



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 2 de Septiembre de 2021

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Eso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1º) Que Eso Petrolera Argentina S.R.L. (ESSO en lo sucesivo; hoy Pan American Energy S.A. Sucursal Argentina) promovió demanda contra el Municipio de Quilmes a fin de que se deje sin efecto la resolución de fecha 19 de diciembre de 2002, mediante la cual se desestimó el recurso jerárquico contra la intimación al pago de las sumas de \$ 138.723,35 y \$ 5.284,32, en concepto de remanente adeudado por **tasa por inspección de seguridad e higiene (en adelante TISH)**.

En su presentación inicial, la actora sostuvo que liquidó y pagó la TISH luego de distribuir sus ingresos brutos totales en las diferentes jurisdicciones en que desarrolla actividad comercial, **tomando como base imponible únicamente los ingresos brutos devengados en el Municipio de Quilmes**. En concreto, explicó que la liquidación y pago de la suma de \$ 210.136 en concepto de TISH cubría íntegramente los costos directos e indirectos por los **servicios efectivamente prestados por el Municipio de Quilmes en dos estaciones de servicio** ubicadas en su jurisdicción, más precisamente en la calle Aristóbulo del Valle esquina Presidente Perón (períodos 4/96 a 12/01) y en la calle Mitre 880 (períodos 8/00 a 7/02)

respectivamente. Señaló que su liquidación -calculada en demasía- incluso tuvo en cuenta ingresos originados en otras diez estaciones de servicio ubicadas en Quilmes pero explotadas por operadores independientes de ESSO (conf. el expediente 4091-8960-D-02 y demanda de fs. 63/70 vta. de los autos principales a los que también corresponden las referencias de fojas subsiguientes).

En este marco, cuestionó que el municipio pretendiera cobrarle la TISH sobre una base imponible que alcanzaba a los ingresos devengados en otros municipios de la Provincia de Buenos Aires y en las que ESSO no tiene local o establecimiento habilitado.

Puntualmente cuestionó la intimación y la resolución de la municipalidad, pues entendió que no se daban las condiciones necesarias para la aplicación del artículo 35 del Convenio Multilateral. En este sentido, consideró que tal cláusula no era aplicable a tasas toda vez que, según afirmó, estas deben retribuir la prestación de un servicio público individualizado y guardar proporcionalidad con el "costo del servicio público efectivamente prestado como contrapartida por la comuna". Bajo tal premisa, explicó, "resulta inadmisibles" determinar la tasa por una circunstancia tan ajena a la prestación misma del servicio como lo sería el calcular su base tomando en cuenta los ingresos devengados por ESSO en un territorio ajeno a la municipalidad.



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Subsidiariamente, planteó la inconstitucionalidad del referido artículo 35 del Convenio Multilateral. Tachó de irrazonable que el poder tributario municipal pudiera desbordar su jurisdicción territorial incluso en el modo de calcular las bases imponibles dirigidas a cuantificarlo. A su vez, consideró violatorio del derecho a la igualdad que pudieran crearse dos categorías de contribuyentes: unos cuya actividad se reduce al municipio y otros cuyos ingresos se generan en otros municipios.

2º) Que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires rechazó la demanda entablada. Para así decidir, señaló que la actora cuenta con dos establecimientos habilitados en el municipio demandado y, con base en la interpretación del artículo 35 del Convenio Multilateral elaborada en otros precedentes propios, entendió que el tercer párrafo de esa disposición autoriza al municipio a calcular el gravamen sobre el cien por ciento del monto imponible del impuesto a los ingresos brutos atribuible al fisco provincial. Asimismo, descartó, por infundados, los planteos de inconstitucionalidad del artículo 35 del Convenio Multilateral citado.

Por otra parte, y en función de las constancias de la causa, tuvo por acreditada una efectiva prestación del servicio con diversas visitas e inspecciones por parte del personal municipal en las estaciones de servicio de su propiedad ya señaladas.

Acreditada la prestación del servicio, descartó el agravio vinculado a la desproporcionalidad de la tasa. En este sentido, sostuvo que no existen normas constitucionales o legales que impongan a las tasas una proporcionalidad estricta entre el costo del servicio y el monto del gravamen. En ese orden indicó que mediante esta tasa no debía atenderse exclusivamente a los gastos de la oficina que prestaba el servicio en cuestión, ya que su existencia y el cumplimiento de sus fines dependían de la organización municipal en su totalidad, cuyas erogaciones generales debían incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación era cuestión propia de la política financiera local. En este entendimiento de los estándares contra los que debe ponderarse la razonabilidad de la tasa, consideró que, en el caso, no se había demostrado la alegada desproporcionalidad.

3º) Que ESSO dedujo recurso extraordinario federal contra esa sentencia el que, luego de ser respondido por la contraria, fue denegado por el *a quo*, circunstancia que motivó la interposición de la presente queja (cf. fs. 237/242 vta., 250/254 y 258/258 vta.).

En su recurso, la actora expresa tres agravios:

1. En primer lugar, sostiene que el artículo 35 del Convenio Multilateral no puede ser entendido como la autorización para que una municipalidad pueda "gravar hechos imponderables ocurridos fuera de sus límites geográficos" (cf. fs.



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

240 vta.). Alega que tal agravio resulta admisible y suscita una cuestión federal en la medida en que el litigio "versa sobre la interpretación de normas de carácter federal como lo es el Convenio Multilateral de 1977" (fs. 239), y toda vez que la sentencia es arbitraria porque (i) la cuestión aquí debatida ya ha sido resuelta por esta Corte de manera favorable a su pretensión en un caso "estrictamente análogo", en el expediente caratulado "YPF S.A." (Fallos: 329:5); y (ii) contradice la jurisprudencia de este Tribunal en la causa CSJ 340/2003 (39-H)/CS1 "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 8 de junio de 2010, que estableció la necesaria existencia de "un punto de conexión" entre las actividades desarrolladas y la jurisdicción que las grava.

2. En segundo lugar, en lo que respecta a la inexistencia de una norma que exija la proporcionalidad entre el monto de la tasa y el costo del servicio, así como la efectiva prestación de este último, denuncia que la postura adoptada por el pronunciamiento apelado confronta con los parámetros constitucionales estructurados por esta Corte -doctrina de Fallos: 234:663; 259:413; 329:792, entre otros- que no solo exigen la prestación efectiva del servicio, "sino también una vinculación razonable entre el costo del mismo y lo que recauda el municipio en contrapartida" (fs. 242).

3. Finalmente, plantea que el artículo 35 del Convenio Multilateral resulta **inconstitucional**. Para fundar este agravio

-subsidiario del primero- explica que la interpretación según la cual "el citado acuerdo autoriza a la apropiación de ingresos foráneos al municipio (...) resultaría contraria al principio de razonabilidad (art. 28 CN), por vulneración del régimen federal de gobierno y la distribución de competencias tributarias consagrados en la Constitución Nacional (art. 75, incs. 2 y 12), con afectación, también, de la 'cláusula comercial' (cfr. art. 75, inc. 13 de la CN)" -fs. 241 vta.-.

4°) Que, con arreglo a lo previsto en la acordada 30/2007, el Tribunal celebró el 6 de junio de 2019 una audiencia pública informativa con la participación de las partes y de los Amigos del Tribunal admitidos en los términos de la acordada 7/2013, en la cual los miembros de esta Corte preguntaron sobre distintos aspectos de la controversia (cfr. acta de fs. 166/166 vta. del cuaderno de queja).

5°) Que, respecto del primer agravio de la recurrente vinculado a cómo debe leerse el artículo 35 del Convenio Multilateral, corresponde desestimar por manifiestamente infundada su afirmación de que la interpretación de esa norma constituye cuestión federal, toda vez que se trata de derecho federal según el precedente "Canteras" (Fallos: 303:1595). En efecto, la sucinta justificación de la recurrente omite por completo que esta Corte al fallar en los autos "Papel Misionero SAIFC" (Fallos: 332:1007) abandonó la doctrina sentada en las causas "El Cóndor Empresa de Transportes S.A." (Fallos: 324:4226) y "Argencard S.A." (Fallos: 327:1473), reinstaurando



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

el tradicional entendimiento según el cual el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local (arg. doctrina de Fallos: 316:324 y 327; 332:1007 y 336:443). Tiene dicho este Tribunal que ese convenio consiste en "un régimen contractual entre los estados provinciales y la ciudad de Buenos Aires con arreglo al cual se distribuye la base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones (arg. Fallos: 329:59 y su cita)", (Fallos: 338:845, considerando 4°), constituyendo una "herramienta de coordinación financiera..." (Fallos: 338:845, considerando 5°).

Con específica referencia al artículo 35 del Convenio Multilateral, tiene dicho este Tribunal que las "divergencias sobre la interpretación de normas de derecho público local -como lo es el Convenio Multilateral- deben ser ventiladas ante los jueces locales, que deberán examinar el alcance de un tributo que deriva de una ordenanza municipal creada y aplicada por las autoridades de igual carácter, interpretándolos en el espíritu y en los efectos que la soberanía local ha querido darles", (Fallos: 331:2586). Ello -concluyó el Tribunal- tiene fundamento en el "resguardo del respeto al sistema federal y de las autonomías provinciales que requieren que sean los jueces locales los que intervengan en las causas en que se ventilen cuestiones de esa naturaleza" (arg. doctrina de Fallos: 331:2586).

6°) Que, en línea con lo expresado, tampoco resulta admisible el primer agravio en razón de la arbitrariedad

invocada por la actora en cuanto a que la máxima instancia local en su lectura del artículo 35 del Convenio Multilateral se habría apartado de precedentes de esta Corte. Por el contrario, ninguno de los pronunciamientos en los que se fundamenta la arbitrariedad resultan aplicables a este caso.

Recuérdese que el artículo 35 del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, en lo pertinente, prescribe que:

*"En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.*

*La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio, si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida.*

*Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en*





## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

*aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial...".*

Así, en el primero de los precedentes invocados por la recurrente, "YPF S.A.", (Fallos: 329:5), este Tribunal declaró arbitraria una sentencia en la cual la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná había admitido que la Municipalidad de Concepción del Uruguay exigiera una tasa de higiene sobre el 100% de los ingresos provinciales con fundamento en que el contribuyente había omitido probar debidamente el pago efectuado por tasas similares a otras municipalidades de la Provincia de Entre Ríos. De tal manera, la solución dada por esta Corte al caso se limitó a invalidar esa lectura, lo cual -como puede advertirse sin dificultad- **constituye un supuesto evidentemente distinto al presente**, el cual no trata de las consecuencias que emergen de la posibilidad de un contribuyente de demostrar el pago de una tasa similar en otras localidades de la misma provincia. Es así que del precedente citado no es dable concluir -como lo hace el dictamen de la Procuración en el párrafo 7º de su apartado III- que su doctrina consiste en que el Convenio "no prevé la posibilidad de acrecentamiento (...) como consecuencia (...) de ausencia de local o establecimiento" en otro u otros municipios.

En cuanto al segundo fallo invocado, CSJ 340/2003 (39-H)/CS1 "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 8 de junio de 2010, cabe puntualizar que tanto los hechos -referidos al alcance de la jurisdicción tributaria de la Provincia de Tierra del Fuego sobre el mar territorial adyacente a sus costas- como la solución dada por este Tribunal -el rechazo de esa pretensión frente a la inexistencia de un "punto de conexión" entre el territorio provincial y la porción de actividad realizada a extramuros de sus límites- en nada se relacionan con el mecanismo previsto en el artículo 35 del Convenio Multilateral, cuya finalidad es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 338:845).

7º) Que despejados los puntos anteriores, el recurso extraordinario es formalmente admisible, en cambio, con relación al segundo agravio, esto es la proporcionalidad de la tasa, pues se pone en tela de juicio la validez de normas locales por ser contrarias -entre otros- a los artículos 28 y 75, incisos 2º y 13 de la Constitución Nacional, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de las primeras (artículo 14, inciso 2º, de la ley 48).

8º) Que la cuestión central sobre la que se agravia ESSO radica en cuestionar la potestad tributaria del municipio ejercida en el marco de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, la ley orgánica de las municipalidades y las



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

ordenanzas municipales pertinentes, y finalmente al amparo de la autonomía municipal que reconoce la Constitución Nacional.

Al respecto, cabe señalar que desde su texto originario la Constitución Nacional consagró al municipio como parte integrante de la organización política federal, ordenando a las provincias el aseguramiento de su régimen (artículo 5°). Luego, la reforma constitucional de 1994 -al incorporar el artículo 123- ratificó esa intencionalidad, explicitando que el "régimen municipal" del citado artículo 5° refería a la capacidad jurídico-política de la autonomía en sus aspectos institucional, político, administrativo, económico y financiero, y confiriendo a las provincias la atribución de reglamentar -sin desnaturalizar- su contenido y alcances concretos (Fallos: 325:1249, considerando 7°; 337:1263 y 341:939).

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 incumbencias, en las constituciones provinciales y demás normas complementarias de derecho público interno.

Bidart Campos ha dicho que esta cláusula recogió la mejor tradición municipalista pues "la autonomía de los municipios de provincia ya no podrá ser una mera autarquía administrativa, ni los municipios podrán ser reputados simples circunscripciones territoriales, o descentralizaciones administrativas" (Bidart Campos, Germán, "Tratado Elemental de

Derecho Constitucional Argentino", Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2000, Tomo I-A, Ediar, Buenos Aires, p. 670).

9º) Que el reconocimiento de la autonomía importa, necesariamente, garantizar los medios para la subsistencia de los municipios. En efecto, cuando la Constitución Nacional manda a las provincias a "asegurar el régimen municipal", dispone -naturalmente- el reconocimiento de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el "derecho a los medios".

Dentro del "derecho a los medios" para la subsistencia del municipio, se encuentran los recursos provenientes de la potestad tributaria que titularizan, la cual les permite "*...generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus 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, p. 5380, citado en Fallos: 337:1263 y 341:939).

10) Que, entre los recursos tributarios, las tasas municipales constituyen un capítulo central para lograr el cumplimiento de los cometidos de dicha organización estatal, cuya finalidad primaria consiste en atender las necesidades más concretas, inmediatas e indispensables de la comunidad. En ese orden, las tasas, por su naturaleza, se encuentran sujetas a los límites y exigencias que resultan de los principios constitucionales de la tributación (artículos 1º, 16, 17, 19 y



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

33 de la Constitución Nacional), como así también a la distribución de competencias propia de nuestra forma de estado federal (artículos 1º, 4º, 5º, 9º, 10, 11, 75 incisos 2º, 3º, 13, 18 y 30, 121, 123, 124 y 129 de la Constitución Nacional).

En tal sentido, esta Corte ha calificado 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 (Fallos: 332:1503, 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 al contribuyente, pues de lo contrario el cobro carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad (doctrina de Fallos: 312:1575); y c) la adecuada y precisa cuantificación del tributo (base imponible, alícuota, exenciones y deducciones), debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido (Fallos: 234:663) y la **capacidad contributiva** (Fallos: 343:1688, voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

11) Que, en lo atinente a la prestación del servicio, esta Corte ha señalado invariablemente que desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, ni tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; 335:1987 y sus citas).

En el caso, del dictamen pericial contable elaborado en base a los libros de inspecciones labrados en las estaciones de servicios involucradas, se desprende que se documentaron tres inspecciones en una de las dos estaciones de servicio (cfr. respuesta al punto de pericia número 7, a fs. 163), y esa prueba solo mereció una impugnación del municipio, quien sostuvo la presencia de otras visitas a los establecimientos e inclusive un acta de infracción derivada de ellas (fs. 171 vta. y 172).

Sobre esa base, la máxima instancia local tuvo por acreditada no solo la organización y puesta a disposición del servicio sino la prestación efectiva y directa en reiteradas oportunidades de los servicios.

12) Que en lo referido a la cuantificación del tributo, y específicamente en la selección de la base imponible, este Tribunal ha resuelto que para que aquella constituya una legítima manifestación del poder tributario, resulta inobjetable que la fijación de su cuantía tome en consideración no solo el costo de los servicios que se ponen a disposición de cada



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

contribuyente sino también su **capacidad contributiva** (Fallos: 343:1688, voto de los jueces Maqueda y Rosatti, arg. doctrina de Fallos: 234:663; 277:218 y 287:184).

En este orden de ideas, no existen reparos de índole constitucional para recurrir a los ingresos brutos del contribuyente como indicador de **capacidad contributiva** y factor para el cálculo de la base imponible de un tributo como el considerado en autos, en tanto ello no derive en resultados irrazonables, desproporcionados y disociados de las prestaciones directas e indirectas que afronta el municipio para organizar y poner a disposición el servicio.

13) Que en la audiencia celebrada el 6 de junio de 2019, frente a una consulta efectuada a la representante de la parte actora, esta reconoció que “[l]a **capacidad contributiva** tiene que ser un elemento fundante de la aplicación de las tasas, pero no en la misma medida que lo es en el impuesto, sino sujeto a que con eso se cubra toda la financiación del servicio que el municipio necesite para prestar plenamente la inspección por razones de seguridad e higiene, salubridad, medioambiente, y las demás funciones que estén establecidas por el legislador local en el hecho imponible” (cfr. versión taquigráfica de la audiencia citada).

En tal sentido, el artículo 22 de la ordenanza fiscal aplicable definió al hecho imponible con alcances cuya razonabilidad se encuentra fuera de discusión en el caso,

requiriendo el pago del gravamen "[p]or los servicios generales de inspección, información, asesoramiento, zonificación destinados a preservar la seguridad, salubridad, higiene y contaminación del medio ambiente, en locales, establecimientos, oficinas y dependencias donde se desarrollen actividades comerciales, industriales y de servicios; inclusive la prestación de servicios públicos".

Admitida la **capacidad contributiva** como un componente de la tasa municipal que se considera en autos y, por ende, la facultad del municipio de vincular su *quantum* a los ingresos brutos, cuadra destacar que en su recurso extraordinario la apelante no ha aportado argumentos tendientes a demostrar en concreto la irrazonabilidad o desproporción del tributo, limitándose a manifestar "...en lo que respecta a la inexistencia de norma que exija proporcionalidad entre el costo de la tasa y el servicio prestado y la necesidad de la prestación efectiva del mismo, la sentencia dictada confronta con la pacífica doctrina [jurisprudencial] de la Corte Nacional que exige, para cobrar una tasa, la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio...", agregando que "[e]llo no solo comprende la prestación efectiva del servicio -y no potencial- sino también a una vinculación razonable entre el costo del mismo y lo que recauda el municipio en concepto de la tasa" (fs. 242).





## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Se trata en definitiva de afirmaciones que no alcanzan para descalificar a la tasa cuestionada y convertirla en un tributo constitucionalmente inválido.

14) Que, por último, con relación al tercer agravio de la recurrente vinculado a la inconstitucionalidad del artículo 35 del Convenio Multilateral cabe recordar que esa declaración constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, ya que configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como la *ultima ratio* del orden jurídico, por lo que no debe recurrirse a ella sino cuando una estricta necesidad lo requiera (Fallos: 327:1899 y 342:685). Asimismo se ha dicho que no cabe efectuarla sino cuando la repugnancia del precepto con la cláusula constitucional invocada sea manifiesta, requiriendo de manera inexcusable un sólido desarrollo argumental y la demostración de un agravio determinado y específico (Fallos: 249:51; 299:291; 335:2333; 338:1444, 1504; 339:323, 1277; 340:669 y 341:1768).

En el caso, la alegada inconstitucionalidad del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral carece de sustento fáctico y jurídico consistente, sin ninguna referencia que conecte los hechos de la causa a las normas constitucionales invocadas; el simple cotejo del planteo subsidiario de inconstitucionalidad esbozado a fs. 241/242 del remedio federal denota la insuficiencia argumentativa de la actora, lo cual conduce a su irremediable desestimación.

Por lo demás, admitida dentro de la base imponible la posibilidad de ponderar los ingresos brutos del contribuyente y la ausencia de un agravio correctamente desarrollado para comprobar la desproporción de la tasa, los cuestionamientos contra la constitucionalidad del artículo 35 del Convenio Multilateral devienen meramente **conjeturales e hipotéticos** y carecen de vinculación directa con la solución del caso.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara parcialmente admisible el recurso extraordinario y **se confirma la sentencia apelada**. Con costas. Reintégrese el depósito obrante a fs. 40 del cuaderno de queja. Agréguese la queja al principal, notifíquese y devuélvase.

VO-//-



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

-// -TO DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON  
de NOLASCO

Considerando:

1º) Que Esso Petrolera Argentina S.R.L. (hoy Pan American Energy S.A. Sucursal Argentina) promovió demanda contra la Municipalidad de Quilmes para que se dejara sin efecto la resolución dictada por ese municipio con fecha 19 de diciembre de 2002, en el expediente 4091-8960-D-02, mediante la cual se la había intimado a ingresar las sumas de \$ 138.723,35 y \$ 5.284,32, en concepto de tasa por inspección de seguridad e higiene correspondiente a servicios prestados en dos estaciones de servicio ubicadas en las calles Aristóbulo del Valle esquina Presidente Perón (períodos 4/96 a 12/01) y Mitre 880 (períodos 8/00 a 7/02), respectivamente.

2º) Que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires rechazó la demanda. Para así decidir, señaló que la actora no discutía su calidad de sujeto pasivo del gravamen sino que su pretensión estaba vinculada con el cálculo de la obligación tributaria respectiva, pues se computaba como base imponible, además de los ingresos brutos originados en el ámbito territorial del municipio demandado, los obtenidos en otros municipios en los cuales no existían establecimientos de su propiedad, lo cual –según la actora– estaba en contraposición con lo establecido en el artículo 35 del Convenio Multilateral.

Afirmó el *a quo* que la demandante tenía dos locales habilitados en el municipio y que, por lo tanto, su actividad se encontraba alcanzada por la tasa. Agregó que, como tenía dicho en reiteradas oportunidades, la circunstancia de que no concurriesen otros municipios no vedaba la posibilidad del municipio demandado de gravar el 100% de la porción de los ingresos brutos correspondientes a la provincia –luego de la aplicación del Convenio Multilateral y repartida la base total del contribuyente con las demás provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires–, ya que, precisamente, el tercer párrafo del artículo 35 del citado convenio autorizaba a tomar como base imponible de la tasa ese 100% de la porción de base atribuible a la provincia respectiva.

Por otra parte, sostuvo que no se observaba que el ataque subsidiario a la constitucionalidad del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral que había argüido la actora fuese consistente en su fundamentación pues, según surgía de su propio planteo, no sustentaba la impugnación en norma constitucional alguna ni había explicitado concretamente en qué consistía la afectación a sus derechos.

Entendió que tampoco merecían acogida favorable las consideraciones referidas a la ilegitimidad del tributo en razón de que el monto a pagar no se correspondía exactamente con el costo del servicio. Expresó, siguiendo su propia jurisprudencia, que era indudable la facultad de los municipios bonaerenses para crear y exigir el pago de la tasa, a la luz de lo dispuesto en



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

la constitución de la provincia y en la ley orgánica de las municipalidades, máxime cuando el contribuyente no había cuestionado la constitucionalidad de tales normas.

Agregó que tampoco cabía reputar inválida la tasa por el hecho de que se hubiese recurrido a los ingresos brutos, en general, como mecanismo de cuantificación de la base imponible, toda vez que ello también respondía a una legítima aplicación del esquema tributario de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 del Convenio Multilateral y en el artículo 10 de la ley local 10.559 (ley de coparticipación de impuestos entre la Provincia de Buenos Aires y sus municipalidades), cuya validez no había sido puesta en tela de juicio. En particular, enfatizó que el artículo 10 de la ley 10.559 establecía la prohibición para los municipios de la provincia de disponer gravámenes que se determinasen sobre los ingresos brutos, pero excluía expresamente de esa veda la tasa por inspección de seguridad e higiene.

Finalmente, señaló que no existían normas constitucionales o legales que obligaran a que las tasas exhibiesen proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, ya que mediante lo que se percibe por ellas no debía atenderse exclusivamente a los gastos de la oficina que prestaba el servicio, sino que tanto la existencia de esta como el cumplimiento de sus fines dependían de la organización municipal en su totalidad, cuyas erogaciones generales debían incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya

determinación era una cuestión propia de la política financiera local. Añadió que, al contrario de lo expresado por la actora, de las constancias de la causa surgía que se habían efectuado varias visitas e inspecciones por parte del personal municipal en ambas estaciones de servicio de su propiedad, a fin de realizar la prestación retribuida mediante la gabela en disputa.

3º) Que contra esa sentencia, Esso Petrolera Argentina S.R.L. dedujo el recurso extraordinario cuya denegación motivó la presente queja.

La recurrente aduce que al tomar como base imponible para la tasa la porción de ingresos brutos correspondiente a toda la provincia, el municipio grava hechos imponderables ocurridos fuera de su jurisdicción, lo cual está en contraposición con lo establecido por este Tribunal en Fallos: 319:2211 y en la causa CSJ 340/2003 (39-H)/CS1 "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 8 de junio de 2010. Sostiene que necesariamente debe existir un punto de conexión entre las actividades desarrolladas por cada contribuyente y el municipio impositor para que este pueda tomarlas como base imponible del tributo, lo que no acontece en el caso de autos; y agrega que las cuestiones aquí planteadas guardan analogía con las debatidas en el precedente de Fallos: 329:5.

Por otra parte, expresa que el planteo de inconstitucionalidad del tercer párrafo del artículo 35 del



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Convenio Multilateral fue realizado en subsidio, para el supuesto en que se interpretase que el citado precepto autorizare la apropiación de ingresos ajenos al municipio; y que dicha hermenéutica es contraria al principio de razonabilidad (artículo 28 de la Constitución Nacional), vulnera el régimen federal de gobierno y la distribución de las competencias tributarias consagradas en la Constitución (artículo 75, incisos 2º y 12) y afecta la "cláusula comercial" (artículo 75, inciso 13). También considera que el accionar de la demandada constituyó una intromisión en la potestad fiscal de otros municipios al alcanzar la riqueza producida en otras jurisdicciones, afectando su derecho de propiedad.

Por último, sostiene que el monto cobrado por la tasa no resulta razonable en comparación con el costo de la prestación del servicio, circunstancia que, a su juicio, quedó acreditada en autos con la prueba producida.

4º) Que con arreglo a lo previsto en la acordada 30/2007, el Tribunal fijó una audiencia pública informativa para el día 6 de junio de 2019, a la cual se convocó a las partes y a los Amigos del Tribunal que habían sido admitidos en los términos de la acordada 7/2013. Luego de que estos últimos efectuaran sus presentaciones, el Tribunal interrogó a las partes sobre distintos aspectos de la controversia, tal como da cuenta el acta incorporada a fs. 166/166 vta.

5°) Que con respecto al agravio vinculado con la interpretación del artículo 35 del Convenio Multilateral, cabe recordar que esta Corte ha considerado que dicho instrumento forma parte del derecho público local (Fallos: 316:324, 327; 332:1007; 336:443) y consiste en un régimen contractual entre los estados provinciales y la Ciudad de Buenos Aires con arreglo al cual se distribuye la base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos entre las distintas jurisdicciones (Fallos: 329:59 y sus citas; 338:845).

Por consiguiente, resulta aplicable al caso la consolidada doctrina del Tribunal según la cual el conocimiento de las cuestiones de derecho público local se encuentra reservado a los jueces provinciales y es, en consecuencia, ajeno a la vía extraordinaria prevista en el artículo 14 de la ley 48 (Fallos: 335:98; 343:580). En este sentido, tiene dicho esta Corte que lo decidido por el superior tribunal de justicia de la provincia no resulta irrazonable si fue resuelto sobre la base de la interpretación de normas locales, a la luz de las circunstancias fácticas del pleito, que por ser propias del conocimiento de los jueces de la causa no autorizan la apertura de la instancia federal, cuando cuenta con argumentos suficientes que, al margen de su acierto o error, impiden su descalificación en los términos de la doctrina de la arbitrariedad (Fallos: 330:4211).

A su vez, cabe recordar que la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto





## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

corregir pronunciamientos presuntamente equivocados en orden a temas no federales, pues para su procedencia se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (Fallos: 329:2206, 3761; 330:133). En otros términos, esta doctrina impide a esta Corte sustituir a los jueces de la causa en cuestiones que les son privativas y solo habilita su intervención en supuestos de desaciertos y omisiones de extrema gravedad, a causa de los cuales los pronunciamientos no puedan adquirir validez jurisdiccional (Fallos: 324:3421, 3494 y 4321).

Bajo ese estándar, por las razones que se expresan a continuación, la decisión apelada no resulta descalificable, máxime cuando esta Corte tiene dicho que la apreciación de la tacha de arbitrariedad es particularmente restringida respecto de pronunciamientos de superiores tribunales de provincia cuando deciden sobre cuestiones de hecho y derecho público local, como ocurre en el caso (Fallos: 326:3334; 330:1491; 343:580).

En efecto, el *a quo* señaló que resultaba aplicable la parte final del artículo 35 del Convenio Multilateral en cuanto establece que "...cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales o similares de las jurisdicciones adheridas, solo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u otra oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la

correspondiente habilitación podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial". Sobre esa base, consideró –tal como lo había hecho en otros precedentes que citó– que la circunstancia de que no concurren otros municipios no desplazaba la posibilidad de gravar en un 100% los ingresos provinciales, al entender que la falta de participación tributaria entre más de una comuna autorizaba el gravamen del total del monto imponible atribuible al fisco provincial. Agregó que tal criterio era el sostenido, al tiempo de liquidarse el tributo, por la Comisión Arbitral y que fue luego ratificado por la ley local 14.393.

Sostuvo también que en el caso concurrían los supuestos del precepto y que las particulares condiciones en que desarrollaban su actividad los agentes de comercialización de la actora no constituían una razón suficiente que permitiera legitimar un apartamiento interpretativo de la clara y categórica previsión normativa.

Finalmente, señaló –recordando sus propias doctrinas– que si las normas tributarias son claras en la descripción de las circunstancias configurativas del hecho imponible, no procede en la instancia contencioso administrativa más que analizar su aplicación al caso concreto, y que constituye elemental regla de hermenéutica que cuando el texto de la norma es claro y expreso no cabe prescindir de sus términos, correspondiendo aplicarla estrictamente y en el sentido que resulta de su propio contenido.



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Si bien la recurrente alega que el alcance otorgado por el superior tribunal provincial al tercer párrafo del citado artículo 35 del Convenio Multilateral deviene irrazonable en tanto habilita al fisco local a cobrar un tributo que excede los ingresos brutos generados en el ámbito jurisdiccional del municipio demandado, no logra demostrar –ni se advierte en el caso– que tal interpretación constituya un supuesto excepcional de arbitrariedad que justifique la intervención de esta Corte. La crítica del recurrente traduce un evidente desacuerdo con el sentido que la corte provincial asignó a la norma en cuestión y con las consecuencias que de allí se derivan, postulando una conclusión diversa. Mas los defectos hermenéuticos que sostienen el planteo distan de alcanzar el estándar definido por este Tribunal hace más de cincuenta años para dar lugar a un supuesto de inequívoco carácter excepcional como es la arbitrariedad (caso “Estrada”, Fallos: 247:713; 330:4797; 340:914), con arreglo al cual se debe demostrar que la equivocación del pronunciamiento impugnado es tan grosera que aparece como algo inconcebible dentro de una racional administración de justicia. En definitiva, la crítica de la recurrente es insuficiente para concluir que la interpretación realizada por el tribunal provincial no resulte una de las posibles de acuerdo con las disposiciones legales en juego.

Tal conclusión encuentra sustento en la inveterada doctrina de esta Corte según la cual el respeto a la autonomía de las provincias requiere que se reserven a sus jueces las

causas que en lo sustancial del litigio versen sobre aspectos propios de esa jurisdicción (Fallos: 311:1428; 312:943; 313:548; 314:810, entre otros). De ahí que las cuestiones que se vinculan con las facultades de los tribunales provinciales, el alcance de su jurisdicción y la forma en que ejercen su ministerio, son materias que se encuentran regladas por la Constitución y las leyes locales y escapan a la instancia del recurso extraordinario, en virtud del respeto debido a las atribuciones de las provincias de darse sus propias instituciones y regirse por ellas (Fallos: 303:469; 305:112; 306:617; 311:100 y 1855; 330:1491). Ese mismo respeto determina que esta Corte no pueda transformarse en el intérprete final de las decisiones que adoptan los tribunales provinciales dentro de sus atribuciones y por aplicación de las normas que integran sus ordenamientos jurídicos, o en un órgano de unificación de la jurisprudencia provincial (Fallos: 330:1491).

6º) Que con relación al planteo subsidiario de inconstitucionalidad, cabe recordar que la declaración judicial de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado como *ultima ratio* del orden jurídico, por lo que no cabe efectuarla sino cuando la repugnancia del precepto con la cláusula constitucional invocada sea manifiesta y de incompatibilidad inconciliable (Fallos: 311:394; 312:122; 322:842; 338:1504, entre muchos otros), requiriendo de manera inexcusable un sólido desarrollo argumental y la demostración de un agravio



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

determinado y específico (Fallos: 249:51; 299:291; 324:3345; 327:831; 333:447; 335:2333; 338:1444, 1504; 339:1277; 340:669; 341:1768).

El a quo ya había advertido sobre la inconsistencia del cuestionamiento formulado en este sentido por la recurrente, al señalar que tal como surgía con toda evidencia de su propio planteo, no sustentaba la impugnación en norma constitucional alguna ni explicitaba en qué consistía concretamente la afectación a sus derechos.

Frente a ello, en su remedio federal, la actora se limitó a señalar que la interpretación realizada por el a quo del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral "...resultaría contraria al principio de razonabilidad (art. 28 CN), por vulneración del régimen federal de gobierno y la distribución de competencias tributarias consagradas en la Constitución Nacional (art. 75, incs. 2 y 12), con afectación, también, de la 'cláusula comercial' (cfr. art. 75, inc. 13 de la CN)"; y que "...el proceder de la Municipalidad de Quilmes constituye una intromisión en la potestad fiscal de otros Municipios al alcanzar la riqueza producida en sus jurisdicciones con lesión, por lo tanto, del derecho de propiedad (art. 18 de la C.N.)...".

Tan escueta y genérica alegación de inconstitucionalidad, desprovista de sustento fáctico y jurídico consistente, resulta insuficiente para que este Tribunal ejerza

la atribución que reiteradamente ha calificado como la más delicada de las funciones que pueden encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos: 312:72; 322:842; 328:1416; causa CSJ 578/2007 (43-D)/CS1 "Defensoría Pública de Menores n° 4 c/ Molinari, Pedro Carlos", sentencia del 1° de abril de 2008), circunstancia que conduce a su desestimación.

7°) Que los agravios dirigidos a cuestionar lo decidido en cuanto a la prestación del servicio, tampoco son aptos para suscitar la apertura de esta instancia extraordinaria, toda vez que ese aspecto de la decisión se fundó exclusivamente en el examen y ponderación de los hechos y de los instrumentos probatorios existentes en la causa, razón por la cual dichos planteos remiten también a la consideración de cuestiones que, por su naturaleza, son propias de los jueces de la causa y ajenas a la instancia del artículo 14 de la ley 48, sin que la interesada haya logrado demostrar la arbitrariedad que alega.

Ello es así, toda vez que la recurrente se limita a expresar que la prestación del servicio por parte del municipio debe ser efectiva y no potencial, pero omite toda referencia respecto de la prueba valorada por el *a quo* para tener por acreditada la prestación efectiva del servicio, especialmente cuando este último expresó que "[a]l contrario de lo afirmado por la actora, de las constancias de la causa surge que se efectuaron varias visitas e inspecciones por parte del personal municipal (secretaría de política sanitaria, entre el 21-X-1996



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

y el mes de mayo de 2002, conf. últimas fojas sin numeración del Memorando n° 08, del 1° de abril de 2008, agregado por cuerda a las presentes actuaciones)".

La efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito (Fallos: 335:1987). En el caso, el *a quo* consideró probado dicho extremo con la prueba aportada por el municipio demandado y la recurrente no realizó impugnación alguna al respecto.

8°) Que, en cambio, el recurso extraordinario resulta formalmente admisible en cuanto al agravio relativo a la falta de proporcionalidad entre lo recaudado por el municipio mediante el cobro de la tasa y el costo del servicio prestado, pues se cuestiona la validez de normas locales bajo la pretensión de ser contrarias a la Constitución Nacional y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de las primeras (artículo 14, inciso 2°, de la ley 48).

Sobre el punto, el Tribunal tiene dicho que la relación que debe existir entre la tasa y el costo del servicio público que justifica su cobro no implica una equivalencia estricta sino que al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio a algo no menos individualizado –bien o acto– del contribuyente

(Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792; 335:1987); y que dada la imposibilidad de establecer con exactitud el costo individual para cada caso particular, la tasa se fija como una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado (Fallos: 192:139; 201:545).

A su vez, el Tribunal ha considerado equitativo y aceptable que, para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos, se tome en cuenta no solo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la **capacidad contributiva** de los mismos, ya sea representada por el valor del inmueble o el de su renta, o bien estimada en función de los ingresos brutos originados por la actividad industrial o comercial que desarrolla, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor **capacidad**, equilibrando de ese modo el costo total del servicio (Fallos: 234:663; 277:218; 287:184). Por consiguiente, los principios de igualdad y de **capacidad contributiva** tienen incidencia para la determinación del modo de calcular la base imponible de la tasa, referida a los costos de la prestación del servicio, tal como lo ha reiterado el Tribunal en el reciente precedente de Fallos: 343:1688.

Sobre esas bases, en el caso, los cuestionamientos constitucionales al modo en que las normas locales determinan los elementos cuantitativos de la tasa en cuestión debían sustentarse no solo en su falta de proporción con relación al costo del servicio prestado por el municipio demandado, sino





*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

también en función de la **capacidad contributiva** tenida en cuenta por el referido tributo, extremo que la recurrente no ha siquiera invocado.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara parcialmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Reintégrese el depósito obrante a fs. 40. Agréguese la queja al principal, notifíquese y devuélvase.

VO-//-

-//-TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI

Considerando:

1º) Que Esso Petrolera Argentina S.R.L. (hoy Pan American Energy S.A. Sucursal Argentina) promovió demanda contra la Municipalidad de Quilmes a fin de que se dejase sin efecto la resolución dictada por ese municipio con fecha 19 de diciembre de 2002, en el expediente 4091-8960-D-02, mediante la cual se la había intimado a ingresar las sumas de \$ 138.723,35 y \$ 5.284,32, en concepto de tasa por inspección de seguridad e higiene correspondiente a servicios prestados en dos estaciones de servicio ubicadas en la calle Aristóbulo del Valle esquina Presidente Perón (períodos 4/96 a 12/01) y en la calle Mitre 880 (períodos 8/00 a 7/02), respectivamente.

2º) Que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires rechazó la acción intentada. Para así decidir, señaló que la actora no discutía su calidad de sujeto pasivo del gravamen, sino que su pretensión estaba vinculada con el cálculo de la obligación tributaria respectiva, pues se computaba como base imponible, además de los ingresos brutos originados en el ámbito territorial del municipio demandado, los obtenidos en otros municipios en los cuales no existían establecimientos de su propiedad, lo cual -según la accionante- estaba en contraposición con lo establecido en el artículo 35 del Convenio Multilateral (en adelante CM).



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

En ese sentido, afirmó que la actora tenía dos locales habilitados en el municipio y que, por lo tanto, su actividad se encontraba alcanzada por la tasa. Agregó que, como tenía dicho en reiteradas oportunidades, la circunstancia de que no concurriesen otros municipios no vedaba la posibilidad del municipio demandado de gravar el 100% de la porción de los ingresos brutos correspondientes a la provincia -luego de la aplicación del citado CM y repartida la base total del contribuyente con las demás provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-, ya que, precisamente, el tercer párrafo del artículo 35 del CM autorizaba a tomar como base imponible de la tasa ese 100% de la porción de base atribuible a la provincia respectiva.

Por otra parte, sostuvo que no se observaba que el ataque subsidiario a la constitucionalidad del tercer párrafo del artículo 35 del CM que había argüido la actora fuese consistente en su fundamentación pues, según surgía de su propio planteo, no sustentaba la impugnación en norma constitucional alguna ni había explicitado concretamente en qué consistía la afectación a sus derechos.

A su vez, entendió que tampoco merecían acogida favorable las consideraciones referidas a la ilegitimidad del tributo en razón de que el monto a pagar no se correspondía exactamente con el costo del servicio. Expresó, siguiendo su propia jurisprudencia, que era indudable la facultad de los municipios bonaerenses para crear y exigir el pago de la tasa, a

la luz de lo dispuesto en la constitución de la provincia y en la ley orgánica de las municipalidades, máxime cuando el contribuyente no había cuestionado la constitucionalidad de tales normas. Añadió que, al contrario de lo expresado por la actora, de las constancias de la causa surgía que se habían efectuado varias visitas e inspecciones por parte del personal municipal en ambas estaciones de servicio de su propiedad, a fin de realizar la prestación retribuida mediante la gabela en disputa. En este entendimiento de los estándares contra los que debe ponderarse la razonabilidad de la tasa, consideró que, en el caso, no se había demostrado la alegada desproporcionalidad.

Agregó que tampoco cabía reputar inválida la tasa por el hecho de que se hubiese recurrido a los ingresos brutos, en general, como mecanismo de cuantificación de la base imponible, toda vez que ello también respondía a una legítima aplicación del esquema tributario de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 del CM y en el artículo 10 de la ley local 10.559 (ley de coparticipación de impuestos entre la Provincia de Buenos Aires y sus municipalidades), cuya validez no había sido puesta en tela de juicio. En particular, enfatizó que el artículo 10 de la ley 10.559 establecía la prohibición para los municipios de la provincia de disponer gravámenes que se determinasen sobre los ingresos brutos, pero excluía expresamente de esa veda la tasa por inspección de seguridad e higiene.



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

3º) Que, contra esa sentencia, Eso Petrolera Argentina S.R.L. dedujo el recurso extraordinario cuya denegación motivó la presente queja.

La recurrente aduce que al tomar como base imponible para la tasa la porción de ingresos brutos correspondiente a toda la provincia, el municipio grava hechos imponderables ocurridos fuera de su jurisdicción, lo cual está en contraposición con lo establecido por este Tribunal en Fallos: 319:2211 y en la causa CSJ 340/2003 (39-H)/CS1 "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 8 de junio de 2010. Sostiene que necesariamente debe existir un punto de conexión entre las actividades desarrolladas por cada contribuyente y el municipio para que este pueda tomarlas como base imponible del tributo, lo que no acontece en el caso de autos; y agrega que las cuestiones aquí planteadas guardan analogía con las debatidas en el precedente de Fallos: 329:5.

Por otra parte, expresa que el planteo de inconstitucionalidad del tercer párrafo del artículo 35 del CM fue realizado en subsidio, para el supuesto en que se interpretase que el citado precepto autoriza la apropiación de ingresos ajenos al municipio; y que dicha hermenéutica es contraria al principio de razonabilidad (artículo 28 de la Constitución Nacional), vulnera el régimen federal de gobierno y la distribución de las competencias tributarias consagradas en la Constitución (artículo 75, incisos 2º y 12) y afecta la

"cláusula comercial" (artículo 75, inciso 13). También considera que el accionar de la demandada constituyó una intromisión en la potestad fiscal de otros municipios al alcanzar la riqueza producida en otras jurisdicciones, afectando su derecho de propiedad.

Por último, sostiene que el monto cobrado por la tasa no resulta razonable en comparación con el costo de la prestación del servicio, circunstancia que, a su juicio, quedó acreditada en autos con la prueba producida.

4°) Que el recurso resulta admisible, en primer lugar, en relación con el agravio relativo a la falta de prestación del servicio, a la proporcionalidad de la tasa y a su costo, en los que el recurrente alega que la sentencia apelada confronta con la pacífica doctrina de esta Corte.

5°) Que esta Corte Suprema ha señalado que el sistema federal, que la Constitución reconoce (Fallos: 338:1356), sería una mera declaración si no fuera completado con un principio general de descentralización institucional, inspirado en el objetivo de lograr una sociedad más abierta y participativa (arg. Fallos: 342:1061, "Telefónica Móviles Argentina S.A.", voto del juez Lorenzetti).

Este principio importa un reparto equilibrado entre la Nación, las provincias y los municipios.



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

En esta línea, esta Corte ha interpretado que la Constitución reconoce a las provincias sus poderes originarios e indefinidos (artículo 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (artículo 75) (Fallos: 304:1186, entre muchos otros).

Por esta razón, a las provincias corresponde exclusivamente "darse leyes y ordenanzas de impuestos locales de policía [...] y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 (actual art. 126) de la Constitución Nacional" (Fallos: 7:373; 9:277; 150:419 y 320:619, entre otros) y la razonabilidad, que es requisito de todo acto legítimo (Fallos: 288:240).

Con específica relación a los municipios, esta Corte ha señalado que son actores principales del sistema federal, y requieren de los recursos necesarios para cumplir sus finalidades (arg. Fallos: 337:1263, considerando 7º y 343:1389, voto de los jueces Maqueda, Lorenzetti y Rosatti).

En consecuencia, no pueden ser privados de las atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido.

6º) Que este principio federal de descentralización institucional y de suficiencia de recursos obliga a la Nación en relación con las provincias y a las provincias en relación con los municipios.

En este sentido, el régimen financiero federal debe asegurar la suficiencia de recursos para que cada nivel de gobierno cumpla con sus cometidos constitucionales.

Ello es así porque "...el sistema federal constitucional argentino se funda en el principio de 'lealtad federal' o 'buena fe federal', conforme al cual en el juego armónico y dual de competencias debe evitarse que los estados 'abusen en el ejercicio de esas competencias, tanto si son propias como si son compartidas o concurrentes'" (Fallos: 342:509, "Bazan"). El régimen de coparticipación permite conferir "racionalidad a la administración y distribución de recursos financieros y fiscales entre las diferentes jurisdicciones; estructurar un espacio institucional de concertación federal desde donde se diseñe, en un marco de participación igualitaria, la matriz tributaria y la pauta distributiva de los fondos que se recauden; superar los inconvenientes que genera un sistema rígido de separación de fuentes tributarias; beneficiar al contribuyente individual, disminuyendo la presión fiscal global y reduciendo los costos de la percepción, fundamentalmente dando posibilidad a las provincias chicas de poder compartir la recaudación de otras provincias; favorecer a los estados provinciales más pobres, que permite su subsistencia en este momento..." (Fallos: 338:1389; "Santa Fe", considerando 4°).

7°) Que el principio de autonomía municipal y suficiencia de recursos ha sido afectado en el caso.





## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

En materia municipal el principio de suficiencia significa que cada municipio tiene que disponer de ingresos suficientes para cumplir con sus fines y se integra con el de solidaridad que exige, por su parte, a las provincias responder por la suficiencia financiera de aquellos municipios que no alcancen a cubrir sus gastos con el ejercicio de sus potestades propias.

En clara relación con lo señalado, en la audiencia pública celebrada en este expediente quedó en evidencia la preocupante situación financiera de los municipios, ya que se incrementaron sus funciones y se disminuyeron sus recursos.

Las normas presupuestarias de la Nación y de las provincias deben prever ingresos suficientes para que los municipios puedan desempeñar su función. En la medida en que se le adjudican más funciones, deben contar con los recursos necesarios para poder cumplirlas.

8º) Que el incumplimiento de estos principios de descentralización y suficiencia de recursos produce un efecto de traslación de cargas tributarias, y es la causa de este tipo de conflictos.

En numerosos casos, esta Corte Suprema tuvo que resolver conflictos derivados de la insuficiencia de recursos de las provincias, que hace que ellas aumenten las cargas tributarias en procura de mayores ingresos. En el mismo sentido, si los municipios no reciben recursos adecuados también aumentan

las cargas, distorsionando así todo el sistema fiscal, con la consecuente sobrecarga tributaria hacia los contribuyentes.

Las circunstancias referidas en dicha audiencia, acerca de la falta de correspondencia entre las funciones asignadas a estos entes y los recursos con los que cuentan para llevarlas adelante, requieren un serio debate parlamentario y deben ser contempladas por los demás actores del federalismo.

La falta de cumplimiento de las normas dentro del sistema federal no puede constituirse en una habilitación para crear tributos por fuera de los límites constitucionales.

Por ello, resulta necesario el cumplimiento estricto de la Nación hacia las provincias y de estas respecto de los municipios, pero estos últimos deben evitar crear cargas de manera anómala para suplir las deficiencias del federalismo fiscal.

Sin perjuicio de lo dicho, y en ausencia de una solución general, corresponde a esta Corte decidir el caso.

9º) Que definido con claridad el principio de descentralización institucional, la autonomía financiera de los municipios para cumplir sus funciones, y constatado el desequilibrio en el reparto de recursos, corresponde examinar la decisión de fijar una tasa municipal en el caso.

Esta Corte ha especificado con claridad los caracteres jurídicos de la tasa municipal.



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

El primero de ellos es que su presupuesto de hecho consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado. Los precedentes son claros al señalar que al cobro de una tasa 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; 332:1503, entre otros).

El segundo es que la suma dineraria que se cobra debe tener un vínculo razonable con la prestación del servicio. En este sentido, esta Corte ha indicado que el "pago de tasas o servicios... finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado" (arg. Fallos: 192:139) y que resulta necesario que el monto de la tasa y el costo del servicio guarden cierta relación, sin que ello deba interpretarse como una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201:545; 234:663, entre otros). Ello es así pues, desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa, ella no puede superar más allá de un límite discreto y razonable el costo del servicio, toda vez que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio divisible se financien otros servicios -divisibles o indivisibles- y aun funciones del gobierno municipal.

En efecto, una interpretación contraria importaría desnaturalizar la esencia de la tasa ya que, si se exige un

servicio de tales características, consecuencia lógica de ello es la razonable relación entre ambos elementos.

El juicio de razonabilidad exige una proporción entre el costo del servicio que el legislador decidió que debía prestarse y el monto de lo recaudado por el tributo que el mismo legislador eligió para financiar ese servicio -y no otro-, en tanto tiene que existir una determinada ligazón entre el aspecto material del hecho imponible y el cuantitativo.

Este control de razonabilidad es aplicable también cuando se utiliza la **capacidad contributiva** como parámetro ya que, si bien esto puede ser legítimo (Fallos: 234:663; 277:218, entre otros), no puede haber un resultado desproporcionado o disociado del gasto que demanda la prestación del servicio.

El tercer carácter es que no es necesario que el obligado haga uso efectivo del servicio. La tasa, basada en un servicio, no es una relación obligacional privada que requiera el cumplimiento de una prestación para exigir su pago. Por ello, una vez que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; 335:1987, entre otros).

El cuarto elemento es que, tratándose de un servicio de higiene y seguridad basado en una decisión de un municipio que tiene una jurisdicción determinada, hay una delimitación



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

territorial. Esta es la regla general que resulta razonable y de la que se desprende la adecuada proporción que debe guardar la gabela con la prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad (arg. Fallos: 319:2211). Sin embargo, como se verá más adelante, lo dicho no puede confundirse con la hipótesis discutida en autos respecto de lo establecido en el tercer párrafo del artículo 35 del CM y la interpretación que de su texto realiza la corte provincial.

De estos precedentes surge que la tasa municipal es una suma dineraria que debe tener una vinculación razonable con el costo del servicio, con el territorio en el que se lo presta, que puede tener una referencia a la **capacidad contributiva** y para cuyo cobro alcanza con la organización y puesta a disposición del particular, sin que este pueda rehusar su pago por no hacer uso o no tener interés en él.

10) Que, en el presente caso, no se ha probado la violación de estos principios.

Tanto la alegada falta de prestación del servicio, así como lo referido a la proporcionalidad de la tasa y su relación con el costo del servicio por ella retribuido, no fueron suficientemente fundados por la actora en su recurso, al tratarse de simples manifestaciones sin respaldo y, muchas de ellas, incluso dogmáticas (conf. fs. 242 de los autos principales), que no lograron desvirtuar la ponderación, realizada por el *a quo*, de la prueba producida en autos.

La apelante se ha limitado a expresar que la prestación del servicio por parte del municipio "debe ser efectiva y no potencial", pero omite toda referencia concreta al caso y no consigue derribar la valoración de la corte provincial, en cuanto tuvo por acreditada, de las constancias de la causa, la prestación efectiva del servicio (mediante visitas e inspecciones efectuadas por el personal municipal) y, a su vez, descartó el agravio vinculado a la desproporción del tributo en cuestión.

En alusión a esto último, la recurrente tampoco ha refutado los fundamentos del decisorio apelado ya que se circunscribe a reproducir expresiones genéricas acerca de la vinculación entre el costo del servicio y lo recaudado en concepto de tasa y a invocar precedentes de este Tribunal, pero sin articularlo ni correlacionarlo con las circunstancias del expediente.

En este sentido, en su recurso, el apelante sostuvo que el monto cobrado por la tasa no resultaba razonable en comparación con el costo de la prestación del servicio, circunstancia que, a su juicio, quedó acreditada en autos con la prueba producida. Sin embargo, a diferencia de lo que alega, queda claro de los párrafos precedentes que no ha logrado demostrar que el *a quo*, en sus valoraciones, se haya apartado de las constancias de la causa ni ha probado la irrazonabilidad o desproporción del tributo en cuestión. La sola invocación de una doctrina de esta Corte, en tanto ella no esté razonada con



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

referencia a las circunstancias de la causa y a los términos del fallo que lo resuelve, resulta insuficiente. Todo ello conduce, de manera inevitable, a la desestimación de su argumento.

11) Que lo dicho es suficiente para rechazar el recurso por falta de argumentación y de prueba en el caso concreto.

No obstante ello, corresponde aclarar la cuestión relativa al Convenio Multilateral.

En primer término, cabe señalar que la mayoría de esta Corte ha afirmado que este instrumento forma parte del derecho público local. Sin embargo, el suscripto ha votado en disidencia en el citado precedente de Fallos: 332:1007, que abandonó la doctrina sentada en "El Cóndor Empresa de Transporte S.A." (Fallos: 324:4226), y en otros posteriores.

En segundo lugar, es dable resaltar su jerarquía y recordar que esta Corte tiene dicho que los "pactos fiscales, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias, [...] prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes [...] esa jerarquía *superior* que cabe

reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza..." (Fallos: 338:1356).

La finalidad de este instrumento es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades económicas en forma inescindible en más de una jurisdicción fiscal, al fijar una determinada esfera de imposición para cada una de estas (Fallos: 298:392, considerando 6º; 305:1471; 329:59; 338:845, entre muchos otros).

Asimismo, cabe subrayar el importante rol que cumple como herramienta de coordinación financiera, norma a la que se refiere el artículo 9º, inciso b, ap. 1, de la ley 23.548, que prescribe la obligación de las provincias que adhieran al régimen de coparticipación vigente a suscribir y a respetar el citado Convenio (Fallos: 338:845, considerando 5º, primer párrafo). Del mismo modo, es misión del citado acuerdo medir cuánto de la actividad corresponde a cada jurisdicción y distribuirla entre ellas (Fallos: 338:845, considerando 6º, segundo párrafo).

En lo que hace ahora al tercer párrafo del artículo 35 de ese instrumento y, en concreto, al agravio de la actora referido a que el superior tribunal provincial, en su lectura de la norma, se habría apartado de precedentes de esta Corte, corresponde desestimarlos por las razones que seguidamente se expondrán.





## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

En el primero de los pronunciamientos citados (Fallos: 329:5) la actora afirma que la cuestión resuelta en aquella oportunidad por este Alto Tribunal resulta un caso "estrictamente análogo" al aquí debatido, pero cabe desde ya señalar lo incorrecto de este razonamiento. En efecto, yerra la recurrente cuando propugna una aplicación automática de dicho precedente, pues basta una mera lectura y el cotejo de ambas causas para advertir que se trata de supuestos distintos, en los que tanto los hechos, como la letra de los textos de los ordenamientos provinciales y municipales involucrados, resultan diferentes. A mayor abundamiento, no se discute en estas actuaciones cuáles son las previsiones del CM frente a la falta de prueba del contribuyente del pago del tributo en otra u otras jurisdicciones.

Más disímiles aun resultan las circunstancias, las normas analizadas, y la solución dada por el Tribunal, en el otro fallo traído a colación por la actora (causa CSJ 340/2003 (39-H)/CS1 "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa", del 8 de junio de 2010), que versaba sobre la pretensión de la Provincia de Tierra del Fuego de gravar con el impuesto a los ingresos brutos las actividades desarrolladas por una empresa de transporte aéreo en dos plataformas petroleras ubicadas en el mar territorial argentino, pero fuera del límite de tres millas marinas y que, como surge con claridad del relato, en nada se relaciona con lo que se discute en autos.

En lo referido al agravio vinculado con el alcance que el *a quo* le asignó a ese tercer párrafo en aquellos casos en que no concurren otros municipios, la crítica de la recurrente no alcanza a desvirtuar el pronunciamiento como acto jurisdiccional válido y deviene insuficiente para concluir que la exégesis realizada por ese tribunal provincial no resulte una de las posibles.

12) Que, por último, con relación al planteo subsidiario de inconstitucionalidad de este artículo 35; tiene dicho esta Corte que la declaración de invalidez de una norma es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado como la *ultima ratio* del orden jurídico y su procedencia requiere que el pedido pertinente tenga un sólido desarrollo argumental y contar con fundamentos de igual carácter (conf. arg. Fallos: 324:3345; 327:831, 1899; 329:4135; 337:149; 339:1277, entre otros).

Esta carga no puede considerarse cumplida en el caso con los cuestionamientos genéricos efectuados por la recurrente y sin dar cuenta precisa de un agravio determinado y específico, lo que deja en evidencia que el planteo fue desprovisto de un sustento fáctico y jurídico consistente y resulta insuficiente para que la Corte Suprema ejerza la atribución que reiteradamente ha calificado como la más delicada de las funciones que pueden encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos: 249:51; 299:291; 335:2333; 338:1504; 339:323, 1277 y 340:669).



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Reintégrese el depósito obrante a fs. 40. Agréguese la queja al principal, notifíquese y devuélvase.

Recurso de queja interpuesto por **Axion Energy Argentina SA (ex Esso Petrolera Argentina SRL)**, representada por el **Dr. José María Sferco**.

Tribunal de origen: **Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires**.