



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

-I-

Según surge de las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las citas siguientes), el 20 de octubre de 2021 el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro rechazó la acción deducida -en los términos del art. 793 del Código Procesal Civil y Comercial de esa Provincia- por los señores Santiago Cantaluppi, Marcelo Eduardo Aguirre, Juan Manuel Aguirre y la señora María Isabel Cabral, en su carácter de titulares o representantes de diversos establecimientos hoteleros, contra el Municipio de San Carlos de Bariloche (Provincia de Río Negro), con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de las ordenanzas locales 2809-CM-16 y 2810-CM-16 en cuanto establecieron la denominada "ecotasa".

En primer lugar, la sentencia explicó que esa gabela es la contraprestación que se cobra a los turistas que pernoctan en la ciudad de San Carlos de Bariloche, cualquiera sea el tipo y categoría del establecimiento de alojamiento, por los servicios de infraestructura turística brindados por el ente demandado.

Luego, y en relación al fondo del asunto, indicó que las normas cuestionadas fueron dictadas por el municipio de acuerdo a las competencias y facultades impositivas que le reconoce la Constitución Nacional. En esta línea, agregó que no

había sido acreditada la violación a preceptos constitucionales ni tampoco el incumplimiento de los presupuestos que caracterizan jurídicamente a la tasa.

Señaló que la actividad estatal que sirve de causa a la obligación tributaria fue concretamente individualizada por la ordenanza fiscal. Así, destacó que el legislador local diseñó el presupuesto de hecho para generar el pago del tributo tomando en consideración la prestación a los turistas de ciertos servicios comprendidos en una serie de actividades estatales enumeradas en la norma de forma no taxativa.

En cuanto al análisis de razonabilidad de los preceptos impugnados, sostuvo que no podía soslayarse que San Carlos de Bariloche es una ciudad turística en la que circula una gran cantidad de visitantes y que *"se encuentra sometida a una degradación extraordinaria del ambiente que acarrea un costo adicional de preservación y sostenimiento."*

Señaló, con cita de doctrina especializada en la materia, que los tributos que poseen finalidad de control medioambiental tienden a facilitar la puesta en práctica de la regla según la cual quien contamina ha de soportar el costo económico asociado con la reparación del ambiente.

Con base en ello, consideró razonable que los servicios de mantenimiento y conservación de los espacios e instalaciones de esa ciudad sean solventados con el aporte de los turistas que pernoctan en ella por más de un día.

Por otro lado, indicó que, conforme a la prueba producida en el expediente, el servicio establecido en la norma había sido efectivamente prestado por el municipio y se encontraba a disposición de los contribuyentes. Así, sostuvo:



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

“la ejecución de diversas obras de infraestructura y servicios turísticos en el ejido municipal, de acuerdo con el presupuesto de hecho referido por la norma y con destino a los sujetos imponibles, permite desechar los argumentos del actor en torno a la alegada afectación del principio de legalidad y el incumplimiento de los postulados de validez de la tasa, luciendo la reglamentación analizada de conformidad con las pautas delineadas en la jurisprudencia del cimero Tribunal”.

En lo referido a la proporcionalidad entre el monto del gravamen y el costo de los servicios, manifestó que el municipio demandado, mediante la prueba informativa producida en el expediente, había demostrado que la cuantía de la tasa guardaba un grado razonable de proporcionalidad con los servicios efectivamente prestados.

Desde otro punto de vista, rechazó que la norma cuestionada incurra en una doble imposición y que, por lo tanto, infrinja la prohibición de establecer tributos locales análogos a los nacionales coparticipables.

En este punto explicó, con cita de jurisprudencia de V.E., que los impuestos locales resultan análogos a los nacionales cuando contienen definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles o adoptan una base de medición equivalente a la prevista en las gabelas nacionales.

Manifestó que ninguna de esas situaciones acontecía con la tasa cuestionada. Así, arguyó que la base imponible descripta

por el legislador comunal se encontraba directamente vinculada a los servicios efectivamente prestados a los contribuyentes.

A modo de conclusión, afirmó: *"resulta indubitable que la Ecotasa al reclamarse en virtud de los servicios municipales referidos en su presupuesto de hecho, no puede ser clasificada como un impuesto, tal como pretende el accionante, ya que reúne las condiciones de una tasa, conforme ha quedado demostrado. La escueta y genérica alegación de inconstitucionalidad impetrada por el actor, desprovista de sustento fáctico y jurídico consistente, resulta insuficiente para que este Superior Tribunal ejerza la atribución que reiteradamente ha calificado como la más delicada de las funciones que pueden encomendarse a un tribunal de justicia"*.

-II-

Disconforme con tal pronunciamiento, Santiago Cantaluppi dedujo recurso extraordinario, cuya denegación dio origen a la presente queja.

En primer lugar, sostiene que la sentencia apelada resulta arbitraria en la medida en que desechó sin argumentos jurídicos válidos la acción de inconstitucionalidad planteada, acudiendo a formulaciones meramente genéricas y fundamentos que no resultan aplicables al caso, por lo que, en su opinión, contiene una motivación aparente.

Además, y en línea con lo anterior, expone que lo resuelto por el tribunal local no guarda coherencia con consolidados principios constitucionales y la normativa vigente.

En síntesis, subraya que la "ecotasa" es inconstitucional, tanto si se la considera una tasa como si se



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

la analiza bajo la naturaleza de un impuesto, pues, según su criterio, vulnera los artículos 4°, 16, 17, 28, 31 y 75 -inc. 2°- de la Constitución Nacional.

En relación al primer supuesto, sostiene que la gabela impugnada no retribuye la prestación de ningún servicio diferenciado para el turista que pernocta y resulta obligado a su pago.

Indica que todas las obras de infraestructura y los supuestos "servicios ¿turísticos?" enumerados "no taxativamente" en la norma, y a los que aludió la sentencia apelada, benefician de manera indiscriminada a toda la comunidad y también al turista que solo pasa el día en la ciudad sin pernoctar.

Insiste en que la fórmula utilizada por el legislador municipal es genérica, indefinida y abstracta, y omite definir los "servicios turísticos" que presta el municipio a los sujetos pasivos.

Impugna, asimismo, 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*".

Desde tal perspectiva, señala que resulta inevitable que, al aplicar el gravamen, se verifique un supuesto de doble imposición, ya sea que se considere a la "ecotasa" como un impuesto que recae sobre el consumo hotelero de los turistas (materia imponible ya alcanzada por el impuesto al valor agregado), la renta de esos establecimientos hoteleros

(alcanzada por el impuesto a las ganancias) o sus ingresos (alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos).

Finalmente, arguye que la aplicación de la tasa bajo examen desconoce lo dispuesto en el "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", suscripto por la Nación y varias Provincias el 12 de agosto de 1993, mediante el cual las partes contratantes se comprometieron a "(promover) la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores (...)".

-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. 2º, de la ley 48).

-IV-

Liminarmente, cabe destacar que el art. 363 de la ordenanza fiscal 2374 CM 12 dispone, al referirse al hecho imponible de la "ecotasa": "*DEL HECHO IMPONIBLE. Es la contraprestación que la Municipalidad exige a los turistas que pernoctan en esta ciudad, cualquiera sea el tipo y categoría del establecimiento de alojamiento turístico, por los servicios turísticos y de infraestructura turística, directos e indirectos, y aquellos potenciales que la Municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos, comprensivos de*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

ingresos y portales a la ciudad, sendas, accesos a lagos y sus playas, ríos y montañas, puntos panorámicos, miradores, servicios de información y atención turística, baños públicos, y todo otro servicio turístico, garantizando un turismo sustentable desde el punto de vista social, ambiental y económico" (subrayado, agregado).

Por su lado, el artículo 366 de ese cuerpo normativo indica que: "*Son agentes de percepción los titulares o responsables de los establecimientos turísticos que presten un servicio de alojamiento, cualquiera sea su clase, categoría o modalidad*".

Asimismo, el art. 369 de la ordenanza antes aludida señala que: "*Los establecimientos obligados a percibir la presente tasa por cuenta y orden de la Administración Municipal, deberán en forma mensual, confeccionar y presentar la declaración jurada sobre cantidad de ocupación registrada y depositar los montos percibidos en la cuenta bancaria que disponga el área competente. El incumplimiento a las disposiciones de la presente implicará la aplicación de las penalidades previstas en el Anexo II de la Ordenanza Tarifaria 2375-CM-12*".

-V-

Una vez reseñadas las disposiciones que regulan el tributo aquí cuestionado, el primer punto a dilucidar estriba en

determinar su naturaleza. Concretamente, si se trata de una tasa o, por el contrario, constituye un impuesto.

Al respecto, ha señalado ese Tribunal 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 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 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; 335:1987, 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 (Fallos: 332:1503).

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. 9º, inc. b), de la ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

-VI-

Marcada la clara diferencia entre impuestos y tasas, es claro para mí que la denominada "ecotasa" no encuadra dentro de los primeros.

En este punto es prudente recordar que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que 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: 320:61 y 305; 323:1625, entre otros).

Sobre la base de ese asentado criterio hermenéutico es evidente que el legislador local diseñó el presupuesto de hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago de la gabela tomando en cuenta la prestación a los turistas que pernocten en San Carlos de Bariloche de ciertos servicios comprendidos en una serie de actividades estatales que allí enumera, de forma no taxativa (servicios e infraestructura turísticas y aquellos potenciales que la Municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos, comprensivos de ingresos y portales a la ciudad, sendas, accesos a lagos y sus playas, ríos y montañas, puntos panorámicos, miradores, servicios de información y atención turística, baños públicos).

Es que el empleo, en el art. 363 de la ordenanza fiscal 2374 CM 12, del término "contraprestación" seguido de los servicios allí descriptos indica que la intención del legislador

fue retribuir la realización de esas actividades mediante la creación de la "ecotasa", 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 (Fallos: 332:1503).

-VII-

Puesta en claro así su naturaleza de tasa, corresponde analizar su legitimidad a la luz de lo ventilado en el *sub lite*.

El superior tribunal provincial ratificó la procedencia de la pretensión tributaria con fundamento tanto en la concreta individualización -en la ordenanza fiscal- de la actividad estatal que sirve de causa a la obligación tributaria, cuanto en la acreditación, por parte del municipio, de la efectiva prestación de esos servicios y su puesta a disposición de los contribuyentes.

Disiento de su postura. Respecto de la concreta individualización de la actividad estatal que sirve de causa a la obligación tributaria, observo que la mención, en el art. 363 de la ordenanza fiscal 2374 CM 12, de los "servicios turísticos y de infraestructura turística, directos e indirectos, y aquellos potenciales que la Municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos, comprensivos de ingresos y portales a la ciudad, sendas, accesos a lagos y sus playas, ríos y montañas, puntos panorámicos, miradores, servicios de información y atención turística, baños públicos, y todo otro servicio turístico, garantizando un turismo sustentable desde el punto de vista social, ambiental y económico", no satisface un



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por la 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; 331:1942, entre otros).

En efecto, el art. 363 de la ordenanza fiscal 2374 CM 12 utiliza una fórmula de imposición de enorme laxitud (Fallos: 344:2728) y, por lo tanto, los términos allí empleados no logran precisar, con la claridad necesaria para controlar su existencia y prestación, cuáles son los servicios concretos, efectivos e individualizados referidos a un bien o acto no menos individualizado del contribuyente, a la luz de la reiterada doctrina de V.E. a la que hice referencia previamente.

No parece ocioso recordar aquí lo expresado por el Tribunal en la causa de Fallos: 312:1575, en el voto concurrente del Dr. Belluscio, sobre un tributo de similar alcance al aquí enjuiciado, en cuanto a que si los servicios que se pretenden hacer retribuir por una tasa son prestados *uti universi*, la norma resulta irrazonable, "*toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad*".

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 los párrafos anteriores, los cuales encuentran sustento en el art. 17 de la Constitución Nacional, por lo que resulta ilegítimo su cobro (Fallos: 312:1575 y sus citas).

-VIII-

Aun cuando lo expuesto en el acápite anterior sella, en mi parecer, la suerte adversa de la pretensión fiscal, no se me escapa que la prueba rendida en autos dista de acreditar la prestación de un servicio concreto e individualizado en el contribuyente, como erróneamente sostiene la sentencia apelada.

En efecto, de las constancias que invocó el tribunal provincial para sustentar su pronunciamiento se desprende que las obras que realizó el municipio demandado con los fondos provenientes de la "ecotasa", fueron las siguientes: a) la construcción de un "Skatepark", b) la iluminación del Paseo del Sur, c) el Centro de Informes Turísticos, d) diversos trabajos de pintura en el Centro Cívico, e) el soterramiento del Centro Cívico, f) la parquización del paseo Juan Manuel de Rosas y, g) la construcción de miradores y senderos en el Parque Municipal Llao Llao y en el jardín botánico.

Tales prestaciones, que la municipalidad alegó haber brindado, y que fueron tomadas en consideración por la sentencia apelada y, en la inteligencia de ambas, darían lugar al derecho de la demandada a exigir la retribución pretendida, no representan -a la luz de la jurisprudencia del Tribunal ya citada- una efectiva prestación de un servicio individualizado



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

en el contribuyente, elemento indispensable para justificar la validez de la imposición de una tasa.

Por el contrario, se trata de actividades realizadas por el municipio que favorecen a la comunidad en su conjunto y no solo a los turistas que pernocten en establecimientos ubicados dentro del ejido municipal.

Por este motivo, en mi opinión, es ilegítimo el cobro de la gabela aquí tratada (Fallos: 312:1575 y sus citas).

No altera lo dicho la justificación intentada por la sentencia recurrida, que se vincula con el carácter ambiental de la gabela en estudio. Es que ello no modifica su naturaleza de tasa, y, en este punto, basta señalar que el municipio no alegó, ni mucho menos probó, el desarrollo de una actividad o la prestación de un servicio tendiente a conservar, preservar o reparar el medio ambiente.

En ese contexto, y sin perjuicio de la falta de identificación en la norma de los servicios tendientes a conservar, preservar o reparar el medioambiente, vale destacar que, de acuerdo a lo resuelto en Fallos: 335:1987 y 344:2728, le correspondía al municipio acreditar la organización y puesta a disposición de dichos servicios, lo que no aconteció en el *sub examine*. Ello, ratifica -en mi criterio- la suerte adversa respecto de sus postulaciones.

-IX-

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

-X-

En virtud de lo dicho, considero que corresponde admitir la queja, declarar formalmente procedente el recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, de abril de 2023.