

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 221/232 de los autos principales (a los que se referirán las citas siguientes), la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires rechazó la demanda interpuesta por Esso Petrolera Argentina S.R.L. contra el decreto 4.246, suscripto por el Sr. Intendente de la Municipalidad de Quilmes el 19 de diciembre de 2002 y dictado en el expediente administrativo 4091-8960-D-02.

Por ese acto, se había desestimado el recurso de reconsideración presentado por la actora contra la intimación al pago de la tasa de inspección, seguridad e higiene por distintos períodos que se extienden desde el 4/1996 al 7/2002, como consecuencia de los servicios de inspección, seguridad e higiene prestados a dos estaciones de servicio de su propiedad, situadas en dicha ciudad.

Para así resolver, la sentencia señaló que el contribuyente no discutía su carácter de sujeto pasivo de la tasa sino que cuestionaba la forma de cálculo de la base imponible, en cuanto incluía no sólo los ingresos brutos obtenidos por la actividad desplegada en el ámbito del Municipio demandado sino también los originados en aquellos municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que no contaba con establecimiento o local.

Indicó que esa situación se encuentra reglada por el art. 35, tercer párrafo, del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 (CM), por lo cual, ante la falta de participación tributaria de las otras comunas de la provincia, el municipio

que cuenta con agencias o locales habilitados puede gravar el 100% (cien por ciento) del monto imponible atribuido al Fisco Provincial.

Afirmó que concurren en autos los supuestos para la aplicación de ese precepto y que las particulares condiciones en que desarrollan su actividad los agentes de comercialización de la actora no constituyen una razón suficiente que permita legitimar un apartamiento interpretativo de la clara y categórica previsión normativa.

Rechazó también el planteo de ilegitimidad de la tasa por no guardar relación con el costo del servicio prestado, al afirmar que no existe norma constitucional o legal que obligue a observar dicha proporcionalidad. Añadió que lo percibido en concepto de tasas retributivas no atiende únicamente al gasto de la oficina que presta el servicio sino que financia a la organización municipal toda, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera.

Por último, aseveró que las constancias de la causa acreditan la realización de varias visitas e inspecciones del personal municipal a los establecimientos de la actora, por lo que se impone el rechazo del argumento basado en la falta de prestación en concreto de los servicios a cargo de la comuna.

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 237/242 que, denegado a fs. 258/259, motiva esta presentación directa.

Procuración General de la Nación

Destacó que el Municipio, mediante una aplicación indeliberada del art. 35 del CM, pretende arrogarse para sí no sólo los ingresos obtenidos por la actividad del contribuyente en su ejido, sino también aquellos obtenidos fuera de sus límites geográficos, en aquellos municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que la actividad se despliega sin local o establecimiento.

Manifestó que las normas tributarias locales deben operar únicamente sobre las personas, bienes o actividades domiciliadas, ubicadas o desarrolladas dentro del espacio político territorial en el que pueden ejercer sus atribuciones, por lo que arrogarse ingresos obtenidos fuera de esos límites implica una extralimitación ilegítima de su potestad de gravar.

Puntualizó que una cuestión análoga a la aquí debatida ha sido ya resuelta por V.E. en Fallos: 329:5, y que la sentencia recurrida se aparta, de manera arbitraria, de lo decidido en ese precedente.

Finalmente, 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, denunció que la postura adoptada por el pronunciamiento apelado confronta con la pacífica doctrina de Fallos: 234:663; 259:413; 329:792, entre otros.

- III -

Desde mi punto de vista, asiste razón la actora cuando señala que, respecto de la base imponible municipal, la cuestión aquí debatida resulta sustancialmente análoga a la ya resuelta en Fallos: 329:5.

En efecto, se encuentra fuera de debate en esta causa que el municipio optó por los ingresos brutos provenientes del ejercicio de la actividad gravada como base imponible de su tasa de inspección, seguridad e higiene Vale recordar aquí que este tributo es exigido, precisamente, como contraprestación por dichos servicios, que son brindados por el propio demandado a esa actividad.

Ahora bien, toda vez que esa actividad gravada se desarrolla en un proceso único y económica inescindible en varias provincias y, a su vez, dentro de la Provincia de Buenos Aires, en varios municipios, la distribución de los ingresos brutos entre estos últimos debió realizarse sobre la base de las disposiciones del CM, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional específico que lo reemplace (cfr. art. 35, segundo párrafo, del CM).

Al respecto, ha indicado V.E. que la finalidad de ese Convenio es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7°), al fijar una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 6°).

Más recientemente, precisó que la misión del citado Convenio consiste en "medir" cuánto de la actividad corresponde a cada jurisdicción (en este caso, a cada municipio) y "distribuirla" entre ellas (Fallos: 338:845, cons. 6°, segundo párrafo).

Es claro entonces que, mediante la aplicación de este mecanismo, cada municipio queda acotado a gravar únicamente la porción de ingresos que corresponden a la actividad desarrollada

Procuración General de la Nación

dentro de sus límites, evitando así tanto los desbordes territoriales en el ejercicio de sus facultades tributarias cuanto los posibles conflictos de doble o múltiple imposición.

Ahora bien, como ya se aclaró en Fallos: 329:5, el Convenio no prevé la posibilidad de acrecentamiento de esa porción gravable, sea como consecuencia de la falta de prueba de pago del tributo en otro u otros municipios, o de ausencia de local o establecimiento en ellos (cfr. arts. 2° a 13 del Convenio).

No se me escapa que el art. 35, tercer párrafo, del CM establece que: "*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 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*" (el subrayado no pertenece al original).

Pero es inveterada doctrina del Tribunal que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223; 327:5649, entre otros).

Bajo el prisma de esta consolidada pauta hermenéutica, considero que la redacción antes transcrita no puede ser entendida como un permiso para que aquellos municipios que cuenten con local o establecimiento del contribuyente se apropien de ingresos originados en actividades desarrolladas fuera de sus límites puesto que el CM, en su mecánica, distribuye los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad gravada entre las distintas jurisdicciones sin que dicho reparto se altere luego por el tratamiento que reciban frente al tributo local de cada una de ellas (gravados, no gravados o exentos).

De esta perspectiva, cuando el CM menciona que "*...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*", pienso que busca dejar en claro la situación de aquellos contribuyentes que desarrollan su actividad provincial íntegramente en dos o más municipios en los que cuentan, en todos ellos, con local o establecimiento. En este caso, es de toda lógica que el conjunto de municipios podrá gravar el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuido al fisco provincial, dado que se verifica una total identidad entre la actividad desarrollada en la provincia y la desplegada en el grupo de los municipios en los que cuenta con local o establecimiento.

En estos términos, es evidente que la pretensión de la demandada de computar, para la formación del coeficiente unificado correspondiente al Municipio de Quilmes (arts. 2° y 35 del Convenio Multilateral), los ingresos provenientes de

Procuración General de la Nación

actividades desplegadas en otros municipios, implica un inaceptable desborde de los límites territoriales de su poder de imposición (arg. Fallos: 307:374, cons. 21).

Inveteradamente ha sostenido V.E. que es condición de validez de las sentencias judiciales que ellas sean fundadas y que constituyan, por tanto, derivación razonada del derecho aplicable, con referencia a los hechos comprobados de la causa (Fallos: 261:209; 262:144; 268:186 y sus citas, entre muchos otros).

En tales condiciones, pienso que el fallo cuestionado no cumple con tales recaudos, toda vez que sólo se apoya en una afirmación dogmática para resolver un punto controvertido de derecho y trasunta un análisis insuficiente de los preceptos del Convenio mencionado (Fallos: 304:504, cons. 4°), razón por la cual estimo que procede su descalificación con sustento en la conocida doctrina de V.E. sobre arbitrariedad de sentencias (Fallos: 294:420).

- IV -

Si bien con lo expuesto bastaría, sin más, para dejar sin efecto la decisión recurrida, a todo evento debo señalar que lo dicho hasta aquí no implica convalidar que, derechamente, puedan computarse los ingresos brutos del contribuyente en la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene, sin observar en el caso concreto la debida correspondencia entre el monto de este tributo y el costo del servicio.

En tal sentido, es reiterada doctrina de V.E. que resulta necesario que el monto de la tasa y el costo del servicio guarden cierta relación, sin que ello deba

interpretarse en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201:545; 234:663, entre otros), a lo que agregó, con rotundidad, que "no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, 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" (Fallos: 234:663).

Esta doctrina de V.E. no hace más que reflejar las consecuencias jurídicas de la decisión financiera adoptada por el legislador quien, al estimar oportuno brindar un determinado servicio y frente a la necesidad de prever la manera en que éste ha de financiarse, al apreciar la característica de su divisibilidad -que permite individualizar a cada uno de sus beneficiarios-, optó por solventarlo mediante una tasa, descartando así los demás recursos financieros a su alcance (endeudamiento, ingresos patrimoniales, otro tipo de tributo).

De tal forma, es el propio legislador quien, en el origen de la obligación, liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, por lo que mal puede pretender que aquélla, apreciada globalmente, sobrepase con exceso el costo de la prestación. Ello no implica necesariamente, desde la posición individual de los contribuyentes a quienes el servicio les ha sido prestado -como bien lo advirtió esa Corte en el precedente citado-, que la cuota individual con la que cada uno ha de

Procuración General de la Nación

concurrir al sostenimiento de ese determinado gasto público deba tener una estricta equivalencia con lo que le cuesta al Estado prestar el servicio en cuestión a ese contribuyente en concreto, puesto que el coste global del servicio no sólo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad contributiva (arg. Fallos: 234:663 y concordantes).

Arribados a este punto, y atendiendo a las constancias del expediente, opino que la valoración realizada por la sentencia recurrida no se adecua a la doctrina de V.E. expuesta en el punto anterior, puesto que el demandado no ha demostrado que el producido de la tasa guarde proporción con el costo total del servicio de inspección de seguridad, higiene y salubridad que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa cuyo pago aquí se cuestiona.

En efecto, si bien el Municipio informó los importes recaudados en concepto de tasa de inspección, seguridad e higiene durante los períodos de este juicio (fs. 138/157), admitió que *"...no se puede determinar el costo, ya que no contamos con el detalle de los insumos, ni el personal abocado"* (informe suscripto por el Contador Municipal obrante a fs. 156), lo que le impidió explicitar la preceptiva correlación entre la recaudación total por la tasa y el coste global del servicio a prestar.

Tal carencia resulta, en mi parecer, fatal para su derecho, máxime cuando V.E. ha indicado con meridiana claridad que la carga de probar el costo del servicio prestado por el Municipio no puede imponerse al contribuyente *"...pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento*

que frustraría el derecho sustancial" (Fallos: 319:221, cons. 5°).

En mi entender, la omisión de la sentencia recurrida en advertir esa falta del Municipio demandado la vicia como acto jurisdiccional válido, toda vez que no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente con adecuada referencia a los hechos de la causa (Fallos: 318:1151).

- V -

Por los fundamentos aquí expuestos, considero que se debe hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 27 de junio de 2018.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación