

CASACIÓN

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, a
990/2016 **Uno (01)** **de Setiembre**

de dos mil dieciséis, reunidos los señores Vocales de la Excma. Corte Suprema de Justicia, de la Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, integrada por los señores Vocales doctores Antonio Gandur, René Mario Goane, la señora Vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar y el señor Vocal doctor Antonio Daniel Estofán -por no existir votos suficientes para dictar sentencia válida-, bajo la Presidencia de su titular doctor Antonio Gandur, para considerar y decidir sobre el recurso de casación interpuesto por la parte la parte actora en autos: ***“Di Bacco y Cía. S.A. vs. Municipalidad de Tafí Viejo s/ Inconstitucionalidad”***.

Establecido el orden de votación de la siguiente manera: doctores René Mario Goane, Antonio Gandur, doctora Claudia Beatriz Sbdar y doctor Antonio Daniel Estofán, se procedió a la misma con el siguiente resultado:

El señor Vocal doctor René Mario Goane, dijo:

I.- La parte actora plantea recurso de casación (fs. 136/139) contra la Sentencia N° 1.058 dictada por la Sala Iª de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 10 de diciembre de 2013 (fs. 121/126) el cual, previo cumplimiento con el traslado previsto por el 751 *in fine* del Código Procesal Civil y Comercial (en adelante CPCyC), es concedido mediante Resolución N° 331 del 15 de mayo de 2014 (fs. 153).

II.- Siendo inherente a la competencia funcional de esta Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo de la Corte, como Tribunal de Casación, revisar lo ajustado de la concesión efectuada por el *A quo*, la primera cuestión a examinar es la relativa a la admisibilidad del remedio impugnativo extraordinario local.

El planteo fue interpuesto en el plazo que consagra el artículo 751 del CPCyC; impugna una sentencia definitiva, en los términos del artículo 748 inciso 1 del CPCyC; cumple con el depósito previsto por el artículo 752 del CPCyC y satisface el requisito del artículo 750 del CPCyC, en la medida que está fundado en una infracción a normas de derecho producto de una supuesta arbitrariedad en que habría incurrido el fallo en cuestión.

Por lo señalado el recurso en examen resulta admisible y, siendo ello así, queda habilitada la competencia de este Tribunal Címero para ingresar al análisis de la procedencia de los agravios en los que se funda la impugnación de marras.

III.- En lo que es materia de recurso la sentencia en crisis, no hace lugar a la demanda que la firma Di Bacco S.A. interpusiera contra la Municipalidad de Tafí Viejo cuestionando la constitucionalidad del artículo 167 de la Ordenanza Fiscal N° 26/07, reguladora del tributo denominado “Tasa por Inspección Municipal”.

Afirma que como la sociedad actora asevera que la Municipalidad no presta el servicio al que alude la norma tachada de inconstitucional y que, por lo tanto, no se encuentra justificada su pretensión de cobro, a los fines del progreso de su pretensión, resultaba primordial para la demandante acreditar aquel extremo negativo.

Señala que ello es así habida cuenta que cada una de las partes en el proceso soporta la carga de la prueba sobre la existencia de los presupuestos de hecho de las normas sin cuya aplicación no puede tener éxito su pretensión, que la firma Di Bacco y Cía. S.A. pretende derivar de un hecho negativo (la ausencia de prestación del servicio de inspección por parte de la Municipalidad demandada), un determinado efecto jurídico (la nulidad de la intimación cursada con la consecuente imposibilidad de cobro de la gabela), mas no ha desplegado, a lo largo del presente trámite judicial esfuerzo probatorio útil dirigido a tal finalidad.

Cita jurisprudencia según la cual cuando un hecho negativo se presenta como presupuesto de un efecto determinado, no media razón válida alguna para dispensar de la carga de la prueba a la parte que invoque un hecho de éste tipo como fundamento de su pretensión, pues si bien tratándose de hechos negativos no susceptibles de prueba directa, debe atenuarse el rigorismo al momento de la valoración de la prueba producida, ello no implica en modo alguno eximir de tal carga probatoria a quien alega el hecho negativo apoyo de su pretensión.

Expresa que la totalidad de la doctrina procesal rechaza el argumento de la imposibilidad de la prueba del hecho negativo, sobre la base de la distinción entre las meras negativas y los hechos negativos, en tanto éstos son susceptibles de acreditarse o inferirse mediante la prueba de hechos positivos que racionalmente interpretados permiten establecer, a través de una acertada apreciación judicial, la inexistencia de un hecho o de una situación, sin que estos conceptos importen menospreciar o soslayar la dificultad que importa esa prueba.

Remarca que la sociedad demandante no ha logrado producir la única prueba ofrecida en dirección de acreditar la inexistencia de la prestación del servicio que alega, dado que sólo ofreció una pericial contable que no ha llegado a producirse, por lo que tal orfandad probatoria impide acoger la declarativa que propone la demandante.

Por otro lado, señala que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la *última ratio* del orden jurídico, atento la gravedad institucional y la trascendencia que ello encierra, por lo que los fundamentos que se despliegan en pos

de tal resultado deben expresar de manera acabada la contradicción de aquella norma con alguna de las garantías o principios constitucionales requisito, éste, que no llega a alcanzar la demanda de autos, ya que el único de los argumentos que la actora esgrime en pos de la inconstitucionalidad de la gabela, refiere a la desconexión entre la base y el hecho imponible previstos para aquélla.

Sobre el punto menciona que, acaecida la reforma del año 1994, el artículo 123 de la Constitución Nacional estableció que cada Provincia dictaría su propia Constitución, asegurando la autonomía municipal y que, en cumplimiento de tal mandato, la Constitución de Tucumán del año 2006 (texto vigente al momento de la sanción de la ordenanza en cuestión) en su artículo 132 consagró expresamente la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios”, estableciendo que éstos pueden dictar su propia carta orgánica a través de una Convención convocada por el Intendente en virtud de una norma dictada por la Legislatura y prohíbe a la Provincia vulnerar la autonomía que consagra la Constitución y limitar las potestades que para asegurar la aquélla se confieren.

Indica que la Constitución tucumana de 2006, en su artículo 135, enuncia los recursos con los que pueden contar las municipalidades, entre los cuales se describen “los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal” (inciso 1º). Afirma que la referencia que la norma realiza al género “tributos” sin individualizar especie alguna, lleva a la conclusión de que los municipios pueden valerse tanto de impuestos, como de tasas retributivas de servicio o de contribuciones especiales a los fines de generar sus recursos, más allá de aquellos otros que detalla la norma mencionada a lo largo de sus restantes incisos.

Agrega que tal potestad se encuentra debidamente regulada en la Ley N° 5.529, que entre otras atribuciones del Concejo Deliberante, menciona las de fijar los impuestos, las tasas y contribuciones; reglamentar el funcionamiento de los establecimientos comerciales mediante la adopción de las medidas que garanticen la salud de la población; y reglamentar lo concerniente a la moralidad y buenas costumbres. Asegura que esta norma, aunque sancionada en fecha anterior a la reforma constitucional de 2006, por la forma y alcance con que se reguló el artículo 135, cobra ahora plena relevancia y actualidad.

Luego de discurrir sobre las características que definen a las distintas especies de tributos (vinculados y no vinculados), concluye que, a juzgar por el hecho imponible previsto en el cuestionado artículo 162 de la Ordenanza N° 26/07, no puede hablarse de un tributo vinculado en tanto la actividad desplegada por el Municipio no repercute de forma directa en beneficio del contribuyente, ya que la inspección municipal encaminada a garantizar la adecuación de los locales comerciales, las

actividades industriales y de servicios, y el mantenimiento de la habilitación respectiva, aparecen propias de servicios destinados a garantizar el bienestar de la comunidad.

Dice, en suma, que se trata de servicios *uti universi*, que se erigen en beneficio de la población de modo que, la gabela en cuestión, tal cual se encuentra tipificada, ha sido vinculado en forma indirecta e impersonal con los contribuyentes su beneficiaria directa es, en todo caso, la población. Sostiene que, además de ello, aparece patente la desconexión entre en hecho imponible (servicio de inspección) y su base de cálculo (ingresos brutos durante el período fiscal), y que esta falta de correspondencia entre la base de medición y el hecho generador (actividad vinculante), resultaría irrazonable si lo que tipifica la norma tributaria fuere una tasa (tributo vinculado) y no un impuesto (tributo no vinculado), por lo que, a pesar de la denominación a la que refiere la norma, se trata de un verdadero impuesto.

Remata diciendo que en la medida que los municipios son personas jurídicas de derecho público de carácter necesario, habiéndoles dotado la Constitución local de un amplio grado de autonomía y previsto en orden a sus potestades tributarias la facultad de procurarse recursos mediante la percepción de tributos (léase impuestos, tasas o contribuciones), no cabe más que inclinarse por la constitucionalidad de la gabela atacada y, en consecuencia, por el rechazo de la demanda de autos.

IV.- Sostiene la quejosa que la sentencia atacada resulta violatoria de la ley por invertir indebidamente la carga probatoria y dejar de lado, sin explicación plausible alguna, el criterio jurisprudencial imperante en la materia de autos.

Señala que “es doctrina pacífica la que predica que la prueba de la falta de prestación del servicio debe correr a cargo de quien lo alega, como así también que la doctrina de las cargas probatorias dinámicas aportó un nuevo enfoque sobre el tema ante la dificultad de acreditar un hecho negativo, determinando así un desplazamiento del *onus probandi* hacia quien se encuentra en mejores condiciones técnicas, profesionales o fácticas para producir las pruebas, en tanto la efectiva prestación de un servicio se puede acreditar por distintos medios documentales, y no así la prueba de un hecho negativo”.

Aclara que su parte “no predica que los criterios judiciales una vez establecidos han de ser inamovibles, pues ello implicaría tanto como pretender que el derecho o el concepto de lo justo quede cristalizado en el pasado y ciego ante los reclamos o necesidades que imponen los tiempos, sino tan sólo que la sentencia debe explicar las razones o fundamentos de la mutación de criterios, más aún cuando, y como en el caso, adquiere una dimensión copernicana, fundamentos que en el caso brillan por su ausencia”.

Entiende que el acto jurisdiccional impugnado desconoce en particular el “quieto y unánime criterio judicial sentado por la Corte Suprema de Justicia de la

Nación en los autos '*Llobet de Delfino, María Teresa vs. Provincia de Córdoba*', que se mantiene hasta la fecha, en el que se sentó el principio de que incumbe la carga de la prueba a la Municipalidad de los servicios públicos efectivamente prestados al efecto de legitimar el cobro de una tasa, ante la dificultad del contribuyente de acreditar la prestación de un servicio que no es fácilmente determinable, y lo hace sin fundamento alguno, lo que la torna arbitraria”.

Afirma que es claro que en la especie existen criterios diversos o contradictorios respecto a la carga de la prueba de la efectiva prestación de los servicios que legitiman la tasa que pretende percibir la demandada, puesto que, contrariamente a lo que sostienen unánime y uniformemente las restantes Salas del fuero, el fallo en recurso la pone en cabeza de su parte -y no del Municipio-, al sostener que era la actora quien debía probar el hecho negativo de la ausencia de prestación del servicio de inspección municipal.

Sostiene, por otro lado, que el *A quo* calificó dogmáticamente al tributo cuestionado como un impuesto, y que los asertos de los que la Cámara se valiera a ese fin resultan contrarios a la letra de la ordenanza municipal y a la recta interpretación del correspondiente hecho imponible, que de manera expresa establece que la “tasa” se abonará por el servicio de inspección municipal que garantice la adecuación de locales comerciales, actividades industriales y/o de servicios para el normal desarrollo de las actividades que se trate y el mantenimiento de la habilitación pertinente.

Manifiesta que si el fisco municipal calificó el tributo objetado como tasa y lo vinculó a un servicio concreto no puede el juez apartarse de dicha calificación so pretexto de las nuevas potestades tributarias introducidas con la reforma constitucional del 2006. Asegura que su parte no desconoce la mencionada habilitación concedida por el constituyente a los municipios para crear impuestos, pero -según dice- tal facultad no ha sido utilizada por la demandada al crear la Tasa de Inspección Municipal, ya que ha preferido darle el carácter de tasa y, consecuentemente, enmarcarla en el supuesto del artículo 135 inciso 2º de la Constitución Provincial.

En su opinión, una cosa es la mera habilitación constitucional a los municipios para crear impuestos y otra, muy diversa, el ejercicio efectivo de tal habilitación para la sanción de una norma que crea el impuesto, la que no existe en el caso, por lo que carece de sustento el argumento principal de la sentencia. Concluye que, contrariamente a lo sentado por el fallo que se impugna, el régimen jurídico que debe aplicarse a la Tasa de Inspección Municipal es el contenido en el referido artículo 135 inciso 2º de la Constitución Tucumán y el del artículo 9, tercer párrafo, de la Ley de Coparticipación Federal, el cual establece que las tasas se corresponden con servicio efectivamente prestado, de modo que, al pretender el demandado fijar la base imponible en función de los ingresos brutos estaría divorciando a la tasa del servicio respectivo y

vinculándola con la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago, lo que se encuentra vedado conforme numerosos precedentes de esta Corte.

V.- ¿Asiste razón a la recurrente?

Sabido es que “las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador”; pues es principio aceptado desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que “no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen juris* que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica, y, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o, lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (cfr. Fallos 318:676 y sus citas).

La quejosa afirma que lo anterior no habilita al juez a apartarse de la calificación dada por el legislador cuando ésta condice con la realidad del instituto en cuestión, de modo que si -según razona- en la especie el fisco municipal calificó al tributo objetado como “tasa” y lo vinculó a un servicio concreto, no podía válidamente la Cámara soslayar tal tipificación so pretexto de las nuevas potestades tributarias introducidas con la reforma constitucional de 2006.

Tal argumento, sin embargo, no concuerda con la realidad de las cosas. Ello es así por cuanto, como bien se señala en el fallo impugnado, el tipo de servicio al que alude la norma en cuestión (inspección) está dando cuenta que lo que allí se tipifica es un “tributo no vinculado” y no una “tasa”, toda vez que ésta, según el criterio jurisprudencial imperante en la materia, supone necesariamente el desempeño de una actuación estatal que redunde en un beneficio particularizado en el sujeto obligado al pago, en la medida que su cobro -empleando la terminología de consolidada jurisprudencia de la Corte Federal (cfr. Fallos: 236:22 y 312:1575)- corresponde siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (cfr. CSJT: 13-12-2002, “*Malaga S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 1.162; 14-02-2003, “*Construcciones Eléctricas S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 47; 24-02-2003, “*Seda S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 72; 19-03-2004, “*Bollini S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 150; ; 22-12-2008, “*Szejwa Napoleón y Fernando Novillo S.H. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 1.323; 24-6-2009, “*Centro Modelo de Cardiología S.R.L. vs.*

Municipalidad de San Miguel de Tucumán s- Inconstitucionalidad”, Sentencia N° 596; 24-8-2009, “*Rosso Hnos. S.H. vs. Municipalidad de Concepción s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 824; 28-8-2009, “*Yubrín S.A. vs. Municipalidad de Yerba Buena s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 837; entre muchos otros)

La inspección municipal tendiente a garantizar la adecuación de los locales comerciales, industriales o de servicios lejos está de representar un beneficio para el empresario titular del establecimiento inspeccionado, quien se encuentra sujeto, sometido, a dicho control en razón de la potencial incidencia que respecto del bien común tiene la actividad que aquél realiza, por lo que, en rigor de verdad, el beneficiario directo de aquello es la población municipal, cuya seguridad y bienestar general se buscan resguardar en estos casos mediante el pertinente ejercicio del poder de policía. En el mismo sentido se ha explicado que si el servicio beneficia de manera directa y personal a un particular, se trata de un servicio *uti singuli*, que autoriza a percibir del beneficiario inmediato el correspondiente tributo vinculado, con independencia de que el resto de la población resulte indirectamente favorecida por la misma prestación; y que, a la inversa, si se está ante servicios que por su generalidad e impersonalidad benefician directamente a la población y sólo de un modo indirecto a cada uno de los vecinos del municipio, en tanto y en cuanto integrantes de dicho colectivo, cabe hablar de servicios *uti universi*, cuyo sostenimiento o manutención no alcanza a justificar apropiadamente el cobro de una tasa -tributo vinculado- habida cuenta la apuntada falta de especificidad necesaria en su vinculación con el contribuyente (CSJT: 16-6-2011, “*Lischinsky Mariana vs. Municipalidad de Yerba Buena s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 396; 26-7-2011, “*Cooperativa de Provisión de Servicios Los Cerros Ltda. vs. Municipalidad de Yerba Buena s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 511; 29-7-2011, “*Fernando Renta y otra vs. Municipalidad de Yerba Buena s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 523; 29-7-2011, “*Lieb Paola Gabriela vs. Municipalidad de Yerba Buena s- Inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 521; 23-8-2011, “*Justin Lorenzo Sánchez y Daniel Antonio Sánchez S.H. vs. Municipalidad de Yerba Buena s- Acción declarativa de inconstitucionalidad*”, Sentencia N° 584).

Habiendo quedado determinado que, más allá de su denominación, la gabela que tipifica el artículo 167 de la Ordenanza Fiscal N° 26/07 participa de la naturaleza de lo que se conoce como “tributo no vinculado”, resulta baladí, inoficioso, el tratamiento de la cuestión suscitada a propósito de la carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio, pues aún cuando pudiera tener razón la actora en cuanto a la parte sobre la cual recaía el *onus probandi*, lo real y concreto es que ello no cambiaría en nada la conclusión que aquí se sostiene, dado que, a diferencia de lo que ocurre con las tasas, la constitucionalidad de un gravamen del tipo al cuestionado en autos no se encuentra supeditada, vinculada, a una actuación estatal que se particularice o produzca efectos

beneficiosos en el contribuyente; se trata, en suma, de una obligación que no tiene más fundamento jurídico que la sujeción a la potestad tributaria del Estado.

Desde tal perspectiva queda claro, entonces, que la desconexión entre base imponible y servicio prestado que invoca la quejosa carece de entidad como para invalidar la contribución en cuestión, cuya exigibilidad por parte de la demandada se ajusta a las facultades tributarias que la Constitución Provincial, en su artículo 135, reconoce a favor de los Municipios, ya sea que se encuadre a aquella en la disposición contenida en el inciso 1º (pues no se ha invocado -ni se advierte- que el tributo que fija la Ordenanza N° 26/07 no guarde “armonía con el régimen impositivo provincial y federal”) o en el inciso 2º de la misma norma, el cual -contrariamente a lo que parece entender la recurrente- no se limita a las tasas sino que en su parte final refiere expresamente a “cualquier otro ingreso que derive del ejercicio del poder de policía”, tal es lo que acontece con el supuesto de autos.

Como corolario de todo lo expuesto debe rechazarse el recurso de casación interpuesto por la actora, contra la Sentencia N° 1.058 dictada por la Sala Iª de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 10 de diciembre de 2013.

VI.- En atención al resultado al que se llega y en virtud del principio general que sobre la materia consagra el artículo 105 del CPCyC, corresponde sean soportadas por la recurrente las costas concernientes a esta instancia extraordinaria local.

Por ello, y visto que fuere lo dictaminado en autos por el Ministerio Público (fs. 161/162), corresponde: “I.- NO HACER LUGAR al recurso de casación planteado por la parte actora contra la Sentencia N° 1.058 dictada por la Sala Iª de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 10 de diciembre de 2013. II.- COSTAS, como se consideran. III.- RESERVAR pronunciamiento, sobre regulación de honorarios, para ulterior oportunidad”.

El señor Vocal doctor Antonio Gandur, dijo:

I.- Viene a conocimiento y resolución de esta Corte Suprema de Justicia de Tucumán el recurso de casación interpuesto por la parte actora (fs. 136/139 vta.) en contra de la sentencia N° 1058 de fecha 10 de diciembre de 2013, dictada por la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativa (fs. 121/126) por la que se rechaza la demanda promovida. La accionada contestó el traslado corrido (fs. 143/149 vta.). La vía impugnativa extraordinaria local fue concedida por sentencia N° 331 del 15/05/2014 del referido Tribunal (fs. 153 y vta.).

El Ministerio Fiscal emite dictamen considerando que corresponde hacer lugar al recuso de casación deducido por la parte actora (fs. 161/162 vta.). Esencialmente el Ministerio estima que, del texto expreso del art. 162 de la Ordenanza

Municipal N° 26/07, surge que el legislador ha creado una tasa por un servicio de inspección municipal, cuya base imponible está constituida por los ingresos brutos devengados. Por lo que, sin perjuicio de que los Municipios pueden crear impuestos a partir de la reforma constitucional de 2006, es arbitraria la sentencia impugnada al calificar a la Tasa de Inspección Municipal (TIM) como un impuesto.

II.- Preliminarmente, el fallo en crisis narra que la firma Di Bacco S.A. promovió acción de certeza en contra de la Municipalidad de Tafí Viejo, a los efectos que se declare que la misma no prestó ningún servicio concreto y diferenciado, que legitime su pretensión de cobro de la Tasa por Inspección Municipal (denominada TIM), establecida en la Ordenanza Fiscal N° 26/07 y que, en razón de ello, su pretensión de percibir tales contribuciones por servicios no prestados, durante el período 01/2003 al 10/2008, resulta infundada e inconstitucional.

Relata el *A quo* que la sociedad actora alegó que en ninguna oportunidad la Municipalidad le prestó servicios diferenciados que puedan justificar la percepción de la tasa referenciada. Indicó, además, que existe otra razón para concluir en la inconstitucionalidad de la tasa cuestionada, cual es, la base imponible, en tanto considera los ingresos brutos del contribuyente, desnaturalizando el concepto de tasa, que en todo caso debe cuantificarse en relación al costo del servicio hipotéticamente prestado.

La Cámara menciona que la demandada: "indica que el artículo 114 inciso 7° de la Constitución de la Provincia establece que podrán integrar sus recursos con tasas retributivas de servicios efectivamente prestados y cualquier otro ingreso que estableciere la ley. Agrega que la ley orgánica de Municipalidades autoriza a los Concejos Deliberantes a establecer impuestos, tasas y contribuciones de conformidad a la ley". También destacó -la accionada- que la empresa actora efectúa, en la jurisdicción del Municipio, una actividad que le depara beneficios económicos y, para cuyo desarrollo, se aprovecha de toda la plusvalía que le ofrece la urbanización realizada por la Municipalidad y los servicios que esta presta.

Explica la Cámara que la Municipalidad de Tafí Viejo sostuvo: "... que cumple con los servicios que le son propios, en forma particular con relación a la actividad comercial, se realizan inspecciones y controles tendientes a garantizar que la actividad comercial se preste de manera adecuada".

Se expone en el decisorio en pugna que la Municipalidad alega "... que la tasa es tributo vinculado a un servicio efectivamente prestado al universo general de contribuyentes y como todos los tributos, su límite es la no confiscatoriedad, la violación de la igualdad y del principio de legalidad, ninguno de los cuales se presenta en la especie".

Expone el Tribunal inferior que, para el hipotético caso de que se estimara que el TIM carece de autorización constitucional, la demandada solicitó "... la declaración de inconstitucionalidad del artículo 114 de la Constitución de la Provincia de Tucumán, toda vez que no se cumpliría con la garantía establecida en los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional".

Luego de describir las posturas asumidas por los contendientes, la Cámara corrobora la existencia de una relación tributaria entre las partes en litigio y precisa que la pretensión de la accionante se encamina a obtener la nulidad de la intimación cursada en su contra, atento a un presunto vicio en su causa, esto es, la inexistencia del antecedente de hecho, atento la alegada ausencia de prestación del servicio. Además de ello, se reclama la declaración de inconstitucionalidad de la mencionada norma municipal en la inteligencia de que, en orden a su base imponible, existe una evidente desconexión al considerarse a tal fin a los ingresos brutos del contribuyente, cuando tratándose de una tasa, el tributo debería cuantificarse en relación al servicio hipotéticamente prestado.

Resume la Cámara la controversia, señalando que: "la firma actora pretende que el Tribunal declare la inexistencia de la prestación del servicio de inspección que la norma del artículo 162 de la Ordenanza N° 026/07 de la Municipalidad de Tafí Viejo y, con ello, que la demandada no se encuentra habilitada a requerirle el pago del tributo en cuestión. De allí que, en orden a las disposiciones contenidas en el artículo 9 del CPA, deba concluirse que su pretensión se encamina además a obtener la nulidad de la intención de cobro plasmada por dicho Municipio en la intimación que le cursara en fecha 18/12/2008".

Seguidamente transcribe el *A quo* el artículo 162 de la Ordenanza N° 26/07, por el que se expresa: "por el servicio de inspección municipal, que garantice el adecuamiento (sic) de locales comerciales, actividades industriales y/o de servicios para el normal desarrollo de las actividades que se trate y el mantenimiento de la habilitación pertinente, se abonará esta tasa, cuyas alícuotas, importes fijos o mínimos se establecerán en la ordenanza fiscal".

Reproduce también el artículo 165 de la misma ordenanza, donde se determina que la base imponible del TIM "... estará constituida por los ingresos brutos devengados en el ejercicio fiscal en concepto de venta de bienes, remuneración de los servicios o pago en retribución de la actividad ejercida...".

Adentrado en la resolución de la causa, explicita el *A quo* que, a los fines del progreso de la pretensión de la actora, es primordial acreditar que la Municipalidad no presta el servicio al que alude la norma y que, por lo tanto, no se encuentra justificada su pretensión de cobro, ante la demostración de aquel extremo negativo.

Ante ello, razona la Cámara que: "No debe perderse de vista que cada una de las partes en el proceso soporta la carga de la prueba sobre la existencia de los presupuestos de hecho de las normas sin cuya aplicación no puede tener éxito su pretensión, es decir cada parte debe afirmar y probar los presupuestos de las normas que le son favorables. En otras palabras, la responsabilidad probatoria no depende sino de la situación en que cada una de las partes se coloca dentro del proceso para conseguir una determinada consecuencia jurídica".

Agrega que el Juez debe responsabilizar a la parte que, según su posición en el caso, debió justificar sus afirmaciones pero, sin embargo, no logró formar la convicción acerca de los hechos invocados como fundamento de su pretensión.

Ante ello, pondera el Inferior que: "La firma Di Bacco y Cía. S.A. pretende derivar de un hecho negativo (la ausencia de prestación del servicio de inspección por parte de la Municipalidad demandada), un determinado efecto jurídico (la nulidad de la intimación cursada con la consecuente imposibilidad de cobro de la gabela), más no ha desplegado a lo largo del presente trámite judicial esfuerzo probatorio útil dirigido a tal finalidad. Es que cuando un hecho negativo se presenta como presupuesto de un efecto determinado, no media razón válida alguna para dispensar de la carga de la prueba a la parte que invoque un hecho de éste tipo como fundamento de su pretensión".

Enfatiza la Cámara el criterio jurisprudencial por el que se sostiene que: "la alegación de un hecho negativo no releva de la prueba a quien lo aduce, si aquel es presupuesto de la situación jurídica en la que se pretende sostener su posición en el pleito".

Luego admite el judicante que no obsta a ello, la existencia de una cierta indulgencia respecto de los que tienen que probar hechos negativos, dadas las dificultades inherentes a esa situación; habiéndose construido, en este sentido, la doctrina por la que, en caso de prueba espinosa, los jueces deben atemperar el rigorismo, a fin de que no se hagan ilusorios intereses legítimos, acudiendo a criterios de normalidad para liberar, frente a ciertas proposiciones negativas de ardua demostración, al litigante que hubo de producir la prueba y no la produjo. Aunque luego subraya el sentenciante que "estas soluciones no quitan entidad al precepto general de que los hechos negativos, tanto como los expresados en forma afirmativa, son objeto de prueba".

Asevera el *A quo* que la totalidad de la dogmática procesalista rechaza el argumento de la imposibilidad de la prueba del hecho negativo, sobre la base de la distinción entre las meras negativas y los hechos negativos, en tanto éstos son susceptibles de acreditarse o inferirse mediante la demostración de hechos positivos, que racionalmente interpretados, permiten establecer, a través de una acertada

apreciación judicial, la inexistencia de un hecho o de una situación, sin que estos conceptos importen menospreciar o soslayar la dificultad que importa esa prueba.

A partir de tales conceptos, la Cámara pondera que "... de las constancias de la causa se advierte que la sociedad demandante no ha logrado producir la única prueba ofrecida en dirección de acreditar la inexistencia de la prestación del servicio que alega". Describe que la actora solo ofreció prueba pericial contable, con el objeto de demostrar la no prestación de servicios, probanza que no llegó a producirse. A partir de ello, estima el Tribunal inferior que, ante tal orfandad probatoria, no es posible acoger la declarativa que propone la demandante.

Agrega la Cámara que la prueba informativa que ofreciera la demandada en su cuaderno n° 2, si bien daría cuenta de la efectiva prestación del servicio de inspección en cuestión de parte de la Municipalidad de Tafí Viejo, no puede ser objeto de valoración en tanto, como lo sostiene la actora al momento de impugnar tal prueba (fs. 78 y proveído de fs. 80), lo informado por el Juez de Paz no cumple con la preceptiva del artículo 353 de la ley ritual, al no encontrar basamento en registro, libro o archivo alguno, sino en dichos de terceros a los que incluso no se individualiza.

Concluye el tópico juzgando que, aun concediendo nulo valor probatorio al informe de fs. 71/72, la actora no ha acercado elemento de convicción alguno que sirva de base a su pretensión declarativa.

En segundo término se aboca la Cámara al análisis de la reclamada inconstitucionalidad del tributo previsto en el artículo 162 de la Ordenanza N° 026/07 de la Municipalidad de Tafí Viejo.

Describe la Cámara que, acaecida la reforma del año 1994, el artículo 123 de la Constitución Nacional estableció que cada Provincia dictaría su propia Constitución, asegurando la autonomía municipal. De esa forma las Provincias se enfrentan a la obligación de reglamentar el alcance y contenido de la autonomía de sus Municipios, en relación al ámbito institucional, político, administrativo, económico y financiero. Lo dicho implica que el estatus jurídico del municipio dependerá de cada Estado provincial, esencialmente de lo que disponga su Carta Magna y del alcance y contenido que ésta le otorgue.

Agrega el *A quo* que, en cumplimiento de tal mandato, la Constitución de Tucumán del año 2006 (texto vigente al momento de la aprobación de la Ordenanza N° 026/07, sancionada el 24/10/2007), en su artículo 132 consagró expresamente "... la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios". Y sentó que éstos "podrán dictar su propia carta orgánica a través de una Convención convocada por el Intendente en virtud de una norma dictada por la Legislatura. Ésta podrá disponer la creación de Tribunales de Faltas previendo las vías recursivas ante el Poder Judicial. La provincia no podrá vulnerar la autonomía que por

ésta Constitución se consagra, ni limitar las potestades que para asegurar la misma se confiere".

Menciona que la Constitución tucumana de 2006, en su artículo 135, enuncia los recursos con los que pueden contar las municipalidades, entre los cuales se describen "los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal" (inciso 1°).

Aclara el *A quo* que la referencia normativa al género "tributos" sin individualizar especie alguna, lleva a la conclusión de que los municipios pueden valerse tanto de impuestos, como de tasas retributivas de servicio o de contribuciones especiales a los fines de generar sus recursos, más allá de aquellos otros que detalla la norma mencionada a lo largo de sus restantes incisos.

Explica el Tribunal que tal potestad se encuentra debidamente regulada en la Ley N° 5.529 que, entre otras atribuciones del Concejo Deliberante, menciona las de fijar los impuestos, las tasas y contribuciones; reglamentar el funcionamiento de los establecimientos comerciales mediante la adopción de las medidas que garanticen la salud de la población; y reglamentar lo concerniente a la moralidad y buenas costumbres (cfr. artículo 24 incisos 8, 20, 36, 37 y 38; artículo 25; y artículo 54 inciso 1-d). Sostiene que esta norma, aunque sancionada en fecha anterior a la reforma constitucional de 2006, por la forma y alcance con que se reguló el artículo 135, cobra ahora plena relevancia y actualidad.

De lo expuesto concluye que el marco legal que supone la Constitución Provincial de 2006 permite válidamente a los Municipios de la Provincia generar recursos propios a través de la implementación tanto de impuestos, como de tasas o por medio de contribuciones de mejoras.

Explica el sentenciante que tal aserto "... encuentra también basamento en los fundamentos que acompañaron al proyecto de reforma al otrora artículo 114 inciso 1° de la Carta Magna local (que desembocó en el hoy 135 inciso 1°), presentado en el seno de la Convención Constituyente de 2006, en donde se expresó, en orden a la reforma atinente a las fuentes de ingresos de los municipios, que en la actualidad los municipios y comunas han visto menoscabados sus ingresos por la vigencia de dos principios: la redacción de este inciso 'que exige servicios efectivamente prestados', y a un fallo dictado por la Corte Suprema de la Nación en los autos caratulados 'Compañía Química S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán', el cual se determina: el valor a percibir por el municipio en concepto de tasa debe tener correlato con el costo del mismo. La redacción que proponemos pretende subsanar los inconvenientes creados por lo mencionado precedentemente, otorgándoles a los municipios y comunas la

facultad de percibir sus tributos sin condicionamientos legales como los enunciados, los cuales presentan una muy difícil aplicación en la realidad".

Efectuadas las anteriores precisiones, la Cámara se propone desentrañar qué tipo de tributo se regla en el artículo 162 de la Ordenanza N° 026/07. Precisa que, dentro del género tributo, se encuentra la especie impuesto. Éste es definido como el tributo que exige el Estado a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables. No tiene más fundamento jurídico que la sujeción a la potestad tributaria del Estado.

La tasa, a su vez, es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, la cual se halla relacionada directamente con el contribuyente. Entre las características esenciales de la tasa figuran: a) es una prestación que el Estado exige coactivamente en ejercicio de su poder de imperio (carácter tributario), b) debe ser creada por ley, y c) el hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el sujeto pasivo.

Además de la clasificación tradicional de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, la doctrina los divide en tributos vinculados y no vinculados. En el primer caso la obligación depende de que ocurra un hecho generador, que es siempre el desempeño de una actuación estatal referida al obligado (por ejemplo: tasas y contribuciones especiales); en el segundo, el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal (por ejemplo: impuestos).

En los tributos vinculados el hecho imponible está estructurado en forma tal que consiste en una actividad o gasto a cargo del Estado, que de alguna forma se particulariza en el obligado o repercute en su patrimonio. En cambio, en los tributos no vinculados no existe conexión del sujeto pasivo con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Aquí el hecho imponible consiste en un hecho o situación que, conforme a la valoración del legislador, tenga idoneidad abstracta como indicio de capacidad contributiva.

Del examen del hecho imponible previsto en el cuestionado artículo 162 de la Ordenanza Tributaria de Tafí Viejo, concluye -la Cámara- que no puede tratarse de un tributo vinculado, en tanto la actividad desplegada por el Municipio no repercute de forma directa en beneficio del contribuyente, ya que la inspección municipal encaminada a garantizar la adecuación de los locales comerciales, las actividades industriales y de servicios y el mantenimiento de la habilitación respectiva, aparecen propias de servicios destinados a garantizar el bienestar de la comunidad.

Estima el *A quo* estamos en presencia de servicios públicos *uti universi*, que se erigen en servicios colectivos que beneficiaban a la población. En consecuencia, el TIM, tal como está tipificado en la norma del artículo 162 de la Ordenanza N° 26/07,

se encontraría vinculado en forma indirecta e impersonal con los contribuyentes, o sea, su beneficiaria directa es, en todo caso, la población.

Añade que, en el caso del TIM, aparece patente la desconexión entre en hecho imponible (servicio de inspección) y su base de cálculo (ingresos brutos durante el período fiscal). Esta falta de correspondencia entre la base de medición y el hecho generador (actividad vinculante), resulta irrazonable si lo que tipifica la norma tributaria es una tasa (tributo vinculado) y no un impuesto (tributo no vinculado). El Tribunal Inferior entiende que estamos en presencia de un verdadero impuesto. A partir de lo argüido, el sentenciante decide el rechazo de la demanda de autos.

III.- Disconforme con dicho pronunciamiento, el accionante promueve el presente recurso de casación, a través del cual reitera la argumentación en base a la cual justifica su pretensión de que se declare que la accionada no le prestó ningún servicio efectivo e individualizado, que validara la denominada "Tasa de Inspección Municipal". Como consecuencia de ello, reclama la declaración de ilegitimidad.

En segundo término, también alega que resultaría inconstitucional en razón de considerar como base imponible, para su cobro, los ingresos brutos devengados por el contribuyente, en contradicción con el criterio que impone que una tasa, para que resulte legítima, debe mantener la conexión entre base y hecho imponible, para no devenir un impuesto encubierto.

También arguye violación de la ley por indebida inversión de la carga probatoria, ya que la prueba de la falta de prestación del servicio debe correr a cargo de quien lo alega. Asimismo sostiene la aplicación de la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, ante la dificultad de acreditar un hecho negativo. Todo ello habría conducido a un desplazamiento del *onus* probando. Cita frondosa jurisprudencia en apoyo de su posición, criticando que la Cámara se haya apartado, de tales juzgamientos, sin fundamentación alguna.

Invoca gravedad institucional, por disimilitud de criterio de las distintas Salas del mismo Tribunal, respecto al criterio de la carga de la prueba de la efectiva prestación de los servicios.

Alega arbitrariedad en tanto "... la Cámara calificó al tributo cuestionado en el caso como un impuesto, sin brindar mayor fundamentación... ". Critica que el Tribunal haya estimado que, el servicio al que refiere la norma en pugna, se trata de un servicio público *uti universi*.

El impugnante enfatiza que se trata de una tasa, no solo por su denominación, sino porque se trata de un "... servicio concreto que no es favor de la comunidad en forma inmediata -como erróneamente afirma la sentencia- sino a la propietarios de locales". Sintetiza este agravio, explicando que: "... si bien en materia tributaria debe estarse a la realidad económica por sobre las calificaciones jurídicas que

artificialmente pudieran introducir las partes para disfrazarla, no puede el intérprete apartarse de la calificación dada por el fisco, cuando el nomen iuris se condice con la realidad de dicho instituto. En otras palabras, si el fisco municipal calificó al tributo objetado como tasa, y lo vinculó a un servicio concreto, no puede el juez apartarse de dicha calificación, so pretexto de las nuevas potestades tributarias introducidas por la reforma constitucional...".

No desconoce el recurrente las potestades del Municipio para crear impuestos, pero entiende que tales prerrogativas no han sido utilizadas por la demandada al crear el TIM, habiendo optado por atribuirle carácter de tasa, enmarcándola en el art. 135 inc. 2 de la Constitución de Tucumán.

Por tanto, reclama la aplicación a la especie del art. 135 inc. 2 de la Constitución de Tucumán y el art. 9 tercer párrafo de la Ley de Coparticipación Federal que, en virtud del art. 75 inc. 22, goza de raigambre constitucional, según el razonamiento impugnativo.

Finalmente propone doctrina legal.

IV. Descriptos los agravios en que se sustenta el presente recurso, corresponde tratar la admisibilidad de la impugnación extraordinaria tentada.

El escrito recursivo se basta a sí mismo, haciendo una relación completa de los puntos materia de agravio. La impugnación ha sido interpuesta en término (cfr. cargo actuarial de fs. 139 vta.) y se ha dado cumplimiento al depósito de ley (fs. 139). La impugnación recursiva se motiva en la invocación de infracción de normas de derecho y en alegación de arbitrariedad y se dirige contra sentencia definitiva.

V. Corresponde, en consecuencia, examinar la procedencia de la vía impugnativa incoada, confrontándola con la sentencia en crisis y el derecho aplicable al caso, de lo que es dable anticipar la procedencia del recurso, a tenor de los fundamentos jurídicos que se esgrimen seguidamente.

1. Primeramente es dable tener presente que la Constitución de Tucumán, reformada en el año 2006, en el inciso 1 del artículo 135 enuncia los recursos con los que pueden contar las Municipalidades, entre los cuales se describen "los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal".

De ello puede colegirse que la referencia que la norma efectúa al género "tributos", sin individualizar especie alguna, implica que los Municipios pueden valerse tanto de impuestos como de tasas retributivas de servicio o de contribuciones especiales a los fines de generar sus recursos, más allá de aquellos otros que detalla la norma a través de sus restantes incisos. Así, el marco legal que supone la Constitución Provincial de 2006 permite válidamente a los Municipios generar recursos propios a través de la

implementación tanto de impuestos como de tasas o por medio de contribuciones de mejoras.

Tal aserto asimismo encuentra basamento en los fundamentos que acompañaron al proyecto de reforma al otrora artículo 114 inciso 1 de la Carta Magna Local (hoy 135 inciso 1), presentado en el seno de la Convención Constituyente de 2006.

Ahora bien, cabe aquí enfatizar que la facultad acordada por el inciso 1° del artículo 135 de la Constitución reformada, claramente, encuentra su límite y juicio de legalidad en que dichos gravámenes deben ser fijados "según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal". No es un dato menor, en la hermenéutica aplicable a la problemática de la viabilidad de los tributos municipales, que el precepto constitucional haya hecho específica mención a la armonía que debe existir entre los tributos que en el ámbito municipal se fijen y el régimen impositivo provincial y federal.

En ese marco, cuadra anticipar que la argumentación desplegada en la sentencia en pugna, por la que se pretende "corregir" la voluntad legislativa concediéndole tratamiento de impuesto a la Tasa de Inspección Municipal, se desentiende de las consecuencias del condicionamiento constitucional apuntado. Es que, no puede mutarse judicialmente, sin más, el tipo de tributo diagramado, puesto que existe un imperativo supremo que impone la prevención -desatendida en este caso- de que los tributos municipales sean instaurados guardando armonía con el régimen impositivo provincial y federal.

2. Sin perjuicio de lo dicho, en primer lugar, se observa que el pronunciamiento en disputa, luego de confirmar la existencia de la relación tributaria (considerando I), se estructura en dos líneas argumentales.

A través de la primera fundamentación (considerando II), la Cámara deposita sobre la actora la carga de la prueba de la ausencia de prestación de los servicios que entrañan el TIM. Así explica que: "...a los fines del progreso de su pretensión, sea primordial para la demandante acreditar aquel extremo negativo...", esto es "...que la Municipalidad no presta el servicio al que alude la norma...". Luego de desarrollar extensamente los argumentos en los que se cimienta tal imputación de la carga probatoria, finalmente pondera que, de las constancias de la causa, no se advierte que la sociedad demandante haya logrado producir prueba tendiente a demostrar la inexistencia de la prestación de servicio aludido.

En su segunda, pero esencial, argumentación (considerando III), asumiendo -el *A quo*- que los servicios contemplados en la norma revisten carácter *uti universi*, se descarta en el decisorio impugnado que se trate de una tasa (tributo vinculado), juzgando que "... estamos en presencia de un verdadero impuesto...".

Pues bien, si así fuera, este segundo razonamiento sentencial colisionaría abiertamente con toda la inicial argumentación, puesto que, de tratarse de un tributo "no vinculado", la demostración de la prestación del servicio se torna innecesaria y hasta contradictoria.

Siendo que ninguno de los dos razonamientos fue diseñado a modo de *obiter dictum*, o como discurso accesorio, sino que, por el contrario, ambas lógicas se complementan para justificar la desestimación de la demanda promovida, se advierte una contradicción que *per se* deviene suficiente para desestimar la decisión como acto jurisdiccionalmente válido.

Como ya ha tenido oportunidad de juzgar esta Corte, siendo ello así, la resolución impugnada encierra una contradicción lógica en la operación intelectual desarrollada, o dicho de otro modo, el razonamiento sentencial carece de coherencia interna y, por tanto, el referido pronunciamiento evidencia un marcado déficit de fundamentación que afecta su validez. Ello así por cuanto infringe el art. 18 de la Constitución Nacional que garantiza el debido proceso legal, y los arts. 30 de nuestra Constitución Provincial y 264 del CPCyC de aplicación supletoria, que imponen a los jueces el deber de motivar sus pronunciamientos y determina su descalificación como acto jurisdiccional válido a la luz de la doctrina de esta Corte en materia de arbitrariedad de sentencia (cfr. CSJT, "Décima, César Cerafín vs. R.F. y J. Budeguer S.R.L. s/ Cobro de pesos", sentencia N° 611 del 24/6/2014; "Mazziotti, Luis Adrián vs. Gascart S.A. y otro s/ Cobro de pesos", sentencia N° 1088 del 05/12/2012; "Almaraz, Matilde Elena y otro vs. Borelli de Langhe, Hugo s/ Daños y perjuicios", sentencia N° 72 del 14/3/2011; citados en Sentencia N° 1097 del 14/10/2015, en "S.A. Azucarera Argentina C. E I. vs. Provincia de Tucumán D.G.R. s/Nulidad/Revocación").

3. Más allá de la contradicción apuntada que impera en el decisorio examinado sistemáticamente, ambos razonamientos, analizados individualmente, tampoco pueden ser confirmados.

Veamos. El segundo -pero principal- argumento desplegado por la Cámara para justificar el rechazo de la demanda incoada, esto es, la naturaleza jurídica del tributo reglado en el art. 162 de la Ordenanza N° 026/07 de la Municipalidad de Taquí Viejo, deviene desacertado.

Dicho dispositivo prescribe que: "Por el servicio de inspección municipal, que garantice el adecuamiento de locales comerciales, actividades industriales y/o de servicios para el normal desarrollo de las actividades que se trate y el mantenimiento de la habilitación pertinente, se abonará esta tasa, cuyas alícuotas, importes fijos o mínimos se establecerán en la ordenanza fiscal".

El fallo en controversia, distingue el concepto de impuesto del de tasa y explica la diferencia entre tributos vinculados y no vinculados.

En este punto, oportuno deviene recordar que esta Corte Provincial ha conceptualizado que "... la doctrina sobre la materia añade la clasificación entre `tributos vinculados y no vinculados´, según que el hecho imponible esté estructurado en forma tal que dentro de sus elementos constitutivos exista una actividad o gasto del Estado que de alguna forma se particularice en el obligado o repercuta especialmente en su patrimonio; ejemplos tasas y contribuciones (tributos vinculados) o que el hecho generador esté totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal -los impuestos-, que en la tipología recordada configura un tributo `no vinculado´ (cfr. Villegas, Héctor B., `Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario´, Ed. Depalma, 1979, Tº I. pág. 77). A su turno, la tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado (cfr. Giuliani, Fonrouge, Carlos M. `Derecho Financiero´, Ed. Depalma, 1993, Vol. II, pág. 990), vale decir que la característica fundamental de este tributo es el de ser `vinculado´ y por lo tanto el hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que se particulariza con el sujeto pasivo de aquella..." (CSJTuc., sentencia Nº 96, del 24/02/2006, "Propanorte S.A.C.I.F.I. y L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/Inconstitucionalidad").

Completando el anterior razonamiento, este Superior Tribunal Local ha juzgado que: "Lo decisivo -sustancial- en dicho concepto -servicio *uti universi*- no pasa por la repercusión colectiva, en sí, que la prestación del servicio puede traer aparejada, sino por la forma en que aquélla se presenta; esto es: si el servicio beneficia de manera directa y personal a un particular... se trata de un servicio *uti singuli*, que autoriza a percibir del beneficiario inmediato el correspondiente tributo vinculado, con independencia de que el resto de la población resulte indirectamente favorecida por la misma prestación; a la inversa, si... se está ante servicios que por su generalidad e impersonalidad benefician directamente a la población y sólo de un modo indirecto a cada uno de los vecinos del municipio, en tanto y en cuanto integrantes de dicho colectivo, cabe hablar de servicios *uti universi*, cuyo sostenimiento o manutención no alcanza a justificar apropiadamente el cobro de una tasa, habida cuenta la apuntada falta de especificidad necesaria en su vinculación con el contribuyente" (CSJTuc., Sentencia Nº 396 del 16/06/2011, en "Lischinsky Mariana vs. Municipalidad de Yerba Buena s/Inconstitucionalidad"; en igual sentido: Sentencia Nº 511, "Cooperativa de Provisión de Servicios Los Cerros LTDA. vs. Municipalidad de Yerba Buena s/Inconstitucionalidad", del 26/07/2011; Sentencia Nº 523, "Fernando Renta y Otra vs. Municipalidad de Yerba Buena s/Inconstitucionalidad", del 29/07/2011; Sentencia Nº 521, "Lieb Paola Gabriela vs. Municipalidad de Yerba Buena s/Inconstitucionalidad", del 29/07/2011).

Por su parte, la Corte Nacional ha expresado que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de este 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, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, entre otros).

En el célebre precedente "Laboratorios Raffo S.A. vs. Municipalidad de Córdoba" (del 23/06/2009, Fallos 332:1503), el dictamen de la Procuración General de la Nación, al que adhiere la Corte Federal, explica que la guía certera para marcar la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitablemente determinada por la existencia o no -en sus respectivos presupuestos de hecho- del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado; enfatizando 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 Ley 23548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos" (considerando IV). Se complementa esa argumentación con la aseveración de que el requisito fundamental de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia, 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 (Cfr. 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 v. Estado Nacional" , sent. del 26/8/2008, entre otros).

4. Formuladas las anteriores precisiones conceptuales, corresponde retomar el pensamiento desplegado en la sentencia cuya casación se presente.

La Cámara razona que, del hecho imponible previsto en el cuestionado artículo 162 de la Ordenanza Tributaria de Tafí Viejo, no puede derivarse un tributo vinculado, en tanto la actividad desplegada por el Municipio no repercutiría de forma directa en beneficio del contribuyente, sino que se tratarían de servicios destinados a garantizar el bienestar de la comunidad.

Tal aserción, en la que se sostiene toda la estructura lógica sentencial, no se encuentra adecuadamente fundada. Se confina a señalar, dogmáticamente, que se trataría de un servicio público *uti universi*, vinculado en forma indirecta e impersonal con los contribuyentes. Pero no explica, el fallo en pugna, siquiera someramente, cuáles son los elementos fácticos o jurídicos que lo llevan a concluir que la actividad del Municipio no tendría impacto inmediato en los contribuyentes. Tal enunciación,

desprovista de sustento, se traduce en un déficit motivacional que acarrea la descalificación del decisorio atacado.

Contrariamente al raciocinio que subyace en el decisorio en crisis, el exclusivo hecho de que el servicio pueda traducir beneficios a la comunidad no implica forzosamente que, por ello, no pueda representar una tasa retributiva de servicios.

Indubitablemente, el servicio de inspección, contenido en la norma controvertida, favorecerá, de modo mediato, a toda la comunidad, pero el diseño del tributo se orienta, según los propios dichos de la demandada, a satisfacer necesidades del contribuyente particular, circunstancias éstas que no han sido ponderadas por el Tribunal Inferior.

Por tanto, no existen elementos en la causa que permitan apartarnos de la convicción que los servicios enunciados en el dispositivo legal se encuentran vinculados de modo directo y personal a los contribuyentes y que, por tanto, estamos en presencia de una tasa retributiva de servicios.

El diseño normativo, del que surge que las inspecciones tienen por fin asegurar el mantenimiento de las condiciones de habilitación de los locales comerciales, industriales o de servicios de los contribuyentes, impide otra exegesis.

5. Del mismo modo, el pronunciamiento atacado prescinde de evaluar elementos notoriamente relevantes, en aras de la adecuada determinación de la naturaleza formal y sustancial del tributo en conflicto.

En primer lugar, el propio dispositivo legal en conflicto utiliza la expresión "tasa (de servicios)", para tipificar al tributo, lo que no ha sido estimado por el Inferior.

Aquí cabe recordar: "que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167; 302:973; 308:1745 y 312:1098, entre otros), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas), y `cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma´ (Fallos: 311:1042)..." (CSJTuc. Sentencia N° 581 del 10/06/2015, en "Tolosa, Rene Ramón vs. Provincia de Tucumán s/Especiales (residual)". En similar sentido: CSJN, Fallos: 200:176; 304:1820; 307:928; 314:1849, entre otros).

No se nos escapa que también ha juzgado el Alto Tribunal Nacional, en autos "Horvath Pablo c/Fisco Nacional D.G.I. s/Ordinario (repetición)", e "Indo S.A. c/Fisco Nacional (D.G. I.) s/Repetición de pago (ley 11.683)" (ambas sentencias del 04/05/95), que las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el

legislador. Es principio aceptado desde antiguo que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Cfr. CSJN, Fallos: 21:492 y 289:67).

Lo transcrito significa que, si bien, no puede prescindirse de la letra de la ley como primer método de interpretación, la sola denominación asignada por el legislador -tasa, en este caso- no puede ser utilizada como un criterio hermenéutico que devenga per se excluyente del juzgamiento de la naturaleza del tributo, sino que debe ser contemplado sistemáticamente con la esencia que emerge del instituto en examen, prevaleciendo, en caso de conflicto, la realidad por sobre el *nomen iuris*.

Ahora bien, tal compleja exégesis no ha sido apropiadamente desplegada por el *A quo*, que se ha limitado a alegar, sin fundamentación fáctica o jurídica de sostén, que el tributo está vinculado en forma indirecta e impersonal con los contribuyentes. En otras palabras, el *A quo* debería haber valorado la denominación que el legislador decidió atribuirle al tributo y, en caso de que tal nominación se encontrare reñida con la realidad del instituto legislado, advertir tal contradicción y fundar cómo la naturaleza intrínseca del tributo no coincidiría con la designación atribuida por el legislador. Tal escrutinio no se ha verificado en la resolución atacada.

El tributo reglado en el artículo 162 de la Ordenanza Tributaria de Taffí Viejo constituye un servicio de inspección en locales comerciales, industriales o de prestación de servicios para garantizar su adecuación para el normal desarrollo de tales actividades. No se encuentra correctamente justificado, en el decisorio en pugna, de qué modo la denominación "tasa de servicio" explícitamente empleada por el legislador y la diagramación dada a la norma repugna la consideración de que se trate de un tributo que aparezca vinculado de manera directa o personal a los contribuyentes, esto es, los titulares de esos locales comerciales, industriales o de servicios, sobre los que recaerá el servicio de inspección tendiente a asegurar que se adecue al desenvolvimiento apropiado de tales actividades. Desde luego que, como anticipamos, tal actividad estatal repercutirá en el bienestar general, pero no parece razonable desestimar, por ello, que se trate de un tributo vinculado de modo inmediato a los contribuyentes, más cuando el legislador decidió emplear la expresión "tasa" y "servicio", que, si bien, como dijimos, no puede eruirse como elemento de hermenéutica excluyente de la realidad, tampoco puede ser soslayado. Más aun cuando guarda aparente coherencia con la esencia del

diseño del tributo, esto es, con las inspecciones que constituyen la actividad que debe desplegar el Estado Municipal.

La operación de exégesis contraria, a la aquí propuesta, podría conllevar un riesgoso "decisionismo judicial" que habilite, indebidamente, a los jueces a alterar lo que aparece como una clara voluntad legislativa de estructurar un tributo vinculado, pudiendo quedar consecuentemente violentado el principio republicano de división de poderes.

6. Corrobora la lógica postulada, la propia plataforma procesal de la causa.

Efectivamente, el Municipio, al contestar demanda (citando dispositivos constitucionales anteriores a la reforma del año 2006), alega "que los Municipios podrán integrar sus recursos con tasas retributivas de servicios efectivamente prestados..." (fs. 26), insistiendo en que el tributo en disputa reviste naturaleza de tasa retributiva de servicios.

Esto lo reitera -la demandada- en varios pasajes de su escrito de responde. Así, por ejemplo, arguye que: "La Municipalidad de Tafí Viejo cumple con los servicios que le son propios. En forma particular, con relación a la actividad comercial se realizan inspecciones y controles tendientes a garantizar que la actividad comercial se presta de manera adecuada" (fs. 26 vta.). Subraya luego el Municipio accionado que "La tasa es tributo vinculado a un servicio efectivamente prestado al universo general de contribuyentes" (fs. 27 vta.). Amplía luego que "es una tasa con identidad municipal puesto que es propio de la actividad local el resguardo de la prestación regular de las actividades de las que la misma se ocupa" (fs. 28). Refrenda posteriormente que en autos se verifica la existencia de "servicio individualizado".

Por el contrario, en ninguna parte de la contestación de la demanda, la Municipalidad debate que, aunque denominada tasa de servicio, se trate, en rigor, de un tributo no vinculado.

Conforme lo recién transcrito y de una lectura del escrito de responde se desprende, con ostensible claridad, que la Municipalidad ratifica que el tributo ha sido pensado, por el legislador, como una tasa retributiva de servicios.

Las deficiencias de técnica legislativa no pueden ser empleadas como justificativos para distorsionar la naturaleza del tributo diseñado y la voluntad legislativa.

De hecho, a lo largo de todo el expediente, la accionada no ha desplegado ni un solo argumento, ni ha producido prueba alguna tendiente a demostrar que la denominada tasa de servicio, en rigor, revista naturaleza de tributo no vinculado, como lo tipifica el judicante.

A partir de ello, no cabe sino concluir que, a más de la arbitrariedad anticipada, la operación intelectual del *A quo* involucra la existencia del vicio de incongruencia. Cabe recordar que constituye un principio procesal inconcuso que toda sentencia definitiva debe componer la controversia suscitada en los autos, ateniéndose estrictamente a las pretensiones y pruebas que las partes afirman y producen, respectivamente, en sus escritos de demanda y de contestación y, en su caso, en la reconvencción y su responde. Ello constituye una de las manifestaciones del principio dispositivo y reconoce, incluso, fundamento constitucional, pues como lo tiene reiteradamente establecido la Corte Suprema, comportan agravio a la garantía de defensa (art. 18 de la Constitución Nacional), tanto las sentencias que omiten el examen de cuestiones oportunamente propuestas por las partes, que sean conducentes para la decisión del pleito, como aquéllas que se pronuncian sobre pretensiones o defensas no articuladas en el proceso (cfr. Palacio, Lino Enrique, "Manual de Derecho Procesal Civil", Abeledo Perrot, T. II, pág.12; CSJN, Fallos, 239:442; ambos citados en CSJTuc., Sentencia N° 683 del 19/09/2011, "Cangemi Sergio Daniel vs. Instituto Provincial de la Vivienda y Desarrollo Urbano s/Contencioso Administrativo").

7. En síntesis parcial, la decisión en controversia resuelve de manera contraria a la propia argumentación defensiva vertida por la Municipalidad, lo que se agrava a partir de los términos expuestos contenidos en la norma en disputa, tampoco debidamente atendidos por el judicante.

En otros términos, el legislador municipal decidió denominar al tributo "tasa de servicio" y le asignó una naturaleza *a priori* vinculada, cuando dispone que el Estado efectuará inspecciones en los locales comerciales, industriales o de servicios, de los contribuyentes, tendiente a asegurar la adecuación de dichas actividades, con lo que la denominación parecería coincidir con la esencia de la arquitectura fiscal pergeñada; sin que se haya desplegado satisfactoriamente, en la resolución en conflicto, una motivación convincente en sentido contrario.

Y, como si fuera poco, la propia Municipalidad, a lo largo del presente proceso, corrobora repetidamente que se trata de una tasa retributiva de servicios. Este último dato, soslayado por el *A quo*, deviene dirimente. Tan es así que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el señalado caso "Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad de Córdoba" (sentencia del 23/06/2009, Fallos 332:1503), a los fines de justificar la revocación de la sentencia que había confirmado la legitimidad de la "Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios de la Municipalidad de la Ciudad de Córdoba", argumentó precisamente lo siguiente: "... vale la pena destacarlo, a diferencia de lo expresado por el Superior Tribunal (de Córdoba), el Fisco pretensor reiteradamente calificó al tributo en cuestión como `tasa´... Sobre tales pautas,

resulta indubitable que... (la contribución) no puede ser clasificada como impuesto ya que se trata de una tasa" (considerando *V in fine*; el paréntesis nos pertenece).

Con ello, el Superior Tribunal Federal dejó asentado que los magistrados no pueden desoír, sin más, la voluntad expresada por el propio Estado, a la hora de explicar cuál ha sido la intención en la diagramación tributaria.

Dicho con algún grado de rudeza, si el Estado lo denominó tasa retributiva de servicios, lo diseñó legislativamente como tasa (aunque lo haya hecho con defecto de técnica) y, en el proceso judicial donde se lo debate, insiste alegando que se trata de un tributo vinculado, el judicante no puede permanecer cegado a tan contundentes demostraciones de la voluntad que movió al Estado en la estructuración fiscal, salvo que categórica prueba genere la indubitable convicción que, no obstante todo ello, la realidad es otra, lo cual lejos está de acontecer en la especie.

Todo este conjunto de datos fácticos, jurídicos y procesales son desatendidos por el *A quo*, quien, no obstante ellos, decide imputarle al tributo en disputa la naturaleza de un impuesto, sin mayor demostración que justifique apartarse del descrito complejo de elementos. Así las cosas, el Tribunal de mérito resuelve dogmáticamente asignarle al tributo una naturaleza ajena a la voluntad expresa de la propia Municipalidad, atribuyéndole el -no reclamado ni probado- carácter de impuesto.

8. Es que como se desprende de la lógica desarrollada, por el Cívero Tribunal Federal, en el ya aludido precedente "Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad de Córdoba" (sentencia del 23/06/2009, Fallos 332:1503) la confección de la norma fiscal no puede, sin más, ser entendida como una "redacción descuidada o desafortunada del legislador".

Comentando el fallo recién citado, la doctrina ha valorado: "... la Corte, al sentenciar que estaba en presencia de una tasa y no un impuesto, tuvo especialmente en cuenta que la propia Municipalidad demandada, había dado tal definición al tributo cuestionado" (Gorosito, Alberto M., "La tasa vial de Córdoba y la jurisprudencia de la Corte", LLC 2013 -junio-, 585).

También glosando el mismo precedente, se expuso que: "Que si el legislador define al tributo como una tasa, debe reunir los recaudos de tal, y si no los cumple no se convierte en un impuesto, sino que es una tasa inválida" (Bulit Goñi, Enrique G., "La Corte reitera su buena doctrina sobre tasas municipales", en La Ley 2009-D, 582).

Oportuno deviene recordar que no cabe presumir la contradicción del legislador (CSJTuc., Sentencia N° 269 del 25/08/1993, "Latina Graciela Susana vs. Carlos Agustín Escudero s/Indemnización por Despido").

9. En el caso de autos, el artículo 162 de la Ordenanza Tributaria de Taffí Viejo regula, según una exégesis literal, una tasa por el servicio de inspección

municipal, tendiente a garantizar la adecuación de locales comerciales, actividades industriales y/o de servicios para el normal desarrollo de las actividades que se trate y el mantenimiento de la habilitación pertinente.

Aunque presenta un esquema particular, el tributo parecería aproximarse conceptualmente a la usualmente denominada "tasa de inspección (de seguridad e higiene)".

Expresó la Corte, hace ya más de cincuenta años, que: "...las tareas de inspección y, en particular, de inspección con fines de policía sanitaria, constituyen un servicio público que justifica la imposición de una exacción en forma de tasa" (CSJN, "Frigorífico Cía. Swift de La Plata c. Nación", del 11/10/1961, Fallos 251:50).

Sobre tal tipo de tributo vinculado, la doctrina ha dicho que: "La tasa por inspección de seguridad e higiene es el tributo destinado a financiar la verificación e inspección de locales, establecimientos, oficinas e instalaciones, realizadas a fin de certificar el estado y las condiciones en las que allí se desarrollan las actividades industriales, comerciales y de servicios sujetas al poder de policía municipal" (Passarella, Julián E., "La efectiva prestación del servicio y razonabilidad de las tasas municipales", La Ley 2013-B , 350).

Asimismo, en alusión a la "tasa de inspección", se ha explicado que se trata de una "tasa destinada a financiar la actividad municipal de verificación de las instalaciones y las condiciones en las que se desarrollan las actividades sujetas a contralor municipal, por medio de lo cual la autoridad certifica el estado en que estas se cumplen, esto es, por ejemplo, que el edificio no corra riesgo de derrumbe o de incendio... que se cumplan las condiciones mínimas de limpieza y no contaminación, etcétera. Es por ello que... se trata de servicios cuya recepción el municipio impone obligadamente a quienes desarrollan actividades industriales, comerciales o de servicios con establecimientos dentro del ejido municipal, pues el interés en su prestación efectiva trasciende al sujeto pasivo de la tasa, siendo en definitiva la población toda la que se beneficia con los controles que lleva adelante la autoridad municipal" (Llanos, Gonzalo J., "La Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene", en Bulit Goñi, Enrique -director-, Tasas Municipales, Buenos Aires, Lexis Nexis, t. II, 2007, p. 669-670).

Se ha estimado que, en este tipo de tasa de servicios (inspección, seguridad e higiene), la clasificación de servicios públicos *uti singuli* o *uti universi* se entrecruzan, puesto que es *uti singuli* en tanto el servicio debe ser prestado a quien ejerce la actividad gravada, pero también reviste naturaleza *uti universi*, porque el control de seguridad, salubridad, higiene etc., se hace no solo en el interés del inspeccionado sino en el interés general (Llanos, Gonzalo J., "La Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene", en Bulit Goñi, Enrique -director-, Tasas Municipales, Buenos Aires, Lexis Nexis, t. II, 2007, p. 681/682).

En este escenario, no ha tomado en consideración -el Tribunal *A quo*- que actividades semejantes, a las que describe la norma en conflicto, han sido admitidas, de ordinario, como tasas retributivas de servicios. La descalificación de esta postura mayoritaria hubiera merecido un esfuerzo de argumentación mayor, en aras de justificar la atribución como impuesto, del tributo debatido.

10. Corroborando esto último, también cabe predicar que el art. 162 de la Ordenanza N° 026/07 esquematiza una tasa de servicio de "mantenimiento de habilitación", según emerge del propio texto legal.

En este punto, las tasas de servicios de "inspección" y "habilitación" guardan bastante proximidad. La doctrina ha remarcado las similitudes que median entre la tasa de habitación y la genéricamente denominada de "inspección, salubridad e higiene" (Saravia Toledo, José I., "Tasa de Habilitación", en Bulit Goñi, Enrique -director-, Tasas Municipales, Buenos Aires, Lexis Nexis, t. II, 2007, p. 771). Trazando un paralelismo entre ambos modelos de tasas ("habilitación" e "inspección, salubridad e higiene") dice el autor citado: "se trata de la inspección o verificación in situ del ámbito físico donde los contribuyentes pretenden ejercer su actividad para constatar su correspondencia con los requisitos exigidos, en el caso de la primera, o donde ya la viene ejercitando precisamente desde que el local, negocio o establecimiento fue previamente habilitado y su titular autorizado a desarrollarla, en el segundo caso".

A partir de lo explicado, la argumentación lineal de la Cámara, por la que rechaza que podamos estar en presencia de una tasa retributiva de servicio, arguyendo que se tratan de servicios *uti universi*, deviene insuficiente para refutar una consolidada jurisprudencia, doctrina y legislación comparada provincial que admite ejemplos de tasas con caracteres semejantes a los aquí controvertidos, conforme lo demostrado.

11. Para finalizar, la exégesis contra *legem* formulada por el *A quo*, que so pretexto de no atenerse al *nomen iuris* del tributo termina distorsionando sus elementos esenciales, se traduce en una severa afectación al derecho de propiedad del contribuyente y una contravención al principio rector de legalidad, tan caro a la materia tributaria.

Es que una regla fundamental del derecho tributario es el principio de legalidad, sintetizado en el aforismo "no hay tributo sin ley que lo establezca". Esta Corte ha explicado que: "Sólo la Ley puede: 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo. Al decir de Héctor B. Villegas ´este principio halla fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, y conforme nuestra realidad constitucional, en la Argentina la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, que son: 1. configuración del hecho

imponible; 2. la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3. la determinación del sujeto pasivo; 4. los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir la base imponible y la alícuota, y 5. las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible. En nuestra Constitución el principio de legalidad deriva del artículo 17, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que se expresan en el artículo 4°. Además, el artículo 19 establece de modo general que ningún habitante de la Nación está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe. A su turno, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que 'resulta necesario recordar que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo...' (in re: "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa", sentencia del 09-5-2.006)... (CSJTuc., Sentencia N° 600 del 31/07/2012, en "Bocanera S.A. vs. Provincia de Tucumán s/Acción meramente declarativa").

Ciertamente, por regla, toda la actividad administrativa se encuentra sometida al principio de legalidad (Cassagne, Derecho Administrativo, T. II, p. 27 y 28; García de Enterría - Fernández, Curso de Derecho Administrativo, Bs. As. 2006, T I, p. 439 y ss, especialmente págs. 446/448). Ahora bien, esa sujeción es todavía más notable en materia tributaria, donde dicho principio rige con intensidad máxima (García de Enterría - Fernández, Curso de Derecho Administrativo, T I, p. 460/461; citado en CSJTuc., Sentencia N° 359 del 22/04/2015, en "Provincia de Tucumán -D.G.R- vs. Consorcio Zona Franca Tucumán S.A. s/Ejecución Fiscal").

Tan es así que este Superior Tribunal Local ha explicitado que: "El principio constitucional de legalidad tributaria es absoluto -ya que no admite excepción alguna- alcanza, tanto a la creación de impuestos (también tasas y contribuciones) como a la modificación de los elementos esenciales que lo componen: hecho imponible, alícuota, base de cálculo, sujetos alcanzados y sujetos exentos; la competencia del legislador es exclusiva en la materia, no puede ser ejercida por ninguno de los otros Poderes (cfr. Gelli, María Angélica 'La Constitución de la Nación Argentina', La Ley, pág. 39)... (CSJTuc, Sentencia N° 207 del 27/04/2011, en "Azucarera Juan M. Terán S.A. vs. Provincia de Tucumán s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad").

Por todo lo dicho, los magistrados deben ser especialmente prudentes a la hora de juzgar la naturaleza y características de un tributo, para evitar desfigurar sus

elementos esenciales, mutándolo a punto tal de perturbar la propia decisión legislativa de configuración fiscal, como acontece en la especie.

12. A partir del razonamiento desplegado en los párrafos anteriores, esto es que la sentencia no ha logrado fundar adecuadamente las razones por las que correspondería calificar como impuesto al tributo vinculado reglado en la norma en controversia, corresponde adentrarnos en la restante problemática en litigio, cual es, quién corre con la carga de la prueba de la falta de prestación del servicio.

La Cámara resuelve, como primer eje argumental, que la carga de la prueba pesa sobre la sociedad demandante, y pondera consecuentemente que la actora no ha logrado producir probanzas que acrediten la inexistencia de la prestación del servicio que alega.

Más allá de la contradicción interna sentencial *ut supra* apuntada, dicho criterio, individualmente estimado, repugna la consolidada postura sentada por la Corte Federal. Ya en el señero precedente "Llobet de Delfino, María Teresa c/Provincia de Córdoba" (28/11/1969), la CSJN consideró que: "... en lo que atañe a la tasa de servicios por inspección... la demandada no acreditó, como le correspondía, la efectividad de los servicios que invoca..." (considerando 5). Esta circunstancia, agregó la Corte, es suficiente para declarar la ilegitimidad del cobro efectuado.

Tal tesis se repitió en el caso "Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. SRL" (Fallos 319:2211, consid. 5), donde se sostuvo que la carga de probar la falta de prestación del servicio no puede imponerse al contribuyente, pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial.

En el reciente caso "Quilpe S.A. s/Inconstitucionalidad" (del 09/10/2012) la CSJN juzgó enfáticamente: "Que en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar -si así hubiera ocurrido- la prestación del servicio (confr. Fallos: 319:2211, considerando 5°). Al respecto no puede dejar de observarse 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...".

Previamente, en el dictamen de la Procuración General de la Nación, que sigue la Corte en el aludido fallo "Quilpe", se sostuvo que: "En la misma línea de pensamientos, también ha de destacarse que la actora negó tal extremo sin que la demandada haya siquiera intentado demostrar su acaecimiento, a lo que venía obligada de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Fallos: 275:407; 319:2211; M.715, L.XLI,

`Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. s/ ejecución fiscal', sentencia del 26 de marzo de 2009; R.1055, L.XLIII, `Renault Argentina S.A. (TF 19.292-A) c/ DGA', del 16 de febrero de 2010, entre otros. Por el contrario, se limitó a indicar, dogmáticamente, que la carga de la prueba de tal extremo recaía en la actora (ver fs. 111 y fs. 298), cuando, como lo ha dicho VE., endilgar al contribuyente una tarea de tal calibre `constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial' (Fallos: 319:2211, cons. 5º), ya que, en efecto, la Administración está, indudablemente, en mejores condiciones para demostrar -si así hubiere ocurrido- la prestación del servicio de marras, mediante todo tipo de pruebas...".

Esta argumentación también fue asumida por este Címero Tribunal Local al juzgar que: "Ello es así por cuanto para que la Municipalidad pueda legítimamente exigir el pago de una tasa no alcanza con que la norma respectiva tipifique un servicio individualizado que potencialmente puede brindar aquella sino que, además, será necesario que dicha actividad estatal haya sido efectivamente prestada al contribuyente (cfr. arg. art. 114, inc. 1º, Const. Tuc. de 1990, y doctrina de Fallos 234:663, 236:22 y 312:1575, entre muchos otros) y este último requisito no se cumple en la especie. Es que la demandada no acreditó, como le correspondía, la efectividad del servicio tipificado por el artículo 120 del Código Tributario Municipal, lo cual es suficiente para declarar la ilegitimidad de la relación tributaria controvertida (cfr. arg. art. 308 in fine del CPCyC y doctrina de Fallos 275:407)...." (CSJTuc, Sentencia N° 824 del 24/08/2009, "Rosso Hnos S.H. vs. Municipalidad de Concepción s/Inconstitucionalidad").

La doctrina especializada ha sido terminante al respecto, estimando que la demostración de la efectiva prestación del servicio "... está a cargo del Estado que ha impuesto la tasa, teniendo en cuenta la teoría de las cargas probatorias dinámicas, por ser quien está en las mejores condiciones de producirla. No se trata de desconocer las reglas clásicas en torno a la carga de la prueba, sino de complementarla o perfeccionarla, flexibilizando su aplicación en todos aquellos supuestos en que quien debía probar según la regla tradicional se vería imposibilitado de hacerlo por motivos ajenos a su voluntad" (Gorosito, Alberto M., "La tasa vial de Córdoba y la jurisprudencia de la Corte", LLC 2013 -junio-, 585). Por su parte, concluye Llanos que: "... si, frente a un relamo, en el contradictorio sea administrativo o judicial, el sujeto requerido alega la improcedencia de aquel por falta de prestación del servicio, la acreditación de este extremo ha de quedar a cargo del Fisco y la consecuencia de su falta de acreditación ha de ser la improcedencia del reclamo" (cfr. Llanos, Gonzalo J., "La Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene", en Bulit Goñi, Enrique -director-, Tasas Municipales, Buenos Aires, Lexis Nexis, t. II, 2007, p. 687).

Por tanto, el juzgamiento del Inferior sobre la distribución de la carga probatoria deviene contrario a derecho, lo que es suficiente *per se* para justificar la descalificación del pronunciamiento atacado por casación, más allá de lo expresado en los ítems anteriores.

Finalmente resta ponderar que la demandada, no obstante alegarlo, no ha probado que la prestación se haya cumplido, siquiera que existía "potencialidad en la prestación de los servicios" (cfr. Llanos, Gonzalo J., "La Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene", en Bulit Goñi, Enrique -director-, Tasas Municipales, Buenos Aires, Lexis Nexis, t. II, 2007, p. 683/684). A tales fines, solo resta agregar que no luce errada la ponderación negativa que efectúa que el A quo del informe agregado a fs. 72, al que se le concede nulo valor probatorio.

El descrito déficit probatorio, de quien tenía a su cargo la demostración de la prestación del servicio según lo explicado, conduce a la viabilidad de la pretensión incoada.

13. Por la forma de resolución, deviene innecesario el tratamiento de los restantes agravios. Lo mismo cabe predicar del planteo de inconstitucionalidad. Sobre esto último debemos recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación es dueña de una prudente jurisprudencia (CSJN, Fallos 311:394; 312:122; 322:842, entre otros) que indica que la declaración de inconstitucionalidad de una ley es un acto de suma gravedad institucional, por lo cual debe ser considerada como *ultima ratio*.

VI.- En virtud de todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de casación deducido por la parte actora y, en consecuencia, casar la sentencia atacada, conforme a la siguiente doctrina legal: "***Recae sobre el Estado municipal la carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio por inspección de la tasa regulada en el artículo 162 de la Ordenanza N° 026/07 de la Municipalidad de Tafí Viejo***". Atento la naturaleza de los tópicos debatidos, y siendo que deben analizarse cuestiones fácticas, corresponde dejar totalmente sin efecto el pronunciamiento casado y, en consecuencia, disponer la remisión de las presentes actuaciones a la Cámara Contencioso Administrativa a los fines que, por la Sala que corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento, conforme lo considerado en el presente.

Las costas de esta instancia extraordinaria local deben ser soportadas por la vencida (conf. arts. 89 del Código Procesal Administrativo y 105 del Código Procesal Civil y Comercial).

La señora Vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, dijo:

Estando conforme con los fundamentos dados por el señor Vocal doctor Antonio Gandur, vota en idéntico sentido.

El señor Vocal doctor Antonio Daniel Estofán, dijo:

Estando de acuerdo con los fundamentos dados por el señor Vocal doctor Antonio Gandur, vota en igual sentido.

Y VISTO: El resultado del precedente acuerdo, y habiendo dictaminado el Sr. Ministro Fiscal a fs. 161/162 vta., la Excma. Corte Suprema de Justicia, por intermedio de su Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo,

RESUELVE:

I.- HACER LUGAR al recurso de casación planteado por la parte actora y, en consecuencia, CASAR la sentencia N° 1058 de fecha 10 de diciembre de 2013, dictada por la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativa (fs. 121/126). En consecuencia, casar dicho acto jurisdiccional, con base en la doctrinal legal enunciada, dejándolo sin efecto. Remitir la causa a dicho Tribunal a fin que, por la Sala que corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento, con arreglo a lo considerado. Devuélvase el depósito de ley.

II.- COSTAS de esta instancia extraordinaria local, como están consideradas.

III.- RESERVAR pronunciamiento, sobre regulación de honorarios, para su oportunidad.

HÁGASE SABER.

ANTONIO GANDUR

RENÉ MARIO GOANE

CLAUDIA BEATRIZ SBDAR

(en disidencia)

ANTONIO DANIEL ESTOFÁN

ANTE MÍ:

CLAUDIA MARÍA FORTÉ

JRM