Poder Judicial de la Nación

Cédula de Notificación

CS Sala **CSJ**

Fecha de emisión de notificación: 11/septiembre/2026

CSJN

CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

26000112007107

TRIBUNAL: CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. SITO EN Talcahuano 550 PLANTA BAJA C.A.B.A.

FECHA DE RECEPCIÓN EN NOTIFICACIONES:

Sr.:	DRA. LAURA MONTI
Domicilio:	27166732471
Tipo de Domicilio:	Electrónico
Carácter:	Sin Asignación
Observaciones Especiales:	Sin Asignación

1105/2023	CSJ	S		Sin Asignación
EXPTE. N°	SECRET.	COPIAS	PERSONAL	OBSERV.

El Ujier de la Corte Suprema de Justicia Nacional NOTIFICA a Ud. la Resolución dictada en los autos: MUTUAL DE AYUDA ENTRE FERROVIARIOS ACTIVOS Y JUBILADOS DE LA FRATERNIDAD SECCIONAL PERGAMINO FC MITRE c/ MUNICIPALIDAD DE PERGAMINO s/PRETENSION DECLARATIVA DE CERTEZA **Expte. N° 1105/2023**

Según copia que se acompaña.

QUEDA UD DEBIDAMENTE NOTIFICADO

Fdo.: FERNANDO DANIEL BRAVO, PROSECRETARIO ADMINISTRATIVO -UJIER-

Buenos Aires, 10 de septiembre de 2026

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Mutual de Ayuda entre Ferroviarios Activos y Jubilados de la Fraternidad Sección Pergamino FC Mitre c/ Municipalidad de Pergamino s/ pretensión declarativa de certeza", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que la “Mutual de Ayuda entre Ferroviarios Activos y Jubilados de la Fraternidad Sección Pergamino” (en adelante, “la mutual”) interpuso una acción declarativa de certeza contra la Municipalidad de Pergamino en la que planteó la inconstitucionalidad de la tasa por inspección de seguridad e higiene (TISH) en razón de que la municipalidad demandada nunca le había prestado el servicio previsto en dicha tasa. Asimismo, se agravió de la falta de proporción entre el monto abonado, calculado sobre la base de sus ingresos brutos, y el costo global de la prestación del servicio. Por otro lado, planteó la inconstitucionalidad del artículo 94, inciso b [*rectius est* "inciso c"], de la ordenanza fiscal que excluye a las mutuales de la exención de pago de la TISH por resultar violatorio del artículo 29 de la ley 20.321 de asociaciones mutuales.

2°) Que el juez de primera instancia hizo lugar a la demanda y concluyó en que la mutual se encontraba exenta del pago de la TISH por aplicación del artículo 29 de la ley 20.321. En consecuencia, declaró abstracto el tratamiento de los planteos basados en la inconstitucionalidad de la tasa deducidos por la actora.

3°) Que la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de San Nicolás revocó la sentencia de primera instancia. Para así decidir, consideró que la mutual estaba obligada a

abonar la TISH puesto que no se encontraba exenta de su pago en el ámbito municipal, conforme lo dispuesto por la ordenanza fiscal aplicable y el artículo 29 de la ley 20.321. Respecto del planteo de inconstitucionalidad por falta de prestación del servicio, sostuvo que no podía prosperar porque la Suprema Corte bonaerense adoptaba el criterio de la potencialidad de la prestación del servicio y, además, porque existían constancias de visitas realizadas a la mutual por la municipalidad. Finalmente, rechazó el planteo fundado en la desproporción de la tasa en razón de no encontrarse acreditado un supuesto de confiscatoriedad como consecuencia del pago de dicho tributo.

4°) Que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires rechazó el recurso de inaplicabilidad de ley deducido por la mutual contra la sentencia de la cámara.

El juez preopinante, Dr. Soria, afirmó que no se encontraba en discusión que la mutual tuviese su sede dentro de la municipalidad demandada y que esta última hubiese acreditado la efectiva prestación del servicio. Al respecto, rechazó el planteo de que las inspecciones municipales se habían realizado luego del traslado de la demanda, a fin de crear una aparente prestación del servicio. Sostuvo que tal cuestión concernía a la fijación de los hechos litigiosos y su valoración que, por regla general, resulta ajena a la competencia extraordinaria local, sin que la recurrente hubiese probado la arbitrariedad de la sentencia de la cámara (cfr. punto IV.1).

Por otro lado, en disidencia respecto de esta cuestión, sostuvo que la validez de la TISH no se encontraba condicionada a que el municipio realizase una inspección en cada período fiscal o cada cierta cantidad preestablecida de períodos. Agregó que una tesitura semejante iría en contra de

las modernas técnicas regulatorias basadas en el voluntario acatamiento fundado en la disuasión, así como que, presumiblemente, atentaría contra el propio interés del administrado, al estar constantemente sujeto al escrutinio de sus instalaciones, incrementando exponencialmente sus chances de detección y sanción por violaciones. Al respecto, reiteró las razones que había empleado en el precedente "Automóvil Club Argentino", sentencia del 29 de diciembre de 2020, para oponerse al criterio adoptado por el tribunal superior bonaerense respecto de que los servicios municipales relacionados con la TISH deben prestarse con una "periodicidad razonable" para que la tasa resulte válida (cfr. punto IV.2).

Respecto de la mutual, entendió que el hecho de que el municipio no la hubiese inspeccionado en los años anteriores a la interposición de la demanda no permitía afirmar rotundamente que se estuviese en presencia de una exacción ilegítima, puesto que se hallaba fuera de discusión la existencia de instrumentalidades oficiales para hacerlo. Señaló que, sin perjuicio de que la mutual no había probado la alegada ausencia de prestación de los servicios en casi cincuenta años, su pretensión declarativa de certeza tenía básicamente como objeto determinar si se encontraba exenta de la TISH por aplicación de la ley 20.321, cuestión sobre la que se había expedido el juez de primera instancia. Al respecto, apuntó que en el desenvolvimiento de las instancias recursivas la actora había reducido la cuestión a dirimir al agravio basado en la falta de prestación efectiva del servicio, con evidentes problemas en el andamiaje procesal que se había montado. En base a lo expuesto, concluyó en que —encontrándose acreditada la existencia de una inspección a la mutual realizada el día 21 de octubre de 2016— no podía sostenerse que la sentencia de la cámara fuese irrazonable al extremo de lo inconcebible (cfr. punto IV.3).

Sobre el planteo referido a la desproporción del monto de la tasa con relación al costo del servicio prestado, el voto del juez Soria sostuvo que no existe norma constitucional o legal que exija tal proporcionalidad y, agregó, que con lo que se recauda por dicho tributo no debe atenderse únicamente a los gastos de las oficinas que prestan el servicio, sino a la total organización municipal (cfr. punto V.1). Con base en lo expuesto, concluyó en que las impugnaciones basadas en la cuantía de la tasa solo deben acogerse en caso de que el contribuyente demuestre que lo abonado resulta prohibitivo, destructivo o confiscatorio en relación con su volumen o giro patrimonial (cfr. punto V.2), extremos que no habían sido acreditados por la mutual (cfr. punto V.3).

Por último, sobre el agravio relativo al presunto incumplimiento del compromiso establecido en el artículo 1°, inciso 2°, del "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" de promover la derogación de las tasas municipales que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado o que excedan el costo que derive de su prestación, sostuvo que se trataba de un compromiso de menor intensidad, comparado con el asumido respecto de los tributos provinciales, que no había implicado derogación o supresión inmediata de los regímenes locales ni una interdicción operativa a futuro. Agregó que se trató del enunciado de un propósito, con el carácter de una obligación de medios, para instar a las municipalidades a dejar sin efecto tasas que no se vinculan con una efectiva contraprestación por su parte. Sobre la base de lo expuesto, concluyó en que la adhesión provincial al referido Pacto no había consagrado una delimitación negativa de las competencias que hubiese privado a los municipios de sus atribuciones normativas y fiscales reconocidas por la Constitución provincial (cfr. puntos VI.1 a VI.3).

El juez Genoud compartió la conclusión del juez Soria respecto de que la ley 20.321 no exime a la mutual del pago de la TISH. Por otro lado, sostuvo que no correspondía analizar el planteo relativo a que la base imponible de la TISH se conforma con los ingresos brutos provinciales, puesto que se trataba de una cuestión plasmada en el recurso extraordinario de nulidad ya desestimado; y compartió las razones brindadas por el voto preopinante para rechazar la alegada falta de razonabilidad de la TISH por resultar desproporcionada respecto del costo del servicio (cfr. punto I).

Sin perjuicio de ello, este magistrado trató el cuestionamiento sobre la ausencia de prestación del servicio por parte de la municipalidad, concretamente, la cuestión relativa a la carga de la prueba de dicha prestación. Al respecto, sostuvo que esa Suprema Corte bonaerense había recogido en las sentencias “Automóvil Club Argentino” y “Cappaccioni”, esta última del 24 de febrero de 2021, los lineamientos de los precedentes de esta Corte “Quilpe S.A.”, Fallos: 335:1987, y “Laboratorios Raffo S.A.”, Fallos: 332:1503, estableciendo que quien está en mejores condiciones de individualizar y precisar las actuaciones administrativas realizadas es la propia autoridad ante la cual tramitan (cfr. punto II.2). Respecto de la mutual recurrente, sostuvo que su planteo sobre la ausencia de prestación del servicio resultaba desenfocado de su pretensión inicial —referida a la exención de la tasa por aplicación de la ley 20.321—, lo que determinaba su fracaso. Agregó que la inconstitucionalidad de la TISH por la ausencia de efectiva prestación del servicio —junto con otros agravios constitucionales— había sido argumentada en subsidio, concluyendo en que no correspondía su análisis por separado por exceder y desbordar sobradamente el objeto de la pretensión declarativa en los términos expuestos por la recurrente, al no existir falta de certeza a su respecto (cfr. punto II.3).

Finalmente, el juez Torres —cuyos fundamentos fueron compartidos por la jueza Kogan— adhirió a la solución adoptada por los jueces Soria y Genoud con relación a la insuficiencia técnica del recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto, sin perjuicio de exponer las razones por las cuales consideraba que correspondía su rechazo (cfr. puntos I y III). Luego de reseñar los agravios de la recurrente, trató el referido a que la municipalidad había prestado el servicio una única vez, cuando ya se había iniciado el presente proceso. Al respecto, compartió con el juez Genoud que la impugnación de la mutual resultaba confusa e insuficiente para cumplir con su cometido. Sin embargo, a fin de brindar una respuesta satisfactoria a tal impugnación, adhirió a los fundamentos del juez Soria expuestos en los puntos IV.1 y IV.3 de su voto en el sentido de que había llegado incólume a esa instancia extraordinaria la valoración que la cámara había efectuado de los hechos y de la prueba producidos en autos. En base a lo expuesto, rechazó los planteos referidos a la violación de las cláusulas de la ley de coparticipación y a la falta de prestación efectiva del servicio (cfr. punto III.1).

Por otra parte, rechazó el planteo sobre la ausencia de proporcionalidad entre el monto de la tasa y el costo global del servicio al adherir a los fundamentos del juez Soria expuestos en los puntos V.1 a V.3 de su voto; y desestimó el relativo al "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" al suscribir a los puntos VI.1 a VI.3 del voto de dicho juez preopinante (cfr. punto III.3).

5°) Que la mutual interpuso el recurso extraordinario federal cuya denegación originó la presente queja. Se agravia de que la sentencia apelada resuelve la cuestión constitucional involucrada en forma contraria al derecho

federal invocado y con arbitrariedad manifiesta. Concretamente, sostiene que la TISH afecta su derecho de propiedad y los principios de legalidad y razonabilidad en razón de que su pago debe retribuir servicios efectivamente prestados y guardar relación con el costo global de la prestación. Afirma que, en un segundo orden de ideas, impugnó la potestad municipal para gravar a las entidades mutuales basándose en los artículos 29 de la ley 20.321 y 41 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, que obliga a fomentar la constitución de cooperativas y mutuales estableciendo un tratamiento fiscal acorde.

Señala que las únicas inspecciones le fueron realizadas los días 21 y 27 de octubre de 2016, con posterioridad al traslado de la demanda ocurrido el 14 de octubre de 2016; y el día 5 de abril de 2017, luego de que el 28 de marzo de 2017 diligenciara el oficio en el que el juzgado interviniente había solicitado a la municipalidad que informase si se habían realizado inspecciones en su local. Por otra parte, se agravia de que el rechazo del planteo referido a la exigencia de proporcionalidad del monto de la tasa vulneró su derecho de defensa, señalando que el juez de primera instancia le había denegado la solicitud de librar oficio a la municipalidad a los fines de verificar el monto recaudado por la TISH y el costo del servicio relacionado.

6°) Que de lo expuesto surge que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires —en los diferentes votos que concurrieron a formar mayoría— desestimó el recurso de inconstitucionalidad deducido por ser "técnicamente insuficiente" para revertir el pronunciamiento de la cámara, en los términos del artículo 279 *in fine* del Código Procesal Civil y Comercial provincial. Sin embargo, y tal como surge del relato que antecede, a pesar de

expresar que el recurso se desestimaba por problemas formales, los jueces trataron cada uno de los argumentos desarrollados por la actora para fundar la cuestión federal oportunamente planteada y concluyeron a favor de la constitucionalidad de la norma local cuestionada. En consecuencia, el recurso extraordinario resulta admisible en tanto se ha puesto en tela de juicio la validez de una norma local por ser contraria —entre otros— a los artículos 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 (artículo 14, inciso 2º, de la ley 48; doctrina de Fallos: 312:1575; 332:1503 y 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 (cfr. doctrina de Fallos: 301:1194; 307:493; 313:664, entre muchos otros).

7°) Que, en efecto, al interponer la acción declarativa de certeza que dio origen a esta causa, la mutual planteó como primer agravio la inconstitucionalidad de la TISH con fundamento en que no estaba cumplido el requisito de la prestación efectiva del servicio y en la ausencia de proporción entre el monto abonado y el costo global del servicio (cfr. punto V, fs. 30 y ss.). Respecto del primero de los fundamentos mencionados, sostuvo que la TISH *"se convierte en inconstitucional al ser acompañada de una omisión continua en la conducta del Municipio que consiste en la falta de prestación del servicio correspondiente a la tasa de seguridad e higiene"* (fs. 30) y alegó que el *"municipio no ha prestado el servicio, ya que nunca ha vigilado la seguridad e higiene de nuestra entidad mutualista violándose de esta manera el principio de divisibilidad y efectividad"* (fs. 32). Más adelante en su escrito de demanda planteó la inconstitucionalidad del artículo 94, inciso c, de la ordenanza fiscal

aplicable (t.o. 2009) —que exceptúa a las mutuales de la exención de la TISH— al sostener que contradecía la exención establecida en el artículo 29 de la ley 20.321 de entidades mutuales (cfr. punto X, fs. 37 y ss.).

Según surge del escrito reseñado, la mutual planteó como principal agravio el incumplimiento del requisito de la prestación efectiva del servicio en razón de que la municipalidad demandada nunca había inspeccionado la seguridad e higiene de sus instalaciones. Aunque la mutual no planteó con carácter subsidiario el agravio referido a la exención de la tasa por aplicación de la ley 20.321, dicha supletoriedad se infiere del hecho de que la eventual declaración de inconstitucionalidad de la TISH por incumplimiento del requisito mencionado hubiese tornado inoficioso el tratamiento de aquel otro.

La mayoría del superior tribunal local —integrada por los jueces Soria, Torres y Kogan— sostuvo que la demanda se había iniciado *"básicamente, para determinar si la mutual estaba librada de tener que pagar tasas en general a partir de la exención que trae la ley nacional 20.321",* habiendo luego quedado la cuestión a dirimir *"imperceptiblemente reducida a la temática de la prestación efectiva del servicio, con evidentes problemas en el andamiaje procesal que se había montado"* (cfr. punto IV.3 del voto del juez Soria, al que adhirieron los jueces Torres y Kogan, cfr. punto III.1 del voto del juez Torres).

Pese a ello —a diferencia del voto del juez Genoud— los jueces mencionados trataron dicho agravio, concluyendo en que concernía a *"algo atinente a la fijación de los hechos litigiosos y a su valoración* […] *ajen*[o] *a la competencia extraordinaria"* y que la mutual no había acreditado la arbitrariedad de la sentencia de la cámara (cfr. punto IV.1 del voto del juez

Soria, al que adhirieron los jueces Torres y Kogan, cfr. punto III.1 del voto del juez Torres). Al respecto, sostuvieron que *"no constitu*[ía] *un hecho probado"* por la mutual que no hubiese sido inspeccionada por casi cincuenta años desde su creación en el año 1970, concluyendo en que bastaba para tener por cumplido el requisito de la prestación efectiva del servicio con la acreditación de que la Dirección de Habilitaciones del municipio demandado había inspeccionado a la mutual el día 21 de octubre de 2016, luego de iniciada la demanda (cfr. punto IV.3 del voto del juez Soria, al que adhirieron los jueces Torres y Kogan, cfr. punto III.1 del voto del juez Torres).

De acuerdo con lo expuesto, surge claro que la mayoría del superior tribunal local efectivamente trató y rechazó el planteo federal de la actora —relativo a la inconstitucionalidad de la TISH con fundamento en que no estaba cumplido el requisito de la prestación efectiva del servicio—, configurándose así un supuesto de resolución contraria implícita que —como se adelantó— autoriza la apertura de la vía de excepción que prevé el artículo 14 de la ley 48 (Fallos: 311:95; 322:1201; 327:4103; 328:3142; 343:1894; 344:2115, entre otros). En efecto, al concluir en que la existencia de una inspección a la actora —ocurrida luego de iniciada la demanda— resultaba suficiente para verificar el cumplimiento del requisito en cuestión, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires implícitamente convalidó una postura exactamente contraria a los derechos que la recurrente funda en normas constitucionales federales. Por ende, corresponde que los agravios referidos a la arbitrariedad de la sentencia apelada sean tratados en conjunto al encontrarse inescindiblemente unidos a la interpretación de las normas de carácter federal involucradas (Fallos: 327:3560; 328:1893; 329:1440 y 348:101).

8°) Que ante la negación de que el servicio relacionado con una tasa ha sido efectivamente prestado —tal como lo ha sostenido aquí la recurrente—, este Tribunal ha decidido que exigir al contribuyente la acreditación de que el servicio no fue prestado constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial (arg. Fallos: 319:2211 y 325:1218), correspondiendo a la demandada probar tal prestación, si hubiese ocurrido, por encontrarse indudablemente en mejores condiciones de hacerlo (Fallos: 335:1987 y 344:2728).

Cabe destacar que el juez Soria reconoció los alcances de la doctrina mencionada —concretamente la que surge del precedente "Quilpe S.A.", Fallos: 335:1987— al concluir en que de dicho precedente *"podría extraerse sin margen de error"* que el *"onus probandi de la efectiva prestación del servicio* [recae] *en cabeza de quien asegura hacerlo"* y afirmar que "[e]*n la especie, eso surge de la documental incorporada a fs. 169/170"* (cfr. punto III.7), es decir, de las actas de inspección labradas por la Dirección de Habilitaciones de la Municipalidad de Pergamino el día 21 de octubre de 2016, luego de iniciada la demanda. Por ende, al reconocer con base en tales constancias que la mutual recién fue inspeccionada en el año 2016, la sentencia apelada incurrió en una grave y evidente contradicción al concluir en que la ausencia de inspecciones a la mutual por un período anterior de casi cincuenta años no hubiese constituido un *"hecho probado"* (cfr. punto IV.3 del voto del juez Soria, al que adhirieron los jueces Torres y Kogan, cfr. punto III.1 del voto del juez Torres).

9°) Que, establecido lo anterior, a fin de seguir el orden de los agravios constitucionales planteados por la actora, cabe analizar los

fundamentos empleados por el juez Soria respecto de un *"aspecto tan crucial del embate"* como el de la concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio (cfr. punto III.9).

Como se ha señalado, a diferencia del resto de los jueces que suscribieron la sentencia apelada, el juez Soria trató la incidencia que tenía la ausencia prolongada de prestación del servicio estatal —casi cincuenta años— en la impugnación de la validez de la TISH. Al respecto, sostuvo que no era requisito de validez de la TISH que *"deba comprobarse una inspección en cada período fiscal determinado, o cada cierta cantidad de períodos preestablecida",* puesto que "[u]*na tesitura semejante no solo iría en contra de las modernas técnicas regulatorias basadas en el voluntario acatamiento fundado en la disuasión ante el temor a que la autoridad pública, en cualquier momento, podrá corroborar el incumplimiento de las ordenanzas de salubridad, sino que —presumiblemente— iría en contra del propio interés del administrado estar constantemente sujeto al escrutinio de sus instalaciones, incrementando exponencialmente las chances de detección y sanción por violaciones"* (cfr. punto IV.2, segundo y tercer párrafos).

10) Que el hecho de que la TISH impugnada no contemple la periodicidad con la que la municipalidad debe prestar los servicios de inspección de seguridad e higiene que configuran su hecho imponible no significa que la prestación regular de tales servicios atente contra las *"modernas técnicas regulatorias basadas en el voluntario acatamiento",* constituyéndose en una exigencia contranatural en las tasas. Las técnicas de administración tributaria mencionadas están orientadas a fomentar el cumplimiento voluntario de otro tipo de gravámenes —como los impuestos— cuyo hecho imponible se encuentra

completamente desvinculado de la prestación de un servicio estatal y en los que la percepción del riesgo de ser fiscalizado —al que se refiere el voto— actúa como un factor disuasivo del incumplimiento del contribuyente. Por el contrario, en las tasas retributivas de servicios, la inspección por parte del Estado —en el caso de la TISH respecto del cumplimiento de las normas de salubridad— no persigue la finalidad de incentivar pago alguno, sino que constituye la prestación que el Estado debe realizar, incluso a los contribuyentes que han incumplido con su pago, para lograr con la mayor eficacia y denuedo los objetivos estatales del servicio prestado.

11) Que resulta aún más equivocado lo sostenido respecto de que una prestación periódica del servicio estatal, presumiblemente, *"iría en contra del propio interés del administrado* [al] *estar constantemente sujeto al escrutinio de sus instalaciones, incrementando exponencialmente las chances de detección y sanción por violaciones"*. Dicho razonamiento desconoce la inveterada jurisprudencia de este Tribunal que establece que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, entre otros). El mandato específico de una prestación *"efectiva"* del servicio —que ha sido reafirmado por el artículo 9°, inciso b, de la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos al excluir a las tasas retributivas de *"servicios efectivamente prestados"* de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos (Fallos: 347:653)—, hace de la periodicidad de la prestación un atributo esencial de la tasa que asegura que los servicios sean realmente prestados y que la tasa no constituya un impuesto encubierto (arg. Fallos: 251:222, considerando 1°).

Nada asegura más el cuidado de la higiene y la seguridad de la población que la inspección regular y eficaz de las instalaciones de los contribuyentes. El interés individual en tales servicios resulta por completo irrelevante puesto que —como ha sostenido esta Corte— *"el pago de la tasa es obligación que impone la solidaridad con la existencia misma del servicio estatal, incluso por parte de quienes no lo aprovechan rigurosamente"* (Fallos: 251:222, considerando 2°), ya que la eficacia del control estatal tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; 335:1987, entre otros).

12) Que, por otro lado, respecto del agravio referido a la ausencia de proporcionalidad entre el monto de la tasa y el costo global del servicio prestado por la municipalidad demandada, el voto del juez Soria —al que adhirieron los restantes jueces— sostuvo que no corresponde estarse a una *"equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer"* y señaló que, salvo disposiciones del derecho intrafederal de carácter programático, *"no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen"*. En base a lo expuesto, concluyó en que *"no corresponde exigir la proporcionalidad entre el monto del tributo a pagar y el costo del servicio, toda vez que mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de las oficinas que lo prestan, pues tanto la existencia de esta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares con un alcance cuya determinación es cuestión propia de la política financiera"* (cfr. punto V.1 del voto del juez Soria y punto III.2 del voto del juez Torres). Además, sostuvo que

"las impugnaciones basadas en la cuantía del gravamen sólo deben acogerse en caso de que se demuestre que, en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente, resulta prohibitivo, destructivo o confiscatorio", concluyendo en que la recurrente no había logrado *"demostrar cuál es el límite que se ha traspuesto, provocando un efecto confiscatorio a su respecto"* (cfr. puntos V.2 y V.3 del voto del juez Soria, punto I del voto del juez Genoud y punto III.2 del voto del juez Torres al que adhirió la jueza Kogan).

13) Que, a lo largo de una consolidada jurisprudencia, el Tribunal ha establecido límites claros al cobro de las tasas. En "Ana Vignolo de Casullo (sucesión)", Fallos: 192:139, el Tribunal sostuvo que la justificación de las tasas *"finca en una contra prestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado",* señalando el vínculo inescindible entre la tasa y el servicio público al que está destinada a solventar, que tiene por efecto directo restringir —dentro de un margen determinado— el monto de la recaudación que resulta posible obtener de su cobro.

Años más tarde, en "Banco de la Nación Argentina", Fallos: 234:663, admitió que para establecer el monto de la tasa *"se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de* [los servicios prestados] *con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta…",* pero aclarando inmediatamente: *"…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 público".* Con esta salvedad, el Tribunal limitó el alcance del principio de capacidad contributiva en materia de tasas al únicamente permitir su empleo para distribuir diferencialmente el financiamiento de la

prestación del servicio en función de la aptitud económica de los contribuyentes, y siempre dentro del tope de recaudación al que inherentemente se encuentra condicionada esta especie tributaria. De esa forma, evitó que el principio de capacidad contributiva sirviese de coartada para una extralimitación recaudatoria.

La limitación de la potestad tributaria fue reafirmada en "Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos.", Fallos: 319:2211, donde el Tribunal observó que una tasa del diez por ciento sobre el transporte intermunicipal *"no guarda proporción con una prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad"* (considerando 5°). En esa oportunidad, el Tribunal enfatizó que la recaudación de las tasas no puede derivar de fuentes ubicadas fuera del territorio en el que se presta el servicio respectivo pues ello implicaría disociarla de la prestación que constituye su causa.

En sentido semejante, en "Empresa Pesquera de la Patagonia", Fallos: 338:313, esta Corte concluyó en que resultaba ilegítimo el cobro de una tasa provincial que retribuía el servicio de verificación de procesos productivos en razón de que el modo de cálculo de su base imponible estaba disociado de la prestación efectuada en el territorio provincial. En tal sentido, no encontró la razón por la cual la provincia había *"estableci*[do] *como parámetro de la tasa el valor FOB de salida y no otro modo de cálculo de la base imponible referida concretamente a los costos que genera la prestación del servicio que se pretende solventar",* aspecto que revelaba que el *"verdadero hecho imponible"* no era la alegada prestación del servicio, sino la de un derecho de exportación que gravaba la salida de los productos de la provincia (considerando 14).

14) Que la línea jurisprudencial reseñada culmina en "Esso Petrolera Argentina SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes", Fallos: 344:2123,

el pronunciamiento más reciente del Tribunal sobre la cuestión. En dicha causa se planteó la inconstitucionalidad de la tasa por inspección de seguridad e higiene en cuya base imponible el municipio demandado había incluido los ingresos devengados en otros municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que la actora no tenía local o establecimiento habilitado.

El Tribunal ratificó la exigencia de constatar la debida proporción entre el monto de la tasa y el costo global de los servicios prestados. Al respecto, los jueces Maqueda y Rosatti señalaron que los municipios están obligados a respetar *"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)"* (considerando 10). Concretamente, sostuvieron que *"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"* (considerando 12).

El juez Lorenzetti estableció una restricción semejante al sostener que, *"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". Al respecto, enfatizó que *"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" (considerando 9°).

15) Que la doctrina que se desprende del precedente "Esso" cimenta el razonamiento empleado desde antaño por el Tribunal consistente en condicionar la legitimidad del monto de la tasa a la verificación de dos requisitos concurrentes: uno de carácter general, que establece un límite infranqueable a lo que el Estado puede recaudar por aplicación de una tasa; y otro específico, vinculado a cada contribuyente en particular, que invalida el reclamo de tasas desmedidas.

El primero de los requisitos mencionados fija un tope aproximado de recaudación en función del costo global que insume la prestación del servicio por parte del Estado. De este modo, asegura que el pago de la tasa no conduzca a recaudar mucho más allá de lo que resulta necesario para financiarla y previene

que se convierta en un impuesto respecto del excedente. Una recaudación así limitada nunca podría razonablemente superar una parte importante —por ejemplo, hasta el doble— del costo de las prestaciones directas e indirectas que el Estado debe afrontar para organizar y poner a disposición el servicio concreto que retribuye la tasa, puesto que resulta evidente que lo recaudado en exceso de tal margen se destinaría a costear otros servicios estatales e incluso funciones del gobierno municipal ajenas a la tasa (arg. "Esso", voto de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 11; y voto del juez Lorenzetti, considerando 9°). El incumplimiento de este requisito torna por sí solo en ilegítima la tasa impugnada al desvincularla de la prestación del servicio que constituye su hecho imponible.

El segundo requisito se relaciona con la aplicación restringida del principio de capacidad contributiva a las tasas, que el Tribunal ha aceptado exclusivamente para establecer cargas diferenciales en función de la aptitud económica de los contribuyentes a fin de distribuir el costo total del servicio público entre todos ellos (arg. "Banco de la Nación Argentina", citado en el considerando 13). Las mismas razones que determinan la necesidad de realizar el control de razonabilidad respecto del límite de recaudación tornan ilegítima la tasa cuyo monto —pese a no superar dicho límite— impone una carga fiscal exorbitante sobre la espalda del contribuyente, esto es, una carga fiscal que no guarda relación con el costo de prestarle el servicio, aunque con ello se busque alivianar la carga de la mayoría, pues ninguna consideración distributiva puede justificar que la tasa se convierta en un impuesto para los contribuyentes con mayor capacidad contributiva.

16) Que, en base a las consideraciones expuestas, los fundamentos empleados por la sentencia apelada en el sentido de que no existe una norma que

obligue a respetar una proporcionalidad entre el monto de la tasa y el costo del servicio, admitiendo únicamente la prueba de la confiscatoriedad para examinar su constitucionalidad, contradice abiertamente la doctrina de este Tribunal y resultan improcedentes para rechazar el agravio planteado.

17) Que la manera en que se resuelve torna inoficioso el tratamiento de los restantes planteos de la actora.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada. Con costas. Reintégrese el depósito efectuado en los términos del artículo 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Remítase la queja. Notifíquese y vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado.

VOTO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

1°) Que la Mutual de Ayuda entre Ferroviarios Activos y Jubilados pertenecientes a la Fraternidad Sección Pergamino FC Mitre promovió una acción declarativa de certeza contra el Municipio de Pergamino en la cual cuestionó el pago de la "Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene" (TISH) prevista en los artículos 85, 87, 88 y 94 de la ordenanza fiscal local.

Invocó la exención prevista en el artículo 29 de la Ley Orgánica para las Asociaciones Mutuales 20.321; alegó una violación del principio de razonabilidad y proporcionalidad, pues, de acuerdo con sus balances, se debía abonar en función de sus ingresos brutos la suma de $ 8.523 mensualmente (en 2015); sostuvo que la tasa contravenía el principio de legalidad, y que no retribuía ningún servicio efectivamente prestado, en los términos del artículo 9°, inciso b, de la ley 23.548.

2°) Que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires confirmó la sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás y rechazó la demanda.

En lo que aquí interesa, consideró que la mutual no podía beneficiarse con la exención consagrada en la ley 20.321, que esta cuestión no había sido rebatida y descartó la violación del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Con relación a la configuración del hecho imponible, recopiló los precedentes más relevantes en la materia y, con cita de esta Corte, recordó que las tasas deben cumplir tres recaudos básicos: "i) la definición clara y precisa del hecho imponible y la individualización de los servicios o actividades que se ofrecen; ii) 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; y iii) 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 concernida y la capacidad contributiva del contribuyente" (punto III.3 de la sentencia, que remite al precedente *"Gasnor",* Fallos: 344:2728).

Consideró que la efectiva prestación del servicio estaba suficientemente acreditada con la prueba documental acompañada al expediente que daba cuenta de visitas de inspectores municipales al establecimiento de la actora. Afirmó que la apreciación de esas constancias y la eficacia de las inspecciones, concretadas luego del traslado de la demanda, resultaba ajena a la instancia extraordinaria local. Señaló que los precedentes de esta Corte no exigían una inspección en cada período fiscal, sino una "periodicidad razonable".

Con respecto a la proporcionalidad del tributo y su relación con el costo del servicio, consideró en cuanto a su monto que *"no debe atenderse únicamente a los gastos de las oficinas que lo prestan, pues tanto la existencia de esta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal";* y que *"las impugnaciones basadas en la cuantía del gravamen sólo*

deben acogerse en caso de que se demuestre que, en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente, resulta prohibitivo, destructivo o confiscatorio" (puntos V.1 y 2 del voto del juez Soria, que compartieron directamente los jueces Genoud y Torres; y Kogan, en cuanto adhirió a la opinión de este último).

3°) Que contra esa sentencia interpuso recurso extraordinario la parte actora, cuya denegación motivó esta queja.

Cuestiona la interpretación y aplicación al caso de los precedentes de esta Corte y de la ley 23.548, en cuanto exigen una prestación efectiva e individualizada de los servicios para el cobro de la TISH. Concretamente, argumenta que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires convalidó el tributo sobre la base de prestaciones "potenciales" y en virtud de inspecciones que se llevaron a cabo luego del traslado de la demanda.

Se agravia del rechazo del planteo referido a la exigencia de proporcionalidad del monto de la tasa, pues se sustentaría en elementos probatorios defectuosos y no se habría producido prueba ofrecida expresamente a fin de que el municipio demuestre el monto recaudado por la TISH y el costo del servicio relacionado.

Reitera su invocación de la exención prevista en los artículos 29 de la ley 20.321 y 41 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, que obliga a fomentar la constitución de cooperativas y mutuales estableciendo un tratamiento fiscal acorde.

4°) Que el recurso extraordinario es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la validez de una norma local –ordenanza fiscal del Municipio de Pergamino– por ser contraria a diversas cláusulas de la Constitución Nacional y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de la primera (artículo 14, inciso 2º, de la ley 48). Los agravios referidos a la arbitrariedad inescindiblemente vinculados a la cuestión federal serán examinados en forma conjunta (confr. doctrina de Fallos: 301:1194; 307:493; 313:664, entre muchos otros).

5°) Que una vez más se trae a los estrados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación un caso en el cual se cuestiona la potestad tributaria municipal para fijar tasas, sobre la cual ya se han sentado directrices constitucionales suficientes y consistentes:

i. La "tasa" como especie tributaria debe respetar, por un lado, los límites impuestos por la forma de estado federal ("Granja Tres Arroyos", Fallos: 346:776, voto de los jueces Rosatti y Maqueda); y, por el otro, los principios de legalidad, igualdad, finalidad y razonabilidad ("Esso Petrolera Argentina SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes", Fallos: 344:2123, voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

ii. El principio de legalidad proyectado al ámbito municipal exige respaldarlas en ordenanzas que especifiquen el hecho imponible, el sujeto pasivo del gravamen, el criterio que sirve de base para establecer el *quantum* del tributo, las modalidades de pago y las exenciones. La accesibilidad y publicidad de esas ordenanzas son exigencias constitucionales elementales ("Municipalidad

de Junín c/ Akapol S.A.", Fallos: 343:2184, voto del juez Rosatti) y no alcanzan, ni son suficientes, formulaciones normativas genéricas o ambiguas (Fallos: 344:2728, voto de los jueces Rosatti y Maqueda; y CSJ 652/2016/RH1 "Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. c/ Municipalidad de Córdoba s/ plena jurisdicción - recurso de casación", sentencia del día de la fecha, voto del juez Rosatti).

iii. El principio de igualdad ante las cargas públicas (artículo 16, Constitución Nacional) no implica "igualitarismo", sino "equivalencia" 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 disfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas. En este plano, resulta no solo válido, sino justo y equitativo que el monto considere tanto el costo efectivo de los servicios con relación a cada contribuyente como también su capacidad contributiva (conf. arg. "Cooperativa Minera de Productores de Arena y Piedra del Noreste Ltda.", Fallos: 343:1688, voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

iv. Los principios de finalidad y razonabilidad orientan el sistema tributario local a la satisfacción de necesidades públicas, y por ende resultan inválidas las manifestaciones arbitrarias, fundadas en el capricho o el libre arbitrio, o la nuda voluntad de las autoridades; vale decir, pura y exclusivamente recaudatorias ("Cantaluppi, Santiago y otro", Fallos: 347:653, voto del juez Rosatti).

6°) Que con relación a la prestación del servicio, esta Corte ha caracterizado a la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, 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 ("Western Union SRL", Fallos: 348:267, voto del juez Rosatti). Se trata de un tributo de carácter "contra-prestacional", término que supone la efectiva y concreta prestación de un servicio divisible como presupuesto para el cobro ("Cantaluppi", cit.); y esta actividad no puede tenerse por cierta con la simple pasividad o la mera presunción de legitimidad de la actuación de la administración ("Banco de Galicia", cit.).

Desde allí, está claro que el grado de individualización y divisibilidad, regularidad, suficiencia, concreción y efectividad de la prestación no admiten (no pueden hacerlo) dogmas ni formulaciones inflexibles cuya celosa verificación corresponda a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tribunal que no está llamado a erigirse en una tercera instancia de casación uniformadora del derecho público local y solo le corresponde intervenir bajo hipótesis excepcionales de arbitrariedad (conf. arg. "Petroarsa SA", Fallos: 347:971, voto del juez Rosatti).

En este caso específico, los tribunales locales convalidaron la configuración del hecho imponible y la exigencia de la tasa sobre la base de inspecciones que se habrían concretado durante el transcurso del proceso judicial, es decir una vez que el tributo ya había sido cuestionado. Esto no

constituye una aplicación plausible ni opinable del criterio jurisdiccional previamente sentado, pues si la puesta a disposición y prestación del servicio (cualquiera fuera su regularidad o efectividad) es un presupuesto de hecho que justifica el cobro del tributo, no resulta suficiente si el servicio no se ha prestado o se lo ha llevado a cabo –como sería el caso– mediante actividades realizadas con posterioridad a su cuestionamiento judicial.

7°) Que el agravio referido a la proporcionalidad de la TISH resulta parcialmente análogo al resuelto en el precedente *"Esso Petrolera Argentina SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes"* (Fallos: 344:2123, citado).

En ese caso se explicó que "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" (Fallos: 344:2123, voto de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 12).

Queda entonces fuera de discusión que el *quantum* de una tasa municipal debe ser confrontado con el principio de proporcionalidad y ello exige una razonable vinculación con el costo del servicio y la capacidad contributiva. Por lo tanto, es inválida la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto sostiene que *"las impugnaciones basadas en la cuantía del gravamen sólo deben acogerse en caso de que se demuestre*

que, en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente, resulta prohibitivo, destructivo o confiscatorio" (subrayado agregado).

Esta afirmación limita sin fundamentos el control de constitucionalidad de la potestad tributaria municipal y del monto de la tasa a la prueba de la confiscatoriedad, lo cual se opone a los principios generales que surgen de los precedentes citados.

8°) Que, en base a las consideraciones expuestas, los fundamentos empleados por la sentencia apelada en el sentido de que no existe una norma que obligue a respetar una proporcionalidad entre el monto de la tasa y el costo del servicio, admitiendo únicamente la prueba de la confiscatoriedad para examinar su constitucionalidad, contradice abiertamente la doctrina de este Tribunal y resultan improcedentes para rechazar el agravio planteado.

Dada la forma en que se resuelve, deviene inoficioso el tratamiento de los restantes agravios planteados.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada. Con costas. Reintégrese el depósito efectuado en los términos del artículo 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Remítase la queja. Notifíquese y vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel
Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando
Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso de queja interpuesto por la **Mutual de Ayuda entre Ferroviarios Activos y Jubilados de la Fraternidad Sección Pergamino,** representada por el **Dr. Juan Manuel D´Asta.**

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

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás y Juzgado en lo Contencioso Administrativo de Pergamino.**