Buenos Aires, 25 de junio de 2025

Vistos los autos: “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Refinería del Norte S.A. c/ Municipalidad de La Banda del Río Salí s/ inconstitucionalidad”, para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que Refinería del Norte S.A., cuya actividad principal consiste en la producción y venta de combustibles líquidos al consumidor final y a otros sujetos, promovió una demanda contra la Municipalidad de La Banda del Río Salí, en la que solicitó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 138 y 147, inciso 1.1, del Código Tributario Municipal aprobado por la ordenanza 1585/2012, según el texto de la ordenanza 1623/2013 y sus modificatorias.

Esas normas municipales establecen un gravamen denominado *"Tributo Económico Municipal"* (en adelante TEM), que la empresa considera contrario a las leyes 23.966, que creó el impuesto a los combustibles líquidos, y 23.548 de coparticipación federal de impuestos.

Transcribió el texto de las ordenanzas, lo comparó con la ley provincial que aprueba el impuesto sobre los ingresos brutos, y concluyó en que la norma municipal es idéntica a las normas provinciales (cfr. fs. 17 vta. y 18). Es decir, que los tributos tienen idénticos hecho y base imponible.

Señaló que la Provincia de Tucumán adhirió a la ley 23.966 y, por ende, se comprometió a derogar la legislación local que pudiese oponérsele y a aplicar el impuesto sobre los ingresos brutos a las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural con una tasa global máxima del 3,5%. Entendió que el compromiso asumido por la provincia también debe alcanzar a los municipios. Asimismo, solicitó la citación como tercero de la Provincia de Tucumán.

2°) Que la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo provincial, por un lado, hizo lugar a la defensa de falta de acción deducida por la Provincia de Tucumán y rechazó la pretensión en su contra y, por otro lado, desestimó la demanda contra la Municipalidad de La Banda del Río Salí.

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán confirmó esa decisión. Señaló que la cuestión debatida era análoga a la examinada en otros precedentes en los que había declarado la validez del "Tributo de Emergencia Municipal" creado por la Municipalidad de San Miguel de Tucumán, semejante al TEM del Municipio de La Banda del Río Salí aquí impugnado.

Sostuvo que “la extensión de las facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de la Banda del Río Salí no depende de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y la Nación a los fines de establecer la masa coparticipable en materia del impuesto sobre los combustibles líquidos o los criterios de distribución de ésta, sino que nace 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 artículo 114 de la Constitución de 1990”.

En tales condiciones, afirmó que “la extensión de las facultades tributarias municipales se encuentra definida a partir de una decisión del poder constituyente provincial” por lo cual consideró que “es lógico que no existan referencias explícitas a tales facultades recaudatorias por parte de leyes -sean nacionales o federales- anteriores a la reforma constitucional del año 1994, que provocó profundas modificaciones en la materia”. Concluyó, entonces, que “la

extensión de las facultades tributarias del municipio es una materia que debe ser definida por la Provincia a través de su propia Constitución y no por el Congreso Nacional mediante una norma destinada a regular —entre otros aspectos— la distribución del producido de un impuesto nacional de la cual no participan los entes municipales".

Por último, señaló 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 el tributo en cuestión y, además, de la demostración de la existencia de una superposición írrita a la distribución del poder de imposición establecida en la Constitución Provincial y Nacional; lo cual implica una carga probatoria en cabeza del contribuyente referida a la acreditación de su propia condición de contribuyente de 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".

3°) Que, contra esta decisión, la empresa actora interpuso recurso extraordinario federal, cuya denegación motivó la presente queja.

Sostiene que el TEM, en definitiva, es un impuesto sobre los ingresos brutos cuya alícuota excede los límites establecidos por la ley 23.966. Se agravia de que la sentencia recurrida no haya tenido en consideración la implicancia de la ley 23.548 para la solución de la controversia y considera que no puede excluirse a los municipios de los límites fijados por esas normas.

Entiende que existe cuestión federal, porque se dirime la interpretación y aplicación al caso de los artículos 20 a 22 de la ley 23.966, que establecen el convenio marco entre la Nación y las provincias para coordinar la

aplicación y recaudación del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural, y su distribución entre ellas.

Señala que la ley 23.966 fijó un límite a las provincias respecto de la tasa global para la imposición sobre los ingresos brutos del 3,5%, comprensiva de las etapas de industrialización y de expendio al público de combustibles líquidos y de gas natural, por lo que, si se excluye a las municipalidades de la aplicación de ese tope, no tendría sentido la coordinación tributaria perseguida con esa ley convenio. Señala que este es el punto que debió resolver la sentencia apelada y no si el TEM era confiscatorio, puesto que la impugnación no se realizó sobre esa base.

Explica que una posición contraria permitiría a la Provincia de Tucumán eludir el compromiso por ella asumido al suscribir la ley 23.966. Indica que, de acuerdo con las alícuotas previstas por la provincia, en el máximo contemplado por la ley convenio, la Municipalidad de La Banda del Río Salí se encontraba impedida de fijar un gravamen de iguales características al impuesto sobre los ingresos brutos.

4°) Que la contribuyente cuestiona la validez de la ordenanza municipal que creó el TEM por violar el artículo 135 de la Constitución de la Provincia de Tucumán, y los artículos 22 de la ley 24.966 y 9°, inciso b, de la ley 23.548, en cuanto prohíben a las provincias la fijación de un impuesto a la industrialización y expendio de combustibles líquidos con una tasa global superior al 3,5%.

Tal fue la cuestión llevada al superior tribunal de la causa, que decidió desestimar el recurso extraordinario local afirmando, en síntesis, que la potestad tributaria municipal no se encuentra limitada por las normas de coparticipación federal.

5°) Que la autonomía que la Constitución Nacional reconoce a las provincias requiere que se reserven a sus jueces las causas que -en lo sustancial- versan sobre aspectos propios de esa jurisdicción, en virtud del respeto debido a sus facultades de darse sus propias instituciones y regirse por ellas (artículos 5º, 121 y 122 de la Constitución Nacional y Fallos: 344:81 y sus citas). Así, los pleitos radicados ante la justicia local *"...será[n] sentenciado[s] y fenecido[s] en la jurisdicción provincial"* y la doctrina de la arbitrariedad resulta, en estos casos, particularmente restrictiva (artículo 14, ley 48 y doct. Fallos: 345:884).

La cuestión que aquí se plantea pone en pugna ordenanzas municipales y leyes provinciales que adhirieron a dos normas de coparticipación federal de impuestos. En tales condiciones, la pretensión del contribuyente se sustenta en un conflicto normativo de orden local, tal como ha expresado esta Corte en reiteradas oportunidades (Fallos: 347:971, disidencia del juez Rosatti). Pero ello no implica relevar a los superiores tribunales de llevar a cabo un análisis suficiente y riguroso de la letra y el espíritu de esa norma de vital trascendencia (y en este caso, sus correlativas), que dé respuesta a los planteos de los contribuyentes de forma coherente con el derecho intrafederal (Fallos: 347:237, voto del juez Rosatti).

En tales condiciones, corresponde evaluar si en la decisión apelada ha mediado un defecto de fundamentación que afecte de modo directo e inmediato la garantía de defensa en juicio que asiste a la recurrente (artículo 15, ley 48); vicio que, de conformidad con el estándar de arbitrariedad definido por esta Corte en el caso *"Estrada"* (Fallos: 247:713), justificaría la invalidación de la sentencia para que la pretensión sea nuevamente considerada y decidida mediante un fallo constitucionalmente sostenible.

6°) Que se trae nuevamente a la Corte, esta vez por vía de arbitrariedad, una cuestión que exige recordar el alcance que ha dado en su jurisprudencia a la potestad tributaria de los municipios, conforme a las siguientes líneas directrices:

a. El reconocimiento de la autonomía municipal llevado a cabo en la Reforma Constitucional de 1994 importó, también, admitir los medios para su subsistencia. Cuando la Constitución Nacional manda a las provincias en su artículo 5° a *"asegurar el régimen municipal"*, dispone el mantenimiento de una *realidad preexistente* que solo puede garantizarse con el reconocimiento del *"derecho a los medios"*.

b. Dentro del derecho a los medios que garantizan la subsistencia del municipio, se encuentran los recursos provenientes de la *potestad tributaria originaria* que titularizan.

c. Este derecho a los medios económicos del municipio reconoce límites precisos que delimitan su ámbito de validez y derivados de: i) el Estado de Derecho; y ii) el sistema de organización institucional con sus diferentes niveles de decisión.

i. Los límites al poder fiscal municipal emanados de la vigencia del Estado de Derecho se concretan en los principios clásicos de la tributación: a) el principio de legalidad (artículo 19, Constitución Nacional); b) el principio de igualdad ante las cargas públicas (artículo 16, Constitución Nacional); c) el principio de finalidad (artículos 1°, 33 y concs. de la Constitución Nacional); d) el principio de no confiscatoriedad (artículo 17 de la Constitución Nacional).

ii. Los límites al poder fiscal municipal que provienen del sistema de organización institucional remiten a la distribución de la potestad tributaria

prevista en la Constitución Nacional (cfr. artículos 1°, 4°, 5°, 9°, 10, 11, 75 -incisos 2°, 3°, 13, 18 y 30-, 121, 123 y 124 de la Constitución Nacional).

Con relación a la Nación, por ejemplo, cobra relevancia la problemática de los establecimientos de utilidad nacional enclavados en territorios locales (artículo 75, inciso 30, de conformidad con lo resuelto en los casos CAF 1665/2008/1/RH1 *"Transnea S.A. c/ CABA s/ proceso de conocimiento"*, sentencia del 12 de marzo de 2019; *"Telefónica Móviles Argentina"*, Fallos: 342:1061); o la imposibilidad de crear aduanas interiores (*"Granja Tres Arroyos"*, Fallos: 346:776).

Con respecto a las provincias, la Constitución Nacional les encomienda definir el alcance concreto de la autonomía municipal que, en lo que aquí interesa, se relaciona con las atribuciones económicas y financieras necesarias para garantizar su subsistencia y, con ello, la satisfacción de las necesidades públicas a su cargo (artículos 5° y 123, conforme a lo decidido en *"Intendente Municipal Capital"*, Fallos: 337:1263, y *"Municipalidad de la Ciudad de La Banda"*, Fallos: 341:939).

Y, finalmente, actúa como límite del poder fiscal local el derecho intrafederal tributario plasmado en instrumentos como el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 y la Ley de Coparticipación Federal de Ingresos Públicos 23.548, propios *de un sistema de concertación fiscal en cuyo proceso de formación no debería excluirse la participación municipal* (conf. arg. *"Gasnor"*, Fallos: 344:2728, voto de los jueces Rosatti y Maqueda; y *"Esso Petrolera Argentina"*, Fallos: 344:2123).

7°) Que en el orden intrafederal, el artículo 9°, inciso b, primer párrafo, de la ley de coparticipación federal 23.548 establece que, en la

adhesión, las provincias se obligan “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".

Por su parte, el impuesto sobre los combustibles líquidos establecido en la ley 23.966 cuenta con un régimen especial de coparticipación que permite a las provincias gravar con tributos locales la actividad, sin que esto implique violar la prohibición de fijar tributos análogos de la ley de coparticipación federal previamente citada, en los siguientes términos: "Las provincias que adhieran al régimen de esta ley y decidan gravar con el impuesto a los ingresos brutos las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, deberán comprometerse a: a) Aplicar una tasa global que, comprendidas ambas etapas, no exceda el tres y medio por ciento (3,5%), pudiendo alcanzar a la de industrialización con una tasa máxima del uno por ciento (1%)” (artículo 22).

La Provincia de Tucumán adhirió a las leyes precedentes por medio de las leyes 5928 y 6356, respectivamente.

8°) Que, en este caso, el artículo 132 de la Constitución de la Provincia de Tucumán “consagra la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios”.

En punto a la autonomía económica y financiera, el artículo 135 dispone que “los recursos municipales se formarán con: 1º) Los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal. 2º) Lo recaudado en concepto de tasas y contribución de alumbrado público, barrido y limpieza, recolección, transporte y disposición de residuos, y el producto de patentes,

multas, permisos, habilitaciones y licencias, y cualquier otro ingreso que derive del ejercicio del poder de policía. 3º) Los fondos por coparticipación nacional y provincial, los que serán depositados en forma automática y diaria en la cuenta de cada municipio y distribuidos conforme lo dispone la ley, la que deberá propender a una distribución equitativa y solidaria que permita el desarrollo de las comunidades más postergadas. La Provincia podrá retener de estos fondos los montos que los municipios le adeuden" (subrayado agregado).

En ejercicio de esas atribuciones constitucionales, la Municipalidad de La Banda del Río Salí dictó la ordenanza 1585/2012, cuyo artículo 138 establece el TEM, aquí cuestionado, en los siguientes términos: "Crease el tributo económico municipal, según 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, serán 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 posean local/es establecido/s o fuente de renta en la jurisdicción del municipio" (cfr. fs. 111/162, en especial fs. 136).

Por su parte, el artículo 147 de la ordenanza señalada, dispone que "La base imponible para las actividades que a continuación se detallan se determinará de la siguiente manera: 1) Por las diferencias entre los precios de

compra y venta en los siguientes casos: 1.1 La comercialización de combustibles, líquidos y gaseosos derivados o no del petróleo, excepto Productores y Transportistas".

9°) Que la propia Corte Suprema de Justicia tucumana se fundó en el artículo 135 de la Constitución local citado, que hace referencia entre los recursos municipales, a los tributos fijados *"en armonía con el régimen impositivo provincial y federal"* y los fondos *"por coparticipación nacional y provincial"* que los conforman.

En tal contexto, la afirmación posterior que postula que *"la extensión de las facultades tributarias municipales se encuentra definida a partir de una decisión del poder constituyente provincial"* resulta dogmática o, cuando menos, superficial. En efecto, omite considerar que la constitución provincial responde a los artículos 5° y 124 de la Constitución Nacional, en cuanto ordenan *asegurar* un régimen preexistente y esas normas protegen *contenidos mínimos* a la autonomía, cuyos *alcances* disponen las constituciones provinciales.

Igual defecto se advierte en la aseveración de que *"la extensión de las facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de la Banda del Río Salí no depende de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y la Nación a los fines de establecer la masa coparticipable en materia del impuesto sobre los combustibles líquidos o los criterios de distribución de ésta, sino que nace de la propia Constitución Provincial"*. Como se explicó previamente, las normas de concertación tienen indudable incidencia sobre la potestad tributaria municipal, en las condiciones que se explicitan a continuación.

10) Que ningún estamento del orden federal, tal cual fue conformado con posterioridad a la reforma de 1994, está llamado a competir y/o destruir económicamente al otro: la Nación, las provincias y *los municipios* son jurídicamente invulnerables dentro de su órbita de competencias, y están obligados a *armonizar* –término que con exactitud utilizó el constituyente tucumano– sus sistemas tributarios.

Conforme se desprende de la doctrina de esta Corte señalada en el considerando 6°, los municipios gozan de una potestad tributaria *originaria* que titularizan por mandato constitucional, es decir, no derivada de la autonomía provincial y, por tal motivo, los regímenes de concertación fiscal en su formación y ejecución *no pueden excluir la participación municipal.*

En la ley de coparticipación todavía vigente, las provincias asumieron frente a sus pares y a la Nación, la obligación de *"establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos"* (artículo 9°, inciso g). Y de forma coherente, el artículo 135 de la constitución provincial establece dentro de los recursos municipales a los *"fondos por coparticipación nacional y provincial…"*.

En ese marco, no escapa a esta Corte que del expediente principal surge acreditado que el Gobierno de la Provincia de Tucumán no coparticipa con ninguno de los municipios el impuesto sobre los ingresos brutos, que es uno de los involucrados en este caso, por reputárselo análogo al TEM (cfr. fs. 188, informe del Secretario de Hacienda municipal). La decisión apelada, entonces,

tampoco justificó adecuadamente la exclusión a la provincia del proceso por la defensa de falta de acción, cuestión que fue llevada expresamente al superior tribunal en el recurso de casación local (cfr. fs. 259 del expediente principal).

11) Que la diferente denominación entre "tasa" o "tributo" que surge de la reforma constitucional provincial de 1990, y señalada por la Corte de la Provincia de Tucumán, resulta irrelevante para decidir la causa, ya que, aun reconociendo que el TEM fuera un "impuesto municipal", como se sugiere, correspondía evaluar –precisamente por ese motivo–, si las ordenanzas confrontan o son armónicas con los artículos 9°, inciso b de la ley de coparticipación federal de impuestos y 22 de la ley 23.966.

En definitiva, la *obligación* de los tres niveles federales de gobierno de armonizar, dar coherencia e integrar sus sistemas fiscales, no responde a una prerrogativa que defienda las potestades tributarias sectoriales de cada uno de ellos –no han de ser, se ha dicho, niveles estaduales compitiendo por recursos–, sino que representa la contraprestación constitucional de un *derecho* de los contribuyentes de relacionarse con sistemas tributarios simples, sencillos, y previsibles.

12) Que, en virtud de lo expuesto, la decisión apelada tiene defectos de fundamentación que afectan de modo directo e inmediato la garantía de defensa en juicio que asiste a la recurrente (artículo 15, ley 48) y debe ser invalidada, para que la pretensión sea nuevamente considerada y decidida mediante un fallo constitucionalmente sostenible.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible la queja, formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la queja al principal y vuelvan los autos al

tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a la presente. Reintégrese el depósito de fs. 57 de la queja. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

VOTO DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Considerando:

1°) Que Refinería del Norte S.A. promovió una demanda contra la Municipalidad de La Banda del Río Salí a los efectos de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 138 y 147, inciso 1.1, de la ordenanza 1585/2012 y artículos 12 y 14, inciso a, pto. 37, de la ordenanza 1623/2013 y sus modificatorias que establecen el *"tributo económico municipal"* (en adelante, "TEM"). Señaló que es contribuyente del impuesto sobre los combustibles líquidos creado por la ley 23.966 a la que la Provincia de Tucumán adhirió bajo el compromiso de derogar la legislación local que pudiese oponérsele y de aplicar el impuesto sobre los ingresos brutos a las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural con una tasa global máxima del 3,5%. Afirmó que, al momento en que la Municipalidad de La Banda del Río Salí introdujo el TEM, su actividad se encontraba gravada en el impuesto sobre los ingresos brutos con el máximo admitido por la ley 23.966. Sostuvo que del cotejo de ambos tributos resultaba evidente que el TEM recae sobre los mismos ingresos brutos gravados por la provincia, circunstancia que —a su entender— viola el compromiso asumido por esta última que alcanza a sus municipios.

2°) Que la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán desestimó el recurso de casación interpuesto por la actora contra la sentencia de la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo que había rechazado la demanda interpuesta. Señaló que la cuestión debatida era análoga a la examinada en otros precedentes en los que había concluido en la compatibilidad

del *"Tributo de Emergencia Municipal"* creado por la Municipalidad de San Miguel de Tucumán —semejante al TEM aquí impugnado— con la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos. Sostuvo que la extensión de las facultades tributarias reconocidas a la Municipalidad de La Banda del Río Salí no depende del convenio celebrado entre la Provincia de Tucumán y el Estado Nacional para la coparticipación del impuesto sobre los combustibles líquidos, sino que nace de la Constitución provincial que consagra la autonomía de los municipios tucumanos junto con una habilitación expresa para crear tributos. Aclaró que ello no implicaba que el municipio pudiese desatender las obligaciones asumidas por la provincia al adherir a regímenes de coparticipación federal pues la Constitución provincial establece la necesidad de coordinación tributaria entre los diversos niveles de gobierno. Concluyó en que la falta de acreditación de una efectiva confiscación originada por la aplicación del TEM resultaba determinante para el rechazo de la demanda, toda vez que los compromisos asumidos por la provincia al adherir al régimen de la ley 23.966 no resultaban vulnerados por el solo hecho de que existiese una superposición impositiva.

3°) Que contra esta decisión, la actora interpuso recurso extraordinario federal que fue declarado inadmisible, lo que motivó la interposición de esta queja. Sostiene que el TEM no es otra cosa que un impuesto sobre los ingresos brutos cuya alícuota excede los límites establecidos por la ley 23.966. Se agravia de que la sentencia recurrida no haya tenido en consideración la implicancia de la ley 23.548 para la solución de la controversia. Asimismo, sostiene que si se excluye a los municipios o a cualquier otro ente del límite fijado por la ley 23.966 no tendría ningún sentido la coordinación tributaria perseguida por dicha ley. Destaca que esta es la cuestión sobre la cual

debió haberse pronunciado —y no lo hizo— la sentencia apelada. Al respecto, observa que la decisión recurrida cae en el absurdo de permitir que la misma actividad sea gravada al 3,5% tanto por la provincia con el impuesto sobre los ingresos brutos como por los municipios con el TEM, tornando en una ficción a dicho tope. Concluye en que la sentencia es contradictoria pues reconoce, con cita de precedentes de este Tribunal, que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen, pero párrafo seguido afirma que la extensión de las facultades tributarias autónomas de la Municipalidad de La Banda del Río Salí no depende de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y el Estado Nacional.

4°) Que los agravios de la recurrente suscitan cuestión federal bastante para habilitar la vía intentada, sin que obste a ello que las cuestiones debatidas sean de derecho público local y, como regla, ajenas al recurso del artículo 14 de la ley 48. Ello es así toda vez que lo decidido sobre temas de esa índole admite revisión en supuestos excepcionales cuando, como ocurre en autos, el criterio seguido por el *a quo* al aplicar normas locales conduce a un apartamiento inequívoco de su contenido y finalidad (arg. Fallos: 318:1695) y lo resuelto no encuentra fundamento sino en una exégesis inadecuada de la norma aplicable que la desvirtúa y vuelve inoperante (Fallos: 319:2476; 320:2841, entre otros). A ello se añade que la sentencia omite considerar planteos conducentes para la correcta solución del litigio (Fallos: 312:1150; 343:1617, entre otros) e incurre en autocontradicción (Fallos: 327:347; 338:623, entre otros). Tales vicios impiden considerar que la resolución apelada constituya una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias comprobadas de la causa (Fallos: 311:1826; 316:2382, entre otros), lo que impone su descalificación bajo la doctrina de la arbitrariedad de sentencias.

5°) Que el artículo 9°, inciso b, primer párrafo, de la ley 23.548 establece que la adhesión de cada provincia al régimen de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias establecido en dicha ley se efectuará mediante una ley provincial que disponga que la provincia *"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"*. La Provincia de Tucumán adhirió a dicha ley mediante la ley provincial ley 5928.

El impuesto sobre los combustibles líquidos y al dióxido de carbono (en adelante, "impuesto sobre los combustibles líquidos") establecido en la ley 23.966, con las modificaciones introducidas por la ley 27.430, prevé un régimen especial de coparticipación que le asigna a las provincias un 10,40% de lo recaudado (artículo 19) y establece la forma de distribuir el monto correspondiente entre ellas (artículo 20). Asimismo, dispone que a dicho impuesto no le resulta de aplicación *"lo previsto en el último párrafo del artículo 2º, ni subsisten las limitaciones contenidas en el artículo 9º, inciso b), tercer párrafo y apartado 1, acápites segundo y octavo, todos de la Ley Nº 23.548"* (artículo 21).

Concretamente, el artículo 22 de la ley sobre los combustibles líquidos establece: *"Las provincias podrán dentro de los DOSCIENTOS SETENTA (270) días corridos contados a partir de la fecha de la publicación de la presente ley en el Boletín Oficial, adherir por ley provincial a sus disposiciones y derogar, en igual término la legislación local que pueda oponérsele.*

Las provincias que adhieren [sic] *al régimen de esta ley y decidan gravar con el impuesto a los ingresos brutos las etapas de industrialización y*

expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, deberán comprometerse a: a) Aplicar una tasa global, que comprendidas ambas etapas, no exceda el TRES Y MEDIO POR CIENTO (3,5%), pudiendo alcanzar a la de industrialización con una tasa máxima del UNO POR CIENTO (1%)…". La Provincia de Tucumán adhirió a este régimen especial de coparticipación mediante la ley provincial 6356.

6°) Que el artículo 135 de la Constitución de la Provincia de Tucumán establece que "[l]*os recursos municipales se formarán con: 1º) Los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal* (…) *3º) Los fondos por coparticipación nacional y provincial, los que serán depositados en forma automática y diaria en la cuenta de cada municipio y distribuidos conforme lo dispone la ley, la que deberá propender a una distribución equitativa y solidaria que permita el desarrollo de las comunidades más postergadas. La Provincia podrá retener de estos fondos los montos que los municipios le adeuden"*.

El artículo 138 de la ordenanza 1585/2012 dictada por la Municipalidad de La Banda del Río Salí establece el TEM en los siguientes términos: *"Crease el tributo económico municipal, según 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, serán 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. fs. 111/162, en especial fs. 136).

7°) Que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 135 de la Constitución de la Provincia de Tucumán, sus municipios pueden crear *"tributos"* siempre que se encuentren *"en armonía con el régimen impositivo provincial y federal"* (inciso 1°), en tanto que sus recursos se integran también con los *"fondos por coparticipación nacional y provincial"* que les son distribuidos por la provincia de manera equitativa y solidaria (inciso 3°). En tal sentido, el Tribunal ha sostenido con relación a la ley de coparticipación 23.548 —en consideraciones que resultan plenamente aplicables al régimen especial de coparticipación de la ley 23.966— que las obligaciones a las que deben sujetarse las provincias, y la Nación en lo pertinente, están establecidas *"con el fin de obtener el armónico funcionamiento del sistema de competencias tributarias y lograr un reparto equitativo del producido de los impuestos nacionales que integran dicho mecanismo"*. En particular, ha destacado que tal ley convenio *"también impone ciertas obligaciones a jurisdicciones provinciales, como la de abstenerse de crear gabelas locales análogas a las nacionales o la de adecuar ciertos impuestos (como los de sellos y sobre los ingresos brutos) a determinadas pautas unificadoras, a fin de evitar la dispar regulación de estos tributos en las provincias"* ("Gas Natural Ban", Fallos: 336:734, considerando 6°).

8°) Que, en consonancia con lo expuesto, la sentencia apelada sostiene que *"de acuerdo con lo que establecen los arts. 5 y 123 de la Ley Fundamental, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen"* y que la reforma

constitucional del año 1994 consagró *"una suerte de autonomía atenuada, ya que siempre será la norma provincial la que ha de reglar su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo y financiero"*.

En la misma línea rechaza que *"la Municipalidad de la Banda del Río Salí pueda desatender las obligaciones asumidas por la Provincia al adherir a regímenes de coparticipación federal"*, al afirmar que sobre los municipios *"actúan de manera inflexible los sistemas de coordinación financiera y tributaria a que hayan adherido las provincias. Consecuentemente, le son oponibles las obligaciones que a título propio y que por los municipios de su jurisdicción han asumido las provincias al adherir sin limitaciones ni reservas al régimen de coparticipación provincial en impuestos nacionales"*.

9°) Que no obstante tales afirmaciones, la sentencia concluye en que *"las facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de la Banda del Río Salí no depende*[n] *de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y la Nación"*, sino de las atribuidas por la Constitución provincial que les permite crear *"tributos"*. Siguiendo este razonamiento, sostiene que la limitación de la tasa global del 3,5% aplicable al impuesto sobre los ingresos brutos establecida en el artículo 22 de la ley 23.966 no impide que *"cualquier otro tributo municipal que pudiera resultar análogo a aquél"* grave la misma materia imponible ya que *"es lógico que no existan referencias explícitas a tales facultades recaudatorias* [de los municipios] *por parte de leyes —sean nacionales o federales— anteriores a la reforma constitucional del año 1994, que provocó profundas modificaciones en la materia"*.

10) Que la sentencia apelada resulta descalificable por aplicación de la doctrina de la arbitrariedad que impide considerar como una sentencia fundada en ley a la que presenta groseras deficiencias lógicas del razonamiento

o una total ausencia de fundamento normativo (Fallos: 324:4321; 326:3485; 344:2430), como así también a la que omite pronunciarse sobre planteos conducentes de las partes (Fallos: 307:1996; 308:1154, entre muchos otros). El razonamiento empleado adolece de todos esos defectos pues se fundamenta en que los municipios no están sujetos a las limitaciones tributarias asumidas por la provincia al adherir a regímenes de coparticipación en razón de que la propia Constitución de Tucumán les reconoce la potestad de crear *"tributos"*, derivando de ello *"facultades tributarias autónomas"* no constreñidas por los compromisos provinciales, lo que resulta una afirmación carente totalmente de apoyo normativo y, a la vez, supone un erróneo encuadre de las cuestiones discutidas que elude el tratamiento de los planteos referidos a la eventual invalidez del TEM bajo las normas de las leyes 23.966 y 23.548.

La interpretación efectuada por el *a quo* no solo no respeta la letra clara del artículo 135, inciso 1°, de la Constitución de la Provincia de Tucumán —que exige que los tributos municipales se encuentren *"en armonía con el régimen impositivo provincial y federal"*—, sino que se sustenta en una lectura groseramente equivocada de dicha norma al afirmar que la potestad tributaria de los municipios *"se encuentra subordinada a que la misma sea aplicada 'en armonía con el régimen impositivo provincial y municipal' (art. 135, inc. 1, última parte)"*. La sentencia se refiere en el párrafo recién transcripto al régimen impositivo *"municipal"* en lugar del *"federal"*, que es el mencionado por la norma constitucional, tergiversando su recto sentido incurriendo, de ese modo, en el contrasentido de sostener que el municipio se encuentra subordinado a su propio régimen impositivo, cuando en realidad su subordinación es al federalismo fiscal de concertación y, en todo caso, al resto de las limitaciones que vienen impuestas por la Constitución Nacional. Asimismo, se encuentra en

franca contradicción con la afirmación realizada por la sentencia de que la Municipalidad de La Banda del Río Salí no puede desatender, por resultarles oponibles, las obligaciones asumidas por la Provincia de Tucumán, a título propio y por sus municipios, al adherir a regímenes de coparticipación federal.

Al encuadrar su análisis del modo señalado, la sentencia no examinó —como era debido— si los regímenes de coparticipación establecidos en las leyes 23.966 y 23.548, a los que adhirió la Provincia de Tucumán, impedían la aplicación del TEM. De esta manera, omitió pronunciarse sobre cuestiones conducentes para la correcta solución del caso; concretamente, si el TEM se encuentra sujeto al límite máximo de imposición establecido en el artículo 22 de la ley 23.966, en caso de tratarse de un tributo análogo al impuesto sobre los ingresos brutos provincial; o, en su caso, si se trata de un tributo alcanzado por la prohibición de analogía con los impuestos nacionales distribuidos establecida en el artículo 9°, inciso b, de la ley 23.548.

11) Que, asimismo, carece de sustento normativo su conclusión según la cual *"resulta determinante para el rechazo de la demanda de autos la falta de acreditación de una efectiva situación confiscatoria"*. Cabe destacar que la recurrente nunca planteó un agravio sobre la confiscatoriedad que provocaba la aplicación del TEM al superponerse con el pago del impuesto sobre los ingresos brutos provincial pues, como es lógico, dicho agravio presupondría el reconocimiento de la potestad del municipio para establecer el TEM que es, justamente, la cuestión que se encuentra en discusión en esta causa y que el *a quo* debió haber dilucidado con referencia a los regímenes de coparticipación aplicables.

En tal sentido, yerra la decisión al sostener que *"la pretendida vulneración de las diversas disposiciones y compromisos asumidos por la*

Provincia al adherir al régimen de la Ley Nº 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". Los regímenes de coparticipación tienen por finalidad evitar la doble o múltiple imposición interna producida por la eventual superposición de tributos locales con otros tributos nacionales coparticipados (Fallos: 149:260; 335:996), sin que ello autorice a exigir a quien pretende que se declare en pugna un tributo local con ley de coparticipación la alegación o prueba de dicha superposición (cfr. CSJ 571/1987 (23-A)/CS1 "Alba - Fábrica de Pinturas, Esmaltes y Barnices, y otros s/ pugna entre la ley 23.548 y la ley 23.658, art. 37", sentencia del 23 de febrero de 1995, disidencia de los jueces Moliné O' Connor, Levene (h), Boggiano y López, considerando 10, criterio compartido por el Tribunal en el precedente "Grafa", Fallos: 321:358). Por tal razón, un agravio basado en una superposición tributaria indebida —como el planteado por la recurrente— impele a examinar cuidadosamente si existió una vulneración de los compromisos asumidos para evitarla, en lugar de condescender a tal superposición por no haberse acreditado efectos confiscatorios.

El Tribunal ha sostenido que de los regímenes de coparticipación de impuestos *"no sólo se desprenden derechos y obligaciones para las jurisdicciones adherentes sino que también resultan derechos ciertos a favor de los contribuyentes, que quedan amparados contra una eventual imposición de tributos locales, cuando estos se superponen con los nacionales o no se adecuan a las pautas a las que las provincias voluntariamente se sometieron al ratificar la ley convenio (confr. Fallos: 307:1993; 308:2153; 314:1797; 316:2183;*

321:362; 327:1051; entre otros)" ("Gas Natural Ban", Fallos: 336:734, considerando 7°). Bajo tales premisas, en caso de concluirse en que el tributo local impugnado efectivamente transgrede el régimen de coparticipación en cuestión, dicha invalidez bastaría para fulminar su existencia y no se purgaría por el hecho de que su pago no condujese a un resultado confiscatorio, pues el objetivo de evitar la doble o múltiple imposición interna constituye una finalidad autónoma e independientemente tutelada por el federalismo fiscal de concertación.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la queja al principal. Vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo al presente. Reintégrese el depósito de fs. 57. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI

Considerando:

1º) Que Refinería del Norte S.A. -cuya actividad principal consiste en la producción y venta de combustibles líquidos al público o consumidor final (código de actividad 50600), como a otros sujetos (código de actividad 50604)- inicia demanda contra la Municipalidad de La Banda de Río Salí a los efectos de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 138 y 147, inciso 1.1, de la ordenanza 1585/2012 –código tributario de la comuna-, y artículos 12 y 14, inciso a, punto 37, de la ordenanza 1623/2013 y sus modificatorias, que establecen y regulan el denominado "tributo económico municipal" (TEM, en adelante). Asimismo solicita la citación como tercero de la Provincia de Tucumán.

2º) Que la Sala I de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán desestimó el recurso de casación interpuesto por la actora contra la sentencia de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo local en cuanto, por un lado, había hecho lugar a la defensa de falta de acción deducida por la Provincia de Tucumán y rechazado la demanda incoada en su contra y, por otro, desestimado la demanda contra la Municipalidad de La Banda del Río Salí.

Para así decidir, el máximo tribunal local indicó que la sentencia de la cámara se ajustaba a lo resulto por él en otros precedentes en los cuales se había sostenido la compatibilidad entre la ley de coparticipación federal y un

tributo de emergencia creado por la Municipalidad de San Miguel de Tucumán que presenta las mismas notas características de la gabela del municipio demandado ahora cuestionada.

Sostuvo que en dichos precedentes se había señalado que la reforma constitucional provincial del año 2006 había reconocido autonomía a los municipios y, en cuanto a los recursos con que disponían, preveía que se conformarían con *"los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal"* (artículo 135, inciso 1º, de la Constitución de Tucumán).

Recordó que la jurisprudencia de esta Corte Suprema en materia de distribución de competencias tenía dicho que, conforme emerge de los artículos 75 y 121 de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos, en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos y que, dentro de dicho contexto, y de acuerdo con lo establecido por sus artículos 5° y 123, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen. Añadió que la doctrina ha consagrado, luego de la reforma constitucional de 1994, una suerte de autonomía atenuada, ya que siempre será la norma provincial la que ha de reglar su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo y financiero.

Sobre dicha base, afirmó que la extensión de las facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de La Banda del Río Salí no dependía de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y la Nación a los fines de establecer la masa coparticipable o los criterios de su distribución, sino que nacía de la propia Constitución provincial, la cual prevé

una habilitación expresa para crear tributos en general, dejando de lado la expresión limitativa *"tasas por servicios efectivamente prestados"* contenida en el anterior artículo 114 de la Constitución del año 1990.

Por ello, señaló que resultaba lógico que no existiesen referencias explícitas a tales facultades recaudatorias por parte de leyes nacionales o federales anteriores a la ya señalada reforma constitucional de 1994, que había provocado profundas modificaciones en la materia y, por ende, devenía infundada la interpretación de la actora según la cual el tope de la alícuota global contenida en el artículo 22 de la ley 23.966 trascendía del impuesto sobre los ingresos brutos provincial, al que refiere expresamente dicha norma, para consecuentemente alcanzar también a cualquier otro tributo municipal que pudiera resultar similar a este.

No obstante ello, aclaró que lo expuesto no implicaba que la municipalidad pudiese desatender las obligaciones asumidas por las provincias al adherir a regímenes de coparticipación federal, actuando de manera inflexible los sistemas de coordinación financiera y tributaria de los que hubiesen participado las provincias.

Agregó que, dado que el poder de imposición nacía de la competencia provincial, municipal o nacional, según el caso, y que, simultáneamente, en nuestro país existían mecanismos que tenían como objetivo lograr la coordinación entre los diversos niveles de gobierno, resultaba claro que la inconstitucionalidad de un determinado tributo no podía 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 superposición írrita a la distribución del poder de imposición establecido en la Constitución provincial y en la Constitución Nacional.

Aseveró que ello conllevaba 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 tradujese en una imposición de índole confiscatoria.

Por ello, consideró que también resultaba determinante para rechazar la demanda la falta de acreditación de un efecto confiscatorio cuyo origen fuese la gabela municipal atacada, no resultando suficiente la alegada superposición impositiva y vulneración de compromisos asumidos por la provincia al adherir al régimen de la ley 23.966.

Finalmente, indicó que la actora no logró refutar las razones expuestas por la cámara referidas a que la Provincia de Tucumán carecía de legitimación para obrar como demandada en juicio, no resultando suficiente, a los fines de reconocerle legitimación pasiva, la circunstancia de que actuase como “garante” de la estabilidad fiscal de la ley 23.966 o que pudiera ser compelida a reintegrar al gobierno nacional las sumas que hubiere percibido en exceso a los márgenes allí previstos. Al respecto, indicó que aquella se había limitado a efectuar una simple discrepancia subjetiva, sin sustento jurídico y sin individualizar las disposiciones legales que habilitarían, a su entender, que la provincia fuese parte en un proceso en el que se controvertía la constitucionalidad de un tributo creado por una municipalidad, ente autónomo, con personalidad y capacidad para estar en juicio (artículos 132 de la Constitución provincial y artículo 47, inciso 11, de la ley 5529).

3º) Que la actora interpuso recurso extraordinario federal contra tal sentencia, cuya denegación por el *a quo* dio origen a la queja en examen.

4º) Que, entre sus agravios, la recurrente plantea que la sentencia apelada resulta arbitraria al contener un error de enfoque o de interpretación de los fundamentos de la pretensión objeto de la demanda. Indica que el *a quo* considera que la cuestión debatida resulta semejante a otros precedentes del mismo tribunal, cuando, en realidad, en ellos se resolvió un asunto distinto al examinado en autos.

Alega la existencia de cuestión federal porque se dirime la interpretación y aplicación al caso de los artículos 20 a 22 de la ley 23.966, la que establece el convenio marco entre la Nación y las provincias para coordinar la aplicación y recaudación del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural, y su distribución entre ellas.

Sostiene que en dicha norma se fijó un límite para las provincias respecto de la tasa global para la imposición sobre los ingresos brutos del 3,5%, comprensiva de las etapas de industrialización y de expendio al público de combustibles líquidos y de gas natural, por lo que, si se excluye a las municipalidades de la aplicación de ese tope, no tendría sentido la coordinación tributaria y distributiva perseguida con esa ley convenio. Aduce que este es el punto que debió resolver la sentencia apelada, mas no si la municipalidad tiene autonomía y facultad para crear el impuesto impugnado o si se presenta con el TEM un supuesto de confiscatoriedad, temas ajenos a la impugnación que realizó.

Explica que, en los hechos, termina ocurriendo que la Provincia de Tucumán puede eludir el compromiso por ella asumido al suscribir la ley 23.966

mediante el artificio consistente en sostener que sus municipios no están comprendidos en la limitación de la alícuota global máxima allí establecida, con impuestos similares a su impuesto sobre los ingresos brutos, tal como ocurre en la especie.

Indica que, de acuerdo con las alícuotas fijadas por la provincia, en el máximo contemplado por la ley convenio, la Municipalidad de La Banda del Río Salí se encontraba impedida de fijar un gravamen de iguales características al impuesto sobre los ingresos brutos –como, según dice, lo es el TEM- para gravar su actividad de refinería, sin violar la citada ley, aplicable dado el pacto entre la Nación y, en su caso, la Provincia de Tucumán.

Alega que, en efecto, mediante la ley 23.966 y la adhesión de la Provincia de Tucumán por la ley 6356, se garantizó una estabilidad fiscal que fue posteriormente ratificada por la reforma de la Constitución provincial al establecer que *"los tributos que se fijen… [se aplicarán] …en armonía con el régimen impositivo provincial y federal"* (artículo 135, inciso 1°). Plantea que la sentencia omitió toda referencia al respecto o, por el contrario, reniega de esa estabilidad fiscal y considera que el compromiso asumido por la provincia de no exceder un porcentual en el gravamen sobre los ingresos brutos no alcanza a los municipios aunque sus impuestos pudiesen resultar similares al suyo.

Finalmente, plantea que la sentencia apelada entra en crisis cuando aísla del estudio del caso a la ley 23.548, como si esta no tuviera relevancia alguna para el *sub lite*. Indica que, en su artículo 21, la ley 23.966 dispone que se excluye de la aplicación de las limitaciones contenidas en el artículo 9°, inciso b, tercer párrafo y apartado 1, acápites segundo y octavo de la ley 23.548, pero nada dice respecto de los párrafos primero y segundo del citado inciso, por lo que –sostiene- la potestad tributaria de las provincias y de sus municipios

sobre el objeto bajo estudio queda circunscrito a la aplicación de tasas retributivas de servicios y contribuciones especiales, que no es lo que ocurre en el caso de autos, por cuanto el tributo municipal recae directamente sobre los ingresos brutos de la refinería.

5º) Que corresponde examinar, en primer lugar, los agravios dirigidos a cuestionar el pronunciamiento bajo la tacha de arbitrariedad ya que, de prosperar ellos, no habría, en principio, sentencia propiamente dicha (Fallos: 312:1034 y sus citas, entre otros).

6º) Que, al respecto, es menester recordar que la pretensión objeto de la demanda es la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 138, 147 -inciso 1.1- de la ordenanza 1585/2012, y de los artículos 12 y 14 -inciso a, punto 37- de la ordenanza 1623/2013 y sus modificatorias, dictadas por la Municipalidad de La Banda del Río Salí en cuanto regulan el TEM que –según lo ha venido alegando la actora- no es otra cosa que un impuesto municipal que recae sobre los ingresos brutos, y cuya alícuota, en el caso de dicha parte -quien, a la vez, es sujeto pasivo del impuesto sobre los combustibles líquidos creado por ley 23.966 y que también resulta alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia ya con la alícuota máxima del 3,5% allí prevista-, excede los porcentuales dispuestos, vulnerando el referido convenio entre la Nación y la Provincia de Tucumán.

7º) Que, ante todo, se advierte que los fundamentos de la sentencia apelada resultan contradictorios entre sí.

En efecto, por un lado, el *a quo* hace énfasis en que, cualquiera fuese el estatus jurídico de las municipalidades, estas no pueden desatender las obligaciones asumidas por las provincias al adherir a regímenes de coparticipación federal, regla que -además- se encuentra receptada en la propia

Constitución provincial, en la que se ordena respetar la coordinación tributaria entre los diversos niveles de gobierno, tanto local como federal, puesto que la facultad conferida a los municipios para crear tributos se encuentra subordinada a que ella sea aplicada *"en armonía con el régimen impositivo provincial y municipal"* (artículo 135, inciso 1°, última parte).

Pero, por otro, concluye que el límite global fijado en el artículo 22 de la ley 23.966 para la imposición sobre los ingresos brutos solo es aplicable a la provincia que adhirió a dicho régimen y que, a su criterio, habría asumido solo en lo que a ella respecta las obligaciones allí previstas, mas no con relación a sus propios municipios, aunque los tributos que ella misma habilita para que estos establezcan y cobren pudieran resultar asimilables a dicho gravamen provincial.

Es decir que, pese a reconocer que el sistema municipal debe respetar -en cuanto a su coordinación- los regímenes provinciales y federales, no justifica cómo se mantendría inalterada esa regla si la comuna queda relevada de cumplir con las obligaciones a las que se comprometió la provincia de la cual forma parte (por ella y por sus municipalidades) al adherir al régimen de coparticipación y distribución de combustibles líquidos y gas natural de la ley 23.966.

8º) Que, por otra parte, si bien el *a quo* considera que el TEM reviste naturaleza de impuesto, omite dar acabada respuesta jurídica a la impugnación que formuló la actora respecto a su intrínseca semejanza con el impuesto provincial sobre los ingresos brutos y, por ende, a la consecuente vulneración del límite máximo de gravabilidad dispuesto por la mencionada ley 23.966, a la que la provincia se obligó a respetar mediante su adhesión hecha efectiva por la ley 6356 (B.O. 9 de junio de 1992).

En efecto, dicho argumento resulta dirimente para la correcta solución de la controversia puesto que, en caso de considerar al TEM como un impuesto asimilable a aquel sobre los ingresos brutos que ya le cobra la provincia a la aquí actora, deberá considerarse si resulta aplicable a la demandada la referida limitación contenida en los artículos 20 a 22 de la ley 23.966. Y si, por el contrario, concluyese en que se trata de un impuesto cuya matriz difiere del gravamen local sobre los ingresos brutos, deberá entonces examinar su adecuación a lo relativo a la prohibición de analogía contenida en el artículo 9°, inciso b, de la ley 23.548 al gravar una materia imponible sujeta a algún impuesto nacional coparticipado dispuesta en esta última ley.

9º) Que, de lo expuesto, surge que la sentencia apelada ha desviado el examen de la cuestión litigiosa, dejando sin adecuada respuesta a los planteos formulados por la recurrente y sobre los que debió pronunciarse, lo cual la vicia como acto jurisdiccional válido al omitir pronunciarse sobre cuestiones conducentes para la solución del caso, lo que lleva a invalidarla, a fin de que la pretensión sea nuevamente considerada y decidida mediante un fallo constitucionalmente sostenible.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la queja al principal. Vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo al presente. Reintégrese el depósito de fs. 57. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso de queja interpuesto por **Refinería del Norte S.A.**, representada por el **Dr. Pablo Bulacio Paz.**

Tribunal de origen: **Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán.**