



UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21

TRABAJO FINAL DE GRADUACION

“Armonización impositiva de impuestos provinciales y municipales en la actividad de transporte de carga”

POR MELISA ANDREA SOLANA

Carrera de Contador Público

- Mayo 2008 -

ÍNDICE GENERAL

Resumen Ejecutivo	4
Introducción	6
1. Planteamiento del Problema y Justificación	8
1.1. Hipótesis	9
1.2. Objetivo General	9
1.3. Objetivos Específicos	9
2. Marco Teórico	10
3. Metodología	13

CAPÍTULO I:

“Introducción al Derecho Tributario - Potestades Tributarias”	14
1. DERECHO TRIBUTARIO	14
1.1. Derecho Tributario Material	16
1.2. Derecho Tributario Formal	18
1.3. Derecho Tributario Constitucional	20
2. POTESTADES TRIBUTARIAS	20
2.1. Límites de la potestad tributaria	22

CAPÍTULO II:

“Las Provincias y los Municipios - Autonomía Municipal”	27
1. EL SISTEMA FEDERAL ARGENTINO. DESCENTRALIZACIÓN DE PODERES	27
2. LAS PROVINCIAS: Naturaleza jurídica y Potestades tributarias	29
2.1. Naturaleza jurídica de las provincias	30
2.2. Autonomía	31
2.3. Potestades Tributarias de las provincias	32
3. LOS MUNICIPIOS: Naturaleza jurídica y Potestades tributarias	33
3.1. Status jurídico de los Municipios	34
3.2. Autonomía	35
3.3. Autarquía	38
3.4. Naturaleza jurídica de los municipios en la República Argentina	39

3.5. Potestades tributarias de los municipios en la República Argentina	44
3.6. Límites a la Potestad Tributaria Municipal	47

CAPÍTULO III:

“Régimen impositivo aplicable a la actividad de transporte de carga: Impuesto a los Ingresos Brutos, Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio, Impuesto Automotor y Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares”	52
1. RECURSOS TRIBUTARIOS	52
1.1. Provinciales	53
1.2. Municipales. Tasas o contribuciones municipales	54
2. IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS	57
3. CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIOS	61
4. IMPUESTO A LA PROPIEDAD AUTOMOTOR	67
5. CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LOS VEHÍCULOS AUTOMOTORES, ACOPLADOS Y SIMILARES	70

CAPÍTULO IV:

“Alicuotas Vigentes - Análisis comparativo entre los tributos provinciales y municipales”	73
1. TRIBUTOS QUE GRAVAN EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE CARGA	73
1.1. Impuesto a los Ingresos Brutos (Provincial)	74
1.2. Contribución que incide sobre la actividad Comercial, Industrial y de Servicios (Municipal).....	75
1.3. Análisis Comparativo	76
2. TRIBUTOS QUE GRAVAN EL PRINCIPAL CAPITAL DE LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE: LOS VEHÍCULOS	79
2.1. Impuesto Automotor (Provincial)	79
2.2. Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares (Municipal)	82
2.3. Análisis Comparativo	84

CAPÍTULO V:

“Incidencia impositiva sobre la actividad del transporte de carga”	87
1. Análisis caso práctico	87
2. Análisis comparativo con otros regímenes provinciales	89

CAPÍTULO VI:

“Conclusiones y sugerencias”	91
1. ALÍCUOTA DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS	91
2. POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES	91
3. TABLAS DE VALORES PARA VALUACIÓN DE VEHÍCULOS	92
4. CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL	93
5. ARMONIZACIÓN DE TRIBUTOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES	93
 Conclusión Final	 95
 ANEXO 1	 96
 ANEXO 2	 97
 Glosario	 102
 Bibliografía	 103

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo final de graduación pretende demostrar que el costo impositivo soportado por las empresas de transporte de carga no solo es significativo y considerable, sino que obstaculiza el desenvolvimiento de la actividad de forma eficiente. Por ello, se proponen diversas maneras de lograr la Armonización los Impuestos a los Ingresos Brutos y Automotor, a nivel provincial y municipal, para evitar la múltiple imposición sobre una misma actividad: el transporte de carga.

La Constitución Nacional Argentina reconoce amplias potestades tributarias a las provincias y municipios, que estos gobiernos utilizan para crear tributos y hacerse de recursos. Como derivación de ello, el ejercicio libre del comercio se ve obstaculizado por la múltiple imposición que soportan quienes realizan actividades lucrativas. En efecto, uno de los objetivos del presente es descubrir si existen o no límites a la autonomía municipal, y de serlo así, si se cumplen o no. Esto determinará cuáles son las potestades tributarias que tienen estos gobiernos locales y cómo las utilizan.

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 está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

La Constitución Nacional tutela la propiedad privada desde diferentes ángulos, uno de los cuales se traduce en la consagración del derecho de ejercer toda industria útil y lícita. En el caso de este trabajo, ese ejercicio es el que deben procurar las empresas de transporte de carga. Entonces, si no se protege la propiedad privada en general, o se coarta en grado insuperable el libre ejercicio de actividades útiles y lícitas, o se aplican gravámenes contradictorios con el interés general, sería necesario modificar la C. N., o bien, violarla. Esta última opción es la que, en la mayoría de los casos se configura, debido a la ambición de recaudar impuestos a cualquier costa, ignorando o violando lo que dicta el máximo ordenamiento jurídico argentino.

No se trata aquí de una “superposición” impositiva, sino de la “conurrencia” de diversos gravámenes que hace excesiva la carga tributaria a soportar por los contribuyentes. Esta situación provoca la exclusión del contribuyente del mercado, particularmente en lo que respecta al Impuesto a los Ingresos Brutos en la provincia de Córdoba en relación a las empresas transportistas.

Los cuatro tributos analizados -Impuesto a los Ingresos Brutos, Impuesto Automotor, Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios y Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares- gravan la mencionada actividad desde diferentes ángulos. Lo que se cuestiona es la deficiencia legislativa y el desorganizado accionar de los distintos fiscos municipales, que torna ineficiente el desempeño de las actividades empresariales, lo que también influye en el crecimiento económico y prosperidad de nuestro país.

Conforme a nuestro ordenamiento jurídico en general, y a las sanas y razonables doctrina y jurisprudencia citada en el presente trabajo, un impuesto debe ser justo, equitativo y razonable, lo que no se cumple en la práctica, en relación a los cuatro impuestos estudiados. Los impuestos provinciales escogidos para este trabajo tienen similares bases y hechos imponibles que los impuestos municipales. Esta situación ocasiona una sobrecarga fiscal para quienes contribuyen al Estado mediante el pago de los mismos.

Se entenderá el problema constitucional que trae aparejado esta situación. Es un problema de esa característica porque se violan garantías que la Constitución Nacional establece justamente para limitar el uso abusivo del poder tributario estatal.

A lo largo de estas páginas se observará el uso abusivo de la potestad tributaria de la Municipalidad de Córdoba, obligando a los contribuyentes a pagar contribuciones por servicios inexistentes ó de difícil verificación y cuantificación. Las municipalidades sólo podrán aplicar a las actividades desarrolladas dentro de su jurisdicción “tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”. Los servicios prometidos deben ser individualizables, requisito que incumple dicho municipio.

Tampoco respeta dicha municipalidad los mandatos de la Provincia de Córdoba en lo que respecta a la configuración de ciertos hechos imposables y a la determinación de bases imposables.

La actividad de transporte de carga se ve ampliamente afectada por esta contribución municipal, ya que no resulta verificable la recepción de esos servicios prometidos. Los dos tributos municipales estudiados son verdaderos impuestos disfrazados bajo el nombre de “tasas”.

Cabe aclarar que, si bien no se consideran a los tributos analizados confiscatorios, se cree que son excesivos en relación a los beneficios o ventajas percibidas por las empresas de transporte de carga.

Es necesario incentivar a las empresas transportistas con medidas que conlleven un crecimiento global de la economía y no con impuestos distorsivos como lo es, por ejemplo, el impuesto a la propiedad automotor que se grava simultáneamente a nivel provincial y municipal en Córdoba.

No se pretende criticar las facultades que la provincia de Córdoba le otorga a los Municipios sino que se intenta resaltar el perjuicio ocasionado a las empresas transportistas, radicadas en la Ciudad de Córdoba ya que el Estado Municipal le sustrae parte de la ganancia lícita que estas generan con todo el esfuerzo que esta actividad implica y sin eludir las legislaciones fiscales vigentes.

INTRODUCCIÓN

La presión fiscal sufrida por las empresas de Argentina es un tema ampliamente desarrollado por la implicancia que tiene en la economía del país. Los tributos son los recursos genuinos del mismo para llevar a cabo su acción de gobierno, pero no tendrían que influir extremadamente sobre las decisiones de los que llevan a cabo una actividad que contribuye con el crecimiento económico de la nación.

La Constitución Nacional, nuestra Ley Suprema, establece en su artículo 14° lo siguiente: “Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender”. Interesa destacar la frase “conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio” de donde se infiere que las libertades proclamadas en dicho artículo no podrán ser *alteradas* por tales leyes reglamentarias. Se pueden imponer tributos a las actividades lucrativas, como el impuesto a los ingresos brutos, en la medida en que su *quantum* sea razonable, es decir, no altere los derechos reconocidos por dicha normativa.

El art. 5 de la C.N. le reconoce a las provincias facultad para dictar por sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, que asegure su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria. El artículo 123 de la Carga Magna, consagra la autonomía municipal, obligando a las provincias a asegurarla en todo su territorio, pero reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

La Ley Suprema reconoce amplias potestades tributarias a las provincias y municipios, que estos gobiernos utilizan para crear tributos. El ejercicio libre del comercio se ve obstaculizado por la múltiple imposición que soportan quienes realizan actividades lucrativas. El presente trabajo centraliza su análisis en la actividad de transporte de carga, que incide en la economía en general al ser una actividad demandada por personas que necesitan trasladar sus bienes para llevar a cabo su actividad comercial eficientemente, lo que requiere que el costo del flete provocado por el transporte de sus bienes sea “razonable”. Esta razonabilidad se ve alterada por la imposición sobre una misma actividad de parte de los diferentes niveles de gobierno. Es sabido que toda imposición influye sobre las decisiones de los contribuyentes y éstas impactan en la economía nacional, por lo que sería óptimo definir una política fiscal “neutral”.

El transporte de carga es una actividad que se caracteriza por brindar servicios de traslados entre diferentes jurisdicciones, lo que la enmarca dentro del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, donde se establece un régimen especial para dicha actividad, a los fines de tributar el Impuesto a los Ingresos Brutos a nivel provincial y la Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio a nivel municipal. También se someterá a estudio un impuesto real que grava la tenencia del principal bien de uso de dicha actividad: el Impuesto Automotor, también recaudado por las provincias.

A su vez, a nivel municipal, existen “contribuciones y tasas” que tienen idénticas bases imponibles de los impuestos provinciales mencionados, provocando una superposición de tributos y violando los principios de proporcionalidad y equidad

consagrados en la Constitución Nacional, Constituciones Provinciales y Cartas Orgánicas municipales.

Si bien la Constitución Nacional Argentina reconoce, luego de la reforma de 1994, la autonomía municipal, ésta lo hace de forma limitada. Es decir, los gobiernos locales poseen potestades tributarias *derivadas* de las provincias, que son quienes van a limitar dichas facultades. Pero los municipios tienen otro límite relacionado con el tipo de tributo a crear y recaudar, pudiendo sólo imponer “tasas o contribuciones” y no “impuestos”. La gran diferencia entre estos dos conceptos consiste en que el primero de ellos requiere necesariamente la prestación *efectiva y particularizada* de servicios municipales, mientras que el segundo concepto conlleva la prestación de servicios *indivisibles* a los contribuyentes.

El objetivo es descubrir si existen o no límites a la autonomía municipal, y de serlo así, si se cumplen o no. Esto determinará cuáles son las potestades tributarias que tienen estos gobiernos locales y cómo las utilizan. Es entendible que los municipios son los entes más cercanos a la población, que pueden ver sus necesidades y satisfacerlas de manera efectiva. Lo que no tiene explicación es el modo de ejercer las facultades que éstos eligen, siendo en muchos casos abusivos y violatorios de principios constitucionales.

No es justo ni equitativo castigar a empresas de índole transportista con una múltiple imposición sobre una única actividad llevada a cabo en diferentes jurisdicciones, ya que produce un alto costo impositivo, tanto económico como administrativo, que es trasladado al precio del servicio brindado, influyendo finalmente en economía nacional.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo se acotará a analizar cuatro tributos que recaen sobre la actividad de transporte de carga, dos de los mismos provinciales (Imp. a los Ingresos Brutos y Automotor) y dos municipales (Contribuciones que inciden sobre la actividad comercial, industrial y de servicios y Contribuciones que inciden sobre los vehículos automotores), con respecto a la provincia de Córdoba y la Municipalidad de su ciudad capital.

Cabe destacar que dicha actividad se encuadra en el Régimen del Convenio Multilateral a los fines de tributar el Impuesto a los Ingresos Brutos, cuyo objetivo es el de evitar superposiciones impositivas en los casos de actividades interjurisdiccionales. Según Jarach, además de subsanar ese inconveniente y al tiempo que lo hace, se propone fundamentalmente coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes de un Estado Federal: el que el sólo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debiera acarrear al contribuyente una carga impositiva más gravosa que la que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción¹.

Adicionalmente al Impuesto provincial mencionado en el párrafo anterior, la Municipalidad de Córdoba grava los ingresos brutos devengados por las actividades realizadas en dicha ciudad, en el periodo fiscal correspondiente, con una “contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios”. Esta contribución es creada por el Código Tributario Municipal y reglamentada por las Ordenanzas Tributarias Anuales de los respectivos periodos fiscales. En el presente trabajo se analizará su legalidad y su incidencia en la actividad de transporte de carga.

Otro tributo que se estudiará será el Impuesto Automotor. Éste es un impuesto de tipo real, ya que grava la tenencia de un vehículo automotor o acoplado. Éste es creado por el Código Tributario Provincial y es reglamentado por la Ley Impositiva Anual (LIA) del período fiscal que correspondan tributar. Este tributo recae de lleno sobre el principal activo de las empresas transportistas, que son los vehículos automotores y acoplados.

El artículo 234 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba faculta a sus municipios y comunas a establecer tributos sobre vehículos automotores y acoplados radicados en su jurisdicción, ocasionando un claro efecto distorsivo ya que castiga a la actividad de transporte de carga con una doble imposición violando preceptos constitucionales.

El Impuesto Automotor requiere el establecimiento de valuaciones de los vehículos para determinar el monto a pagar, según las alícuotas fijadas a nivel provincial y municipal. Estas valuaciones varían según sea el ámbito de aplicación, ya que la provincia y la municipalidad de Córdoba toman como referencia diferentes tablas de valores. Como consecuencia, se generan diferencias en las bases imponibles para determinar el tributo a pagar.

Los mencionados temas serán tratados para determinar la magnitud, en términos porcentuales, del costo impositivo que implica para las empresas del sector transportista operar en el mercado cordobés.

¹ JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Editorial CIMA, Ciudad de Buenos Aires, Año 1957.

El fin último del trabajo será proponer alguna forma de armonización de los impuestos mencionados con el objetivo de minimizar la carga impositiva que sufren empresas transportistas y evitar las notables distorsiones que produce la multiplicidad de alícuotas.

1.1. Hipótesis:

El costo impositivo soportado por las empresas de transporte de carga es significativo y obstaculiza llevar a cabo la actividad de forma eficiente.

1.2. Objetivo General:

- Armonización de los Impuestos a los Ingresos Brutos y Automotor, a nivel provincial y municipal, para evitar la múltiple imposición sobre una misma actividad: el transporte de carga.

1.3. Objetivos Específicos:

- Analizar la incidencia impositiva sobre la actividad de transporte de carga, en relación a cuatro tributos: Impuestos a los Ingresos Brutos, Impuesto Automotor, Contribuciones que inciden sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, y Contribuciones que inciden sobre los vehículos automotores.

- Describir las principales características de la actividad de transporte de carga y determinar la magnitud de los costos impositivos que ésta soporta, en términos porcentuales.

- Determinar la legislación impositiva aplicable a la mencionada actividad, a nivel provincial y municipal.

- Analizar el Convenio Multilateral del año 1977 y enmarcar la actividad en el régimen correspondiente.

- Comparar alícuotas del impuesto a los ingresos brutos de diferentes provincias.

- Determinar las diferencias de valuaciones tenidas en cuenta para liquidar el tributo que incide sobre vehículos automotores, tanto a nivel provincial como municipal. Comparar las valuaciones establecidas con valores de mercado.

- Establecer asimetrías y diferencias entre los impuestos provinciales y municipales estudiados.

- Establecer los motivos por los cuales se propone armonizar los diferentes impuestos que gravan a la actividad y cuáles serían los beneficios en la actividad interjurisdiccional de transporte de carga.

2. MARCO TEÓRICO

El presente trabajo se encamina principalmente a analizar las diferentes legislaciones, desde una visión impositiva, que regulan la actividad de transporte de carga, para luego, concluir sobre la conveniencia de armonizarlas a los fines de poder llevar a cabo eficientemente la mencionada actividad.

Por lo expresado, el desarrollo del trabajo se basará en el análisis de normas legales y fiscales. El marco teórico que permita explicitar la relación entre los aspectos o variables del problema a investigar se encuentra, por un lado, en fuentes bibliográficas de carácter legal y también en bibliografía de reconocidos autores sobre Derecho Tributario y la actividad de transporte de carga.

En primer lugar se destacarán los preceptos constitucionales establecidos en nuestra Ley Suprema, en relación a las potestades tributarias de los diferentes niveles de gobierno. El Derecho Tributario Constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados, cantones, etc.) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares. Este último aspecto es conocido como el de “garantías del contribuyente”, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario². Definida así la rama del derecho que trata a los tributos *en el marco de la constitución nacional*, es necesario definir al tributo dentro de este marco normativo. Como bien señala Villegas, la norma tributaria es una regla hipotética, cuyo mandato se concreta cuando se configura el hecho imponible (circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación), en la medida en que no hayan tenido lugar hipótesis neutralizantes totales (exenciones tributarias) que desvinculan al hecho imponible del mandato de pago³.

Se puede resumir, entonces, que la norma tributaria hace nacer una obligación a quien realiza el hecho imponible. El presente trabajo tiene como objeto de estudio a la actividad de transporte de carga y los tributos que recaen sobre la misma. Por lo tanto, se puede afirmar que toda empresa que realice este tipo de actividad, y que no se encuentre exenta de tributar, tiene la obligación de contribuir al estado mediante el pago de los impuestos que recaigan sobre estas empresas al configurarse el hecho imponible. Esto último dependerá del impuesto que se esté analizando, ya que cada tributo define un hecho y su base imponible. Al acotarse este trabajo al análisis de cuatro impuestos diferentes, cada uno de ellos dispondrá lo suyo. Es importante tener en cuenta que la selección de los impuestos a analizar, se realizó considerando que los cuatro tributos gravan una única actividad desde diferentes ángulos, como se detallará posteriormente. Se aclara al lector que primeramente se estudiarán aquellos que corresponden a la provincia de Córdoba y su municipalidad, para finalmente compararlos con impuestos similares en otras provincias.

Debido a que la presente investigación se basa en preceptos constitucionales, en ningún momento se abordará un tema sin respaldo de lo que dicta la Ley Suprema Argentina y las Constituciones Provinciales que correspondan. Se tendrán en cuenta los análisis de doctrinarios constitucionalistas que guiarán el correcto análisis de estas normas rectoras.

² Catalina García VIZCAÍNO, “Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Tomo I, 2ª edición, Editorial Despalma, Buenos Aires, Año 1999, p.219.

³ Hector B. VILLEGAS, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Despalma, Buenos Aires, Año 1995, ps. 68 y 281/3.

El poder tributario (o potestad tributaria) constituye una de las manifestaciones del poder del imperio estatal. Consiste en la facultad que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. En todo momento se debe respetar lo dictado por la Constitución Nacional, principalmente su art. 75, inc. 2, que define las diferentes potestades para imponer tributos e incorpora el sistema de coparticipación federal. Esto último no será objeto de estudio del presente por exceder a su temática.

Luego se abocará de lleno al tema de autonomía municipal, describiendo las diferentes tesis existentes con respecto a tal régimen. Con respecto a las potestades tributarias a nivel municipal, es necesario considerar los arts. 5, 123 y 129 de la C.N. que establecen el principio de la autonomía municipal; a tal efecto, cada provincia, en su Constitución, debe asegurar esa autonomía “reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero” (art.123 de la CN). Esta consagración de la autonomía municipal fue incorporada a la C.N. en la reforma del año 1994; antes de esa reforma, se sostuvo que los municipios podían ejercer las facultades comprendidas en la competencia trazada por las provincias y por la Nación, según el caso, respecto de actividades cumplidas y cosas situadas dentro de su ámbito jurisdiccional. La Corte Suprema reconoció autonomía formal a los municipios en “*Rivademar, Ángela Martínez Galván de, c. Municipalidad de Rosario*”, del 21/3/89, afirmando este principio tan importante para el ámbito municipal.⁴

Para la elaboración del presente trabajo se ha escogido el libro “Tributos municipales. Efectos distorsivos sobre las actividades empresariales”⁵, de Germán Luis Gianotti, que intenta aislar e identificar el componente impositivo diferencial a nivel estadual y local a que está sometida la actividad empresarial en los municipios analizados. En otras palabras, se analiza cómo juegan los impuestos en los costos empresarios. Se consideró este marco teórico el más pertinente a la temática planteada en el presente trabajo, ya que se refiere a los tributos municipales, especialmente aquellos que gravan o inciden en forma directa sobre las actividades empresariales, proyectando dichas cargas públicas conflictos y distorsiones sobre las mismas. La tesis presentada en este libro, no deja de tener en cuenta la forma de organización del Estado Federal del país para encarar el tema de una manera sistemática, partiendo del presupuesto que otorga una acción de gobierno coordinada entre los distintos niveles de gobierno (nación, provincias y municipios). Lo que se cuestiona es la deficiencia legislativa y el desorganizado accionar de los distintos fiscos municipales, lo cual se comparte, que torna ineficiente el desempeño de las actividades empresariales, lo que también influye en el crecimiento económico y prosperidad del país.

La tesis adoptada, con respecto a la naturaleza jurídica del municipio, es la denominada “relativa” que lo define como dotado de una autonomía que no es plena o total, sino limitada por el poder de las provincias, como bien lo manda la Constitución Nacional en su artículo 123.

Definidas las potestades tributarias que le corresponden a las provincias y municipios de la República Argentina, se desarrollarán los impuestos objetos de estudio: “Impuesto a los Ingresos Brutos” e “Impuesto Automotor”, a nivel provincial; “Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios” y “Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares”, a nivel

⁴ Hector B. VILLEGAS, ob. cit., ps. 68 y 281/3.

⁵ Germán Luis GIANOTTI, “*Tributos municipales. Efectos distorsivos sobre las actividades empresariales*”, Editorial La Ley, Ciudad de Buenos Aires, Año 2002.

municipal. Para este análisis se estudiarán los Códigos Tributarios Provincial y Municipal, las leyes impositivas vigentes de cada jurisdicción, y toda otra normativa que sea pertinente⁶. Un análisis coherente entre las diferentes normas permitirá comprender mejor la creación del tributo, la forma de liquidación, su legalidad y la implicancia que tienen sobre las personas jurídicas que realicen una actividad comercial.

Por último, es importante destacar que todo el trabajo de investigación se limita al período 2007.

Siendo éste un estudio que intenta contribuir tanto al sistema financiero público como a los sectores financieros privados, se tratará de ponderar las diferentes posturas para lograr un beneficio a ambos sectores, procurando en todo momento el crecimiento de la economía y el bienestar social. Por eso es que se evaluarán las imposiciones actuales y sus consecuencias, para proponer una armonización razonable que evite la superposición de impuestos y su consecuente perjuicio para los que llevan a cabo actividades económicas.

⁶ Los impuestos analizados tienen una forma particular de liquidación, la cual será analizada para una mejor comprensión de su mecanismo. Vale decir que, se tendrá en cuenta el Convenio Multilateral del año 1977 y lo establecido para la liquidación del impuesto a los vehículos, tanto a nivel provincial como municipal.

3. METODOLOGÍA

El diseño de investigación es un bosquejo que actúa como estrategia lógica de una investigación. Ya se ha identificado el objeto de estudio, se ha definido un marco teórico, y a continuación se definirá la modalidad escogida para llevar a cabo el presente trabajo.

Se estima adecuado diseñar una investigación experimental, ya que se conocen los comportamientos y relaciones de las principales variables y se pueden controlar los factores y variables contextuales.

Para definir un perfil de investigación se debe tener en cuenta el fenómeno a estudiar, el conocimiento que se dispone sobre el fenómeno y las principales variables implicadas, y la factibilidad técnica, temporal y espacial para efectivizar la investigación. Por lo definido, se enmarca el presente trabajo en un perfil descriptivo-explicativo; ya que se describirá el objeto de estudio, mediante el estudio del mismo, en una circunstancia temporal y espacial determinada, y también se pondrá a prueba la hipótesis planteada.

Los instrumentos de investigación a utilizar son numerosos, pero los principales serán:

- Recolección de datos: Normativa vigente, desde diferentes perspectivas (fiscal, constitucional).
- Lectura de bibliografía: Se utilizará la bibliografía descrita en la parte final del presente trabajo.
- Reuniones con el Gerente General de la Cámara Empresarial de Autotransporte de Carga para tratar el impacto económico que sufren las empresas transportistas por la múltiple imposición que sufren, a nivel provincial y municipal.
- Relevamiento de tablas de valores utilizadas para determinar la base imponible de los tributos analizados.
- Relevamiento de precios corrientes de mercado de diferentes modelos de vehículos (a los fines comparativos).
- Otros que se estimen pertinentes durante el desarrollo del trabajo.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO. POTESTADES TRIBUTARIAS.

1. Derecho tributario

Primeramente, es necesario proporcionar al lector las definiciones más importantes sobre los conceptos que integran el derecho tributario, para introducirlo en la temática de fondo del presente trabajo.

Los objetivos de la presente investigación están íntimamente relacionados con los aspectos formales y materiales de los tributos que el estado impone gracias a su poder de imperio. La rama del derecho que estudia el conjunto de normas que regulan estos tributos es el derecho tributario.

El derecho tributario constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad, que funciona concatenado en un grupo orgánico y singularizado, que a su vez está unido a todo el sistema jurídico nacional⁷. Así lo define al derecho tributario Héctor Villegas, para concluir que éste es autónomo tanto didáctica como funcionalmente. Seguidamente enumera las características específicas y comunes de la mencionada rama del derecho, que se definen a continuación⁸:

1. Coacción en la génesis del tributo: El objeto de la pretensión surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide *unilateralmente* crear a los individuos obligaciones que éstos no asumieron voluntariamente. Luego del momento genésico, la potestad tributaria se agota en todo cuanto implique actos de compulsión contra el individuo para obligar al pago. Subsiste la coacción, pero ésta es la coacción inherente a todas las normas que imponen obligaciones.

2. Coacción normada: La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. La potestad tributaria se convierte, entonces, en facultad normativa, es decir, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos. El tributo queda sujeto al principio de legalidad, el que origina las siguientes consecuencias:

- I. *Tipicidad del hecho imponible*. El hecho o situación tomado como hipótesis condicionante de la obligación tributaria, debe estar señalado con todos sus elementos componentes y debe permitir conocer con certeza si desde el punto de vista descriptivo, determinada circunstancia fáctica cae o no dentro de lo tributable.
- II. *Distinción de tributos en género y en especie*. La tipicidad del hecho imponible permite distinguir en sí, a los tributos tanto *in genere* (impuestos, tasas y contribuciones especiales) como *in specie* (diversos impuestos entre sí).

⁷ Hector B. VILLEGAS, ob. cit., p. 153.

⁸ VILLEGAS, ob. cit., p. 153-158.

- III. *Distribución de potestades tributarias entre Nación y provincias.* Los distingos precedentes tienen importancia en cuanto a la distribución de potestades tributarias entre Nación y provincias en los países con régimen federal de gobierno, y también en cuanto a las potestades tributarias de los municipios.
- IV. *Analogía.* No es aplicable para colmar lagunas que se produjesen con respecto a los elementos estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de fijación del quantum), ni es tampoco aplicable con respecto a exenciones.
- V. *Retroactividad.* Tampoco es admisible (no obstante las desviaciones legislativas y jurisprudenciales al respecto) la aplicación retroactiva de la norma que establece el tributo con respecto a ninguno de sus elementos estructurales. La doctrina sostiene correctamente que sólo se cumple el principio de legalidad tributaria si el particular conoce de antemano tanto su obligación de tributar como los elementos de mensuración.
- VI. *Indisponibilidad del crédito tributario.* Surge asimismo de la legalidad la indisponibilidad para el Estado de los derechos subjetivos emergentes del vínculo obligacional. Frente a un hecho imponible realizado y comprobado, el Estado no está facultado para decidir si cobra o no el tributo según ponderación de circunstancias, de oportunidad o conveniencia. Tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas, aceptar sustitución de deudores, salvo que una norma expresa lo autorice a ello.

3. Finalidad de cobertura del gasto público: La finalidad del cobro coactivo normado es la cobertura del gasto público, cobertura ineludible, por cuanto el gasto tiende a la satisfacción de las necesidades públicas, que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia.

Dado entonces que la finalidad de los cobros coactivos normados (tributos) es económico (cubrir gastos públicos con medios escasos en relación a necesidades públicas numerosas), también debe tener base económica el criterio de graduación del aporte individual.

De tal circunstancia surge otro fundamental principio del derecho tributario: el de la capacidad contributiva.

4. Capacidad contributiva: El criterio de graduación del aporte de los individuos al gasto público es su capacidad contributiva. En virtud de este principio, todas las situaciones y hechos a los cuales se vincula el nacimiento de la obligación tributaria, deben representar un estado o movimiento de riqueza. Es cierto, entonces, que se toman como datos de hecho fenómenos económicos.

Pero lo económico pasa a ser jurídico cuando los derechos positivos de casi todos los modernos Estados de derecho contienen normas que imponen una sustancial limitación a la potestad tributaria; v. gr., tributación sobre la base de la capacidad contributiva, dejándose al legislador decidir “cómo”, “cuándo” y en “qué medida” los particulares presentarán tal aptitud.

Descriptas las principales características del derecho tributario, se concluye que el objeto principal de estudio es la obligación tributaria que deriva de la relación jurídica tributaria principal, distinguible de toda otra relación jurídica. Entonces, no es suficiente el

análisis de esta última, sino que es necesario considerar las normas regulatorias de las diferentes relaciones jurídicas que se crean *en torno* a ella. Esto ayudará a comprender mejor el ámbito de aplicación de los impuestos, enmarcándolo en un espectro más abarcativo de la realidad jurídica creada por esta situación.

Así, se puede dividir el derecho tributario en diferentes ramas según el objeto de estudio⁹:

El derecho tributario material: Contiene las **normas sustanciales** relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos y cómo se extingue; examina cuáles son los diferentes elementos: sujetos, objeto, fuente y causa, así como sus privilegios y garantías.

El derecho tributario formal: Estudia todo lo concerniente a la **aplicación de la norma material al caso concreto** en sus diferentes aspectos; analiza especialmente la determinación del tributo.

El derecho procesal tributario: Contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos.

El derecho penal tributario: Regula jurídicamente lo concerniente a las infracciones fiscales y sus sanciones.

El derecho internacional tributario: Estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto.

El derecho constitucional tributario: Estudia las normas fundamentales que **disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria** y que se encuentran en las cartas constitucionales de aquellos países en que éstas existen. También se ocupa de la delimitación y coordinación de potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal.¹⁰

Lo que servirá analizar, a los fines del presente trabajo, serán las ramas del derecho tributario material, formal y constitucional. La primera de éstas será de utilidad para determinar los diferentes elementos de los tributos estudiados. La segunda, es la de mayor importancia porque define la forma en que se determinará el impuesto a pagar y demuestra el impacto “cuantitativo” que recae sobre el sujeto pasivo. Por último, se estudiará al derecho tributario en su faz constitucional para contemplar todo lo relacionado con la ley suprema nacional y sus máximos preceptos regulatorios de la realidad jurídica tributaria.

1.1. Derecho Tributario Material

Como se dijo anteriormente, esta rama del derecho tributario prevé los aspectos sustanciales de la relación jurídica que se conforma entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo.

Se puede describir de la siguiente manera la mecánica de tributar: el estado, por su facultad de coacción, impone unilateralmente la obligación de ingresar una determinada cantidad de dinero a sujetos que se configuren dentro de las circunstancias fácticas que disponga el estado. Esta relación jurídica que se crea entre el Estado y el sujeto pasivo, crea una obligación crediticia a éste último a favor del primero.

⁹ VILLEGAS, ob. cit., p. 163.

¹⁰ Observación: El resaltado me pertenece.

La relación jurídica mencionada es el “*vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación*”¹¹. Si analizamos detalladamente esta definición, se puede ver que hay dos componentes centrales: Primero, la circunstancia fáctica que se debe configurar para entablar ese vínculo jurídico, es decir, el hecho imponible; y segundo, la consecuencia jurídica que trae aparejada esta situación, que sería el mandato de pago del tributo.

Cabe aclarar que el ejercicio de la potestad tributaria se agota en el momento que se emana la ley impositiva, cuyos destinatarios son los ciudadanos en general. Es decir, cuando el Estado aplica esta normativa a integrantes particulares de la comunidad, recién ahí se configura la relación jurídica tributaria que tiene un sujeto activo y un sujeto pasivo.

A continuación se describirán los elementos de la relación jurídica tributaria principal, para un cabal entendimiento de la misma¹²:

- **Sujeto activo:** El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria (Poder Legislativo), es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del *vinculum iuris* tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos (Poder Ejecutivo).
- **Sujeto pasivo:** Se puede considerar una división tripartita entre los sujetos pasivos; los que Villegas define así: a) “*contribuyente*” es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo; b) “*sustituto*” es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria; y c) “*responsable solidario*” es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.
- **Objeto:** El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo a favor del sujeto activo, es decir, el tributo.
- **Causa:** Numerosos doctrinarios consideran a este elemento como integrante de la obligación tributaria. Villegas adhiere a la postura del rechazo de la “causa” como parte de dicha obligación¹³.
- **Hecho imponible:** Es la hipótesis legal condicionante tributaria y debe estar descrita por la norma en forma completa, ya que es “tipificadora” del tributo, es decir, permite diferenciar a los tributos *in genere* (tasas, contribuciones especiales o impuestos) y también *in specie* (diversos impuestos, tasas o contribuciones entre sí). Debe contener en forma indispensable los siguientes elementos: a) “*aspecto material*”: la descripción objetiva de un hecho o situación; b) “*aspecto personal*”: los datos necesarios para individualizar a la persona que realice el hecho o encuadre en la hipótesis; c) “*aspecto temporal*”: el momento en que debe

¹¹ VILLEGAS, ob. cit., p. 246.

¹² VILLEGAS, ob. cit., Capítulo IX.

¹³ Ob. cit., p. 271. Villegas cita a Giannini que opina que admitir la capacidad contributiva como causa sería dar pie al intérprete para declarar inválida la obligación tributaria cuando no la considerase adecuada a la capacidad contributiva.

configurarse el hecho imponible; d) *“aspecto espacial”*: el lugar donde debe acaecer dicho hecho.

Los impuestos objetos de estudio del presente trabajo se describirán teniendo en cuenta cada uno de los elementos descritos en este apartado, ya que definen los caracteres imprescindibles de una relación jurídica tributaria, causante de las cargas impositivas a soportar por las empresas que realizan la actividad del transporte de carga, provocando una suba en sus costos y su consiguiente disminución de utilidades.

El desarrollo de este tema también nos permitirá distinguir cada elemento de las relaciones tributarias principales que se entablan entre las empresas de transporte de carga y el fisco, provincial y municipal, y que determinan obligaciones tributarias para las empresas. Comprobados estos elementos en cada uno de los impuestos, se podrá afirmar si este tipo de empresas tienen o no la obligación de tributar los impuestos provinciales (impuesto a los ingresos brutos y automotor) y los impuestos municipales (contribuciones que inciden sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, y las contribuciones que inciden sobre los vehículos automotores).

1.2. Derecho Tributario Formal

Tal como se definió en el apartado anterior, el derecho tributario material determina cómo se origina la obligación fiscal, dice cuál es el hecho o circunstancia que hace nacer dicha obligación, quién debe pagarla y cuándo. Es decir, proporciona las normas de un derecho sustantivo.

En complemento, el derecho tributario formal *“suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido”*¹⁴. Es decir, éste constituye el derecho adjetivo que proporciona las reglas de aplicación del derecho sustantivo. Tal como dice Villegas¹⁵: No pueden existir normas *“actuantes”*, si no existen normas *“actuables”*.

Dentro de esta rama del derecho tributario se encuentran las normas que regulan la actuación del organismo fiscal. Por ejemplo, las tareas cualitativas y cuantitativas previas a la percepción de los tributos. Corresponde al fisco realizar todo lo que corresponda para lograr su único fin: pagar el impuesto determinado en tiempo y forma.

También encontramos normas emanadas por el fisco que establecen, por ejemplo, la forma de liquidación de los impuestos y su presentación para el posterior pago. Si se observan cuáles son los *“débitos instrumentales”*¹⁶ que habitualmente exige el organismo fiscal a las persona, se concluye que hay de diversos tipos y características, y son generalmente de hacer, no hacer o soportar. Un ejemplo de cada una de estas últimas sería: de hacer, concurrir a una citación fiscal; de no hacer, conservar ciertos documentos por el plazo que mande la ley; y de soportar: permitir que sean inspeccionados los libros de contabilidad por inspectores fiscales.

Uno de los aspectos más importantes a considerar es la determinación tributaria como parte del derecho tributario formal. Se define a ésta como *“el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y*

¹⁴ VILLEGAS, ob. cit., p. 325.

¹⁵ Ob. cit.

¹⁶ Denominación adoptada por Villegas. Ob. cit., p. 326.

*cuál es el importe de la deuda (“quantum debeatur”)*¹⁷. Este es un procedimiento que se estipula en la ley 11.683 (Ley de Procedimiento Tributario) y no es discrecional. Para considerar la legalidad de una determinación impositiva, es necesario cumplir con las reglas que dicta el organismo fiscal; ya que ésta es un acto administrativo y será impugnado de no cumplir con las formas exigidas.

Existen varias formas de llevar a cabo la “determinación impositiva”:

- En nuestro sistema jurídico vigente, prevalece como norma general la determinación por el sujeto pasivo o “declaración jurada”¹⁸. Por ejemplo, la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado.
- También existen “determinaciones de oficio”¹⁹, realizadas por el fisco cuando tal procedimiento es establecido por ley, cuando una declaración jurada no es presentada por el sujeto pasivo, o bien, cuando una declaración jurada es impugnada por errores de cualquier tipo o por falta de algún elemento de verificación. Por ejemplo, la determinación del impuesto inmobiliario.
- Por último, debe mencionarse la “determinación mixta”, que efectúa la administración con la cooperación del sujeto pasivo. Este último es quien aporta los datos, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal. Por ejemplo, la determinación del impuesto aduanero o el impuesto automotor.

Es un tema discutido el momento de nacimiento de la obligación tributaria. Muchos consideran que la determinación tiene “carácter constitutivo”, es decir que es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto. En la posición opuesta se encuentran quienes sostienen que la misma tiene “carácter declarativo” y por tanto no es necesario dicho acto administrativo, ya que la obligación *nace* al configurarse el hecho imponible²⁰.

Se considera más adecuada la segunda de las teorías mencionadas, ya que recepta de la realidad un hecho ya configurado. Las normas impositivas establecen los diferentes elementos necesarios para que se perfeccione la relación jurídica tributaria. Estas normas definen un “hecho imponible”, por ejemplo: el ejercicio habitual de la actividad comercial, por lo que esta circunstancia se cumple cuando se ejerce habitualmente esa actividad, creando innegablemente una relación jurídica tributaria, ya que se configura en sujeto pasivo dicha relación quien realice este tipo de actividad.

Este tema es de máxima relevancia para analizar correctamente el modo de liquidar el impuesto automotor, tanto provincial como municipal, ya que existen distintas modalidades para hacerlo de acuerdo a cada nivel de gobierno. Tal como se investigó, este impuesto a nivel provincial utiliza tablas de valores de referencia de un organismo diferente al consultado por los entes municipales²¹.

La situación descrita en el párrafo anterior trae aparejada una complejidad administrativa para las personas que tienen la obligación de tributar el impuesto automotor en la provincia de Córdoba y en la municipalidad de su ciudad capital, ya que deben calcular sus costos impositivos para un impuesto de “idéntica base imponible”, pero teniendo en

¹⁷ Ob. cit., p. 329.

¹⁸ Lo afirman así la ley 11683 (Art. 11) y los códigos tributarios provinciales.

¹⁹ Ley 11683, art. 16.

²⁰ VILLEGAS, ob. cit., p. 333.

²¹ Ver Capítulo III.

cuenta diferentes valores referenciales. Se podría afirmar que esto ocasiona un conflicto normativo y es necesario armonizar lo que dicta el “impuesto automotor” a nivel provincial con lo que dicta a nivel municipal la “contribución que incide sobre los vehículos automotores”. Esto se demostrará a lo largo de este trabajo, y es la intención del mismo proponer un sistema que permita una fácil liquidación de los impuestos y el mínimo perjuicio económico para quienes perfeccionan un mismo hecho imponible, y deben contribuir al estado, al nivel provincial y municipal, contemplando diferentes formas de liquidación, con diferentes tasas, con diferentes bases imponibles, ante diferentes organismos estatales, etc.; ocasionando todo esto un costo excesivo sobre las empresas e impidiendo un óptimo desenvolvimiento en el sistema económico.

1.3. Derecho Tributario Constitucional

Si bien se estableció que el derecho tributario constitucional es una rama del derecho tributario, vale decir que también es una rama del derecho constitucional que tiene como objeto al tributo.

“El derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existe. Estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (nación o ente central y provincias o estados federados)”²². Es decir, que contiene todas las normas que regulan el ejercicio de las potestades tributarias que tiene el Estado gracias a su poder de imperio.

Las potestades tributarias se *subordinan* a las normas constitucionales, normas de grado superior a las normas legales que prevén las concretas relaciones tributarias. Esto sucede en la República Argentina al ser un país cuya constitución es inviolable y rígida, en el sentido de que no se puede modificar con el mismo procedimiento utilizado para sancionar una ley ordinaria. Esto impide que la Ley Suprema sea vulnerada fácilmente y proporciona una cierta seguridad jurídica que perdura en el tiempo.

Toda norma tributaria emanada del poder legislativo debe estar revestida de legalidad para que sea respetada y tenga efectiva vigencia. Para eso, las normas constitucionales deben ser respetadas, sin excepción alguna, por el órgano creador de leyes impositivas. Esto permite que se pueda ejercer control de constitucionalidad sobre estas últimas, por parte del poder judicial, asegurador de la supremacía de la Constitución Nacional.

2. Potestades tributarias

La potestad tributaria es la facultad del Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas que configuren el hecho imponible y que estén sometidas a su competencia tributaria territorial. Esto es lo que puede resumirse de lo desarrollado anteriormente.

El poder tributario (o potestad tributaria) constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal. Consiste en la facultad del Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida.

²² VILLEGAS, ob. cit. p. 185.

Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.²³

Esto importa el poder coactivo estatal de exigir a las personas que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que conlleva el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

Una definición más clara la otorga Villegas: “*la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención*”²⁴. Es decir, la potestad es una “capacidad potencial de obtener...” y no crea por sí misma una obligación tributaria.

Como bien se dijo anteriormente, esta facultad se agota cuando es emanada la ley impositiva, pero recién al aplicarla a determinados individuos o situaciones se crean las relaciones jurídicas tributarias con su consecuente obligación.

El art. 75 de la C.N. establece en su inc. 2 que corresponde al Congreso “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”. Este artículo se encarga de definir las diferentes potestades para imponer tributos e incorpora el sistema de coparticipación federal. Este último tema no es objeto de estudio del presente trabajo, pero no se tiene que perder de vista que se consideran dos temas fundamentales en las relaciones intergubernamentales: la asignación de funciones o responsabilidades de gasto, y la asignación de fuentes tributarias. Esta norma sienta las bases del sistema tributario vigente en Argentina, el que se complementa con otras normas de nuestra Ley Suprema y se puede esquematizar de la siguiente manera²⁵:

Facultades impositivas del gobierno federal:

- a) Exclusivas y que ejerce en forma permanente: *tributos indirectos externos o aduaneros* (de importación y exportación); tasas postales –en caso de que se derogue la supresión de la tasa postal del art. 2 del decreto 1187/93, y se la reimplante-; derechos de tonelaje (arts. 4, 9, 75 incs. 1 y 10, y 126). Asimismo, son exclusivas las facultades derivadas de reglar el comercio internacional y el comercio interprovincial (arts. 75, inc. 13), y lo atinente a la Capital Federal, sin perjuicio de su autonomía (arts. 75, inc 30, y 129).
- b) Concurrentes con las provincias y que ejerce en forma permanente: *tributos indirectos internos* –al consumo, a las ventas, a los servicios- (arts. 4, 17 y 75, inc 2). Además, respecto de los establecimientos de utilidad nacional, la Nación dicta la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de éstos, sin perjuicio de los poderes de policía e imposición de las provincias y municipios, con la salvedad del art. 75, inc. 30, de la CN.
- c) Con carácter transitorio y al configurarse las situaciones excepcionales previstas: *tributos directos* (Art. 75, inc 2), que pueden ser exclusivos o superponerse a otro

²³ García VIZCAÍNO, ob. cit., Tomo I, ps. 224-225.

²⁴ VILLEGAS, ob. cit. p. 186.

²⁵ García VIZCAÍNO, ob. cit., Tomo I, ps. 238.

provincial, salvo disposición en contrario de la ley-convenio que rijan la coparticipación.

Facultades impositivas de las provincias:

- a) Exclusivas y que ejercen en forma permanente: *tributos directos* (arts. 121 y 126).
- b) Concurrentes con la Nación y en forma permanente: *tributos indirectos internos* (arts. 75, inc 2, 121 y 126), y ciertas facultades locales respecto de los establecimientos del art.75, inc 30, de la CN.

Establecido el régimen mencionado, y en relación al objeto de estudio del presente trabajo, se concluye que es una potestad provincial imponer el “Impuesto a los Ingresos Brutos” y el “Impuesto Automotor” en su territorio. En este marco, no se debe olvidar que la actividad analizada se caracteriza por ser interjurisdiccional, lo que la enmarca dentro del Convenio Multilateral del año 1977 a los fines de tributar el Impuesto a los Ingresos Brutos.

2.1. Límites de la potestad tributaria

Hay que imaginarse que en los orígenes del tributo, éste producía una sensación de violencia hacia los individuos de la comunidad, ya que se les estaba “exigiendo” que le den al estado una porción de sus recursos. Una de las posibles soluciones a este malestar de las personas, era garantizar sus derechos para que esa supremacía estatal no los perjudique de manera excesiva. Así, se llegó a incorporar en la constitución nacional ciertas garantías para los ciudadanos que funcionaban como limitadoras de ese poder imperante.

El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley. Esa potestad, entonces, se transforma y empieza a concebirse como la facultad estatal de dictar “normas jurídicas objetivas” que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.²⁶

Así, se tienen varios principios que garantizan una potestad tributaria limitada, de los cuales caben citar los siguientes²⁷:

- Principio de legalidad o reserva: la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. Constituye el *límite formal* respecto al sistema de producción de esas normas.
- Principio de capacidad contributiva: constituye el *límite material* en cuanto al contenido de la norma tributaria.

El control jurisdiccional que se explicó anteriormente también constituye un límite a dicha potestad, ya que intenta disciplinar la facultad de crear unilateralmente tributos por parte del Estado. Recuérdese que nuestro país cuenta con un poder judicial que se encarga de evaluar la legalidad de la norma controvertida, pero siempre en casos concretos. Es decir, no se puede declarar la inconstitucionalidad de una norma tributaria *per se* y dejarla de aplicar, sino que dicho control se limita al caso planteado.

El Poder Judicial federal tiene competencia de revisión constitucional en cuanto a los tributos sobre los cuales la Nación legisla, ya sea por facultades constitucionales propias o que las provincias han delegado; y el Poder Judicial provincial es quien juzga sobre la constitucionalidad de los gravámenes provinciales y municipales.

²⁶ VILLEGAS, ob. cit., p. 187.

²⁷ Ídem anterior.

2.1.1. Legalidad

Como se afirmó, la legalidad constituye el límite formal de la potestad tributaria que tiene el Poder Legislativo. Se necesitan normas “legales” para hacer uso de dicha facultad, sino perderían vigencia.

Llevando este concepto a la aplicación de los tributos, este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca: “*nullum tributum sine lege*”. Constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en virtud de lo cual se necesita esa ley que emana según procedimientos establecidos en la Constitución Nacional y que los llevan a cabo el órgano legislativo.

Los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo²⁸.

El art. 17 de la C.N. consagra este principio dictando lo siguiente: “***La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie***”.²⁹

Este artículo introduce un nuevo fundamento a este principio, que es el de la protección constitucional otorgada a los contribuyentes en su *derecho de propiedad*, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.

El principio de reserva es también afirmado por el art. 19 de la C.N. que dicta lo siguiente: “***Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe***”.³⁰

Entonces, no quedando duda sobre la necesaria ley previa a la imposición tributaria, se puede afirmar que los cuatro tributos analizados en este trabajo cumplen con este principio, ya que todos ellos son creados por ley. Para confirmarlo, se enuncian a continuación los elementos básicos y estructurantes del tributo que *debe* contener una ley para ser válida, elementos que contienen las normas creadoras de los tributos analizados:

- Configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria.
- La atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado.

²⁸ VILLEGAS, ob. cit., p. 190.

²⁹ Observación: El resaltado me pertenece.

³⁰ Observación: El resaltado me pertenece.

- La determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento de hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable).
- Los elementos necesarios para la fijación del *quantum*, es decir, base imponible y alícuota.
- Las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.

Lo que se analizará es el *quantum* de los mencionados impuestos, para determinar si viola o no el derecho de propiedad consagrado en la Ley Suprema argentina³¹.

Al analizar las normas impositivas creadoras de los tributos bajo análisis, se determinará si ellas cumplen o no con los mandatos legales de orden superior. Si bien se afirma que dichas normas son válidas formalmente, solo se podrá determinar su constitucionalidad o inconstitucionalidad cuando se analicen las mismas en relación al marco normativo vigente del país.

2.1.2. Capacidad contributiva

Se dijo anteriormente que la capacidad contributiva constituye el límite material de la potestad tributaria estatal, con respecto al contenido de la norma tributaria. Esto garantiza el derecho de propiedad ya mencionado, justicia y razonabilidad.

Ésta es la temática central de la presente investigación. Un impuesto debe ser justo, equitativo y razonable, lo que no se cumple en la práctica, en relación a los cuatro impuestos analizados. Los impuestos provinciales escogidos para este trabajo³² tienen similares bases y hechos imponibles que los impuestos municipales. Esta situación ocasiona una sobrecarga fiscal para quienes contribuyen al Estado mediante el pago de esos tributos.

Si se logra demostrar que el impuesto automotor y las contribuciones sobre los vehículos automotores, en conjunto, causan perjuicios financieros a las empresas de transporte de carga, se entenderá el problema *constitucional* que trae aparejado esta situación. Es un problema de esa característica porque se violan garantías que la Constitución Nacional establece justamente para limitar el uso abusivo del poder tributario estatal.

La ley suprema reconoce a los tributos como recursos que impone el Estado para subsistir y cumplir con sus objetivos; pero, al tratarlos, utiliza una terminología que define la intención de los constituyentes³³:

- a) En el art. 4 establece: “...contribuciones que **equitativa** y **proporcionalmente** a la población imponga el Congreso general...”.
- b) El art. 16 dicta que “...la **igualdad** es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Estos tres términos resaltados se relacionan mutuamente, permitiendo llegar a la siguiente conclusión: la *igualdad* a que se refiere la Constitución como “base” del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. Este concepto se complementa con el de *proporcionalidad*, que se refiere a la

³¹ Art. 17 C.N.

³² Ver Capítulo III.

³³ Artículos de Constitución Nacional Argentina.

cantidad del patrimonio o riqueza gravada. Por último, el concepto de *equidad* refuerza los conceptos anteriores, ya que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable.

Villegas realiza una descripción clara y precisa de las implicancias fundamentales de la capacidad contributiva³⁴:

- 1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.
- 2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.
- 3) No puede seleccionarse como hechos impositivos o bases impositivas, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- 4) 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 está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Resumiendo, este principio representa la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes argentinos. Funciona como garantía defensiva de los contribuyentes ante posibles desigualdades arbitrarias u abusos de poder estatal.

Otro aspecto importante a tener en cuenta para comprender la tesis planteada a lo largo de este trabajo, es el de la *no confiscatoriedad*. La Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación³⁵. Los tributos no pueden, por vía indirecta, hacer ficticias tales garantías constitucionales.

Existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada.

Si se considera a la capacidad económica de un individuo como la real posibilidad de poder ser disminuida patrimonialmente, pero sin destruirla, los excesos tributarios violarían este principio y configurarían confiscación, constitucionalmente *prohibida*.

La Corte Suprema ha sostenido que “...un tributo adquiere carácter confiscatorio y por ende incompatible con el derecho de propiedad, cuando de la prueba rendida en la causa surja la absorción por el Estado de una **parte sustancial** de la renta o del capital gravado³⁶”³⁷. Lo resaltado en negrita es una cuestión que va a depender de la situación concreta.

³⁴ VILLEGAS, ob. cit., p. 199.

³⁵ Ver art. 14 y 17 C.N.

³⁶ C.S.J.N., “Gómez Alzaga, Martín Bosco c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad”, 21/12/1999 (T. 322, P. 3255); entre otros muchos.

³⁷ Observación: El resaltado me pertenece.

La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según fines económico-sociales de cada impuesto. Es prudente y razonable que la constitución no especifique un límite fijo, ya que es preferible que se lo analice y determine según el caso.

También ha dicho la Corte Suprema nacional que es confiscatorio lo que excede del límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa, ni valiéndose de los impuestos³⁸.

La Constitución Nacional tutela la propiedad privada desde diferentes ángulos, uno de los cuales es el de ejercer toda industria útil y lícita. En el caso de este trabajo, ese ejercicio es el que deben procurar las empresas de transporte de carga. Entonces, si se desprotege la propiedad privada en general, o se coarta en grado insuperable el libre ejercicio de actividades útiles y lícitas, o se aplican gravámenes contradictorios con el interés general, sería necesario *modificar* la C. N., o bien, *violarla*. Esta última alternativa es la que, en la mayoría de los casos se configura, debido a la ambición de recaudar impuestos a cualquier costa, ignorando o violando lo que dicta el máximo ordenamiento jurídico argentino.

Cuando el exceso mencionado se produce no por un tributo puntual, sino por la presión que ejerce sobre el contribuyente el conjunto de tributos que lo alcanzan, se está en presencia de una confiscación por una suma de tributos. No se trata aquí de una “superposición” impositiva, sino de la “conurrencia” de diversos gravámenes que hace excesiva la carga tributaria a soportar por los contribuyentes. Esta situación provoca la exclusión del contribuyente del mercado.

Lo descripto en el párrafo anterior es lo que se quiere demostrar con esta investigación. Se intentará cuantificar, en términos porcentuales, esa sobrecarga impositiva para demostrar que las empresas de autotransporte de carga la sufren, optando, en la mayoría de los casos, por la reubicación de los establecimientos comerciales y de la flota con la que cuentan.

Esto produce desventajas para ambos sectores económicos: por un lado, las empresas privadas se ven obligadas a reubicarse (a los fines del impuesto automotor/contribución sobre vehículos) o a evaluar estratégicamente sus formas de ventas (a los fines del imp. a los ingresos brutos/contribución que incide en las actividades comerciales); y por otro lado, el sector público recauda menos dinero para cumplir sus fines.

³⁸ C.S.J.N., “Mario Sáenz c. Prov. de Buenos Aires”, Año 1942 (Fallos 193:373).

CAPÍTULO II

LAS PROVINCIAS Y LOS MUNICIPIOS.

AUTONOMÍA MUNICIPAL.

En el presente capítulo se analizarán conceptos jurídicos referidos a la organización administrativa del Estado. En primer lugar se analizará el sistema de descentralización adoptado por la República Argentina para cumplir con las diversas funciones del estado, mediante entidades autárquicas.

Con el fin de lograr definir cada nivel de gobierno estudiado, provincial y municipal, se utilizarán los conceptos definidos de derecho tributario en su faz constitucional para determinar su naturaleza jurídica y las potestades tributarias que les corresponden, según las normas constitucionales de nuestro país y de las provincias³⁹.

Finalmente, se ahondará sobre el tema de “autonomía municipal”, propia de los municipios argentinos y su implicancia en términos impositivos.

Todo lo desarrollado en el presente capítulo servirá de base conceptual para los capítulos siguientes, logrando una coherencia contextual a lo largo de la investigación. No hay que perder de vista que éste es un estudio jurídico-tributario, enfocado en el análisis de la concurrencia impositiva de los diferentes niveles de gobierno.

1. El sistema federal argentino. Descentralización de poderes.

Si el poder del Estado es distribuido en su territorio en distintos niveles de decisión, con autonomía de las regiones, zonas o provincias que lo integran, conformando un todo indestructible con partes igualmente indestructibles, estamos en presencia de un *Estado federal o de una federación* cuya característica particular es la descentralización del ejercicio del poder del Estado, en unidades de decisión determinadas a lo largo de su territorio.⁴⁰

A diferencia de la forma unitaria, el poder no se concentra en un solo órgano de decisión y de acción del cual dependa toda la estructura y actividad estatal, sino, que se produce un fenómeno de correlación e integración de competencias y factores de poderes que se identifican como fuerzas centrípetas (de un nivel de gobierno regional o estadual al nacional o central) y centrífugas (que van del orden nacional o central al orden local o provincial) produciéndose una relación de solidaridad, integración, colaboración y coordinación entre las distintas órbitas de gobierno dentro de un marco de equilibrio que evita los abusos o determinaciones centralistas en desmedro de los gobiernos locales. De lo dicho se desprende que existe un reparto de competencias entre los diferentes niveles de gobierno que conforman una federación (provincias y nación).

El signo identificativo del Estado federal lo constituye la descentralización del poder, que se puede conceptualizar expresando que implica la dispersión doble de funciones

³⁹ Ver capítulo I.

⁴⁰ Juan F. BRÜGGE, “Manual de Derecho Constitucional”, Tomo I, Segunda Edición, 1ª reimpresión, Ed. Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1999, p. 192.

y de órganos de decisión del Estado, que dan la perspectiva geográfica de acercar la actividad estatal a las necesidades concretas de las distintas regiones que compartan un país, con iniciativa propia en la determinación de las políticas aplicables en cada caso por parte de las órbitas de los gobiernos locales. Esta es la llamada descentralización política y administrativa de la actividad estatal, es hacer efectiva la división territorial del poder del Estado⁴¹.

Un ente público puede ser centralizado, desconcentrado o descentralizado. La República Argentina se caracteriza por tener entes “descentralizados”. Pero no se deben confundir los conceptos mencionados.

La *centralización* implica que las facultades de decisión están reunidas en los órganos superiores de la administración. En la *desconcentración* se atribuyen partes de competencia a órganos inferiores, pero siempre dentro de la misma organización o mismo ente estatal. La *descentralización* aparece cuando la competencia se ha atribuido a un nuevo ente, separado de la administración central, con personalidad jurídica propia y constituido por órganos propios que expresan la voluntad del ente.

Las características básicas comunes de todos los entes estatales descentralizados son⁴²:

- *Tienen personalidad jurídica propia*: pueden actuar por sí mismos, en nombre propio, estando en juicio como actores o demandados, celebrando contratos en su nombre, etc.
- *Cuentan o han contado con una asignación legal de recursos*: tienen por ley la percepción de algún impuesto o tasa, o reciben sus fondos regularmente del presupuesto general, o por fin, los han recibido en el momento de su creación aunque después se manejen exclusivamente con los ingresos obtenidos de su actividad.
- *Su patrimonio es estatal*: estas entidades son de “propiedad” del Estado, en el sentido de que el Estado central puede eventualmente suprimir el ente y establecer el destino de sus fondos como desee, disponiendo de ellos como propios.
- *Tienen facultad de administrarse a sí mismos*: es una consecuencia lógica de las características anteriores y constituye uno de los datos administrativos típicos de la descentralización. Es la asignación de competencia específica para resolver todos los problemas que plantee la actuación del ente, sin tener que recurrir a la administración central más que en los casos expresamente previstos por sus estatutos.
- *Son creados por el Estado*: en las últimas décadas entró en discusión si el medio idóneo para su creación era una ley formal del Congreso de la Nación o podía serlo un Decreto del Poder Ejecutivo. De acuerdo con la anterior ley de contabilidad, la regla era que debían ser creados por ley excepto las empresas del Estado que por autorización legal expresa podían ser creadas por Decreto. El Congreso de la Nación ha vuelto a ratificar por ley 25.152 el recto principio constitucional y directamente prohíbe al Poder Ejecutivo la creación de entes descentralizados.
- *Están sometidas al control estatal*: no ha de confundirse con control administrativo por el Poder Ejecutivo, que tiende a reducirse. El ámbito y la extensión del control es variable pero pueden señalarse algunos trazos comunes: control del presupuesto

⁴¹ Juan F. BRÜGGE, ob. cit., p. 193.

⁴² Agustín GORDILLO, “*Tratado de Derecho Administrativo*”, Tomo 1, Parte General, 8ª edición, Edición de Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, Año 2003, ps. XIV-2/3/4/5.

(autorización legislativa) y de la inversión, a través de los organismos específicos (Auditoría General de la Nación, SIGEN). En sus relaciones con la administración central y otros entes estatales se rigen invariablemente por el derecho público; en sus relaciones con los particulares pueden regirse parcialmente por el derecho privado en el caso de realizar ciertas actividades comerciales o industriales.

- *Fin:* hay aquí duda respecto a si puede agregarse como característica de las entidades estatales descentralizadas el que éstas persigan un fin público, por oposición a comercial o industrial. En efecto, históricamente el Estado no se ha limitado a realizar sus clásicas actividades públicas administrativas, sino que también invadió en su momento este otro tipo de tareas, algunas de las cuales no han sido nuevamente privatizadas. En consecuencia, no se pueden caracterizar en forma genérica a los entes estatales descentralizados como portadores única y exclusivamente de fines administrativos, sino que se debe admitir la posibilidad de que de hecho efectúen actividades comerciales o industriales.

2. Las provincias: Naturaleza jurídica y potestades tributarias

Según la terminología de la Constitución, tanto el gobierno federal, como los gobiernos de provincia, son autoridades de la Nación. La segunda parte de la C.N., en efecto, comprende a los gobiernos federal y de provincia, y se denomina: “Autoridades de la Nación”.

Ciertas provincias han preexistido históricamente a la Nación⁴³. La Constitución argentina se sancionó en el Congreso Constituyente convocado por esas catorce provincias iniciales (salvo la de Buenos Aires), como su propio preámbulo lo proclama. Normativamente, existen en la Constitución los poderes provinciales, porque quien ejerció el poder constituyente nacional en 1853-1860 así lo dispuso, y conforme él lo estableció. Ese constituyente fue el “pueblo de la Nación Argentina”, como lo dice el preámbulo, y no las provincias, aunque éstas sí convocaron e hicieron elegir a los miembros de la asamblea constituyente⁴⁴.

El nivel normativo de mayor jerarquía del Estado está en la Constitución Nacional, en ella tiene sus fundamentos, sus fines y sus límites el sistema federal. Este último está conformado en base a normas constitucionales que definen los poderes del Estado nacional y de los estados provinciales y sus relaciones.

Es decir, existe un orden supremo, nacional, al que las instituciones locales deben acatamiento, lo que se afirma en el art. 31 de la C.N.: “*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...*”.

Hay una relación de subordinación de las provincias con respecto a la nación, que marcan la supremacía del orden jurídico nacional. El derecho de cada provincia a “dictar para sí una Constitución”⁴⁵, así como de darse “sus propias instituciones locales” y regirse

⁴³ Esas provincias son: Buenos Aires, Santa Fe, Córdoba, Entre Ríos, Corrientes, Salta, Jujuy, Tucumán, San Juan, Mendoza, San Luis, Santiago del Estero, Catamarca y La Rioja).

⁴⁴ Néstor Pedro SAGÜÉS, “*Elementos de derecho constitucional*”, Tomo II, 3ª ed. Actualizada y ampliada, 2ª reimpresión, Editorial Astrea, Buenos Aires, Año 2003, p. 2.

⁴⁵ Art. 5 y 123 C.N.

por ellas⁴⁶, lo es a condición de cumplimentar pautas fundamentales. Ante todo que ese régimen político provincial sea representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional.

Dicha relación de subordinación implica, además, que en las constituciones provinciales, y consiguientemente en las instituciones locales, deberán quedar aseguradas “la administración de justicia, el régimen municipal y la educación primaria”⁴⁷.

Con respecto a las competencias inherentes a las provincias, se pueden mencionar las siguientes⁴⁸:

a) Derecho a un sistema institucional autónomo: el derecho a un sistema institucional propio bajo un sistema representativo republicano, según el art. 5 de la C.N., importa el principal soporte jurídico-institucional de las provincias. Éstas **son estados** y no meramente delegaciones o dependencias administrativas del Estado federal o central.

b) Derecho a la integridad territorial: el territorio de una provincia no puede legalmente desmembrarse; esta integridad del espacio se consagró constitucionalmente como una garantía de que las formaciones políticas y administrativas anteriores a la creación definitiva del Estado federal, en 1853, no serían objeto de parcelaciones, mutilaciones, anexiones o alguna otra forma de deterioro en su unidad geográfica.

c) Derechos de promoción económica: la C.N. reconoce la entidad autónoma de las provincias en materia de legislación constitucional y ordinaria en su propio campo de necesidades y problemas; acorde, por supuesto, con la supremacía del orden nacional que establece el art. 31 de dicha constitución en cuanto a materias de competencia federal se trate.

d) Derecho a celebrar tratados: el art. 125 de la C.N. reconoce la competencia inherente a las provincias de “celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común”.

e) Representación en el Congreso Nacional: conforme las reglas de la Carta Maga, no hay Estado nacional constituido sin la participación de las provincias.

Como ya se mencionó, el art. 5 de la C.N. manda a las provincias “asegurar el régimen municipal”. En principio, la atribución de crear municipios y disciplinar su régimen es competencia provincial, y se puede plasmar de diversos modos; aunque hay un piso mínimo en resguardo de los derechos del municipio, en cuanto a su autonomía institucional, política, económica y financiera, que la provincia no puede avasallar, porque de hacerlo, en ella no existiría *régimen municipal*.

2.1. Naturaleza jurídica de las provincias

El art. 122 de la C.N., refiriéndose a las provincias, indica: “*Se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas. Eligen sus gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia, sin intervención del Gobierno federal*”.

El art. 123 de la mencionada constitución añade: “*Cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5°*”.

⁴⁶ Art. 122 C.N.

⁴⁷ Art. 5 C.N.

⁴⁸ Carlos Hugo VALDEZ, “*Manual de Derecho Constitucional*”, Tomo I, Segunda Ed., 1ª reimpresión, Ed. Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1999, ps. 236-245.

Como la condición de *soberano* está ligada a la de poder *supremo*, vale decir, de aquel que no admite superior sobre sí, es obvio que las provincias sometidas al control federal⁴⁹, no pueden definirse como soberanas, o independientes, y menos con poder absoluto. En cambio, sí son autónomas, en tanto cuentan con poder de legislar, autoadministrarse y dictar justicia; elegir a sus autoridades y celebrar tratados entre sí, etc.

Respecto a la naturaleza de Estados, atribuida a las provincias, se trata de un rótulo excesivo, si se acepta que para ser Estado se debe tener soberanía. En efecto, si no se requiere tal cualidad, los municipios también podrían denominarse “Estados”. En nuestro lenguaje, no obstante, es innegable que el derecho consuetudinario constitucional llama Estados a las provincias⁵⁰.

Jurídicamente, las provincias se perfilan, según la Corte como personas de *existencia necesaria*⁵¹.

2.2. Autonomía

La autonomía es la expresión con que, por un lado, se designa a la existencia y funcionamiento de una organización político-territorial, junto a otras, como partes de una configuración estatal de carácter federal-nacional; y por otro, el hecho de que dicha organización, aun restringida y subordinada en sus facultades y posibilidades de actuación, es titular, sin embargo, de suficientes poderes de decisión y legislación como para que se pueda identificar en ella a una entidad de personalidad política suficiente para existir y operar como tal⁵².

Contar con un sistema institucional propio y con competencias jurídicas para operacionalizarlo en un marco de fines públicos, es lo que hace de una provincia algo más que una dependencia administrativa. Y como se dijo antes, las provincias reconocen la supremacía de un orden más fuerte, formando parte de un Estado federal.

La ley suprema argentina es quien se encarga de reconocer claramente la autonomía plena a las provincias y lo hace de la siguiente manera: “*Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero*”⁵³. De este modo, reconoce el poder constituyente que tiene cada provincia. No se deben dejar de lado los requisitos constitucionales que impone dicha constitución para que sean reconocidos por el poder central, ya que de no cumplir las constituciones provinciales según lo ordenado en este artículo, el gobierno federal no garantizaría a las provincias el goce y ejercicio de sus instituciones.

También afirma, la Constitución Nacional, que las provincias “*se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas. Eligen sus gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia, sin intervención del Gobierno Federal*”⁵⁴. Son estos atributos que permiten hablar de la provincia autónoma en función de competencias e instituciones propias.

⁴⁹ Por vía de intervención, según art. 6° de la C.N., o mediante la Corte Suprema, según art. 117 y 127.

⁵⁰ SAGÜÉS, ob. cit., ps. 3-4.

⁵¹ Fallos citados por Sagüés, ob. cit., p. 4. “*Luz y Fuerza*” y “*Provincia de Salta*”.

⁵² VALDEZ, ob. cit., p. 256.

⁵³ Art. 123 C.N.

⁵⁴ Art. 122 C.N.

Por último, es importante aclarar que la autonomía de las provincias es plena, absoluta; no así la que caracteriza a los municipios, como se explicará posteriormente. La reforma constitucional de 1994 resalta estos temas, en sus arts. 5 y 123, introduciendo el concepto de autonomía municipal uniforme en todo el territorio del país; pero quedando en manos de las provincias, atendiendo a su específica realidad, encuadrar las comunidades locales dentro de un diverso grado de status autonómico. En nuestro sistema federal, las provincias, que conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al Gobierno federal (Art. 121), gozan de una autonomía de primer orden, donde se encuentran en plenitud todos los rasgos característicos del concepto de autonomía, involucrando la descentralización política, de legislación, de autoorganización y de autogobierno pero con subordinación a un ente superior.

2.3. Potestades Tributarias de las provincias

Hasta aquí, se han expuesto los poderes tributarios que conservan las provincias. Así, como postulado genérico, éstas retienen todos aquellos no delegados por la Constitución a la Nación, y con respecto a las cosas que forman parte de su riqueza y actividades ejercidas en ellas, sus facultades son amplias y discrecionales para⁵⁵:

- a) establecer libremente impuestos,
- b) determinar los medios de distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, y
- c) aplicar sanciones pecuniarias para asegurar la percepción de sus rentas.

Con relación a los topes constitucionales federales a los poderes impositivos locales, la Corte Suprema ha definido las siguientes limitaciones:

- a) Las prohibiciones constitucionales existentes sobre las provincias⁵⁶. Por ejemplo, establecer aduanas o derechos de tonelaje⁵⁷.
- b) Las atribuciones exclusivas del Gobierno federal⁵⁸. Por ejemplo, los derechos de exportación e importación⁵⁹.
- c) Deben ser tributos sobre operaciones o cosas habidas en el territorio de cada provincia: no son constitucionalmente válidos los tributos sobre actividades extraterritoriales⁶⁰. Por ejemplo, gravar ventas producidas en otra jurisdicción.
- d) No pueden las provincias, en virtud de su poder impositivo, perjudicar las políticas del Gobierno federal en materias que son competencia de éste⁶¹.

Cuando se analicen los impuestos provinciales a tratar en este trabajo, se determinará si las provincias tienen o no potestad tributaria para imponerlos, y de qué modo. Se puede adelantar, que las provincias tienen amplios poderes tributarios para imponer impuestos, a los fines de recaudar dinero para financiarse como estado provincial.

⁵⁵ Ver fallos citados por SAGÜÉS, ob. cit., p. 194.

⁵⁶ C.S.J.N., “*Expreso Caraza SA c. Provincia de Buenos Aires*”, 23/10/1980, Fallos 302:1181.

⁵⁷ Art. 126 C.N.

⁵⁸ Ídem Nota al pie n° 2.

⁵⁹ Art. 4° C.N.

⁶⁰ C.S.J.N., “*Indunor, S.A.C.I.F.I. y F. c/ Prov. del Chaco*”, 13/09/1973, Fallos 286:301.

⁶¹ C.S.J.N., “*Agencia Marítima San Blas S.R.L. c/ Provincia del Chubut*”, 2/10/1985, Fallos 307:374.

Nunca hay que perder de vista lo que dicta la constitución provincial de cada una de las provincias, respetando las normas de mayor jerarquía, en materia tributaria. Como ya se aclaró anteriormente, se estudiará principalmente lo que corresponda a la provincia de Córdoba cuya constitución dicta lo siguiente en su art. 104, inc. 32: *“Establecer tributos para la formación del tesoro nacional”*. Esta atribución corresponde a la legislatura provincial cordobesa, que creará los impuestos que estime pertinente para llevar a cabo todas sus actividades estatales.

Así, la ley 6006 que aprueba el Código Tributario Provincial de Córdoba, establece como disposición general que *“los tributos que establezca la Provincia de Córdoba se rigen por las disposiciones de este Código y leyes tributarias especiales”*⁶². El impuesto a los ingresos brutos y el impuesto automotor son creados y regulados por este código provincial, haciendo uso de la potestad tributaria que le corresponde a este nivel de gobierno.

3. Los municipios: Naturaleza jurídica y potestades tributarias

Antes de analizar la problemática planteada en el presente trabajo, es necesario definir el nivel de gobierno más próximo a las actividades empresariales: el municipio. Se suelen confundir tres términos que son ontológicamente distintos, que son “ciudad”, “municipio” y “municipalidad”.

La voz “ciudad” deriva del latín *civitas*, que expresa o hace referencia a un “conjunto de ciudadanos de un Estado o ciudad”. El término se emparenta desde su origen, no sólo con los aspectos demográficos propios de la convivencia, sino también con su costado político.⁶³

La ciudad es el ámbito geográfico cuyos habitantes desarrollan actividades diversas, como trabajar, recrearse, circular, comerciar. Representa la suma de ciudadanos que habitan en ella; ese sustrato social, territorial, económico y político necesario para constituir un municipio.

Al definir el “municipio” como una realidad que surge por el “reconocimiento atributivo” de caracteres jurídicos (status jurídico, competencia, etc.) a aquellos elementos sociales, territoriales, económicos y políticos⁶⁴, se puede observar la diferencia con el significado de “municipalidad”, la cual es la representación institucional del municipio, revestida de potestad estatal, encargada de la organización de los servicios e intereses que se administran y gobiernan en un municipio⁶⁵.

Se puede, entonces, concluir que ciudad-municipio-municipalidad son etapas sucesivas y necesarias para la existencia de cada una de ellas. Así, el municipio reconoce la ciudad como una realidad, le atribuye un status jurídico y funciona a través de una institución, es decir, la municipalidad.

Debe comprenderse la naturaleza de esta unidad de gobierno para lograr definir el status del municipio en el sistema federal de gobierno de la República Argentina y su consiguiente rol. Existen dos tendencias con respecto a este tema. Una de ellas defendiendo la preexistencia del municipio al reconocimiento jurídico y la otra reconociéndolo como consecuencia de una categoría jurídica creada arbitrariamente por el gobierno con fines de gestión de la cosa pública. La primera de las tesis mencionadas tiene exponentes importantes, como ser Adolfo Posada, Salvador Eduardo Bauzá, Ricardo Zuccherino y José

⁶² Art. 1 de ley 6006, Código Tributario Provincial de Córdoba.

⁶³ Germán Luis GIANOTTI, ob. cit., p. 5.

⁶⁴ GIANOTTI, ob. cit.

⁶⁵ GIANOTTI, ob. cit.

Roberto Dromi. Pero la segunda interpretación es la que ha adoptado la Corte Suprema de Justicia de la Nación durante un largo período⁶⁶.

No debe desconocerse en ningún momento la existencia de una base sociológica del municipio, tal como lo reconoce nuestra Corte Suprema en la causa *“Rivademar, Ángela D.B. Martínez Galván de, c. Municipalidad de Rosario”*⁶⁷ de fecha 21/03/89 y como también lo hacen diversas constituciones provinciales, entre ellas, las Constituciones de la Provincias de Córdoba⁶⁸ y Santa Fe⁶⁹.

Como expresa Antonio María Hernández (H), el municipio tiene la misma naturaleza que el Estado, y por ello posee los elementos que caracterizan el mismo (el territorio, la población y el poder), aunque referido a lo local, lo vecinal, que es lo que caracteriza a esta institución, necesariamente enclavada, además, en el Estado⁷⁰. Así se puede atribuir un status jurídico particular al municipio para definir su posición dentro del sistema federal argentino.

Concluye este autor que la sustancia política y social resulta inesquivable, porque están todos sus fundamentos: hombres ligados por necesidades comunes, que organizan poder y derecho para alcanzar el bien común en la sociedad local.⁷¹

3.1. Status jurídico de los Municipios

El proceso de descentralización en el que se encuentra inmerso el país se debe a la necesidad de optimizar los diversos servicios que debe brindar el estado, según las funciones asignadas a todos los ciudadanos. Esta descentralización incide de manera especial en los sectores comerciales y productivos de la economía, ya que son estos sectores quienes aportan los recursos principalmente, a las arcas municipales.

Gianotti resalta la necesidad de definir el status jurídico de los municipios, para determinar si éstos constituyen “entes autárquicos”-descentralizaciones administrativas territoriales- o si por el contrario, poseen entidad jurídica semejante a los estrados estatales superiores, con aptitud inherente de autodeterminación, es decir si deben ser considerados “entes autónomos”⁷². Es importante analizar este tema, ya que de acuerdo al status jurídico que se le atribuya a los municipios, devendrá la potestad tributaria que éstos poseen al amparo de dicha caracterización legal.

⁶⁶ Desde el caso *“Ferrocarriles del Sud”* del 01/06/11, donde se expresa: *“los municipios no son más que delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación”*, hasta el fallo *“Rivademar”* del año 1989 se sostuvo la tesis autárquica de los municipios.

⁶⁷ En el considerando número 8 del mencionado fallo, la Corte Suprema expresa: *“Por otra parte, aun prescindiendo de las prescripciones concretas de las constituciones provinciales vigentes, debe reconocerse que mal se avienen con el concepto de autarquía diversos caracteres de los municipios, tales como su origen constitucional... la existencia de una base sociológica constituida por la población de la comuna...”*.

⁶⁸ Véase art. 180 de Constitución Provincial de Córdoba.

⁶⁹ Véase art. 106 de Constitución Provincial de Santa Fe.

⁷⁰ Antonio María HERNÁNDEZ (h.), *“Derecho Municipal”*, Volumen I, Teoría General, Editorial Depalma, Buenos Aires, Año 1997, p. 243.

⁷¹ Antonio María HERNÁNDEZ (h.), ob. cit., p. 244.

⁷² GIANOTTI, ob. cit., p. 9.

3.2. Autonomía

La República Argentina adopta el federalismo como forma de gobierno, lo que rige en las relaciones entre las diferentes esferas del estado. El art. 1 de la Constitución Nacional dicta lo siguiente: “La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según lo establece la presente constitución”. Teniendo en cuenta lo que manda la constitución nacional en el artículo transcrito, se desprende que las relaciones de los municipios con las unidades políticas superiores no es la misma en un Estado centralizado que en uno descentralizado, rigiendo este último presupuesto en un régimen federal como el que rige en Argentina.

Se entiende que un ente es descentralizado cuando tiene el poder de administrarse en forma independiente del poder central, dictar sus propias normas y designar sus propias autoridades. La descentralización aparece cuando la competencia se ha atribuido a un nuevo ente, separado de la administración central, dotado de personalidad jurídica propia y constituido por órganos propios que expresan la voluntad del ente.

Para delimitar el contenido del término “autonomía municipal”, se analizará lo elaborado por la doctrina nacional. Para no extender el análisis con respecto a este tema, se tendrán en cuenta a tres autores reconocidos a nivel nacional. Así tenemos a:

- A. Salvador Dana Montaña⁷³ que considera como manifestaciones de autonomía municipal lo siguiente:
 - a. El poder constituyente “o facultad de darse su propia Carta municipal”.
 - b. El poder legislativo “para reglar jurídicamente, por medio de reglamentos y ordenanzas, las materias de su competencia”.
 - c. El poder ejecutivo “para realizar sus decisiones”.
 - d. El poder impositivo y financiero “para costear los servicios locales”.
 - e. El poder jurisdiccional “para resolver sus propios litigios”.
- B. Antonio María Hernández (h)⁷⁴ detalla los siguientes cuatro aspectos fundamentales que componen la autonomía municipal:
 - a. “Institucional”: supone la posibilidad del dictado por parte del municipio de su propia carta orgánica.
 - b. “Político”: entraña la base popular, electiva y democrática de la organización y gobierno comunal.
 - c. “Administrativo”: importa la posibilidad de la prestación de los servicios públicos y demás actos de administración local, sin interferencia alguna de autoridad de otro orden de gobierno.
 - d. “Financiero”: comprende la libre creación, recaudación e inversión de las rentas para satisfacer los gastos del gobierno propio y sus fines, que no son otros que el bien común de la sociedad local.

⁷³ MONTAÑO DANA, Salvador, “*La autonomía municipal*”, Fundación del Colegio de Escribanos de Buenos Aires, Universidad Notarial Argentina, Instituto de Derecho Municipal y Urbanismo, Serie Monográfica, N° 1, La Plata, Año 1982, p. 21.

⁷⁴ Antonio María HERNÁNDEZ (h.), ob. cit., p. 386.

- C. Néstor Pedro Sagüés⁷⁵ se refiere al nuevo art. 123 de la C.N. que obliga a las provincias a regular el alcance y contenido de la autonomía de sus municipios, en un quintuple orden: institucional, político, administrativo, económico y financiero. Explica los siguientes niveles de autonomía:
- a. El nivel “institucional” que implica que cada provincia debe contemplar sus particularidades para que las municipalidades accedan al grado mayor de autonomía, “que es el municipio de convención”, lo que incluye el dictado de sus propias instituciones.
 - b. La autonomía “política” que significa que los municipios tienen que elegir a sus propias autoridades.
 - c. Finalmente, la autonomía “económica” y “financiera”, calificada como de “importancia superlativa”, determina que los municipios argentinos generen sus propias rentas, esto es, recaudar para invertir y controlar sus propios recursos, manejados independientemente de otro poder, completando así las facultades de “administración” que le son propias.

Las provincias argentinas fueron las primeras en inclinarse a favor de la autonomía de las comunas, consagrando en sus Constituciones la autonomía plena o semiplena de sus municipios, para finalmente ser reconocida la autonomía municipal a nivel federal con la reforma de la Constitución Nacional de 1994 la cual expresamente estableció en el art. 123 de su texto, que las provincias deben dictar su propia Constitución, por la cual deben asegurar la autonomía de sus municipios en el ámbito institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Al respecto, aparecen opiniones encontradas ya desde el seno de la Convención Constituyente de 1994. Mientras unos aplauden este tratamiento, sin reglamentar en detalle la autonomía municipal atento a que hubiese implicado un avance incorrecto sobre las autonomías provinciales⁷⁶; otros, en cambio, entienden que la cláusula del 123 es neutra y estéril, pues posibilita que aquellas provincias que posean municipios con autonomía semiplena no se vean obligadas a modificar su situación⁷⁷.

Entre los convencionales podemos citar a Hernández quien, al sostener el despacho mayoritario expresó que “...el art.106 que después correspondería al 123 actual que se proyecta es de excepcional importancia, porque establece la obligación de las provincias de asegurar la autonomía municipal. Y se utiliza el término “asegurar”, porque se hace mención a algo que ya existe, teniéndose presente el concepto de municipio como institución natural y necesaria, basada en relaciones de vecindad, con un sustrato político incuestionable y con fines de bien común hacia la sociedad local. Tiene la naturaleza de Estado, y es la base de la descentralización política. Se reafirma la trilogía institucional de gobierno federal, provincias y municipios”⁷⁸.

Entonces, será de competencia provincial dotar a sus respectivos municipios de

⁷⁵ Néstor Pedro SAGÜÉS, ob. cit., ps. 251-252.

⁷⁶ Convencionales como HERNANDEZ, Antonio, por Córdoba, PRIETO, Hugo, por Neuquén, etc., Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente, 24ª Reunión, 4 de agosto de 1994, ps. 3191, 3558, etcétera.

⁷⁷ Convencional por Buenos Aires, GARCIA, Daniel, Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente, 24º Reunión, 4 de agosto de 1994, p. 3247.

⁷⁸ HERNANDEZ, Antonio; *“Federalismo; autonomía municipal y ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994”*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, ps. 133/134.

mayores o menores grados de autonomía en los distintos ámbitos señalados por el art.123, debiendo asegurar contenidos mínimos en cada uno que impidan su posible desnaturalización.

Así, analizando las veintitrés cartas provinciales, señalando el momento en que han sido sancionadas, es posible clasificarlas en relación con el tratamiento de la autonomía en el régimen municipal, teniendo en cuenta los diferentes alcances y significaciones atribuidos a dicho término, en⁷⁹:

a) *Autonomía municipal semiplena*: no reconoce la autonomía en el orden institucional, es decir, no poseen capacidad de dictarse su propia carta orgánica, sin perjuicio de ostentar autonomía en los demás ámbitos, aunque con matices.

En este grupo podemos incluir a las Constituciones de Mendoza (1916), Entre Ríos (1933), Santa Fe (1962), Tucumán (1990) y Buenos Aires (1994), las cuales confieren al Poder Legislativo provincial la facultad de dictar la ley orgánica que regirá a los municipios.

b) *Autonomía municipal condicionada, limitada o restringida*: se reconoce la autonomía institucional pero la carta orgánica deberá ser aprobada por el Poder Legislativo provincial.

En este grupo encontramos a las Cartas de Neuquén (1957), Chubut (1994) y Salta (1998), aunque presentan distintos matices.

En cambio, la de Chubut (Art.231) solamente somete la primera carta orgánica que dicte la convención municipal a la aprobación o rechazo de la Legislatura, quien no podrá introducir enmiendas.

c) *Autonomía municipal plena*: se reconoce autonomía en todos los ámbitos enumerados en el art.123. A su vez, en esta clasificación podemos distinguir entre aquéllas que establecen requisitos para las cartas orgánicas, ya sean específicos o bien genéricos y aquéllas que nada dicen.

En este grupo podemos incluir a las Constituciones de Misiones (1958/64), San Juan (1986), La Rioja (1986-98), Jujuy (1986), San Luis (1987), Córdoba (1987), Catamarca (1988), Río Negro (1988), Formosa (1991), Tierra del Fuego (1991), Corrientes (1993), La Pampa (1994), Chaco (1994), Santa Cruz (1994), y Santiago del Estero (1997), las cuales reconocen a algunos municipios, en general a los denominados de "primera categoría".

Así, es posible afirmar que de los veintitrés textos provinciales, solamente cinco de ellas (Mendoza, Entre Ríos, Santa Fe, Tucumán y Buenos Aires) no tienen reconocida la autonomía municipal en el ámbito institucional, pero sí en los demás ámbitos, conformando la llamada autonomía semiplena, dando lugar a fundados cuestionamientos acerca del acatamiento de lo dispuesto por el art.123 referido.

Cabe reconocer que los municipios autónomos, luego de la reforma de 1994, participan de nuestro ser federal, no tal vez como sujetos "de" la relación federal sino necesariamente a través de las provincias a las que pertenecen. Así, nuestro federalismo -en cierta medida- se ve afectado por la inclusión de la autonomía municipal, aunque pueda decirse que de forma indirecta.

⁷⁹ Comentario de jurisprudencia. ABALOS, María Gabriela, “La autonomía y el federalismo en la Constitución Nacional luego de la reforma de 1994. Especial referencia a la autonomía municipal”, publicado en La Ley, Gran Cuyo 2000, 417.

En conclusión, se puede afirmar que las municipalidades cuentan, luego de la reforma constitucional de 1994, con derechos de autonomía fundados en la propia Constitución nacional. Queda claro que, si bien esos poderes autonómicos descriptos son reglados en su alcance y contenido por las provincias, los municipios no pueden ser desnaturalizados con respecto a la autonomía que la propia constitución nacional les concede.

3.3. Autarquía

El diccionario de la Real Academia Española⁸⁰ define el término “autarquía” como “política de un Estado que intenta bastarse con sus propios recursos”. Si se presta atención al significado de cada palabra de esta definición, se puede decir que es una política del estado Argentino, al ser nuestro sistema descentralizado, intentando cada nivel de gobierno auto-administrarse con recursos propios. Por eso, autarquía sólo hace referencia a la forma de “administrarse”, sin perder de vista el aspecto político del ente. La “autonomía” hace a la política, a la legitimidad de los actos emitidos por un ente, y la “autarquía” hace a la forma de cumplir con sus objetivos de gobierno.

Una clara definición de este término elabora Bielsa⁸¹, afirmando que una entidad autárquica es “toda persona jurídica pública que dentro de los límites del derecho objetivo y con capacidad para administrarse, es considerada respecto del Estado como uno de sus órganos, porque el fin de la entidad autárquica es la realización de sus propios intereses, que son también intereses del Estado”. De acuerdo a este autor, se podría decir que un ente de estas características es una extensión del órgano superior que lo crea otorgándole capacidad para auto-administrarse, pero sin reconocerle facultades para normarse a sí misma. Es decir, se les reconoce a este tipo de entes *aptitud de auto-gestión*.

Gianotti⁸² cita a Miguel S. Marienhoof para resaltar los rasgos esenciales de la autarquía, que son:

1. constituyen una persona jurídica;
2. trátase de una persona jurídica “pública”;
3. es una persona jurídica pública “estatal”, vale decir, pertenece a los cuadros de la administración pública e integra los mismos;
4. realiza o cumple fines “públicos”, que son fines propios del Estado;
5. su competencia o capacidad jurídica envuelve esencialmente la de “administrarse” a sí misma, conforme a la norma que le dio origen;
6. siempre es creada por el Estado.

Queda claro entonces que autarquía sólo implica “auto-administrarse”, sin que conlleve ello un funcionamiento autónomo, ya que siempre va a responder al ente de grado superior que crea al organismo autárquico.

⁸⁰ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición, versión electrónica del sitio web <http://www.rae.es>.

⁸¹ Diario “La Prensa”, ejemplar del 1 de junio de 1936, Sobre el concepto jurídico de autarquía.

⁸² GIANOTTI, ob. cit., p. 17.

3.4. Naturaleza jurídica de los municipios en la República Argentina

Analizados los términos de “autonomía” y “autarquía”, corresponde determinar a qué régimen corresponden los municipios argentinos. Para esto, es preferible dividir este análisis según diferentes puntos de vistas: normas constitucionales nacionales, doctrina, jurisprudencia, normas constitucionales provinciales.

3.4.1. El régimen municipal en la Constitución Nacional

Como se ha mencionado anteriormente, los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional Argentina son los que hacen alusión al Régimen Municipal y que es menester analizar detalladamente para determinar la naturaleza jurídica del municipio.

Así, el art. 5 establece: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo estas condiciones, el Gobierno federal garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”. El poder constituyente, mediante este artículo, manda a las provincias “asegurar su régimen municipal”. Esta obligación es ineludible porque es un mandato de la constitución nacional, base jurídica de todo el sistema argentino. Las provincias no pueden, según discreción de ellas, optar por no reconocer el régimen municipal en sus constituciones provinciales, régimen reconocido necesariamente para la operatividad de estas y su garantía por la Nación.

Lo que es importante definir, es la implicancia del llamado “régimen municipal”. Se ha interpretado de diferentes maneras⁸³:

- a. MUNICIPIO-CABILDO. Es la idea de Alberdi: un municipio estructurado como “poder” provincial autónomo (al lado del Ejecutivo, Legislativo y Judicial), poseedor de una parte de la soberanía popular, electos sus cabildantes mediante comicios (debía ser la “raíz principal de la organización democrática argentina”), con funciones técnicas más que políticas, aunque también judiciales (administraba la justicia civil y penal de primera instancia).
- b. MUNICIPIO ARRINCONADO. Es el municipio “de delegación”, según la estructura y las competencias que a él asigne cada provincia, de modo absolutamente discrecional. No es una entidad política, sino administrativa, *autárquica*. Puede establecer tasas y quizá contribuciones de mejoras, pero no impuestos, salvo expresa autorización provincial.
- c. MUNICIPIO-ESTADO. Una doctrina entiende que los municipios no nacen por voluntad de las provincias, sino por imperativo constitucional (el art. 5 exige la presencia de un “régimen municipal”) y esto impone reconocer su gobierno local, *autónomo y político* que puede contar con tres “poderes” locales: el Ejecutivo (encarnado por un intendente), el Legislativo (un concejo deliberante) y el Judicial (la justicia municipal de faltas). Incluso, podría haber un poder constituyente municipal (el que dicta la carta de cada población). De ahí que a este modelo se lo denomine “municipio de convención”.

⁸³ SAGÜÉS, ob. cit., p. 248.

Explicados los tres modos de interpretar el término “régimen municipal”, se intentará adoptar una postura acorde a los fines del presente trabajo. Por eso, no se escogerá de forma absoluta ninguna de las tesis mencionadas, sino que se cree acertado darle la importancia que tiene cada una de ellas. Se postula una tesis intermedia, que consista en reconocer la autonomía de los municipios emanada de la constitución federal, pero no de una forma plena. Es necesario reconocer las limitaciones a esta autonomía, límites o reglas que determinarán las provincias según el art. 123 de la C.N. A continuación se analizarán los diferentes matices del significado de “autonomía municipal” y se podrá lograr un mejor entendimiento de lo dicho con respecto al régimen municipal.

Conjuntamente con el art. 5, se debe atender a lo que dicta el art. 123 de la C.N.: *“Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”*. Este artículo es fundamental para desterrar toda duda acerca de la naturaleza jurídica de los municipios, ya que éste manda a las provincias “asegurar la autonomía municipal”. Hay dos interpretaciones posibles sobre la implicancia de la autonomía municipal reconocida en este artículo: por un lado, cabría interpretar que las provincias son las que deben asegurar la autonomía municipal en sus constituciones, revistiendo a los municipios de autonomía; por otro lado, se podría interpretar que dicha autonomía la reconoce la propia constitución nacional, no siendo necesaria la delegación a las provincias para que ellas lo hiciesen.

En los municipios autónomos, el gobierno municipal tiene una esfera propia de acción, que no le ha sido otorgada por un nivel superior sino que le ha sido otorgada por el poder constituyente, máxima norma jurídica. Las constituciones provinciales *deben asegurar* la autonomía municipal, como lo manda el art. 5 de la C.N., y tienen que *reglar* su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero, como lo dicta el art. 123 de la Ley Suprema.

Esta facultad-obligación de los entes provinciales, tiene su fundamento en el respeto por las autonomías provinciales y en el entendimiento que un buen régimen municipal debe tener en cuenta las particularidades propias de cada lugar. Por ejemplo, la municipalidad de Ushuaia, en la provincia de Tierra del Fuego, legislará según las necesidades de la población, muy distintas a aquellas que requieren satisfacer los habitantes del municipio de La Quiaca, en la provincia de Jujuy.

La esfera de competencias municipales surge de una delegación de facultades por parte del Estado Provincial. Si bien las atribuciones delegadas al municipio pueden ser sumamente amplias, en cualquier momento se puede plantear una avocación, parcial o total, de esas potestades por parte de la misma autoridad otorgante. Esto se lo tiene que tener en cuenta para analizar, por ejemplo, el Impuesto Automotor legislado a nivel provincial, en la provincia de Córdoba, y la potestad otorgada a los municipios de dicha provincia para gravar, sobre bases similares, los automotores radicados en cada municipio. Esta situación no se presenta en todas las provincias de la República Argentina ya que cada provincia otorgará o no potestades a los municipios, garantizando en todo momento el régimen autónomo municipal reconocido por la Constitución Nacional.

La segunda parte del artículo bajo análisis se ha analizado anteriormente⁸⁴, por lo que se remite a dicho desarrollo para un adecuado entendimiento.

⁸⁴ Ver apartado 4.1.1 del presente capítulo.

3.4.2. Doctrina nacional

Existen dos posturas claramente marcadas con respecto al significado de la autonomía municipal, reconocida constitucionalmente. Algunos autores defienden la tesis autonomista de los municipios, mientras que otros consideran a los municipios como entes autárquicos.

- *Constitutionalistas*: exponen que la Ley Suprema reconoce una autonomía plena a los municipios, y que es indiscutible esta naturaleza jurídica. Entre estos doctrinarios, se pueden mencionar importantes autores, tales como: Bidart Campos⁸⁵, Joaquín V. González⁸⁶ y Carlos Sánchez Viamonte⁸⁷. El primero de éstos, sostenía que la Constitución habla de "régimen" como equivalente a "régimen político" por lo que expresa que "tenemos base más que suficiente para concebir al municipio como una entidad de derecho público políticamente descentralizada y autónoma"⁸⁸, citando en apoyo de su tesis a Vélez Sársfield, quien en el art.33 del Cód. Civil incluyó a los municipios como personas jurídicas de "existencia necesaria".
- *Administrativistas*: como es de suponer, estos especialistas le otorgan privilegio a los temas de la administración pública y defienden la tesis "autárquica", en relación a la naturaleza jurídica del municipio. El principal defensor de esta postura es Rafael Bielsa⁸⁹, seguido por autores como Miguel S. Marienhoff⁹⁰ y Benjamín Villegas Basavilbaso⁹¹. Bielsa sostiene que el art. 5 de la C.N. "...ha impuesto a las provincias el deber de asegurar el régimen municipal y las provincias al dictar las leyes orgánicas de municipalidades, han establecido no la autonomía municipal, sino y más bien, un régimen de descentralización administrativa que constituye la autarquía territorial..."⁹².
- *Tributaristas*: estos doctrinarios se dividen en dos posturas. Están los que defienden el carácter "autonomista", como Rodolfo Spisso⁹³ y Catalina García Vizcaíno⁹⁴; y también se encuentran aquellos que prefieren la tesis "autárquica" para caracterizar el régimen de los municipios, como Gustavo de Naviera de Casanova⁹⁵.

⁸⁵ BIDART CAMPOS, "Derecho Constitucional", t.1, Editorial Ediar, Año 1994, Buenos Aires, ps. 5 y ss.

⁸⁶ V. GONZÁLEZ, Joaquín, "Manual de la Constitución Argentina", Ed. Universidad Nacional de Córdoba, Año 1897, Córdoba, ps. 513-514.

⁸⁷ SÁNCHEZ VIAMONTE, Carlos, "Manual de Derecho Constitucional", Editorial Kapeluz, Año 1959, Buenos Aires, Cap.LXIII, ps. 331-336.

⁸⁸ BIDART CAMPOS, Germán, "Tratado Elemental de Derecho Constitucional", t. I, Editorial Ediar, Buenos Aires, Año 1989, p.165.

⁸⁹ BIELSA, Rafael, "Derecho Administrativo", t.I, Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 1964, 6ª edición.

⁹⁰ S. MARIENHOFF, Miguel, "Tratado de Derecho Administrativo", Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Año 1965, t.I, p. 372.

⁹¹ VILLEGAS BASAVILBASO, Benjamín, "Derecho Administrativo", Ed. TEA, Buenos Aires, Año 1956, t.2, p. 403 y ss.

⁹² BIELSA, Rafael, "Principios de régimen municipal", Editorial Abeledo Perrot, Bs. As., Año 1930, p. 52.

⁹³ SPISSE, Rodolfo, "Derecho Constitucional Tributario", Ed. Depalma, 2ª edición, Buenos Aires, Año 2000, p. 81 y ss.

⁹⁴ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, ob. cit., p. 237-238.

⁹⁵ NAVIERA DE CASANOVA, Gustavo, "La autonomía de los municipios provinciales en la reforma constitucional de 1994", Derecho Tributario, t. XII, Editorial Depalma, Buenos Aires, Año 1998, p. 363.

3.4.3. Jurisprudencia

Nuestro máximo tribunal se ha expedido a favor de las diferentes tesis planteadas en el punto anterior. El análisis de la jurisprudencia del país, se debe dividir en dos períodos: uno que abarque el tiempo transcurrido antes de la reforma constitucional del año 1994, y otro que parte desde dicha reforma hasta la actualidad.

Se pueden citar los siguientes fallos relevantes de fecha anterior a la reforma constitucional⁹⁶:

- ✓ *C.S.J.N., “Municipalidad de La Plata c. Ferrocarril del Sud” de 1911*: las comunas son entes autárquicos de estado local, limitados por los términos de la legislación provincial a la que se encuentran sometidos; doctrina que permaneció inalterable a través de los años siendo aplicada por la Corte en precedentes posteriores
- ✓ *C.S.J.N., “Rivademar, Ángela D.B. Martínez Galván de, c. Municipalidad de Rosario” del 21 de marzo de 1989*: la Corte Suprema de Justicia de la Nación se apartó de su doctrina tradicional de la "autarquía municipal" y, tras el voto unánime de sus miembros, se pronunció en sentido favorable a la autonomía de los municipios.
- ✓ *C.S.J.N., “Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe” de fecha 04 de junio del año 1991*: si bien el Alto Tribunal recogió conceptos desarrollados en "Rivademar" al indicar que las provincias por mandato constitucional están obligadas a establecer municipios y a dotarlos de atribuciones mínimas necesarias para que cumplan con su cometido, acotó la autonomía de los municipios al señalar que el alcance y límites de las facultades municipales surgen de las Constituciones y leyes provinciales, destacando que la Constitución Nacional se limita a asegurar el régimen municipal como requisito esencial para la efectividad e la autonomía de las provincias, pero no fija el sistema económico-financiero al que deban sujetar su organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de las facultades propias locales. De este pronunciamiento se deduce que, si bien se reconoce la autonomía de los municipios, su extensión y alcance dependerá de la provincia a la que esos municipios pertenecen.

Con respecto a los fallos emitidos con posterioridad a la reforma de 1994, se pueden citar los siguientes:

- ✓ *C.S.J.N., “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Luján” de 1997*: la Corte Suprema sostuvo que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen.
- ✓ *Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, sala contencioso administrativa, Fleischmann Argentina Incorporated c. Municipalidad de Córdoba” del 20/02/2001*: aún reconociéndosele carácter autónomo a la Municipalidad de Córdoba, sus poderes tributarios continúan siendo derivados pues no surgen de la Constitución Nacional sino de la constitución de esta provincia que se encuentra obligada a establecer el "régimen municipal" y a adoptar los recaudos necesarios para que los municipios de la provincia de Córdoba puedan dictar sus propias instituciones. Claro que es

⁹⁶ COMADIRA, Julio Rodolfo, “Elementos de Derecho Administrativo”, Colección de análisis de jurisprudencia, Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 2005.

totalmente equivocado plantear la cuestión en términos de autonomía absoluta pues es indudable que el poder tributario municipal está limitado por el poder constituyente de la provincia de Córdoba, la cual establece el alcance de la autonomía de sus municipios, así como por el reparto de atribuciones y competencias que también efectúa la Constitución Nacional.

Analizada la jurisprudencia, se puede afirmar que la misma se inclina en favor de la autonomía del municipio, aún *antes* de la reforma constitucional de 1994, pero reconoce que no es plena. Tal como lo dice Germán Gianotti⁹⁷, se trata de una “autonomía relativa”, es decir, de grado inferior a la autonomía que detentan los estados provinciales, a los cuales siempre estarán subordinados.

3.4.4. El régimen municipal en las Constituciones Provinciales

Para el desarrollo de este apartado, se tomarán en cuenta cuatro provincias seleccionadas⁹⁸ para realizar un análisis comparativo de legislaciones a los fines del capítulo sexto del presente trabajo. Se debe tener en cuenta que esta investigación se basa, principalmente, en la legislación de la Provincia de Córdoba y la Municipalidad de Córdoba, y su importancia en la actividad del transporte de carga⁹⁹. Sólo se compararán los tributos establecidos en otras provincias y municipios, a fines de comparar su tratamiento con estas últimas y lograr una mejor propuesta de armonización.

Se transcribirán los artículos de dichas constituciones que tengan relación directa con el objeto de estudio del presente trabajo, es decir, aquellos que determinan el régimen municipal en cada provincia.

3.4.4.1. *Constitución de la Provincia de Córdoba*

*“Art. 180 – Autonomía. Esta Constitución reconoce la existencia el Municipio como una comunidad natural fundada en la convivencia y **asegura el régimen municipal** basado en su **autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional**.*

*Los Municipios son **independientes** de todo otro poder en el ejercicio de sus atribuciones, conforme a esta Constitución y las leyes que en su consecuencia se dicten”.*¹⁰⁰

3.4.4.2. *Constitución de la Provincia de Santa Fe*

*“Art. 106 – Autogobierno. Todo núcleo de población que constituya una comunidad con vida propia **gobierna por sí mismo** sus intereses locales con arreglo a las disposiciones de esta Constitución y de las leyes que se sancionen.*

Las poblaciones que tengan más de diez mil habitantes se organizan como municipios por ley que la Legislatura dicte en cada caso, y las que no reúnan tal condición como comunas.

*La ley fija la jurisdicción territorial de municipios y comunas y resuelve los casos de fusión o segregación que se susciten”.*¹⁰¹

⁹⁷ GIANOTTI, ob. cit., p. 22.

⁹⁸ Ver criterios de selección en el Capítulo N°6.

⁹⁹ Ver objeto de estudio y objetivos planteados en el punto 1, correspondiente a la presentación de este trabajo final de graduación.

¹⁰⁰ Observación: El resaltado me pertenece.

3.4.4.3. Constitución de la Provincia de Mendoza

“Art. 197 - La administración de los intereses y servicios locales en la capital y cada uno de los departamentos de la Provincia, estará a cargo de una municipalidad, compuesta de un Departamento Ejecutivo y otro Deliberativo...”

“Art. 199 - La Ley Orgánica de las Municipalidades, deslindará las atribuciones y responsabilidades de cada departamento, confiriéndole las **facultades necesarias para que ellos puedan atender eficazmente a todos los intereses y servicios locales**, con sujeción a las siguientes bases: --- 6 - Las municipalidades tendrán las rentas que determine la Ley Orgánica y en ningún caso podrán dictar ordenanzas creando impuestos ni contribuciones de ninguna clase, salvo respecto de los servicios municipales.”

“Art. 209 - Los poderes que esta Constitución confiere exclusivamente a las municipalidades, **no podrán ser limitados** por ninguna autoridad de la Provincia”.¹⁰²

3.4.4.4. Constitución de la Provincia de Chubut

“Art. 224 - Definición. Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad sociopolítica fundada en relaciones estables de vecindad y como una entidad autónoma.”

“Art. 225 - Autonomía. Los municipios son **independientes** de todo otro poder en el ejercicio de sus funciones y gozan de **autonomía política, administrativa y financiera** con arreglo a las prescripciones de esta Constitución. La categoría y delimitación territorial de los municipalidades, comisiones de fomento y comunas rurales son determinadas por ley, la que requiere para su aprobación el voto de los dos tercios del total de los miembros de la Legislatura y tiene en cuenta especialmente la zona en que se presten total o parcialmente los servicios municipales y el inmediato crecimiento poblacional.”

Art. 226 – Autonomía Institucional. Cuando una municipalidad tiene en un ejido de urbano más de mil inscriptos en el padrón municipal de electores, puede dictar su propia **carta orgánica** para cuya redacción goza de **plena autonomía**”.¹⁰³

3.5. Potestades tributarias de los municipios en la República Argentina

El municipio necesita de los medios necesarios que le posibiliten un adecuado cumplimiento del fin propuesto. En efecto, dicho fin presupone la prestación de servicios indispensables a la comunidad, los cuales deben ser financiados con los recursos que puedan obtener estos órganos de poder.

En razón de su naturaleza jurídica, y conforme lo dispone la propia Carta Magna, los municipios *deben* poseer potestad tributaria, lo que deriva de la autonomía en el orden financiero, la cual comprende “*la libre creación, recaudación e inversión de las rentas para satisfacer los gastos de gobierno propio y satisfacer sus fines, que no son otros que el bien común de la sociedad local*”¹⁰⁴. Lo que hay que plantearse ahora, es si esa “libre creación” implica una potestad tributaria ilimitada por parte de los municipios.

¹⁰¹ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁰² Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁰³ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁰⁴ HERNÁNDEZ, José Ma., ob. cit., p. 386.

No obstante el carácter autónomo de los municipios, se puede decir que sus poderes tributarios son *derivados* porque están sujetos a lo establecido en las constituciones de las provincias a las que tales comunas pertenecen, a diferencia de lo que ocurre con la Nación y las provincias cuyas potestades tributarias son *originarias* porque emanan directamente de la Constitución Nacional.

La ampliación de la capacidad económica y financiera de los municipios respondió al objetivo de dotar a los municipios con los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, para evitar que la mentada autonomía municipal se convirtiera en una declamación de propósitos. Si bien, entonces, los poderes tributarios municipales son derivados, los municipios están facultados a obtener recursos del cobro de tasas o contribuciones en tanto ejerzan tales facultades dentro de su esfera de competencia.

Para una mejor comprensión del tema, se ha de remitir a lo que decía la Constitución Nacional de 1853, en su art. 5, que impuso a las provincias la obligación de dictar para sí una Constitución que asegure, entre otras cosas, su régimen municipal. Como comenta Rosatti en su tratado¹⁰⁵, las palabras "asegurar" y "municipal" son vocablos útiles y de interpretaciones casi unívocas, pues en tanto la primera denuncia que algo existe: el municipio, y tiene derecho a seguir existiendo, la palabra "municipal" indica el tipo y grado de convivencia a la que se hace referencia. El inconveniente surgió a partir de la palabra "régimen" la cual originó una extensa discusión en la doctrina respecto a la naturaleza jurídica de las comunas, pues en tanto un sector las consideraba meras descentralizaciones administrativas territoriales y por lo tanto, las definía como entes autárquicos; el sector contrario les reconocía aptitud para darse sus propias instituciones y regirse por ellas, o sea, entendía que se trataba de entes autónomos¹⁰⁶.

Esta clasificación doctrinaria a su vez originó una nueva discusión respecto a la naturaleza de las potestades tributarias de los municipios la cual, erróneamente, generó una corriente que vinculó los conceptos de "autonomía" y "autarquía" con poderes tributarios originarios o poderes tributarios delegados, respectivamente; cuando en realidad estos conceptos son independientes entre sí¹⁰⁷, pues, en tanto los primeros hacen referencia a la aptitud que tienen los municipios de autodeterminarse o simplemente de administrarse con relativa independencia; los segundos califican a esta aptitud según los poderes tributarios emerjan directamente de la Constitución Nacional o estén limitados en su alcance por lo dispuesto por la constitución provincial que los establece.

Más allá de esta inexplicable vinculación entre la caracterización que se adjudique a las comunas provinciales y la naturaleza que se le reconozca a sus poderes tributarios, la mayoría de la doctrina fiscal finalmente coincidió en que, a diferencia de la Nación y las provincias cuyas potestades tributarias son originarias porque surgen del propio texto constitucional, los municipios poseen potestades tributarias derivadas pues su régimen está sujeto a lo establecido en las constituciones provinciales respectivas¹⁰⁸.

La reforma introducida a la Ley Fundamental en 1994 no alteró en este sentido el citado art. 5 pero expresamente se ocupó de establecer en el art. 123 que las constituciones

¹⁰⁵ ROSATTI, Horacio, *"Tratado de derecho municipal"*, tomo I, 2a edición actualizada, Editorial Rubinzal-Culzoni, Ciudad Buenos Aires, Año 1997, p. 71.

¹⁰⁶ Ver análisis doctrinario sobre la autonomía municipal, en este capítulo, pto. 2.2.3.2.

¹⁰⁷ BULIT GOÑI, Enrique G.; *"Autonomía o autarquía de los municipios. Sobre las implicancias tributarias de un reciente fallo de la Corte Suprema Nacional"*, Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 1989-C, p. 1060.

¹⁰⁸ Comentario de jurisprudencia. CAAMAÑO, Carla, *"Autarquía vs. autonomía municipal: pese a las reformas persiste la controversia"*, publicado en La Ley, 2003 (abril), 299. Fallo comentado: *"Fleischmann Argentina Incorporated c. Municipalidad de Córdoba"*, 20/02/2001.

provinciales deben asegurar la autonomía municipal "...reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero". Como resulta entonces el juego armónico de las arts. 5 y 123 de la Carta Magna, corresponde caracterizar a los municipios como entidades autónomas pero definir que sus poderes tributarios son de naturaleza **derivada**, pues no emanan directamente de la Constitución Nacional sino que provienen del ordenamiento provincial al que tales comunas pertenecen.

El artículo 75, inc. 2, de la Carta Magna también ratifica lo dicho, estableciendo que la ley convenio de coparticipación federal, establece que la misma se dictará sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias. Es decir que las provincias son las únicas interlocutoras con la Nación y pueden obligarse por sus municipios.

Algunas constituciones provinciales sencillamente se limitaron a indicar los tributos que los municipios están autorizados a establecer, otras delegaron esa atribución en las legislaturas; pero cabe aclarar que ninguna limitó los poderes tributarios delegados de sus municipios en cuanto al tipo de tributos que éstos están autorizadas a crear sino que, por el contrario, aceptan que cada municipio, dentro de su esfera de competencia, pueda recurrir tanto a impuestos como a tasas o contribuciones. Esta ampliación de la capacidad económica y financiera de las comunas se dispuso con el único objetivo de dotar a los municipios con los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, para evitar que la mentada autonomía municipal se convierta en una simple declamación de propósitos.

La Constitución de la Provincia de Córdoba no sólo confirma la autonomía de los municipios en su artículo 180, sino que también establece en su artículo 188 que las municipalidades dispondrán de los recursos de “impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal”, en su inc. 1, de “los precios públicos municipales, *tasas*, derechos, *patentes*, contribuciones por mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio”, en su inc. 2, y de “los provenientes de la coparticipación provincial y federal, cuyos porcentajes no pueden ser inferiores al veinte por ciento. El monto resultante se distribuye en los municipios y comunas de acuerdo con la ley, en base a los principios de proporcionalidad y redistribución solidaria”, en su inc. 3. Es manifiestamente notorio que los municipios de dicha provincia tienen **potestades excesivas** para imponer contribuciones a los ciudadanos de sus municipios. Esta disposición es coherente con la tendencia moderna de facultar a las comunas, y las de la provincia de Córdoba no son la excepción, a percibir impuestos, los que sumados a las tasas y contribuciones, conforman la típica trilogía del derecho tributario.

Por lo antes dicho es que se ha escogido analizar la denominada “CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LOS VEHÍCULOS AUTOMOTORES, ACOPLADOS Y SIMILARES”. Debido a las amplias potestades atribuidas a los municipios en materia tributaria, es que éstos no se ven obstaculizados para imponer un tributo que grave los vehículos automotores, acoplados y similares, radicados en la Ciudad de Córdoba, con un hecho imponible idéntico al gravado por el Impuesto Automotor Provincial. Es por esto que el objetivo de este trabajo es proponer la armonización de ambas normas, haciendo uso de la autonomía municipal de forma “prudente y razonable”, para no obstaculizar el desarrollo de una actividad empresarial necesaria¹⁰⁹, como lo es el transporte de carga.

Similares consideraciones corresponden hacer a la “CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIOS”, de

¹⁰⁹ Debido a que la actividad del transporte de carga no genera producción, sino que es consecuencia de ella.

potestad tributaria municipal. Este tributo establece un idéntico hecho imponible que el establecido en el “Impuesto a los Ingresos Brutos” (provincial).

3.6. Límites a la Potestad Tributaria Municipal

Es importante desarrollar este tema en el marco del presente trabajo, ya que se tratará de entender el uso de las potestades tributarias municipales para recaudar dinero y proponer una armonización con los tributos impuestos por otro nivel de gobierno, el provincial, a los fines de incentivar la producción en el país.

La imposición de tributos en el ámbito municipal está limitada por diferentes normas:

3.6.1. Límites que derivan en forma directa de la Carta Magna

Ya se analizó este tema en el Capítulo I¹¹⁰, pero es necesario desarrollar el “principio de no confiscatoriedad”, en relación con los tributos municipales. Dicho principio es una derivación lógica del derecho de propiedad, y responde a la necesidad de salvaguardar dicho derecho a los fines que en la aplicación de un tributo, o varios en caso de superposición de tributos entre las distintas esferas de gobierno en un estado federal como el de Argentina, no se produzca “la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado”¹¹¹.

Este principio también es afirmado en la Constitución Nacional, en su art. 28, donde expresa que *“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”*.

Existen también en la Ley Suprema, limitaciones que se proyectan específicamente sobre los tributos municipales, como ser los siguientes artículos de la misma:

1. Art. 4 y 75, inc. 1, que se refiere a la competencia exclusiva de la Nación de gravar con derechos de importación y exportación.
2. Art. 75, inc. 13, que trata de la “cláusula comercial”, mediante la cual las leyes que dicte el Congreso en virtud de la misma, limitan el poder tributario, tanto provincial como municipal, cuando del ejercicio del mismo se deriven interferencias con el comercio interjurisdiccional de bienes y servicios.
3. Art. 75, inc. 18, que contiene la cláusula del progreso, por medio de la cual el Congreso puede dictar normas que prohíban el ejercicio de facultades provinciales y municipales en pos de la mencionada prosperidad del país, *pudiendo prohibirse potestades tributarias*.
4. Art. 75, inc. 30, que se refiere a los establecimientos de utilidad nacional, en cuyo caso las provincias y municipios pueden ver desplazadas sus potestades tributarias.
5. Arts. 9, 10 y 11, que dicta la prohibición de establecer “aduanas internas”.

¹¹⁰ Ver punto 2.1 del Capítulo 1, donde se desarrollan los límites de las potestades tributarias.

¹¹¹ GIANOTTI, ob. cit., p. 55.

3.6.2. Límites derivados de la delegación de competencias que en materia tributaria realizan las provincias, y que resultan en forma “directa” de las disposiciones constitucionales de estos Estados y las leyes orgánicas de municipios dictadas en consecuencia

Al tratar el tema del régimen municipal en las constituciones provinciales¹¹², se transcribieron artículos de algunas provincias para reflejar las potestades tributarias que les reconocían a los municipios. En razón de la delegación de competencias hecha por la propia provincia, resultarán limitaciones específicas en el ámbito tributario para los municipios comprendidos en su territorio.

El presente trabajo tiene como principal objetivo analizar tributos provinciales y municipales de Córdoba, por lo que se transcribirán los artículos de la constitución de la mencionada provincia, a los fines de analizar los límites que ella le impone a sus municipios.

El art. 188 de la Constitución Provincial cordobesa establece lo siguiente:

“Recursos. Las Municipalidades disponen de los siguientes recursos:

1. Impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que **respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal.**

2. Los precios públicos municipales, tasas, derechos, patentes, contribuciones por mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio.

3. Los provenientes de la coparticipación provincial y federal, cuyos porcentajes no pueden ser inferiores al veinte por ciento. El monto resultante se distribuye en los municipios y comunas de acuerdo con la ley, en base a los principios de proporcionalidad y redistribución solidaria.

*4. Donaciones, legados y demás aportes especiales.”*¹¹³

La provincia de Córdoba, entonces, impone dos límites a respetar: los principios constitucionales de tributación, lo que es obligatorio ya que de no hacerlo serían tributos inconstitucionales; y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal, lo que somete a estos entes a la ley de Coparticipación Federal, Convenio Multilateral y Pacto Fiscal del 12 de agosto de 1993¹¹⁴.

3.6.3. Límites derivados de las “leyes convenios”

En un país federal en donde coexisten diferentes planos de gobierno, debido a la coocurrencia de competencias tributarias entre ellos que se derivan de la propia Constitución, es factible que se verifique una presión fiscal significativa para los contribuyentes. Entonces, es necesario coordinar adecuadamente las facultades tributarias entre Nación, provincias y municipios para evitar esa presión tributaria.

Desarrollamos anteriormente el principio de confiscatoriedad el cual se vería violentado con la aplicación de ciertos tributos que se superponen entre sí. Tanto la doctrina como la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal, en los casos que se analizarán

¹¹² Ver punto 3.4.4. del presente Capítulo.

¹¹³ Observación: El resaltado me pertenece.

¹¹⁴ Los límites derivados de las leyes convenios se analizarán en el siguiente apartado.

posteriormente, han aceptado y aceptan la superposición de tributos derivados de las facultades concurrentes entre los tres órdenes de gobierno, razón por la cual no debe olvidarse que si dichas facultades no son ejercidas en forma armónica, pueden ocasionar graves perjuicios en el patrimonio de los contribuyentes, ya sea destruyéndolo o privándolo de la posibilidad de generar rentas.

Varias son las soluciones que se han diseñado para evitar esta superposición de tributos, algunas evitando la superposición vertical (entre Nación, provincias y municipios) y otras la superposición horizontal (entre provincias y entre municipios, entre sí).

3.6.3.1. Convenio Multilateral del 18 de Agosto de 1977

Este valioso instrumento de coordinación de las facultades tributarias a nivel horizontal, ha sido acordado entre los Fiscos provinciales a los fines de evitar la doble o múltiple imposición que se origina en la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a contribuyentes que desarrollen actividades interjurisdiccionales. En efecto, la superposición se produce como consecuencia de la especial configuración del hecho imponible y de la base imponible que toma este gravamen.

El art. 35 de dicho convenio, dispone que todo lo que dicta el convenio es aplicable a los municipios que establezcan cualquier tipo de tributo sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional y que tome como base de imposición a los ingresos obtenidos por los entes económicos en el desarrollo de su actividad.

Cuando se analice el impuesto a los ingresos brutos y la contribución que incide sobre las actividades comerciales, industriales y de servicios, se aplicarán los conceptos a la actividad de transporte de carga, para demostrar sus consecuencias.

3.6.3.2. Ley de Coparticipación Federal N° 23.548

Esta ley es una creación legal del federalismo de concertación, la cual configura el derecho intrafederal y se incorpora, una vez ratificado por la legislatura, al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional en un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es la imposibilidad de su derogación unilateral por cualquiera de las partes¹¹⁵.

La Constitución Nacional, incorpora desde 1994, el régimen de coparticipación federal en su art. 75, inc. 2, indicando al Congreso sancionar “...Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá **regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.**

*La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará **en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas** contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.*

¹¹⁵ SPISSO, Rodolfo R., ob. cit., p. 232.

*La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente, ni reglamentada y **será aprobada por las provincias.***

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires en su composición.”
116

Con respecto a los municipios, la Ley de Coparticipación les establece limitaciones con relación al alcance de su potestad tributaria. Así, el art. 9 de dicha ley establece:

“La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

- a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.*
- b) 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.***

*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 imposables 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, ...**”*¹¹⁷

Entonces, de acuerdo a lo que dicta este artículo, las potestades tributarias de los municipios, en lo concerniente a las actividades desarrolladas por las empresas, deberán observar las siguientes limitaciones:

- a) No pueden gravar las materias imposables sujetas a impuestos nacionales coparticipados; y
- b) En razón que las materias imposables sujetas a gravámenes nacionales gravan prácticamente todas las manifestaciones de capacidad contributiva existentes, sólo podrán aplicar a las actividades desarrolladas dentro de su jurisdicción **“tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”**, en concordancia con la última parte del artículo transcrito.

Es obligación de los entes municipales respetar estas normas de mayor jerarquía, a las que están subordinados. Pero, como ya se ha expresado, los municipios tratan de eludir a esta norma, creando “tasas o contribuciones” que son verdaderos impuestos.

En caso de que algún municipio pretendiera desconocer la subordinación a este régimen, fundándose en su carácter autónomo, cabría oponerle la doctrina de los “actos propios”. En efecto, al participar los municipios en la distribución del producido de los impuestos provinciales y nacionales, están aceptando, aunque más no sea tácita pero inequívocamente, el ordenamiento normativo vigente en la materia. No podrían entonces,

¹¹⁶ Observación: El resaltado me pertenece.

¹¹⁷ Observación: El resaltado me pertenece.

los municipios aceptar la coparticipación y simultáneamente pretender desligarse de las obligaciones emergentes de dichos regímenes¹¹⁸.

El ejercicio de las potestades tributarias de los distintos planos de gobierno debe ser en forma coordinada y armónica, sin atentar contra el programa constitucional.

3.6.3.3. Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento

Este acuerdo se firmó el 12 de agosto de 1993 entre la Nación y las provincias¹¹⁹, y los principales puntos de acuerdo, con proyección sobre el ámbito municipal, suponían las siguientes medidas a ser adoptadas por los municipios¹²⁰:

1. Las provincias se comprometían a **promover** la derogación de las tasas municipales que afecten la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica, incluso los que recaen sobre el auto generada, y servicios sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico;
2. Debían instar a sus municipios a derogar **los tributos que graven directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes** o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo.
3. Igual temperamento debía seguirse respecto de las tasas municipales en general, en los casos que no constituyan la **retribución de un servicio efectivamente prestado**, o en aquellos supuestos en los que **excedan el costo que derive de su prestación**.¹²¹

Se verifica en este acuerdo la preocupación por los tributos municipales que inciden en las actividades empresarias, mandando derogar aquellos que no retribuyan un servicio y los que excedan del costo de su prestación. Esto afirma lo ya indicado, reforzando la idea de que los municipios deben ser más prudentes y razonables al fijar los montos de las tasas a pagar por los contribuyentes.

En los capítulos siguientes se demostrará el uso excesivo de las potestades tributarias municipales por parte del gobierno de la Ciudad de Córdoba al crear tributos contraproducentes, irrazonables y notablemente inconstitucionales.

¹¹⁸ SPISSE, Rodolfo R., ob. cit., p. 219.

¹¹⁹ Primero firmaron 16 provincias, y luego se adhirieron las demás.

¹²⁰ Enumeración realizada por GIANOTTI, ob. cit., p. 67.

¹²¹ Observación: El resaltado me pertenece.

CAPÍTULO III

RÉGIMEN IMPOSITIVO APLICABLE A LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE CARGA: IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS, CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIOS, IMPUESTO AUTOMOTOR Y CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LOS VEHÍCULOS AUTOMOTORES, ACOPLADOS Y SIMILARES.

En el presente capítulo se analizarán tributos que inciden sobre la actividad el transporte de carga. Se escogieron dos tributos provinciales y dos municipales, a los fines de determinar cómo influyen éstos en la mencionada actividad, teniendo todos ellos hechos imponibles similares.

Al analizarse los mencionados tributos, no se determinarán las alícuotas vigentes para el año 2007 de cada uno de ellos, ya que esto se hará en el capítulo siguiente. En este capítulo solo se quiere introducir al lector en la normativa vigente de estos tributos, describiendo sus elementos fundamentales para crear la obligación jurídica tributaria.

En lo que respecta al impuesto automotor, a nivel provincial y municipal, se analizará la similitud de bases imponibles y las diferentes tablas de valores utilizadas para liquidar el impuesto. En el capítulo siguiente se tomará una muestra para poder comparar las diferencias de valores de referencias y sus consecuentes montos diferentes a pagar.

Cabe recordar al lector, que el análisis principal de dichos impuestos se hará en relación a la Provincia de Córdoba y a la Municipalidad de Córdoba. En el Capítulo V se compararán alícuotas del impuesto a los ingresos brutos vigentes en otras provincias con el fin de obtener mejores herramientas de análisis a fin de proponer una armonización de los mencionados tributos en Córdoba (provincia y municipalidad).

Es adecuado introducir al lector en relación a los recursos tributarios con que cuentan los entes provinciales y municipales, para luego ahondar sobre los tributos en particular.

1. Recursos tributarios

Los tributos son el principal recurso del Estado y constituyen su medio genuino para garantizar el correcto funcionamiento del mismo y las prestaciones debidas a la comunidad. Esto es lo que motiva al Estado a ejercer su potestad tributaria para crear impuestos, cuestión que es entendible. Pero lo que no es razonable, es que éste cometa abusos de poder exigiendo a la sociedad un esfuerzo excesivo para cumplir con sus obligaciones fiscales, sin permitirle obtener los servicios y el bienestar que se merece.

Es necesario comprender los diferentes medios de obtención de recursos por parte del estado. Estos se pueden clasificar de la siguiente manera¹²²:

¹²² GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, ob. cit., ps. 46-47.

- Impuestos: es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. Por medio del impuesto son retribuidos **servicios indivisibles** prestados por el Estado, es decir, aquellos que si bien son útiles a toda la comunidad, resulta imposible, en la práctica, efectuar su particularización en lo atinente a personas determinadas (por ej. Defensa, actividad normativa general).

- Tasas o Contribuciones: 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. Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible, porque está determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe (por ej. Administración de justicia).

- Contribución especial: 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 **beneficios individuales o de grupos sociales** derivados de la realización de **obras o gastos públicos**, o de especiales actividades estatales. Las contribuciones de mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública (por ej. Por una pavimentación). Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.¹²³

1.1. Provinciales

Las provincias tienen amplias potestades tributarias, siendo libres de crear tributos por ley del poder legislativo, siempre y cuando respeten los límites constitucionales establecidos por la Carta Magna. Dichas potestades tienen carácter *originario*, ya que son reconocidas directamente por la propia constitución nacional, en su art. 123.

Los principales recursos de estos estados federales son los impuestos que libremente puede crear y recaudar por su poder de imperio. Ya se analizó anteriormente el art. 75, inc. 2, y 126 de la C.N., para determinar el poder tributario que le correspondía a las provincias¹²⁴.

En resumen, le corresponden a las provincias las siguientes facultades impositivas:

- Exclusivas y que ejercen en forma permanente: *tributos directos*.
- Concurrentes con la Nación y en forma permanente: *tributos indirectos internos*, y ciertas facultades locales respecto de los establecimientos de utilidad nacional.

En este trabajo se analizarán dos impuestos directos: el Impuesto a los Ingresos Brutos y el Impuesto Automotor. Ambos son establecidos y regulados por la ley 6006, en la provincia de Córdoba, que corresponde al Código Tributario Provincial. Las alícuotas de estos tributos están determinadas por la “Ley Impositiva Anual” correspondiente a cada año de ejercicio. Seguidamente se detallarán todos los elementos de estos impuestos para una mejor comprensión.

¹²³ Observación: El resaltado me pertenece.

¹²⁴ Ver punto 2 de Capítulo 1.

Los impuestos mencionados en el párrafo anterior están creados y reglamentados por entes autónomos plenos, como son las provincias argentinas. También es correcta y constitucional la potestad tributaria de la que hace uso cada provincia para imponerlos, ya que son tributos directos y corresponden a facultades exclusivas de ellas.

1.2. Municipales. Tasas o Contribuciones municipales

Los recursos tributarios municipales son los que más interesa analizar a los fines del presente trabajo. Se debe destacar que existen diversos sistemas de financiamiento, según nos encontremos ante estados de régimen unitario o federal. En los primeros, existe una clara dependencia financiera del municipio con el gobierno central; en los segundos la dependencia inmediata se da con relación a los estados locales o provincias, quienes proveen a los municipios de la mayoría de los recursos que reciben, además de los que éstos recaudan por sí mismos¹²⁵. Debido a la potestad tributaria de los municipios, como ya se ha explicado, los municipios tienen amplias facultades para imponer tributos a los fines de prestar servicios a los habitantes locales; aunque dicha potestad es *derivada*.

Entonces, según la clasificación de recursos tributarios realizada, se puede afirmar que el principal recurso de dicha índole utilizado por las municipalidades corresponde a las “tasas” o “contribuciones”, especialmente para gravar el ejercicio de actividades comerciales dentro de su territorio. Este tipo de tributo requiere necesariamente una contraprestación individualizada por parte del municipio.

Existen discrepancias en cuanto al alcance de la “prestación de los servicios” que debe realizar el Estado. Algunos autores sostienen que dicha prestación no necesita ser “individualizada”, sosteniendo que dicha prestación puede verificarse “*ulti universo*”, es decir, “en forma genérica” a toda la población. Mientras que otros sostienen lo contrario y defienden la necesaria individualización de la prestación de los servicios prometidos. Otro de los puntos de discrepancia es en lo relativo al *quantum* de este tributo, donde algún sector de la doctrina sostiene que el monto de la tasa debe guardar una **razonable proporción** con el costo del servicio, mientras que otros sostienen que ello no es necesario^{126,127}.

Se considera más correcta la tesis que plantea la doctrina en general y la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto los servicios del estado que deben ser prestados de forma efectiva y particular a los contribuyentes.

Es importante analizar los ítems que propone Gianotti en su obra¹²⁸, porque van a servir de fundamentos a la propuesta que se espera confeccionar en el presente trabajo. Así, se pueden mencionar los siguientes aspectos de este tipo de recurso:

a) Individualización del servicio: La Corte Suprema ha expresado desde antaño que “al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”¹²⁹.

En la causa “*Pelikan Argentina S.A. c/Municipalidad de Córdoba*” de fecha 29/05/2000, la Cámara Contencioso Administrativa de Segunda Nominación de la Provincia

¹²⁵ ZARZA MENSAQUE, ALBERTO, en “*El municipio*”, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, Año 1991, p. 143.

¹²⁶ GIANOTTI, ob. cit., p. 40.

¹²⁷ Observación: El resaltado me pertenece.

¹²⁸ GIANOTTI, ob. cit., Capítulo III.

¹²⁹ C.S.J.N., “*Cía. Swift de La Plata, S.A. c/ Municip. de San Miguel de Tucumán*”, 11/10/61, Fallos 249:99.

de Córdoba se abocó al estudio de este tema, determinando los presupuestos jurídicos necesarios para la configuración del hecho imponible, atendiendo para ello a la real naturaleza de este tributo. Así, expresó la principal diferencia entre la tasa y el impuesto, considerando que aquella “*requiere ineludiblemente la existencia de uno (se refiere al local) donde la actividad (servicio realizado por el municipio) se preste, incluso con acceso al público, criterio de distinción entre diversos tributos que recepta igualmente Jarach*”.

Es decir, a la actividad que genera la obligación tributaria de pagar la “tasa o contribución municipal” le corresponde una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se debe individualizar o particularizar en el contribuyente, que es quien paga al gobierno local y espera la *efectiva* prestación del servicio por parte de este último.

b) Quantum de la tasa: Uno esperaría que el monto de la tasa sea acorde con el servicio brindado por el Estado, pero hay opiniones varias al respecto.

La Corte ha dicho que “*el pago de tasas o servicios finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua consumida, de la evacuación cloacal, de la basura que recogida en el interior de las propiedades o en las calles fronterizas, de la luz que reciben, de la inspección de la policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos esos impuestos se fijan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávit en unos casos y déficit en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar*”¹³⁰¹³¹.

Con respecto a la forma de calcular este tipo de tributos, la misma dijo que “*no cabe argumentar que la Ordenanza Municipal en cuestión ha establecido una contribución territorial y no una tasa, al cobrar el doce por mil del valor del suelo libre de mejoras. Podrá o no ser acertado o recomendable el criterio adoptado en la Ordenanza al fijar de esa manera el monto de la tasa o contribución de los servicios... Pero no se sigue de ahí que haya dejado de ser la retribución del servicio prestado para convertirse en un impuesto. Por el contrario, no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta*”¹³² ¹³³.

No obstante lo señalado por la Corte respecto a la admisibilidad que el costo del servicio sea distribuido entre los sujetos pasivos conforme la capacidad contributiva de los mismos, de acuerdo al principio de razonabilidad de las leyes, las tasas pueden ser impugnadas en la medida en que sus montos hayan sido establecidos en función de cálculos presupuestarios que tiendan no sólo a cubrir el costo de los servicios prestados, sino otras erogaciones estatales. Así, García Belsunce¹³⁴ sostiene que procede declarar la ilegitimidad de ciertas tasas que, sin llegar a ser confiscatorias, estén fuera de toda proporción con la actividad peculiar del Estado que les ha dado origen. Esta conclusión lo fundamenta en el “principio de igualdad”, ya que en caso contrario el Estado podría hacer recaer sobre determinadas personas elegidas arbitrariamente cargas públicas que son generales y cuya incidencia debe recaer sobre todos los habitantes.

¹³⁰ Observación: El resaltado me pertenece.

¹³¹ C.S.J.N., “*Ana Vignolo de Casullo c. Municipalidad de la Capital*”, 06/03/1942, Fallos 192:139.

¹³² C.S.J.N., “*Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael*” de fecha 16/05/56.

¹³³ Observación: El resaltado me pertenece.

¹³⁴ BELSUNCE GARCIA, “*Temas de derecho tributario*”, Editorial Abeledo-Perrot, Ciudad de Buenos Aires, Año 1982, p. 223.

Acorde al tema, es interesante observar lo que dicta la Cámara Federal de San Martín, Sala I, en el caso “*Gas Natural Ban S.A. c. Municipalidad de la Matanza*” del 21/09/200. Dicha Cámara expresa que “*a fin de juzgar la validez del monto determinado para una tasa en particular, con independencia de su confiscatoriedad, habrá de apreciarse su adecuación a un **grado razonable y prudente de proporcionalidad entre tal monto y el servicio prestado**, más que a tratar de establecer una correlación matemática entre costo (directo e indirecto) y prestación, lo que sería casi imposible de determinar con alguna exactitud. En definitiva, el exceso de esa razonable y prudente proporcionalidad estaría indicando que la recaudación en concepto de tasa va dirigida, en realidad, a **atender necesidades distintas de las que se tuvieron en cuenta al establecer el servicio señalado como presupuesto de hecho imponible de la obligación tributaria**, de modo que se impondría a determinados sujetos, bajo pretexto de una prestación individualizada, la **asunción de gastos que por su naturaleza deberían estar a cargo de la generalidad de los contribuyentes**, lo que determinaría entonces su inconstitucionalidad por resultar contrario a los principios de igualdad (Art. 16 de la Constitución Nacional) y de razonabilidad, que incluye la adecuada proporcionalidad (Art. 28 C.N.)*”.¹³⁵

El último fallo citado es clave para entender la postura que se propondrá en este trabajo final de graduación, ya que señala la razonable y prudente proporcionalidad que deben tener las tasas o contribuciones municipales. En las dos contribuciones que se analizarán posteriormente, no se respetan dichos principios sino que al contrario, consiguen perjudicar a las empresas de transporte de carga que contribuyen *obligatoriamente* y no reciben a cambio los servicios estatales que les corresponden por imperio de ley.

c) Carga de la prueba: Sirve analizar este tema para determinar a quién le corresponde la misma, en relación a la demostración de la falta de la efectivamente prestación de servicios por parte del ente municipal, y su costo.

Es principio general que quien alega debe soportar la carga de la prueba¹³⁶. En el caso que se analiza, debería, entonces, aportar la prueba el que sostiene la falta de prestación del servicio. El que está en mejor posición para probar la efectiva prestación del servicio es el Estado, y no el contribuyente que alega un hecho negativo. A estos fines, es interesante atender a la teoría de las “cargas probatorias dinámicas”, que a continuación se explica:

“La llamada doctrina de las cargas probatorias dinámicas puede y debe ser utilizada por los estrados judiciales en determinadas situaciones en las cuales no funcionan adecuada y valiosamente las previsiones legales que, como norma, reparten los esfuerzos probatorios. La misma importa un desplazamiento del onus probando, v. gr., en cabeza de quien está en mejores condiciones para producirlas, más allá del emplazamiento como actor o demandado, o de tratarse de hechos constitutivos, impeditivos, modificativos o extintivos”.¹³⁷

Entonces, sería el Estado quien debería probar que el servicio es efectivamente brindado a los contribuyentes que correspondan. En el caso de las empresas transportistas, que tengan camiones y acoplados radicados en la ciudad de Córdoba, deben pagar la “Contribución que incide sobre vehículos automotores, acoplados y similares”¹³⁸, por lo que

¹³⁵ Observación: El resaltado me pertenece.

¹³⁶ Art. 377 del C.P.C.C. de la Nación, que expresa: “*Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido...*”.

¹³⁷ GIANOTTI, ob. cit., p. 44. Se cita a las Quintas Jornadas Bonaerenses de Derecho Civil, Comercial, Procesal e Informático, celebradas en Junín en octubre de 1992, donde la Comisión de Derecho Procesal explicó esta teoría.

¹³⁸ Este tributo se analizará detalladamente en el punto 5 del presente capítulo.

el gobierno municipal, que es quien recibe estos recursos, debería poder demostrar el costo del servicio de mantenimiento de los caminos por donde transitan dichos camiones.

En un interesante fallo, la Corte Suprema de Justicia ha afirmado que *“la carga de probar el costo del servicio de mantenimiento de calles pavimentadas y de tierras no puede imponerse a la empresa de transporte, pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial”*¹³⁹.

Todo lo analizado servirá para abordar la problemática que se observa en la actualidad con los tributos municipales, a los fines de analizar la legalidad y adecuación de las “tasas o contribuciones” estudiadas en este trabajo. Se intentará determinar la incidencia de este tipo de tributos sobre las empresas de transporte de carga, que contribuyen a nivel provincial y municipal, impuestos o contribuciones con similares bases imponibles, con la diferencia de que, los primeros no conllevan una prestación de servicio por parte del gobierno provincial y las segundas sí lo hacen.

2. Impuesto a los Ingresos Brutos

Este impuesto grava el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad, que en este trabajo corresponde a la del transporte de carga. Sin perjuicio de reconocer su urgente sustitución por un impuesto provincial que no sea nocivo¹⁴⁰, se analizará tal cual lo reglamenta el Código Tributario Provincial y la Ley Impositiva Anual correspondiente.

Es un impuesto provincial, regulado en el Título II del Código Tributario Provincial¹⁴¹ de Córdoba. Su hecho imponible lo define en el art. 146 disponiendo lo siguiente:

*“El **ejercicio habitual y a título oneroso** en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- **cualquiera sea la naturaleza del sujeto** que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y **el lugar donde se realice**, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la Ley Impositiva Anual.*

*La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión, o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Se entenderá como **ejercicio habitual** de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, **con prescindencia de su cantidad o monto**, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan **profesión** de tales actividades.*

*La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua”.*¹⁴²

¹³⁹ C.S.J.N., “Empresas de transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L. c. Ordenanza 068/90 – Municipalidad de Puerto Tirol” de fecha 10/10/96.

¹⁴⁰ Se recomienda al lector ver los antecedentes de este impuesto y los fundamentos de su necesaria sustitución en el libro de G. VIZCAÍNO, Catalina, ob. cit., tomo III, p. 297 y ss.

¹⁴¹ Código Tributario Provincial, Ley 6006 (t.o. 2004). Separatas de legislación, versión 1.0, Editorial Errepar, Córdoba, año 2007.

¹⁴² Observación: El resaltado me pertenece.

Por lo establecido en este artículo, se puede determinar que la actividad de transporte de carga debe tributar este impuesto al configurar una actividad lucrativa y en razón a que realiza operaciones habituales.

Los contribuyentes y responsables se definen en el art. 149 de la siguiente manera: *“Son contribuyentes de este impuesto los mencionados por el Artículo 22 de este Código que obtengan ingresos brutos derivados de una actividad gravada.(...)”*, en el que quedan configuradas las empresas que realicen la actividad mencionada.

Las principales características de este impuesto son¹⁴³:

- ✓ Es un **impuesto indirecto**, al gravar manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, en virtud de que no tiene en cuenta si se ha producido una ganancia real.
- ✓ Es **plurifásico**, pues incide sobre todas las etapas, alcanzando, en principio, el ciclo de transacciones económicas de bienes y servicios, salvo ciertas excepciones.
- ✓ Es **acumulativo**, porque en cada etapa se grava sobre la totalidad, con la consecuencia de que el impuesto de la etapa anterior forma parte de la base imponible de la etapa siguiente. Este efecto también se llama “piramidal.
- ✓ Es **real**, en cuanto prescinde de la naturaleza y las circunstancias personales del sujeto que realiza las actividades gravadas.
- ✓ Es **territorial**, pues se limita a los ingresos brutos obtenidos en la jurisdicción provincial de que se trate. A fin de que las actividades interjurisdiccionales no perjudiquen al contribuyente por una múltiple imposición, han sido celebrados convenios como el multilateral que rige en la actualidad.
- ✓ Es **periódico**, en relación con la verificación anual del hecho imponible (por año calendario), sin perjuicio del pago de anticipos, o, en su caso, mensual.

Muchas de estas características hacen que el impuesto a los ingresos brutos sea perjudicial para las actividades lucrativas en cada jurisdicción que se imponga.

Con respecto a la base imponible aplicable para liquidar el impuesto, es importante considerar a la actividad de transporte de carga, inserta en el Convenio Multilateral del año 1977 a los fines de tributar el impuesto a los ingresos brutos. Así, el art. 153 del Cod. Trib. Pcial. dice: *“Cuando la actividad gravada se ejerza por un mismo contribuyente en dos o más jurisdicciones, serán de aplicación las normas contenidas en el **Convenio Multilateral** vigente, el que tendrá, en caso de concurrencia, preeminencia”*¹⁴⁴. La aplicación del mencionado convenio se analizará seguidamente.

Antes, se debe definir cómo está constituida la Base Imponible de este impuesto. El art. 154 del C.T.P., dice que la misma *“estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas. Se considera ingreso bruto al valor o monto total, ..., devengadas en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y en general el de las operaciones realizadas... ”*.

¹⁴³ G. VIZCAÍNO, Catalina, ob. cit., tomo III, ps. 303-305.

¹⁴⁴ Observación: El resaltado me pertenece.

En relación a la actividad analizada los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devenguen y *“en los casos de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, desde el momento en que se termina o factura total o parcialmente la ejecución o prestación pactada, lo que fuere anterior, salvo que las mismas se efectuaren sobre bienes o mediante su entrega, en cuyo caso el gravamen se devengará desde el momento de la entrega de tales bienes”*¹⁴⁵.

Por último se debe especificar la forma de pago del presente impuesto de acuerdo al Capítulo V del C.T.P. de Córdoba. Según el art. 180 del mismo, *“salvo lo dispuesto para casos especiales, el pago de este impuesto se efectuará sobre la base de una **declaración jurada**, en la forma prevista en este Código y en las condiciones y términos que establezca el Ministro de Finanzas”*¹⁴⁶.

Con respecto al período fiscal, el art. 181 de dicho código, establece que será el **año calendario**; aunque se deberán tributar **once anticipos** en cada período fiscal, correspondientes a cada uno de los once primeros meses del año y **un pago final**, debiendo presentar declaración jurada anual en los casos en que la Dirección de Rentas así lo requiera.

La mecánica de tributación es la siguiente¹⁴⁷: La Ley Impositiva Anual fija los importes que en concepto de impuesto mínimo deberán ingresar anualmente los contribuyentes en función a la actividad que desarrollen y que servirán de base para el cálculo de los importes mínimos mensuales establecidos por el Código Tributario Provincial. Con respecto al importe a tributar por cada anticipo y pago final será el que resulte del producto de la alícuota, determinada en la Ley Impositiva Anual, por la base atribuible al mes de referencia. En el caso de que la base imponible sea negativa, se podrá compensar según reglamentación de la Dirección. El importe mínimo mensual mencionado, será el que resulte de dividir el impuesto mínimo *anual* en 12 partes.

No tendrán la obligación de cumplimentar el mínimo comentado en el párrafo anterior los contribuyentes que tributen bajo el régimen de Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977¹⁴⁸. Es decir, las empresas transportistas no necesitan cumplir con ese mínimo establecido, sino que se registrarán por lo establecido en dicho convenio.

2.1. Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977.

El Impuesto a los Ingresos Brutos grava el ejercicio de una actividad habitual realizada a título oneroso dentro de una provincia y toma como medida, a los fines de determinar el *quantum* de la obligación tributaria, a los ingresos brutos totales obtenidos por el sujeto pasivo en el desarrollo de la actividad gravada. Sucede que, al realizar un sujeto una actividad única, económicamente inescindible en dos o más provincias, por tal hecho, ambas provincias podrían tomar los mismos ingresos brutos obtenidos por este sujeto, derivando en consecuencia la perjudicial superposición tributaria.

Mediante el convenio multilateral de 1977, las provincias acordaron distintas pautas a los fines de evitar esta superposición de tributos, procediendo a distribuir “ingresos” o “base de imposición” entre las distintas jurisdicciones en las cuales el contribuyente realiza su actividad. Esta es una manera de acotar las potestades tributarias provinciales,

¹⁴⁵ Art. 156, inc. c), del Código Tributario Provincial de Córdoba.

¹⁴⁶ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁴⁷ Ver arts. 182 y 183 del Código Tributario Provincial de Córdoba.

¹⁴⁸ Art. 183, inc. a).

determinando hasta qué porción de ingresos podrá someterse a imposición en su respectivo territorio.

El ámbito de aplicación de este convenio lo define su art. 1 de la siguiente manera: “*las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un **proceso único, económicamente inseparable**, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia. Así, se encuentran comprendidos en él los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones:*

a) que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;

b) que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;

c) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;

d) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

*Cuando se hayan realizado **gastos de cualquier naturaleza**, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero **vinculados con las actividades** que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.)”.*¹⁴⁹

El último párrafo del art. 1, establece el principio fundamental denominado “sustento territorial”, según el cual solamente se podrá considerar que existe actividad efectiva en una jurisdicción, cuando existan gastos incurridos en la misma que tengan una vinculación directa con la actividad interjurisdiccionales.

Para distribuir los ingresos, existe un régimen general y distintos regímenes especiales para actividades específicas, tal cual es el caso del transporte.

Dentro de este convenio, la actividad de transporte se regula mediante un “régimen especial” que define la base imponible a considerar en su art. 9 de la siguiente manera: “*En todos los casos de empresas de **transportes de pasajeros o cargas** que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al **precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje**”.*¹⁵⁰

Es decir que, en el caso de empresas de transportes de cargas, se imputará la totalidad de la base imponible a la jurisdicción donde se inicia el viaje, independientemente del lugar o forma en que se formalizó la operación. Esta distinción hace que algunas jurisdicciones, en las que aun habiéndose efectuado gastos en ella (taller, sede

¹⁴⁹ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁵⁰ Observación: El resaltado me pertenece.

administrativa, garaje, etc.), no reciban base imponible en tanto no se origine ningún viaje en estas condiciones¹⁵¹.

Esta situación no es inusual, por ejemplo las empresas de transporte que reciban cargas en el puerto de la Ciudad de Buenos Aires, aún cuando tengan toda su estructura en la Provincia de Buenos Aires y cualquiera sea el destino de la misma, asignarán estos ingresos a la primera jurisdicción.

Otro aspecto relacionado y que dio lugar a diferentes posturas es la circunstancia en la cual el viaje se concierta en un lugar distinto del inicio del mismo. Por ejemplo, una empresa de transporte de Buenos Aires recibe carga para transportar mercadería desde Corrientes a Misiones. Según la lectura de la ley y la opinión de la mayor parte de la doctrina, el viaje debe imputarse a Corrientes. A pesar de la claridad de la norma, indudablemente la importancia económica del sector no es despreciable y dio lugar a ciertos equilibristos interpretativos, tal cual es la postura de la Provincia de Buenos Aires, que pretende que el origen del viaje se produzca a partir de la puesta en movimiento del transporte¹⁵².

Por último, es importante considerar la Resolución N° 08/2003 de la Comisión Arbitral¹⁵³ que trata el tema de los servicios complementarios de la actividad, expresando lo siguiente: *“los **servicios complementarios** (carga, manipuleo, estiva, transporte, custodia, cuidado y descarga de la mercadería), aún cuando se facturen en forma discriminada **no significa que el contribuyente ejerza una actividad distinta** dado que existe en el desarrollo de la actividad una unidad inescindible entre la realización conjunta de ella y la obtención del ingreso final que conforma la base del impuesto, dando lugar al **proceso único y económicamente inseparable** a que se refiere el artículo 1, primer párrafo del Convenio Multilateral, por lo que tienen el mismo tratamiento que la principal, correspondiendo para el caso del transporte la aplicación del art. 9”*.¹⁵⁴

3. Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios

Se ha determinado, después de un amplio desarrollo teórico, que los municipios tienen amplias potestades tributarias, las cuales son “derivadas”, ya que no emanan directamente de la Constitución Nacional, sino que quienes limitan dichas potestades son las provincias. Con respecto a la provincia de Córdoba, se analizaron los arts. 180 y 188, concluyendo que la misma reconoce la autonomía municipal, pero no de forma incondicional, sino mandando obedecer normas de orden superior.

Como se concluyó en dicho análisis, los municipios sólo podrán crear y recaudar “tasas o contribuciones”, que los obliga a prestar un servicio individual a quienes contribuyen con las mismas.

La Municipalidad de Córdoba, en su faz tributaria, cuenta con Código Tributario Municipal, cuyo artículo 1 establece que *“las disposiciones de la presente Ordenanza, llamada Código Tributario Municipal, son aplicables a todos los tributos que establezca la Municipalidad de Córdoba mediante la Parte Especial de este Código y también a los que estén contenidos en ordenanzas tributarias especiales. Sus montos serán establecidos de*

¹⁵¹ SCALETTA Rubén, JIMÉNEZ Enrique M. y SPINA Carlos E., *“Los impuestos en el transporte”*, 1° edición, Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, Año 2004, p. 160

¹⁵² SCALETTA, JIMÉNEZ y SPINA, ob. cit., p. 161.

¹⁵³ Resolución N° 08/2003, San Miguel de Tucumán, 13 de junio de 2003.

¹⁵⁴ Observación: El resaltado me pertenece.

acuerdo a las alícuotas, aforos y otros módulos o sistemas que determine la ordenanza tributaria especial denominada “Ordenanza Tarifaria Anual””.

Para el presente análisis se ordenó el texto original de dicho Código, según ordenanza municipal n° 10363/2000, con sus modificatorias hasta la ordenanza n° 11178/2006. Es decir, las normas analizadas tienen vigencia para el período 2007.

A nivel municipal, el Código Tributario Municipal de la Ciudad de Córdoba, en su Título Tercero, establece un tributo que grava la actividad de transporte de carga, definiendo el hecho imponible en su art. 231 de la siguiente manera:

“El ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinado a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo, está sujeto al pago del tributo establecido en el presente Título, conforme a las alícuotas, adicionales, importes fijos, índices y mínimos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual, en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población. Asimismo, se incluyen todas las acciones que por sí o por intermedio de otras instituciones vinculadas o asociadas, que desarrolle el Municipio a fin de promover el desarrollo de la economía local y la competitividad de los sectores productivos, fijando la Ordenanza Tarifaria Anual los importes que retribuirán este servicio.

*Estarán gravadas las actividades desarrolladas en sitios pertenecientes a jurisdicción federal o provincial enclavados dentro del ejido municipal”.*¹⁵⁵

Como se puede deducir de este artículo, las empresas que realicen la actividad de transporte de carga, deben tributar a nivel municipal esta contribución¹⁵⁶, y deberían recibir de la municipalidad todos los servicios que este artículo dispone. Estos servicios deben ser *efectivamente prestados*, algo muy difícil de comprobar teniendo en cuenta la variedad de los mismos, según este artículo: “...servicios municipales de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población...”.

Se analizó este aspecto según lo expresa la doctrina y jurisprudencia, y se llegó a la conclusión de que sería ilegal imponer una tasa o contribución, sin que el servicio se preste de forma efectiva, particular, y sin existir una prudente relación costo-servicio. Es claro que resulta imposible estimar el costo que produce “cualquier otro servicio no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población”, y tampoco es viable su prestación individualizada ya que es en pos al *bienestar general* de la población y no al de un contribuyente en particular.

Es poco feliz también que los servicios municipales incluyan todos los que desarrolle el ente municipal “a fin de promover el desarrollo de la economía local y la competitividad de los sectores productivos” ya que es algo intangible, indivisible, características estas últimas propias de verdaderos impuestos.

Tal como afirma Gianotti¹⁵⁷, este artículo peca de excesiva generalidad en la determinación de los servicios que retribuye esta tasa, por lo menos, en aquellas legislaciones como la citada en las cuales la enunciación de los servicios no es taxativa. Sin embargo, es claro, y así lo ratifica la doctrina y la jurisprudencia, que como presupuesto

¹⁵⁵ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁵⁶ Ya que son contribuyentes de este tributo, según el art. 234 del Código Tributario Municipal de Córdoba.

¹⁵⁷ GIANOTTI, ob. cit., p. 73.

indispensable para el cobro de esta tasa deben *prestarse en forma efectiva los servicios* que la propia norma señala como retribuidos por dicho tributo.

La actividad de transporte de carga se ve ampliamente afectada por esta contribución municipal, ya que no resulta verificable la recepción de esos servicios prometidos. Por todo lo dicho, se cree conveniente una urgente modificación de este artículo, respetando los principios constitucionales vigentes y no perjudicando a la actividad productiva de este municipio.

La base imponible “*estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados por las actividades gravadas en el período fiscal, salvo lo dispuesto para casos especiales. Se considera ingreso bruto la suma total devengada en cada período fiscal por la venta habitual de bienes en general, la remuneración total obtenida por la prestación de servicios o cualesquiera otros pagos en retribución de la actividad gravada...*”¹⁵⁸. Como puede observarse, verificado el hecho imponible para un sujeto, la medida de su capacidad contributiva estará dada por el total de los ingresos que obtenga por su actividad.

El período fiscal de este tributo es el *mes calendario*, y su forma de liquidación y pago son las que establece el art. 273 del Código Tributario Municipal de Córdoba, que dicta lo siguiente:

*“Los contribuyentes deberán presentar sus **declaraciones juradas mensuales** y abonar los importes tributarios resultantes, en la forma y plazos que fije la **Ordenanza Tarifaria Anual**.*

*Los contribuyentes tributarán por **aplicación de la alícuota sobre los ingresos brutos, o el importe del anticipo mensual** que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual, lo que resulte **mayor**.*

*Sin perjuicio de ello, deberán presentar una **declaración jurada informativa anual**.*

Cuando de la declaración jurada informativa anual resulte que, por haber abonado anticipos en uno o más períodos fiscales, el contribuyente ha ingresado en el año considerado un importe mayor que el resultante de aplicar la alícuota sobre los ingresos brutos, podrá solicitar la devolución o acreditación del excedente a cuyo efecto deberá cumplimentar los requisitos formales y sustanciales que el Organismo Fiscal establezca por vía reglamentaria”.¹⁵⁹

Como se puede ver, esta contribución a nivel municipal funciona de forma similar al impuesto a los ingresos brutos provincial, lo que resalta que se quiere disfrazar una contribución municipal con un impuesto.

3.1. Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977

También cabe estudiar el tratamiento especial que tienen las empresas de transporte respecto del Convenio Multilateral en relación a los tributos municipales. Así, el art. 35 del C.M. establece:

*“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 **impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo** cuya aplicación le sea permitidas por las leyes locales sobre los comercios, industrias o*

¹⁵⁸ Art. 235 del C.T.M. de Córdoba.

¹⁵⁹ Observación: El resaltado me pertenece.

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 o 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”.*¹⁶⁰

El tercer párrafo de este artículo es el que ha dado origen a algunas interpretaciones de la Comisión Arbitral, toda vez que los contribuyentes extienden el tratamiento en el Convenio Multilateral para liquidar sus tributos municipales que están directamente relacionados con los ingresos de la empresa, aplicando para este caso el Artículo 9 analizado anteriormente¹⁶¹.

En síntesis, en el caso de la existencia de un local, establecimiento u oficina donde se desarrolle actividad gravada, la Municipalidad o Comuna podrá con las condiciones mencionadas en el artículo bajo análisis, gravar el 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial.

Una interesante resolución de la Comisión Arbitral¹⁶², ha afirmado lo dispuesto en dicho tercer párrafo, expresando lo siguiente: “*Que para el desarrollo de sus actividades (de la empresa que recurre), tiene local habilitado en el Municipio de Vicente López, donde tributa en concepto de Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene un importe en concepto de mínimo. Que el fisco practicó la determinación impositiva atribuyendo el 100% de los ingresos imputables al Fisco de la Provincia de Buenos Aires al único local habilitado con que cuenta la empresa en jurisdicción de Vicente López, de acuerdo al tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral. . Que la recurrente se siente agraviada de tal criterio, expresando que sus ingresos provienen del desarrollo de actividades realizadas en otras jurisdicciones municipales donde se encuentran sus lugares de carga y descarga por lo que en su opinión sostiene que debe tributar con arreglo al artículo 9° del Convenio. Que ha quedado acreditado que la firma posee un único local habilitado en la Provincia de Buenos Aires en jurisdicción de la Municipalidad de Vicente López por lo que corresponde la aplicación del tercer párrafo del artículo 35”.*

Esto se debería tener en cuenta para cada caso en particular para no confundir las normas a aplicar. Primero, habría que verificar el tipo de tributos ya que si se tratan de tributos provinciales (Impuesto a los Ingresos Brutos), se aplicará directamente el art. 9° del C.M.; mientras que si se tratan de tributos municipales (Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio), habrá dos posibilidades: si no tiene un *único*

¹⁶⁰ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁶¹ SCALETTA, JIMÉNEZ y SPINA, ob. cit., p. 163.

¹⁶² Resolución N° 17/2001 (C.A.), Puerto Madryn, 20 de setiembre de 2001.

local habilitado en una determinada provincia, se enmarcará en el art. 9° del C.M.; pero, si es un caso similar al analizado en donde hay un único local habilitado, corresponderá aplicar el tercer párrafo del art. 35 de dicho convenio.

En lo referente a la actividad analizada, el Código Tributario Municipal de la Ciudad de Córdoba también define un régimen a los fines de liquidar el tributo cuando se realizan operaciones en varias jurisdicciones (municipales). Lo hace en su art. 232 de la siguiente manera:

*“Cuando cualesquiera de las actividades que menciona el artículo anterior se desarrolle en **más de una jurisdicción**, ya sea que el contribuyente tenga su sede central o una sucursal en la Ciudad de Córdoba, u opere en ella mediante terceras personas –intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes, consignatarios u otros, con o sin relación de dependencia–, e **incurra en cualquier tipo de gasto en la jurisdicción municipal**, la base imponible del tributo asignable a la Municipalidad de Córdoba se determinará mediante la distribución del total de los ingresos brutos del contribuyente de conformidad con las normas técnicas del Convenio Multilateral del 18/08/77, **independientemente de la existencia del local habilitado**. Serán de aplicación, en lo pertinente, los regímenes especiales previstos por el mencionado Convenio”.*¹⁶³

Una interpretación diferente a la de la Comisión Arbitral, desarrollada en el caso comentado anteriormente, la tiene el Dr. Spisso, afirmando que “el tercer párrafo del art. 35 del C.M., previendo la inexistencia de sustento territorial respecto de algunos municipios,... resulta inaplicable al instituto tasa. Los municipios ven limitada su potestad tributaria a la porción de la base imponible que le resulta asignada, con independencia de lo que el administrado haga o deje de hacer en otros municipios de la misma provincia... Si ésta (refiriéndose a la tasa) debe guardar adecuada relación de proporcionalidad con el costo del servicio, resulta inadmisibles que su quantum se pueda incrementar por una circunstancia ajena a la prestación de la misma...”¹⁶⁴.

Se cree más adecuada la tesis del Dr. Spisso, ya que la tasa o contribución municipal debe contar con la capacidad de prestar el servicio al contribuyente, de manera efectiva y particular, no siendo razonable la imputación total de la base imponible a una jurisdicción en la cual el contribuyente tiene un único local habilitado, pero que presta servicios en otras jurisdicciones donde también recibiría las prestaciones municipales. Es de difícil determinación el *quantum* de la tasa, ya que es casi imposible determinar el costo estatal de prestar el servicio en cada jurisdicción que se realice alguna operación que sustente territorialmente la obligación de pagar una contribución municipal.

3.2. Un “impuesto” disfrazado de “tasa”.

Un requisito fundamental que debe verificarse para que proceda legalmente la exigibilidad de una tasa es la existencia de un servicio divisible, que se preste en forma particularizada a una persona física o jurídica.

Es necesaria también la existencia de algún asentamiento físico, enclavado en el ejido municipal, en el cual pueda verificarse la prestación de los servicios. En efecto, una cuestión de elemental lógica jurídica exige la existencia de un local, establecimiento, etc., en

¹⁶³ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁶⁴ SPISSE, Rodolfo, “Las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene y su no disimulada violación de los principios constitucionales de la tributación”, Derecho Tributario, Tomo XVI, Editorial Depalma, Buenos Aires, Año 1998, ps. 1 y ss.

el cual la municipalidad deba, y pueda, prestar los servicios retribuidos por el gravamen local. Nunca podrían existir servicios “individualizados”, “efectivamente” prestados, si no existe el referido asentamiento físico en el cual los mismos puedan ser prestados.

Lo dicho lo afirma la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “*Cia. Swift de La Plata*” del 11/10/61, afirmando la necesidad de un requisito fundamental para el cobro de dicho tributo, cual es que siempre debe verificarse la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado, bien o acto, del contribuyente.

Existe jurisprudencia provincial con relación a la naturaleza de la contribución vigente en la Ciudad de Córdoba. En la acusa “*Pelikan Argentina S.A. c. Municipalidad de Córdoba*”, de fecha 29/05/2000, la Cámara Contencioso Administrativa de Segunda Nominación de la Provincia de Córdoba se abocó al estudio de esta contribución, determinando que un presupuesto jurídico necesario para la configuración del hecho imponible es la existencia de “sustento territorial”, para que se pueda verificar la efectiva prestación del servicio municipal. Textualmente expresa: “*Es que en ámbito provincial se trata de un “impuesto” y el municipal de una “tasa”, donde el presupuesto de hecho del primero no tiene características propias, limitado a la “actividad” sin establecer la necesidad de la existencia de un “local”, contrariamente a lo que ocurre con la segunda que requiere ineludiblemente la existencia de uno donde la actividad se preste, incluso con acceso al público, criterio de distinción entre los diversos tributos que recepta igualmente Jarach*”.

En el mismo sentido se expresó el Tribunal Superior de Justicia de la provincia de Córdoba, en la causa “*Ford Motor Argentina c. Municipalidad de Córdoba*”, del 23/12/1991, en la cual declaró la improcedencia del tributo bajo análisis si no se verifica, respecto del sujeto presuntamente obligado al pago de la tasa, la “efectiva e individualizada prestación de un servicio”; circunstancia que no podrá verificarse si éste no posee un asentamiento físico dentro del municipio.

Muchas legislaciones municipales pretenden fundar la exigibilidad del tributo en una gran cantidad de servicios indeterminados y, en la mayoría de los casos, indivisibles. Todo lo manifestado lleva a concluir que el tributo *sub examine* se ha desnaturalizado de tal forma que en la misma teoría y, con mayor razón, en la práctica funciona como un verdadero impuesto. En efecto, numerosos autores dan cuenta de esta mutación jurídica, por medio de la cual, so pretexto de salvar exigencias legales derivadas de la ley de Coparticipación Federal antes analizada¹⁶⁵, los municipios bajo la apariencia de una “tasa” cobran verdaderos impuestos.

Gianotti¹⁶⁶ realiza un interesante listado de las principales consecuencias ocasionadas por aquellas legislaciones locales que prescinden de la “efectiva e individualizada” prestación de servicios como parte integradora del hecho imponible, al cual se adhiere quien realiza este trabajo, por coincidir con ellas:

- Los altos montos que representan las erogaciones por estos tributos, lo cual no pasaría si nos encontráramos ante “tasas” reales que respetaran los parámetros que se han analizado para este tipo de gabelas.

¹⁶⁵ Artículo 9, inc. b), el cual impone la obligación a los municipios de aplicar tasas por “servicios retributivos de servicios efectivamente prestados”.

¹⁶⁶ GIANOTTI, ob. cit., p. 80.

- La inseguridad jurídica derivada de la falta de certeza respecto a cuándo un municipio se encuentra habilitado para el cobro de esta “pseudotasa”, ya que muchos entes municipales pretenden cobrar este tributo sin la existencia de local habilitado en el cual pueda verificarse la prestación efectiva del servicio individualizado.
- Como consecuencia directa de lo mencionado en el punto anterior, la falta de seguridad en la aplicación de las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, art. 35, tema que ya se ha analizado anteriormente.
- La errónea concepción de ciertos funcionarios municipales de que sólo un ente público estatal puede prestar servicios básicos (ej.: seguridad, higiene, bromatología, etc.), y peor aún a cualquier coste. Se ignora que en el ámbito nacional y desde hace ya una década se privatizaron todos los servicios públicos esenciales y lo propio debería ocurrir con los municipales. Salvando algunas rigideces y/o inequidades, el público usuario no desea volver a la situación pasada donde el Estado era el prestador, caro, malo e ineficiente. Del mismo modo, la concepción municipal de que sus contribuyentes son una demanda “cautiva” que podrá soportar cualquier costo de los “pretendidos” servicios que las ordenanzas dicen ser prestados o ejecutados por los entes municipales.

4. Impuesto a la propiedad automotor

El principal capital de las empresas transportistas es su flota de camiones y acoplados con que prestan servicios a las diversas empresas del mercado. La actividad del transporte de carga no es de carácter productivo ni industrial, sino que presta servicios a las empresas que deciden terciarizar esta tarea por ser algo compleja, en lo que respecta a la logística con que se deben manejar a los fines de optimizar costos.

Entonces, si bien no forman parte de las empresas productivas o industriales, es una actividad clave para el crecimiento de ellas, ya que forman parte del último eslabón de la cadena de valor de cada una de estas. Por lo que el costo de esta actividad va a interferir en los productos finales y también en la economía en general. Es necesario incentivar a las empresas transportistas con medidas que conlleven un crecimiento global de la economía y no con impuestos distorsivos como lo es por ejemplo, el impuesto a la propiedad automotor que se grava simultáneamente a nivel provincial y municipal en Córdoba.

Este tributo es provincial y está regulado en el Código Tributario Provincial de Córdoba, en su Título Cuarto. Se define el hecho imponible de este tributo, en el art. 230 de dicho código, de la siguiente manera:

*“Por los **vehículos automotores y acoplados radicados en la Provincia de Córdoba** se pagará **anualmente** un impuesto, de acuerdo con las escalas y alícuotas que fije la Ley Impositiva Anual.*

*Salvo prueba en contrario, se considerará radicado en la Provincia todo vehículo automotor o acoplado que sea de **propiedad o tenencia de persona domiciliada dentro de su territorio**”*.¹⁶⁷

¹⁶⁷ Observación: El resaltado me pertenece.

El hecho imponible se genera el *1 de enero de cada año* con algunas excepciones: a partir de la fecha de inscripción en el R.N.P.A. las unidades “0 km”, los vehículos armados fuera de fábrica, entre otros¹⁶⁸. Con respecto a los casos de ceses definitivos del hecho imponible, el art. 232 del mencionado código provincial los determina detalladamente.

Las más afectadas con este tributo provincial son las empresas de transporte, que son contribuyentes del mismo por lo dictado en el art. 235 de dicho código. Este artículo también define como agente de información al Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, institución donde los titulares de dominio inscriben sus vehículos.

Otro tema importante a tener en cuenta es el relativo a la base imponible que define el art. 236 del Código Tributario Provincial de la siguiente manera: “*El valor, modelo, peso, origen, cilindrada y/o carga transportable de los vehículos destinados al transporte de personas o cargas, acoplados y unidades tractoras de semirremolques, **podrán constituir índices utilizables para determinar la base imponible y fijar las escalas del impuesto***”¹⁶⁹. Esta norma no determina en forma exacta qué se debe tomar como base imponible, sino que deja abierta la posibilidad de que la Dirección de Rentas de la provincia elija el método que estime más correcto para hacerlo, aunque le otorga algunas opciones que puede llegar a utilizar como parámetros.

Para conocer la forma en que la Dirección de Rentas de la provincia de Córdoba calcula la base imponible de este impuesto, fue preciso comunicarse con el sector de “Automotores” de dicha dirección. Así, informaron que dicha provincia toma los valores establecidos por la “Dirección Nacional de Registro de la Propiedad Automotor”¹⁷⁰, publicados en su sitio web oficial. En dicha página electrónica, está publicada la “Tabla de valores” tomada como referencia por la provincia de Córdoba. Como se analizará posteriormente, esa tabla de valores no es la que utiliza la Municipalidad de Córdoba para calcular la “Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares”.

Con respecto al pago de este tributo se efectuará en la forma y condiciones que disponga la Ley Impositiva Anual¹⁷¹. El art. 239 bis del mencionado código provincial establece que quienes deben percibir el impuesto son los encargados de los Registros Seccionales de la Propiedad Automotor en la forma y condiciones que establezca el convenio vigente con la D.N.R.N.P.A. También se refiere este artículo al caso de altas de unidades de “0 km” y el pago a cuenta del impuesto que le corresponde.

Se encuentran exentos del pago de este impuesto las máquinas agrícolas, viales, grúas y en general los vehículos cuyo uso específico no sea el transporte de personas o cosas, y los modelos cuyos años de fabricación fije la Ley Impositiva Anual¹⁷². La LIA vigente para el año 2007, en su artículo 36, establece dicho límite para los modelos 1986 y anteriores para automotores en general, es decir, para aquellos que tengan *más de 20 años* de antigüedad.

El art. 234 del mencionado código otorga amplias facultades a los municipios y comunas. Este tema es uno de los ejes temáticos del presente trabajo ya que faculta a los municipios para imponer tributos sobre los automotores radicados en sus jurisdicciones, constituyendo claramente en un *abuso fiscal* sobre los contribuyentes que llevan a cabo

¹⁶⁸ Ver art. 231 del Código Tributario Provincial de Córdoba.

¹⁶⁹ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁷⁰ Sitio web oficial: <http://www.dnrpa.gov.ar>

¹⁷¹ Art. 239 del C.T.P. de Córdoba.

¹⁷² Art. 238 del C.T.P. de Córdoba.

actividades, como la de transporte de carga, en las que su capital principal está constituido por vehículos. Resulta conveniente leer atentamente este artículo:

*“Las **Municipalidades y Comunas** de la Provincia **podrán establecer tributos sobre vehículos automotores y acoplados radicados en su jurisdicción**, a cuyo efecto aplicarán las tablas de valores que anualmente se fijan para la liquidación del impuesto legislado en este título y las escalas, importes mínimos y alícuotas establecidas por la Ley Impositiva N° 8655 para el mismo tributo, con la debida adecuación al año en cuestión en lo referente a períodos involucrados.*

*A tales efectos, deberá considerarse el **lugar de radicación del vehículo ante el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor**”.*¹⁷³

Este artículo faculta a los municipios a crear tributos sobre vehículos automotores y acoplados radicados en sus jurisdicciones, haciendo uso de la delegación que le otorga la Constitución Nacional a las provincias para reglar el alcance de las potestades tributarias municipales. Por lo tanto, los gobiernos locales deben receptar en sus ordenanzas municipales lo establecido en este artículo, y no pueden apartarse de los estrictos mandamientos que éste les dicta. Siguiendo esta línea, los municipios podrán crear este tipo de tributos, pero deberán aplicar las tablas de valores que anualmente se fijan para la liquidación del impuesto automotor *provincial*, según lo determina la Ley Impositiva Anual de dicho nivel de gobierno.

Cabe aclarar que el artículo bajo análisis habla de “la Ley Impositiva N° 8655” cuya vigencia era del período 1998, pero se entiende que se refiere a la Ley Impositiva Anual vigente en el período que corresponda tributar.

La Municipalidad de la Ciudad de Córdoba hace uso de esta potestad tributaria derivada para crear la “Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares”, pero no respeta el parámetro establecido por este artículo en lo que respecta a las tablas de valores a utilizar. Esto se analizará más detalladamente en el apartado siguiente.

El Código Tributario Provincial, en su art. 240, impone que *“a los fines de la liquidación del tributo los **municipios y comunas** de la Provincia y los titulares del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor **deberán suministrar a la Dirección de Rentas, en la forma y plazo que la misma establezca, la información referida a altas, bajas y/o transferencias de vehículos registrados en su jurisdicción**”*¹⁷⁴. Este artículo le impone a los municipios una carga de informar a la Provincia toda la información relacionada a los vehículos que pueda ayudarla a fiscalizar de una forma más eficiente el cumplimiento de este tributo provincial.

No se pretende criticar las facultades que la provincia de Córdoba le otorga a los Municipios sino que se intenta resaltar el perjuicio ocasionado a las empresas transportistas, radicadas en la Ciudad de Córdoba ya que el Estado Municipal le sustrae parte de la ganancia lícita que estas generan con todo el esfuerzo que esta actividad implica y sin eludir las legislaciones fiscales vigentes.

Un fundamento válido a esta crítica es comparar la legislación provincial cordobesa con otras legislaciones provinciales para determinar si en éstas se otorgan facultades semejantes a los municipios o comunas. Se tomarán en cuenta sólo las provincias escogidas a los fines del análisis comparativo del capítulo sexto. Así, tenemos:

¹⁷³ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁷⁴ Observación: El resaltado me pertenece.

- Provincia de Santa Fe:

El Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe¹⁷⁵, en su Título Sexto regula el tributo denominado “Patente única sobre vehículos”. El hecho imponible lo define el art. 259 de dicho código estableciendo que *“por los vehículos automotores, remolques o acoplados radicados en la Provincia, se pagará bajo el sistema de patente única, un gravamen anual de conformidad a las normas del presente Título y a las disposiciones de la Ley Impositiva. Dichos vehículos **no pueden ser objeto de tributo alguno por parte de los Municipios o Comunas**, ya sea que se aplique calidad de adicional, peaje, inspección u otros, cualquiera sea su denominación, especie o forma de percepción”*¹⁷⁶.

- Provincia de Mendoza:

El Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, en su Título Quinto, regula el tributo denominado “Impuesto a los automotores”. En su art. 252 define el objeto del mismo, de la siguiente manera: *“Por cada vehículo automotor radicado en la Provincia se pagará anualmente un impuesto de conformidad con las normas del presente título. Quedan también comprendidos en el tributo los remolques, acoplados, casas rodantes, moto vehículos y demás vehículos similares”*. No se prohíbe explícitamente a los municipios para crear impuestos similares, pero se entiende que si no le otorgó esa potestad, **el municipio no puede imponer tributos similares**.

- Provincia de Chubut:

El Código Fiscal de la Provincia de Chubut¹⁷⁷, en su Título Cuarto, regula el tributo denominado “Impuesto a los vehículos”. Su art. 181 define el hecho imponible de la siguiente manera: *“Por los vehículos radicados en la Provincia de Chubut, se pagará anualmente un impuesto de acuerdo con la cuota que fije la Ley de Obligaciones Tributarias para sus diferentes tipos y categorías”*. Es igual al caso de la provincia de Mendoza, ya que sólo se limita a definir el hecho imponible en la provincia de Chubut, y nada dice de las facultades municipales. Pero como ya se explicó, las municipalidades tienen potestades tributarias *derivadas*, por lo que son las provincias quienes reglarán dichas potestades. **El municipio no puede imponer tributos similares**.

En resumen, ninguna de las tres provincias analizadas le otorga potestad tributaria a los municipios en esta materia, no así como lo hace la provincia de Córdoba. Son claras las excesivas atribuciones que le confiere esta provincia a sus municipios en materia tributaria automotriz.

5. Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares

En este apartado se analizará el tributo automotor que grava la Municipalidad de Córdoba gracias a las facultades impositivas que le concede la Provincia de Córdoba. De más está decir que las empresas más perjudicadas con esta imposición son las dedicadas al transporte de carga, contribuyentes de este tributo según el art. 339 del C.T.M. de Córdoba.

Este tributo se regula en el Título VIII del Código Tributario Municipal de la Ciudad de Córdoba¹⁷⁸. Como se ha explicado anteriormente, los municipios tienen facultades para imponer tributos sobre el mismo hecho imponible definido para el Impuesto Automotor

¹⁷⁵ Ley 3456 de la Provincia de Santa Fe.

¹⁷⁶ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁷⁷ Ley 5450 de la provincia de Chubut.

¹⁷⁸ Ordenanza Municipal N° 10363/2000 y sus modificatorias, hasta la Ord. N° 11178/2006.

provincial. Es necesario analizar detenidamente el art. 337 que define el hecho imponible de la siguiente manera:

“Por los vehículos automotores, acoplados y similares, radicados en la Ciudad de Córdoba, se abonará la contribución establecida en el presente Título, conforme a las tablas de valores, alícuotas, adicionales o descuentos, importes fijos y/o mínimos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual, en virtud de los servicios municipales de conservación y mantenimiento de la viabilidad de las calles, señalización vial, control de la circulación vehicular y todo otro servicio que de algún modo posibilite, facilite o favorezca el tránsito vehicular, su ordenamiento y seguridad.

*Se considera radicado en la Ciudad de Córdoba todo vehículo automotor, acoplado o similar que sea de **propiedad o tenencia de persona domiciliada dentro de su ejido, o tenga en el mismo su guarda habitual**”.*¹⁷⁹

Hay varios aspectos importantes que se deben explicar. El primero de ellos es la similitud del hecho imponible de esta contribución municipal con el definido en el impuesto automotor provincial, pero este tributo local no sólo incluye en el concepto de “radicados” a los vehículos que sean de propiedad o tenencia de persona domiciliada dentro de su ejido, sino que los considera así también cuando tengan en la jurisdicción local su guarda habitual. No hay duda de que este ente municipal quiere captar la mayor cantidad de recursos posibles con este tributo, tratando de frustrar todo intento de elusión por parte de las empresas transportistas, que son uno de los tantos contribuyentes sujetos a este tributo municipal.

Otra característica que distingue a este tributo es su carácter de “tasa”, lo que requiere que el ente municipal preste *efectivos servicios* a quienes contribuyan. Los servicios estatales prometidos en esta norma son, al igual que los prometidos con las “Contribución que incide sobre la actividad industrial, comercial y de servicio”, intangibles y de difícil divisibilidad. Lejos están estos servicios de cumplir con todo lo que implica ser una “tasa”. Refuerza mucho más esta crítica el hecho de prometer “*todo otro servicio que de algún modo posibilite, facilite o favorezca el tránsito vehicular, su ordenamiento y seguridad*”, conceptos que exceden de lo general. No es posible definir un servicio que “de algún modo” facilite o favorezca el tránsito, su ordenamiento y seguridad. Esto necesita una urgente reforma ya que se estaría topando con la ilegitimidad, contrariando a lo establecido en las normas de mayor jerarquía analizadas. Es pertinente todo lo dicho en el punto 3.2 del presente Capítulo, en lo atinente a las tasas municipales.

Por último, no se debe desconocer la falta de cumplimiento, por parte de la Municipalidad de Córdoba, de lo mandado por el artículo 234 del Código Tributario Provincial de Córdoba. Al analizar este último se dijo que el mencionado municipio peca de imprudente al establecer un tributo sobre vehículos automotores, determinando el uso de las tablas de valores, alícuotas, adicionales o descuentos, importes fijos y/o mínimos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual (municipal). La provincia manda utilizar los parámetros que ella determine la Ley Impositiva Anual (provincial), algo ignorado por la Municipalidad de Córdoba. Por lo dicho, es necesario corregir este error, ya que dicho municipio no cuenta con una potestad tributaria *plena*, sino que tiene límites establecidos por las provincias que debe respetar.

La tabla de valores utilizada por la Municipalidad de Córdoba corresponde a la publicada por A.C.A.R.A. (Asociación de Concesionarios de Automotores de la República

¹⁷⁹ Observación: El resaltado me pertenece.

Argentina). Esta última publica una Guía Oficial de Precios¹⁸⁰, que es actualizada permanentemente por la Comisión de Valuación de Vehículos Usados de A.C.A.R.A., la cual acuerda las diferentes valorizaciones para cada marca, modelo y año, en base al desenvolvimiento comercial observado en cada línea o segmento durante el último período mensual.

Con respecto al nacimiento y cese de la obligación tributaria, el art. 338 del C.T.M. de Córdoba establece las fechas a partir de las cuales estos se producen.

No se puede dejar de analizar la base imponible que define el art. 340 del Cód. Trib. Municipal, de la siguiente manera: *“El valor, modelo, peso, origen, cilindrada, y/o carga transportable de los vehículos destinados al transporte de personas o cargas, acoplados y unidades tractoras de semirremolques, podrán constituir índices utilizables para determinar la base imponible y fijar las escalas del tributo”*. Esta base imponible se tomará a partir de la tabla de valores elaborada por A.C.A.R.A. como se explicó *ut supra*.

El período fiscal de esta contribución es *anual y proporcional al tiempo de radicación*¹⁸¹ y su pago se efectuará en la forma y condiciones que disponga la Ordenanza Tarifaria Anual.

Este tributo municipal sobre los vehículos no lo pagarán quienes se encuentren exentos de hacerlo. El art. 341 del Código Tributario de la Municipalidad de Córdoba enumera las posibles exenciones y en su inc. 3 establece que podrán ser declarados exentos los vehículos cuyos años de fabricación fije la Ordenanza Impositiva Anual al efecto. La ordenanza impositiva vigente para el año 2007, con respecto a esa exención, establece lo siguiente en su artículo 127: *“...En cuanto al Inc. "3" del Código Tributario Municipal se fijan como años de fabricación los siguientes:*

a) Ciclomotores de 50 cc: Se eximen los modelos de más de 5 años de antigüedad.

*b) Vehículos en general: Se eximen los modelos de **más de 20 años de antigüedad**”*¹⁸².

En comparación con la antigüedad requerida en el impuesto automotor provincial para ser declarado exento un vehículo es igual a la fijada en el artículo bajo análisis.

Corresponde también, según el art. 51 del Código Tributario Municipal, una reducción del cinco por ciento (**5%**) en las obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio anual siguiente relativo al mismo tributo y bien involucrado a los contribuyentes o responsables que las cancelen en los plazos establecidos en la Ordenanza Tarifaria Anual. Este beneficio no es acumulativo para sucesivos ejercicios anuales, por lo que el cumplimiento oportuno de las obligaciones correspondientes a un ejercicio anual ya reducido sólo generará el mantenimiento de la reducción para el siguiente.

¹⁸⁰ Sitio web: <http://www.acara.org.ar>

¹⁸¹ Art. 342 del Cód. Trib. Municipal de Córdoba.

¹⁸² Observación: El resaltado me pertenece.

CAPÍTULO IV
ALÍCUOTAS VIGENTES.
ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LOS TRIBUTOS
PROVINCIALES Y MUNICIPALES.

En el capítulo anterior se desarrollaron los regímenes impositivos provinciales y municipales aplicables a la actividad de transporte de carga. Se definieron los elementos de la obligación tributaria principal en relación a los siguiente tributos: Impuesto a los Ingresos Brutos, Impuesto Automotor, Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios y Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares.

En el presente capítulo se establecerán las alícuotas vigentes para el período anual 2007 correspondientes a cada uno de los tributos bajo análisis aplicables a la actividad de transporte de carga.

Es conveniente describir las normas aplicables para cada nivel de gobierno:

- Provincia de Córdoba:
 - Código Tributario Provincial: Ley 6006, t.o. 2004¹⁸³.
 - Ley Impositiva Anual: Ley 9350 de fecha 20/12/2006¹⁸⁴.
- Municipalidad de Córdoba:
 - Código Tributario Municipal: Ordenanza Municipal N° 10363/2001¹⁸⁵.
 - Ordenanza Tarifaria Anual: Ordenanza Municipal N° 10477/2002¹⁸⁶.

Sólo se desarrollará lo pertinente a la actividad de transporte de carga. Se establecerán las alícuotas vigentes aplicables a esta actividad considerando como contribuyentes a las empresas transportista radicadas en la Municipalidad de la Ciudad de Córdoba y, por ende, en la Provincia de Córdoba.

El fin del presente trabajo es demostrar el perjuicio ocasionado a este sector de la economía por la excesiva imposición existente a nivel provincial y municipal en Córdoba con respecto a los cuatro tributos desarrollados.

1. Tributos que gravan el ejercicio de la actividad de transporte de carga

¹⁸³ Texto Ordenado 2004 s/D. (Cba.) 270/2004, Anexo I del 30/03/2004 – BO (Cba.): 21/04/2004, con las modificaciones introducidas por L. 9170 [BO (Cba.): 08/09/2004], L. 9201 [BO (Cba.): 16/12/2004] y L. 9268 [BO (Cba.): 30/01/2006]

¹⁸⁴ BO (Cba.): 28/12/2006.

¹⁸⁵ Modificada por: Ord. Munic. N° 10478/2002, Ord. Munic. N° 10831/2004 y Ord. Munic. N° 11178/2006.

¹⁸⁶ Modificada por: Ord. Munic. N° 10587/2003, Ord. Munic. N° 10691/2004, Ord. Munic. N° 10832/2004, Ord. Munic. N° 10977/2005, Ord. Munic. N° 10993/2005 y Ord. Munic. N° 11179/2006.

1.1. Impuesto a los Ingresos Brutos (Provincial)

El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba de la actividad de transporte de carga está alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos según la Ley Impositiva Anual. Por el tipo de actividad y considerando a las empresas transportistas como intermediarias al servicio de empresas productoras, éstas se enmarcan en el Régimen General del impuesto a los ingresos brutos¹⁸⁷.

Cabe aclarar que, como ya se explicó en el Capítulo Tercero del presente trabajo, este tipo de actividad tributa este impuesto provincial en la forma que lo determina el Convenio Multilateral del 18/08/1977, en su art. 9¹⁸⁸.

Al analizar este impuesto, en el capítulo 3, se explicó que, si bien el período fiscal del mismo es el año calendario, se deben ingresar al fisco mensualmente (once anticipos mensuales y un pago final) el monto que surja de aplicar la alícuota vigente por la base atribuible al mes de referencia.

El hecho de que la actividad de transporte de carga tribute bajo el régimen de Convenio Multilateral la exceptúa de cumplimentar el importe mínimo mensual que establece el art. 183 del Código Tributario Provincial.

El Capítulo Tercero de la Ley Impositiva Anual, vigente para el período 2007, es quien trata todo lo referente al Impuesto a los Ingresos Brutos. El art. 15 de la misma fija en el tres como cinco por ciento (3,5%) la alícuota general del impuesto sobre los ingresos brutos que se aplicará a todas aquellas actividades que no tengan alícuotas especiales según los art. 16, 17 y 18 de dicha ley.

La actividad el transporte de carga tiene una alícuota especial establecida dentro del rubro “Transporte, almacenamiento y comunicaciones” del art. 16 de la L.I.A. El tipo de empresas objeto de análisis del presente trabajo se enmarca dentro de los siguientes códigos de este rubro que determinan dicha alícuota especial:

- *71100 Transporte terrestre, a excepción del caso que se enuncia a continuación, tres como cinco por ciento 3,5%¹⁸⁹.*
- *71101 Transporte terrestre de productos agrícola-ganaderos en estado natural, dos como cinco por ciento 2,5%¹⁹⁰.*

Desde inicio del año 2007 era reclamada una reducción de la alícuota para los transportistas por parte de los empresarios del sector nucleados en la Cámara Empresaria del Autotransporte de Cargas (C.E.D.A.C.), con el fin de obtener una reducción de costos por vía del impuesto sobre los ingresos brutos que tributa la actividad. Dicha Cámara denunciaba que "una importante asimetría" entre el 3,5 por ciento que tributaban las empresas cordobesas, en comparación con el 1,5 por ciento que tributan sus pares en Santa Fe y 1,6 por ciento en Entre Ríos.

Finalmente, la administración provincial redujo la alícuota para el transporte de carga a uno coma cinco por ciento (1,5%), pero sólo hasta diciembre de 2007¹⁹¹. Esta

¹⁸⁷ Corresponde tributar según el Régimen Especial los contribuyentes que ejerzan las actividades enunciadas en el art. 184 del C.T.P. de Córdoba, con las condiciones y limitaciones allí establecidas.

¹⁸⁸ Art. 9 del C.M.: “En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje”.

¹⁸⁹ Alícuota modificado por el Decreto 378 de la Provincia de Córdoba a 1,5%.

¹⁹⁰ Alícuota modificado por el Decreto 378 de la Provincia de Córdoba a 1,5%.

¹⁹¹ Ver Decreto N° 378, publicado en BO (Cba.): 22/03/2007, en Anexo I.

reducción es para los dos tipos de transportes descriptos. La C.E.D.A.C. deberá reclamar a dicha administración la permanencia de dicha alícuota, con la consiguiente modificación legal en la Ley Impositiva Anual, en orden a mantener estable, y acorde a otras provincias, los costos de las empresas transportistas, mejorando su competitividad en el mercado nacional.

1.2. Contribución que incide sobre la actividad Comercial, Industrial y de Servicios (Municipal)

A nivel municipal, las empresas transportistas deben tributar esta contribución a cambio de los servicios municipales de *“contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población. Asimismo, se incluyen todas las acciones que por sí o por intermedio de otras instituciones vinculadas o asociadas, desarrolle el Municipio a fin de promover el desarrollo de la economía local y la competitividad de los sectores productivos...”*¹⁹².

Dichos servicios son prestados por la Municipalidad de Córdoba pero difícilmente se pueden considerar divisibles, ya que esta norma los conceptúa de manera amplia sin especificar las actividades que se llevarán a cabo para prestarlos, siendo imposible particularizar dichos servicios a los contribuyentes.

Al integrar, dichas prestaciones municipales “cualquier otro servicio no retribuido por un tributo especial” no está cumpliendo esta norma el requisito fundamental que debe verificarse para que proceda legalmente la exigibilidad de una “tasa o contribución”. Se ha fundamentado ampliamente este tema en los capítulos anteriores, por lo que cabe concluir que esta norma es ilegal, ya que toda tasa o contribución debe procurar la existencia de un servicio divisible que se preste en forma particularizada a una persona física o jurídica.

Cuando se definieron las características de esta contribución, en el capítulo III, se determinó que el período fiscal es el mes calendario. Por lo que se deberá ingresar a las arcas municipales el mayor entre: el monto que surja de aplicar la alícuota vigente para la actividad por el monto total de los ingresos brutos devengados en el mes y el importe del anticipo mensual que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual.

La alícuota vigente para el año 2007 la fija la Ordenanza Tarifaria Anual de la Municipalidad de Córdoba en su art. 16. Así, corresponde lo siguiente en relación a la actividad del transporte de carga:

- *Código 602180: Transporte urbano de cargas n.c.p. (incluye fletes).*
Alícuota: cinco por mil (5%).
Mínimo mensual: pesos cuarenta (\$40).
- *Código 612190: Transporte automotor de carga y encomienda a corta, media y larga distancia.*
Alícuota: cinco por mil (5%).
Mínimo mensual: pesos cien (\$100).

Las empresas que realicen operaciones en dos o más jurisdicciones locales, tributarán según las reglas del Convenio Multilateral de 1977, de acuerdo al art. 35 es este último. En el capítulo anterior se ha analizado su aplicación a las tasas municipales por lo

¹⁹² Art. 231 del Código Tributario Municipal de Córdoba.

que se aconseja remitirse a él. Lo que resulta necesario aclarar es que el Código Tributario Municipal no exime de ingresar los mínimos establecidos a aquellas actividades que tributen bajo el régimen del mencionado convenio.

Es interesante analizar el art. 19 de la Ordenanza Tarifaria Anual que dicta lo siguiente: “*Los contribuyentes comprendidos en el Artículo 231° del Código Tributario Municipal, abonarán por la promoción, difusión, incentivación, o exhibición de la actividad gravada **un adicional del ocho por ciento (8%)** del monto de la Contribución determinada de acuerdo a las normas precedentes. Para los contribuyentes designados como grandes contribuyentes por el Organismo Fiscal el adicional será del doce por ciento (12%)...*”¹⁹³.

Es decir que las actividades de transporte de carga deberán: primero, determinar el monto de la contribución a pagar, que será el mayor entre el calculado aplicando la alícuota vigente sobre los ingresos brutos y el mínimo mensual fijado por la ordenanza fiscal; y luego, deberán adicionar a dicho monto el 8%, correspondiente a promoción y difusión.

Adicionalmente, el art. 19 bis establece lo siguiente: “*Los contribuyentes comprendidos en el Artículo 231 del Código Tributario Municipal, abonarán por los servicios y acciones orientados a la promoción de la economía local y la competitividad de los sectores productivos, los **importes fijos adicionales** que en cada caso se indican:*

- | | |
|---|-------------------------|
| a) Contribuyentes que tributan entre \$ 60.- y \$ 99.- inclusive | \$1,80. |
| b) Contribuyentes que tributan entre \$ 100.- y \$ 499.- inclusive | \$ 2,80. |
| c) Contribuyentes que tributan entre \$ 500.- y \$ 1.999.- inclusive | \$ 4,80. |
| d) Contribuyentes que tributan entre \$ 2.000.- y \$ 9.999.-inclusive | \$6,80. |
| e) Contribuyentes que tributan más de \$ 10.000 | \$8,80.” ¹⁹⁴ |

Este último artículo fue incorporado por la última modificación a la Ordenanza Tarifaria Anual¹⁹⁵. Es claramente inconstitucional este importe fijo adicional ya que es imposible definir “los servicios y acciones orientados a la promoción de la economía local y la competitividad de los sectores productivos”, lo que ocasiona el desvirtuamiento de la naturaleza jurídica que tiene una tasa o contribución municipal. Igual crítica vale hacer al adicional del 8% establecido en el art. 19 de la dicha ordenanza tarifaria.

1.3. Análisis Comparativo

En el siguiente cuadro comparativo se resumirán las principales diferencias de los tributos analizados que gravan la actividad realizada por las empresas de transportes radicadas en el ejido municipal de la Ciudad de Córdoba y, por ende, en territorio provincial cordobés.

¹⁹³ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁹⁴ Observación: El resaltado me pertenece.

¹⁹⁵ ORD 11179/2006.

	IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS (PROVINCIAL)	CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIOS (MUNICIPAL)
Hecho imponible	<ul style="list-style-type: none"> - El <i>ejercicio habitual y a título oneroso</i> en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del <i>comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios.</i> - O de <i>cualquier otra actividad a título oneroso</i> -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado. - En las condiciones que se determinan en la <i>Ley Impositiva Anual.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - El <i>ejercicio a título oneroso</i> de cualquier <i>actividad comercial, industrial, de servicios u otra.</i> - Y todo hecho o acción destinada a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo. - Conforme a las alicuotas, adicionales, importes fijos, índices y mínimos que establezca la <i>Ordenanza Tarifaria Anual.</i> - En virtud de los <i>servicios municipales</i> de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población. <p>Se incluyen todas las acciones que por sí o por intermedio de otras instituciones vinculadas o asociadas, desarrolle el Municipio a fin de promover el desarrollo de la economía local y la competitividad de los sectores productivos, fijando la Ordenanza Tarifaria Anual los importes que retribuirán este servicio.</p>
Base imponible	- <i>Monto total de los ingresos brutos devengados</i> en el período	- <i>Monto total de los ingresos brutos devengados</i> por las

	<p>fiscal de las actividades gravadas.</p> <p>- Se considera ingreso bruto al <i>valor o monto total, ..., devengadas</i> en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación, y en general el de las operaciones realizadas...”.</p>	<p>actividades gravadas en el período fiscal, salvo lo dispuesto para casos especiales.</p> <p>- Se considera ingreso bruto la <i>suma total devengada</i> en cada período fiscal por la venta habitual de bienes en general, la remuneración total obtenida por la prestación de servicios o cualesquiera otros pagos en retribución de la actividad gravada...”.</p>
Período fiscal	<p><i>Año calendario.</i></p> <p>Se ingresan once anticipos mensuales y un pago final.</p>	<p><i>Mes calendario.</i></p>
Alícuota vigente y mínimos.	<p>- Transporte terrestre: 3,5%.</p> <p>- Transporte terrestre de productos agrícola-ganaderos en estado natural: 2,5%.</p> <p>Ambas alícuotas reducidas por decreto provincial hasta diciembre de 2007 a 1,5%.</p>	<p>- Transporte urbano de cargas n.c.p. (incluye fletes).</p> <p>Alícuota: cinco por mil (5‰).</p> <p>Mínimo mensual: \$40.</p> <p>- Transporte automotor de carga y encomienda a corta, media y larga distancia.</p> <p>Alícuota: cinco por mil (5‰).</p> <p>Mínimo mensual: \$100.</p> <p><u>ADICIONALES:</u></p> <p>- 8% por promoción y difusión.</p> <p>- Importe fijo adicional según monto de contribución (desde \$1,80 a \$8,80).</p>
Convenio Multilateral	<p>Se aplica el art. 9, correspondiente a la actividad de transporte de carga.</p>	<p>Se aplica el art. 35, conforme al cual también es de aplicación el art. 9 del C.M.</p>

Estos tributos gravan el ejercicio habitual y a título oneroso que realizan las empresas de transporte de carga situadas en la Municipalidad de Córdoba, dentro de la provincia de Córdoba. El tributo municipal también considera gravadas todas aquellas actividades destinadas a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo.

Las alícuotas, importes fijos, índices y mínimos lo establecerán las normas impositivas anuales de cada uno de los niveles de gobierno: Ley Impositiva Anual, en el ámbito provincial, y Ordenanza Tarifaria Anual, en el municipal.

Conforme a las características de toda tasa municipal se considera que la contribución municipal se debe tributar en virtud de ciertos servicios estatales prestados por la Municipalidad de Córdoba. Estos últimos no deben ser prestados por las provincias a cambio del pago del impuesto a los ingresos brutos. Ya se ha analizado anteriormente esta contribución municipal en lo referente a su ilegitimidad, aunque vale reiterar su excesiva generalidad en los servicios prometidos.

Las bases imponibles consideradas para ambos tributos son idénticas por lo que no corresponde observación alguna.

El período fiscal para el tributo provincial es el año calendario a diferencia del municipal donde corresponde al mes calendario. El impuesto a los ingresos brutos se debe ingresar mensualmente al fisco, como anticipo o pago final, conformando estos pagos mensuales *declaraciones juradas informativas*, correspondiendo sólo presentar una declaración jurada formal por año. De forma inversa los contribuyentes municipales deberán presentar una *declaración jurada informativa anual* y la declaración jurada formal la presentarán de forma mensual.

Con respecto a las alícuotas vigentes, es mucho mayor la alícuota correspondiente al impuesto provincial. Se ha expresado anteriormente que dicha alícuota debe permanecer en 1,5% para proporcionar mayor competitividad a las empresas transportistas cordobesas.

Una diferencia importante es la atinente a los mínimos mensuales que se deben ingresar al fisco. El Código Tributario Provincial exige de cumplir los mínimos fijados a aquellas actividades que tributen según las normas del Convenio Multilateral de 1977. Pero el Código Tributario Municipal nada dice al respecto, por lo que se entiende obligatorio el ingreso del mínimo mensual fijado por la Ordenanza Impositiva Anual, incluso para las actividades que tributen según dicho convenio¹⁹⁶.

No se puede ignorar los adicionales que impone la Ordenanza Tarifaria Anual de la Municipalidad de Córdoba para las actividades que tributen esta contribución, adicionales excesivos e infundamentados. Se requiere urgente la revisión de las normas que disponen estos montos adicionales a pagar, ya que toda tasa o contribución debe ir acompañada de servicios estatales prestados de forma *efectiva y particular* a quien contribuya. Esto último no es el caso de la Municipalidad de Córdoba ya que no se puede individualizar el servicio que ésta promete a cambio de esta contribución consistente en “*servicios y acciones orientados a la promoción de la economía local y la competitividad de los sectores productivos*”.

2. Tributos que gravan el principal capital de las empresas de transporte: los vehículos

2.1. Impuesto Automotor (Provincial)

Este impuesto provincial grava el principal bien de uso de las empresas de transporte de carga que llevan a cabo su actividad en la Provincia de Córdoba. Estas últimas deberán

¹⁹⁶ El art. 35 del C.M. establece que sus normas serán aplicables para los tributos a nivel municipal.

pagar *anualmente* este tributo según las escalas y alícuotas que fije la Ley Impositiva Anual. La norma que crea este tributo¹⁹⁷ considera que todo vehículo automotor o acoplado que sea de propiedad o tenencia de persona domiciliada dentro del territorio provincial, está radicado en la Provincia de Córdoba y tendrá la obligación de contribuir a dicho estado provincial.

Esto último convierte en contribuyentes a las empresas transportistas cordobesas, ya que serán las titulares de dominio ante el respectivo Registro Nacional de Propiedad del Automotor de toda la flota de camiones y acoplados con que cuenten¹⁹⁸.

La base imponible de este tributo se define en el art. 236 del Código Tributario Provincial de la siguiente manera: “*El valor, modelo, peso, origen, cilindrada y/o carga transportable de los vehículos destinados al transporte de personas o cargas, acoplados y unidades tractoras de semirremolques, **podrán constituir índices utilizables** para determinar la base imponible y fijar las escalas del impuesto*”.¹⁹⁹

Esta última norma es importante porque determina cómo se formarán los valores a los cuales se les aplicará la alícuota vigente. La Ley Impositiva Anual para el año 2007 establece en su art. 33, inc. 1, la alícuota aplicable a la actividad de la siguiente manera:

*“...Para los camiones, acoplados de carga y colectivos, modelos 1994 y posteriores, aplicando la alícuota del uno como cero siete por ciento (1,07%) al valor del vehículo que al efecto se establezca con las mismas condiciones del párrafo anterior. A los fines de la determinación del valor de los vehículos, **se elaborarán las tablas respectivas en base a consultas a organismos oficiales o a fuentes de información sobre el mercado automotor que resulten disponibles.***

*No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores el valor del impuesto **no podrá ser superior al liquidado para el ejercicio 2006**, sin perjuicio del incremento que pudiera corresponder por la pérdida del beneficio de reducción del treinta por ciento (30%), en virtud de las disposiciones previstas en el artículo 103 de la presente ley.*

*Cuando se tratare de vehículos nuevos que por haber sido producidos o importados con posterioridad al 1 de enero de 2007, no estuvieran comprendidos en las tablas respectivas y no se pudiere constatar su valor a los efectos del seguro, deberá considerarse –a los efectos de la liquidación del impuesto para el año corriente- el consignado en la **factura de compra de la unidad incluido impuestos y sin tener en cuenta bonificaciones, descuentos u otros conceptos similares.** A tales fines el contribuyente deberá presentar el original de la documentación respectiva...”*²⁰⁰

En el Capítulo II se dijo que para conocer la forma en que la Dirección de Rentas de la provincia de Córdoba calculaba la base imponible de este impuesto fue preciso comunicarse con el sector “Automotores” de dicha dirección. Así, informaron que dicha provincia toma los valores establecidos por la “Dirección Nacional de Registro de la Propiedad Automotor”²⁰¹, publicados en su sitio web oficial. En dicha página electrónica está publicada la “Tabla de valores” tomada como referencia por la provincia de Córdoba.

¹⁹⁷ Art. 230 del Código Tributario Provincial.

¹⁹⁸ Según definición de contribuyentes del art. 235 del C.T.P. de Córdoba.

¹⁹⁹ Observación: El resaltado me pertenece.

²⁰⁰ Observación: El resaltado me pertenece.

²⁰¹ Sitio web oficial: <http://www.dnrpa.gov.ar>

Los valores de vehículos automotores publicados por la D.N.R.P.A. no son actualizados periódicamente²⁰², lo que hace que los contribuyentes que posean vehículos nuevos que no estén comprendidos en la tabla de valores producida por este organismo deberán presentar la factura de compra original para poder tributar este impuesto.

Los valores de dichas tablas son incorporados al sistema de Rentas para que el contribuyente pueda generar, de manera rápida y fácil, el correspondiente cedulón desde la página web oficial de dicho organismo²⁰³. El único dato solicitado por dicho sistema es el número de patente del automotor. Luego el sistema calcula automáticamente el impuesto a tributar y produce el cedulón con el monto a pagar que corresponda.

En conclusión, el importe del tributo surgirá de aplicar el **1,07%** sobre el valor del vehículo que informe la Dirección Nacional de Registro de la Propiedad Automotor.

El art. 103 de la Ley Impositiva Anual establece una *reducción* del treinta por ciento (**30%**) sobre el monto del impuesto a la propiedad automotor, sólo cuando aquellas obligaciones devengadas y no prescriptas hasta el período fiscal 2006 inclusive sean regularizadas hasta el día 30 de junio de 2007.

Para los modelos 1993 y anteriores el art. 34 de la L.I.A. fija los siguientes importes mínimos anuales a tributar, según los siguientes incisos:

“3: *Camiones:*

3.1 *Hasta quince mil (15.000) kilogramos: \$120,00.*

3.2 *De más de quince mil (15.000) kilogramos: \$156,00.”*

“5: *Acoplados de carga:*

5.1 *Hasta cinco mil (5.000) kilogramos: \$60,00.*

5.2 *De más de cinco mil (5.000) kilogramos a quince mil (15.000) kilogramos: \$90,00.*

5.3 *De más de quince mil (15.000) kilogramos: \$120,00.”²⁰⁴*

Con respecto a las exenciones de este tributo el art. 238 del Código Tributario Provincial enumera dos casos:

- 1) Las máquinas agrícolas, viales, grúas y en general los vehículos cuyo uso específico no sea el transporte de personas o cosas.
- 2) Modelos cuyos años de fabricación fije la Ley Impositiva Anual.

Los límites fijados por la L.I.A.²⁰⁵ para el segundo punto son en los modelos 1986 y anteriores para automotores en general; es decir, con antigüedad **mayor a 20 años**. El segundo párrafo de su art. 36 amplía la exención a los modelos 1997 y anteriores para los automotores en general por los cuales los contribuyentes acrediten, en la forma y plazos que fije la Dirección de Rentas, la cancelación total de las obligaciones devengadas y sus accesorios, de corresponder en los últimos cinco (5) períodos fiscales vencidos al 31 de diciembre de 2006. Es decir, también tendrán esta exención los vehículos con una antigüedad **mayor a 10 años**, siempre que cumplan con dichas condiciones.

²⁰² Durante todo el año 2007, sólo se publicó una tabla de valores con vigencia de fecha 02/01/2007.

²⁰³ Sitio web oficial: <http://deudasrentas.cba.gov.ar>

²⁰⁴ Observación: El resaltado me pertenece.

²⁰⁵ Art. 36 de la Ley Impositiva Anual de Córdoba.

2.2. Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares (Municipal)

Con el mismo hecho imponible que el definido para el Impuesto Automotor provincial, se impone la Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares. Se ha demostrado que los municipios cordobeses hacen uso de la potestad tributaria que les concede la provincia de Córdoba, pero sin respetar en su totalidad su mandamiento.

Esta contribución debe ser armonizada con el Impuesto Automotor, ya que las empresas que realizan la actividad de transporte de carga en la Municipalidad de Córdoba deben contribuir por el mismo hecho imponible a los fiscos provinciales y municipales. Esto hace que los costos impositivos de las mismas sean elevados, mayores a los que sufren las empresas de otras jurisdicciones provinciales en donde no existe un tributo que grave a los vehículos automotores a nivel municipal. Esta situación las hace poco competitivas en el mercado nacional.

Este tributo se regula en el Título VIII del Código Tributario Municipal de la Ciudad de Córdoba²⁰⁶. El art. 337 que define el hecho imponible de la siguiente manera:

“Por los vehículos automotores, acoplados y similares, radicados en la Ciudad de Córdoba, se abonará la contribución establecida en el presente Título, conforme a las tablas de valores, alícuotas, adicionales o descuentos, importes fijos y/o mínimos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual, en virtud de los servicios municipales de conservación y mantenimiento de la viabilidad de las calles, señalización vial, control de la circulación vehicular y todo otro servicio que de algún modo posibilite, facilite o favorezca el tránsito vehicular, su ordenamiento y seguridad.

*Se considera radicado en la Ciudad de Córdoba todo vehículo automotor, acoplado o similar que sea de propiedad o tenencia de persona domiciliada dentro de su ejido, o tenga en el mismo su guarda habitual”.*²⁰⁷

Este artículo ha sido analizado detalladamente en el Capítulo Tercero del presente trabajo, por lo que se aconseja remitirse a él. No puede dejarse de resaltar la extrema generalidad con la que se definen los servicios municipales a prestar “efectivamente”.

El art. 126 de la Ordenanza Tarifaria Municipal, vigente para el período 2007, establece que esta contribución “se liquidará según la **valuación determinada por el Organismo Fiscal**, en los términos del artículo 340 del Código Tributario Municipal, manteniéndose la alícuota del **1,50%**”.²⁰⁸

Este último artículo debería ser modificado por el órgano legislativo de la Municipalidad de Córdoba, ya que no cumple con lo que le manda el artículo 234 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, norma a la cual debe subordinarse. En el caso de no hacerlo, seguirá siendo ilegal y no podrá seguir siendo “exigido” por la mencionada municipalidad. Al ser una norma que no está dentro de la ley viola uno de los principios constitucionales más sagrados establecidos en la Constitución Nacional, que es el principio de legalidad.

²⁰⁶ Ordenanza Municipal N° 10363/2000 y sus modificatorias, hasta la Ord. N° 11178/2006.

²⁰⁷ Observación: El resaltado me pertenece.

²⁰⁸ Observación: El resaltado me pertenece.

La tabla de valores utilizada por la Municipalidad de Córdoba corresponde a la publicada por A.C.A.R.A. (Asociación de Concesionarios de Automotores de la República Argentina). Esta última publica una Guía Oficial de Precios²⁰⁹ que es actualizada permanentemente por la Comisión de Valuación de Vehículos Usados de tal asociación, la cual acuerda las diferentes valorizaciones para cada marca, modelo y año en base al desenvolvimiento comercial observado en cada línea o segmento durante el último período mensual.

Dicha tabla de valores es diferente a la utilizada por el impuesto automotor provincial. Esto se relaciona con las bases impositivas definidas para cada impuesto ya que las mismas se definen de manera idéntica²¹⁰ y se determinarán valores diferentes para calcular estos tributos. En el Capítulo V se realizará un caso práctico a los fines de comparar estos tributos que, a nivel provincial y municipal, gravan a los vehículos con diferentes tasas y considerando diferentes bases impositivas o valores de referencia.

Esta situación conflictiva se evitaría si el gobierno municipal de la ciudad de Córdoba legislara de manera correcta, no violando mandatos provinciales. No hay que olvidar que son las provincias quienes deben asegurar la autonomía municipal, pero reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero²¹¹.

El período fiscal de esta contribución es *anual y proporcional al tiempo de radicación*²¹² y su pago se efectuará en la forma y condiciones que disponga la Ordenanza Tarifaria Anual. Esta última, en su artículo 129, establece que este tributo se podrá abonar en seis (6) cuotas, por lo que correspondería realizar *cuotas bimestrales*.

Dicha Ordenanza Tarifaria Anual, en su artículo 127, fija **importes mínimos** a ingresar anualmente, que son los siguientes:

- *Camiones hasta 15.000 kilogramos: \$120,00.*
- *Camiones de más de 15.000 kilogramos: \$156,00.*
- *Acoplados de carga hasta 5.000 kilogramos: \$60,00.*
- *Acoplados de carga de 5.001 kilogramos a 15.000 kilogramos: \$90,00.*
- *Acoplados de carga de más de 15.000 kilogramos: \$120,00.*

También cabe acotar que a este tributo municipal sobre los vehículos no lo pagarán quienes se encuentren exentos de hacerlo. El art. 341 del Código Tributario de la Municipalidad de Córdoba enumera las posibles exenciones y en su inc. 3 establece que podrán ser declarados exentos los vehículos cuyos años de fabricación fije la Ordenanza Impositiva Anual al efecto. La ordenanza impositiva vigente para el año 2007, con respecto a esa exención, establece lo siguiente en su artículo 127: “...*En cuanto al Inc. "3" del Código Tributario Municipal se fijan como años de fabricación los siguientes:*

- a) *Ciclomotores de 50 cc: Se eximen los modelos de más de 5 años de antigüedad.*
- b) *Vehículos en general: Se eximen los modelos de **más de 20 años** de antigüedad.*

²⁰⁹ Sitio web: <http://www.acara.org.ar>

²¹⁰ Ver art. 236 del Código Tributario Provincial y art. 340 del Código Tributario Municipal.

²¹¹ Art. 123 de la Constitución Nacional Argentina.

²¹² Art. 342 del Cód. Trib. Municipal de Córdoba.

Por último, la ordenanza tributaria municipal determina un beneficio para quienes cumplan con las obligaciones tributarias correspondientes a la contribución municipal sobre los automotores. Lo hace en su art. 128 de la siguiente manera:

*“A los fines de la obtención del importe tributario definitivo, los montos resultantes de la aplicación de los dos (2) artículos precedentes, serán **reducidos** en un treinta por ciento (30%), siempre que las obligaciones sean canceladas hasta el último día del mes inmediato siguiente a la fecha de vencimiento general establecida por el organismo fiscal*

*Cuando el pago de la obligación tributaria sea exigible en más de una cuota, la reducción operará de manera **independiente** para cada una de ellas, por lo que el pago fuera de término de una o más cuotas **no implicará la pérdida del beneficio** en relación a las restantes que se cancelen hasta la fecha indicada en el párrafo precedente”.*²¹³

Es destacable la consideración que tiene el municipio cordobés con quienes tributen debidamente sin perder nunca el beneficio de dicha reducción. Pero esto no subsana las ilegitimidades con las que está teñida esta contribución.

Cabe agregar el incentivo al pago oportuno que le otorga el art. 51 del Código Tributario Municipal, que consiste en una reducción del cinco por ciento (5%) en las obligaciones tributarias correspondientes al *ejercicio anual siguiente* relativo al mismo tributo y bien involucrado, siempre que los contribuyentes o responsables cancelen éstas en los plazos establecidos en la Ordenanza Tarifaria Anual. Este beneficio no es acumulativo para sucesivos ejercicios anuales, por lo que el cumplimiento oportuno de las obligaciones correspondientes a un ejercicio anual ya reducido, sólo generará el mantenimiento de la reducción para el siguiente.

Se deberán entonces considerar ambas reducciones, pero teniendo en cuenta que la primera de ellas (del 30%) es aplicable a las obligaciones determinadas para el período fiscal que se calcule; y la segunda (del 5%) será aplicable para las obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio anual siguiente.

2.3. Análisis Comparativo

En el siguiente cuadro comparativo se resumirán las principales diferencias de los tributos analizados que gravan a los vehículos automotores y acoplados utilizados por las empresas de transportes radicadas en el ejido municipal de la Ciudad de Córdoba y por ende, en territorio provincial cordobés.

	IMPUESTO AUTOMOTOR (PROVINCIAL)	CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LOS VEHÍCULOS AUTOMOTRES, ACOPLADOS Y SIMILARES (MUNICIPAL)
Hecho imponible	<ul style="list-style-type: none"> - Por los <i>vehículos automotores y acoplados</i> radicados en la Provincia de Córdoba. - De acuerdo con las escalas y 	<ul style="list-style-type: none"> - Por los <i>vehículos automotores, acoplados y similares</i>, radicados en la Ciudad de Córdoba. - Conforme a las tablas de

²¹³ Observación: El resaltado me pertenece.

	<p>alícuotas que fije la <i>Ley Impositiva Anual</i>.</p> <p>- Salvo prueba en contrario, se considerará radicado en la Provincia todo vehículo automotor o acoplado que sea de <i>propiedad o tenencia</i> de persona domiciliada dentro de su territorio.</p>	<p>valores, alícuotas, adicionales o descuentos, importes fijos y/o mínimos que establezca la <i>Ordenanza Tarifaria Anual</i>.</p> <p>- Se considera radicado en la Ciudad de Córdoba todo vehículo automotor, acoplado o similar que sea de <i>propiedad o tenencia</i> de persona domiciliada dentro de su ejido, o tenga en el mismo su <i>guarda habitual</i>.</p> <p>- En virtud de los <i>servicios municipales</i> de conservación y mantenimiento de la viabilidad de las calles, señalización vial, control de la circulación vehicular y todo otro servicio que de algún modo posibilite, facilite o favorezca el tránsito vehicular, su ordenamiento y seguridad.</p>
Base imponible	Valores establecidos por la "Dirección Nacional de Registro de la Propiedad Automotor".	Valores establecidos por la "Asociación de Concesionarios de Automotores de la República Argentina".
Período fiscal	<i>Año calendario.</i>	<i>Año calendario.</i> Se podrán pagar 6 cuotas bimestrales.
Alícuota vigente Reducción	Alícuota general: 1,07% . Reducción posible: 30%.	Alícuota general: 1,50% . Reducción posible: 30% para el monto determinado en el ejercicio y 5% para el ejercicio posterior.
Mínimos	<p>Para los modelos 1993 y anteriores:</p> <p><u>Camiones:</u></p> <p>- Hasta 15.000 kgs.: \$120,00. - Más de 15.000 kgs.: \$156,00.</p> <p><u>Acoplados de carga:</u></p> <p>- Hasta 5.000 kgs.: \$60,00. - Entre 5.000 y 15.000 kgs.: \$90,00.</p>	<p>En general:</p> <p><u>Camiones:</u></p> <p>- Hasta 15.000 kgs.: \$120,00. - Más de 15.000 kgs.: \$156,00.</p> <p><u>Acoplados de carga:</u></p> <p>- Hasta 5.000 kgs.: \$60,00. - Entre 5.000 y 15.000 kgs.:</p>

	- Más de 15.000 kgs.: \$120,00.	\$90,00. - Más de 15.000 kgs.: \$120,00.
Exenciones	Antigüedad <i>mayor a 20 años</i> . En el caso de cumplir condiciones de art. 36 de L.I.A.: antigüedad mayor a 10 años.	Antigüedad <i>mayor a 20 años</i> .

Estos dos tributos tienen como hecho imponible la misma circunstancia: la tenencia de vehículos automotores y acoplados radicados en la Municipalidad o Provincia de Córdoba, lugares donde tributarán las empresas transportistas cordobesas. Con respecto a lo considerado como radicación, el tributo provincial se limita a dos hipótesis: propiedad o tenencia de una persona domiciliada en la jurisdicción; en tanto que el municipio cordobés agrega otra hipótesis: la guarda habitual de los vehículos.

Con respecto a las alícuotas, mínimos, bases imponibles y formas de pago cada nivel estatal tendrá su norma impositiva anual: a nivel provincial, se denomina “Ley Impositiva Anual” y a nivel municipal, “Ordenanza Tarifaria Anual”.

Otra de las diferencias proviene de la naturaleza de cada uno de los tributos. Se afirmó que un “impuesto” no implica que el estado deba prestar servicios. No sucede lo mismo con una “tasa o contribución”, la que debe retribuir al contribuyente con servicios estatales efectivamente prestados.

Las bases imponibles de estos tributos se definen de manera idéntica, pero los organismos fiscales de los diferentes niveles de gobierno utilizan diferentes valores de referencia. Ya se explicaron anteriormente las consecuencias de esta circunstancia.

El período fiscal es el año calendario para ambos tributos con la opción, en el tributo municipal, de ingresar pagos bimestrales.

La alícuota correspondiente a la contribución municipal es mayor a la aplicada a nivel provincial, pero en un porcentaje ínfimo. Si se tiene en cuenta que se tomarán bases imponibles diferentes, el importe a pagar determinará la diferencia entre ambos conceptos. En el capítulo siguiente se observará cómo se conjugan estos elementos para determinar los montos a ingresar al fisco tanto a nivel provincial como municipal.

En relación a los mínimos a ingresar anualmente, el impuesto automotor provincial sólo fija estos para los modelos 1993 y anteriores, siendo aplicables para los demás la alícuota vigente sin considerar mínimo alguno. En cambio, el tributo municipal fija mínimos para todos los modelos existentes; es decir que se deberá determinar el importe a pagar de la forma convencional aplicando la alícuota vigente a la base imponible que corresponda y después se lo comparará con el mínimo fijado en orden a ingresar el mayor de ambos.

Por último, se observa que ambos tributos consideran exentos a los vehículos automotores, acoplados y similares que tengan una antigüedad mayor a 20 años. El impuesto provincial también otorga un beneficio reduciendo a 10 años la misma para aquellos contribuyentes que cumplan con los pagos, según las condiciones que la Ley Impositiva Anual establece.

CAPÍTULO V

INCIDENCIA IMPOSITIVA SOBRE LA ACTIVIDAD DEL TRANSPORTE DE CARGA.

El presente trabajo tiene como fin último proponer algún modo de armonización de normas fiscales provinciales y municipales. En los capítulos anteriores se analizaron ampliamente todas las normas jurídicas que ayudarán a entender dicha propuesta.

En este capítulo se determinará la incidencia que tienen dos tributos provinciales cordobeses que recaen sobre las empresas transportistas (Impuesto a los Ingresos Brutos e Impuesto Automotor) y dos tributos municipales que gravan el desarrollo de esta actividad, y el activo fijo necesario para realizarla, en la municipalidad de Córdoba (Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio y Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares). Esto se determinará mediante el análisis de un caso práctico que simula una empresa situada en la Municipalidad de Córdoba que es contribuyente ante el fisco provincial y municipal de dichos tributos.

También se llevará a cabo un análisis comparativo de las alícuotas del Impuesto a los Ingresos Brutos vigentes en diversas jurisdicciones provinciales. Es importante considerar las alícuotas vigentes en otras jurisdicciones teniendo en cuenta que la actividad de transporte se enmarca dentro de las reglas del Convenio Multilateral, lo que obliga a las empresas transportistas a tributar este impuesto según la jurisdicción donde se origine el viaje.

Sólo se realiza la comparación con dicho tributo provincial debido a que todas las provincias poseen regímenes diferentes en relación al impuesto automotor y no es propósito de este trabajo estudiar las características de los mismos en dichas provincias. Tampoco se compararán regímenes fiscales municipales de diferentes municipios, ya que dicho análisis excedería los objetivos del presente trabajo.

1. Análisis caso práctico

El caso práctico planteado intenta demostrar, en términos porcentuales, cuánto inciden los cuatro tributos analizados en la actividad del transporte de carga. Se simula una empresa transportista radicada en la ciudad de Córdoba que tiene sólo tres camiones como bienes de uso para prestar servicios de transporte a compañías cordobesas y santafesinas.

Todos los supuestos del caso se enumeran en el Anexo II de este trabajo. En él también se detallan los cálculos realizados para resolver el mismo. La resolución consiste en determinar los montos a pagar correspondientes a los cuatro tributos analizados. También intenta reflejar, en términos porcentuales, cuánto deben renunciar este tipo de empresas a sus ingresos brutos obtenidos en un año para cumplir con las obligaciones tributarias que les imponen leyes provinciales y municipales.

Como se observa en la resolución del caso²¹⁴ la empresa transportista simulada deberá ingresar al fisco provincial la suma de \$ 7.518,75 en el año 2007, mientras que tributará al municipio cordobés la suma de \$ 12.504,60 por igual período. Es decir, ingresará al arca municipal casi el doble de lo que pagará a la provincia de Córdoba.

²¹⁴ Ver Anexo II.

Esta situación se debe, principalmente, a la diferencia en cuanto a los tributos que inciden sobre los vehículos. A nivel provincial se pagarán \$ 6.018,75, mientras que a nivel municipal será de \$ 11.175,00 el monto a ingresar.

Esto es consecuencia de las siguientes cuestiones:

- *Base Imponible.*

Al utilizar diferentes valores de referencia para calcular el tributo, se asignan valores distintos a un mismo vehículo. Si se observa la tabla comparativa de estos valores²¹⁵ puede verse que los valores proporcionados por A.C.A.R.A. (utilizados a nivel municipal) son superiores a los determinados por la D.N.R.P.A. (utilizados a nivel provincial). Una de las razones de esto es la medición mensual que realiza el primer organismo, la cual proporciona valores más cercanos a la realidad inflacionaria que vive el país.

También es interesante observar las diferencias de los valores publicados por dichos organismos con respecto a los valores de mercado. No es mucha la diferencia entre los valores de A.C.A.R.A. y los de mercado, pero sí lo es la que existe entre estos últimos y los publicados por la D.N.R.P.A.

En conclusión, la base imponible del impuesto automotor provincial es *menor* a la considerada para calcular la contribución municipal que recae sobre los vehículos.

- *Alicuota vigente:*

El tributo provincial tiene una alícuota *menor* que la utilizada para calcular la contribución municipal. La primera de estas es de 1,07%, mientras que la segunda es de 1,50%.

La combinación de estos parámetros hace que el impuesto provincial determinado sea menor a la contribución municipal determinada. Esto hace dar cuenta que el gobierno local usa de forma excesiva la potestad tributaria otorgada por la provincia de Córdoba²¹⁶, sin respetar el mandato de utilizar las tablas de valores que establezca el organismo provincial.

Tampoco respeta este gobierno local los requisitos legales que debe revestir toda tasa o contribución municipal; o sea, de exigir el pago de este tipo de tributos en virtud de la prestación *efectiva y particular* de servicios estatales. Las empresas de transporte de carga son muy poco beneficiadas por estos servicios, ya que su ámbito de desarrollo corresponde más a espacios o caminos provinciales (por ejemplo, las rutas provinciales por donde transitan) que a caminos o espacios municipales.

Con respecto al impuesto a los ingresos brutos y la contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio los montos determinados en el caso práctico son similares. Aunque hay que aclarar que esto se debe a la reducción de la alícuota del primero de ellos, por lo que sería aconsejable que se prolongue su vigencia.

La contribución municipal que grava el ejercicio de la actividad de transporte de carga se debe abonar mensualmente (con declaraciones juradas mensuales) y el monto será el mayor entre el que surja de aplicar la alícuota del 5% a ingresos brutos mensuales y el mínimo mensual fijado por la Ordenanza Tarifaria Anual. En el caso analizado corresponder abonar el mínimo mensual de \$ 100,00 durante los doce meses del año 2007.

En adición a estos conceptos, la Ordenanza Tarifaria impone un adicional del 8% sobre la contribución determinada por promoción y difusión, lo que arroja, para la empresa

²¹⁵ Ver Anexo 2.

²¹⁶ El art. 243 del Código Fiscal de la Provincia de Córdoba faculta a los municipios a establecer tributos que incidan sobre los vehículos automotores.

simulada, un total de \$ 96,00 a pagar. Pero esto no es todo, dicha ordenanza también establece un importe fijo mensual adicional a pagar según la contribución mensual determinada, que en este caso arroja la suma de \$33,60.

Se ha analizado la ilegitimidad de la norma que establece estas contribuciones municipales, ya que los obligados al pago no reciben los servicios estatales prometidos por el gobierno local. Más grave aún son los conceptos adicionales que exige la norma abonar ya que conllevan servicios estatales que promueven la economía local, algo imposible de individualizar en los contribuyentes.

Para finalizar se determinó el monto total que debe ingresar la empresa transportista simulada, lo que arrojó una suma de \$ 20.023,35. Este monto representa aproximadamente el 10% del total de los ingresos brutos generados por la empresa en el año 2007. Este porcentaje sólo representa la porción de ingresos brutos que esta empresa en particular debe renunciar para hacer frente a las deudas tributarias que surgen de cuatro impuestos: Impuesto a los Ingresos Brutos, Impuesto Automotor, Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio y Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares.

2. Análisis comparativo con otros regímenes provinciales

Las empresas que realizan transporte de carga deberán tributar el Impuesto a los Ingresos Brutos bajo el régimen que determina el Convenio Multilateral de 1977, en su artículo 9°. Es decir, deberán asignar su base imponible (ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados) a la jurisdicción donde tuvo origen el viaje.

Por este particular tratamiento que reciben las empresas transportistas, es que se creyó conveniente comparar las alícuotas vigentes en otras jurisdicciones provinciales. Las provincias elegidas para este análisis comparativo son: Santa Fe, Entre Ríos, Mendoza y Chubut. Esta selección se debe a lo siguiente:

- Córdoba pertenece la Región Centro, junto con Santa Fe y Entre Ríos.
- La provincia de Mendoza constituye frontera con Chile, lo que permite receptor cargas provenientes de dicho país para transportarlas hacia el resto de las provincias argentinas.
- Chubut fue escogida para tener en cuenta una jurisdicción lejana a la provincia de Córdoba, lo que hace poco frecuente que empresas cordobesas realicen viajes hacia ese territorio.

Córdoba solicitó a la administración provincial la reducción de la alícuota vigente de dicho impuesto, la cual fue concedida hasta Diciembre del año 2007. Uno de los principales argumentos esbozados por los empresarios que justifica el reclamo es la necesidad de armonizar los valores con los de Santa Fe y Entre Ríos, provincias que conforman la Región Centro y con las cuales tienen fluidas relaciones comerciales.

Es la Región Centro un bloque de integración provincial constituido por las provincias argentinas de Santa Fe, Córdoba y Entre Ríos, creado con el fin de promover proyectos políticos, jurídicos, económicos, culturales e institucionales comunes basados en los fuertes vínculos históricos, geográficos, y sociales compartidos. Los acuerdos firmados entre estas provincias guardan su correspondiente encuadre jurídico en las previsiones de los

artículos 124 y 125 de la Constitución Argentina, que dispone “la creación de regiones con fines de promoción del desarrollo económico y social”.

Es necesario que las alícuotas de esas tres provincias permanezcan armonizadas para incentivar al sector transportista del mencionado bloque a seguir creciendo e incrementando el flujo comercial entre las mismas.

La provincia de Mendoza y Chubut tienen alícuotas altas, en comparación con las provincias de la Región Centro. Se aconseja revisar estas alícuotas, a fin de mejorar la competitividad del sector de transporte de carga en las provincias bajo análisis.

Esta propuesta de armonización de alícuotas de impuesto a los ingresos brutos se basa en la realidad económica que vive dicho sector, ya que éste se encarga de transportar bienes o producciones de empresas comerciales e industriales. Es decir, esta actividad depende del sector productivo y comercial, está a su servicio, por lo que es dependiente de este último en cuanto a la prestación de sus servicios.

Si se logran reducir las alícuotas del impuesto a los ingresos brutos, se reducirán los costos de las empresas transportistas y también los costos de transporte que soportan las empresas productivas y comerciales. Esto es necesario si se quiere aumentar la rentabilidad de estos sectores e incentivar a la inversión, factores claves el crecimiento económico del país.

La siguiente tabla resume las alícuotas vigentes para tributar el Impuesto a los Ingresos Brutos de cada una de las provincias mencionadas:

<u>PROVINCIA</u>	<u>ALICUOTA VIGENTE AÑO 2007</u>
CORDOBA	3,5% ²¹⁷ Reducida a 1,5% hasta Diciembre 2007
SANTA FE	3,5% ²¹⁸ Reducida a 1,5% hasta Diciembre 2007
ENTRE RIOS	1,6% ²¹⁹
MENDOZA	3% ²²⁰
CHUBUT	3% ²²¹

²¹⁷ Ley Impositiva Anual 9350 de la provincia de Córdoba, vigente para el año 2007.

²¹⁸ Ley Impositiva Anual 3650 de la provincia de Santa Fe, vigente para el año 2007.

²¹⁹ Ley Impositiva Anual 9622 de la provincia de Entre Ríos, vigente para el año 2007.

²²⁰ Ley Impositiva Anual 7638 de la provincia de Mendoza, vigente para el año 2007.

²²¹ Ley Impositiva Anual 5451 de la provincia de Chubut, vigente para el año 2007.

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS.

Este trabajo tuvo como objetivo principal proponer alguna forma de armonización de tributos provinciales y municipales. Durante el desarrollo del mismo se fueron descubriendo muchos aspectos que resaltaban las distorsiones producidas por los impuestos provinciales y las contribuciones municipales.

En este capítulo se resumirán los temas expuestos previamente y se emitirá el juicio de valor sobre los mismos que se formó quien lo redactó. También se propondrán soluciones o sugerencias que deberían tener en cuenta los organismos fiscales provinciales y municipales para favorecer el desarrollo comercial e industrial de la región.

1. Alícuota del impuesto a los ingresos brutos

La actividad de transporte de carga tributa bajo el régimen del Convenio Multilateral de 1977 el impuesto a los ingresos brutos, lo que hace necesario que las alícuotas de las jurisdicciones provinciales vecinas o concurrentes sean armonizadas. Esto beneficiará el desenvolvimiento adecuado a las empresas transportistas cordobesas, ya que les permitirá tener una alícuota equitativa en relación a otras jurisdicciones.

La reducción de la alícuota al 1,5% en la provincia de Córdoba, vigente hasta diciembre del año 2007, debe permanecer vigente para todos los períodos posteriores. Sería lógico que el fisco provincial renuncie a una porción de sus recursos, pero también es cierto que esta alícuota beneficiaría al sector comercial e industrial, ya que sus costos se verían reducidos mediante el menor costo de flete de las empresas que le brinde los servicios de transporte de sus productos.

El sector transportista no sólo se verá beneficiado por menores costos sino que también por mayor flujo comercial proveniente de los servicios prestados a la provincia de Santa Fe y Entre Ríos, junto a las cuales conforma la Región Centro.

Por lo tanto, se sugiere:

- Mantener la alícuota del 1,5% del impuesto a los ingresos brutos para la actividad de transporte de carga. Se recomienda convertir en ley el decreto que redujo esta alícuota para garantizar su permanencia.

2. Potestades tributarias municipales

Este tema ha sido ampliamente desarrollado en el presente trabajo. Se ha demostrado que la Municipalidad de Córdoba no cumple con las reglas constitucionales en lo referente a su sistema tributario.

La Constitución de la Provincia de Córdoba no sólo confirma la autonomía de los municipios en su artículo 180 sino que también establece en su artículo 188 que las municipalidades dispondrán de los recursos de “impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y la

armonización con el régimen impositivo provincial y federal”, en su inc. 1, de “los precios públicos municipales, *tasas*, derechos, *patentes*, contribuciones por mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio”, en su inc. 2, y de “los provenientes de la coparticipación provincial y federal, cuyos porcentajes no pueden ser inferiores al veinte por ciento”.

Es de clara notoriedad que los municipios tienen **potestades excesivas** para imponer contribuciones a los ciudadanos de sus municipios. Esta disposición es coherente con la tendencia moderna de facultar a las comunas y las de la provincia de Córdoba no son la excepción, a percibir impuestos, los que sumados a las tasas y contribuciones conforman la típica trilogía del derecho tributario.

Pero no se deben desconocer los límites constitucionales establecidos que deben ser cumplidos obligatoriamente por las provincias y municipios. Se definieron los siguientes límites a la potestad tributaria municipal: Convenio Multilateral del año 1977, Ley de Coparticipación Federal N° 23.448 y el Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Se llegó a la conclusión de que las municipalidades sólo podrán aplicar a las actividades desarrolladas dentro de su jurisdicción “tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”. Es obligación de los entes municipales respetar estas normas de mayor jerarquía, a las que están subordinados. Pero, como ya se ha expresado, los municipios tratan de eludir esta norma, creando “tasas o contribuciones” que son verdaderos impuestos.

En conclusión, las normas que crean las dos contribuciones estudiadas (Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios y la Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares) son claramente inconstitucionales. Por esto, se recomienda una revisión urgente a los mismos para evitar problemas de seguridad jurídica.

No se pretende que los municipios carezcan de ingresos y/o no tengan una administración financiera propia conforme sus necesidades sino que los tributos que proporcionen dichos ingresos sean establecidos en conformidad con los principios constitucionales vigentes y que respondan a una verdadera planificación tributaria.

La medida propuesta es la siguiente:

- Urgente modificación de las normas que crean las dos contribuciones estudiadas, especificando los servicios estatales a prestar por la Municipalidad de Córdoba.

Se pretende con esto que la norma individualice el servicio a prestar y que el costo de la contribución guarde una relación razonable con el costo de tal servicio.

3. Tablas de valores para valuación de vehículos

La provincia de Córdoba autoriza a los municipios a gravar vehículos que ella misma también grava. Se demostró claramente que, si bien la normativa provincial tuvo la intención de *limitar* dicha potestad tributaria municipal, la Municipalidad de Córdoba no respetó correctamente el mandato.

En efecto, dicho municipio utiliza valores diferentes a los determinados por el organismo fiscal, ocasionando graves distorsiones en la economía financiera de las empresas de transporte. Estas últimas deben tributar con idéntico hecho imponible, pero que tiene diferentes bases y alícuotas.

El caso práctico analizado en el Capítulo V demuestra claramente lo abusiva que es la contribución municipal que grava los vehículos automotores y acoplados.

Se sugieren tomar alguna de las siguientes medidas para solucionar estos problemas:

- Eliminación de la facultad impositiva municipal para crear y recaudar esta contribución.

En el caso de no poder conseguir quitarle dicha potestad a los municipios cordobeses, se aconseja tomar alguna de las siguientes medidas:

- Modificación de la norma municipal para adecuar la base imponible a la establecida por la provincia.
- Armonización de las alícuotas provinciales y municipales.

4. Contribución que incide sobre la actividad comercial

Este es uno de los tributos que perjudica la actividad a nivel local de las empresas de transporte de carga. Esta contribución es plurifásica, acumulativa y regresiva.

Considerando su forma de determinación y liquidación, se proponen las siguientes medidas:

- Eliminar los mínimos mensuales. O bien, considerar que se tomen como “pago a cuenta”.
- Eliminar el importe adicional fijo.
- Eliminar el adicional del 8% correspondiente a promoción y difusión. O bien, que se deba calcular sobre los gastos de publicidad efectivamente realizados.

Con respecto al último ítem, se cree que este adicional debe ser recaudado por los municipios en razón de las actividades de control de los carteles y avisos publicitarios. Es inapropiado que se incluya como adicional de la contribución que incide sobre la actividad comercial, calculándose sobre el monto de los ingresos brutos devengados y no sobre montos de publicidad ocasionados.

5. Armonización de tributos provinciales y municipales

El principal objetivo del trabajo fue proponer alguna forma de armonización de tributos provinciales y municipales que inciden sobre la actividad del transporte de carga. Sólo se tuvieron en cuenta cuatro tributos y bastó para darse cuenta de las distorsiones que los mismos ocasionan en el sector transportista de Córdoba.

Muchas legislaciones municipales pretenden fundar la exigibilidad del tributo en una gran cantidad de servicios indeterminados y en la mayoría de los casos, indivisibles. Todo lo analizado lleva a concluir que los dos tributos municipales estudiados son verdaderos impuestos. Esta situación necesariamente debe ser resuelta por el gobierno provincial de Córdoba y su municipalidad.

Un impuesto debe ser justo, equitativo y razonable, lo que no se cumple en la práctica, en relación a los cuatro impuestos analizados. Los impuestos provinciales escogidos para este trabajo tienen similares bases y hechos imponibles que los impuestos municipales. Esta situación ocasiona una sobrecarga fiscal para quienes contribuyen al Estado mediante el pago de los mismos.

Se demostró en el caso práctico analizado en el Capítulo V que la empresa simulada debía renunciar aproximadamente el 10% de sus ingresos brutos generados durante un año para hacer frente a sólo cuatro obligaciones tributarias.

Si bien no se considera a los tributos analizados confiscatorios, se cree que son excesivos en relación a los beneficios o ventajas percibidas por las empresas de transporte de carga.

La propuesta de armonización traería aparejada las siguientes medidas:

- Eliminar la Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio porque es un tributo distorsivo, acumulativo y regresivo. Se aconseja crear una nueva tasa municipal que grave de otra manera a la actividad para no privar de recursos al gobierno local.
- Eliminar la Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares, quitándole así la potestad tributaria que poseen los municipios cordobeses para crear un tributo similar al impuesto por la provincia de Córdoba.

Se reconoce que las dos medidas propuestas son de difícil concreción, por lo que se aconseja tomar las siguientes en el caso de no poder llegar a lograr obtener la derogación de los artículos que crear las contribuciones municipales bajo análisis. Estas son:

- Celebrar un acuerdo entre la provincia de Córdoba y el municipio de Córdoba para aliviar la carga fiscal que sufren los contribuyentes que tributan automotores, mediante un sistema de coparticipación justo para ambas jurisdicciones.
- Celebrar un acuerdo entre los municipios cordobeses, como el convenio multilateral, para tributar la contribución que incide sobre los vehículos automotores.

CONCLUSIÓN FINAL

Por medio del presente trabajo se han querido plasmar conocimientos adquiridos durante la carrera de Contador Público. Esta profesión requiere de mucha capacidad de análisis particularmente en lo que respecta al Derecho Tributario, materia que implica la aplicación de normas fiscales técnicas a una realidad jurídica compleja.

Nunca deben olvidarse los postulados constitucionales que establecen la Ley Suprema y las interpretaciones de la doctrina argentina y jurisprudencia sobre ella. Como profesionales de esta materia se debe procurar proteger a los contribuyentes de abusos fiscales, la gran mayoría de las veces indiscriminados.

En este Trabajo Final de Graduación se analizaron diversas normas jurídicas garantes de principios constitucionales y muchas otras que los ignoran. Se procuró de ser objetivo a lo largo del desarrollo de éste, intentando equilibrar los intereses del sector público y privado.

Por un lado, el Estado tiene potestades tributarias para crear impuestos, tasas o contribuciones, ya que son estos últimos sus recursos genuinos para financiar su acción de gobierno. Del otro lado están los contribuyentes, personas físicas o jurídicas que generan ganancias por el ejercicio de alguna actividad. No es justo que el Estado haga uso abusivo de dichas potestades disminuyendo la capacidad contributiva de quienes cumplen con las obligaciones tributarias impuestas, ya que son éstos quienes ayudan al crecimiento económico del país.

Se logró demostrar con este trabajo que, si bien hay un exceso por la presión que ejerce sobre el contribuyente el conjunto de tributos que lo alcanzan, éste no significa una confiscación por la suma de tributos. No se trata aquí de una “superposición” impositiva sino de la “conurrencia” de diversos gravámenes que hace excesiva la carga tributaria a soportar por los contribuyentes. Esta situación podría provocar la exclusión del contribuyente del mercado.

La capacidad contributiva constituye el límite material de la potestad tributaria estatal, con respecto al contenido de la norma. Esta debe ser respetada para conseguir garantizar el derecho de propiedad, justicia y razonabilidad.

En conclusión, quedó demostrado en este trabajo que los gobiernos provinciales y municipales necesitan armonizar sus normas impositivas a fin de no transgredir normas de superior jerarquía y principios constitucionales.

ANEXOS

ANEXO 1

Decreto Provincial N° 378: Reducción de alícuota de impuestos a los ingresos brutos para la actividad de transporte de carga



1ª SECCIÓN

PUBLICACIONES DE GOBIERNO



AÑO XCV - TOMO DVI - N° 58
CORDOBA, (R.A.) JUEVES 22 DE MARZO DE 2007

www.boletinoficialcba.gov.ar
E-mail: boletinoficialcba@cba.gov.ar

DECRETOS

PODER EJECUTIVO

DECRETO N° 378

Córdoba, 15 de Marzo de 2007

VISTO: El expediente N° 0473-034686/2007 y lo dispuesto por el artículo 104 de la Ley Impositiva Anual N° 9350.

Y CONSIDERANDO:

Que el artículo 104 de la Ley Impositiva Anual faculta al Poder Ejecutivo para adecuar exenciones, mínimos, impuestos fijos, disposiciones, escalas y alícuotas respecto de, entre otros, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos legislado en el Código Tributario, de conformidad a los programas de reestructuración tributaria y/o armonización de normas que se consideren oportunos con posterior ratificación por parte de la Honorable Legislatura Provincial.

Que además, el mencionado artículo faculta al Poder Ejecutivo a crear regímenes de incentivos fiscales que fomenten en forma prioritaria la creación de puestos de trabajo y la realización de inversiones productivas en la Provincia.

Que en el marco del nuevo diseño concebido para la política tributaria, esta Administración ha instrumentado diversas medidas con el propósito de reducir el costo impositivo de ciertas actividades económicas desarrolladas en el ámbito de la Provincia de Córdoba.

Que el presente dispositivo se enmarca en el proceso de armonización de los regímenes tributarios de los Estados integrantes de la Región Centro, con el objetivo de evitar una distorsión en las condiciones de la competencia regional.

Que en tal contexto se considera conveniente, en esta instancia, mejorar la eficacia en la recaudación tributaria provincial, no sólo por medio de una correcta política de recaudación sino, además, por la aplicación de una política de ajustes en determinadas alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con carácter restrictivo, bajo el propósito de coadyuvar a la promoción de ciertas actividades.

Que bajo ese razonamiento y como resultado del análisis efectuado, se estima aconsejable reducir del citado impuesto, en forma transitoria, la alícuota aplicable para la actividad del servicio de transporte terrestre automotor de cargas y para el servicio de transporte terrestre automotor de productos agrícola-ganaderos en estado natural, conforme la codificación prevista en las disposiciones legales pertinentes (Códigos 71100.30 y 71101.20, respectivamente).

Por ello, atento las actuaciones cumplidas, lo informado por la Dirección de Asesoría Fiscal mediante Nota N° 26/07 y de acuerdo con lo dictaminado por el Departamento Jurídico del Ministerio de Finanzas al N° 059/07 y por Fiscalía de Estado al N° 0222/07

EL GOBERNADOR DE LA PROVINCIA
D E C R E T A :

ARTÍCULO 1°.- ESTABLÉCESE en el uno coma cincuenta por ciento (1,50%) la alícuota aplicable en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a partir del anticipo mensual devengado por el mes de Marzo del corriente año y hasta el 31 de Diciembre de 2007, para las actividades que se indican a continuación, conforme la codificación prevista en las disposiciones legales pertinentes:

- Servicio de transporte terrestre automotor de cargas (Código 71100.30).
- Servicio de transporte terrestre automotor de productos agrícola-ganaderos en estado natural (Código 71101.20).

ARTÍCULO 2°.- FACÚLTASE a la Dirección General de Rentas a dictar las normas necesarias que pudieren corresponder para la reglamentación del presente Decreto.

ARTÍCULO 3°.- El presente Decreto será refrendado por el Señor Ministro de Finanzas y por el Señor Fiscal de Estado y enviado a la Honorable Legislatura Provincial para su posterior ratificación.

ARTÍCULO 4°.- PROTOCOLÍCESE, comuníquese, publíquese en el Boletín Oficial y archívese.

DR. JOSÉ MANUEL DE LA SOTA
GOBERNADOR

CR. ÁNGEL MARIO ELETTORE
MINISTRO DE FINANZAS

JORGE EDUARDO CORDOBA
FISCAL DE ESTADO

ANEXO 2

Caso Práctico

El presente caso práctico, no tiene como finalidad describir de manera exacta lo que sufren las empresas cordobesas que realizan la actividad de transporte de carga, medidos en términos de cantidad de dinero. Sólo se intentará demostrar que dichas empresas sufren un abuso fiscal, con respecto los cuatro impuestos analizados. Excede al presente trabajo analizar otros tributos que aquellas deben ingresar a las arcas del estado, por lo que se aislarán estos cuatro sin considerar otras obligaciones fiscales que tienen las empresas transportistas con el objetivo de realizar un mejor análisis.

Otra aclaración necesaria es el modo de calcular la incidencia fiscal que sufren estas empresas. No se cuenta con un caso “real”, por lo que no hay datos reales que permitan calcular exactamente cuánto deben pagar las empresas por todos los impuestos que recaigan sobre ella. Serán inventados datos simples, para que permitan demostrar lo que se quiere. Finalmente se calculará, en términos porcentuales, a cuánto es lo que tienen que renunciar estas empresas, de su rentabilidad, para cumplir con las obligaciones correspondientes a los cuatro tributos analizados.

El planteo del caso es el siguiente:

- Existe una empresa que tiene sus oficinas y un espacio destinado a atención al cliente dentro de la ciudad de Córdoba Capital, provincia de Córdoba.
- Sólo realiza viajes a Córdoba y Santa Fe, ya que sólo presta servicios a empresas cordobesas y santafesinas.
- Se supone que en el año 2007, esta empresa prestó servicios sus clientes, por la suma de \$100.000 en cada una de esas jurisdicciones. Se considera que dicho monto fue por viajes originados en Santa Fe (por \$100.000) y originados en Córdoba (por \$100.000).
- De los viajes originados en la provincia de Córdoba, se supondrá que todos partieron desde galpones ubicados en la Municipalidad de Córdoba.
- Sólo cuenta con 3 camiones y 3 acoplados, según se detalla a continuación:
 - Camión FORD “Cargo 1730/35” – Modelo 2006.
 - Camión FORD “Cargo 1730/35” – Modelo 2003.
 - Camión MERCEDES BENZ “LS 1632/45” – Modelo 2002.
 - 3 acoplados ASTIVIA – Modelo 2007.
- Se considerará que dichos servicios se prestaron con posterioridad al mes de Marzo de 2007.
- No se tendrán en cuenta las reducciones posibles que consideran las normas impositivas.
- No se considerarán los montos que le corresponde tributar en concepto del Impuesto al Valor Agregado.

Resolución del caso planteado:

1) Impuesto a los Ingresos Brutos:

Esta empresa de transporte tributa el Impuesto a los Ingresos Brutos, bajo el régimen del Convenio Multilateral del 18/08/1977. Esto hace que el total de ingresos brutos generados se divida en las dos jurisdicciones donde se perfeccionó el hecho imponible. El art. 9 del C.M. establece, para este tipo de actividad, un régimen especial para tributar este impuesto; así, corresponderá asignar \$100.000 de base imponible en la provincia de Córdoba, y \$100.000 en la provincia de Santa Fe.

En Córdoba tributará de la siguiente manera:

B.I. del año 2007:	\$100.000,00
Alícuota vigente:	1,5%
IIB a pagar en 2007:	<u>\$1.500,00</u>

Desde Marzo a Diciembre, esta empresa deberá ingresar los anticipos mensuales que surjan de multiplicar los ingresos brutos generados en el mes por la alícuota de 1,5%. En Diciembre ingresará su pago final, y deberá presentar la Declaración Jurada Anual, cuyo monto total será de \$1.500,00.

No le corresponden ingresar los mínimos fijados por la ley impositiva anual, ya que esta actividad se enmarca en el Convenio Multilateral de 1977.

TOTAL A INGRESAR EN EL AÑO 2007 = **\$ 1.500,00**

2) Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios

Esta empresa ejerce de forma habitual y a título oneroso la actividad del transporte de carga, dentro de la Municipalidad de Córdoba, lo que hace que sea contribuyente de esta tasa o contribución municipal.

El art. 35 del Convenio Multilateral del año 1977 determina que todas las normas de dicho convenio serán de aplicación a nivel municipal. Es decir, a esta empresa también le corresponde dividir sus bases imponibles, según el origen del viaje.

En este caso, correspondería tributar de la siguiente manera en la ciudad de Córdoba:

B.I. del año 2007:	\$100.000,00
Alícuota vigente:	5‰
Cont. a pagar en 2007:	\$500,00

En los meses de Enero y Febrero se deberá ingresar los mínimos mensuales que corresponden, según la Ordenanza Tarifaria Anual. Es decir, deberá ingresar \$100,00 por estos dos meses que no prestó servicios.

Desde Marzo a Diciembre de 2007, deberá pagar por mes lo que surja de aplicar la alícuota de 5‰ sobre los ingresos brutos de cada mes. Pero si estos montos calculados mensualmente, son menores a \$100,00, deberá ingresar este último. En Diciembre presentará una Declaración Jurada informativa al fisco municipal.

Teniendo en cuenta los mínimos mensuales fijados para esta actividad, se deberá ingresar en total **\$1.200,00** por el año 2007, monto ampliamente superior al calculado considerando la tasa. Se supone que esta empresa fue pagando mensualmente el monto que correspondía, es decir, el mayor entre la suma calculada con la alícuota sobre los ingresos brutos, y el mínimo de \$100,00.

Adicionalmente, la Ordenanza Tarifaria impone un adicional del 8% por promoción y difusión, lo que determinaría lo siguiente:

Contribución a pagar en el año 2007	\$1.200,00
Adicional por promoción y difusión	8%
Adicional a pagar en el año 2007	<u>\$ 96,00</u>

También impone, dicha ordenanza, un importe fijo adicional según la contribución mensual determinada. Se supone que esta empresa abonó todos los meses del año 2007 el mínimo de \$100,00, por lo que debería hacer los siguientes cálculos:

Contribución entre \$100 y \$499	\$ 2,80 por mes.
Adicional a pagar en el año 2007	<u>\$ 33,60</u>
TOTAL A INGRESAR EN EL AÑO 2007 =	<u>\$ 1.329,60</u>

Antes de continuar con la resolución del caso, es necesario determinar las bases imponibles utilizadas por los tributos que inciden sobre los vehículos automotores y acoplados.

Determinación y Comparación de valores, según los diferentes organismos y el valor de mercado:

	D.N.R.P.A. ²²²	A.C.A.R.A. ²²³	VALOR DE MERCADO ²²⁴
Camión FORD “Cargo 1730/35” Modelo 2006	\$ 139.000,00	\$ 195.000,00	\$ 210.000,00
Camión FORD “Cargo 1730/35” Modelo 2003	\$ 122.000,00	\$ 155.000,00	\$ 185.000,00
Camión MERCEDES BENZ “LS 1632/45” Modelo 2002	\$ 106.500,00	\$ 200.000,00	\$ 215.000,00
3 acoplados ASTIVIA Modelo 2007	-----*	-----*	\$ 65.000,00* (cada unidad)

*Cabe aclarar que los acoplados son valuados según la factura de compra.

²²² Tabla de valuaciones publicas en el sitio web oficial <http://www.dnrpa.gov.ar>

²²³ Guía de Precios publicadas en el sitio web <http://www.acara.org.ar>

²²⁴ Valores de mercado obtenidos de los clasificados del diario La Nación, de fecha 10/11/2007.

3) Impuesto Automotor

A nivel provincial, se utiliza como base imponible los valores que publica la Dirección Nacional de Registro de la Propiedad Automotor (D.N.R.P.A.).

Esta empresa deberá realizar los siguientes cálculos para determinar el monto a ingresar anualmente por este impuesto:

	<u>B.I.</u>		<u>ALICUOTA</u>		<u>IMPUESTO</u>
Camión Ford (mod. 06)	\$ 139.000,00	x	1,07%	=	\$ 1.487,30
Camión Ford (mod. 03)	\$ 122.000,00	x	1,07%	=	\$ 1.305,40
Camión MB (mod. 02)	\$ 106.500,00	x	1,07%	=	\$ 1.139,55
3 acoplados (mod. 07)	\$ 195.000,00	x	1,07%	=	\$ 2.086,50

TOTAL A INGRESAR EN EL AÑO 2007 = **\$ 6.018,75**

No corresponden ingresar los mínimos establecidos porque esta empresa no cuenta con modelos 1993 o anteriores.

4) Contribución que incide sobre los vehículos automotores, acoplados y similares

A nivel municipal, se utiliza como base imponible los valores que publica la Asociación de Concesionarios de Automotores de la República Argentina (A.C.A.R.A.).

Esta empresa deberá realizar los siguientes cálculos para determinar el monto a ingresar anualmente por esta contribución:

	<u>B.I.</u>		<u>ALICUOTA</u>		<u>IMPUESTO</u>
Camión Ford (mod. 06)	\$ 195.000,00	x	1,50%	=	\$ 2.925,00
Camión Ford (mod. 03)	\$ 155.000,00	x	1,50%	=	\$ 2.325,00
Camión MB (mod. 02)	\$ 200.000,00	x	1,50%	=	\$ 3.000,00
3 acoplados (mod. 07)	\$ 195.000,00	x	1,50%	=	\$ 2.925,00

TOTAL A INGRESAR EN EL AÑO 2007 = **\$ 11.175,00**

Los mínimos fijados por la Ordenanza Tarifaria Anual son ampliamente superados por esta empresa, por lo que se deberán ingresar al fisco los montos calculados.

Vale decir, que estos montos podrán ser abonados de forma bimestral. Si la empresa optara por esto, se ingresarían por bimestre la suma de \$ 1.862,50.

5) Resultados finales (considerando sólo los cuatro tributos analizados).

<u>Impuestos provinciales:</u>	\$ 7.518,75
IIB 2007	\$ 1.500,00
IA 2007	\$ 6.018,75

*“Armonización impositiva de impuestos provinciales y municipales
en la actividad de transporte de carga”*

<u>Contribuciones municipales:</u>	\$ 12.504,60
Cont. s/actividad \$ 1.329,60	
Cont. s/vehiculos \$ 11.175,00	
TOTAL A PAGAR AÑO 2007	<u>\$ 20.023,35</u>
% SOBRE INGRESOS BRUTOS	<u>10,01%</u> (20.023,35/200.000)

GLOSARIO

A.C.A.R.A.: Asociación de Concesionarios de Automotores de la República Argentina.

Art.: Artículo.

B.I.: Base imponible.

Carta Magna: Constitución Nacional de un país.

C.E.D.A.C.: Cámara Empresaria del Autotransporte de Carga.

C.M.: Convenio Multilateral.

C.N.: Constitución Nacional.

Cód. Civil: Código Civil de la República Argentina.

C.S.J.N.: Corte Suprema de Justicia de la Nación.

C.T.M.: Código Tributario Municipal.

C.T.P.: Código Tributario Provincial.

Etc.: Etcétera.

Hecho imponible: es la hipótesis legal condicionante tributaria y debe estar descripta por la norma en forma completa, ya que es “tipificadota” del tributo.

H.I.: Hecho imponible.

L.C.F.: Ley de Coparticipación Federal.

Ley Suprema: Constitución Nacional.

L.I.A.: Ley Impositiva Anual.

O.T.A.: Ordenanza Tributaria Anual.

R.N.P.A.: Registro Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios.

S.I.G.E.N.: Sindicatura General de la Nación.

T.O.: Texto original.

T.S.J.: Tribunal superior de justicia.

BIBLIOGRAFÍA

NORMAS:

- Constitución Nacional Argentina, sancionada en el año 1953 y reformada en 1860, 1866, 1898, 1949, 1957 y 1994.
- Constitución de la Provincia de Córdoba.
- Convenio Multilateral, sancionado el 18/08/1977.
- Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683.
- Código Tributario Provincial de Córdoba, Ley 6006 (t.o. 2004).
- Ley Impositiva Anual 9350 de la provincia de Córdoba, vigente para el año 2007.
- Código Tributario Municipal de la Ciudad de Córdoba, Ordenanza Municipal N° 10363/2000, modificada por ordenanzas n° 10831/2004, 10478/2002, 11178/2006.
- Ordenanza Tarifaria Anual de la Municipalidad de Córdoba N° 10477/2002, modificada por ordenanzas n° 10587/2003, 10691/2004, 10832/2004, 10977/2005, 10993/2005 y 11179/2006.
- Decreto N° 378 de provincia de Córdoba.
- Ley Impositiva Anual 3650 de la provincia de Santa Fe, vigente para el año 2007.
- Ley Impositiva Anual 9622 de la provincia de Entre Ríos, vigente para el año 2007.
- Ley Impositiva Anual 7638 de la provincia de Mendoza, vigente para el año 2007.
- Ley Impositiva Anual 5451 de la provincia de Chubut, vigente para el año 2007.
- Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, Ley 3456.
- Código Fiscal de la provincia de Chubut, Ley 5450.

TEXTOS:

- JARACH, Dino, “*Curso Superior de Derecho Tributario*”, Editorial CIMA, Ciudad de Buenos Aires, Año 1957.
- GARCÍA VIZCAÍNO Catalina, “*Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*”, 2ª edición, Editorial Despalma, Buenos Aires, Año 1999.
- VILLEGAS Hector B., “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, Despalma, Buenos Aires, Año 1995.
- GIANOTTI Germán Luis, “*Tributos municipales. Efectos distorsivos sobre las actividades empresariales*”, Editorial La Ley, Ciudad de Buenos Aires, Año 2002.
- BRÜGGE Juan F., “*Manual de Derecho Constitucional*”, Segunda Edición, 1ª reimpresión, Ed. Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1999.
- GORDILLO Agustín, “*Tratado de Derecho Administrativo*”, 8ª edición, Edición de Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, Año 2003.
- SAGÜÉS Néstor Pedro, “*Elementos de derecho constitucional*”, 3ª ed. Actualizada y ampliada, 2ª reimpresión, Editorial Astrea, Buenos Aires, Año 2003.

- VALDEZ Carlos Hugo, “*Manual de Derecho Constitucional*”, Segunda Ed., 1ª reimpresión, Ed. Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1999.
- HERNÁNDEZ Antonio María (h.), “*Derecho Municipal*”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Año 1997.
- MONTAÑO DANA, Salvador, “*La autonomía municipal*”, Fundación del Colegio de Escribanos de Buenos Aires, Universidad Notarial Argentina, Instituto de Derecho Municipal y Urbanismo, Serie Monográfica, N° 1, La Plata, Año 1982.
- HERNANDEZ, Antonio; “*Federalismo; autonomía municipal y ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994*”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997.
- Diario “*La Prensa*”, ejemplar del 1 de junio de 1936, Sobre el concepto jurídico de autarquía.
- BIDART CAMPOS, “*Derecho Constitucional*”, Editorial Ediar, Año 1994, Buenos Aires.
- V. GONZÁLEZ, Joaquín, “*Manual de la Constitución Argentina*”, Ed. Universidad Nacional de Córdoba, Año 1897, Córdoba.
- SÁNCHEZ VIAMONTE, Carlos, “*Manual de Derecho Constitucional*”, Editorial Kapeluz, Año 1959, Buenos Aires.
- BIDART CAMPOS, Germán, “*Tratado Elemental de Derecho Constitucional*”, Editorial Ediar, Buenos Aires, Año 1989.
- BIELSA, Rafael, “*Derecho Administrativo*”, Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 1964, 6ª edición.
- S. MARIENHOFF, Miguel, “*Tratado de Derecho Administrativo*”, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Año 1965.
- VILLEGAS BASAVILBASO, Benjamín, “*Derecho Administrativo*”, Ed. TEA, Buenos Aires, Año 1956.
- BIELSA, Rafael, “*Principios de régimen municipal*”, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Año 1930.
- SPISSO, Rodolfo R., “*Derecho Constitucional Tributario*”, 2da. Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Año 2000.
- NAVIERA DE CASANOVA, Gustavo, “*La autonomía de los municipios provinciales en la reforma constitucional de 1994*”, Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, Año 1998.
- COMADIRA, Julio Rodolfo, “*Elementos de Derecho Administrativo*”, Colección de análisis de jurisprudencia, Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 2005.
- ROSATTI, Horacio, “*Tratado de derecho municipal*”, tomo I, 2a edición actualizada, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, Año 1997.
- BULIT GOÑI, Enrique G.; “*Autonomía o autarquía de los municipios. Sobre las implicancias tributarias de un reciente fallo de la Corte Suprema Nacional*”, Editorial La Ley, Buenos Aires, Año 1989-C.
- ZARZA MENSAQUE, ALBERTO, en “*El municipio*”, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, Año 1991.

- BELSUNCE GARCIA, *“Temas de derecho tributario”*, Editorial Abeledo-Perrot, Ciudad de Buenos Aires, Año 1982.
- SCALETTA Rubén, JIMÉNEZ Enrique M. y SPINA Carlos E., *“Los impuestos en el transporte”*, 1º edición, Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, Año 2004.
- SPISSO, Rodolfo, *“Las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene y su no disimulada violación de los principios constitucionales de la tributación”*, Derecho Tributario, Tomo XVI, Editorial Depalma, Buenos Aires, Año 1998.
- Diccionario de la Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición, versión electrónica del sitio web <http://www.rae.es>.