

## **GALLARDO FRANCISCO LUIS DIEGO Vs. COMUNA DE ESTACION ARAOZ Y TACANAS S/ INCONSTITUCIONALIDAD**

Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios. Sentencia N° 1264 del 06/10/2023. Texto tomado del Portal de Jurisprudencia del Poder Judicial de Tucumán ([jurisprudencia.justucuman.gov.ar](http://jurisprudencia.justucuman.gov.ar)), registro N° 69182. Reproducción del texto publicado, sin agregados ni supresiones.

Origen: CAMARA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE TUCUMÁN

SENT N° 1264

C A S A C I Ó N

Provincia de Tucumán, reunidos los señores Vocales de la Excma. Corte Suprema de Justicia, de la Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios, integrada por el señor Vocal doctor Daniel Leiva y las señoras Vocales doctoras Claudia Beatriz Sbdar y Eleonora Rodríguez Campos, bajo la Presidencia de su titular doctor Daniel Leiva, para considerar y decidir sobre el recurso de casación interpuesto por la parte actora, en autos: “Gallardo Francisco Luis Diego vs. Comuna de Estación Araoz y Tacanas s/ Inconstitucionalidad”.

Establecido el orden de votación de la siguiente manera: doctoras Claudia Beatriz Sbdar, Eleonora Rodríguez Campos y doctor Daniel Leiva, se procedió a la misma con el siguiente resultado:

La señora Vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, dijo:

1. Viene a conocimiento y resolución de esta Corte, el recurso de casación deducido en fecha 6/3/2023 por la parte actora contra la sentencia n° 57 de fecha 15/2/2023 de la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo. Corrido traslado del recurso y contestado el mismo por la actora, fue declarado admisible por resolución del referido Tribunal de fecha 26/6/2023.

El pronunciamiento impugnado resolvió: “I. No hacer lugar a la demanda interpuesta por Francisco Luis D. Gallardo contra la Comuna de Estación Araoz y Tacanas, conforme lo considerado”. Impuso las costas a la parte vencida y reservó regulación de honorarios para su oportunidad.

2. El recurrente sostiene que el pronunciamiento recurrido “resulta descalificable al incurrir en francas violaciones a normas de derecho sustancial y a la doctrina imperante en materia de derecho tributario, provincial y municipal, fundamentalmente la jurisprudencia emanada de [...] la corte suprema de justicia de la provincia”.

Afirma que la sentencia en crisis “prescinde de evaluar elementos notoriamente relevantes para efectuar una adecuada determinación de la naturaleza formal y sustancial del tributo en conflicto”, a saber, la Contribución que incide sobre los inmuebles (CISI), prevista en el art. 131 del Código Tributario Comunal (ley 5.637).

En referencia al citado gravamen, aduce que “el tribunal en su inteligencia efectúa un razonamiento artificioso y/o ficticio que no se condice con la letra de la norma ni con la intención del legislador”.

Expone que el referido tributo “contempla una serie de servicios y actividades a cargo de la Comuna (Estación Araoz y Tacana) que si bien repercuten en el bienestar general, no parece razonable, como ya se dijo, desestimar que se trate de un tributo vinculado de modo inmediato a los contribuyentes, más cuando el legislador decidió

emplear la expresión ‘servicios’”.

Afirma que “si el órgano Legislativo de la Provincia lo describió como ‘servicios prestados por la Comuna’, lo diseñó como una tasa retributiva de servicios y, aunque en el proceso judicial donde se lo debate, la accionada alegue que se trata de un tributo no vinculado -impuesto-, no podemos escapar a tan contundentes demostraciones de la voluntad que movió al Estado en la estructuración fiscal”.

Arguye que “la sentencia no se encuentra adecuadamente fundada, en tanto no explica, cuáles son los elementos fácticos o jurídicos que la llevan a concluir que la actividad de la Comuna no tendría impacto inmediato en los contribuyentes”.

Agrega que “conforme la inteligencia del tribunal, si éste consideró que la demandada percibe un impuesto, ‘[...] la sentencia abriría un vacío legal imposible de explicar si no lo es a través de la inconstitucionalidad del gravamen en cuestión’ dado que de acuerdo a las Leyes 6.316 y 7.350 ‘la Comuna no fue habilitada por el legislador para percibir impuestos y, mucho menos aún, impuesto inmobiliario -que es en lo que la sentencia transforma al CISI- del cual reciben una participación de la Provincia’”.

Puntualiza que “los sujetos obligados al pago de este tributo son aquellas personas que reciben en sus actividades, beneficios patrimoniales por los servicios prestados por la comuna, tal cual lo expresa el mismo art. 131” y que el tributo “denota una clara contradicción al establecer una base imponible que no representa ni siquiera aproximadamente el costo o beneficio del servicio comprometido; servicio que, valga la reiteración, ha quedado probado que no existió”.

Asevera que la Cámara omitió “analizar integralmente el hecho imponible descripto en el art. 131 de la Ley 5.637 en relación a que dichos servicios deben ser recibidos por los inmuebles ubicados dentro del territorio comunal y si dichos servicios son efectivamente prestados por la Comuna” y que tal déficit “determina la procedencia del planteo en examen”.

Propone doctrina legal, formula reserva de caso federal y solicita se haga lugar al recurso.

3. La sentencia recurrida sostuvo que “cabe recordar que ‘las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador; pues es principio aceptado desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen juris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador, incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica, y, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o, lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (cfr. Fallos 318:676 y sus citas)’ (CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 451, 16/04/2018, ‘Loma del Pila S.R.L. c. Comuna de Huasa Pampa s. Inconstitucionalidad’)”.

En referencia al texto del art. 131 del Código Tributario Comunal, afirmó que “se observa que se incluyen actividades de parte de la Comuna tales como ‘conservación de arbolados y jardines públicos, conservación de plazas y espacios verdes, inspección de baldíos, nomenclatura urbana y conservación de acequias’, que benefician a la comunidad en general y que no constituyen servicios divisibles que afecten concreta y efectivamente a contribuyentes individualizados”, motivo por cual determinó que “a la

luz del principio de primacía de la realidad y más allá de su denominación, reviste naturaleza jurídica de 'impuesto' y no de 'tasa'".

Entendió que "en pos de determinar la naturaleza de un tributo (es decir, para dirimir si se trata de un impuesto, una tasa o contribución), lo neurálgico viene dado por la asociación del tributo (o no) a un servicio que el Estado brinda en forma particularizada (esto es, en beneficio directo y personal de un contribuyente); o bien beneficia en forma general, impersonal e indivisible de la comunidad, aun cuando ello incluyera al contribuyente individualmente considerado". Al respecto, agregó que "la multiplicidad y diversidad de los servicios comprendidos en la enunciación del hecho imponible bajo examen, en cuanto benefician a todos los vecinos de la Comuna [...] denota pautas de generalidad, impersonalidad e indivisibilidad que sugieren fuertemente que se está en presencia de un tributo no vinculado; es decir, un impuesto".

Aseveró que "habiéndose determinado que el CISI comunal tiene naturaleza de tributo no vinculado, carece de toda lógica analizar la prueba de cada una de las prestaciones previstas en el artículo 131 de la ley 5637, extremo procesal que sería exigible, en todo caso, si se tratara de un 'tributo vinculado' o tasa, hipótesis que aquí se rechaza".

Puntualizó que "habiéndose juzgado que, no obstante su denominación, el CISI es un verdadero impuesto, es decir, un tributo 'no vinculado', resulta coherente que la base imponible se relacione a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la gabela, manifestada en este caso, por el valor fiscal del inmueble de que se trate", y que "no parece adecuado pretender que la base imponible se vincule con el costo-utilidad de la prestación".

Por último, sostuvo que "en sentido similar se ha pronunciado la Sala I de esta Cámara Contencioso Administrativa en sentencia 114, del 19/3/2019, dictada en la causa 'ÑAÑA SUJ S.A. vs. Comuna de la Ramada s/ Inconstitucionalidad' (expte. 613/17); pronunciamiento que fue confirmado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán por sentencia 279(BIS), del 19/5/2020".

4. El recurso de casación fue interpuesto en término contra una sentencia definitiva, invoca infracción de normas de derecho y arbitrariedad de sentencia, y se dio cumplimiento con el depósito judicial a la orden de esta Corte. En consecuencia, el recurso deducido es admisible y corresponde abordar su procedencia.

5. Confrontados los agravios del recurso con los fundamentos del pronunciamiento impugnado y las constancias de la causa, anticipo que aquel habrá de prosperar.

Respecto de la cuestión traída a estudio en estos autos, resulta de aplicación lo dispuesto en mi voto disidente en autos "Loma del Pila S.R.L vs. Comuna de Hausa Pampa s/ Inconstitucionalidad" (sent. n° 451 del 16/4/2018), criterio que fue posteriormente adoptado por la mayoría de esta Corte por medio de la sentencia n° 1092 del 12/9/2022 en los mismos autos, luego de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación revocara la referida sentencia n° 451.

Sostuve en esa oportunidad: "El art. 131 de la Ley N° 5.637 dispone que 'por cualquiera de los servicios o beneficios que reciban los inmuebles ubicados dentro del territorio comunal, prestados en forma directa o indirecta, periódica o no por la comuna, no retribuidos con la contribución especial, se pagará anualmente el tributo que se establece en el presente título, conforme a las alícuotas e importes mínimos que fije la Ley Impositiva Comunal. Los servicios mencionados en el párrafo anterior son: alumbrado público, barrido, limpieza, riego, recolección de basura, desinfección,

deshierbe, mantenimiento de la vía pública, conservación de arbolados y jardines públicos, conservación de plazas y espacios verdes, inspección de baldíos, nomenclatura urbana, conservación de acequias, y cualquier otro servicio que preste la comuna y que afecte o reciban los inmuebles ubicados dentro del territorio comunal’.

Confrontada la crítica recursiva con la línea argumental del fallo impugnado, precedentemente reseñada, se concluye en que asiste razón al recurrente toda vez que la Cámara ciñó su análisis al carácter general de las funciones estatales que la comuna demandada pretende solventar con el tributo cuya constitucionalidad se impugna, omitiendo analizar integralmente el hecho imponible descrito en el art. 131 de la Ley N° 5.637 en relación a que dichos servicios deben ser recibidos por los inmuebles ubicados dentro del territorio comunal y si dichos servicios son efectivamente prestados por la Comuna. Dicho déficit determina la procedencia del planteo en examen. Así, la naturaleza impositiva que el Tribunal atribuye al tributo, basándose en que ‘la actividad o gasto del Estado no se encuentra particularizada o individualizada en el contribuyente’ luce como una conclusión desprovista de fundamentación suficiente y, por ende, descalificable como acto jurisdiccional válido. Es pertinente tener presente que esta Corte viene sosteniendo que ‘debe considerarse carente de adecuada motivación, y por ende alcanzada por el vicio de arbitrariedad, la sentencia que omite dar expresamente los fundamentos de su decisión, vulnerando así el principio según el cual, el pronunciamiento jurisdiccional, debe ser derivación razonada del derecho vigente con relación a las pruebas y circunstancias del caso (...)’ (CSJT, ‘Coronel, Luis Francisco y otros vs. Minera del Norte S.R.L. s/ Cobro de pesos’, sentencia N° 1044 del 08/11/2007; en el mismo sentido, ‘Cuyaube, Adrián Néstor vs. Comuna Rural de Los Nogales s/ Inconstitucionalidad’, sentencia N° 771 del 06/7/2016).

En recientes pronunciamientos en casos similares, el voto mayoritario de esta Corte dijo, ‘cabe recordar: ‘que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167; 302:973; 308:1745 y 312:1098, entre otros), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común’ (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas), y ‘cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma’ (Fallos: 311:1042)...’ (CSJTuc. sentencia N° 581 del 10/06/2015, en ‘Tolosa, Rene Ramón vs. Provincia de Tucumán s/ Especiales (residual)’. En similar sentido: CSJN, Fallos: 200:176; 304:1820; 307:928; 314:1849, entre otros)’. (CSJT, ‘Di Bacco y Cía. S.A. vs. Municipalidad de Tafí Viejo s/ Inconstitucionalidad’, sentencia N° 990 del 01/9/2016; en el mismo sentido, ‘Industrialización y Servicios del Aluminio S.R.L. vs. Municipalidad de Tafí Viejo s/ Inconstitucionalidad’, sentencia N° 1506 del 22/11/2016).

Asimismo, en los precedentes citados se sostuvo que ‘si bien, no puede prescindirse de la letra de la ley como primer método de interpretación, la sola denominación asignada por el legislador -tasa, en este caso- no puede ser utilizada como un criterio hermenéutico que devenga per se excluyente del juzgamiento de la naturaleza del tributo, sino que debe ser contemplado sistemáticamente con la esencia que emerge del instituto en examen, prevaleciendo, en caso de conflicto, la realidad por sobre el nomen iuris. Ahora bien, tal compleja exégesis no ha sido apropiadamente desplegada por el A quo, que se ha limitado a alegar, sin fundamentación fáctica o jurídica de

sostén, que el tributo está vinculado en forma indirecta e impersonal con los contribuyentes. En otras palabras, el A quo debería haber valorado la denominación que el legislador decidió atribuirle al tributo y, en caso de que tal nominación se encontrare reñida con la realidad del instituto legislado, advertir tal contradicción y fundar cómo la naturaleza intrínseca del tributo no coincidiría con la designación atribuida por el legislador. Tal escrutinio no se ha verificado en la resolución atacada.

En mérito a las consideraciones efectuadas, se concluye en que la sentencia incumplió el deber de adecuada motivación, lo que la descalifica como acto jurisdiccional válido, al transgredir los artículos 18 de la Constitución Nacional -que garantiza el debido proceso legal-, 30 de nuestra Constitución provincial y 264 del CPCyC -supletorio-, que imponen a los jueces el deber de motivar sus sentencias de un modo completo tratando todas las cuestiones fundamentales debatidas y cada uno de los puntos decisivos que justifican cada conclusión. Esta Corte ha dicho que: 'Sobre esta cuestión, la doctrina como la jurisprudencia han sido precisos y categóricos: 'En un Estado de Derecho el poder no es absoluto, y fundamentalmente no es oculto, sino transparente. El conocimiento público coadyuva en la imparcialidad del órgano, resguardando también el principio de legalidad, pues una legalidad no controlable (a través de la motivación) equivale a una no legalidad, y es precisamente en la fundamentación de la decisión en donde el juez demuestra que la ley ha sido válidamente aplicada al caso' (ver la cita de Augusto Mario Morello perteneciente a 'El Proceso Justo', Platense, Abeledo-Perrot. Bs. As. en SCBA Acuerdo 56.599, voto del ministro De Lazzari). En otras palabras, la sentencia es un acto del poder estatal que necesita legitimarse en algo más que en un mero hecho de fuerza, dado que el Derecho no es solamente voluntad o poder, sino también, y principalmente, Justicia (cfr: W. Goldschmidt 'Justicia y Democracia' en La Ley, 87, 324). En igual sentido, Lino Palacio también otorga base constitucional a la fundamentación de las sentencias explicando que no tienen validez los pronunciamientos judiciales desprovistos de los suficientes motivos o fundamentos de hecho y de derecho porque el ejercicio de la función judicial debe traducirse en el dictado de sentencias que suministren razones suficientes de sus conclusiones (cfr. Lino Enrique Palacio, 'Los Recursos en el Proceso Penal', Abeledo-Perrot, 1998, p. 112, citado por Coleffi, Álvaro S. 'El defecto de fundamentación en las sentencias'; LLBA 2003 (agosto), 808). De igual modo, la CSJN como la mayoría de los tribunales del país sostienen que 'Es requisito de validez de la sentencia que sea fundada, y por ende, que constituya una derivación razonada del derecho vigente...debe ser descalificada como acto judicial válido, la sentencia basada en afirmaciones dogmáticas, carentes de fundamentación...' (Fallos: 294-131) (CSJT, 'Ortiz, Ana Gloria y otra vs. Bidondo de Núñez, María Luisa y/u otros s/ Indeminizaciones', sentencia N° 680 del 19/9/2012. En el mismo sentido, 'Costilla, Carlos Esteban y otros vs. Scania S.A. s/ Embargo', sentencia N° 1136 del 29/11/2006)" (CSJT, "Loma del Pila S.R.L vs. Comuna de Hausa Pampa s/ Inconstitucionalidad", sent. n° 451 del 16/4/2018, voto disidente de la Dra. Sbdar).

En consecuencia, y sin que ello signifique emitir juicio sobre la procedencia o improcedencia de la pretensión de inconstitucionalidad deducida por la parte actora, corresponde Casar la sentencia de fecha 15/2/2023 en base a la siguiente doctrina legal: "Es arbitraria y, por ende, nula, la sentencia que carece de fundamentos suficientes", y Remitir los autos a la Cámara a fin que, por intermedio de la Sala que por turno corresponda, dicte nuevo pronunciamiento.

VI. Atento a que la invalidez proviene de la actuación del órgano jurisdiccional, las costas de esta instancia serán soportadas por su orden (art. 61 inc. 1 del CPCyC -Ley

9531- y art. 89 del CPA).

La señora Vocal doctora Eleonora Rodríguez Campos, dijo:

Estando de acuerdo con los fundamentos vertidos por la señora Vocal preopinante doctora Claudia Beatriz Sbdar, vota en idéntico sentido.

El señor Vocal doctor Daniel Leiva, dijo:

Estando de acuerdo con los fundamentos dados por la señora Vocal preopinante doctora Claudia Beatriz Sbdar, vota en idéntico sentido.

Y VISTO: El resultado del precedente acuerdo, de conformidad con lo dictaminado por el señor Ministro Fiscal, la Excm. Corte Suprema de Justicia, por intermedio de su Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios,

RESUELVE:

I.- HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la parte actora contra la sentencia n° 57 de la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de fecha 15/2/2023. En consecuencia, Casar dicho pronunciamiento en base a la doctrina legal expresada en los considerandos y Remitir los autos a la referida Cámara a fin de que, por intermedio de la Sala que por turno corresponda, dicte nuevo pronunciamiento.

II.- COSTAS, como se consideran.

III.- RESERVAR pronunciamiento sobre regulación de honorarios para su oportunidad.

HÁGASE SABER

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

NRO. SENT.: 1264 - FECHA SENT.: 06/10/2023

Firmado digitalmente por:

CN=MARTINEZ PARDO Tomas C=AR SERIALNUMBER=CUIL 20270171819 FECHA FIRMA=06/10/2023

CN=SBDAR Claudia Beatriz C=AR SERIALNUMBER=CUIL 27142261885 FECHA FIRMA=26/09/2023

CN=LEIVA Daniel C=AR SERIALNUMBER=CUIL 20161768368 FECHA FIRMA=27/09/2023

CN=RODRÍGUEZ CAMPOS Eleonora C=AR SERIALNUMBER=CUIL 27264467875 FECHA FIRMA=05/10/2023