

Impuestos Municipales Autonomia Regimen De Coparticipacion

JURISPRUDENCIA

Impuestos municipales. Autonomía. Régimen de coparticipación

Se revoca la declaración de inconstitucionalidad del tributo municipal impugnado, resultando nula su conclusión referida a la vulneración de las diversas disposiciones y compromisos asumidos por la provincia al suscribir al régimen de coparticipación federal, pues la mentada doble imposición no se suscita por el solo hecho de que exista una superposición impositiva. En la ciudad de San Miguel de Tucumán, a Ocho (08) de Junio de dos mil quince, reunidos los señores vocales de la Excma. Corte Suprema de Justicia, de la Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, integrada por el señor vocal doctor René Mario Goane, la señora vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, y los señores vocales doctores Daniel Oscar Posse -por encontrarse excusado el señor vocal doctor Antonio Gandur-, y Antonio Daniel Estofán -por no existir votos suficientes para dictar sentencia válida-, bajo la Presidencia del doctor René Mario Goane, para considerar y decidir sobre el recurso de casación interpuesto por la parte demandada en autos: "Cristofari Armando vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad?". Establecido el orden de votación de la siguiente manera: doctora Claudia Beatriz Sbdar, doctores René Mario Goane, Daniel Oscar Posse y Antonio Daniel Estofán, se procedió a la misma con el siguiente resultado: La señora vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, dijo: I.- Viene a conocimiento y resolución de esta Corte, el recurso de casación interpuesto a fs. 202/212 y vta. por la parte demandada contra la sentencia de fecha 12/11/2013 de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo (fs. 185/195 y vta.). Corrido traslado del recurso y contestado el mismo a fs. 215/219 y vta., fue concedido por resolución del Tribunal del 06/11/2013 (fs. 221 y vta.). El pronunciamiento impugnado declaró "la inconstitucionalidad del art. 15 de la Ordenanza N° 3809/06 -Tributo de Emergencia Municipal-, y agregado a la parte especial del Código Tributario Municipal, y del art. 154 del Código Tributario Municipal -Tributo a la Publicidad y Propaganda- en la modificación dispuesta por Ordenanza N° 3.809/06?, impuso las costas del proceso a la accionada y difirió la regulación de honorarios para ulterior oportunidad. II.- Afirma la recurrente que la sentencia impugnada "debe ser desechada como acto jurisdiccional válido por cuanto incurre en arbitrariedad, violación de normas sustanciales (Constitución Provincial, Ley de Coparticipación Federal, gravedad institucional, desoye sin pudor alguno la doctrina de la CSJP sentada en recientes fallos donde analiza y resuelve sobre conceptos jurídicos que la Sala sentenciante parece descubrir (doble imposición, analogía etc), e inclusive el decisorio cuya casación persigo, transgrede, aquellas normas que dice proteger y que menciono más arriba, y desde ya, la propia Constitución Provincial a la que si bien sindica como la norma que faculta a mi mandante a la creación de impuestos, a poco de postular este derecho lo retacea de manera tan brutal que desnaturaliza por completo esa posibilidad jurídica relacionada estrictamente con la supervivencia del Municipio?". Sostiene que la Cámara declara la inconstitucionalidad del TEM "por considerar que este impuesto municipal es análogo al impuesto provincial a los ingresos brutos, y que la superposición de impuestos es censurada por un supuesto bloque de legalidad fiscal federal: Ley de Coparticipación Federal de Impuesto (sic), sobre todo, o más bien con exclusividad el art. 9, y el Pacto Federal para el Empleo (sic); en el orden provincial considera que el TEM no respeta la armonía que debe guardar con el régimen impositivo provincial y federal?". Asevera que "la ley de Coparticipación de Impuesto (sic) sólo se preocupa de que las provincias y los municipios no impongan impuestos que guarden identidad sustancial con los nacionales coparticipados, pero nada nos dice del impuesto a los ingresos brutos como no podría ser de otra manera ya que estamos frente a un impuesto estrictamente provincial. La eventual analogía, superposición o doble imposición, entre el TEM y el Impuesto a los I.B. no encuentra en esta ley el más mínimo atisbo de censura?". Manifiesta que la Ley N° 23.548 no impide a los municipios aplicar gravámenes análogos a un tributo provincial y que "La superposición fiscal que la ley 23.548 intenta conjurar excluye expresamente el impuesto a los ingresos brutos que cobran todas las provincias?". Aduce que "al contrario de lo que sostiene el fallo en crisis, a la Nación no le interesa la eventual superposición tributaria Provincia-Municipio con relación al impuesto a los ingresos brutos. En cuanto a la Provincia, llamada a fijar los límites tributarios del municipio, es la que propició, precisamente, mediante la reforma de la Constitución en el año 2.006, las nuevas facultades impositivas del Municipio, previendo en el otorgamiento de esa prerrogativa, que la nueva figura impositiva a crearse iba a tomar como base imponible los ingresos brutos?". Sostiene que la analogía que se le atribuye al TEM con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos constituye una cuestión de la que se desinteresa la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, "siendo arbitraria la sentencia de la Sala III que, se empecina en considerar al impuesto creado por mi mandante como una figura jurídica desecha por esa ley nacional?". Afirma que no existe analogía entre el TEM y el Impuesto al Valor Agregado. Señala que de acuerdo a lo dispuesto por la Ley N° 23.349, el IVA "recae sobre las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país y las obras, locaciones y prestaciones de servicios que detalla el artículo 3 de dicho cuerpo legal. Contrariamente el TEM

recae sobre el ejercicio de la actividad comercial, industrial, de servicios y cualquier otra a título oneroso, de lo que se desprende que, si bien puede englobar al hecho imponible que se detalla para el IVA, es más amplio y va más allá de las ventas o prestación de servicios?. Sostiene que las bases imponibles de ambos tributos también son disímiles y que el IVA es trasladable al precio que abona el consumidor final. Se agravia que la sentencia considere que el TEM no armoniza con el régimen impositivo provincial y federal. Sostiene que los constituyentes de 2006 ?determinaron la imperiosa necesidad que el Municipio creara un impuesto que le permitiera sostener y cumplir con los fines que la propia Constitución colocaba sobre su cabeza. Que la doble imposición no arrasa con la armonía que postula la Constitución Provincial. Todo lo contrario, la prevé, su advertencia en todo caso, se endereza a que fruto de la forzosa y necesaria doble imposición, no se termine impactando con desmesura sobre un patrimonio o una renta gravándosela al punto de resultar confiscatoria?. Manifiesta que al modificarse la Constitución Provincial en el año 2006, ?el constituyente de aquel entonces sólo quiso erradicar el formato de tasa que nos imponía la obligación de demostrar la prestación de un servicio particularizado en términos de beneficio en el propio contribuyente. Sólo se quiso erradicar la figura de la Tasa, pero se mantuvo claramente el concepto que la base imponible de la ayer tasa hoy impuesto iba (sic) a seguir siendo los ingresos brutos. Ese fue el verdadero sentido de la reforma. Ese, su clara letra y espíritu. La armonía proclamada estaba protegida ab initio?. Sostiene que la Cámara incurre en contradicción al compartir ?el acierto jurídico que significó que la Constitución Provincial autorice al Municipio a la creación de Impuesto, pero que al mismo tiempo le reproche al impuesto creado falta de armonía con el régimen impositivo provincial por incurrir en doble imposición?. Afirmo que la cuestión relativa a las facultades tributarias de los municipios ?se resuelve en la dinámica Provincias-Municipios, y en orden a la amplitud de las potestades tributarias que la primera otorgue a los segundos? y que la doble imposición 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. Esto es lo que la CSJN ha definido como confiscatoriedad, hecho este que no ha sido demostrado por la actora ni sopesado debidamente por el sentenciante, lo que sin lugar a dudas hace arbitraria la resolución en crisis?. Asevera que la Cámara vulneró el deber de uniformidad con la doctrina sentada por la Corte provincial. Sostiene que este Tribunal ?ha tenido oportunidad de expedirse sobre la presunta inconstitucionalidad del TEM en numerosos pronunciamientos (Los Quilmes SRL vs. Municipalidad de S.M. de Tucumán, Maxicambio vs. Municipalidad de S.M. de Tucumán, Seguridad SUAT SRL vs. Municipalidad de S.M. de Tucumán) desechando esa posibilidad por considerar que la doble imposición que tanto escandaliza a la Sala sentenciante no es por sí misma inconstitucional, sino, en tanto, resulte confiscatoria. Igualmente rechaza el cimero Tribunal cualquier transgresión del TEM a la ley 23548. En dichos pronunciamientos la CSJP aborda y resuelve de modo claro, la total armonía del TEM con la Constitución Provincial y la ley de Coparticipación Federal de Impuestos?. Propone doctrina legal y solicita se case la sentencia impugnada. III.- La Cámara consideró acreditado que el actor es sujeto obligado del tributo cuya declaración de inconstitucionalidad persigue; que a partir de la reforma constitucional del año 2006 los municipios de la provincia de Tucumán pueden imponer impuestos, tasas o contribuciones por mejoras y que ?con el dictado de la Ordenanza N° 3809/06 la demandada ejerció sus facultades tributarias dentro del marco de atribuciones que le otorgó la nueva Constitución de la Provincia reformada en el año 2006?. Con respecto a la naturaleza del tributo, señaló que ?nos encontramos frente a un impuesto, en razón de que la norma que consagra el T.E.M. lo crea para cumplir con los fines y objetivos que la Carta Magna local ha encomendado y puesto a cargo de las Municipalidades en su artículo 134, sin referirse ni vincular dicho tributo a ninguna actividad o servicio particularizado, que se brinde directamente a quienes que (sic) se encuentran obligados al pago y como contraprestación de tales servicios?. Sostuvo la Cámara que la potestad tributaria prevista en el art. 135, inc. 1 de la Constitución Provincial ?encuentra su límite y quicio de legalidad en que dichos gravámenes deben ser fijados 'según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal'?, por lo que correspondía el tratamiento de uno de los argumentos sostenidos por el accionante, ?cual es la presunta colisión del T.E.M. con las disposiciones de la ley de Coparticipación Federal 23.548?. La sentencia consideró acreditado que el actor es ?contribuyente del Impuesto a los Ingresos Brutos Provincial, como también del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a las Ganancias?. Señaló que por Ley N° 23.548 ?se estableció el Régimen Transitorio de Distribución entre la Nación y las Provincias, a partir del 1° de enero de 1988?, que la provincia de Tucumán adhirió a aquella mediante la Ley N° 5.928 y que la Ley N° 23.548 integra ?aquel grupo de leyes nacionales que revisten el carácter de lo que se dio en llamar 'leyes convenio', porque constituyen la normativa del derecho federal, en el que tales instrumentos han sido ratificados y adoptados por todas las jurisdicciones provinciales de nuestro país?. Afirmó el Tribunal que ?en la medida que la Provincia se encuentre adherida y vinculada con el régimen de coparticipación federal de tributos al que se adhirió por medio de la referida ley 5.928, no caben dudas que los Municipios provinciales quedan abarcados por las obligaciones allí asumidas?, y que la provincia distribuye entre los municipios el 13,05% de los recursos coparticipados, ?por lo que más aún la normativa tributaria municipal debe dar cumplimiento con los postulados constitucionales y legales específicos que deben servirle de parámetro?.

Consideró que de acuerdo a lo establecido por el art. 9, inc. b) de la Ley N° 23.548, ¿las Provincias y los Municipios no pueden crear tributos análogos a los nacionales coparticipados, o sobre las materias imponible gravadas por los impuestos nacionales, con las únicas excepciones de a) las tasas por servicios efectivamente prestados; b) los impuestos 'provinciales' sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes?. Citó el precedente ¿Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c. Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ Acción declarativa? de fecha 19/6/2012 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto señala que la analogía entre tributos ¿no requiere una completa identidad de hechos imponibles o bases de imposición, sino una coincidencia 'sustancial'. Tal criterio explica que el propio legislador dejase fuera del ámbito de la prohibición de la analogía, aunque circunscriptos a materias concretas y a reglas más o menos estrictas, los impuestos sobre la propiedad inmueble, sobre la propiedad automotor, sobre los ingresos brutos, de sellos y a la transmisión gratuita de bienes?. La Cámara consideró que según el art. 122 del Código Tributario Municipal (texto ordenado según Ordenanza N° 4.186/09) el hecho imponible del TEM ¿está configurado por '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?', y que la base imponible del tributo ¿estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados por las actividades gravadas en el período fiscal' (art. 128, 1° parr.)?. Comparó dichas normas con los arts. 214 y 221 del Código Tributario Provincial, que regulan el hecho imponible y la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y concluyó que ¿Resulta evidente así la analogía entre ambos tributos, el T.E.M. y el Impuesto a los Ingresos Brutos Provinciales (sic), concepto al que se refirió el citado fallo 'Pan American Energy LLC Sucursal Argentina...' de la C.S.J.N., de lo que deviene necesariamente la conclusión de que el tributo establecido por la ordenanza N° 3809/06 no se encuadra en los parámetros que le ha fijado al efecto a los municipios el inciso 1° del artículo 135 de la Constitución de la Provincia, en tanto quebranta el mandamiento y carril constitucional que le estableció la norma en sentido de que al crear los tributos deben observarse '...criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal'?. Expresó el Tribunal que ¿haciendo una interpretación lógica-literal del art. 9. b) de la Ley N° 23.548, surge que el impuesto a los ingresos brutos resulta una excepción a la prohibición de imponer tributos locales análogos a los nacionales coparticipados, como así también que esa excepción está conferida a las provincias exclusivamente, de lo cual se deriva que los municipios no están legitimados para establecer ni recaudar un símil del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ni cualquier otro tributo análogo, bajo cualquier denominación que el legislador municipal pueda idear. No obsta a lo precedentemente expuesto, el rango de autónomo del Municipio, pues tal autonomía ha sido debidamente acotada por el art. 123 de la C.N., sin perjuicio que está sujeta a la normativa supramunicipal, entre ella la mencionada ley 23.548?. La Cámara señaló que ¿También corresponde enfocar el análisis de esta temática tomando en cuenta las prescripciones estipuladas en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento Económico de fecha 12-8-1993, también denominado 'Pacto Fiscal', vigente al momento en que se dictó la ordenanza aquí cuestionada?. Indicó que ¿el segundo párrafo del inciso 2° de su cláusula 1ª, establece que se promoverá la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales?, mientras que en la cláusula 7ª ¿se deja sentado como una obligación de firmantes (sic) del mentado Pacto 'Asumir la obligación de que en un plazo no mayor de 3 años, a partir de la firma del presente convenio y una vez superado el período de transición y logrado un mayor control de la evasión, la imposición del impuesto a los ingresos brutos, limitada en los términos del punto 4) anterior, sea sustituida por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía'?. Continuó afirmando que ¿Estos principios tendientes a que los sujetos que asumieron esta obligación procedan a una paulatina desgravación (lo que de suyo implica la prohibición de crear más impuestos con las características arriba señaladas), ya fue recalcado con énfasis en los fallos que la C.S.J.T. dictó a propósito del aumento mediante un Decreto, de la alícuota del impuesto a los ingresos brutos respecto de ciertas actividades primarias (entre otras, sentencia N° 32 del 19/02/2009 in re 'Compañía Azucarera Los Balcanes S.A. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad')?. Afirmó el Tribunal que ¿una vez que se materializó en el ámbito provincial el objetivo final previsto en el Pacto Federal, en modo alguno la normativa contenida en el inc. 1° del artículo 135 de la Constitución Provincial reformada en el año 2006 pudo constituir el único fundamento jurídico de la decisión del Concejo Deliberante Municipal para crear el impuesto de marras, no explicitado en el texto legal -la Ordenanza N° 3809/06-, aunque sí surge de la posición asumida en esta litis. Es que, como se dijo, establecer un gravamen que tome como base imponible un porcentual de los ingresos brutos del actor (art. 7 de la citada ordenanza), implica necesariamente la creación en el ámbito municipal de un tributo análogo al impuesto a los ingresos brutos regulado por la Provincia. Ello así, el tributo en cuestión no pudo soslayar o estar desligado de las previsiones del Pacto Fiscal en lo que se refiere a la exención impositiva progresiva?. Sostuvo asimismo que el Pacto Federal ¿vino a neutralizar la legitimidad de la autorización para el establecimiento o creación de un impuesto municipal como el aquí cuestionado, a cuya paulatina y progresiva desaparición la provincia se había comprometido. Entonces, la creación del tributo concretado por la

Ordenanza N° 3.809/06 justamente ha significado un claro apartamiento del carril constitucional que específicamente se ha fijado en materia tributaria a los Municipios en el mentado inciso 1° del artículo 135 de la Constitución local?. En cuanto al Tributo a la Publicidad y Propaganda, la Cámara consideró que ?dado que en el presente caso se toma como parámetro para la determinación del tributo a la Publicidad y Propaganda un porcentual de lo determinado en concepto de T.E.M., tributo a cuyo respecto se pronunció por su inconstitucionalidad este Tribunal en el acápite precedente con sustento en la doble imposición respecto de los ingresos brutos del contribuyente en virtud de las normas allí invocadas, resulta como consecuencia lógica y necesaria, declarar para el caso de autos la inconstitucionalidad del artículo 154 y concordantes del Código Tributario Municipal en la modificación dispuesta por el artículo 14 de Ordenanza N° 3.809 de 2006?. En mérito a las consideraciones reseñadas, la Cámara declaró ?la inconstitucionalidad del artículo 15 de la Ordenanza N° 3.809/06 -Tributo de Emergencia Municipal-, y agregado a la parte especial del Código Tributario Municipal, y del artículo 154 del Código Tributario Municipal -Tributo a la Publicidad y Propaganda- en la modificación dispuesta por Ordenanza N° 3.809/06?, impuso las costas del proceso a la demandada y difirió regulación de honorarios para una ulterior oportunidad. IV.- El recurso de casación ha sido deducido contra una sentencia definitiva dentro del término previsto en el art. 751 del CPCyC, de aplicación supletoria en virtud de lo establecido por el art. 79 del CPA, y se ha efectuado el depósito previsto en el art. 752 CPC, fs. 199. Sin embargo, vistos los agravios de la recurrente y confrontados con los fundamentos de la sentencia impugnada, se advierte que aquellos no se ajustan a la exigencia de admisibilidad prevista en el art. 751 CPCyC concerniente a la suficiencia de la impugnación y que al respecto dispone: ?El escrito deberá bastarse a sí mismo, tanto en la relación completa de los puntos materia de agravio como en la cita de la normas que se pretenden infringidas, exponiendo las razones que fundamenten la afirmación y la doctrina que, a criterio del recurrente, sea la correcta?. La sola lectura del escrito recursivo demuestra que el mismo omite realizar una crítica suficiente de la totalidad de los argumentos que sustentan la decisión cuestionada, incumpliendo la carga de rebatir fundadamente todas las razones dadas por la Cámara. ?En orden a la suficiencia que debe revestir el escrito recursivo, esta Corte tiene dicho que es menester que el recurrente exponga una crítica razonada de la sentencia impugnada, para lo cual tiene que rebatir todos y cada uno de los fundamentos en que se apoya el fallo recurrido, tarea que la recurrente no ha satisfecho en este caso (cfrme. CSJTuc, sentencia N° 1098 del 10/11/2008)?. (CSJT, ?González María Ernesta vs. Ponce de León Mario y otro s/ Despido?, sentencia N° 322 del 17/4/2009). La recurrente no rebate todos y cada uno de los fundamentos por los que se hizo lugar a la declaración de inconstitucionalidad del art. 15 de la Ordenanza N° 3.809/06. Señala que la analogía entre el TEM y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ?constituye una cuestión de la que se desinteresa enteramente la ley de coparticipación federal de impuesto (sic)? y que aquel tributo municipal no es análogo al IVA. Sin embargo, no hay ni una sola línea dedicada al análisis y menos aun a rebatir el argumento de la sentencia concretamente referido a la infracción a las disposiciones del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento por la ordenanza cuya declaración de inconstitucionalidad motiva la presente litis. El recurso de casación se ciñe a afirmar que ?la ley de Coparticipación de Impuesto sólo se preocupa de que las provincias y los municipios no impongan impuestos que guarden identidad sustancial con los nacionales coparticipados, pero nada nos dice del impuesto a los ingresos brutos como no podía ser de otra manera ya que estamos frente a un impuesto estrictamente provincial. La eventual analogía, superposición o doble imposición, entre el TEM y el Impuesto a los I.B. no encuentra en esta ley el más mínimo atisbo de censura?. Expresa asimismo el recurrente que el TEM presenta caracteres distintos del IVA, de donde ?puede concluirse que no nos encontramos en presencia de un tributo análogo conforme pretende el sentenciante?. En los precedentes ?Seguridad Suat S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 222 del 30/4/2013; ?Yubrín S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 727 del 03/8/2012; ?Olaz de Cabrera María Rosa del Valle vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 259 del 16/4/2012; ?Juegos y Colores S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad?, sentencia N° 712 del 23/9/2011; ?Aislantes Tecnopor S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 686 del 21/9/2011; ?Los Quilmes S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 94 del 22/3/2011; ?Mundo House S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 21 del 22/02/2011, esta Corte desestimó los recursos de casación deducidos por cada uno de los actores contra las sentencias de la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo que se pronunciaron por la constitucionalidad del TEM basadas en que los municipios pueden valerse tanto de impuestos, como de tasas retributivas de servicio o de contribuciones especiales a los fines de generar su recursos; que el TEM no es análogo a ningún impuesto nacional coparticipado y que no se ha acreditado que dicho tributo resulte confiscatorio. A diferencia de ello, en el presente caso la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo declaró la inconstitucionalidad del TEM por una parte, por vulnerar la Ley N° 23.548 y por la otra, por infringir el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Como se dijo, el recurrente sólo se hace cargo de la primera de las líneas de argumentos del fallo. Por ello, y siendo que le está vedado al órgano jurisdiccional suplir la ausencia de crítica del recurso, se concluye en que la

impugnación en examen no se basta a sí misma toda vez que subsiste incólume uno de los dos fundamentos desarrollados por la Sala III para declarar la inconstitucionalidad del Tributo de Emergencia Municipal. No alcanza para tener por satisfecha la exigencia del art. 751 del CPCyC la sola enunciación o relación de los agravios; el planteo recursivo debe exponer una crítica razonada de la sentencia impugnada, por lo que tiene que atacar todos y cada uno de sus fundamentos. Tal carga hace a la suficiencia de los planteos, independientemente de que tenga o no razón y, por ende, de su procedencia o improcedencia. La presentación recursiva no se ajusta al texto del art. 751 del CPCyC y a la abundante y coincidente interpretación de esta Corte sobre el significado y alcance de la exigencia de suficiencia de la impugnación. Toda vez que el remedio extraordinario local está dirigido al control de legalidad del fallo impugnado, la ausencia de fundamentación suficiente del planteo define negativamente la suerte del recurso intentado. Esta Corte ha reiterado en numerosos pronunciamientos que "al interponer un recurso casatorio es menester la exposición de una crítica razonada de la sentencia impugnada, para lo cual el recurrente tiene que rebatir todos y cada uno de los fundamentos en que se apoya el decisorio impugnado, lo que no acontece en la especie. No basta con sostener una determinada solución jurídica, sino que es menester que el recurrente exponga una crítica razonada de la sentencia que impugna, para lo cual tiene que rebatir todos y cada uno de los fundamentos en que se apoya el decisorio. En el caso, la crítica se asienta en la disconformidad del recurrente con el resultado arribado, sin explicar en forma acabada las razones por las que a su entender tal decisión no es acertada. Y sucede que si el impugnante no seleccionó del discurso del magistrado el argumento que constituye estrictamente la idea dirimente que forma la base lógica de la decisión, y no demostró por tanto su desacuerdo, este tribunal no puede suplir su actividad crítica, ni buscar agravios idóneos allí donde no se los ha manifestado" (CSJT, "León Alperovich S.A.C.I.F.I. vs. Pagani Aníbal Blas y otra s/ Cobro ejecutivo de alquileres?", sentencia N° 56 del 19/02/2009). Surge así que las manifestaciones del recurrente no exhiben suficiente aptitud para refutar los argumentos brindados por el tribunal sentenciante al decidir el caso. No revelan idoneidad para modificar la conclusión a la que arribó la Cámara ya que no configuran una crítica razonada de la sentencia que se hace cargo de todos y cada uno de los fundamentos que sustentan el decisorio impugnado. Esta Corte ha expresado que "Debe tenerse presente que para que un recurso pueda ser calificado y valorado como tal, debe resultar autosuficiente y contener una crítica razonada y concreta de los criterios o fundamentos de la sentencia. Sucede que si se aduce que la sentencia es desacertada y los agravios no demuestran el desacuerdo, no se avizora como podría lograrse la revisión de aquélla, sino supliendo la actividad crítica del impugnante y hallando agravios idóneos allí donde no se los ha manifestado, lo que legalmente le está vedado a este alto tribunal local. El déficit mencionado sella en forma adversa la suerte del remedio intentado y así debe ser declarado" (CSJT, "Bank Boston National Association vs. Musa Humberto Eduardo s/ Ejecución hipotecaria?", sentencia N° 375 del 14/5/2007). La omisión de una crítica completa y razonada de la totalidad de los concretos fundamentos del fallo impugnado configura manifiesto incumplimiento de la exigencia establecida en el art. 751 CPCyC de aplicación supletoria conforme lo dispone el art. 89 del CPA y, en consecuencia, sella la suerte adversa del examen de admisibilidad del recurso de casación planteado por la parte demandada. Atento al resultado arribado corresponde que las costas de esta instancia casatoria sean soportadas por la recurrente vencida (arts. 89 CPA y 105 CPCyC). Por ello, se resuelve: "I.- Declarar inadmisibles los recursos de casación interpuestos por la parte demandada contra la sentencia N° 643 de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo del 12/11/2013, (fs. 185/195 vta.). II.- Costas de esta instancia extraordinaria local, como se consideran. III.- Reservar pronunciamiento sobre la regulación de honorarios para su oportunidad". El señor vocal doctor René Mario Goane, dijo: I.- Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto de la señora vocal preopinante, doctora Claudia Beatriz Sbdar en lo que se refiere a los antecedentes del caso y al relato de los agravios en los que el recurrente funda su recurso de casación, (puntos I y II de los considerandos); pero disiento con el juicio de admisibilidad del recurso que expone en el punto IV para rechazar el remedio extraordinario local, por las razones que a continuación expongo. II.- De la lectura del escrito casatorio (fs. 202/212), como del relato de los agravios realizados por la vocal preopinante en el punto 2 de su voto, se puede inferir que el recurrente ha intentado destruir los cimientos del acto jurisdiccional emitido en la instancia inferior lo cual es determinante para considerar que se ha cumplimentado con el hecho de "bastarse a sí mismo" exigido por el código de rito. Además el recurso resulta admisible por advertir esta Corte que el caso presenta caracteres de gravedad institucional, "(...) cuando los intereses comprometidos exceden el interés particular de los litigantes y atañen también a la colectividad o vulneran algún principio constitucional básico, o pueden resultar frustratorios de derechos de naturaleza federal (...)" (CSJTuc., sentencias N° 869 del 25/11/1998; N° 719 del 21/9/1999; N° 814 del 21/12/1994; N° 393 del 08/7/1994). En el planteo que nos ocupa, la Sala III de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, fija un criterio, respecto de los tributos Municipales cuestionados, contrarios a la pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Corte (cfr. CSJTuc., "Mundo House SRL vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/inconstitucionalidad?", sentencia N° 21 del 22/02/2011; "Los Quilmes SA vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?", sentencia N° 94 del 22/3/2011; "Juegos y Colores SRL vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad?", sentencia N° 712 del 23/9/2011;

?Aislantes Tecnopor SRL vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 1042 del 28/12/2011; ?Olaz de Cabrera María Rosa del Valle vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 259 del 16/4/2012; ?Yubrin SA vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 727 del 03/8/2012), como así también al de las otras salas de la misma Cámara. Por lo expresado considero que se han cumplimentado todos los requisitos formales exigidos por los artículos 751 y 752 del CPCCT, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por el artículo 79 del CPA, por lo que el recurso resulta admisible y por lo tanto queda habilitada la competencia de esta Corte para ingresar al análisis de los agravios en los que funda la impugnación de marras. Ante la argumentada arbitrariedad -de la sentencia en crisis- invocada por el recurrente, antes de entrar a analizar la procedencia del mentado recurso debo recordar que, desde la Sala Laboral y Contencioso Administrativo de esta Corte se viene señalando que el vicio de arbitrariedad consiste en una típica y eximia cuestión de derecho, específicamente, la determinación de la existencia o no de un error in iuris iudicando por parte del a quo. En el caso, el recurrente invoca el vicio de arbitrariedad de sentencia consistente en la violación de normas de derecho sustanciales (Constitución Provincial, Ley de Coparticipación Federal, gravedad institucional, desoye sin pudor doctrina de esta Corte sentada en recientes fallos donde analiza y resuelve sobre conceptos jurídicos que la Sala sentenciante parece descubrir (doble imposición, analogía, etc.). A partir de lo expuesto, y determinada la admisibilidad del recurso intentado, corresponde abordar en consecuencia su procedencia. III.- Confrontados los argumentos del recurso con los fundamentos del fallo impugnado, el mismo debe prosperar. Sobre la cuestión de fondo, esta Corte se ha expedido por sentencia N° 1220 de fecha 2 de diciembre de 2014, in re: ?Fridij Daniel Andrés vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, ratificando el criterio que venía sosteniendo en los precedentes mencionados. El casacionista, al expresar agravios sostiene que ?(...) si bien el decisorio en crisis empieza sosteniendo que mi mandante se encuentra facultada constitucionalmente a crear impuestos por imperativo del art. 135 de la Constitución Provincial, entiende que esta posibilidad debe estar limitada a que su aplicación sea en armonía con el régimen impositivo provincial y federal. La Sala sentenciante considera que el TEM no ha respetado esa perspectiva? (fs. 204 vta.). A partir de ello, se agravia de ?la ponderación que hace (el sentenciante) de la ley nacional nro. 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos, por cuanto considera que la misma en su art. 9, le impide a los municipios aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipables, o sobre materias imposables gravadas por impuestos nacionales, considerando de modo indebido que el TEM vulnera ésta preceptiva?. Por otro lado, también se agravia el representante de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán pues la sentencia en crisis ?(...) considera que el TEM vulnera las prescripciones del Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento Económico por cuanto la provincia (adherente por ley al pacto) se dispone a promover la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales. Y en la especie, dice el fallo, establecer un gravamen que tome como base imponible un porcentual de los ingresos brutos del actor, implica necesariamente la creación en el ámbito municipal de un tributo análogo al impuesto a los ingresos brutos regulado por la provincia? (fs. 205/205 vta.). Respecto del primero de los agravios (Compatibilidad entre el TEM con la Ley de Coparticipación Federal), esta Corte Suprema se ha pronunciado en reiteradas oportunidades sobre la relación existente entre la facultad reconocida a los municipios por la Constitución Provincial para la creación de impuestos (art. 135, inc. 1, Constitución de Tucumán), y las limitaciones y exclusiones establecidas en la Ley de Coparticipación Federal (art. 9, inc. b, Ley N° 23.548), en consideraciones que resultan plenamente aplicables al caso de autos (cfr. CSJTuc., ?Mundo House SRL vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 21 del 22/02/2011; ?Los Quilmes SA vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 94 del 22/3/2011; ?Juegos y Colores SRL vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad?, sentencia N° 712 del 23/9/2011; ?Aislantes Tecnopor SRL vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 1042 del 28/12/2011; ?Olaz de Cabrera María Rosa del Valle vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 259 del 16/4/2012; ?Yubrin SA vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 727 del 03/8/2012). En los precedentes citados, se sostuvo que de conformidad al referido artículo 9, inciso b de la Ley N° 23.548, entre otras obligaciones que genera la adhesión al régimen de coparticipación federal, 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. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente?. El último párrafo del mencionado inciso establece que ?de la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de

bienes?. En nuestra Provincia la reforma constitucional del año 2006, siguiendo las pautas establecidas en el artículo 123 de la Constitución Nacional, estableció que "esta Constitución consagra la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios" (art. 132, Constitución de Tucumán) y, en cuanto a los recursos con que disponen y a la conformación de los mismos, la Constitución establece que los recursos municipales se formarán con "los tributos que se fijan según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal" (art. 135, inc. 1, Constitución de Tucumán). Por su parte, y en relación a la distribución competencial, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que conforme emerge de la Constitución Nacional "(...) los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos 304:1186, entre muchos otros). Dentro de este contexto, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5 y 123)" (cfr. CSJN, "Telefónica de Argentina SA vs. Municipalidad de General Pico", sentencia del 27/02/1997 y "Telefónica de Argentina vs. Municipalidad de Chascomús", sentencia del 18/4/1997). En esta línea interpretativa sostiene Enrique BulitGoñi que la reforma constitucional de 1994 consagra "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" (cfr. "Constitución Nacional y Tributación local", Ad hoc, Buenos Aires, 2009, tomo I, pág. 479). Como puede verse, resulta claro que la extensión de las facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de San Miguel de Tucumán no depende de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y la Nación a los fines de establecer la masa coparticipable o los criterios de distribución de la misma, sino que nace de la propia Constitución Provincial, la que consagró la autonomía de los municipios de esta Provincia, 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 de 1990. Dado que la extensión de las facultades tributarias municipales se encuentra definida a partir de una decisión del poder constituyente provincial, es lógico que no existan referencias explícitas a tales facultades recaudatorias por parte de leyes nacionales (en especial en aquellas anteriores a la reforma constitucional del año 1994, que provocó profundas modificaciones en la materia) y, por ende, deviene infundada la interpretación efectuada por el Tribunal sentenciante cuando concluye que la excepción contenida en el art. 9, inc. b de la Ley N° 23.548 se refiere "a las provincias exclusivamente" y que exclusivamente por ello el Municipio capitalino se encuentra imposibilitado de crear tributos como el aquí disputado. Tal afirmación no encuentra sustento en la letra del art. 9, inc. b de la Ley N° 23.548, puesto que, con independencia de los diversos mecanismos de coordinación fiscal entre distintas jurisdicciones, 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 a través de una norma destinada a regular la distribución y coordinación de los fondos públicos coparticipables. Por supuesto, ello no implica que la Municipalidad de San Miguel de Tucumán pueda desatender las obligaciones asumidas por la Provincia al adherirse al régimen de coparticipación federal. Así también ha sido señalado por la doctrina, ya que "cualquiera sea el status jurídico de estos entes públicos territoriales, 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" (cfr. José Osvaldo Casás, "Derechos y Garantías constitucionales del contribuyente", Ad Hoc, Buenos Aires, 2002, pág.118). Es más, del texto de la propia Constitución de nuestra provincia se advierte la necesidad de 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 la misma sea aplicada "en armonía con el régimen impositivo provincial y municipal" (art. 135, inc. 1, última parte). Cabe recordar que la coparticipación federal es uno de los cinco sistemas clásicos para coordinar el ejercicio del poder de imposición en estados federales. Los otros cuatro son: separación de fuentes, concurrencia de fuentes, cuotas adicionales y transferencias condicionadas o incondicionadas (cfr. Pablo María Garat, "Federalismo fiscal y sistema fiscal federal en la República Argentina", en Julio César Rivera (director) "Federalismo Fiscal I", Revista de Derecho Comparado, RubinzalCulzoni Editores, Santa Fe, 2010, pág. 150; José Osvaldo Casás, "Derecho y Garantías constitucionales del contribuyente", Ad Hoc, Buenos Aires, 2002, pág. 96). Por su parte, el denominado "poder de imposición" es parte del poder de imperium del gobierno a todos los niveles y conforme a la distribución de competencias que el respectivo ordenamiento constitucional haya establecido. En un estado federal, este poder de imposición se encuentra distribuido entre los miembros de la federación, con la finalidad de que el ejercicio del mismo se corresponda con el de las demás competencias que deben atender con los recursos que a su nivel obtengan (cfr. Pablo María Garat, ob. cit., pág. 152). Ahora bien, dado que el poder de imposición nace de la competencia provincial, municipal o nacional, según el caso, y que, simultáneamente, existen dispositivos normativos que tienen como objetivo lograr la coordinación entre los diversos niveles de gobierno en un estado federal como el nuestro, 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 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 en cuestión 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 el caso de autos la Cámara declaró la inconstitucionalidad del tributo municipal impugnado en autos sin efectuar ninguna consideración fáctica relativa a tales cuestiones, lo cual torna dogmática y, por ende, nula su conclusión referida a la vulneración de las diversas disposiciones y compromisos asumidos por la Provincia al suscribir al régimen de coparticipación federal, pues la mentada doble imposición no se suscita 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. Lo dicho no significa otra cosa que lo que la Corte Suprema Nacional ha definido como confiscatoriedad. En tal sentido ha sostenido el Alto Tribunal que "tocante (...) a la pretendida desigualdad originada en la doble imposición y el carácter diferencial del gravamen que, según afirma, soportó la recurrente, entiendo que el hecho alegado no compromete la garantía del art. 16 de la Constitución Nacional, ya que la diversidad de tributaciones y sus cuantías respectivas son consecuencia de la pluralidad de poderes fiscales inherentes al régimen federal de gobierno. Por lo demás, la superposición tributaria tampoco es, de suyo, fundamento valedero para la inconstitucionalidad del impuesto, aunque pueda llegar a serlo en caso de traducirse en confiscatoriedad, circunstancia no alegada en el presente caso (Fallos, t. 210, p. 276; t. 217, p. 189; t. 239, p. 494; t. 253, p. 74; causa "Heredia y Cía S.A. c. Provincia de Santa Fe", sentencia del 13 de noviembre de 1963 [Rev. La Ley, t. 50, p. 727; t. 59, p. 415; t. 91, p. 628; t. 109, p. 561; t. 113, p. 613])". (CSJN, 262:367-06/8/1965-, Bodegas y Viñedos Saint Remy S.A.); expresando asimismo que para que la confiscatoriedad exista, "debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos 242:73 y sus citas; 268:57), requiriendo asimismo, una prueba concluyente a cargo del actor (Fallos 220:1082; 220:1300; 239:157)". (CSJN, 314:1293 -15/10/1991-, in re "López Luis, y otro vs. Provincia de Santiago del Estero?"). El a quo, no obstante haber basado mayormente su sentencia en las consideraciones efectuadas por la Corte Suprema Nacional en "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/Provincia Chubut del y otro (Estado Nacional) s/ Acción Declarativa?", ha soslayado que la temática analizada en una y otra causa refieren a cuestiones completamente diferentes y no necesariamente compatibles. En la mencionada causa, se encontraba cuestionada una norma local de la provincia de Chubut ("Fondo especial para la atención de usuarios carenciados de servicios de energía eléctrica") en pugna con el Impuesto al Valor Agregado, la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, y el Pacto Federal de Hidrocarburos, entre otras leyes.

Resulta acertado el completo tratamiento respecto de la "analogía" y la alegada "doble imposición" que efectúa el a quo con transcripción de los considerandos de "Pan American Energy?"; no obstante, omite todo análisis y/o referencia respecto de la existencia de una presión fiscal indebida sobre una misma fuente de riqueza que se traduzca, en definitiva, en una imposición de índole confiscatoria cuyo origen fuere el Tributo de Emergencia Municipal. En síntesis, la interpretación del tribunal a quo de los términos de la Ley Nº 23.548 y de las limitaciones contenidas en su art. 9, inc. b, no resulta adecuada ni a su letra ni a su espíritu, puesto que la Cámara omitió tomar debidamente en cuenta la distribución de competencias tributarias establecidas en la Constitución Nacional, en especial tras la reforma de 1994, al mismo tiempo que soslayó su obligación de armonizar las exigencias del régimen de coordinación y distribución fiscal de la Ley de Coparticipación con las nuevas facultades impositivas asignadas a las Municipalidades de nuestra provincia tras la reforma de la Constitución Provincial de 2006. A partir de ello, y tal como fuere sostenido en los precedentes ya citados ("Mundo House SRL?", "Los Quilmes SA?", "Juegos y Colores SRL?", "Aislantes Tecnopor SRL?", "Olaz de Cabrera?", "Yubrin SA?"), debe concluirse que el Tributo de Emergencia Municipal (TEM) no violenta las disposiciones de la Ley Nº 23.548, existiendo una completa armonía entre la facultad reconocida a los Municipios por la Constitución Provincial para la creación de impuestos (cfr. art. 135, inc. 1, Constitución de Tucumán) y las limitaciones y exclusiones establecidas en la Ley de Coparticipación Federal (art. 9, inc. b, Ley Nº 23.548), pues la Sala III sentenciante, no ha brindado nuevos argumentos que hagan vislumbrar la alegada inconstitucionalidad del Tributo de Emergencia Municipal. En lo atinente al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento de fecha 12/8/1993, también denominado "Pacto Fiscal?", la Cámara consideró que, con la creación del TEM mediante la ordenanza cuya validez constitucional fue discutida en autos, medió una violación a lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso 2º de su cláusula Primera, como así también a lo acordado en el inciso 7º de la misma cláusula. Sin embargo, ninguna de las consideraciones efectuadas por el Tribunal sentenciante al respecto resultan aplicables al caso, puesto que las normas antes mencionadas se refieren a cuestiones ajenas a esta litis y, en consecuencia, mal pueden contribuir a justificar la decisión del a quo de declarar la inconstitucionalidad del tributo cuya validez fue controvertida en este juicio. La cláusula 1º del Pacto Fiscal no se refiere al impuesto a los ingresos brutos, cuya identidad con el TEM postula el

actor, ni puede extraerse de ella la prohibición que encuentra el Tribunal sentenciante, puesto que se refiere a hechos imponderables distintos a los disputados en autos. En efecto, cuando en el Pacto Fiscal (cláusula primera, inciso 2, segundo párrafo) los Gobernadores de Provincia firmantes y el Poder Ejecutivo Nacional acordaron promover la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos detallados en los párrafos anteriores? (las cursivas me pertenecen) debe entenderse, por una exigencia lógica y semántica, que tal acuerdo se refería exclusivamente a los hechos económicos descriptos en el primer párrafo de dicho inciso o en el primer y segundo párrafo del inciso precedente. En dichas normas, las Provincias se comprometieron a impulsar la derogación del impuesto de sellos a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada a los sectores agropecuarios, industrial, minero y de la construcción? (inciso 1) y a derogar los impuestos provinciales que gravan la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica, incluso los que recaen sobre la autogenerada, y servicios sanitarios?, como así también aquellas que gravan directa o indirectamente a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo? (inciso 2, primer párrafo). Ahora bien, el hecho imponderable que tuvo en cuenta el municipio al gravar con el TEM la actividad comercial de la actora nada tiene que ver con la imposición de sellos respecto de operaciones financieras referidas a determinados sectores productivos, ni tampoco con la transferencia de energía o combustibles ni mucho menos con la circulación interjurisdiccional de bienes. Siendo así, las referencias contenidas en la sentencia impugnada sobre de los compromisos asumidos por la Provincia al suscribir el Pacto Fiscal en orden a impulsar la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores? en nada pueden contribuir al razonamiento judicial o al análisis de la validez constitucional del TEM, que grava otra manifestación de riqueza diferente a las antes mencionada. De igual manera, la disposición contenida en el inciso 7º de la cláusula Primera tampoco resulta pertinente en orden a evaluar la constitucionalidad del TEM con relación a la parte actora y en los términos en que quedó trabada esta litis. En efecto, en dicha norma el Estado Nacional y los Gobernadores firmantes asumieron la obligación de que en un plazo no mayor a tres años -en la medida en que se cumplieran las condiciones allí detalladas- la imposición del Impuesto a los Ingresos Brutos, limitada en los términos del punto 4) anterior, sea sustituida por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía? (las cursivas me pertenecen). A su turno, a través del inciso 4 de la cláusula Primera, se dispuso la modificación del impuesto a los ingresos brutos, disponiendo la exención de diversas actividades, tales como las referidas a la producción primaria y a la industria manufacturera (apartados a y e), a ciertas actividades financieras realizadas por diversas entidades (apartados b y c), la compraventa de divisas (apartado d), la prestación de servicios de electricidad, agua y gas (apartado f) y la construcción de inmuebles (apartado g). De acuerdo a las constancias de autos la parte actora se dedica a la actividad comercial realizando tareas vinculadas a la compraventa al por menor de bombones, golosinas y artículos varios (fs. 28). Como puede verse, nada tiene que ver el reclamo de la parte actora al cuestionar la constitucionalidad del TEM, por la alegada coincidencia con el impuesto a los ingresos brutos provinciales, con las disposiciones del Pacto Fiscal que en ninguno de los casos detallados en el inciso 4 de la cláusula Primera se refirieron a la actividad comercial que desarrolla la actora. Sin perjuicio de la evaluación que pudiera corresponder respecto del grado de cumplimiento de las obligaciones asumidas por las partes signatarias del Pacto Fiscal y el efecto de las sucesivas prórrogas dispuestas tanto a nivel nacional como provincial para la consecución plena de los objetivos fijados en el Pacto en orden a lograr la sustitución del impuesto a los ingresos brutos por un impuesto general al consumo, lo cierto es que no se sigue de su texto que la Provincia de Tucumán haya asumido la obligación de disponer la exención del impuesto a los ingresos brutos sobre la actividad comercial que desarrolla la actora. En consecuencia, la decisión municipal de gravar mediante el TEM la actividad que realiza el actor no transgrede las disposiciones del Pacto Fiscal invocadas por la Cámara para justificar su decisión de declarar la inconstitucionalidad del tributo en cuestión. Tal déficit, descalifica la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la Sala III, en razón de que el razonamiento que motiva dicha decisión no guarda la debida y necesaria coherencia en sus inferencias al pronunciarse por la inconstitucionalidad de la mencionada disposición legal. Finalmente, en cuanto a las costas de la instancia de grado, habida cuenta la existencia de pronunciamientos disímiles y contradictorios sobre el tema en análisis entre las distintas Salas de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, corresponde sean impuestas por el orden causado, en atención a que la complejidad de la cuestión provee de mérito suficiente para ello (art. 105, inc. 1, CPCyC, de aplicación supletoria en la especie en virtud de lo previsto por el art. 89 del CPA). En mérito a todo lo dicho, corresponde hacer lugar, con devolución del depósito de ley, al recurso de casación deducido por la Municipalidad de San Miguel de Tucumán sobre la base de las siguientes doctrinas legales: ?No corresponde declarar la inconstitucionalidad del artículo 15 de la Ordenanza N°3809/06 -Tributo de Emergencia Municipal-, agregado a la parte especial del Código Tributario Municipal, en el caso de autos, habida cuenta que el mismo no vulnera las disposiciones y compromisos establecidos en las leyes convenio, las cuales se adhirió la provincia de Tucumán a través de leyes especiales dictadas al efecto? y ?la complejidad de la cuestión objeto de la litis constituye razón suficiente para que la parte vencida sea eximida del pago de las costas de la contraria, en

cuanto la circunstancia señalada lo instala en la situación prevista por el artículo 105, inciso 1° del CPCCT?. En consecuencia, deben dejarse sin efecto los puntos I y II de la sentencia N° 643/2013 dictada por la Sala III de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 12 de noviembre de 2013, en cuanto el primero hace lugar a la demanda promovida en contra de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán y declara la inconstitucionalidad del artículo 15 de la Ordenanza N° 3809/06 -Tributo de Emergencia Municipal- y, el segundo, impone a la demandada las costas de autos, estableciendo como sendas sustitutivas las siguientes: ?I.- NO HACER LUGAR, por lo ponderado, a la demanda promovida por Armando Cristofari contra la Municipalidad de San Miguel de Tucumán. II.- COSTAS, por su orden?. IV.- Acorde a dicho resultado y por análogas razones a las ya expuestas en materia costas, cabe imponer por el orden causado las correspondientes a esta instancia extraordinaria local (art. 105, inc. 2, del CPCCT y art. 89 del CPA). El señor vocal doctor Daniel Oscar Posse, dijo: I.- En relación de los antecedentes de la causa y el relato de los agravios casatorios se encuentran prolijamente realizados en el voto de la señora vocal preopinante, y a ellos me remito.

II.- En orden al juicio de admisibilidad y procedencia del remedio impugnativo tentado, adhiero a lo expuesto por el señor vocal, doctor René Mario Goane en tanto cita lo dispuesto por esta CSJT, en fallo "Yubrin S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", sentencia N° 727, del 03/8/2012, "Mundo House S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", sentencia N° 21, del 22/02/2012, "Los Quilmes S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", sentencia N° 94 del 22/3/2011, cuyos considerandos y solución sentencial caben en la presente.

Adhiero finalmente a la imposición de costas y a la resolutive de la sentencia conform emerge del voto del señor vocal doctor René Mario Goane. El señor vocal doctor Antonio Daniel Estofán, dijo: Estando conforme con los fundamentos dados por el señor vocal doctor René Mario Goane, vota en igual sentido. Y VISTO: El resultado del precedente acuerdo, y habiendo dictaminado el señor Ministro Fiscal a fs. 234/235 vta., 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 el apoderado de la parte demandada, Municipalidad de San Miguel de Tucumán contra la sentencia de la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de 12/11/2013 (fs. 185/195); y consecuentemente, CASAR el pronunciamiento impugnado conforme a la doctrina legal expresada en los considerandos, debiéndose dejar sin efecto los puntos I y II de la mencionada sentencia, estableciendo como sendas sustitutivas las siguientes: ?I.- NO HACER LUGAR, por lo ponderado, a la demanda promovida por Armando Cristofari contra la Municipalidad de San Miguel de Tucumán. II.- COSTAS, por su orden?. II.- COSTAS, como se consideran. III.- RESERVAR pronunciamiento sobre regulación de honorarios para su oportunidad. HÁGASE SABER. RENÉ MARIO GOANE
CLAUDIA BEATRIZ SBDAR (En disidencia) DANIEL OSCAR POSSE (con su voto) ANTONIO DANIEL
ESTOFÁN ANTE MÍ: CLAUDIA MARÍA FORTÉ 004815E