

S.C. L.1303, L.XLII.

*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte :

- I -

A fs. 227/241 de los autos principales (a los que se referirán las citas siguientes), el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba rechazó el recurso de casación incoado por la actora y, en consecuencia, confirmó la sentencia de la instancia anterior, que había ratificado la legitimidad de la "Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios" (CCIES, en adelante) exigida por la Municipalidad de la Ciudad de Córdoba por los períodos enero de 1995 a abril de 2000.

Para así decidir, indicó -en primer lugar- que los agravios planteados por la accionante en cuanto a que el acto de determinación tributaria incumple las disposiciones constitucionales y el régimen de coparticipación federal de impuestos, que la CCIES exigida es análoga a otros tributos de naturaleza nacional o provincial, que transgrede las pautas de armonización legalmente exigidas, y que el concepto de la especie tributaria "tasa" que efectúa el pronunciamiento de grado es errónea, devienen insustanciales al amparo de la constante doctrina judicial de la Sala Contencioso Administrativa de ese Tribunal Superior, sobre la base de las sentencias que allí citó.

En segundo término, señaló que los planteos relativos a la inconstitucionalidad de la CCIES por contrariar el régimen de coparticipación vigente resultan inadmisibles por la vía del recurso de casación, pues ellos sólo pueden ser traídos a través del recurso local de inconstitucionalidad.

Añadió que los agravios vinculados con el necesario sustento territorial de la CCIES también son insustanciales, ya que los argumentos recursivos carecen no sólo de sustento doctrinario y jurisprudencial unívoco sino, ante todo, de fundamento legal, a la luz de lo dispuesto por el art. 167 del Código Tributario Municipal (ordenanza 10.363/2001).

Negó que la sentencia recurrida se encuentre desprovista de fundamentos por desconocer la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Compañía Química", ya que la legalidad de la gabela se sustenta en "normas locales" (el resaltado pertenece al original) que delimitan el poder tributario de los municipios, autorizando a la demandada a obrar como lo hizo (art. 9 -inc. b., párrafo segundo- de la ley 23.548; arts. 180, 182, 186, 187, 188 inc. 1º y 189 de la Constitución Provincial; arts. 2, 43, 45

y 47 de la Carta Orgánica de la Municipalidad de Córdoba y 167 del Código Tributario Municipal).

Afirmó que, en función de esas normas, la clásica distinción entre impuestos y tasas que realizaba la doctrina tradicional carece de perfiles claros o tajantes, ya que su naturaleza es meramente estructural. Por ello, especificó que la definición legal de un mismo hecho imponible operará como tasa o como impuesto según la modalidad de prestación de la actividad sobre la que recaiga el tributo y, en ambos casos, lo será en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene y asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población.

Por ello, negó la existencia de los vicios imputados por la actora a la sentencia de mérito, toda vez que fue debidamente acreditada la actividad comercial de la empresa en el ejido de la demandada y la prestación de los servicios municipales dentro de ese territorio, aspectos ambos que sustentan el acto de imposición cuestionado y llevan a desestimar el recurso de casación deducido.

## - II -

Disconforme, la accionante interpuso el recurso extraordinario de fs. 242/266 que, denegado a fs. 290/301, motiva esta presentación directa.

En síntesis, subrayó que la CCIES es inconstitucional, tanto si se la considera una tasa como si se la analiza como un impuesto.

Respecto de las tasas, reseñó la constante jurisprudencia de V.E. que requiere de una concreta, efectiva e individualizada prestación de servicio sobre algo no menos individualizado (acto o bien) del contribuyente. Negó que, bajo las exigidas condiciones, puedan prestarse servicios a aquellos contribuyentes que carecen de presencia física en el ejido municipal, como ocurre en su caso.

Impugnó, asimismo y de manera simétrica, la constitucionalidad del mentado tributo visto como impuesto, por contrariar el régimen de coparticipación federal y el "Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento". En lo atinente al primero, señaló que la CCIES -en cuanto no retribuye un servicio efectivamente prestado y se calcula sobre la base de los ingresos totales producto de la actividad- es análoga al impuesto al valor agregado, en transgresión a lo dispuesto por el art. 9, inc. b, de la ley 23.548. Respecto del segundo, subrayó que la pretensión tributaria aquí debatida deviene incompatible con la obligación provincial de

*Procuración General de la Nación*



promover la derogación de aquellas tasas municipales que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado.

- III -

A mi modo de ver, el recurso federal intentado es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de una norma local y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido a favor de la validez de aquélla (art. 14, inc. 2°, de la ley 48).

- IV -

El art. 167 del Código Tributario Municipal (vigente durante los periodos fiscales de que trata la presente, cfr. fs. 157, al que se referirán las citas siguientes) tipificaba el hecho imponible de la CCIES de la siguiente manera: *"El ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, u otra a título oneroso, y todo hecho o acción destinada a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo; está sujeto al pago del tributo establecido en el presente Título, conforme a las alícuotas, adicionales, importes fijos, índices y mínimos que establezca la Ordenanza Tributaria Anual, en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene y asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población"*.

Respecto de este precepto, el *a quo* afirmó que la definición legal del hecho imponible allí contenido opera como tasa o como impuesto según la modalidad de prestación de la actividad sobre la que recaiga el tributo y, en ambos casos, lo es en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene y asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población.

Disiento con esa conclusión. V.E. ha sido categórica al definir la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al 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 que, 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, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros).

Con la guía certera de esta consolidada jurisprudencia, resulta prístino que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitadamente determinada por la existencia o no -en sus respectivos presupuestos de hecho- del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Por ende, los diferentes modos bajo los cuales los contribuyentes desempeñen sus actividades no causan mutación en la naturaleza jurídica del tributo, establecida por el legislador en ejercicio de sus facultades constitucionales propias y exclusivas (arg. arts. 4º, 5º, 17, 52, 75 -incs. 1º y 2º-, 99 -inc. 3º- y 121 de la Carta Magna).

Cabe destacar que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9, inc. b), de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

- V -

Marcada la clara diferencia entre impuestos y tasas, es evidente, en mi opinión, que la CCIES tipificada en el art. 167 del Código Tributario Municipal, transcripto *supra*, no encuadra dentro de los primeros.

Pienso que ello es así puesto que el legislador local diseñó el presupuesto de hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago de la CCIES tomando en cuenta la prestación a los particulares de ciertos servicios comprendidos en una serie de actividades estatales que allí enumera, de forma no taxativa (contralor, salubridad, higiene y asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población).

En este punto es prudente recordar que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 304:1820; 307:928; 314:1849, entre otros).

*Procuración General de la Nación*



La mención de las actividades gravadas, seguida de los términos “*en virtud de los servicios municipales*” que allí enumera, no puede ser entendida como una redacción descuidada o desafortunada del legislador, sino que la sucesión entre ambos indica que la intención fue retribuir estos servicios mediante la CCIES, exhibiendo así la vinculación directa entre hecho imponible -desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado- y una obligación tributaria extraña a la especie impositiva.

A mayor abundamiento, vale la pena destacarlo, a diferencia de lo expresado por el Superior Tribunal, el Fisco pretensor reiteradamente calificó al tributo en cuestión como “tasa” (confr. resolución determinativa, fs. 314/317 vta. de los antecedentes administrativos, en especial fs. 315 vta.; y resolución 1521/01, a fs. 336/340 vta. del mismo cuerpo, en especial fs. 337 vta.).

Sobre tales pautas, resulta indubitable que la CCIES, al reclamarse en virtud de los servicios municipales referidos en su presupuesto de hecho, no puede ser clasificada como impuesto ya que se trata de una tasa.

- VI -

Puesta en claro así su naturaleza de tasa, corresponde analizar si su pago podía ser exigido válidamente por el Municipio a la actora, a la luz de lo ventilado en el *sub lite*.

Se encuentra fuera de debate que la accionante contaba con un agente de propaganda médica que se desempeñaba en relación de dependencia, cuyo domicilio particular estaba ubicado en la ciudad de Córdoba (cfr. fs. 1, 270 y 315 de los antecedentes administrativos). La recurrente vendió sus productos en esa ciudad, para lo cual había encargado la distribución a una tercera empresa (fs. 270 de los antecedentes administrativos), pero carecía de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo en el territorio del municipio (fs. 270 y 315 de los antecedentes administrativos).

En estas condiciones, la demandada fundó su pretensión tributaria de la siguiente manera: “*Que el tributo de marras se refiere a una serie de servicios que no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno. Esto se hace, ya sea controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles y, en general, organizando las*

*reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad, entre ellas, las cumplidas por el impugnante*” (cfr. resolución de la Dirección General de Recursos Tributarios N° 1229, del 25 de julio de 2001, fs. 314/317 de los antecedentes administrativos).

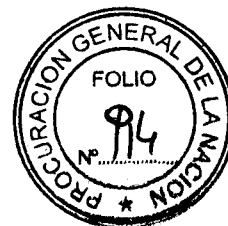
Esta postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y M.1893, L.XLII, “Mexicana de Aviación S.A. de CV c/Estado Nacional”, sentencia del 26 de agosto de 2008, entre otros).

Aplicada dicha doctrina a las constancias de autos, queda en evidencia que la pretensión fiscal de la demandada carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en el párrafo anterior, los cuales encuentran sustento en el art. 17 de la Constitución Nacional. Por este motivo, es ilegítimo el cobro de la gabela aquí tratada (Fallos: 312:1575 y sus citas).

Por último, no es ocioso recordar que si bien la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (Fallos: 25:364). De esa doctrina, y de la de Fallos: 212:51, 160 y 307:1094, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores -inclusive, los Superiores Tribunales locales- que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Máximo Tribunal en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional. Más aun en supuestos como el presente, en el cual la extensa e inveterada jurisprudencia de V.E. sobre los requisitos para el cobro de las tasas ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio mismo de las actuaciones administrativas (cfr. fs. 300 vta. de los antecedentes administrativos).

- VII -

Atento a la forma como se dictamina, el tratamiento de los restantes agravios deviene, en mi parecer, inoficioso.



*Procuración General de la Nación*


- VIII -

En virtud de lo dicho, considero que corresponde admitir la queja, declarar formalmente procedente el recurso extraordinario interpuesto, revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda (art. 16, ley 48).

Buenos Aires, 25 de noviembre de 2008.

ES COPIA

LAURA M. MONTI

  
ADRIANA M. MARCHISIO  
Prosecretaría Administrativa Int.  
Procuración General de la Nación

20/08/08