de Banda del Río Salí, en cuanto regulan el T.E.M., que no es otra cosa que un impuesto sobre los ingresos brutos cuya alícuota excede los límites establecidos por la ley 23.966.

Manifiesta que, con el informe producido por la provincia de Tucumán, ha sido acreditado que Refinería del Norte S.A. se dedica a la producción y venta de combustibles líquidos, tanto los que no son vendidos al público o consumidor final (código de actividad 506004) cuanto los que sí poseen ese destino (código de actividad 506005).

Denuncia que la sentencia recurrida hace crisis cuando aísla del estudio del caso a la ley 23.548, como si no tuviera implicancia alguna en la solución de esta controversia.

Por el contrario, subraya que el art. 21 de la ley 23.966 excluye a los combustibles líquidos y al gas natural de las limitaciones contenidas en el art. 9°, inc. b), tercer párrafo, y en el apartado 1), acápites segundo y octavo, de la ley 23.548, pero nada dice respecto de los párrafos primero y segundo de ese art. 9°, los que circunscriben la potestad tributaria municipal en este caso.

Por otra parte, sostiene que la alícuota del 1,5% del T.E.M. fijado por la Municipalidad de la Banda del Río Salí, sumada a la correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de Tucumán para su actividad, supera el porcentaje global máximo (3,5%) que dicha Provincia se comprometió a aplicar a las etapas de industrialización y



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

expendio al público de los combustibles líquidos y el gas natural al adherir a la ley 23.966.

Explica que se verifica una indivisibilidad esencial entre el hecho imponible del T.E.M. y el correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos, pues la hipótesis de incidencia en ambos casos es idéntica, esto es, la actividad de venta de combustibles líquidos.

En su criterio, ello determina que es la suma de las alícuotas de ambos tributos la que debe quedar sujeta al tope del 3,5% fijado por el art. 22, inc. a), de la ley 23.966 pues, de otra forma y bajo el ropaje de un nombre distinto, se burlaría la intención de esa ley convenio, cual es evitar las asimetrías que pudiera acarrear el ejercicio de facultades impositivas concurrentes entre la Nación, las provincias y los municipios.

Concluye que la sentencia recurrida carece de lógica, pues no explica cómo funcionaría un sistema de coordinación de topes máximos del impuesto sobre los ingresos brutos sobre una actividad sensible entre la Nación y las Provincias si se admite que queden excluidos de dicha obligación los tributos municipales cuando, como sucede con el T.E.M., cuenta con idéntica estructura que la gabela provincial.

- III -

A mi modo de ver, el recurso federal intentado es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio

la validez constitucional de normas locales (arts. 138 y 147 - inc. 1.1- de la ordenanza 1.585/12 y arts. 12 y 14 -inc. a., punto 37- de la ordenanza 1.623/13 y sus modificatorias, dictadas por la Municipalidad de Banda del Río Salí) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de su validez (art. 14, inc. 2°, de la ley 48).

- IV -

Considero que un orden lógico impone examinar, en primer lugar, el agravio de la actora fundado en que la sentencia recurrida soslayó lo dispuesto en el art. 9°, inc. b), párrafo primero, de la ley 23.548, cuando éste resulta de aplicación para limitar la potestad tributaria municipal en este caso.

El citado precepto establece: *"La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: ...b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley"* (este subrayado, así como los siguientes, me pertenecen).

A la luz de esta obligación asumida por la Provincia de Tucumán, por sí y por sus municipios, al adherir a la ley 23.548 (ley 5.928, B.O. del 5 de junio de 1988), es necesario desentrañar si el T.E.M. resulta análogo a un tributo nacional distribuido por esa ley convenio.

Para ello, es menester señalar que el art. 138 de la ordenanza 1.585/12 tipifica el hecho imponible del T.E.M. de la siguiente manera: *"Crease el tributo económico municipal, según*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

los términos y condiciones que se establecen en el presente capítulo, para el cumplimiento de los fines propios del municipio, que tiendan al bien común y bienestar general de la población, y de acuerdo a los principios consagrados en el art. 135 inciso 1 y concordantes de la Constitución de la provincia de Tucumán. Será gravado con un tributo, cuya alícuota, importes fijos, índices y mínimos, establecidos con criterio de equidad, proporcionalidad y progresividad por la ordenanza tarifaria, el ejercicio de las actividades comerciales, industriales, de servicios, y cualquier otra a título oneroso, siempre que quienes las desarrolle/n posea/n local/es establecido/s o fuente de renta en la jurisdicción del municipio” (cfr. copia fiel presentada por el Municipio, que obra a fs. 111/162, en especial fs. 136).

Frente a esta definición, resulta necesario dilucidar si el T.E.M. es una tasa retributiva de servicios, a poco que se advierta que el ya citado art. 9, inc. b), de la ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

V.E. ha sido precisa al definir la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que

el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros).

Con la guía certera de esta consolidada jurisprudencia, es evidente, en mi opinión, que el T.E.M. tipificado en el art. 138 de la ordenanza 1.585/12, transcripto anteriormente, no encuadra en dicha categoría.

Pienso que ello es así puesto que el legislador local no diseñó el presupuesto de hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago del T.E.M. tomando en cuenta la prestación a los particulares de ciertos servicios, sino que únicamente tuvo en consideración "el ejercicio de las actividades comerciales, industriales, de servicios, y cualquier otra a título oneroso, siempre que quienes las desarrolle/n posea/n local/es establecido/s o fuente de renta en la jurisdicción del municipio".

En este punto es prudente recordar 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 tienen 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 (Fallos: 200:176; 304:1820; 307:928; 314:1849, entre otros).

La descripción de la actividad gravada, sin especificar servicio municipal alguno que se le preste, no puede ser



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

entendida como una redacción descuidada o desafortunada del legislador, sino que ello indica que la intención fue alcanzar su desarrollo mediante el T.E.M., exhibiendo así la vinculación directa entre hecho imponible -ejercicio de la actividad a título oneroso con un local o fuente de renta en la jurisdicción del municipio- y una obligación tributaria extraña a la especie "*tasa retributiva de servicios*" (arg. Fallos: 332:1503).

- V -

Puesto así en claro que el T.E.M. no es una tasa retributiva de servicios, observo que la controversia, en los términos en que ha quedado planteada, resulta sustancialmente análoga a la ya estudiada en Fallos: 335:996, a cuyos términos me remito en cuanto fueren aquí aplicables.

En efecto, para el estudio de la cuestión hay que partir del ya citado art. 9°, inc. b), párrafo primero, de la ley 23.548 en cuanto establece, como obligación asumida por cada provincia al momento de adherir al sistema nacional de coparticipación impositiva -por sí y por sus municipios y organismos administrativos de su jurisdicción- no aplicar "*...gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley*". El objeto de esta obligación se extiende, en el segundo párrafo de este inciso, a la abstención de gravar con cualquier tipo de tributos -salvo tasas retributivas de servicios efectivamente prestados- "*las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos*".

Como se señaló en el ya citado precedente de Fallos: 335:996 (cons. 13), citando la opinión de Dino Jarach, los impuestos locales serán considerados análogos a los nacionales distribuidos por la ley 23.548 cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición, o bien, a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales.

Desde esa perspectiva, observo que el T.E.M. aquí impugnado guarda "*sustancial analogía*" con el IVA.

En efecto, el hecho imponible del IVA -en lo que ahora interesa, vinculado con la transferencia de combustibles líquidos- está definido en el art. 1º, inc. a), de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sus modificaciones) en cuanto se realice la venta de cosa mueble situada o colocada en el territorio del país, efectuada por quien sea sujeto pasivo del gravamen (en los términos del art. 4º, incs. a, b, d, e y f, de la ley). Es decir, la venta de combustibles líquidos realizada por un sujeto pasivo (en este caso, la actora) que hace habitualidad en este tipo de operaciones y se encuentra inscripta en este impuesto, como surge del informe pericial contable presentado en autos el 26 de septiembre de 2017 (fs. 80/83).

Paralelamente, en el caso del T.E.M., como ya se señaló, el art. 138 de la ordenanza 1.585/12 grava "*...el ejercicio de las actividades comerciales, industriales, de servicios, y cualquier otra a título oneroso, siempre que*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

quienes las desarrolle/n posea/n local/es establecido/s o fuente de renta en la jurisdicción del municipio".

De la lectura de los hechos imponiblees señalados se desprende que en ambos casos se grava la venta de combustibles líquidos -cosa mueble en los términos del art. 2.311 de la ley 340 y del art. 227 de la ley 26.994-, si bien el supuesto del T.E.M. se lo sujeta mediante la alusión al *"ejercicio de las actividades comerciales e industriales en la jurisdicción del municipio"* (en el caso de la actora, la producción y venta de combustibles líquidos, códigos de actividad 506004 y 506005) y en otro mediante la propia *"venta"* (IVA). En otras palabras, la venta de combustibles líquidos por parte de la actora aparece gravada doblemente por el IVA y el T.E.M.

Pienso que las diferencias que pudieran apreciarse en la conformación de la base imponible (cfr. 147 -inc. 1.1.- de la ordenanza 1.585/12) no se yerguen como óbice para apreciar esta sustancial identidad puesto que, como ya sostuvo el Tribunal, ello no es determinante de la inexistencia de analogía en los términos expresados (Fallos: 335:996, cons. 16).

Cierto es que el producido de la recaudación del tributo creado por el art. 7° de la ley 23.966 (al que identificaré en adelante como *"impuesto a los combustibles"*, en honor a la brevedad) no integra la masa de fondos a distribuir contemplada en el art. 2° de la ley 23.548 (cfr. art. 2° de la ley 23.548 y art. 21, segundo párrafo, de la ley 23.966). En efecto, este último precepto dice: *"El régimen de distribución*

que se establece constituye un régimen especial frente a lo dispuesto en el artículo 2º, inciso b), de la mencionada ley”.

Pero ello no es óbice para la solución que aquí se propicia. A tal fin, basta con señalar que la existencia de ese régimen especial de distribución del impuesto a los combustibles no dispensa a los tributos locales de acatar las disposiciones de la ley 23.548 que fueren aplicables y que, en este caso, se traducen en un impedimento para que el municipio demandado exija el pago de una gabela -el T.E.M.- que resulta análoga a un gravamen nacional distribuido por la ley 23.548 -el IVA-.

- VI -

Lo indicado hasta aquí impone privar de validez al T.E.M. reclamado a la actora por el principio de supremacía federal contenido en el art. 31 de la Constitución Nacional (Fallos: 323:1705 y 329:792), lo cual torna inoficioso el estudio de sus restantes agravios.

- VII -

Por los fundamentos aquí expuestos, opino que corresponde revocar la sentencia apelada y ordenar que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento conforme a lo aquí expresado.

Buenos Aires, de abril de 2023.