

San Carlos de Bariloche, Provincia de Río Negro, a los 03 días del mes de Octubre del año 2022. Reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la CÁMARA DE APELACIONES EN LO CIVIL, COMERCIAL, FAMILIA, DE MINERÍA Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA de la Tercera Circunscripción Judicial, la Dra. María Marcela PÁJARO y los Dres. Federico Emiliano CORSIGLIA y Emilio RIAT, después de haberse impuesto individualmente de esta causa caratulada "**OSDE ORGANIZACION DE SERVICIOS DIRECTOS EMPRESARIOS C/ MUNICIPALIDAD DE SAN CARLOS DE BARILOCHE S/ ORDINARIO**" **BA-30852-C-0000**, y discutir la temática del fallo por dictar, con la presencia del señor Secretario doctor Alfredo Javier Romanelli Espil, emiten sus votos en el orden establecido en el sorteo practicado respecto de la siguiente cuestión por resolver: ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

A la cuestión planteada, la Dra. PÁJARO dijo:

I. INTRODUCCION: Que corresponde resolver la apelación interpuesta por la parte demandada MUNICIPALIDAD DE SAN CARLOS DE BARILOCHE contra la sentencia fechada 26/11/2021 que hizo lugar a la demanda.

La Municipalidad apela la sentencia en todas sus partes, incluyendo honorarios- por altos- e imposición de costas (SEON 3802549).

Por auto de fecha 21/12/2021, se concedió la apelación libremente y con efecto suspensivo (Punto I). En lo tocante a honorarios se concedió el recurso a tenor del art. 244 CPCC, se lo tuvo por fundado y se dispuso su traslado (Punto II).

El recurso referido a honorarios fue respondido por la parte actora (SEON 415668).

El recurso sobre el principal fue fundado por la actora (SEON 103373), sustanciado por providencia del 18/04/2022 y respondido en tiempo y forma por la actora (SEON 126506).

II. LA SENTENCIA. El fallo apelado releva los antecedentes administrativos del asunto, rechaza un planteo de prescripción y tras ello, ingresa al análisis de la controversia en relación a las facultades del municipio para la creación de la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene (TISH).

El juez a quo resalta que las tasas deben corresponderse siempre con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio. También que la tasa se distingue del impuesto por la causa jurídica, que no es la capacidad contributiva sino la prestación de un servicio individualizado por sujeto activo a un sujeto pasivo. Sostiene que el monto de la tasa debe vincularse con la aludida prestación efectiva.

Concluye así que el municipio local posee facultades para crear la TISH, pero a continuación ingresa al análisis de la cuestión de la efectiva prestación de servicio que legitima el cobro de la tasa la actora OSDE ORGANIZACION DE SERVICIOS DIRECTOS EMPRESARIOS, entre los años 2011 y 2015.

En esa línea de abordaje, concluye el magistrado que el municipio incumplió con llevar adelante las tareas concretas vinculadas al servicio previsto en la Ordenanza local, entre ellas, inspecciones o controles sobre seguridad, salubridad e higiene, actividades por las cuales el municipio establece la compensación reflejada en la tasa.

Resalta que en el tiempo indicado, solo se realizaron tres inspecciones al establecimiento de la actora, dos de las cuales se corresponden con la habilitación comercial de las firmas Interturis S.A, Binario Seguros de Vida S.A y Binario Seguros de Retiro S.A sin nada que refiera a una concreta inspección de seguridad, salubridad e higiene.

Se remite a las constancias del peritaje que dio cuenta de tareas que el magistrado relaciona con la habilitación para funcionar y el retiro de un cartel pero nada referido a la TISH propiamente dicha.

También interpreta que el hecho de que la actora hubiera abonado períodos anteriores no le impide cuestionar ahora la procedencia de la percepción del tributo con fundamento en que no se ha efectivizado la prestación, resaltando que en las obligaciones periódicas (art. 742 del CC) cada período constituye una obligación distinta e independiente por lo que los efectos jurídicos están referidos de idéntica manera a cada uno de ellos y no globalmente a todos.

En conclusión, el magistrado considera que se ha verificado la inexistencia de prestación del servicio y ordena restituir a la parte actora las sumas abonadas por los períodos 2011 a 2015 correspondientes a la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene -capital, multa e intereses-, con costas.

Rechaza un planteo de prescripción de la actora respecto de los períodos 2011 a 10/2013.

Consigna también en el punto 6° de la resolución, que resulta innecesario pronunciarse sobre los restantes planteos formulados en función de lo resuelto.

III. LOS AGRAVIOS. La Municipalidad de San Carlos de Bariloche -única apelante- se agravia de la resolución que motiva la presente. Califica de arbitrario e infundado el pronunciamiento del grado.

Explica que al momento de dictarse la Resolución 4445-I-18 (que obra a fs. 7) se encontraban vigentes las Ordenanzas 579-CM-96; 2374-CM-12 y 2375- CM-12 y sus modificatorias.

Que el planteo de la actora fue resuelto en sede administrativa en base a la normativa local, cuya constitucionalidad fue cuestionada por OSDE, sobre la base de argumentos genéricos y carentes de sustento.

Considera que la normativa tributaria es clara en la descripción de las circunstancias configurativas del hecho imponible por lo que no procede en la instancia contencioso administrativa más que analizar su aplicación al caso concreto.

Enfatiza en la gravedad institucional que implica la declaración de invalidez de una norma.

Alude al principio de suficiencia municipal que implica que los municipios deben disponer de ingresos suficientes para cumplir con sus fines, principio que se integra con el de solidaridad, que exige a las provincias responder por la suficiencia financiera de aquellos municipios que no alcancen a cubrir sus gastos en el ejercicio de las potestades que les son propias.

Enuncia que la Corte Suprema de Justicia tiene establecidos presupuestos en relación al tributo denominado "tasa", a saber: que debe corresponder con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado del contribuyente; que el monto a cobrar debe tener vínculo razonable con la prestación del servicio y ser equivalente al costo del servicio prestado, que debe ser proporcional y razonable.

Que además no se trata de una obligación que requiera el cumplimiento de una prestación para exigir el pago.

Que según la Corte, la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado.

Deduca de allí que el juez de grado ha realizado una interpretación errónea del derecho y una arbitraria valoración de la prueba, que lo llevaron a concluir que el municipio no ha prestado servicio al contribuyente que justifique el cobro de la TISH.

Se agravia también de que el a quo no valoró que el municipio prestó servicios concretos dando inicio a la habilitación comercial, tareas de verificación e inspección tendientes a controlar el cumplimiento para preservar la seguridad, salubridad e higiene. Cita en sustento el art 128 de la Ordenanza Fiscal entonces vigente, que alude a servicios y actividades reales o potenciales prestados por el municipio y cualquier otro servicio que prevenga, asegure y promueva el bienestar general y en especial en lugares de concurrencia de público.

Que del texto de la norma que cita, se obtiene que la actividad municipal se desarrolla desde el inicio de la actividad mediante el otorgamiento de la habilitación y durante la vigencia de la misma.

Hace notar además que durante el período fiscalizado, OSDE tenía su sede comercial en calle España 261, donde también funcionaban empresas vinculadas, según el Código Único de Habilitaciones Comerciales.

Este régimen -según normativa que cita- permite la coexistencia de dos o más habilitaciones afines en un mismo espacio físico. De allí, concluye que yerra el juez de grado al considerar que las inspecciones realizadas no correspondían a OSDE sino a Interturis S.A y Binario Seguros de Vida S.A.

Se agravia del desconocimiento del sistema de cuentas vinculadas y señala que del punto 3° del peritaje contable surge que el municipio verificó el cumplimiento de las habilitaciones de cuentas vinculada en el domicilio de calle España 261.

Que el juez omitió la evaluación de la organización del servicio de fiscalización y considera arbitrario el razonamiento de que la TISH se corresponde exclusivamente a servicios de verificación e inspección que se prestan por el municipio en locales ya habilitados, haciendo una falsa y absurda distinción entre locales en trámite de

habilitación y locales ya habilitados, lo que no surge de la norma.

Advierte que el juez soslayó considerar el punto 2° del informe pericial del 28/7/2020 (SEON) en el cual la perito Doyle manifiesta que en oportunidad de presentarse en OSDE y requerir el cartón de habilitación comercial, la encargada de la firma le informó no disponer de éste porque el municipio lo retiró a fin de confeccionar uno nuevo con motivo de la mudanza del centro de atención al cliente, dando así cuenta de la concreta y efectiva actividad prestada y del evidente acto de fiscalización cumplido.

Que en el punto 3° del peritaje la Cra Doyle infoma haber compulsado todas las actas -que son seis y no tres como sostiene erróneamente el magistrado de grado- en la sede de calle España y en sus cuentas vinculadas y que fueron realizadas en función de necesidades determinadas por el inspector, al punto de constatarse infracciones en alguna de ellas.

Se agravia también de que de acuerdo a constancia de expediente administrativo, OSDE explota comercialmente el local de calle España 261 desde el año 1994 y que hace dos mudó el Centro de Atención al cliente a calle O'Connor 130. Que desde un inicio abonó la TISH y que en 2001 obtuvo un beneficio extraordinario y temporario de reducción de tasas, en los términos del convenio suscripto

Que ello implica la aceptación y consentimiento de los efectos jurídicos de la relación tributaria y que este proceso nace a partir de que el Municipio le quitó a la firma los beneficios antes otorgados en aquel convenio, colocando a OSDE en situación de igualdad con el resto de los contribuyentes, por que lo que debe valorarse es el comportamiento tributario de la empresa.

Por último, cuestiona la imposición de costas ya que se omitió cargarlas a la vencida en al menos dos de los planteos -la prescripción y la inconstitucionalidad en que la actora resultó derrotada-.

IV. RESPONDE AGRAVIOS: La actora principia calificando como desierto el recurso, por entender que reitera manifestaciones ya vertidas en el escrito inicial y no probadas a lo largo del proceso.

Achaca a la parte haber omitido todo cuestionamiento calificado y adita que su recurso solo contiene meras discrepancias sin crítica fundada.

Que además, intenta hacer interpretar que los servicios de inspección originados en pedidos de habilitación comercial son abarcativos de los que son retribuidos por la Tasa de Seguridad e Higiene.

Resalta que OSDE es una asociación civil sin actividad lucrativa, que la demandada no le ha prestado los servicios que la TISH comprende.

Que además, el monto no es razonable ni justo y que además interfiere jurídica y económicamente con el régimen federal de obras sociales y del seguro nacional de salud.

Que la formula del cálculo de la base imponible de la TISH, de acuerdo al precedente "Tornero", la transforma en un impuesto violatorio de la ley federal de coparticipación de impuestos 23.548.

Concluye señalando que en subsidio, para el caso de que se revoque la sentencia, deben resolverse las defensas rechazadas y/o no tratadas, esto es la prescripción de los períodos 1/2011 a 10/2013; improcedencia del tributo y su base imponible, inconstitucionalidad y violación de la ley de coparticipación federal y múltiple imposición prohibida, invalidez del tributo apropiación ilegítima de fondos públicos e inexistencia de capacidad contributiva de OSDE Asociación Civil, interferencia con un instrumento del gobierno federal, desconocimiento de los propios actos y existencia de un derecho subjetivo de OSDE vulnerado, violación del derecho intrafederal, violación del principio de igualdad por afectación a la capacidad contributiva y proporcionalidad, e imposición de multa aplicada.

V-ANÁLISIS Y SOLUCIÓN PROPUESTA. La Carta Magna Nacional en su art. 5° manda a las provincias asegurar su régimen municipal. Por su parte, la Constitución de la Provincia de Río Negro, diseñó un régimen municipal según el cual los tesoros comunales se componen de distintos recursos, entre los que se encuentran los impuestos y demás tributos necesarios para el cumplimiento de los fines y actividades propias (art 230 inc 2) así como lo recaudado en concepto de tasas y contribuciones de mejoras (art 230 inc 4.). Este mismo inciso señala que la alícuota se determina teniendo en cuenta, entre otros conceptos, el servicio o beneficio recibido, el costo de la obra y el principio de solidaridad.

La autonomía de los municipios está constitucionalmente consagrada en el art

225. Esa autonomía tiene implicancias institucionales, políticas, administrativas, económicas, y financieras.

La gabela sobre que versa esta disputa es la Tasa por Inspección Seguridad e Higiene (TISH) establecida por Ordenanza Fiscal municipal y que retribuye los servicios y actividades reales y potenciales prestados por el municipio con la finalidad de preservar la seguridad, salubridad e higiene y cualquier otro servicio que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población dentro del ejido municipal y en especial en los lugares de concurrencia de público, comercios, locales y oficinas, que gravará toda actividad económica, comercial, industrial, de servicios o agropecuaria, independientemente del ámbito en que se realice y sin distinción del carácter, estructura jurídica y tipo de organización que revista el titular o responsable de los mismos.

La misma ordenanza establece una base imponible que se obtiene de la aplicación de una fórmula polinómica que considera como parámetros los ingresos totales, los metros cubiertos, el descuento por contratación de personal.

Tasa, según la Corte Suprema de Justicia, "... es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga a la del impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, 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; entre otros).

El Superior Tribunal de Justicia rionegrino también se pronunció al respecto en autos "COLEGIO NOTARIAL DE LA PCIA. DE RIO NEGRO S/ ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD (ARTS. DE LAS ORDENANZAS N° 4680/12 Y N° 4685/12 DE LA MUNICIPALIDAD DE GRAL. ROCA)" (STJRNS4 - Se. N° 193/15) señalando allí que la tasa en cuestión se corresponde con el ejercicio del poder de policía municipal en pos de la seguridad, salubridad e higiene en los establecimientos que está obligado a controlar dentro del ámbito de su territorio y que " Las autoridades comunales tienen legalmente asignada la facultad de reglamentar la radicación, habilitación de locales, establecimientos industriales y comerciales dentro de

su jurisdicción.

Tanto la seguridad, la moralidad e higiene, son susceptibles de reglamentación local, y en consecuencia, las Municipalidades pueden habilitar, inspeccionar y cobrar las tasas respectivas por el servicio que prestan a todo local o establecimiento que se encuentra dentro de su ámbito territorial, en ejercicio de potestades impositivas que sobre ellos les compete."

Entonces, las habilitaciones y los servicios de inspección son una derivación del poder de policía municipal, que tiene a su cargo evitar perjuicios a las personas o las cosas que se encuentran dentro de su ejido. Por ende, su cumplimiento interesa a la comunidad en general, con anclaje en el principio de solidaridad a que alude la Constitución de la Provincia.

La Carta Orgánica municipal declara que entre las funciones y competencias municipales está el otorgamiento de licencias y habilitaciones comerciales (arts 29/30), así como la reglamentación de las normas de higiene y salubridad en establecimientos comerciales e industriales (art. 35).

El art 99 de la C.O declara la potestad tributaria sobre las personas y bienes existentes y las actividades realizadas en su jurisdicción. A continuación, consigna los principios que rigen el sistema tributario y las cargas públicas municipales, a saber: legalidad, equidad, progresividad, proporcionalidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad, certeza, no confiscatoriedad e irretroactividad. Consigna también que se procura la armonización con el régimen impositivo nacional y provincial, sin vulnerar la autonomía municipal (art 100).

Define asimismo que las tasas son siempre retributivas de servicios prestados y determinables (art. 101).

La Ordenanza Fiscal por su parte, califica el derecho por habilitación como aquel que retribuye los servicios de información, asesoramiento, tramitación e inspecciones tendientes a que se cumplimenten los requisitos de las Ordenanzas 126-I-79 y 141-I-82 "Código de Habilitaciones" y Ordenanzas específicas o las que se dicten en el futuro, con el objeto de obtener la Habilitación Comercial Municipal (art 110).

La Tasa de Inspección Seguridad e Higiene -como ya señalé más arriba- es

aquella que retribuye los servicios y actividades reales o potenciales prestados por el Municipio (art 128). Alcanza toda actividad económica, pactada o facturada fuera de la jurisdicción Municipal, pero con efectos dentro de ella incluyendo todo tipo de servicios que sean prestados al consumidor o destinatario final en jurisdicción Municipal (art 129).

La Ordenanza define también los sujetos pasivos del gravamen entre los que se encuentran quienes presten servicios de cualquier tipo a título oneroso (art 147 inc. 2).

Del documento que luce a fs 22 (Anexo 5), se extrae con claridad que el sujeto pasivo del tributo es la actora OSDE ORGANIZACION DE SERVICIOS DIRECTOS EMPRESARIOS, pero también sus empresas asociadas y o controladas que funcionan en la misma sede filial.

En cuanto al servicio prestado por la demandada, está claro en la letra de la ley que lo que se retribuye son servicios y actividades reales o potenciales, por lo que no deben mensurarse exclusivamente por la cantidad ni frecuencia de las inspecciones que se concretan en las dependencias de la actora.

No obstante ello, el peritaje de la Cra Doyle da cuenta de una serie de actas que son indicadoras del cumplimiento de la actividad de supervisión por parte de la demandada y que de ningún modo permiten concluir que no se haya prestado servicio alguno. Pero mucho menos, ordenar la restitución completa de la TISH abonada. Si se concluye que está fuera de debate que la Municipalidad está facultada para percibir este tributo, el hecho que lo hubiera cumplido con cierto grado de incuria no autorizaría siquiera al reintegro total de la tasa.

Está fuera de debate porque no ha sido objeto de recurso, que el municipio cuenta con la atribución de crear una tasa retribuida, individualizando el servicio y actividades a prestar, las cuales pueden ser reales o potenciales.

Para cumplir con este fin, debe montar una organización con infraestructura, personal, herramientas de trabajo, movilidad, etc. todo lo cual demanda de recursos económicos.

Bidart Campos explica que la actividad financiera estatal -o pública- que se exterioriza en la obtención de recursos y en la realización de gastos, apareja, recíprocamente la recaudación fiscal y la afectación de erogaciones (Manual de

la Constitución Reformada. Tomo II. Ediar. 1997. Pag. 155).

Al explicar las clases de gravámenes, entre los que incluye a las tasas, señala que la tasa tiene como hecho generador el aprovechamiento de un servicio público, el que puede ser efectivo o potencial.

Cierto es que la parte actora invoca el precedente "Tornero" (2015) del Superior Tribunal de Justicia, pero también invoca la colisión de la TISH con normas federales en materia impositiva. Sumado a ello, no debe soslayarse que el precedente invocado excede los 5 años establecidos en el art 42 de la Ley Orgánica para la doctrina obligatoria. La Corte Suprema de Justicia resolvió hace apenas un año la causa "ESSO PETROLERA ARGENTINA S.R.L y otro c/ MUNICIPALIDAD DE QUILMES s/ ACCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA"(1533/2017/RH1).

Vale señalar que la Corte admitió el recurso extraordinario en relación a un planteo sobre la proporcionalidad de tasas de similar naturaleza a la que aquí se discuten, en tanto se ponía en tela de juicio la validez de normas locales por ser contrarias a los art. 28 y 75 inc 2° y 13° de la Constitución Nacional.

Allí, el cimero tribunal sostuvo 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."

La CSJ dejó además en claro su preocupación por el derecho a los medios de subsistencia de los municipios. En este orden de ideas, sostuvo "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 en el ejercicio de sus potestades propias", (Del voto del Dr. Lorenzetti).

La Corte entonces, ha entendido que no hay inconstitucionalidad en tomar como valor para el cálculo de la tasa la capacidad contributiva poniendo en cabeza del contribuyente que cuestiona la tasa, la carga de probar la irrazonabilidad del costo en

función del servicio retribuido. De allí que se descarta la interferencia de la TISH y su modo de cálculo con leyes federales en materia fiscal.

Para permitir su existencia, la municipalidad debe tener financiamiento y la tasa en cuestión no debe entenderse como un intercambio de bienes o servicios propios del derecho privado, sino desde la perspectiva del derecho público por la prestación justamente de un servicio público individualizado, con sustento en el bien común y la solidaridad.

En este orden de ideas postulo que se revoque la sentencia apelada.

El a quo decidió no tratar la cuestión de la constitucionalidad así como otros planteos de la actora, tales como la improcedencia del tributo y su base imponible; la inconstitucionalidad y violación de la ley de coparticipación federal y la múltiple imposición prohibida; la invalidez del tributo; la apropiación ilegítima de fondos públicos e inexistencia de capacidad contributiva de OSDE Asociación Civil; la interferencia con un instrumento del gobierno federal; el desconocimiento de los propios actos y la existencia de un derecho subjetivo de OSDE vulnerado; la violación del derecho intrafederal; la violación del principio de igualdad por afectación a la capacidad contributiva y la imposición de multa aplicada.

Entendió que resultaba innecesario ingresar a tales planteos ante lo resuelto - restitución de sumas de dinero- pero a la vez concluyó que el municipio está facultado para crear y por ende percibir la TISH. No obstante, valoró que el "servicio" fue pobremente prestado y por ende ordenó reintegrar las sumas pagadas, a saber \$ 2.542.877, 12 (cotejar doc fs. 33) con más intereses.

La mayor parte de los planteos que la parte pretende se traten han quedado respondidos por la Corte en el pronunciamiento de la CSJ en "Esso", y en calidad de interprete final natural de los temas que nos ocupan.

Por lo demás, vale hacer notar que la actora limitó su prueba como se aprecia en la demanda a acreditar la ausencia de servicio concreto. Produjo un peritaje contable referido fundamentalmente a las inspecciones realizadas pero no dirigió ninguna actividad probatoria a analizar la incidencia de la fórmula polinómica y su impacto en la empresa. Por lo tanto su cuestionamiento es meramente genérico y no puede más que ser desestimado.

En esta línea de razonamiento, también debe destacarse que no existen normas que impongan a las tasas una proporcionalidad estricta o exacta entre el costo del servicio y el monto del gravamen, lo que además, por la propia organización municipal, resultaría imposible de calcular.

La actora es, según invoca, una asociación civil. Ahora bien, la persona jurídica de que se trata no puede perseguir el lucro como fin principal pero de ningún modo tiene vedada la actividad lucrativa. El objeto social de ORGANIZACION DE SERVICIOS DIRECTOS EMPRESARIOS, conforme se coteja en los arts 1 y 3 del Estatuto aportado, no solo es la atención médico asistencial de sus socios -tarea que realiza por un precio-, sino que también funciona como caja de préstamos, fomento del turismo, fomento del desarrollo de actividades culturales, intelectuales y educativas, por solo mencionar algunas de las consignadas.

El certificado de habilitación comercial del local sito en España 261 propiedad de OSDE de fecha 12/04/2012 incluye como cuenta vinculante -tal como la apelante lo hizo notar en sus agravios a Interturis S.A (agencia de viajes y turismo), Binaria Seguros de Vida S.A (Seguros de vida) y Binaria Seguros de Retiro S.A (Seguros de retiro).

En otras palabras, el municipio, en el marco de sus competencias propias y específicas, eminentemente locales, está facultado a disponer controles y gravámenes sobre una firma comercial dedicada a la intermediación en salud pero también a seguros de vida y de retiro, para lo cual dispone de un local de atención al público a la calle ubicado dentro del ejido urbano de jurisdicción municipal.

Estas facultades según ha dicho la Corte, no interfieren con normas federales en tanto resulten proporcionales y están inveteradamente reconocidas, en virtud del poder de policía municipal.

Que lo desarrollado hasta aquí es suficiente para hacer lugar a la apelación de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche porque sólo deben tratarse las cuestiones, pruebas y agravios conducentes para resolver en cada caso lo que corresponda, sin ingresar en asuntos abstractos o sobreabundantes (Fallos 308:584; 308:2172; 310:1853; 310:2012; entre otros). Según el Superior Tribunal de Justicia, los jueces no están obligados a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas, ni seguir a las partes en todos y cada uno de los argumentos que esgrimen en resguardo de sus

pretensos derechos, porque basta que lo hagan respecto de las que estimaren conducentes o decisivas para resolver el caso, pudiendo preferir algunas de las pruebas en vez de otras, u omitir toda referencia a las que estimaren inconducentes o no esenciales (STJRN-S1, "GUENTEMIL c/ MUNICIPALIDAD DE CATRIEL", 11/03/2014, SD 014/14; STJRN-S1, "ORDOÑEZ c/ KNELL", 28/06/2013, SD 037/13).

VI. Que las costas de primera instancia deben cargarse en el orden causado, considerando que la actora pudo considerarse con derecho a interponer la presente acción.

VII. Que las costas de Alzada deben imponerse enteramente a la actora, en función del resultado obtenido por la Municipalidad de San Carlos de Bariloche.

VIII. En materia de honorarios, siendo de aplicación las disposiciones del art. 279 CPCC, entiendo que la causa debe tratarse como de monto indeterminado.

Si bien conforme el fallo de primera instancia se tomó como base el valor de las sumas cuyo reintegro se disponía, con más los intereses correspondientes, cierto es que dicho punto resulta ser sólo unos de los múltiples planteos formulados.

En función de ello, corresponde: a) Regular los honorarios de los Dres. Pablo González y Hernán Gandur, como letrados apoderados de la parte actora, en conjunto e idénticas proporciones, en la suma de \$ 2.129.960, importe que equivale a 200 ius (Ius = 7.607) con más el 40%; b) Regular los honorarios de la Dra. Natacha Vázquez, como letrada apoderada de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, y de la Dra. Marcela González Abdala como patrocinante, en conjunto e idénticas proporciones en la suma de \$ 1.171.478 por una etapa y media y los de la Dra. Mercedes Lasmartres, como letrada apoderada de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, y de la Dra. Natalia Lafont como patrocinante, en conjunto e idénticas proporciones, en la suma de \$ 1.171.478 por una etapa y media. En el caso de las abogadas de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche se ha tomado el equivalente a 220 ius con más el 40% por el apoderamiento, y se redujo en un 50% a cada grupo en función de las etapas cumplidas. c) Para la perita Cra Silvina Doyle, la suma de \$ 342.315 equivalentes a 45 ius (art 19 inc a de la ley 5069 -mínimos).

IX- Regular los honorarios de la Dra Lasmartres por las tareas de segunda instancia, en el 35% del total regulado a las abogadas de su parte y al Dr Gonzalez en el

25% de lo regulado a su parte por los trabajos de primera instancia.

X.- En cuanto a la regulación correspondiente al planteo de prescripción resuelto en primera instancia y solicitado por la letrada en el escrito SEON 380254, deberá ser cumplida en primera instancia.

XI- Todas las regulaciones se han realizado considerando la naturaleza, la complejidad, la duración y la trascendencia del asunto, el mérito y resultado obtenido, la calidad, eficacia y extensión de las tareas (artículo 6, ley citada), lo cual justifica las regulaciones indicadas (artículo 15, ley citada).

XII- Que, en síntesis, propongo resolver lo siguiente: Primero: Revocar la sentencia del 26/11/2021 en cuanto fuera apelada y rechazar la demanda con costas en el orden causado. Segundo: Imponer las costas de esta segunda instancia a la parte actora. Tercero: En materia de honorarios de primera instancia, siendo de aplicación las disposiciones del art. 279 CPCC, corresponde: a) Regular los honorarios de los Dres. Pablo González y Hernán Gandur, como letrados apoderados de la parte actora, en conjunto e idénticas proporciones, en la suma de \$ 2.129.960, importe que equivale a 200 ius (Ius = 7.607) con más el 40%; b) Regular los honorarios de la Dra. Natacha Vázquez, como letrada apoderada de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, y de la Dra. Marcela González Abdala como patrocinante, en conjunto e idénticas proporciones en la suma de \$ 1.171.478 por una etapa y media y los de la Dra. Mercedes Lasmartres, como letrada apoderada de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, y de la Dra. Natalia Lafont como patrocinante, en conjunto e idénticas proporciones, en la suma de \$ 1.171.478 por una etapa y media. En el caso de las abogadas de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche se ha tomado el equivalente a 220 ius y se redujo en un 50% en función de las etapas cumplidas. c) Para la perita Cra Silvina Doyle, la suma de \$ 342.315 equivalentes a 45 ius (art 19 inc a de la ley 5069 - mínimos). Cuarto: Regular los honorarios de la Dra Lasmartres por las tareas de segunda instancia, en el 35% del total regulado a la totalidad de las abogadas de su parte y al Dr Gonzalez en el 25% de lo regulado a su parte por los trabajos de primera instancia. Quinto: La presente se protocoliza y notifica de acuerdo a las prescripciones de la Acordada 09/2022.

A la misma cuestión, el Dr. CORSIGLIA dijo:

I. Impuesto de los antecedentes de las actuaciones, adelanto que por compartir lo

sustancial de sus fundamentos, he de adherir al voto de la Dra. Pájaro.

A mayor abundamiento, y en la misma línea de argumentación que expusiera la colega, entiendo prudente agregar las siguientes consideraciones en torno a la tasa cuestionada, como así también las potestades del orden administrativo local para su creación, lo que comprende la fórmula polinómica utilizada, cuyos componentes también fueran objeto de crítica.

II. Tal como se hiciera referencia en el voto que precede, la solución del caso, en la medida de los agravios planteados, se encuentra recientemente abordada por el fallo de la CSJN, en las actuaciones “Esso Petrolera Argentina SRL y otro c/Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso administrativa” - CSJN - 2/9/2021.

El citado fallo confirmó la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, que avaló el accionar de la municipalidad accionada, que pretendía el cobro de la tasa de seguridad e higiene sobre la base de los ingresos brutos totales atribuibles a la Provincia de Buenos Aires, aun tomando como base ingresos no atribuibles al municipio.

En lo que interesa a los fines del presente análisis, el fallo se compone de tres votos, en el siguiente orden; el voto coincidente de los ministros Rosatti y Maqueda, y dos votos concurrentes de los ministros Highton de Nolasco y Lorenzetti.

En cuanto al recurso extraordinario interpuesto por la empresa Esso Petrolera Argentina SRL, el mismo fue declarado inadmisibile en punto al agravio esgrimido con relación al alcance del artículo 35 del Convenio Multilateral y a la arbitrariedad, y admitido pero rechazado en punto a la cuestión relativa a la proporcionalidad de la tasa.

En definitiva, luego de ello, la CSJN resuelve confirmar la sentencia de la SCBA.

Ahora bien, el fallo por su trascendencia institucional merece un análisis pormenorizado de sus votos, pues de algún modo viene a modificar la postura que la propia CSJN sostuviera entre otros en “YPF c/Municipalidad de Concepción del Uruguay” - CSJN - 7/2/2006.

Así, no obstante la adhesión ya mencionada por parte del suscrito al voto de la colega preopinante, cabe puntualizar algunas cuestiones específicas contenidas en el fallo.

En primer orden, el voto mayoritario de los ministros Maqueda y Rosatti, no parece expedirse con contundencia respecto del apartamiento indicado en la queja por parte de la sentencia de la Corte local de la jurisprudencia de dicha CSJN en materia de tasas, que exige la efectiva e individualizada prestación del servicio y de la razonable proporción entre el monto y el costo del servicio.

Tampoco lo hace de manera precisa respecto de que la prueba del servicio y de la proporcionalidad de su monto no puede imponerse al contribuyente por ser una exigencia procesal de imposible cumplimiento (Fallos: 275:407; 319:2211; “Municipalidad de Concordia c/Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA s/ejecución fiscal”(13), sent. del 26/3/2009; R. 1055, L.XLIII, “Renault Argentina SA (TF 19.292-A) c/DGA”, del 16/2/2010, entre otros).

Aunque, luego sí con relación al agravio referido a la proporcionalidad de la tasa, que se admite para la apertura del recurso en tanto “se pone en tela de juicio la validez de normas locales por ser contrarias -entre otros- a los artículos 28 y 75, incisos 2 y 13 de la Constitución Nacional, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de las primeras [art. 14, inc. 2), L. 48]”, el voto parte de la autonomía de los municipios. Así, afirma “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’”.

En este marco, reconoce que hay límites en materia de tasas, en cuanto afirma que: “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 (arts. 1, 16, 17, 19 y 33 de la Constitución Nacional), como así también a la distribución de competencias propia de nuestra forma de Estado federal (arts. 1, 4, 5, 9, 10, 11, 75, incs. 2, 3, 13, 18 y 30, 121, 123, 124 y 129, CN)”.

Luego, se define a la tasa y establece en forma precisa lo que consideran debe cumplir: “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)”.

El agravio no obstante es desestimado, en tanto que en relación con la prestación de servicio, se consideró que en el caso “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”.

Y respecto de la cuantía, sostiene que: “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 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)” y 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 ... 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 ... Se trata en definitiva de afirmaciones que no alcanzan para descalificar a la tasa cuestionada y convertirla en un tributo constitucionalmente inválido”.

En síntesis, se postula en el voto mayoritario que integra el costo del servicio, no solo la puntual prestación de la tasa sino todos los indirectos involucrados y, más allá de la prestación individualizada, el costo necesario para la organización y puesta a disposición de tal servicio.

Y en punto a la consideración de la capacidad contributiva como elemento a tener en cuenta para la fijación de la tasa, afirma que incluso tal cuestión fue reconocida por la representante de la parte actora. Y que tampoco la firma ESSO ha demostrado la irrazonabilidad o desproporción del tributo y deniega así este agravio.

Por su parte, del voto de la ministra Highton de Nolasco, tal vez pueda destacarse que “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”.

En cuanto al monto de la tasa afirma: “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 también en función de la capacidad contributiva tenida en cuenta por el referido tributo, extremo que la recurrente no ha siquiera invocado”.

Así, vuelve a ponderar como elemento a la capacidad contributiva, pero para equilibrar el costo total del servicio que actúa como límite.

Por último, el voto del ministro Lorenzetti postula 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”.

En lo que interesa a la temática, añade al principio mencionado por la mayoría del “derecho de medios”, dos principios más, uno respecto de la potestad tributaria municipal en el reparto federal: “principio federal de descentralización institucional” referido al reparto equilibrado entre la nación, provincias y municipios, y el otro en cuanto a la “suficiencia de recursos”.

Así afirma: “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, Consid. 7 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”.

Y la sumatoria de ambos principios “obliga a la Nación en relación con las provincias y a las provincias en relación con los municipios”. Y que “el régimen

financiero federal debe asegurar la suficiencia de recursos para que cada nivel de gobierno cumpla con sus cometidos constitucionales”, y define el alcance de ambos: “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”.

Luego agrega que, “que el principio de autonomía municipal y suficiencia de recursos ha sido afectado en el caso”. (Lo que afirma porque “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”.

Y, si bien parece reconocer que en esta problemática el perjudicado es el contribuyente, afirma “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... 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”, cierto es que lo hace a modo de un obiter dicta, que no lo aplica para la resolución en el caso, incluso cuando postula la necesidad a futuro de “...un serio debate parlamentario y deben ser contempladas por los demás actores del federalismo...”.

Luego, respecto de las exigencias de la tasa municipal: 1. postula la prestación efectiva e individualizada en el obligado; 2. que el monto debe tener un vínculo razonable con la prestación del servicio y rechaza que pueda solventar costos por prestaciones ajenas al servicio, así afirma: “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 ... una interpretación

contraria importaría desnaturalizar la esencia de la tasa”.

Aquí parece diferenciarse del voto mayoritario, a lo que agrega que “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”.

Respecto de la capacidad contributiva la limita a un mero parámetro que debe guardar razonabilidad limitado siempre al “gasto que demanda la prestación del servicio”; 3. “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”.

Para terminar considera que en el caso no se probó la violación a estos principios, y que “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”, y como consecuencia rechaza el recurso.

Por último, quizá lo interesante del voto de Lorenzetti es su carácter ordenatorio para con el Congreso de la Nación en orden a que dicte una ley en materia del reparto del federalismo fiscal.

III. Por tanto, sin menoscabo de las consideraciones precedentes, como lo anticipara y en coincidencia con la solución propuesta por la Dra. Pájaro entiendo que la decisión en crisis debe ser revocada, adhiriendo en los restantes términos al voto precedente.

A igual cuestión, el Dr. RIAT dijo:

Ante la coincidencia precedente, me abstengo de opinar (artículo 271 del CPCC).

Por ello, la Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Familia, de Minería y Contencioso Administrativa,

RESUELVE:

Primero: Revocar la sentencia del 26/11/2021 en cuanto fuera apelada y rechazar la demanda con costas en el orden causado.

Segundo: Imponer las costas de esta segunda instancia a la parte actora.

Tercero: En materia de honorarios de primera instancia, siendo de aplicación las disposiciones del art. 279 CPCC, corresponde: a) Regular los honorarios de los Dres. Pablo González y Hernán Gandur, como letrados apoderados de la parte actora, en conjunto e idénticas proporciones, en la suma de \$ 2.129.960, importe que equivale a 200 ius (Ius = 7.607) con más el 40%; b) Regular los honorarios de la Dra. Natacha Vázquez, como letrada apoderada de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, y de la Dra. Marcela González Abdala como patrocinante, en conjunto e idénticas proporciones en la suma de \$ 1.171.478 por una etapa y media y los de la Dra. Mercedes Lasmartres, como letrada apoderada de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, y de la Dra. Natalia Lafont como patrocinante, en conjunto e idénticas proporciones, en la suma de \$ 1.171.478 por una etapa y media. En el caso de las abogadas de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche se ha tomado el equivalente a 220 ius y se redujo en un 50% en función de las etapas cumplidas; c) Para la perita Cra Silvina Doyle, la suma de \$ 342.315 equivalentes a 45 ius (art 19 inc a de la ley 5069 -mínimos).

Cuarto: Regular los honorarios de la Dra Lasmartres por las tareas de segunda instancia, en el 35% del total regulado a la totalidad de las abogadas de su parte y al Dr Gonzalez en el 25% de lo regulado a su parte por los trabajos de primera instancia.

Quinto: La presente se protocoliza y notifica de acuerdo a las prescripciones de la Acordada 09/2022.