



TRABAJO FINAL DE GRADO

**TASAS EN ARGENTINA: Incumplimiento del Estado a la luz de los Principios
Constitucionales. ¿Exigencia compulsiva estatal? Caso Municipal.**

Carrera: Abogacía

Alumno: Gabriel Luna Mattío

Legajo: VABG31121

Córdoba, 27 de febrero del 2019

Dedicatorias

El presente trabajo investigativo lo dedicamos al maestro de la juventud, Jose Ingenieros, quien despertó en mi una actitud crítica frente a la realidad y un espíritu revolucionario.

Agradecimientos

A la universidad.

A nuestros padres, por su amor, trabajo y sacrificio en todos estos años, gracias a ustedes hemos logrado llegar hasta aquí y convertirnos en lo que somos

Resumen

A través del trabajo se ha buscado analizar desde los principios constitucionales, legales, doctrinarios y jurisprudenciales, la normativa relativa a los tributos en general, a las tasas en particular, en la República argentina, y los incumplimientos del estado devenidos de la contraprestación debida. En ese sentido desarrollar el problema actual respecto a la ilegalidad en el fin de las recaudaciones de tasas que tiene el Estado en la República. Se pone especial énfasis en la cuestión de las tasas municipales, su razón de ser, y la cuestión de la doble o triple imposición. El problema de investigación se resume en la falta de existencia de contraprestación de las tasas en la república argentina, con especial atención a las tasas municipales. Se busca una sistematización de los aportes legislativos, doctrinarios y de jurisprudencia. Se ha hecho uso de una metodología de tipo analítica, con base en lo documental y de corte crítica. Las fuentes consultadas han sido lo normativo, los aportes de la doctrina y, en menor medida, algunos aportes de la jurisprudencia. Se analizan los elementos configurativos de los documentos consultados. Como conclusiones finales del trabajo se efectúa una integración de las fuentes consultadas, proponiendo posibles soluciones, y abriendo nuevos interrogantes.

ABSTRACT

Through the work we have sought to analyze from the constitutional, legal, doctrinal and jurisprudential principles, the regulations regarding taxes in general, at the rates in particular, in the Argentine Republic, and the noncompliances of the state resulting from the due consideration. In that sense develop the current problem regarding the illegality in the end of the collection of fees that the State has in the Republic. Special emphasis is placed on the question of municipal taxes, their reason for being, and the question of double or triple taxation. The problem of investigation is summarized in the lack of existence of consideration of the rates in the Argentine Republic, with special attention to the municipal taxes. It seeks a systematization of legislative, doctrinal and jurisprudential contributions. It has made use of an analytical methodology, based on the documentary and critical. The sources consulted have been the normative, the contributions of the doctrine and, to a lesser extent, some contributions of jurisprudence. The configurative elements of the consulted documents are analyzed. As final conclusions of the work an integration of the consulted sources is made, proposing possible solutions, and opening new question.

Índice

Introducción.....	7
Capítulo 1: Análisis de los Antecedentes.	16
1.1. Antecedentes.....	16
1.1.1. Antecedentes Legislativos.....	16
1.1.2. Antecedentes Doctrinarios.....	17
1.1.3. Antecedentes Jurisprudenciales.....	18
1.2. Análisis crítico de la literatura analizada.....	24
1.3. Soluciones propuestas.	25
Capítulo 2: Análisis de los resultados.	28
Análisis de los resultados.	28
Evolucion Constitucional Y Jurisprudencial De Las Tasas	30
Principios Constitucionales	33
Coparticipacion Federal De Recursos Fiscales Legislacion Aplicada	38
1. Ley 23.548, de Coparticipación Federal El artículo 9.....	38
2. Convenio Multilateral.....	38
TASA.....	44
TASA: Valor	45
Teoría del Valor según la ventaja del servicio	46
Tasa de red vial: la influencia del clima.....	54
Casos de aplicación	55
3. Ciudad de Rosario.	56
Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene	62
Conclusiones.....	63
Conclusiones Generales.....	66

Bibliográfia.....69

Introducción

El presente trabajo intenta comprender en primer lugar los deberes y derechos del Estado Argentino y los particulares. Así en un sentido amplio, el Estado Argentino, con el objetivo de cumplir los fines políticos, económicos y sociales, depende exclusivamente, de la recaudación que realiza a través del pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales por parte de los particulares. Estos instrumentos de recaudación tienen diferentes características que hacen a su naturaleza tributaria.

Por un lado, se encuentran los *impuestos*, que gravan cierto tipo de hechos generadores, quedando el sujeto pasivo, obligado a contribuir con este, sin que el Estado esté obligado a entregar una retribución específica por los pagos realizados (impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado, bienes personales, etc.).

A diferencia del impuesto, la *tasa* siempre está asociada a la contraprestación de un servicio o a la utilización del mismo (tasa vial, seguridad e higiene, alumbrado público, etc.). Diferenciándose de la *contribución especial* en cuanto ésta es un beneficio o aumento del valor de los bienes del sujeto pasivo, por la realización de una obra pública o ampliación de un servicio público (pavimentación de una calle).

En estos dos (2) últimos mecanismos de recaudación estatal (*tasa y contribuciones especiales*), es evidente observar, en los hechos, la falta de contraprestación, por parte de la mayoría de las provincias y municipios del país, desconociendo el deber de contraprestación que hace a la naturaleza tributaria del impuesto.

De esta manera, se desvirtúa su naturaleza, transformando los tributos antes mencionados en impuestos. Estas conductas que lleva a cabo el Estado, en sus diversos ámbitos, posibilita la recaudación de fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen, resultando por ello ilegal, como lesivo de los principios de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad, toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales e industriales o de servicios, la supuesta manutención de los servicios públicos indiscriminados, que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta inequidad. Actualmente, los organismos estatales, están exigiendo el pago de *tasas*, aún sin haber prestado efectivamente los servicios y en una medida que poca relación guarda con el costo de su prestación, incurriendo así, en causales claras de invalidez por exceso en el ejercicio de la potestad tributaria.

La finalidad del presente trabajo es desarrollar el problema actual respecto a la ilegalidad en el fin de las recaudaciones de tasas que tiene el Estado en la República Argentina. Se analizarán los instrumentos normativos que regulan la cuestión, como así también las diferentes posiciones doctrinarias y jurisprudenciales relativas al tema. El desarrollo del TFG comprenderá tres (3) partes fundamentales.

La *primera* de ellas tiene una finalidad netamente introductoria y en la misma se hará referencia a la tributación como fenómeno económico, político y social, haciendo especial hincapié en las tasas y en el fin de las mismas; se analizará qué relación tiene el Estado con los particulares, sujetos pasivos de la obligación tributaria. Se analizará el principio de igualdad, proporcionalidad y equidad propio de materia tributaria, la capacidad contributiva. Para ello se recurrirá, a los antecedentes en la materia, y un estudio sobre los principales principios fundamentales, desde el punto de vista normativo, analizando los mismos desde el articulado de la Constitucional y de leyes Nacionales. En ese contexto analizar la necesidad de la existencia de contraprestación en materia de tasas.

La *segunda* parte del TFG comprenderá el desarrollo detallado de los supuestos contemplados en la ley, en cuanto a su significación, su finalidad, el bien jurídico protegido, el interés tutelado, sus requisitos de procedencia, la problemática actual respecto de los mismos y los diversos fallos dictados al respecto.

La *tercera* y última parte del presente TFG abarcará la problemática actual. Teniendo en cuenta estas consideraciones respecto a su problemática y lo desarrollado anteriormente, en esta última parte se elaborarán también conclusiones finales, que abarcarán consideraciones particulares, pero también intentarán aclarar aquellas inquietudes e interrogantes que la cuestión genera.

Las tasas forman parte de la clasificación de tributos. Por tributo, se entiende, toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria, establecida por la ley, a cargo de personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y los restantes entes públicos estén encomendados. En otras palabras, los tributos son las prestaciones en

dinero, exigidas por el estado, en su poder de imperio, siempre en virtud de ley, y para el cumplimiento de fines del Estado¹ (Villegas, 1992).

El tributo tiene como elemento esencial la coacción, o sea, la facultad de “compeler” al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). De ello se deriva que, el despliegue estatal, al pretender ejercer su facultad de imposición, crea relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares.

Así, estas relaciones producen consecuencias de diversos tipos, por ejemplo, de tipo económico, ya que hay un traspaso de la riqueza del particular al Estado; o político, y social, debido a que tiene como fin, promover el bienestar general de la sociedad y satisfacer las necesidades públicas. En el presente análisis, la piedra fundamental es la Constitución Nacional Argentina, cuya terminología permite interpretar la intención del constituyente, que los tributos sean pagados equitativamente según la capacidad económica de los ciudadanos.²

Así lo expuesto, hace pensar si verdaderamente el Estado cumple con la Constitución Nacional, dando base al presente trabajo, ya que la igualdad a que se refiere la misma, como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes según la aptitud patrimonial de prestación. Dicho concepto se complementa con el de *proporcionalidad*, que se refiere a la cantidad de riqueza gravada. A su vez, estos conceptos se refuerzan con el de equidad, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es *justa y razonable*.

Otro concepto relevante que surge de la Carta Magna, es de capacidad contributiva, que supone, en el sujeto tributario, la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.

¹Villegas, Héctor Belisario. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5º edición, ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 67.

² El Artículo 4 de la Constitución de la Nación Argentina, habla de las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población, imponga el Congreso. El Artículo 16, in fine, del mismo cuerpo legal nos dice que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas, y el Artículo 75, inc. 2, le otorga al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipula que ellas deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

En ningún caso, el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que, de lo contrario, se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Formulamos las siguientes preguntas:

¿Existe contraprestación en el cobro de las tasas en la actualidad en la República Argentina?
¿Cómo se manifiesta esta exigencia es el caso de los municipios?

- ¿Qué límites tiene la potestad tributaria de Provincias, Municipios y Comunas?
- ¿Cómo puede proceder el contribuyente ante el incumplimiento por parte de la administración de la contraprestación debida?
- ¿Estamos en presencia de una doble imposición y hasta triple imposición a la hora de realizar una actividad comercial en la República Argentina? ¿Cómo se manifiesta esta doble o triple imposición en los municipios?

Es un problema actual, que provincias, municipios y comunas están exigiendo de forma compulsiva el pago de la tasa, aún sin haber prestado efectivamente los servicios, o aún en una medida que poca relación guarda con el costo de su prestación.

Estas conductas del Estado, genera causales claras de invalidez por exceso en el ejercicio de la potestad tributaria. Este accionar irrazonable y contrario a derecho, tiene como verdadera finalidad crear un tributo cuyo destino es suplir déficit de la administración, tanto provincial, municipal, como comunal.

Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha expresado a favor de la invalidez del cobro de la tasa, aún en el caso que la contraprestación ha sido cumplida, no obstante, no ha sido en proporción a la tasa aplicada (Villegas, 2003).

Otro instrumento importante para analizar la cuestión planteada, es la ley 23.548 de Coparticipación Federal, cuyo texto expresa que, *"las tasas municipales, en general, deben constituir la retribución de un servicio efectivamente prestado y guardar una razonable relación con los costos directos e indirectos que genere dicha prestación"*.³

³ Ley de Coparticipación Federal N° 23548 en

Es importante destacar la opinión de Villegas (2003), quién nos dice, en otras palabras, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo, para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno, y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad.

Es por ello que se encuentra la situación de tener impuestos municipales y comunales disfrazados de tasas o contribuciones especiales, que no hacen otra cosa que violar los derechos constitucionales de los contribuyentes con el único objetivo de atender gastos comunes y administrativos, convirtiéndose la administración en una especie de recaudador compulsivo, sin producir una ventaja o dar una contraprestación al contribuyente que tributa con ese fin.

Por otra parte, respecto a las distorsiones generadas por una excesiva presión tributaria, podemos decir que la política de los Estados en materia de gasto público incide directamente en la extracción de riqueza a los particulares a través de la obtención de recursos de naturaleza tributaria para satisfacer dicho gasto. Un incremento desmesurado del gasto público genera mayores tributos, erosionando las ganancias que van generando, en este caso, las microempresas, impidiendo su crecimiento y, si el nivel de tributación es confiscatorio, afectando también su capital, comprometiendo seriamente su propia existencia.

En virtud de ello, es indispensable no solo la contención del gasto público, sino también la disminución de los tributos y eliminación de aquellos que generan una doble imposición⁴ (Rezzoagli & Alurralde, 2008).

Este trabajo tiene como objetivo analizar la exigencia compulsiva estatal del pago de tasas, violatoria de los derechos constitucionales de los contribuyentes, y como objetivos específicos podemos mencionar:

1. Analizar la potestad tributaria estatal en sus tres (3) niveles.

<https://www.economia.gob.ar/concursos/biblio/LEY%2023548%20COPARTICIPACION%20FEDERAL%20DE%20RECURSOS%20FISCALES.pdf> Código Civil, compulsado el 28/03/2018.

⁴Rezzoagli, Bruno Ariel y Alurralde Aldo Mario, Manual de Finanzas Públicas, primera edición 2008, pp. 57 y ss.

2. Estudiar la capacidad contributiva de los contrayentes.
3. Examinar los derechos y garantías constitucionales de aquellos.
4. Detallar la tributación como fenómeno económico, político y social.
5. Relacionar el Principio de Igualdad, de Proporcionalidad, y de Equidad relativos a materia de Derecho Tributario.
6. Considerar los fundamentos legislativos, como así también, doctrinarios y jurisprudenciales.
7. Tomar en cuenta el conflicto de intereses entre Nación, Provincia y Municipios con respecto a la salud pública. (S.E.N.A.S.A, BROMATOLOGIA, INSPECCIÓN).
8. Analizar los mecanismos jurisdiccionales ante una controversia entre el contribuyente y la administración.

El presente trabajo se efectúa tomando de referencia la bibliografía en idioma nacional, y actual con la que cuenta la Universidad S21, y bibliotecas especializadas. Por otra parte, resulta de difícil acceso bibliografía de revistas especializadas en materia tributaria, que sean de distribución, o consumo gratuito. Por último, resulta una limitación, el tiempo con que se cuenta para la recolección de la información.

Los tipos de estudio que se utilizarán en el presente trabajo son: el *descriptivo*. Ya que el análisis se efectuó con el fin de especificar las propiedades más importantes del instituto sometido a análisis, midiendo, o evaluando sus diversos aspectos, dimensiones o condiciones, y los antecedentes relativos al tema abordado, y que el mismo ya ha sido receptado en el ordenamiento jurídico de referencia.

Se ha optado este tipo de estudio ya que el problema de investigación expuesto (¿Existe contraprestación en el cobro de las tasas en la república argentina? ¿Cómo se manifiesta en la órbita municipal?) tiene fundamento en jurisprudencia, legislación y doctrina, el cual sirve de base como antecedente para abordar y responder a dicha temática.

Otro de los tipos de estudio empleados es el *explicativo*, el cual se ocupa de argumentar por qué surge un fenómeno, o cuál es la relación entre dos o más variables en términos de causaefecto. El enfoque que se pretende dar es el porqué de la ilegalidad en la forma de recaudar los fondos estatales mediante tasas, ya que la misma está orientada hacia otros fines, que no son precisamente los que hacen a su naturaleza, y la inconstitucionalidad de las leyes, como así

también, la existencia de una triple imposición, trayendo como consecuencia una manifiesta inequidad.

Respecto a la estrategia metodológica que se utilizará, según el tipo de problema de investigación y los objetivos planteados, es el método *cualitativo*. La investigación cualitativa tiene como fin descubrir, profundizar, captar el sentido de las instituciones jurídicas, comprendiendo en forma analítica y/o interpretando los significados de las normas que las regulan. La revisión como trabajo sistemático y ordenador de búsqueda de información bibliográfica, implica detectar y seleccionar materiales significativos según el interrogante planteado. En cuanto al concepto de fuentes de información, se dice que son aquellas obras o productos de comunicación científica presentados en diferentes formatos, periodicidad y sistematicidad.

Se ha utilizado:

✓ Primarias, en las cuales, los autores informan directamente de los resultados de sus estudios: libros, artículos especializados, tesis, etc. En el trabajo abordado, son fuentes primarias la siguiente jurisprudencia: Cía. Química S.A. contra Municipalidad de Tucumán sobre Recurso Contencioso Administrativo y Acción de Inconstitucionalidad (Fallos 312:1575); Quilpe S.A. sobre Inconstitucionalidad; también se incluye dentro de la categoría de fuentes primarias a la siguiente legislación: Ley 23.548 de Coparticipación Federal, como así también el artículo 123 de la Constitución Nacional Argentina.

✓ Secundarias, son reportes o informes de investigación basados en fuentes o datos primarios. Estas sujetan a las fuentes primarias anteriormente citadas, a un proceso de reelaboración. Tienen como misión posibilitar una rápida visión del estado actual del debate de la problemática y la detección de autores y hallazgos relevantes. Las mismas, son publicaciones de autores informando sobre trabajos realizados. En el trabajo expuesto se utilizarán como dichas fuentes, las publicaciones de doctrina, tales como, Héctor Villegas en su libro “Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, y Horacio Rosatti en su obra “Tratado de Derecho Municipal”, etc.

✓ Terciarias, constituyen una gran cantidad de documentos que comprenden títulos de publicaciones, y boletines, conferencias, listas de nombres de centros de investigación y otras instituciones que pueden haber realizado trabajos sobre el tema en estudio. En el presente trabajo se realizarán las siguientes consultas: infoleg.gob.ar y saij.gob.ar que contienen distintos casos jurisprudenciales relativos a la temática abordada.

En cuanto a las técnicas de recolección de datos, se utilizará para este trabajo la *Revisión Documental* de la legislación, jurisprudencia y doctrina relativas a la problemática abordada. La misión es recopilar información necesaria respecto al incumplimiento de la contraprestación de origen legal de tasas impuestas por el Estado a los contribuyentes, que traen como consecuencia derechos y garantías violados a los mismos, exceso en el ejercicio de la potestad tributaria, impuestos municipales y comunales disfrazados de tasas y conflicto de intereses entre Nación, Provincia y Municipios, poniendo especial interés a las tasas municipales.

Con respecto a las estrategias de análisis, existen diversas técnicas cualitativas que serán eficaces para el desarrollo de la investigación. Se puede citar como ejemplo el caso del *Análisis de Contenido*, que es una forma de analizar documentos. Su misión es analizar las ideas plasmadas en el texto, intentando aprehender el significado de las palabras. Se sitúa en el ámbito de la investigación descriptiva y busca descubrir los componentes básicos de un fenómeno determinado, extrayéndolos de un contenido. El Análisis de Contenido será utilizado al indagar sobre la regulación legal que presenta el tema en estudio. Otra técnica cualitativa a utilizar para el análisis de los datos será el *Estudio de Casos*, que supone un proceso de indagación sistemática caracterizada por el examen detallado y comprensivo del caso objeto de interés.

Los incumplimientos, por parte de los estados, por ilegitimidad, y discernimiento de principios constitucionales, con respecto al cobro de las tasas municipales y provinciales debe comenzar, a nuestro juicio, con la sanción de la Constitución Nacional Argentina en 1853 respecto a su artículo 123, que nos habla sobre la facultad que tienen las provincias de regular su propio alcance y contenido en el orden económico. Frente a ese artículo en particular, nos indagamos acerca del exceso de potestad tributaria que tiene el estado respecto al cobro de tasas municipales y provinciales a los contribuyentes. De ahí, que la ley 23.548 de Coparticipación Federal sancionada en 1988, nos habla del deber de las tasas municipales de constituir la retribución de un servicio prestado en forma efectiva, como así también de guardar razonable relación con los costos directos e indirectos que genere dicha prestación.

No obstante, ello, el análisis se efectuará teniendo en cuenta la Constitución, legislación, que data de varios años, pero contrastando con los recientes fallos judiciales, teniendo como marco de análisis aparte de la Constitución Nacional, la ley de coparticipación Federal, y el análisis que hace del derecho, en cuanto reafirma el derecho de los contribuyentes, especialmente los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En base a los antecedentes de legislación surgen, con posterioridad, distintos fallos jurisprudenciales y opiniones doctrinarias, que hacen referencia a la problemática abordada, y que serán por ello, analizados en el marco de nuestra investigación.

Pese a ello, podemos observar que actualmente sigue en vigencia la falta de cumplimiento de la ley suprema, como así también de un normal ejercicio de la potestad tributaria y del respeto a los derechos y garantías de los sujetos pasivos sometidos a la misma. Finalizando, podemos decir entonces que el estudio que realizaremos abordará la temática de manera holística contrastando la recepción legal del principio con su aplicación práctica, tratando así de resolver el problema de investigación planteado.

Capítulo 1: Análisis de los Antecedentes.

1.1. Antecedentes.

1.1.1. Antecedentes Legislativos.

En cuanto a los antecedentes legislativos podemos citar a Nuestra Constitución Nacional, la cual es uno de los principales fundamentos de la temática abordada. Los artículos más relevantes son los siguientes:

- El artículo 4 nos dice que *“el Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad pública”*.

- El artículo 16 establece que *“la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*.

- Artículo 75 en su inciso 2 prevé *“imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”*.

- El artículo 123 establece que *“cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”*.

Otro antecedente legislativo es la Ley 23.548 de Coparticipación Federal que prevé el Régimen de Distribución de Recursos Fiscales entre la Nación y las Provincias.

1.1.2. Antecedentes Doctrinarios.

Como lo asegura Villegas (1992), “es necesario advertir que las cláusulas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuánto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas. [...] En materia tributaria, la creación y percepción de gravámenes están sometidas (como cualquier otro acto estatal) al control judicial de constitucionalidad. La inconstitucionalidad puede prevenir de leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que en forma directa o indirecta protegen a los contribuyentes, o también de leyes o actos violatorios de la delimitación de potestades tributarias entre Nación y Provincias”⁵(p. 188).

Rosatti (1998), en su Tratado de Derecho Municipal⁶ nos habla de los municipios como entes autónomos. Esta postura nos arroja un indicio de que los municipios son entes que poseen facultades tributarias. Sobre este punto, en Argentina no fue pacífica la doctrina respecto del alcance del Régimen municipal, y el grado de independencia del Municipio con relación a la Provincia.

Los autores se dividían, por un lado, entre quienes sostenían la autarquía de los entes municipales y por otra parte los que sustentaban la autonomía.

A raíz de ello, podemos citar el caso “Rivademar contra Municipalidad de Rosario” (Rivademar, Ángela D.B. Martínez Galván de contra Municipalidad de Rosario, 1989)⁷ En el referido caso, se deduce que no puede sostenerse que los municipios sean simples entes autárquicos, siendo órganos de gobierno que gozan de autonomía solamente supeditada a la

⁵Villegas, Héctor Belisario. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5º edición, ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 188.

⁶Rosatti, Horacio, Tratado de Derecho Municipal, ed. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 1998.

⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Rivademar, Ángela D. B. Martínez Galván de contra Municipalidad de Rosario, 1989.

normativa provincial, es decir que, aparecen como personas jurídicas autónomas, pero subordinadas a las leyes y constituciones provinciales.

En otro caso, bajo el nombre “Municipalidad de Rosario contra Municipalidad de Santa Fe”⁸ (Municipalidad de Rosario contra Municipalidad de Santa Fe, 1991), se estableció que lo que la municipalidad recauda tiene que contribuir con el fondo, y que, a su vez son entes autárquicos.

La mayor parte de la doctrina en la actualidad, considera que la Constitución Nacional reconoce de manera directa las potestades tributarias de la Nación y de las Provincias, y por eso se las llama potestades originarias.

No sucede así con las facultades de los municipios, que no surgen de la misma Constitución, si no que ésta se limita a disponer la obligación para las constituciones provinciales de asegurar la autonomía municipal y regular su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, *económico* y financiero (artículo 123 de la Constitución Nacional).

En otras palabras, los entes municipales deben contar con poder tributario, aunque sea un poder tributario derivado. Entre las principales tasas municipales podemos mencionar: alumbrado, barrido y limpieza (A.B.L.), y otros servicios sanitarios.

1.1.3. Antecedentes Jurisprudenciales.

Se puede citar, como primer antecedente importante, lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁹, el caso “Compañía química S.A. contra la municipalidad de Tucumán sobre recurso contencioso administrativo y acción de inconstitucionalidad” (Compañía Química S.A. contra Municipalidad de Tucumán sobre Recurso Contencioso Administrativo y Acción de Inconstitucionalidad, 2009).

En dicho caso, el Vocal de la Corte, teniendo en cuenta que la Corte Suprema de la Provincia de Tucumán no hizo lugar a la demanda promovida por la Compañía Química S.A. contra la Municipalidad de San Miguel de Tucumán por nulidad de acto administrativo y por inconstitucionalidad de tasa municipal, se absolvió a la demandada. Así continúa el Dr. Belllucio,

⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Municipalidad de Rosario contra Municipalidad de Santa Fe, 1991.

⁹Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Compañía Química S.A. contra Municipalidad de Tucumán sobre Recurso Contencioso Administrativo y Acción de Inconstitucionalidad”, fallo: 312:1575, 2009.

que, contra dicho pronunciamiento, el representante de la actora interpuso recurso extraordinario, que fue concedido. Haciendo mención de lo que sostiene el apelante, basando el planteo en el art. 120 de la ordenanza 229/77, resulta contrario a la Constitución Nacional, pues dice la Apelante Compañía Química S.A. que jamás habría existido en su opinión, un servicio concreto que le hubiera sido prestado, como contraprestación al cobro de la tasa impugnada.

Advierte, asimismo que la norma impugnada resulta irrazonable pues la obliga, junto con todo aquél que realice una actividad comercial, industrial o de servicios, a que costee los supuestos beneficios genéricos que daría la Municipalidad a todos los habitantes de la ciudad, por su sola existencia. Continuando con lo que es materia de análisis, en el considerando 4, y luego de haber admitido el recurso, el vocal dice, “que el art. 120 del Código tributario municipal (ordenanza 229/77) establece que la tasa cuya constitucionalidad se impugna en autos, será abonada por cualquier actividad comercial, industrial y de servicios por las que se usen y aprovechen las obras y demás prestaciones que hacen al progreso regular y continuo de la ciudad, en virtud de los servicios municipales de contralor, seguridad, higiene, salubridad, moralidad, y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población”.

En el sentido apuntado hace una diferenciación, en cuanto a la aplicación de las tasas en los servicios públicos, los cuales podían diferenciarse en *uti singuli* y *uti universi*. Así manifiesta que, en los *primeros*, el usuario o el beneficiario estarían identificados o individualizados por un uso y pago diferenciados. En cambio, los *segundos* consistirían en servicios colectivos que beneficiarían a toda la población y que se cobrarían en forma igualitaria y proporcional a todos los vecinos. Así, en este último caso, existirían tasas que estarían vinculadas en forma indirecta e impersonal con los individuos, cuya beneficiaria directa sería la comunidad.

Ello ocurriría según la sentencia apelada, con la ordenanza de autos, lo cual en su opinión justificaría su existencia. Continúa en el considerando siete del decisorio, que “desde esta óptica, y a la luz de la interpretación dada a la norma por el tribunal local al considerarla retributiva de un servicio público *uti universo*, la citada norma resulta irrazonable toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan una actividad comercial, industrial o de servicios la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad. A ello cabe sumar la excesiva latitud de la norma impugnada, contraria al principio de legalidad que rige en la materia, al no discriminar

debidamente los servicios cuya manutención solicita, posibilitando la eventual recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente la habría dado origen”.

Basta señalar que, en este aspecto, la demandada no ha acreditado qué servicios públicos son retribuidos por su intermedio, o la circunstancia inadmisibles de que, conforme a la propia letra de la norma impugnada, ésta persigue la retribución, entre otros, de cualquier servicio público municipal “no retribuido por un tributo especial pero que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población”. Tales circunstancias ponen en evidencia, además, que se han desnaturalizado, en forma indebida, las facultades estatales en la materia, al impedirse a quienes se ven obligados a sostener económicamente la prestación de los servicios, conocer fehacientemente cuáles son los servicios públicos cuya manutención específica les exige, dada la interpretación esbozada por el a quo, en forma imperativa el ente municipal.

Es así que finaliza su voto diciendo “que, en razón de lo expuesto, y dado el alcance de la intervención de esta Corte, deviene improcedente referirse al acierto o desacierto de las conclusiones a que arriba el a quo respecto de los servicios públicos *uti singuli* y *uti universi* y su modo de retribución”. Es así que se declara inconstitucional el art. 120 de la ordenanza 229/77, y se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso ante ese Tribunal, con costas.

Es importante destacar el voto del Dr. Beluccio en el fallo de referencia¹⁰, en cuanto su opinión respalda y fortalece nuestro trabajo de investigación. En este fallo, la cuestión principal abordada, se basa en la falta de determinación de retribución por el pago de la tasa municipal, lo cual configura una desnaturalización del servicio público, ya que los fondos percibidos se utilizan para otros fines, como así también, una manifiesta inequidad al cargar sobre toda actividad comercial o industrial la manutención de servicios públicos no individualizados.

Que, desde esta óptica, y a la luz de la interpretación dada a la norma por el tribunal local al considerarla retributiva de un servicio público *uti universo*, la citada norma resulta irrazonable toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan una actividad comercial, industrial o de servicios la supuesta manutención de servicios públicos que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así, una manifiesta inequidad. A ello, cabe sumar la excesiva latitud de la norma impugnada —contraria al principio de legalidad que rige en la materia— al no discriminar

¹⁰Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Compañía Química S.A. contra Municipalidad de Tucumán Sobre Recurso Contencioso Administrativo y Acción de Inconstitucionalidad”, fallo: 312:1575, 2009.

debidamente los servicios cuya manutención solicita, posibilitando la eventual recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente la habría dado origen. Basta señalar que, en este aspecto, la demandada no ha acreditado qué servicios públicos son retribuidos por su intermedio, o la circunstancia inadmisibles de que, conforme a la propia letra de la norma impugnada, ésta persigue la retribución, entre otros, de cualquier servicio público municipal “no retribuido por un tributo especial pero que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población”. Tales circunstancias ponen en evidencia, además, que se han desnaturalizado, en forma indebida, las facultades estatales en la materia, al impedirse a quienes se ven obligados a sostener económicamente la prestación de los servicios, conocer fehacientemente cuáles son los servicios públicos cuya manutención específica les exige.

Otro caso, ya más reciente, y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹¹ (Quilpe S.A. sobre Inconstitucionalidad, 2012), llega a consideración del máximo tribunal, en razón que el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de La Rioja por mayoría rechazó la demanda de inconstitucionalidad deducida por Quilpe S.A. Así el objeto de la demanda era impugnar la pretensión fiscal de la municipalidad de la ciudad capital de la mencionada provincia, respecto de la tasa por inspección de seguridad e higiene, por entender que resultaban inconstitucionales las normas que regulaban dicho tributo (Art. 144 del Código Tributario Municipal y la Ordenanza Impositiva N° 4000/2005, Art.13, inc. 1°).

En su oportunidad, y ante el Tribunal Superior de Justicia de la Rioja, la demandada, para fundar su pretensión, consideró que la vía elegida no era apta para lograr la solución pretendida por la actora, por cuanto aquélla procedía contra disposiciones de carácter general, que regulaban un universo de relaciones sociales, en tanto, ante la queja por la falta de prestación del servicio de salubridad, higiene y seguridad por parte del municipio, correspondía la denuncia administrativa o judicial que resulte pertinente a fin de que se ordene a la comuna la prestación de tales servicios.

También, indicó que el tributo por inspección de seguridad e higiene que percibe la Municipalidad de La Rioja, pertenecía a la categoría "tasa" ya que conforme a la norma que lo estableció, la prestación del contribuyente era correlativa de una actividad estatal concreta que justificaba el tributo; por lo que concluyó que el gravamen cuestionado no presentaba ninguna analogía con el Impuesto al Valor Agregado.

¹¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Quilpe S.A sobre Inconstitucionalidad”, 2012

En ese sentido, el máximo tribunal de la provincia de la Rioja, rechazó la tacha de confiscatoriedad formulada por la actora, señalando “que la accionante no había aportado pruebas que demostraran que la gabela impugnada absorbiera una parte sustancial de sus ingresos o patrimonio, sino que se había limitado a denunciar que el importe del tributo había sido incrementado significativamente en el año 2005 y a aducir sin demostración alguna que ello superaba el costo del servicio y obstaculizaba insalvablemente su actividad”. Así las cosas, Quilpe S.A, interpuso recurso extraordinario, que fue concedido. Pronunciándose sobre la cuestión, la Corte manifestó, que “esta Corte ha expresado en reiteradas oportunidades, 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”¹².

Asimismo en el caso *Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba*¹³ (*Laboratorios Raffo S.A. contra Municipalidad de Córdoba, 2009*), la Corte Suprema de justicia señaló “que la contribución municipal es una tasa y habrá que determinar si su pago podía ser exigido por la Municipalidad de Córdoba que funda su reclamo en que el tributo involucra una serie de servicios que deben ser considerados en conjunto pues las actividades lucrativas realizadas en su ejido deben ser en forma ordenada, pacífica, segura y con respeto de los derechos de cada uno, para lo cual debe controlar el buen estado de los edificios, coordinar el transporte, ordenar el tránsito y regular el estacionamiento, numerar y asignar sentido a las calles y, en general, organizar las reglas básicas para promover las actividades desarrolladas en la ciudad.

Según la Corte Suprema, la postura municipal es contraria al requisito exigido para las tasas pues, conforme extensa y constante doctrina jurisprudencial del Supremo Tribunal de la Nación, para cobrar una tasa, debe existir siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo más o menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, siendo ilegítimo cobrar la gabela aquí reclamada.

¹² Corte Suprema de Justicia, Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503.

¹³Corte suprema de Justicia de la Nación, “*Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba*”,23/06/2009.

Finalmente, el Alto Tribunal puntualiza que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores, inclusive los Superiores Tribunales locales, que se apartan de los precedentes jurisprudenciales de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición oportunamente sentada pues, ante casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a la doctrina de la Corte Suprema¹⁴, en su carácter de interprete supremo de la Constitución Nacional.

Asimismo, se señaló que la distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el Artículo 9, inc. b), de la Ley N° 23.548, de coparticipación federal de impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

En el referido caso Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba, 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, según surge de la jurisprudencia citada a lo largo de este pronunciamiento, la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito. Por todo lo que fuera manifestado por el alto tribunal se revoca la sentencia apelada, a favor de Raffo S.A.

Siguiendo la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se puede encontrar en el fallo “Quilpe S.A. sobre Inconstitucionalidad”, gran similitud con respecto a la desnaturalización de la tasa, y a la falta de determinación de la contraprestación. La efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito.

¹⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación, fallos: 25364.

Se quiere destacar, en este caso jurisprudencial, el dictamen de la Procuración General de la Nación, el cual, en otras palabras, nos dice que el municipio no ha aducido ni intentado demostrar que, contrariamente a lo afirmado por el contribuyente, el producido de la tasa guarde proporción con el costo total del servicio de inspección de seguridad, higiene y salubridad que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa fijada en el artículo 144 de su código tributario. En el caso queda de manifiesto que el municipio de forma arbitraria e irrazonable realizaba el cobro compulsivo de este tributo bajo el nombre de tasa, sin una correcta justificación o demostración de una verdadera contraprestación.

1.2. Análisis crítico de la literatura analizada.

Así podemos observar que la Constitución Nacional, es muy clara, en cuanto a las competencias de las provincias y municipios.

Por otra parte, la misma ley de coparticipación nos brinda un marco de análisis, al momento de determinar las potestades tributarias de Nación, provincia y Municipio.

Los doctrinarios especialistas en la materia, son coincidentes, en la necesaria contraprestación del Estado, al momento de exigir el pago de tributos, como garantía de los individuos, y respetando los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad, igualdad, capacidad contributiva, es decir resguardando que el tributo no sea ilegítimo.

En cuanto a los precedentes jurisprudenciales, vemos que el mayor garante de los derechos de los ciudadanos es la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ya que cuantiosos casos, vienen por denegación de derechos por parte de los Supremos Tribunales provinciales.

Resultando relevante, al momento de fallar por parte del máximo tribunal, el material probatorio, y resultando que los casos se plantean por el incumplimiento del estado en los ámbitos que se aplica la tasa.

1.3. Soluciones propuestas.

Según el artículo 123 de la Constitución Argentina, “*cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero*”.¹⁵

Cuando en la Constitución Argentina se menciona la autonomía de los municipios, se refiere precisamente, a que estos entes públicos puedan administrarse por sí mismos y no dependan de la Provincia o de la Nación, sino que deben concebirse como integrantes de un sistema federal de gobierno, cumpliendo con los ideales que tuvieron los Constituyentes en 1853.

La autonomía municipal es la capacidad que tienen los municipios de dictarse su propia ley, crear sus propias instituciones y de gobernarse por medio de ellas, sin que ningún otro órgano ejerza sobre aquéllos alguna autoridad.

Según ha señalado Rosatti (1998), en su obra “Tratado de Derecho Municipal”¹⁶, podemos decir que, para que un ente sea considerado autónomo debe reunir una serie de cualidades, las cuales podemos diferenciar como auto normatividad constituyente (capacidad de darse su propia norma fundamental), autocefalía (capacidad de elegir sus propias autoridades), autarcía (autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios), materia propia (reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción), autodeterminación política (reconocimiento de garantías frente a las presiones políticas). Continuando el referido autor, que solamente cuando las comunas detenten estas cinco (5) potestades puede decirse que estamos frente a un ente que posee autonomía, en el sentido que emana del art. 123 de la Ley Fundamental.

Definido esto, nos interesa centrarnos en lo que respecta a la *tasa de seguridad e higiene* (también llamada tasa de inspección) que cobran los municipios. Esta tasa actualmente es el mayor ingreso que tienen los municipios en la República Argentina. Podemos decir que, tiene como

¹⁵ Constitución Nacional Argentina.<http://servicios.infoleg.gob.ar>, compulsado el 28/03/2018.

¹⁶ Rosatti, Horacio, Tratado de Derecho Municipal, ed. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 1998.

contraprestación el control de la seguridad e higiene de los establecimientos productivos, como así también, comercios que venden productos al público.

Plasmando una opinión, el espíritu de esta tasa es muy favorable y beneficioso para la sociedad, ya que todos deseamos y necesitamos que haya una fiscalización sobre los alimentos que consumimos, como así también, sobre los comercios que día tras día visitamos. Pero encontramos un problema muy grave con respecto a la contraprestación de esta tasa, ya que, si bien el municipio, al fiscalizar los establecimientos y comercios vela por la salubridad pública, en la práctica comprobamos que en pocos casos ocurre.

Según lo investigado, existe un control por parte de los entes públicos al comenzarse una actividad comercial, pero luego, cuando el comercio logra obtener la habilitación, dicho control desaparece, pero la tasa se sigue cobrando. No se observa un control mensual, semestral ni tampoco anual, convirtiendo la tasa en un impuesto, a partir del instante siguiente a la habilitación, desapareciendo toda contraprestación por parte del ente público que dio origen a la tasa.

Otra cuestión importante a mencionar es que, en muchos casos, no solo el contribuyente está obligado a pagar la tasa de seguridad e higiene o tasa de inspección al municipio, sino también, dependiendo de la actividad que realice, como ser, por ejemplo, una panadería, mencionando el caso de mi provincia (Santa Fe), es sujeto pasivo del pago de bromatología provincial (en la Provincia de Santa Fe, bromatología es conocida como A.S.S.A.L.) existiendo una *dobles imposición*, la cual surge cuando un mismo hecho o acto es gravado dos (2) o más veces.

Este tributo, entonces, resulta inconstitucional cuando viola alguna garantía constitucional o cuando implica una extralimitación de la competencia territorial del poder que sancionó determinado gravamen. Más grave aún, es el caso de establecimientos, como frigoríficos de carne, pollo o pescado, los cuáles son regulados y fiscalizados por el S.E.N.A.S.A. (Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria), que depende del Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca de la Nación, los cuales, a raíz de ello, sufren una *triple imposición*, cumpliendo obligaciones nacionales, provinciales y municipales, sin dejar de mencionar que estos establecimientos cuyo fin es vender sus producidos en todo el territorio argentino, luego de hacer frente a todas estas tasas que en fin, controlan lo mismo, al ingresar a otra jurisdicción para venta de sus productos tiene que volver a pagar la tasa de inspección en la provincia y en el municipio, como por ejemplo

Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, de la Municipalidad de Salta o de la Provincia de Misiones y Puerto Iguazú.

En nuestro país, los alimentos atraviesan una gran cantidad de controles y fiscalizaciones, nacionales, provinciales y municipales. Pero, a raíz de ello, hay un desvío de fondos percibidos, ya que los entes públicos encargados de cobrar dichas tasas no siempre cumplen con su fin legal, que no es otro que garantizar la salubridad pública.

Capítulo 2: Análisis de los resultados.

Análisis de los resultados.

Las tasas municipales han tenido un desarrollo jurídico heterogéneo, observándose en el tiempo variaciones importantes, que se reflejan en los cambios de criterios jurisprudenciales, la reforma constitucional de 1994, y las acciones municipales, además de la evolución económica social del país. Estas circunstancias llevan a enunciar la hipótesis, que es la motivación y desarrollo del presente trabajo, anunciada como el siguiente interrogante: ¿Las tasas municipales ameritan una revisión; y si ameritan esa revisión que pautas deberían tomarse? Este planteo nos hace transitar por los siguientes tópicos sobre las tasas: a) Concepto; b) Características; c) Limitaciones; d) Cuestiones críticas; El accionar municipal incurre en la generación de modalidades de regulación de esta clase de tributos, que no siempre es concordante con el ordenamiento jurídico tributario vigente, y es prueba de ello los numerosos conflictos que surgen en la relación jurídica Municipio – Contribuyente, donde los casos jurisprudenciales indican esta realidad. Por ello es necesario el recetario 4

El segundo de los preceptos dice “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme lo dispuesto por el artículo 5, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, administrativo, económico y financiero”. Es importante dejar expuesto lo que establece el artículo 31 del magno ordenamiento, donde precisa los alcances del orden jerárquico normativo, cuando dice “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.”. Complementario de este artículo merece la cita del inciso 22 del artículo 75 (y el concordante inciso 24) que contiene las siguientes disposiciones relacionadas con el orden jerárquico de las normas “Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes” (primer párrafo). En el segundo párrafo y luego de enunciar una serie de Tratados Internacionales, dice “...tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la Primera Parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ellas

reconocidos”. A lo que debe agregarse lo establecido en el inciso 2, del artículo 99 que dispone la facultad reglamentaria del poder administrador.

Por consecuencia de lo expuesto, queda expresado el orden jerárquico de las normas, donde surge con absoluta claridad que las normas nacionales priman por sobre las provinciales, criterio corroborado jurisprudencialmente “Municipalidad de Avellaneda s/incidente de verificación en Filcrosa S.A. s/quiebra”, CSJN, 30092003, La ley on line). Un estudio encontró 134 tasas municipales diferentes al analizar la situación de 100 comunas. En promedio, cada jurisdicción contempla en su legislación unas 20 tasas, derechos o contribuciones sobre muy variados hechos imponibles, con algunas que superan las 30. Un 35% del financiamiento obtenido por los municipios corresponde a recursos propios, fundamentalmente tasas, derechos y contribuciones por los servicios prestados; contribuciones por mejoras, y multas y recargos, entre otros conceptos, mientras que el 65% restante está compuesto por la coparticipación y las otras transferencias corrientes y de capital que reciben de los niveles superiores de gobierno, indicó el informe del Instituto Argentino de Análisis Fiscal (Iaraf).

El sondeo seleccionó los 100 municipios más grandes en cuanto a población, bajo la restricción de que quedara siempre en la muestra al menos una ciudad por provincia. Más de 40 están en la provincia de Buenos Aires. Las provincias de Córdoba, Mendoza y Santa Fe tienen 7 grandes comunas cada una. Iaraf destacó la enorme disparidad y heterogeneidad que existe en el cobro de tributos que recaen sobre los más variados agentes económicos, con amplias diferencias en cuanto a la aplicación de los tributos y la magnitud de la carga impuesta por cada uno. Esta situación genera costos para las empresas que operan en esas jurisdicciones, especialmente para las que se encuentran en más de una, enfatizó el estudio. Las dos únicas tasas cobradas en todos los municipios son las de Servicios Generales (comúnmente conocida como tasa inmobiliaria) y la de Seguridad e Higiene, que es la que incide sobre la actividad industrial, comercial y de servicios.

Siguen como tributos más usuales el de Ocupación y Uso de Espacio Público; Derecho de Oficina; Publicidad y Propaganda; Derecho de Cementerio; Tasa de Habilitación de Comercio e Industria; Derecho a los Espectáculos Públicos, y Derechos de Construcción.

5 Por su parte, las tasas de servicios varios, por servicios especiales de limpieza e higiene, patente de rodados y derechos de venta ambulante son cobrados por entre el 50% y el 70% de las jurisdicciones. Otras tasas que aparecen entre las 134 son la de Fiscalización de Riesgo Ambiental;

por Inspección Veterinaria; para Seguridad Pública; Fondo Educativo; Remises, Taxis y Transporte Escolares; Patentes de Juegos; De Cabaret, Boites y Confeiterías Bailables, y Turismo. También los modos en que se cobran los tributos son variados, ya que pueden percibirse como porcentaje de la facturación de la actividad económica, como porcentaje de las valuaciones fiscales de los inmuebles o automóviles, como montos fijos en función del tendido de cables o según la cantidad de usuarios de las empresas de servicios. También se llega a tributar en algunos casos en función de la cantidad de mesas ubicadas en la vía pública o de carteles de publicidad colocados en espacios públicos (o que se ven desde la vía pública). También se observa heterogeneidad entre jurisdicciones en cuanto a características tributarias, tales como el nombre de la tasa, el modo en el cual se cobra o la magnitud de la carga. Esta situación acarrea numerosos costos de administración y liquidación del tributo, sobre todo para las empresas que operan en varias jurisdicciones. Los municipios encuentran en sus necesidades de ingresos, requerir recaudar ingresos extraordinarios, motivados en la finalidad de lograr cubrir las deficiencias fiscales, consecuencia de las renuentes remisiones de fondos por las provincias. Para ello hacen gala de una enorme imaginación, donde los parámetros de razonabilidad y legalidad vigente son vulnerados. Así se observa, como se ha descripto precedentemente, transgresiones donde verdaderos impuestos son asimilados con el nombre de tasa a su estructura de recaudación.

Por ello, resulta oportuno y a título de aplicación, introducir ejemplos de la realidad cotidiana municipal.

Evolucion Constitucional Y Jurisprudencial De Las Tasas

El régimen tributario municipal incursionó por dos etapas bien definidas, por una parte se tiene el período que va desde 1853 hasta 1994, que por imperio de esta última reforma se agrega el artículo 123. En general lo que se ha sostenido por la Corte, que en cada caso que entró en crisis la relación tributaria Provincia – Municipio derivó a lo que cada texto constitucional provincial tuviera previsto, por lo cual se puede inferir la siguiente consideración: Los municipios de provincia no podían crear tributo alguno, si el ordenamiento superior de la provincia no lo permitía.

La Corte ha tenido pronunciamientos donde ha sentado criterio respecto de los alcances del poder tributario municipal, y al respecto y en referencia a la Provincia de Santa Fe dijo “La Constitución Nacional se 7 referencia a la reglamentación no puede alterar los derechos y garantías constitucionales, para que el régimen sea justo en el orden de la realidad. Cuando la ley desvirtúa

o desnaturaliza el derecho, deja de ser válida; ya no es reglamentación sino alteración del derecho, que prohíbe este artículo. Finalmente se señala que la reglamentación está gobernada por el principio de la razonabilidad, que preserva el valor justicia, eliminando de todos los órganos del poder la “alteración” de los principios, derechos y garantías de la ley de suprema. No debe olvidarse que la letra y el espíritu de este artículo aparecen inspirados en el propósito de hacer lo más efectivos y trascendentes posible los enunciados sustanciales de la Constitución y no en crearle excepciones restricciones o impedimentos que los desvirtúen (Conf. Helio Zarina, Constitución Nacional, p. 126, Ed. Astrea).

La Corte ha sentado criterio desde los albores constitucionales, y ha mantenido inalterable el criterio que este precepto conforma una garantía constitucional, que tiene por finalidad, evitar que las leyes que reglamentan los derechos se tornen arbitraria “Que es elemento de nuestra organización constitucional, la atribución que tiene y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no su conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas, si la encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos” (Fallos CSJN, 05121865).

Bajo estas premisas, cabe en primer lugar hacer algunas citas de los miembros informantes, quien en referencia a la primera cuestión: la autonomía de los municipios, debe observarse que no tienen la naturaleza de las provincias, y por el contrario existe una suerte de subordinación hacia el nivel estatal superior. Dice el constituyente Prieto “...la autonomía municipal no podría ser reglamentada en detalle por la propia Constitución, porque allí se avanzaría de un modo incorrecto e imprudente sobre las autonomías provinciales. Luego el artículo 123 se refiere a los aspectos que la Provincia debe reglar, los cuales son de naturaleza “institucional, administrativo, económico y financiero”, al respecto se ha dicho por los constituyentes en referencia a lo institucional “...cada Constitución provincial adoptará los recaudos para que los municipios de esa provincia puedan acceder al dictado de sus propias instituciones”, conclusión que se sustenta en que cada municipio “...deberá contemplar las particularidades locales para acceder al grado de mayor autonomía...”.

En relación a los aspectos políticos y administrativos no se hace referencia, por cuanto no se observa que se relacione con la problemática planteada. Si es importante los dos últimos

aspectos: económico y financiero, sobre lo cual se ha dicho que es intención de esta Asamblea “...que los municipios argentinos van a poder generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus propios recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, complementando así las facultades de administración que les son propias” (conforme convencional de Neuquén Sr. Hugo N. Prieto).

El ordenamiento jurídico vigente conforma permisividades y prohibiciones, y la materia tributaria no es ajena a ello. Por consecuencia es importante indagar en algunas consideraciones. En primer lugar, es oportuno traer a colación el artículo 31, el inciso 22 del artículo 75, el inciso 2 del artículo 99, todos del magno ordenamiento que imponen la estructura jerárquica de las normas. Partiendo de la Constitución, hasta llegar a las resoluciones de los diferentes organismos.

En materia tributaria se establece que determinados impuestos son prioridad de la Nación, que otros impuestos son compartidos con las Provincias, pero nada dicen respecto de los municipios. En conclusión en un análisis sintético que bien vale la pena exponer se puede decir que las prohibiciones se exteriorizan de la siguiente manera:

a) Por vía de ciertas normas constitucionales que implícitamente prohíben que los municipios establezcan ciertos gravámenes (prohibición implícita: artículo 4 y artículo 75 inciso 1: derechos exportación e importación; imposiciones provinciales y municipales, con invocación en la cláusula de progreso, artículo 75, inciso 18; cláusula de los establecimientos de utilidad nacional, artículo 75, inciso 30; la cláusula comercial, artículo 75 inciso 13).

b) Por vía de normas provinciales que, con fundamento en el artículo 123, prohíban a sus comunas la creación de determinados tributos. c) Por vía de normas nacionales – dictadas por el Congreso de la Nación – que prohíban a los municipios de provincia crear determinados gravámenes (Por caso la ley de Coparticipación Federal 23548).

Ingresos fiscales: una distribución inadecuada Otra consideración que amerita abordar está referida a la realidad imperante en materia de ingresos fiscales para los diferentes niveles estadales distintos de la Nación.

Efectivamente es público y notorio que los niveles inferiores de organización estatal de nuestro país a partir de una práctica irrazonable por la administración nacional se observa que existen retaceos en el cumplimiento de las distribuciones de impuestos recaudados establecidas por la Coparticipación Federal, que en primer lugar afecta los ingresos de las Provincias, y que luego por la necesidad de aquella repercuten en los municipios o comunas.

Estas deficiencias administrativas financieras existente en nuestro país afectan el cumplimiento de las finalidades de los municipios o comunas, e imponen la tarea no grata de cada administración municipal o comunal de tener que entablar constantes reclamos en aras de lograr la percepción que en derecho les asisten. Estos reclamos deben ser dirigidos contra las autoridades administrativas del nivel superior de la organización estadual, en el caso la comuna de Teodelina lo hará ante el gobierno provincial. Estas reclamaciones sin duda importan un conflicto de intereses que no es oportuno ni aconsejable.

Sin embargo, ante todas estas deficiencias, los municipios o las comunas deben ejercer sus derechos en el marco de procesos y procedimientos previstos legalmente, tanto administrativo, como jurisdiccional; los cuales permitirán llevar adelante los reclamos ante los incumplimientos provinciales; pero ello no avala de ninguna manera pretender incrementar las cargas a los habitantes de esta comuna, para superar las deficiencias señaladas. Los Estados no pueden invocar, ni existe ninguna razón que avale la implementación de una carga que pueda ser arbitrarias, irrazonables o desproporcionadas, porque tal cual ha sido dicho por el magno tribunal y receptado por la doctrina no son legales.

Principios Constitucionales

La enunciación de los diferentes principios se sustenta en distintos aportes de la doctrina tributaria³: a. Legalidad fiscal Este principio se expresa conforme lo establece el art 17 de la Constitución Nacional: “Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art 4”. Por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca o sea que los impuestos deben ser creados por ley formal emanada del Congreso de la Nación. Ello constituye una forma de protección del derecho de propiedad de los sometidos al poder de imposición del Estado, puesto que los tributos implican restringir tal derecho, amputando parte de la renta o del patrimonio con destino a las arcas estatales (García Vizcaíno, C., Derecho Tributario t. III, p. 272, año 1999).

El art. 52 de la Constitución Nacional atribuye a la Cámara de Diputados “exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones”. Este principio es una aplicación específica al derecho tributario del otro de legalidad, consagrado en el art. 19, segundo párrafo, de la Constitución Nacional. Esto impide que el Congreso delegue la potestad tributaria en otros órganos ajenos a él. Asimismo, se aplica el principio de legalidad para establecer las atribuciones del ente (nacional, provincial, municipal) que ha creado el gravamen, no pudiéndose exceder de su

competencia (García Vizcaíno, C. Derecho Tributario, t. III, p. 273, año 1999). b. Igualdad fiscal Expresamente enunciada en el art. 16 de la Constitución Nacional. Dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley y que “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”, significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones.

No se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica, porque el tributo, que sería leve para unos, resultaría excesivamente oneroso para otros. Por eso, la base del tratamiento impositivo se funda en la capacidad contributiva. Ekmekdjian, M. afirma que una consecuencia inmediata del principio de igualdad fiscal es la generalidad fiscal o sea que nadie que tenga la capacidad contributiva prevista en la ley puede ser eximido de pagar el tributo (excepto exenciones o beneficios fiscales). El límite es el de la razonabilidad, el tratamiento más beneficioso a ciertas categorías de contribuyentes es aceptable sólo cuando se funda en razones de programación económica, social o política. c. Equidad El art. 4 hace referencia a las “demás contribuciones que equitativamente imponga el Congreso General”. No basta que los tributos sean creados por ley; deben ser generales, proporcionalmente iguales y uniformes. Es necesario, además, que el resultado concreto del gravamen sea justo y razonable; que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio, su renta o su trabajo.

La Corte Suprema ha establecido que en tal caso se halla el impuesto 10 generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. En sentido estricto, la equidad puede emparentarse con la igualdad. d. Razonabilidad Los principios de igualdad y equidad fiscal, con todas sus implicancias, tienen íntima relación con el concepto genérico de razonabilidad. Se trata de una garantía implícita que se fundamenta en el art. 33 de la Constitución Nacional (“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”).

El principio también deriva del art. 28 de la Constitución Nacional (“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio). Enseña García Belsunce que “la razonabilidad como garantía constitucional de la tributación funciona: a) independientemente, como garantía innominada; y b) como complemento de integración o valoración del resto de las garantías constitucionales” (citado por García Vizcaíno, 1999, p. 281).

Bidart Campos expresa que el principio de razonabilidad —derivado de los arts. 28 y 33 de nuestra Carta Magna— importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Ello quiere decir que existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley —y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente— un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de aquella sea razonable, justo y válido. Por otra parte, Sabsay y Onaindia⁶ consideran que la alteración de un derecho por vía reglamentaria constituye un ejercicio irrazonable de esa potestad, ya que lo priva de su esencia.

La cuestión radica en determinar cuándo se da esa situación. Padilla afirma que los derechos se limitan como única manera de poder vivir en sociedad, y las restricciones que dispongan en cuanto a su goce no deben exceder de lo indispensable para ese fin, esto es, hacer compatible la libertad de cada uno con la de los demás. Mientras se atienda a ese criterio, la limitación es “justa” y, por ende, “razonable”; en cuanto se lo deje de lado, surge el elemento irrazonable. e. Finalidad

Los impuestos deben ser utilizados para “proveer a los gastos de la Nación”, de acuerdo al art. 4 de la Constitución. El art. 75 inciso 2, a su vez, enuncia entre otros destinos de fondos los originados en defensa, seguridad común, y el bien general del Estado. f. Realidad Económica Ekmekdjian, M (cita de García Vizcaíno: Derecho Tributario, t. III, p. 384, año 1999) dice que este principio ha sido acuñado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, como norma de imputación de efectos jurídicos a las actividades económicas. La aplicación de este criterio a la potestad tributaria significa que los tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, con prescindencia de las formas o modalidades que Bidart Campos, Germán, “Derecho Constitucional”, Ediar, t.II, ps. 118/119 6 SABSAY, Daniel y ONAINDIA, José Miguel, “La Constitución de los argentinos”, Errepar, 1998 7 PADILLA, “Lecciones sobre derechos humanos y garantías”, Abeledo Perrot, 1996 hayan querido darle los contribuyentes. Este principio debe jugar no sólo en beneficio del fisco, como es lo normal, sino también en el del contribuyente, cuando así corresponda.

En sus últimos escritos, JARACH (1999) sostuvo: “La consideración económica en esta materia no se origina del carácter pecuniario de la obligación como lo dijo el profesor Blumenstein, sino del principio de orden superior que es de nivel constitucional, en casi todos los países: el

principio de la capacidad contributiva. Si el impuesto es un tributo cuyo carácter fundamental, cuyo criterio causal, es la capacidad contributiva que determinados hechos imposables manifiestan; si es así, la capacidad contributiva solo puede ser hallada no en los aspectos formales de los hechos y de los actos que surgen, sino en los aspectos sustanciales, del contenido económico de las relaciones, de las circunstancias que evidencian la capacidad contributiva. La llamada consideración económica no es sino el propósito propio del legislador de gravar hechos que manifiestan capacidad contributiva”.

MARTINEZ (1999) sostiene la importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (*intentio facti*) y la intención jurídica (“*intentio iuris*”). Este trabajo fue luego reproducido en “Estudios de Derecho Fiscal”, Ed. Contabilidad Moderna, 1973, libro prologado por Jarach y que sirvió como espacio al contrapunto entre los dos juristas. g. Capacidad Contributiva Este principio no ha sido consagrado por la Constitución Nacional, pero se halla implícito en los demás principios reconocidos por esta.

García Vizcaíno, C., (Derecho Tributario, t. III, p. 278, año 1999) afirma que: La previsión expresa del principio redundaría en una mayor protección jurídica del contribuyente respecto de situaciones que no encuadran en alguna de las garantías referidas, máxime que el principio de capacidad contributiva guarda relación, además, con la distribución de competencias tributarias entre distintos entes políticos, habida cuenta de que ésta puede implicar excesiva presión global sobre una misma capacidad contributiva, con la probable vulneración patrimonial y lesión del proceso productivo.

Pasquale Pistone, Heleno, Taveira y Torres definen, “...una aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible...” Asimismo, más adelante agregan: “...es inherente a todos los tributos...la visión que lo niega en las tasas ...está influida por la existencia de elementos conmutativos, como son la prestación de un servicio público divisible que reporta una ventaja diferencial (tasa)...” García Belsunce define a la capacidad contributiva como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización (citado en García Vizcaíno, Derecho Tributario, t. III, p. 278, año 1999). h. Generalidad García Vizcaíno, C., (Derecho Tributario, t. III, p. 279, año 1999) afirma que: Se refiere al carácter

extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciada razonablemente), por lo cual las leyes no pueden

El límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios que se basan en el art 75 inc 1811 de la Constitución Nacional y deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase. i. No confiscatoriedad Siguiendo a García Vizcaíno, C., (Derecho Tributario, T III, p. 282, año 1999), en materia tributaria se debería considerar confiscatorio el conjunto de gravámenes que absorba una parte sustancial de la renta del obligado al pago, excluyendo los impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros, los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas, [...] las tasas, las contribuciones especiales, el importe de las multas y el valor de la mercadería objeto de comiso. La Corte Suprema ha establecido que en tal caso se halla el impuesto que absorbe más del 33% del capital imponible.

La Corte Suprema en un antiguo fallo destacó la distinción entre confiscación y tributos. Al respecto señaló que “las confiscaciones prohibidas por la Constitución son medidas de carácter personal y de fines personales, por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes; es la confiscación del Código Penal, y en el sentido amplio del art. 17 el apoderamiento de los bienes de otro, sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares, pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos puedan imponer el Congreso los gobiernos locales”¹² j. Proporcionalidad Requiere que el monto de los gravámenes esté “en proporción” a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago.

Constitución Nacional Art 75 inc.18. Corresponde al Congreso: Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo “Manuel Fariñam c/ Municipalidad de La Plata” Fallos: 105: 70 del 23/08/1906. 13. LEY N° 23548.

Coparticipacion Federal De Recursos Fiscales Legislacion Aplicada

1. Ley 23.548, de Coparticipación Federal El artículo 9

Se refiere al contenido de la ley de adhesión de las provincias, y en consecuencia contiene preceptos que hacen referencia a los tributos municipales, así el inciso b) dice “Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley”; y seguidamente expresa “En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.”.

El inciso c) expresa “Que se obliga a no gravar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no gravan por vía de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, los productos alimenticios en estado natural o manufacturado. Para el cumplimiento de esta obligación se aplicará lo dispuesto en el segundo a cuarto párrafo del inciso anterior.” Es oportuna la cita del inciso e) “Que se obliga a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos”. Finalmente el inciso g establece: Que se obliga a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos”

2. Convenio Multilateral

El artículo 35 está referido al tratamiento que debe darse a los ingresos de cada municipio de las Provincias entre las que se distribuyen los ingresos, es decir es la distribución, que cada contribuyente lleva a cabo de la base imponible originada por su actividad económica. Dice este artículo: “En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuesto, tasas, derechos de inspección o cualquiera otro tributo cuya aplicación les sea permitida

por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos Fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente convenio”

“La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio, si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida” “Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista, local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco provincial” “Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierta expresas disposiciones constitucionales” De la lectura de esta norma surgen algunos aspectos puntuales que merecen alguna consideración por el efecto que tiene sobre los derechos del contribuyente, tanto en la distribución de la base, como la influencia sobre la cuantía de la determinación.

Distribución de la Base entre municipios: El presente artículo prevé una doble aplicación del Convenio Multilateral. La primera para determinar la proporción de la base imponible que corresponde a la Provincia en cuestión (determinación del "coeficiente único"). La segunda aplicación para establecer del total provincial, la proporción que corresponde a cada uno de los Municipios en los cuales el contribuyente tenga actividad (o "local habilitado" si se requiere esa condición para la procedencia del tributo)”.

La resolución general 7/1996, en su artículo 4, reafirma el concepto, estableciendo que "entre los Municipios debe distribuirse el total de ingresos aplicando las propias normas de este acuerdo interjurisdiccional”. En el mismo sentido se ha expedido la Comisión tratando "casos concretos", aun cuando se trate de la distribución mediante regímenes especiales".(Conf. C A 15 / 2002, “Máxima SAAFJP c/Municipalidad de la Ciudad de Salta”: En ese caso la distribución primaria se realizaba por el artículo 7 del Convenio Multilateral, entidades financieras no bancarias).

Esto significa que los contribuyentes que tengan actividad en más de un ámbito comunal en determinada Provincia, tendrán que aplicar las mismas normas del Convenio para dividir la

materia imponible que se le atribuye a la respectiva jurisdicción (Provincia), entre los entes locales en los que tenga actividad.

Conclusión: En ambos procedimientos debería utilizarse el mismo régimen (general o especial), aplicado en la distribución primaria (entre jurisdicciones provinciales). La resolución general 106/2004 (RG 2/2009) adoptó ese criterio, ordenando la aplicación del coeficiente único cuando corresponda el régimen general y disponiendo que, en su caso, "...dicha atribución se efectuará de acuerdo con los regímenes especiales previstos en el Convenio Multilateral, de resultar aplicables".

Este procedimiento es complejo, pero de indiscutible procedencia y equidad. Obviamente que, si la actividad de la empresa dentro de una Provincia determinada, está localizada en un solo Municipio, corresponde a éste la totalidad de la base imponible de su respectiva jurisdicción. A lo largo del tiempo se han dictado diversas normas que regulan este régimen. Hoy la resolución general 106/2004, ahora compilada en la resolución general C A 2/2009, establece en forma detallada las reglas y las interpretaciones que se fueron consolidando a través del tiempo, según los lineamientos arriba referidos.

También fija los procedimientos aplicables para distribuir la base imponible, de acuerdo con las dos formas en que están en el país configurados, los hechos imponibles de las tasas que gravan ingresos brutos. La norma expresamente dice al respecto "En este sentido, el artículo 35 del Convenio Multilateral prevé dos situaciones básicas con relación a la distribución entre los Municipios: a) si la legislación exige para la procedencia de las tasas la existencia de un local habilitado, y b) cuando ese requisito no es necesario.

Exigencia de "local habilitado": El tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral hace referencia a local habilitado ("...sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista, local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco provincial"). Esta cuestión ha determinado que la Comisión Arbitral decidió que cuando la legislación exigía el requisito de la habilitación de local, la existencia de un solo lugar que cumple ese requisito, implica la atribución de la totalidad de la base imponible de la jurisdicción, a ese Municipio" (Conf. C A de fecha 9/6/1987, y resoluciones 9/1996 y 13/1996 y 10/1998 y 13/1998,

entre otras. Más recientemente, resolución 23/2003, “Consolidar AFJP SA c/Municipalidad de La Matanza”).

Por su parte, el mismo organismo como autoridad del Convenio Multilateral, más recientemente y mediante la resolución C A 46/2008 (“CLADD SA c/Municipalidad de General San Martín, Provincia de Buenos Aires”), ha establecido lo siguiente: “Que en efecto, el primer párrafo del artículo (35) prevé la facultad de los Municipios de establecer gravámenes semejantes al impuesto sobre los ingresos brutos, debiendo sujetarse, a los fines de la distribución de la base imponible a las normas del Convenio Multilateral y sólo sobre la parte de los ingresos atribuibles al Fisco adherido, es decir, la Provincia.

El segundo párrafo, a su turno, contempla que, ante la inexistencia de un convenio local, las Comunas graven sólo la parte atribuible a ellas según las normas del Convenio Multilateral. En síntesis, ambos párrafos establecen la sujeción de las Municipalidades al citado Acuerdo. Que el tercer párrafo de este artículo dice que cuando las normas vigentes para las Municipalidades prevean la aplicación del gravamen solamente por los Municipios donde existan locales, los conjuntos de tales entes podrán atribuirse el total de la base provincial, pero aquella norma no existe en la Provincia, en cuyo caso, el párrafo deviene inaplicable en este caso.”.

Por lo tanto y ante la circunstancias de que no exista la norma respecto de la cual se exige el requisito de local habilitado para atraer base imponible al Municipio, se ha expresado por la Comisión Arbitral, que solo se apropia los ingresos originados en la jurisdicción del municipio, al respecto ha dicho para el Municipio de General de San Martín de la Provincia de Buenos Aires lo siguiente: “Que la Municipalidad de General San Martín tiene derecho a atribuirse la porción de base imponible que prevé el artículo 2 del Convenio Multilateral y no la que pueda pertenecerle a otro u otros Municipios de la Provincia, es decir, tendrá derecho a asignarse una parte de los ingresos del contribuyente en función a los ingresos y gastos habidos en el Municipio por el ejercicio de la actividad en él desplegada”.

Al sólo efecto de facilitar la comprensión del tema en las dos situaciones previstas en el segundo y tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral (con y sin exigencia de "local habilitado" como requisito) tomaremos a la Provincia de Buenos Aires como ejemplo en ambos casos, teniendo en cuenta que sólo es un supuesto y destacando que en la Provincia de Buenos Aires tal como se explica en el caso "CLADD SA" de Comisión Arbitral, no existe norma que exija tal requisito. Por lo tanto, la doctrina ha expresado “...en este caso, sólo entran en la

distribución de la materia imponible, los municipios en los cuales el contribuyente tenga un establecimiento de esas características.” (Conf. Althabe, Mario E y Sanelli, Alejandra P: Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica 2 Ed. L 2007). Adhesión de la Provincia de Santa Fe: Esta provincia se adhiere al régimen de este Convenio Multilateral de fecha 18081977, mediante la ley 8159 de fecha 12121977. 16 Impuestos fijos municipales: Esto deben guardar adecuada proporción caso contrario son motivo de rechazo.

La Comisión Arbitral ha dicho también que los "impuestos fijos", sobre todo si son elevados, son incompatibles con el Convenio (C A 9/1999, 11/1999 y 1/2000, entre otras). Ello por cuanto, a través de una vía indirecta, pueden vulnerar las restricciones que estamos analizando. En repetidas ocasiones, el Organismo sostuvo que “la exigencia de importes mínimos de impuesto, o de tasas fijadas con independencia de la base imponible atribuible a la jurisdicción por aplicación de las normas contenidas en el Convenio Multilateral, desvirtúa los propósitos perseguidos por la legislación y torna inoperante su aplicación.” (C A 40/2002, “YPF c/Municipalidad de Carcarañá”; C A 22/2004, “HSBC Salud Argentina SA c/Municipalidad de Venado Tuerto, Provincia de Santa Fe”; C A 23/2004, “Confina Santa Fe SA c/Municipalidad de Venado Tuerto, Provincia de Santa Fe”; C A 11/2006, “Cía de Radiocomunicaciones Móviles c/Municip. de Moreno, Prov. Bs. As.”, entre otras).

Al respecto ha aclarado el trato de conceptos incluidos en la base imponible, en tal sentido expresó “No ha dado en cambio curso el Órgano Arbitral, en consonancia con su criterio análogo respecto de las Provincias, a las discusiones que versan sobre materias ajenas al objeto del Convenio (distribuir materia imponible), como sería el caso en que estuviese en juego la misma conformación de la base imponible” (C A 8/2005, "Banex SA c/Municipalidad de Rosario". En el caso estaba en discusión ingresos no alcanzados y exentos por la ley fiscal de la Provincia, que el Municipio comprendía dentro de la base imponible de su tasa). En otro caso avaló la inclusión de intereses y actualizaciones pasivas que están excluidas del gravamen provincial; C A. 5/2003, "Credilogros Compañía Financiera c/Municipalidad de Posadas"). En cuanto a las materias excluidas del tributo por la legislación local ha expresado en la resolución C A 4/ 2007, “Coto Centro Integral de Comercialización SA c/Municipalidad de Avellaneda” (Se trataba de ingresos de exportación computados como base de la tasa municipal). Distribución de la Base entre municipios:

El presente artículo prevé una doble aplicación del Convenio Multilateral. La primera para determinar la proporción de la base imponible que corresponde a la Provincia en cuestión (determinación del "coeficiente único"). La segunda aplicación para establecer del total provincial, la proporción que corresponde a cada uno de los Municipios en los cuales el contribuyente tenga actividad (o "local habilitado" si se requiere esa condición para la procedencia del tributo)". La resolución general 7/1996, en su artículo 4, reafirma el concepto, estableciendo que "entre los Municipios debe distribuirse el total de ingresos aplicando las propias normas de este acuerdo interjurisdiccional". En el mismo sentido se ha expedido la Comisión tratando "casos concretos", aun cuando se trate de la distribución mediante regímenes especiales".(C A 15 / 2002, "Máxima SAAFJP c/Municipalidad de la Ciudad de Salta": En ese caso la distribución primaria se realizaba por el artículo 7 del Convenio Multilateral, entidades financieras no bancarias). Esto significa que los contribuyentes que tengan actividad en más de un ámbito comunal en determinada Provincia, tendrán que aplicar las mismas normas del Convenio para dividir la materia imponible que se le atribuye a la respectiva jurisdicción (Provincia), entre los entes locales en los que tenga actividad.

Conclusión: En ambos procedimientos debería utilizarse el mismo régimen (general o especial), aplicado en la distribución primaria (entre jurisdicciones provinciales).

La resolución general 106/2004 (RG 2/2009) adoptó ese criterio, ordenando la aplicación del coeficiente único cuando corresponda el régimen general y disponiendo que, en su caso, "...dicha atribución se efectuará de acuerdo con los regímenes especiales previstos en el Convenio Multilateral, de resultar aplicables". Este procedimiento es complejo, pero de indiscutible procedencia y equidad. Obviamente que, si la actividad de la empresa dentro de una Provincia determinada, está localizada en un solo Municipio, corresponde a éste la totalidad de la base imponible de su respectiva jurisdicción. A lo largo del tiempo se han dictado diversas normas que regulan este régimen. Hoy la resolución general 106/2004, ahora compilada en la resolución general C A 2/2009, establece en forma detallada las reglas y las interpretaciones que se fueron consolidando a través del tiempo, según los lineamientos arriba referidos. También fija los procedimientos aplicables para distribuir la base imponible.

La norma expresamente dice al respecto "En este sentido, el artículo 35 del Convenio Multilateral prevé dos situaciones básicas con relación a la distribución entre los Municipios: a) si la legislación exige para la procedencia de las tasas la existencia de un local habilitado, y b) cuando ese requisito no es necesario.

3. Ley 14.393 de la Provincia de Buenos Aires El dictado de la ley 14.39313, con vigencia a partir del 1º de enero de 2013, modificó el inciso 17 del artículo 226 de la Ley Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires (Decreto N° 6769/1958 y modificaciones) ("LOM") por la cual se facultó a sus municipios, con respecto a los contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral, a cobrar la tasa de seguridad e higiene por las actividades que se desarrollen en locales, establecimientos u oficinas habilitadas, apropiándose de la totalidad de la base imponible provincial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

De tal forma, para estos contribuyentes, a partir de la reforma se permite a los municipios donde exista un local habilitado a atribuirse el cien por ciento (100%) de los ingresos brutos de la Provincia para calcular la tasa, haciendo aplicable el artículo 35 tercer párrafo del Convenio Multilateral que dispone que "Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista, local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial".

Respecto a la aplicación del artículo 35 del Convenio Multilateral para las tasas municipales se ha dicho que "de la doctrina que emana de la Comisión Arbitral en sucesivos precedentes, puede ahora concluirse que "el Convenio tiene incidencia únicamente sobre aquella tasa municipal cuyo hecho imponible contempla un servicio prestado a la actividad interjurisdiccional". Como ya se dijo, se trata de una importante modificación que cambia la forma de liquidación de esta tasa, que es, sin lugar a dudas, uno de los principales recursos tributarios de las municipalidades.

TASA

Concepto El concepto de tasa es la compensación por servicios prestado por el Estado. En cuanto a la tasa municipal, la ubicación constitucional, emerge de su tercer nivel estadual (artículo 5, 123 de la C N, y artículo 192 inc. 5º de la CPBA).

“La tasa es, sin duda, el tributo que presenta mayores dificultades para su caracterización. Tal vez en ningún tema del derecho tributario, tan rico de por sí en las discrepancias doctrinales, se observan tantas divergencias hasta el punto de poderse afirmar que abundan las investigaciones realizadas que arriban a conclusiones muy diferentes” “La tasa es toda prestación obligatoria, en

dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Tal servicio tiene el carácter de divisible, por estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe.¹⁵ Es requisito esencial de la tasa que la prestación que se exige sea como contrapartida de la realización por parte del Estado de servicios públicos divisibles, es decir, servicios en los que puede ser cuantificado el costo de los mismos, al menos aproximadamente, en cabeza de cada sujeto pasivo.

Es decir, debe tratarse de: "...servicios susceptibles de ser divididos en unidades de consumo o de uso..."¹⁶, y siempre que esas unidades pueden ser asignadas a los sujetos pasivos en virtud de ciertos parámetros de asignación. Ha dicho el Profesor Dino Jarach que: "La tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo"¹⁷. Coincido con la postura amplia sostenida por Jarach ¹⁸ y Giuliani Fonrouge¹⁹ entre otros, la cual considera que las actividades estatales que originan el pago de tasas varían según la época en que se las analice y que las mismas mutarán de acuerdo a las distintas y nuevas funciones que debe asumir el Estado a medida que transcurren los años, siendo determinante para evaluar si un servicio puede ser financiado a través de ese tributo el ubicarse en el momento de que se trate y según las circunstancias de hecho que rodeen el caso.

TASA: Valor

El criterio para determinar el valor de una tasa indica que debe tener relación con el Costo. Al respecto, Héctor Villegas²⁰, nos dice "Comencemos por afirmar que este sea probablemente el punto más dificultoso de dilucidar sobre la tasa, y de ahí las múltiples teorías contradictorias acerca de la cuestión. Esta dificultad es tan notoria que la propia Corte Suprema Nacional ha sostenido disímiles criterios a través del tiempo, conforme se verá seguidamente. En alguna medida la complejidad de la cuestión ha incidido en las variantes en el pensamiento del autor, a quien la profundización del tema y la experiencia de los años transcurridos, han demostrado los peligros de indefinición jurídica, vaguedad científica, e indefensión del contribuyente que encierran la tesis del "equilibrio del costo total del servicio" y de la graduación según la capacidad económica del contribuyente" Teorías para la determinación y/o graduación del valor de la tasa: Dos son las teorías, las cuales someramente son descriptas a continuación:

Teoría del Valor según la ventaja del servicio

“Doctrina como Laferriere, Mehl, sostiene que la tasa debe ser graduada según el valor de la ventaja que por el servicio sostiene el obligado; Pugliese adopta parcialmente esta tesis, ya que si bien no admite que la ventaja pueda tener vinculación con el límite global de la detracción, puede tenerse en cuenta la ventaja particular concretamente disfrutada por el particular” “De obtener ventaja el particular en quien el tributo se individualiza, ella puede ser un elemento a tener en cuenta en la fijación del monto, pero como no es característica esencial de la tasa – según hemos afirmado – la obtención de la ventaja, el criterio no será útil en todos los casos, por lo cual pierde su validez general.

Tampoco es admisible sostener que, en el caso de real obtención de provecho, este sea un criterio valorable para la fijación de la cuantía, y por último se debe también tener en cuenta la dificultad en apreciar en cifras el provecho objetivo y subjetivo que proporciona el servicio” Teoría del valor por el costo del servicio en relación con cada contribuyente:

La Corte Suprema de Justicia llegó a sostener que es de la “naturaleza de la tasa tener relación con el costo del servicio” (Fallos 201: 545; 234:663). Alberto Spota afirman que la causa de la tasa es la relación entre el servicio y el quantum de lo percibido (La adecuada proporción entre el servicio público y la tasa retributiva, JA 1946IV p 148). Esta teoría sufrió una evolución y la jurisprudencia admitió que aun cuando el monto de la tasa exceda el costo del servicio, la tasa no es jurídicamente inválida (La Ley t. 94, p. 649), de donde surge la elasticidad de este criterio de medición, que consiguientemente pierde rigor científico.

La concepción señalada, en la actualidad, se inclina por afirmar que la relación “coste–importe” aun necesaria como elemento de la tasa, no puede ser una igualdad matemática o equivalencia estricta. Lo que si debe existir es una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre ambos términos”. Es evidente que el costo del servicio puede ser uno de los elementos valorables para la fijación de la cuantía del tributo y quizás el más importante, pero no el único criterio. Por otra parte, la fijación de lo que se debe entender por “costo” real de un servicio en relación a cada contribuyente, es muy difícil de determinar, y hacer una serie de disquisiciones al respecto. Así por ejemplo se ha afirmado que el costo del servicio a retribuir no es el costo por contribuyentes, sino el gasto total que demanda el funcionamiento del servicio (La Ley t. 40, p. 8; t. 95, p. 174), que ese costo no significa solo los gastos de la oficina que presta concretamente el servicio (La Ley t. 45, p. 301), ni que debe medirse en relación a las inspecciones concretas

realizadas cuando la tasa se cobra por un servicio de fiscalización (La Ley t. 96, p. 601). Por otra parte, tampoco es exacto afirmar que el costo (y la consiguiente cuantía) haga a la naturaleza de la tasa o sea su causa”.

Por un lado, el Convenio se propone que la misma base imponible, los Ingresos totales del sujeto, no sea gravada más de una vez, y por otro lado el Convenio consagra ese propósito mediante un sistema por el cual el Fisco ve limitada su potestad tributaria a la porción de base imponible que le resulta asignada, con independencia de lo que el sujeto haga en los otros Fiscos (tribute o no, se inscriba o no) y aun de lo que hagan esos otros Fiscos con sus respectivas potestades tributarias y porciones de base imponible (eximan al sujeto, excluyan del hecho, de la base, autoricen a deducir, etc.), así lo consagra el artículo 33 del Convenio Multilateral.

Por la forma en que está estructurada la tasa bajo análisis, a diferencia de lo que ocurre con el impuesto sobre los ingresos brutos y precisamente porque un tributo es una tasa y el otro es un impuesto, pasa lo siguiente: a) la base imponible, es decir, los ingresos brutos totales del sujeto, se atribuye a todos los Municipios en que ejerce actividad, porque evidentemente esos ingresos provienen de esa actividad, de la actividad que se cumple en cada Municipio, tenga en ellos establecimiento local, oficina, instalaciones o no; b) pero solo podrá ser objeto de la tasa por parte de aquellos Municipios en que cuente con establecimientos, local, oficina, instalaciones, etc.

En el tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral²⁴ del año 1977, que al respecto dispone, en el caso de actividades objeto incluidas en el Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sean permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos Fiscos adheridos como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.

Asimismo se establece que cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el cien por ciento del monto imponible atribuible al fisco provincial. De resultar aplicable esta disposición, el contribuyente debería tomar como ingresos imponibles los que corresponden a la jurisdicción provincial, por aplicación del respectivo

coeficiente unificado, y dicha base atribuirlos entre los municipios correspondientes, conforme a otros coeficientes que se elaboren a tal efecto.

Todo lo expuesto resulta aplicable sin lugar a dudas, cuando se trate de contribuyentes cuyas actividades se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral. Sin embargo no se puede asegurar con el mismo rigor que el mismo criterio resulte aplicable a contribuyentes locales.

No obstante el mencionado criterio debiera ser igualmente aplicado, considerando a tal efecto el fallo de “Municipalidad de Morón c Deca Ind.y Com.S.A. y otro”, Corte Suprema de justicia de la Nación, Sentencia del 20/05/7625, donde el Tribunal entendió que siendo la provincia de Buenos Aires uno de los firmantes del Convenio Multilateral del impuesto a las actividades lucrativas, sus normas resultan de cumplimiento obligatorio, tanto para ello, como para los Municipios que la integran y por ende, deben acatamiento a las resoluciones de aquellos organismos creados por el Convenio – Comisión Arbitral y Comisión Plenaria – 23 Art. 33 del Convenio Multilateral y cuya competencia ha sido expresamente pactada por los Fiscos adherentes.

En este mismo sentido se pronunció en fallo más reciente la C. Federal de Apelación de Paraná 6/08/2002, en la Causa “Telecom. Personal c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay s / acción declarativa”, en este fallo se transcribe la referencia al artículo 35 del Convenio Multilateral, y concluye en que “...en forma coincidente con lo que se interpreta que los Municipios podrán gravar actividades que expresa el convenio y con las modalidades de liquidación que dispone dicho articulado, en la medida que existan locales habilitados en los Municipios a fin de su efectivización”, aquí el Tribunal es terminante respecto de la supremacía del Convenio Multilateral sobre la Ordenanza municipal.

Conforme se dijo precedentemente un punto vinculado con el tema es la posibilidad de que las tasas municipales tomen como parámetro para su medición el de los ingresos brutos devengados por el ejercicio de la actividad, que no necesariamente tiene relación con el servicio por inspección de seguridad e higiene que éstas retribuyen.

Respecto al citado tema se ha dicho con acierto que " es del todo objetable por cuanto, desde todo punto de vista, partiendo desde el conceptual mismo, no existe ni puede existir proporción alguna, razonable, discreta, matemática, ni de ningún tipo, entre los ingresos brutos del sujeto y el costo de la prestación del servicio de inspección, cualquiera sea la forma en que éste se

lo mida". Sin desconocer que es un tema en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció a favor de su constitucionalidad, ya que según su doctrina el parámetro capacidad contributiva es adecuado a fin de cobrar a los de menor capacidad una contribución menor que a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio, el tema no deja estar exento de controversias, máxime en la actualidad en que muchas jurisdicciones han aumentado considerablemente sus alícuotas.

Por la naturaleza del servicio, pareciera que una forma adecuada de medir el costo del mismo es por medio de otros indicadores, tales como los metros afectados a la actividad o el personal ocupado, que aún mantienen algunos municipios de la Provincia de Buenos Aires, si bien los menos.

No debe perderse de vista que el servicio retribuido por esta tasa se materializa esencialmente en inspecciones presenciales en las que verifica que la actividad que se lleva a cabo en el local habilitado, se desarrolle en condiciones de salubridad, seguridad e higiene, contando incluso los municipios con facultades de clausurar los establecimientos que no cumplan con las mismas.

Las tasas deben guardar una razonable equivalencia y prudente proporcionalidad con el costo que derive de su prestación. Si bien la relación entre la tasa y el costo del servicio, no guarda una relación matemática costoprestación, el hecho de cobrar sobre un parámetro como son los ingresos brutos, ocasiona que muchas de las veces el monto que debe pagar el contribuyente vulnere la garantía innominada de la razonabilidad que tiene rango constitucional (art. 33 C.N.), tal como lo ha reconocido la jurisprudencia.

En otras palabras, la tasa tiene la naturaleza de tal, en la medida que su monto guarde relación con el servicio prestado; si no se da esta relación, entonces la realidad es que se trata de un impuesto, figura que los municipios se encuentran vedados de aplicar en virtud de los compromisos asumidos en la ley de coparticipación. Algunos cuestionamientos a la tasa La tasa por Inspección de seguridad e higiene es sin lugar a dudas un ejemplo de violación del principio de proporcionalidad, por cuanto no se corresponde la recaudación con el costo del servicio.

La problemática relacionada con la base de cálculo para determinar el monto que deberá abonar el sujeto pasivo en concepto de tasa no es nueva ni exclusiva de la República Argentina, sino que se da en diversos países. Así, Ramón Valdés Costa refiere que: "Es un principio fundamental que la base de cálculo de todo tributo debe estar relacionada con las características

del presupuesto de hecho...”, y siendo “... que la base de cálculo debe ser considerada como la cuantificación del presupuesto de hecho. Por lo tanto no es procedente adoptar elementos característicos de otros tributos, especialmente de los impuestos.

Esta regla es frecuentemente violada. Puede citarse, como ejemplo en nuestro derecho el caso de la tasa de bromatológica de Montevideo...en los que se ha tomado como base el importe de las ventas realizadas por el contribuyente, que es la base propia de un impuesto a las ventas y no de una tasa de inspección”.

El autor informa seguidamente que en la Constitución del Brasil se ha previsto en forma expresa este problema, impidiéndose que las tasas tengan una base de cálculo o un hecho generador idéntico al de los impuestos.

García Belsunce, en referencia a la problemática argentina, señala que: “La creación de tasas o derechos exigibles por la prestación de servicios de habilitación, inspección o fiscalización de establecimientos comerciales o industriales, o por servicios de vigilancia o sanidad, todos determinados sobre la base imponible que resulta de las cifras de las actividades sujetas a la contribución (monto de las ventas de bienes o prestaciones de servicios) lleva, desde el punto de vista económico financiero, a la conclusión de que hay indudablemente una superposición con otras contribuciones nacionales o provinciales que inciden sobre la misma materia imponible”. Mientras que posteriormente explica lo siguiente:

“Descartada la posibilidad de una calificación legal de superposición por tratarse de figuras tributarias distintas...no podemos negar que existe una doble o múltiple incidencia económica en un mismo proceso productivo, que resulta de gravar una misma riqueza con varios tributos provenientes de poderes tributarios diferentes. Valga a título de ejemplo, el señalar que el producto de las ventas de un negocio o de las prestaciones de servicios es la base imponible del impuesto nacional al valor agregado; con ciertas deducciones para llegar al ingreso neto del impuesto a las ganancias; en ciertos productos de los impuestos internos al consumo: del impuesto provincial a las actividades lucrativas (Ingresos Brutos) y de las tasas municipales por derechos de inspección, habilitación o como quiera llamársele”.

Se exp ide también Bulit Goñi sobre la mala utilización que realizan las comunas de la tasa, sosteniendo que: “Ante las necesidades imperiosas y recursos escasos, los Municipios están exigiendo este tributo sin haber prestado efectivamente los servicios y en una medida que poca

relación guarda con el costo de su prestación, incurriendo así, a nuestro juicio, en causales claras de invalidez por exceso en el ejercicio de la potestad tributaria”.

Pero es claro que, como señala el prestigioso autor, existen necesidades imperiosas que cubrir y recursos escasos para hacerlo, lo cual sin duda alguna es el motivo por el cual se recurre a la indebida utilización de las tasas. Adhiero plenamente a lo señalado por el Dr. Bulit Goñi en cuanto a que no existe proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto de lo recaudado en términos genéricos y menos aún, existe razonable proporción entre el costo individualizado del servicio prestado y el monto de la tasa, siendo que para arribar a tales conclusiones no es necesario ser un experto en la materia contable o en asuntos de costos, sino que basta con observar lo que abonan algunas empresas en concepto de esta tasa y la índole del servicio que se presta, si es que en algún momento se presta, pues la mayoría de las veces no se lo hace.

Por otro lado la tasa municipal de inspección, seguridad e higiene, tiene un hecho imponible que enlaza los ingresos brutos producidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y otras similares o análogas y una prestación administrativa a cargo del Municipio, la cual consiste en inspecciones y fiscalizaciones que tienen en miras que se cumplan con las normas de seguridad, salubridad e higiene. Y constituye su base imponible los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo, aun cuando los mismos provengan del ejercicio de actividades en distintas comunas.

El impuesto a los Ingresos Brutos tiene como hecho generador el ejercicio del comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual dentro del ámbito de las provincias o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. La base imponible del impuesto la constituye el monto de los ingresos obtenidos y devengados en el territorio de la provincia o municipalidad respectiva, aunque desde tiempo atrás existen algunos mínimos fijos para los sujetos pasivos inscriptos, más allá del monto de los ingresos brutos. Como señala Rodolfo Spisso al hacer referencia a la tasa de inspección, seguridad e higiene: “La analogía con el impuesto provincial sobre los ingresos brutos deviene manifiesta, más allá que se la pretende disfrazar bajo el ropaje de una tasa por un servicio de una nula o escasa utilidad, que en la mayoría de las veces se lo presta esporádica y nominalmente. Se transgrede, en una clara desviación de poder, la prohibición de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados...La excepción respecto del impuesto provincial sobre los ingresos brutos no se puede extender a las contribuciones municipales que con la forma de tasas encubren impuestos”.

Aunque parezca sobreabundante quiero valerme de las palabras del profesor Enrique Bulit Goñi al tratar la tasa que ahora nos ocupa: “El presupuesto de procedencia o hecho imponible de la tasa que tratamos, en la totalidad práctica de los ordenamientos municipales examinados, combina el del impuesto sobre los ingresos brutos, es decir, el ejercicio habitual de actividades con propósito de lucro en el ámbito del Fisco que lo impone, con el agregado que, a mi juicio, busca el propósito, que creo no logrado, de sortear los efectos de la analogía con dicho gravamen provincial, servicios que en la práctica raramente se prestan y que nunca jamás, en ningún caso, guardan razonable proporción entre los montos pretendidos y los costos de tales servicios”.

La analogía es evidente y determina la inconstitucionalidad de las tasas que se aplican de la forma antes descripta, ya que implementada de esa forma el tributo se convierte en un impuesto cuyo producido sirve para financiar gastos del Estado Municipal distintos a los necesarios para prestar el servicio por el cual se exige el tributo; es decir, se obtienen recursos a través de una tasa municipal pero no para financiar el servicio público que presta la comuna, sino que esos fondos son utilizados para solventar otro tipo de actividades que realiza. El problema, analizado desde la óptica de las tasas exclusivamente, no es que la base imponible esté constituida por los ingresos brutos, sino la desproporción entre los costos de prestación del servicio y el monto global de la recaudación.

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires se expresa en sentido contrario a lo expuesto, señalando que: “Las municipalidades pueden gravar el ejercicio de cualquier industria, comercio, profesión, oficio o negocio con un derecho por inscripción, contralor, seguridad e higiene que se liquide en proporción al monto del capital en giro o a los ingresos del contribuyente; sin que obste la participación que las comunas tienen en el impuesto provincial a las actividades lucrativas, pues aquel gravamen no puede confundirse con éste en razón de ser distinto el hecho imponible en uno y otro caso”³⁶. El Máximo Tribunal provincial se muestra proclive a justificar de cualquier modo la forma en que los Municipios implementan las tasas, seguramente con fundamento en razones eminentemente económicas y financieras, pues de ajustarse a lo expuesto en este trabajo probablemente las comunas sufrirían pérdidas de recursos de tanta importancia que impedirían su normal funcionamiento.

En el mismo sentido la Corte bonaerense ha dicho que: “La circunstancia de que una tasa compensatoria de servicios se calcule sobre los ingresos producidos por el contribuyente no basta para considerarla impuesto a las actividades lucrativas, porque es criterio admisible por razones

de justicia fiscal y siempre que no se desvirtúe la índole retributiva de las mismas, el de hacer pagar a cada obligado en proporción con la importancia económica de su empresa”.

Claro es que la capacidad contributiva es un criterio constitucional que irradia su fuerza sobre todas las especies tributarias y es, por ende, de plena aplicación a las tasas, pero peligroso es sostener como se hace en la sentencia citada anteriormente que la cuantía de la tasa será determinada básicamente teniendo en cuenta la importancia económica de la empresa o negocio que se grava, ya que en virtud de la necesaria proporcionalidad y razonabilidad que debe existir entre el costo del servicio y monto del tributo, la potencia o capacidad económica del sujeto sólo será un criterio más, pero de ninguna manera el único o el más importante, pues claro está también que la naturaleza jurídica de la tasa torna al costo del servicio como el parámetro más importante para fijar el quantum del tributo.

Pero afortunadamente la Cámara Federal de San Martín, en la causa “Gas Natural Ban S.A. c/ Municipalidad de La Matanza”³⁸, ha receptado el criterio que he sostenido ³⁵ Pues toma como base imponible el cien por cien (100%) de los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo, aun cuando los mismos fueran provenientes de su actuación en distintas comunas y/o provincias.

Sentencia del 21900, Impuestos LVIII B2015, con comentario de Daniel Malvestiti, “Una aproximación a la inconstitucionalidad de tasas municipales que toman como base de cálculo “ingresos brutos””, quien señala que: “Si bien no se logró la declaración de inconstitucionalidad de a lo largo de este apartado, ya que luego de evaluar las sumas abonadas por la empresa en concepto de tasa de seguridad e higiene entre los años 1993 a 1996 (\$180.000 anuales aproximadamente), ha sostenido que: “La efectiva prestación del servicio de acuerdo con las constancias referidas, no desvirtuadas por la accionada, revelan pues la realización de una sola inspección –durante seis años en el centro operativo y la de dos anuales en la sucursal comercial. Si a ello se agrega que la naturaleza de tales inspecciones no requiere de complejas actividades...cabe concluir, a mi juicio, que las sumas determinadas no guardan una razonable y prudente proporcionalidad con el servicio prestado. En efecto, no parece razonable que la inspección esporádica de las condiciones de los locales de la accionante pueda generar semejante suma atendiendo a la relativa simplicidad de las comprobaciones sobre la base de las dimensiones, cantidad de personal y objeto específico de ellas”.

Tal vez, como corolario final, los Camaristas pudieran haber decretado la inconstitucionalidad de la tasa, pero la ausencia de esa expresión no impide entender y resaltar la

importancia de una sentencia que con coraje plantea la ilegitimidad del monto de la tasa de seguridad e higiene, las tasas que utilizan como base imponible el parámetro de los ingresos brutos –lo cual hubiera constituido un leading case, para el caso concreto traído a colación se logró la convicción en los camaristas acerca de que dicho mecanismo genera un monto ilegítimo violatorio de los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad”.

Tasa de red vial: la influencia del clima

Una de las tasas que se aplica al sector agropecuario es la tasa de red vial, que consiste en la que cobran los municipios a los predios rurales, por el mantenimiento de los caminos. Uno de los aspectos que aquejan al sector es el fenómeno climático, especialmente las lluvias, las cuales traen anegamiento de los predios afectados a la producción, como así también a los caminos.

La particularidad es que la imposibilidad de transitar los caminos, hace también imposible el mantenimiento, además estos fenómenos traen aparejado la merma de capacidad contributiva de quienes son contribuyentes de la tasa.

Pero la imposibilidad de mantenimiento, significa la no prestación de servicio del municipio. Es más se puede decir que se llega a un estado de abandono de estos caminos, por parte del Estado. Sin embargo la paradoja es que contra estas tribulaciones y afectación de los derechos de los contribuyentes, los municipios persisten en el derecho de cobro de las tasas, especialmente hasta que no se declara la emergencia agropecuaria por parte del gobierno provincial, el cual no siempre actúa con la debida diligencia.

Esta contradicción entre los fines del Estado, y los intereses individuales, importan uno de los notorios supuestos de abandono del derecho de las personas por el Estado. Alguna jurisprudencia ha observado estas renuencias, marcando el reproche al accionar municipal, sin embargo se observa falta de acatamiento debido por los municipios a las decisiones de la justicia, a lo sumo se aplican, cuando lo hace al caso planteado, más no a contribuyente en iguales condiciones (Carlos Ferreti: Trabajo presentado en las XLV Jornadas Tributarias de Mar del Plata, Diciembre 2015). Estas apreciaciones nos llevan a reflexionar a que se requiere un debido replanteo de estas tasas, donde se contemple los fenómenos climáticos.

Casos de aplicación

Seguidamente se introducen breves comentarios sobre algunas tasas particulares, tratando de señalar mediante casos aplicados las diferentes problemáticas enunciadas con carácter general.

Rosario, el Derecho de Registro e Inspección una importante fuente de recurso municipal. Este caso, a los efectos de su mejor análisis, nos parece oportuno citar normas jurídicas referidas y de aplicación a esta tasa.

1.1. Origen del Municipio.

Constitución Nacional. La Ley Suprema de la Nación, destaca dos puntos esenciales, a saber:

- el art. 5 garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones, siempre que las mismas aseguren, entre otras obligaciones, el régimen municipal, a través de sus constituciones provinciales; 1 Segundo Congreso Argentino de Administración Pública. Sociedad, Estado y Administración

- el art. 123 consagra la autonomía municipal, estableciendo que “cada provincia dicta su propia constitución asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

2. Deberes y Atribuciones.

Ordenamiento Provincial.

La provincia de Santa Fe, en el art. 107 de su Constitución otorga a los municipios las atribuciones necesarias para una eficaz gestión de los intereses locales, a cuyo efecto la ley los proveerá de recursos financieros suficientes. A este último fin, pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción.

A través de la Ley Orgánica de Municipalidades n° 2756, la provincia de Santa Fe organiza los gobiernos locales, establece sus derechos y obligaciones, las atribuciones y deberes de sus órganos de gobierno, el régimen electoral y los supuestos de intervención. El art. 2 dispone que “Las Municipalidades son independientes de todo otro poder en el ejercicio de las funciones que les son propias; forman sus rentas, pudiendo establecer impuestos, tasas, derechos o contribuciones, sobre los ramos y materias que se determinen...”. La Ley Provincial n° 8173 “Código Tributario Municipal modelo de la provincia de Santa Fe”, se dictó con el objeto de

facilitar la interpretación y aplicación de los tributos en todo el territorio santafesino. En consecuencia, los municipios y comunas de Santa Fe han tenido dos opciones:

adhesión lisa y llana al código aludido, adaptando solamente sus normas de tributación; o normas propias. Esto último fue lo que hizo el municipio de Rosario.

3. Ciudad de Rosario.

Recursos Tributarios. El Código Tributario Municipal de Rosario dice en su art. 1º que las obligaciones fiscales que establezca este Municipio conforme con las leyes fundamentales de su esfera de competencia, se regirán por este Código Tributario y las Ordenanzas Fiscales Complementarias que oportunamente se dicten. Tales obligaciones consistirán en Tasas, Derechos y Contribuciones de Mejoras. El art. 4º, define como Derecho a “las obligaciones fiscales que se originen como consecuencia de actividades sujetas a inscripción, habilitación, inspección, permiso o licencia u ocupación de espacio de uso público”.

El Hecho Imponible del Derecho de Registro e Inspección, ha sido definido en el art. 77 del Código Tributario Municipal (CTM) vinculando locales ubicados en jurisdicción del municipio con determinados y taxativamente enumerados servicios que presta el mismo:

1. Registrar, habilitar y controlar las actividades comerciales industriales, científicas, de investigación y toda actividad lucrativa;
2. Preservar la salubridad, seguridad e higiene;
3. Fiscalizar la fidelidad de pesas y medidas;
4. Inspeccionar y controlar las instalaciones eléctricas, motores, máquinas en general y generadores a vapor y eléctricos;
5. Supervisión de vidrieras y publicidad en las mismas o en el local habilitado; inspección y habilitación de elementos publicitarios fuera del local inscripto,
6. Habilitar mesas, sillas y similares con fines comerciales, en la vía pública o espacios públicos, previa autorización especial reglamentaria, al margen de la tributación específica que pudiera corresponder a este rubro en concepto de ocupación del dominio público. Son contribuyentes de este derecho, las personas físicas o ideales titulares de actividades o bienes comprendidos en la enumeración anterior, cuando el local en donde se desarrollan aquellas o se encuentren estos últimos, esté situado dentro de la jurisdicción del Municipio. (Art. 78, CTM).

El contribuyente liquidará el mismo sobre la base de los ingresos brutos devengados en su jurisdicción correspondiente al período fiscal (mensual) considerado. De lo expuesto resulta que es necesaria la existencia de un local donde se desarrollen actividades lucrativas o se encuentren los bienes antes enunciados para perfeccionar el hecho imponible generador del Derecho de Registro e Inspección.

Tasa – Concepto: En términos general el concepto de tasa surge del artículo 3 de la ley 8173 (C T M P S F), que dice “Son tasas las prestaciones pecuniarias que por disposición del presente Código u Ordenanzas Fiscales Complementarias deben oblar al Municipio como retribución de servicios públicos prestados”.

Derecho – Concepto: En términos general el concepto de derecho surge del artículo 4 de la ley 8173 (C T M P S F), que dice “Se entiende por derechos las obligaciones fiscales que se originen como consecuencia de actividades sujetas a inscripción, habilitación, inspección, permiso, o licencia, u ocupación de espacio de uso público”.

El artículo 76 define el concepto de este Derecho, para lo cual dice: “El municipio aplicará un Derecho de Registro e Inspección por los servicios que presta destinados a: 1) Registrar y controlar las actividades comerciales, industriales, científicas, de investigación y toda actividad lucrativa; 2) Preservar la salubridad, seguridad e higiene; 3) Fiscalizar la fidelidad de pesas y medidas; 4) Inspeccionar y controlar las instalaciones eléctricas, motores, máquinas en general y generadoras a vapor y eléctricos; 5) Supervisión de vidrieras y publicidad propia”

Comentario: Este tributo para que pueda nacer el derecho al cobro de este derecho por parte del municipio requiere actividades sujetas a inscripción, habilitación, inspección, permiso, o licencia, u ocupación de espacio de uso público.

Con lo cual en principio el Código Tributario Municipal de Santa Fe hace una distinción entre lo que es tasa de servicio que en el decir del Código requiere de la prestación efectiva de los servicios; y el registro de habilitación que sería otra especie de los tributos (entendido como percepción de una cuantía a partir de la existencia de una norma).

No obstante es importante destacar que pese a la distinción que hace el Código, el mismo Código en el artículo 76 establece una serie de servicios por parte del Municipio, con lo cual se requiere que debe mediar la prestación efectiva de dichos servicios para tornar efectivo el derecho en cuestión. Cuestión controvertida: Competencia: las controversias que emergen de la aplicación de las tasas municipales, admite el recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la

Nación (“Valot S A c/ Municipalidad de Campana”; CSJN, 24042003) Ley de Coparticipación Federal: Esta norma tal cual ha sido expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación es una creación legal del federalismo de concertación, lo cual configura el llamado derecho intrafederal y adquiere vigencia y es de aplicación en todas aquellas jurisdicciones provinciales a partir de la ratificación por cada una de las legislaturas, pasando a integrar el derecho público de cada Estado provincial, aunque con diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación, provincias.

Autonomía Municipal –Alícuota: Respecto de la alícuota prevista para esta tasa, la ley la delega en los municipios, y así el artículo 83 dice: “La Ordenanza Impositiva fijará la alícuota general del presente Derecho, los tratamientos especiales, las cuotas fijas y el importe que corresponda en concepto de Derecho Mínimo”

“Cuando las actividades consideradas estén sujetas a distintos tratamientos fiscales, las operaciones deberá discriminarse por cada rubro. Si así no se hiciese, el Fisco podrá estimar de oficio la discriminación pertinente”.

El régimen constitucional provincial, importa restricciones en determinadas materias a las provincias, tal cual se enuncian en el artículo 126 de la C N, lo cual ha llevado a decir a la doctrina respecto de estas limitaciones “Todas las limitaciones señaladas a las autonomías provinciales condicionan, como es lógico, el ámbito autonómico municipal. Necesariamente los municipios están limitados en su autonomía, en los términos que lo están las provincias y en función de las consecuencias lógicas jurídicas que devienen de aquellas competencias reservadas al Estado nacional y detraídas a las provincias” y se agrega “Siendo como somos un estado federal de origen centrípeto, las autonomías provinciales importan y significan, necesaria e ineludiblemente, que la soberanía nacional es sola y única”.

La limitación de los poderes emerge de la Constitución Nacional, lo cual presupone que “Sólo pueden desarrollar sus actividades en el ámbito de lo que expresa o tácitamente la Constitución les otorga”; “Y lo que es más están incapacitados para no hacer o no realizar o no ejercer las potestades de que constitucionalmente están revestidos”.

Estos aspectos que cita la doctrina importan dos consecuencias, por una parte una suprema garantía a la libertad individual; y por la otra el funcionamiento efectivo del estado de derecho.

Concluye la doctrina expresando “De allí no pueden existir órganos extra poderes que estarían librados a capacidades que los propios poderes constituidos no tienen ni pueden tener.

La pretensión de existencia de órganos extra poderes pertenece a una ideología ajena al estado de derecho al que responde nuestra estructura constitucional” (Antonio Alberto Spota “Ensayo sobre el artículo 123 de la Constitución Nacional y la autonomía de los municipios”, Derecho 39 (conf. Antonio Alberto Spota “Ensayo sobre el artículo 123 de la Constitución Nacional y la autonomía de los municipios”, Derecho Constitucional, T. II, p. 195, dirección a cargo de Segundo V Linares Quintana – Fayt y Badeni, Ed. La ley). Constitucional, T. II, p. 202, dirección a cargo de Segundo V Linares Quintana – Fayt y Badeni, Ed. La ley).

El artículo 123, en el decir de la doctrina citada, es una nueva limitación al poder provincial, pero para que ella se torne efectiva, tal cual lo establecido por este precepto, se requiere que exista el reconocimiento constitucional en el ordenamiento de la provincia. En el caso de la Provincia de Santa Fe, se observa que no ha modificado su constitución receptando esta cláusula, por cuanto la misma data de 1962, y esta reforma, de la Constitución Nacional es de 1994.

Por consecuencia la mentada autonomía municipal no es aplicable en el ámbito de esta Provincia, con la significación, alcance y consecuencias que tiene en las diversas materias, en particular la tributaria, que es la que nos convoca.

La normativa constitucional de esta provincia contiene algunos preceptos que ameritan la cita, a los efectos de tener en claro los alcances de la facultad de imponer tributos que tienen los municipios, dejando aclarado que el actual ordenamiento constitucional data del 18 de Abril de 1962, fecha en la que entró en vigencia, tal cual del inciso 5 del artículo 116. (SANTA FE)

El artículo 14 de la Constitución de Santa Fe, establece en su último párrafo “Ninguna prestación patrimonial puede ser impuesta sino conforme a la ley”; el inciso 5 del artículo 55 prevé “Organizar el régimen municipal y comunal, según las bases establecidas por esta Constitución”; el artículo 60 establece la vigencia de las normas “Las leyes son obligatorias luego de su publicación”; y finalmente el artículo 107, ubicado en la Sección séptima del ordenamiento constitucional, contiene los siguientes preceptos: inciso 3: “...la ley los proveerá de recursos financieros suficientes” y agrega en un párrafo siguiente “A este último fin, pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción. Tienen, asimismo, participación en gravámenes directos o indirectos que recaude la Provincia, con un mínimo del cincuenta por ciento del producido del

impuesto inmobiliario, de acuerdo con un régimen especial que asegure entre todos ellos una distribución proporcional, simultánea e inmediata”.

Por consecuencia de los preceptos constitucionales provinciales surgen con claridad que la facultad de los municipios está restringida a la sanción de tasas. El ordenamiento jurídico vigente en materia tributaria de aplicación al caso indica que la comuna de Teodelina está habilitada para el cobro de tasas, más solo podrá hacerlo en el marco de las previsiones que establece el ordenamiento jurídico vigente aplicado al caso. La Ley de Coparticipación Federal establece que no pueden aplicar ni las provincias, ni los municipios que las integran imposiciones análogas a las coparticipadas por la ley 23548 (artículo 9, inciso b); ni tampoco aquella que específicamente están establecidas como atribución de la Nación, fuera expresa o tácita.

Si se sigue con el ordenamiento jurídico y la interpretación de la Corte, se llega a la conclusión que las atribuciones fiscales mínimas necesarias para el desempeño del cometido de los municipios de provincia, son aquellas que tradicionalmente se encuentran a cargo de dichos municipios, que básicamente han sido las tasas por prestación de servicios. Al respecto y en particular la Constitución de Santa Fe establece en el inciso 3 del artículo 107, en uno de sus párrafos “A este último fin, pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción.”; con lo cual confirma que el concepto de tradición, enunciado en el párrafo anterior se refiere a las tasas.

La estructura de las tasas por prestación de servicio exige dotar a esta clase de tributos de características particulares, que ninguna de las otras especies del género la tienen. Las tasas como se sabe pueden ser montos fijos, o un porcentaje de alguna base que determina el legislador en la ordenanza. En general más allá de cuál es el criterio que se aplica, su cuantía surge de una evaluación de los costos que tiene cada uno de los servicios, y en función de eso se va a determinar el mecanismo de recupero de dicho costo. En esto amerita una observación, no es el costo exacto del servicio, pero también es muy cierto no puede existir la desproporcionalidad.

Ha dicho al respecto el magno Tribunal que es de la “naturaleza de la tasa tener relación con el costo del servicio” (Fallos t. 201, p. 545; t. 234, p. 663), sin embargo este criterio lineal fue atenuado y se ha dicho que las tasas deben seguir una relación de “costes – importe”, que no necesariamente debe ser una igualdad matemática o equivalencia estricta, pero si “debe existir una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre ambos términos”. Esta posición es muy razonable, dado que los costos de los servicios que presta el municipio están conformados tanto

por insumos directos, como indirectos. En consecuencia se entiende que si se utiliza montos fijos, esta evaluación será más estricta, dado que se deberá medir el costo y relacionarlo con las prestaciones de servicios que se llevan a cabo por parte del municipio.

La problemática surge cuando la tasa es de carácter porcentual, y en general la experiencia indica que se aplican tasas proporcionales, sobre una determinada base, y la base suele ser los ingresos de la empresa por su actividad económica.

Esta modalidad de cuantificar el servicio amerita fuertes críticas, no sólo en lo que significa crear un tributo que de tasa no tiene más que el nombre; sino además cuantitativamente es desproporcionada.

Las razones de la desproporción son las siguientes: a) La relación con las ventas, en forma proporcional, importa que incrementos de elementos externos a la administración municipal, implica suba de las tasas, efectivamente si se establece una tasa del 1 % sobre ventas, y la empresa aumenta sus ventas (por mayor productividad o por incrementos de precios) importará una suba de la cuantía a cobrar por el municipio en concepto de la tasa, sin que mediara cambios en el costo de los servicios, lo cuales están previsto en el presupuesto. Este instrumento financiero se estructura para aplicarse en el futuro y contempla en su confección las pautas de variación de precios; b) No es una medida razonable, discreta y proporcional del costo, lo que requiere necesariamente una adecuación; c) La utilización de esta estructura: base: ventas de la empresa; tasa: proporcional, es un facilismo municipal, dado que evita recurrir a calculo complejos, pero propio de buenas administraciones. Una solución que recepta estos problemas y de alguna manera otorga razonabilidad son los cálculos basados en tasas regresivas, dado que el costo se verá incrementado inversamente proporcional a medida que la venta se incrementa; la razón de esta apreciación está dada que el costo de una tasa se cubre según un cálculo previo, y fundado en la herramienta que es el presupuesto (el que contempla las variaciones por precios de los costos), en consecuencia las variaciones de ventas no deberían afectar al contribuyente con mayores cargos que los que inicialmente se calculan según presupuesto, dado que estos incrementos se transformarían en sobre tasas.

Las tasas, a través de diferentes pronunciamientos de la Corte, han significado construir el contenido y alcance. A ello amerita agregar el aporte de la doctrina tributaria. El caso de la tasa de Teodelina es otro caso, donde hay un exceso en el contenido y alcance de la tasa prevista. Luego

de estas consideraciones cabe por desentrañar la tasa de Derecho de Registro e Inspección que prevé la comuna de Teodelina en su Ordenanza 2010, artículos 8 a 25.

En primer lugar este derecho tienen un nomen juris que más allá de la nominación impuesta, los institutos, como las cosas, son lo que son según su naturaleza. La estructura dada a este derecho no tiene el más mínimo vestigio de tasa, sino que es un impuesto, por cuanto es el calco, tanto por su base como por su tasa del impuesto a los ingresos brutos. Este aspecto se ve confirmado con expresiones como las que se vierten en el artículo 10, 12, y en particular el artículo 19.

Las consideraciones vertidas derivan en la ilegitimidad, por cuanto viola el ordenamiento jurídico vigente, no cumple con las características que se enuncian de las tasas, es una posición que la administración comunal asume, en reemplazo de los incumplimientos que la provincia tiene con la coparticipación de los ingresos provinciales. Se observa la carencia de razonabilidad, viola el artículo 28 de la Constitución nacional, que se pergeña con la carencia de proporcionalidad, no adecuación entre el costo del servicio y el valor que adquiere la tasa, por ser esta proporcional, y la base que utiliza.

Esta situación importa que la norma desvirtúa y desnaturaliza el derecho; por lo tanto deja de ser válida; y la reglamentación (en el caso los artículos que comprende el capítulo II de la ordenanza 2010 de esta comuna) ya no es tal, sino alteración de derecho, que es lo que prohíbe este artículo y reprocha la jurisprudencia (Fallos CSJN, 05121865). No ha sido objeto de publicidad, dado que en ningún órgano periodístico ha sido publicado, con lo cual se incumple con la obligación expresada en el apartado 12 g de este escrito.

Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene

El siguiente caso “Lacaze, Ana Isabel c/Municipalidad de Junín”⁴⁰ se basó en hechos que se sucedieron ante el Municipio de la ciudad de Junín, en el marco de la Ordenanza Impositiva 4758/2004.

Hechos: La contribuyente, propietaria de local comercial perteneciente al rubro: servicios de internet o programas informáticos en red, fue intimada por la falta de pago de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

Normativa: La Ordenanza Impositiva vigente en su momento estableció en el artículo 65, inciso 24, que por la explotación de juegos en red o servicios de internet, abonarán por máquina y

por mes el valor de \$ 9, no incluidos en los conceptos de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, es decir lo que se considera una tasa adicional.

Cuestionamiento a la norma: El monto exigido por la tasa y el monto adicional, significó en la respuesta del contribuyente detallando que se afectaron las siguientes cuestiones: a) La no razonabilidad del impuesto; b) Confiscatoriedad al no guardar razonabilidad; c) Gravosa situación contributiva del comercio; d) La violación del derecho de igualdad, por parte del Derecho a los juegos, e) La inexistencia de prestación de servicio de Inspección

Consideraciones finales: Es importante destacar que el caso no tuvo tránsito judicial.

Del proceso se extraen las siguientes consideraciones que se entienden vulneran o afectan una vez más el derecho de los contribuyentes.

A, el establecimiento de una tasa adicional sin mediar servicio alguno B, la inclusión del importe fijo en la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, sin existir relación con el servicio que de ésta se desprende C, la incorporación de un importe fijo por máquina, que son las que proveen los ingresos brutos que ya constituyen un parámetro de la tasa, con lo cual podría inferirse doble imposición. D, la vulneración del derecho a la igualdad, por parte del Derecho a los Juegos, en un servicio cuyo fin no es dicho propósito. El Secretario de Gobierno del Municipio decreta⁴²: Desestimar el planteo articulado por la Sra. Ana Isabel Lacaze.

Conclusiones

A partir del análisis teórico y de la interpretación de ambos casos, se concluye lo siguiente:

La cuestión de la autonomía municipal ha quedado claramente zanjada luego de la Reforma Constitucional del año 1994, lo cual impone revisar los mecanismos existentes en la práctica aunque desajustados a derecho, donde los Municipios participen en la negociación de los mecanismos de distribución de ingresos y se asignen fuentes suficientes de recursos tributarios, pues las comunas no pueden quedar libradas a la suerte del político de turno provincial o nacional que decida hacerle las transferencias de dinero que le son indispensables para su desarrollo.

En ese contexto, las tasas constituyen el tributo a través de cual los Municipios obtienen su fuente genuina principal de financiamiento, lo cual revela a las claras la importancia de su tratamiento. Puede definirse a esta especie tributaria como aquellas prestaciones en dinero o en especie exigidas a los sujetos pasivos por el Estado como contrapartida de los servicios públicos

divisibles que brinda, las que deben estar creadas y definidas por ley y que no necesariamente proporcionan un beneficio o ventaja a quien recibe el servicio.

Es parte de la naturaleza de la tasa que el costo de la prestación del servicio guarde una razonable o adecuada proporción con el monto total de lo recaudado, lo que no implica que exista una exacta relación entre ambos conceptos, pudiendo generar superávits en tanto se mantenga esa proporcionalidad. Esta exigencia radica en que la tasa es una especie tributaria que tiene como objetivo el financiar los servicios públicos divisibles que presta el Estado, siendo ilegítimo, por ende, que con lo recaudado por ella se financien servicios indivisibles, pues para ello existen los impuestos. Resulta muy difícil medir los costos de la prestación en ambos casos.

A los efectos de determinar el costo del servicio deberán tenerse en cuenta los costos directos de la prestación, así como los restantes costos indirectos, que son aquellos que guardan una relación mediata con el servicio que se brinda, como es el caso del aporte para el sostenimiento de la organización municipal sin cuya existencia no habría posibilidad de efectuarse.

La moderna doctrina de la carga probatoria dinámica es de plena aplicación cuando se impugna una tasa por desproporcionada (tanto en el marco genérico como en casos particulares), pues es el Municipio quien se encuentra en mejores condiciones técnicas como para probar su postura.

La problemática que plantea la tasa de inspección, seguridad e higiene es evidente y de necesario replanteo por parte de los Municipios, ya que la misma luce como uno de los casos donde palmariamente se aprecia la falta de razonabilidad y proporción entre el costo de la prestación y el monto de lo recaudado, lo cual recientemente ha sido determinado por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en un aislado pero importante fallo en el cual se resolvió la ilegitimidad del monto de la misma.

Se observa para los casos de afectación por condición climáticas una reticencia a aplicar la emergencia agropecuaria, contemplando la pérdida de capacidad contributiva del contribuyente, y la falta de prestación de servicio por parte del municipio, derivada de estas circunstancias.

Pero procurar que los Municipios dejen de utilizar prácticas como la descripta no será factible si nuestro país no asume como un objetivo inmediato el modificar el sistema tributario en su conjunto. NO obstante es menester sobre las pautas de razonabilidad, capacidad contributiva, prestación efectiva del servicio, relación adecuada entre el valor de la tasa y el costo, y teniendo en cuenta las limitaciones constitucionales, federales, y legales; proceder a una revisión y

replanteo, cuando así lo amerite, de cada una de las tasas legisladas por cada uno de los municipios, contemplando que el Estado está al servicio de las personas, y no su relación inversa motivo de repudio social.

Conclusiones Generales

Así respondiendo al planteo efectuado oportunamente, se puede decir que, en los casos analizados, no existe contraprestación para exigir tasa, por parte de los estados. Así se vio en el caso Laboratorios Raffo c/municipalidad de Córdoba, y en el fallo Quilpe s/incostitucionalidad.

En el caso de los municipios la cuestión se agudiza por los casos de doble imposición, como fuera citado en los casos de la provincia de Santa Fe, en los casos de establecimientos panaderiles en diversas jurisdicciones, resultando sujeto pasivo del pago de bromatología provincial (en la Provincia de Santa Fe, bromatología es conocida como A.S.S.A.L.), y tasa de seguridad e higiene o tasa de inspección al municipio. Esta situación provoca a todas luces la inconstitucional del tributo, e implica una extralimitación de la competencia territorial del poder que sancionó determinado gravamen.

En este mismo sentido se manifiesta Sainz de Bujanda (1993) cuando señala que se produce doble imposición o pluriimposición cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento.

Más grave aún, es el caso de establecimientos, como frigoríficos de carne, pollo o pescado, los cuáles son regulados y fiscalizados por el S.E.N.A.S.A, (Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria), que depende del Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca de la Nación, los cuales, a raíz de ello, sufren una *triple imposición*, cumpliendo obligaciones nacionales, provinciales y municipales, sin dejar de mencionar que estos establecimientos cuyo fin es vender sus producidos en todo el territorio argentino, luego de hacer frente a todas estas tasas que en fin, controlan lo mismo, al ingresar a otra jurisdicción para venta de sus productos tiene que volver a pagar la tasa de inspección en la provincia y en el municipio, como por ejemplo Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, de la Municipalidad de Salta o de la Provincia de Misiones y Puerto Iguazú.

Así se puede concluir que es necesario poner límite a las facultades de las provincias y municipios, en cuenta la facultad de crear tributos, que generen una doble o triple imposición.

Para ello en primer lugar sería necesario una nueva ley tributaria, de corte Nacional con adhesión de provincias, las cuales den un marco regulatorio, siguiendo siempre la constitución Nacional, y los tratados internacionales con jerarquía constitucional.

Hasta que ello ocurra una herramienta fundamental, será el control de constitucionalidad de los jueces, efectuado a través del amparo, de aquellos que sientan lesionados sus derechos constitucionales. Y como ciudadanos hacer plenamente efectiva la ley N° 48, la cual muchas veces ante la burocracia imperante, genera análisis por parte del ciudadano en su implementación. Así se genera una nueva pregunta ¿Hacia dónde tiene el derecho tributario en materia de tasas?

De acuerdo a la documentación que fuera expuesta en el presente trabajo, surge ante todo la necesidad del respeto de nuestra Carta Magna. Ella es clara en cuanto a los postulados, dejando puntos a la interpretación, los cuales muchas veces fueron interpretados en desmedro del individuo.

Así debemos ver que la potestad tributaria tiene tres niveles. Ello surge claramente de la Constitución Nacional y lo expresa claramente Artículo 75, inc. 2, el cual le otorga al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, estipulándose que ellas deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

Dentro de las Competencia tenemos la provincial, que es una verdadera autonomía, amparado por el art. 123 de la Constitución Nacional.

Cuestión debatida resulta la autonomía de las municipalidades. Así algunos autores, niegan el carácter de autónomas, refiriéndose a las mismas como autárquicas, de hecho, ya que para ser autónomas deben darse ciertas características.

En el sentido expuesto anteriormente se encuentra el Dr. Rossatti (1998), que plantea los conceptos de, a) auto normatividad constituyente (capacidad de darse su propia norma fundamental), b) autocefalía (capacidad de elegir sus propias autoridades), c) autarcía (autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios), d) materia propia (reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción), e) autodeterminación política (reconocimiento de garantías frente a las presiones políticas).

En ese sentido, teniendo en cuenta esa enumeración, cuando las comunas detentan estas cinco (5) potestades puede decirse que estamos frente a un ente que posee autonomía, en el sentido que emana del art. 123 de la Ley Fundamental.

Por otra parte, debe analizarse la naturaleza de la tasa. De acuerdo a la bibliografía citada, las hay de orden provincial y municipal. En este último caso, estas tienen su razón de ser en un fin de salud pública, salubridad, etc. Lo cual no solo genera incumplimientos al no existir la contraprestación en los hechos, sino que esto puede provocar graves daños a la comunidad. Así

debe evitarse la doble o triple imposición, como el caso de los establecimientos industriales, comerciales, etc.

En el sentido expuesto, los fallos jurisprudenciales, si bien generan un largo camino hacia su reconocimiento, garantizan a los ciudadanos, que los principios constitucionales no serán vulnerados, ni por leyes provinciales, o municipales, poniendo un límite a las pretensiones recaudatorias.

Bibliografía

JARACH, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, Página 169, Bs. As, Editorial Cima, 1998.

MARTINEZ, Francisco, “El criterio económico”. Derecho Fiscal, Tomo XX, pág. 849 10
Pasquale, Pistone, Heleno, Taveira Y Torres, “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional 12 establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad” del art. 16 de la Constitución Nacional.

Constitución de la Nación Argentina.

Compañía Química S.A contra la municipalidad de Tucumán sobre recurso contencioso administrativo y acción de inconstitucionalidad, 312.1575 (Corte Suprema de Justicia de la Nación 05 de 09 de 1989).

Compañía Química S.A. contra Municipalidad de Tucumán sobre Recurso Contencioso Administrativo y Acción de Inconstitucionalidad, 312:1575 (Corte Suprema de Justicia de la Nación 15 de 09 de 2009).

Laboratorios Raffo S.A. contra Municipalidad de Córdoba, 332:1503 (Corte Suprema de Justicia de la Nación 23 de 06 de 2009).

Municipalidad de Rosario contra Municipalidad de Santa Fe, 314:495 (Corte Suprema de Justicia de la Nación 04 de 06 de 1991).

Quilpe S.A. sobre Inconstitucionalidad (Corte Suprema de Justicia de la Nación 09 de 10 de 2012).

Rezzoagli, B. A., & Alurralde, A. M. (2008). *Manual de Finanzas Públicas* (Primera edición ed.). México: Morevallado.

Rivademar, Ángela D.B. Martínez Galván de contra Municipalidad de Rosario, 312:326 (Corte Suprema de Justicia de la Nación 21 de 03 de 1989).

Rosatti, H. (1998). *Tratado de Derecho Municipal*. Buenos Aires: RubinzalCulzoni.

Sáinz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero* (Décima ed.). Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

Villegas, H. B. (2003). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (8° ed.). Buenos Aires: Astrea.