



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 7 de Octubre de 2021

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda s/ acción meramente declarativa - medida cautelar", para decidir sobre su procedencia.

Considerando que:

1º) El Concejo Deliberante de la ciudad de La Banda incluyó en el Código Tributario Municipal -ordenanza 179/00- la denominada "Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios", que, en los términos del artículo 116, grava los "...servicios municipales de contralor, salubridad, seguridad, salud pública, higiene, asistencia social, desarrollo de la economía y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que, indistintamente: a) Facilite, posibilite o permita de manera directa o indirecta el desarrollo, ejercicio o realización de actividades comerciales, industriales, de servicio o de cualquier otra realizada a título oneroso, aunque se realicen o desarrollen en sitios pertenecientes a jurisdicción federal o provincial enclavados dentro del ejido municipal...".

De acuerdo con la ordenanza mencionada es "irrelevante que el contribuyente posea un local comercial o asentamiento físico en jurisdicción de esta Municipalidad, siendo suficiente que desarrolle directa o indirectamente alguna de las actividades mencionadas". Por su parte, se establece que se considerará acreditado que se desarrollan las actividades en

cuestión "cuando existan ingresos y/o gastos atribuibles a esta Municipalidad de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral, independientemente de la modalidad que se fije para determinar el importe tributario a pagar." (artículo 116, Código Tributario Municipal, con las modificaciones introducidas a partir del 19 de octubre de 2010).

2°) GASNOR S.A. es una empresa que presta el servicio de distribución de gas natural por redes en las provincias de Santiago del Estero, Tucumán, Salta y Jujuy, en los términos de la ley 24.076. Si bien no posee local en el Municipio de La Banda, los ductos mediante los cuales presta el servicio pasan por el ejido municipal.

Ante intentos de la municipalidad de cobrarle la tasa descripta en el considerando 1° en sendas ejecuciones fiscales, GASNOR S.A. interpuso la presente acción meramente declarativa "con el objeto de obtener la declaración judicial de inconstitucionalidad del tributo municipal denominado Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios".

3°) El juez federal de Santiago del Estero declaró la procedencia formal de la vía procesal intentada y, con apoyo en la prueba pericial, sostuvo que GASNOR S.A., si bien no tiene un local comercial en La Banda, sí posee "fuente de renta" en esa jurisdicción. Además, el juez concluyó que la comuna presta servicios a GASNOR S.A. que son indispensables para que pueda



Corte Suprema de Justicia de la Nación

desarrollar su actividad. Afirmó que "la firma actora puede realizar su actividad comercial porque existe la Ciudad de La Banda, lo que le permite la prestación y ampliación de sus servicios y, como consecuencia, el desarrollo de su economía al ampliar la fuente de renta en la jurisdicción de esa ciudad" (fs. 677 vta.). Agregó que la pretensión de gravar la actividad de GASNOR S.A. no se alza contra la ley 23.548 de Coparticipación Federal ni colisiona con la ley 24.076 del Marco Regulatorio del Gas Natural.

4°) Apelada la sentencia, la Cámara Federal de Tucumán la confirmó invocando diversas razones. Se sostuvo que la actora presta el servicio público de distribución de gas natural, llevando a cabo esa actividad en una, varias o todas sus etapas en más de una jurisdicción y que sus ingresos provienen "de un proceso único, económicamente inseparable". Se afirma que la actora traslada el gas natural en ductos de su concesión desde que el transportista le hace entrega hasta el lugar convenido con sus clientes, dentro del área asignada, y en esa tarea de distribución sus ductos pasan por el ejido de la municipalidad demandada. Se destacó que el decreto PEN 2255/92 que regula la licencia concedida a GASNOR S.A., no establece ninguna exención en su favor lo que, a juicio de la cámara federal, demuestra que fue intención de la autoridad nacional que GASNOR S.A. pagase todo tributo y que, como contrapartida y en todo caso, traslade su costo a la tarifa que deben abonar los consumidores. La cámara federal también afirmó que de la pericia contable surge

que "si bien la firma Gasnor no tiene local comercial en la Ciudad de La Banda, ejerce actividad económica a título oneroso y percibe fuente de renta en esa jurisdicción". Por otro lado, se alegó que los servicios que brinda la municipalidad son en personal, bienes de consumo, servicios de inversión, inversión física en trabajos públicos y bienes de uso y que, en consecuencia "la accionada presta servicios concretos a la actora de modo que la percepción de la tasa reclamada es procedente" (fs. 729 vta.).

5°) GASNOR S.A. interpuso recurso extraordinario contra la sentencia de cámara, el cual fue denegado a fs. 764/765 lo que motivó la queja en examen. La empresa considera afectado su derecho de propiedad (art. 17 de la Constitución Nacional) en un doble sentido: por un lado, porque GASNOR S.A., al no contar con ningún establecimiento en el ámbito municipal, no recibe ningún servicio concreto, efectivo ni individualizado por parte del municipio, y, por otro lado, porque la tasa así diseñada carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que benefician a toda la comunidad. Se agravia, asimismo, de que ante la ausencia de la prestación de un servicio discernible y divisible la tasa queda vacía de contenido y se afecta la jerarquía normativa del art. 31 de la Constitución Nacional al vulnerar la normativa de la Ley Federal de Coparticipación 23.548.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

6°) El recurso federal intentado es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de una norma local y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de la validez de esta última (art. 14, inc. 2°, de la ley 48). El asunto que viene a consideración de esta Corte se refiere al cumplimiento efectivo, en este caso concreto, de las condiciones constitucionales para la imposición de tasas municipales. Ha sostenido este Tribunal que la tasa es una "categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado" (Fallos: 323:3770). En este sentido, y más allá de las fórmulas empleadas en las decisiones judiciales precedentes, lo que se encuentra en discusión aquí es quién y cómo debe probarse la efectiva existencia del servicio por cuya prestación se exige el pago del tributo "tasa" dispuesta por una norma tributaria que describe aquella prestación por la que el contribuyente debe pagar de un modo tan amplio como lo hace la ordenanza 179/00.

7°) La jurisprudencia de este Tribunal ha sido consistente en la interpretación de contribuciones como la aquí descripta. De acuerdo con los precedentes de esta Corte, algunos de los cuales se refieren a continuación, para que una contribución como la que crea la ordenanza 179/00 satisfaga el

test de constitucionalidad deben cumplirse las siguientes condiciones: a) la contribución debe ser caracterizable como una tasa y no como un mero tributo; b) su redacción debe identificar un servicio en particular que debe ser efectivamente prestado por el Estado por lo que sus términos no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos; y, c) es el fisco municipal quien debe probar, en todo caso, la concreta, efectiva e individualizada prestación estatal.

En "Compañía Química S.A. vs Municipalidad de Tucumán" (Fallos: 312:1575) se discutió la constitucionalidad de una tasa municipal de la ciudad de San Miguel de Tucumán, de gran similitud con la establecida por la ordenanza de la Municipalidad de La Banda. En ese caso, la tasa debía ser abonada "por cualquier actividad comercial, industrial o de servicios por las que se usen o aprovechen las obras y demás prestaciones que hacen al progreso regular y continuo de la ciudad, en virtud de los servicios municipales de contralor, seguridad, higiene, salubridad, moralidad y de cualquier otro no retribuido por un tributo especial pero que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población" (considerando 4°). Esta Corte, al resolver el caso, reseñó los precedentes en la materia y entendió que ellos exigían la existencia de un requisito fundamental respecto de las tasas, más precisamente, que "al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del



Corte Suprema de Justicia de la Nación

contribuyente (Fallos: 236:22 y su cita)" (considerando 7°). En los autos mencionados se concluyó que la norma local impugnada no se ajustaba a principios que "encuentran sustento en el artículo 17 de la Constitución Nacional" (considerando 8°), motivo por el cual esta Corte declaró su inconstitucionalidad.

En dos ocasiones recientes este Tribunal ha declarado la inconstitucionalidad de una contribución establecida por la Municipalidad de Córdoba en el artículo 231 del Código Tributario Municipal que gravaba "la actividad comercial, industrial y de servicios". En "Laboratorios Raffo" (Fallos: 332:1503) esta Corte adhirió a los términos del dictamen de la Procuración General que consideró que la tasa en cuestión no se relacionaba con un servicio municipal concreto, efectivo e individualizado. En el dictamen mencionado la Procuración sostuvo que la pretensión municipal es cobrar un tributo por "una serie de servicios que no deben considerarse de forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno". La Procuración mencionó que la municipalidad declaró que los servicios que se pretenden gravar se prestan "ya sea controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles y, en general, organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales,

industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad, entre ellas, las cumplidas por el impugnante" (conf. resolución de la Dirección General de Recursos Tributarios 1229, del 25 de julio de 2001, fs. 314/317 de los antecedentes administrativos). De todos modos, la Procuración concluyó que en dicho caso la pretensión recaudatoria "se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y "Mexicana de Aviación S.A. de CV", Fallos: 331:1942, entre otros)".

En "Syngenta Agro" (sentencia del 28 de mayo de 2013), esta Corte ratificó lo expresado en "Laboratorios Raffo" fulminando la decisión del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba que declaró la legitimidad de la misma tasa que esta Corte había declarado inconstitucional en "Laboratorios Raffo" mediante el simple expediente de recalificarla como un impuesto.

En "Quilpe S.A." (Fallos: 335:1987), esta Corte se pronunció sobre una tasa retributiva de servicios creada por la ciudad de La Rioja, de características también similares a la que aquí se analiza. En la sentencia dictada en estos autos se asume que la carga de la prueba sobre la prestación de un servicio, de la generalidad de los que pretenden servir de



Corte Suprema de Justicia de la Nación

fundamento a gravámenes como el que aquí se analiza, cae en cabeza del municipio que crea el gravamen en cuestión. Así, se dijo que “...en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar -si así hubiera ocurrido- la prestación del servicio (confr. Fallos: 319:2211, considerando 5°).”.

8°) Los precedentes de esta Corte citados constituyen un corpus jurisprudencial ineludible y de claras implicancias para el análisis de la “Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios” prevista en el artículo 116 del Código Tributario Municipal de la ciudad de La Banda, Santiago del Estero, que aquí se analiza. En efecto, tal como recordó esta Corte Suprema en “Quilpe S.A.”, “la distinción entre especies tributarias no es meramente académica” pues “desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno” dado que “el art. 9°, inc. b, de la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos”. En otras palabras, la contraprestación concreta, efectiva e individualizada de un servicio municipal es la clave de bóveda

del sistema de distribución de competencias tributarias entre las distintas jurisdicciones pues son estos servicios los que permiten a las municipalidades gravar a los contribuyentes que se benefician con ellos sin violar con ello la Constitución Nacional. La excesiva latitud en la caracterización de los servicios que las tasas municipales pretenden gravar convierte a dichas tasas en tributos que los municipios están inhibidos de crear. El juez Belluscio así lo ha expresado en su voto concurrente en Fallos: 312:1575 al sostener que la excesiva latitud en la determinación de los servicios que las tasas pretenden retribuir al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita contrarían el principio de legalidad tributaria, pues posibilitan "la eventual recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen". Es por ese motivo que, ante normas que realizan la descripción del hecho imponible en términos excesivamente amplios se acrecienta la obligación de demostrar la efectiva prestación de un servicio concreto, efectivo e individualizado (conf. arg. Fallos: 331:2406, considerando 12).

9°) La norma tributaria de la ciudad de La Banda utiliza una fórmula de imposición de enorme laxitud describiendo la actividad gravada por defecto y de modo residual. Así la norma indica que la tasa que se crea retribuye "cualquier otro [servicio] no retribuido por un tributo especial" por parte de los contribuyentes mencionándose las eventuales finalidades que cumpliría dicho servicio -más precisamente-, facilitar,



Corte Suprema de Justicia de la Nación

posibilitar o permitir "de manera directa o indirecta el desarrollo, ejercicio o realización de actividades comerciales, industriales, de servicio o de cualquier otra realizada o título oneroso (...)". En virtud de su texto, la norma tributaria en cuestión, en lugar de determinar los servicios por los que se pretende cobrar la tasa que se crea, constituye una coartada para gravar actividades de los contribuyentes para quienes no se brinda ningún servicio o prestación.

En casos como el de autos, donde la descripción de la actividad gravada se hace por defecto y de modo residual, y tal como esta Corte lo decidiera en "Quilpe S.A." (Fallos: 335:1987), no es justo imponer al contribuyente, cuando ha negado la prestación del servicio, la carga de probar que no ha sido efectivamente prestado. Si, a los efectos de impugnar la tasa en cuestión, debiera ser el contribuyente quien tuviera que probar que el servicio que se grava no ha sido efectivamente prestado, dada la dificultad de dicha prueba, se circunvalarían en los hechos las exigencias que determinan la constitucionalidad de las tasas retributivas de servicios tratándoselas de un modo similar a un impuesto.

De lo anterior se deriva -tal como lo especifica el dictamen de la señora Procuradora Fiscal- que "las prestaciones que la Municipalidad de La Banda alegó haber brindado, que fueron tomadas en consideración por las instancias de grado, y que en la inteligencia de ambas darían lugar a su derecho a exigir la retribución pretendida, no son servicios ni concretos,

ni efectivos, ni individualizados referidos a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, a la luz de la clara, reiterada e inveterada doctrina de Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792; 332:1503, entre muchos otros".

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por 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 presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 80 y devuélvanse las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente. Notifíquese.

VO-//-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

-// -TO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI Y DEL
SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON JUAN CARLOS MAQUEDA

Considerando:

1°) Que la empresa GASNOR S.A., licenciataria del servicio público nacional de distribución de gas natural, promovió acción declarativa de certeza contra la Municipalidad de La Banda, Provincia de Santiago del Estero, con el objeto de obtener la declaración de inconstitucionalidad de la "Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios", prevista en el art. 116 del Código Tributario Municipal.

En lo sustancial, alegó que no posee un local comercial en el municipio y que el gravamen no tiene como correlato ninguna prestación efectiva, concreta e individualizada de un servicio público en su favor. Por ello, entendió que la pretensión del fisco municipal colisiona con la ley 23.548, cuyo art. 9°, inc. b, impide a las provincias y municipios aplicar tributos análogos a los coparticipados.

2°) Que el juez federal de Santiago del Estero rechazó la demanda entablada. Consideró que, pese a la ausencia de un local comercial, la empresa ejerce actividad comercial a título oneroso en esa jurisdicción. Argumentó que la comuna presta servicios indispensables para el desarrollo de tal actividad: el registro de actividades comerciales, industriales y de servicios; la inspección de cumplimiento de los requisitos

destinados a preservar la seguridad, higiene, salubridad y moralidad de la población; y la fiscalización de la fidelidad de las pesas y medidas (confr. fs. 677 vta. y 631 de la causa principal).

3°) Que la Cámara Federal de Tucumán confirmó esa decisión. Luego de admitir la procedencia formal de la vía y reseñar la normativa aplicable, el tribunal señaló que la actividad comercial desplegada por GASNOR S.A. -distribuir el gas natural hasta el lugar convenido con sus clientes- se llevaba a cabo con ductos que pasaban por el territorio sujeto a jurisdicción municipal (fs. 725/730).

En tales términos, entendió que la comuna prestaba servicios concretos a la empresa actora, de modo tal que se justificaba el cobro de dicho tributo, sin que pudiera esgrimirse la existencia de un supuesto de doble imposición con el monto que pagaba al ENARGAS en virtud de lo establecido por los arts. 62, 63 y conchs. de la ley 24.076.

Por último, destacó que el decreto 2255/92 no contemplaba exención alguna respecto de los gravámenes locales, lo que demostraba que había sido intención de la autoridad nacional concedente que la empresa pagase ese tipo de tributo y que, como contrapartida, este fuese trasladado al usuario del servicio en la tarifa.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

4°) Que, contra esa decisión, GASNOR S.A. interpuso recurso extraordinario federal, cuya denegación motivó la interposición de este recurso de hecho.

Cuestiona la sentencia de la cámara que ratifica el pago de la tasa en tanto no cuenta con establecimientos dentro del ámbito municipal. De esta forma, insiste en la ausencia de una prestación efectiva, individualizada y concreta de un servicio municipal que justifique el pago del tributo reclamado.

Sostiene que el Código Tributario Municipal define el hecho imponible de la tasa en cuestión con extrema laxitud, aspecto que contradice la garantía constitucional de razonabilidad y el principio de legalidad en materia fiscal.

Sobre esta base argumental, refiere que dicho gravamen resulta violatorio del derecho de propiedad y del art. 31 de la Constitución Nacional, ya que adquiere el carácter de "impuesto", ignorando la prohibición consagrada en el art. 9°, inc. b, de la Ley de Coparticipación Federal.

Por último, descalifica al pronunciamiento tachándolo de arbitrario, en la medida que habría tergiversado su planteo referido a la ausencia de poder de policía municipal, tratándolo como una cuestión de doble imposición no prohibida.

5°) Que el recurso extraordinario es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la validez de una norma local por ser contraria -entre otros- a los arts. 17,

28 y 31 de la Constitución Nacional, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de la primera (art. 14, inc. 2°, de la ley 48; doctrina de Fallos: 312:1575; 332:1503; 335:1987). Asimismo, y toda vez que bajo la tacha de arbitrariedad la apelante plantea agravios que se encuentran estrechamente unidos con la cuestión federal, ambos aspectos serán examinados en forma conjunta (confr. doctrina de Fallos: 301:1194; 307:493; 313:664, entre muchos otros).

6°) Que desde su texto originario la Constitución Nacional consagró la institución municipal como parte integrante de la organización política federal, ordenando a las provincias el aseguramiento de su régimen (art. 5°). A su turno, la reforma constitucional de 1994, al incorporar el art. 123, ratificó esa intencionalidad, explicitando el "régimen municipal" del citado art. 5° al dotar a los municipios de autonomía institucional, política, administrativa, económica y financiera y confiriendo a las provincias la atribución de reglamentar -sin desnaturalizar- su alcance y contenido concreto (Fallos: 325:1249, considerando 7°; 337:1263; "*Municipalidad de la Ciudad de La Banda*", Fallos: 341:939; CSJ 1533/2017/RH1 "*ESSO Petrolera Argentina SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa*", sentencia del 2 de septiembre de 2021).

De acuerdo a este diseño, el municipio como ente autónomo encuentra su origen normativo en la Constitución Nacional y el *quantum* de sus atribuciones, competencias e



Corte Suprema de Justicia de la Nación

incumbencias, en las constituciones provinciales y demás normas complementarias de Derecho Público interno.

7°) Que el reconocimiento de la autonomía importa, necesariamente, garantizar los medios para la subsistencia. En efecto, cuando la Constitución Nacional manda a las provincias "asegurar el régimen municipal", dispone la mantención de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el reconocimiento del "derecho a los medios" (CSJ 1533/2017/RH1 "*ESSO Petrolera SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa*", sentencia del 2 de septiembre de 2021).

Dentro del derecho a los medios que garantizan la subsistencia del municipio, se encuentran los recursos provenientes de la potestad tributaria originaria que titularizan (Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, T. I, 9ª Ed., La Ley, Buenos Aires, 2004, pág. 269), pudiendo "*... generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus propios recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, complementando así las facultades de administración que le son propias*" (Convencional Prieto, *Obra de la Convención Nacional Constituyente 1994*, T. VI, pág. 5380, citado en Fallos: 337:1263, cit. y "*Municipalidad de la Ciudad de La Banda*", cit.).

El derecho a los medios económicos del municipio reconoce límites precisos que delimitan su ámbito de validez y

que derivan de: a) el Estado de Derecho; b) el sistema de organización institucional con sus diferentes niveles de decisión.

8°) Que 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* (art. 19, Constitución Nacional) que no es una expresión jurídico-formal sino una garantía sustancial, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 305:134; 312:912; 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:240, 3770; 329:59, 1554; 332:2872; 334:1437). En el ámbito municipal, exige respaldar las obligaciones tributarias en ordenanzas que especifiquen el hecho imponible, el criterio de delimitación de la esfera jurisdiccional del sujeto activo, el sujeto pasivo del gravamen, el criterio que sirve de base para establecer el *quantum* del tributo, las modalidades de pago y las exenciones (arg. doctrina de Fallos: 326:2653; 338:313). El principio de legalidad exige que las ordenanzas sean claras, precisas y conocidas, pues -en lo que al derecho tributario interesa- el contribuyente debe conocer con facilidad y exactitud sus obligaciones fiscales;

b) el *principio de igualdad ante las cargas públicas* (art. 16, Constitución Nacional), que en su genuino alcance constitucional no implica "igualitarismo", sino "equivalencia"



Corte Suprema de Justicia de la Nación

de trato, lo que permite al legislador contemplar de manera distinta situaciones que considere diferentes en la medida en que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas (Fallos: 115:111; 123:106; 127:167; 182:398; 236:168; 271:124; 273:228; 295:455; 306:1560; 318:1256);

c) el *principio de finalidad*, consecuencia de la forma republicana, representativa y democrática de la organización política, así como de la soberanía popular (arts. 1º, 33 y conchs. de la Constitución Nacional). En función de este principio todo sistema tributario tiene que estar imbuido de una finalidad de interés público o común (doct. Fallos: 312:1575) orientado a la satisfacción de necesidades públicas;

d) el *principio de no confiscatoriedad* (art. 17 de la Constitución Nacional) que prohíbe al Estado, en ejercicio de su poder fiscal, privar al contribuyente de una parte sustancial de su renta o patrimonio (doctrina de Fallos: 190:231 y 309; 194:428; 195:250; 196:122 y 511; 201:165 y 178; 202:241; 204:376; 207:238; 220:1082; 239:157; 242:73; 258:230; 268:56; 322:3255, entre muchos otros). Determinar si un tributo resulta o no resulta confiscatorio, conlleva un escrutinio estricto no solo de su naturaleza y características singulares, sino también de las circunstancias de tiempo y lugar en el que es aplicado.

9°) Que los límites al poder fiscal municipal emanados del sistema de organización institucional remiten a la distribución de la potestad tributaria prevista en la Constitución Nacional (conf. arts. 1°, 4°, 5°, 9°, 10, 11, 75, incs. 2°, 3°, 13, 18 y 30, 121, 123, 124 de la Constitución Nacional).

Con relación a la Nación, cobra relevancia la problemática de los establecimientos de utilidad nacional enclavados en territorios locales (art. 75, inc. 30, Constitución Nacional), recordando que sobre estos últimos la potestad tributaria provincial y municipal puede ejercerse en la medida en que no interfieran con el objetivo de la utilidad nacional (arg. "Telefónica Móviles Argentina S.A. - Telefónica Argentina S.A.", Fallos: 342:1063, disidencia de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 23).

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 (conf., arts. 5° y 123, Constitución Nacional, y, en lo que al municipio demandado respecta, esta Corte, "*Municipalidad de la Ciudad de La Banda*", cit.).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Y, finalmente, actúa como límite del poder fiscal local el Derecho intra-federal Tributario plasmado en instrumentos como el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 y la Ley de Coparticipación Federal 23.548, propios de un sistema de concertación fiscal en cuyo proceso de formación no debería excluirse la participación municipal.

Dentro de estos vínculos intra-federales que implican una limitación al poder tributario municipal, el art. 9º, inc. b, de la Ley de Coparticipación Federal -invocado por la actora- estipula, en lo que resulta relevante para esta causa lo siguiente: “[l]a adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: [...] b) [q]ue 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 imponibles 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...”.

10) Que, afirmada la competencia constitucional fiscal de los municipios, y determinados sus límites, corresponde analizar la validez de la “Tasa por Servicios

Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios" percibida por la Municipalidad de La Banda, para lo cual resultará necesario indagar en los principios rectores de la especie "tasa" dentro del género "tributo".

Esta Corte ha caracterizado a la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al contribuyente y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este se encuentra constreñido a su pago *aun cuando no haga uso o no tenga interés en él*, ya que tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, CSJ 1533/2017/RH1 "*ESSO Petrolera SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa*", sentencia del 2 de septiembre de 2021, entre otros).

La atribución de los municipios para crear una tasa, entendida como un recurso de naturaleza coactiva, con fuente legal, regido por el Derecho Público, se encuentra sujeta a las siguientes pautas: a) la definición clara y precisa del hecho imponible y la individualización de los servicios o actividades que se ofrecen; b) la organización y puesta a disposición del servicio, acto o bien al contribuyente, pues de lo contrario el cobro carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad del contribuyente (doctrina de Fallos: 312:1575,



Corte Suprema de Justicia de la Nación

cit.); y c) la adecuada y precisa cuantificación del tributo, debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido (Fallos: 201:545; 225:688) y la capacidad contributiva del contribuyente (CSJ 1533/2017/RH1, "*ESSO Petrolera y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa*", sentencia del 2 de septiembre de 2021, citado).

11) Que, en el caso bajo análisis, la llamada "Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios" prevista en el art. 116 del Código Tributario Municipal, tanto en la redacción vigente al momento de interponer la demanda, según surge del dictamen pericial producido en la causa, cuanto en su modificación del año 2010, de acuerdo a la información obrante en autos (confr. fs. 614/615 y 630/631), ha descripto el hecho imponible de un modo excesivamente genérico, impropio de la tipificación de las contribuciones de su clase (una de las versiones normativas contiene, inclusive, una descripción residual de los servicios como "cualquier otro no retribuido por un tributo especial").

En ese contexto, correspondía al municipio acreditar, durante el trámite de la causa, en los términos antes señalados, la organización y puesta a disposición del servicio de utilidad pública que sustenta la tasa. Lejos de ello, se ha manifestado de un modo contradictorio al afirmar que se trata de costear "*el simple señalamiento de las calles y la nomenclatura urbana*"

(primer dictamen del Fiscal Municipal, a fs. 124 vta.) y luego "la apertura de las calles para la colocación de cañerías o redes de gas" (contestación de demanda, a fs. 310 vta.). Más inexplicable aun es la versión que sostiene que "...si no existiera el Municipio tampoco la actora podría ejercer su actividad" (fs. 310 vta.).

En tales condiciones, llamada a comparecer, la demandada no ha podido comprobar -conforme a las constancias de autos- cuál es el hecho imponible de la tasa cuyo cobro pretende y cuál es su utilidad, por lo que su pretensión fiscal resulta contraria a los presupuestos señalados en el presente y, en consecuencia, atentatoria de la Constitución Nacional.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por 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 presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 80 y devuélvase las actuaciones al tribunal de origen para que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo aquí decidido. Notifíquese.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso de queja interpuesto por **GASNOR S.A.**, representada por el **Dr. Ariel Edmundo Sánchez**, con el patrocinio letrado de los **Dres. Alberto Tarsitano y María Inés Giménez**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Santiago del Estero**.