Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"

Problemática de las tasas municipales percibidas en los departamentos de la Provincia de Mendoza: desde la reforma de la Constitución Nacional de 1994

Bisero Paratz, Alfredo A.

2003

Cita APA: Bisero Paratz, A. (2003). Problemática de las tasas municipales percibidas en los departamentos de la Provincia de Mendoza : desde la reforma de la Constitución Nacional de 1994. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Tesis Posgrado 001502/0140

Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas
No 016-0035
CATALOGADO
Cod. 12403/0140

Universidad de Buenos Aires

Facultad de Ciencias Económicas

Posgrado en Tributación

Tesina de Posgrado

Tema: Problemática de las tasas municipales percibidas en los Departamentos de la Provincia de Mendoza desde la reforma de la Constitución Nacional de 1994.

Alumno: Alfredo A. Bisero Paratz (D.N.I. 22.455.372)

Tutor: Dra. María Elvira Balbo

Fecha de presentación: 30 de Junio de 2003

Top. N. 23211
BIP
Tesis M

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

Problemática de las tasas municipales percibidas en los Departamentos de la Provincia de Mendoza desde la reforma de la Constitución Nacional de 1994.

Autor: Alfredo A. Bisero Paratz

INDICE

	Tema	*Página*
I.	**PALABRAS PRELIMINARES**	6
II.	**ANÁLISIS DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES LUEGO DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994**	8
	1. Antecedentes de la reforma	8
	2. La reforma constitucional de 1994 y la autonomía municipal.	9
	3. Limitaciones a la autonomía municipal.	11
	3.1 Gravámenes al comercio internacional.	12
	3.2 Cláusula comercial.	12
	3.3 Cláusula del progreso.	12
	3.4 Establecimientos de utilidad nacional.	12
	3.5 Estatuto del contribuyente.	12
	3.6 Cuestiones de derecho común.	13
	3.7 Ley de Coparticipación Federal y Convenio Multilateral.	13
	4. Conclusión del Capítulo.	16
III.	**REGULACIÓN DE LOS MUNICIPIOS Y SUS POTESTADES TRIBUTARIAS EN LA PROVINCIA DE MENDOZA. RÉGIMEN CONSTITUCIONAL PROVINCIAL Y DE LA LEY ORGÁNICA DE MUNICIPALIDADES.**	17
	1. Situación constitucional de los municipios en otras provincias.	17
	2. La regulación municipal en la Constitución Mendocina.	17
	3. Leyes que complementan el régimen tributario municipal en Mendoza	19
	3.1 Ley Orgánica de Municipalidades	19
	3.2 Ley de Coparticipación Provincial	21
	4. Conclusión del Capítulo. Interacción de los municipios con las normas federales y provinciales.	22
IV.	**ANÁLISIS GENÉRICO DEL TRIBUTO MUNICIPAL DESDE EL PUNTO DE VISTA DOCTRINARIO: LA TASA. CARACTERÍSTICAS. EVOLUCIÓN. ELEMENTOS. DIFERENCIA CON EL IMPUESTO.**	24
	1. Definición de tasa	24
	2. Naturaleza jurídica	24
	3. Características	25
	3.1 Por ser un tributo debe ser establecido por ley	25
	3.2 Coactividad de la tasa	26
	3.3 El hecho imponible o generador de la tasa está integrado por un actividad prestada por el Estado que se particulariza o individualiza en el obligado al pago	26
	3.4 El hecho imponible da lugar a la obligación tributaria.	28

3.5 Carga de la prueba. 28
3.6 Destino de lo recaudado. 28
3.7 Nomen juris. 29
3.8 Diferenciación con los impuestos y con los precios. Clasificación. 29
3.9 Prescripción 31
4. Evolución. Introducción de la capacidad contributiva. Planteo del problema a ser analizado en el Capítulo VI. 31
V. JURISPRUDENCIA NACIONAL (QUE INCLUYE OTROS MUNICIPIOS) SOBRE TASAS MUNICIPALES. 33
1. Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) 33
1.1 Tasa por alumbrado barrido y limpieza (TABL) 33
1.2 Tasa de inspección, seguridad e higiene (TISH) 34
1.3 Tasa por ocupación de espacios públicos (TOEP) 37
1.4 Otras tasas 39
2. Fallos de otros tribunales 42
2.1 TISH 42
2.2 TOEP 43
2.3 Otras tasas 44
VI. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LAS TASAS DESCRIPTAS EN EL CAPÍTULO IV. 48
1. Hecho imponible de la tasa. 48
2. Determinación de la base imponible 49
2.1 Cuantificación de la obligación tributaria en función de la capacidad contributiva. 49
2.2 Cuantificación dela obligación tributaria en función del costo del servicio 51
3. Conclusión del debate del presente Capítulo. 52
4. Multilateralización de la tasa 53
5. Vías a disposición del ciudadano para la defensa y planteo de cuestiones controvertidas. Aplicabilidad y practicidad. 54
VII. TASAS TÍPICAS QUE IMPONEN LOS MUNICIPIOS DE LA PROVINCIA DE MENDOZA. CARACTERÍSTICAS. ANÁLISIS A LA LUZ DE LA DEFINICIÓN ADOPTADA EN EL CAPÍTULO IV. 56
1. Departamento Capital 56
1.1 Tributos que gravan la ocupación o uso de algún espacio público. 57
1.2 Tributos que gravan la prestación de un servicio realizado por la municipalidad 57
1.3 Tributos que gravan la permisión por parte del municipio para la realización de una actividad específica 57
2. Departamento San Rafael 58
2.1 Tributos que gravan la ocupación o uso de algún espacio público. 59
2.2 Tributos que gravan la prestación de un servicio

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

realizado por la municipalidad 59
2.3 Tributos que gravan la permisión por parte del municipio para la realización de una actividad específica 59
3. Jurisprudencia de la Corte mendocina sobre tasas municipales 60
4. Conclusión del Capítulo 63
VIII. CONCLUSIÓN DEL TRABAJO. ¿EXISTENCIA DE LA TASA COMO TRIBUTO DIFERENCIADO DEL IMPUESTO? ¿ALCANCE DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES? ¿ARMONIZACIÓN? 64
IX. COLOFÓN: ACERCA DE LOS MECANISMOS DE FINANCIAMIENTO DE LAS MUNICIPALIDADES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO FEDERAL ARGENTINO 67
BIBLIOGRAFÍA 68

Las tasas correctamente aplicadas son
más justas que los impuestos;
pero un régimen de tasas que se hace rígido
es más severo que un sistema de impuestos.
Gerloff y Neumark "Tratado de Finanzas"[1]

I. PALABRAS PRELIMINARES

En materia de tasas municipales, la legislación, la doctrina y la jurisprudencia han adoptado caminos y conclusiones diferentes (y en algunos casos hasta opuestas).

Así, la doctrina se ha esforzado por diferenciar la tasa del impuesto y del precio público en cuanto a sus características básicas, pero ha encontrado contradicciones cuando incluye el concepto de capacidad contributiva como principio que debe evaluar la procedencia de una tasa.

Por su parte la jurisprudencia ha fortalecido el poder tributario municipal mediante una ampliación del concepto de tasa y de las formas que esta puede adoptar, como así también de las potestades para imponer ciertos tributos que tiene características más parecidas a los impuestos que a las tasas.

Finalmente, tenemos el régimen legal vigente en la República Argentina, que si bien ha sufrido una modificación sustancial a partir de la reforma de la Constitución Nacional en 1994, importando una ampliación de las potestades tributarias municipales; dichas potestades se encuentran acotadas por normas como la Ley de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral, leyes que regulan actividades específicas sujetas a jurisdicción nacional (actividad eléctrica, telecomunicaciones, radiodifusión), Constituciones Provinciales no reformadas, y leyes orgánicas municipales de diversa índole.

En el contexto mencionado, las normas citadas llevarían a concluir que los Municipios no pueden establecer impuestos sino sólo tasas. Esta diferencia de tributos que fuera otrora clara y tajante en la doctrina ha sido desdibujada por la jurisprudencia. Por lo tanto, la realidad actual es que los municipios establecen en muchos casos tasas que tienen un claro carácter impositivo y esta situación se enfrenta al esquema legal imperante en el país. Y aún admitiéndose la validez de tasas que sean similares a impuestos, surge que dichos tributos municipales atentan contra los derechos de los contribuyentes.

Por ello, es que el propósito de esta tesina es analizar nuevamente la distinción entre tasas e impuestos a la luz de las potestades tributarias municipales y los derechos de los contribuyentes (especialmente el de propiedad). El análisis citado intentará definir las características que deberían revestir estas tasas persiguiendo armonizar la legislación, doctrina conteste y jurisprudencia.

---

[1] Gerloff, W y Neumark, F. : *"Tratado de Finanzas"*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires 1961, T. II, pág. 173 y 177.

Toda vez que la Argentina cuenta con más de 2.000 municipalidades, la intención es acotar el presente trabajo a los municipios más relevantes de la Provincia de Mendoza (en atención a la proximidad a la información del autor de la presente), pero prestando atención (al solo efecto comparativo) a las legislaciones constitucionales de otras Provincias que regulan el régimen municipal.

Además de la delimitación espacial de la presente investigación, el campo de análisis se acota temporalmente a la etapa constitucional surgida a partir de 1994.

Como sistema de estudio de la problemática planteada, se tendrá como parámetro el balance que debe existir entre las potestades estatales y los derechos garantizados en el llamado estatuto del contribuyente. En definitiva se trata de analizar y compatibilizar los distintos aspectos de esta problemática, según las directivas plasmadas en los títulos segundo (potestades estatales) y primero (derechos de los ciudadanos) de la Constitución Nacional y de la mayoría de las Constituciones Provinciales. Es por eso, que en los puntos a considerar en los Capítulos siguientes analizan ambos aspectos y su compatibilidad.

A partir de este análisis se persigue la determinación de la problemática actual en materia de tasas, que se circunscribe más que nada a la graduación de la misma como tributo, y se pasará revista al estado de situación en Provincia de Mendoza.

Con las conclusiones de esta tesina se pretende dejar abierta la posibilidad de plantear lineamientos para el financiamiento municipal en el esquema tributario federal argentino existente o a plantearse en el futuro.

II. ANÁLISIS DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES LUEGO DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994.

1. Antecedentes a la reforma

Durante los años 80 y 90, la problemática principal en torno a las tasas municipales, estaban directamente relacionadas con la definición del alcance de las potestades tributarias municipales y al carácter que revestían los municipios frente a los restantes poderes del Estado.

Teniendo en cuenta que la única alusión a los municipios en la Constitución Nacional se encontraba en el artículo 5° del texto, podemos distinguir, junto a Alvarez Echagüe[2] cuatro etapas bien diferenciadas, aunque complementarias, en el desarrollo de la jurisprudencia de la Corte al tratar la cuestión relativa a determinar si los municipios de provincia son autónomos o autárquicos.

En la primer etapa se agrupan aquellos fallos, de los cuales el primero es "Municipalidad de La Plata c. Ferrocarriles del Sud" de junio de 1911[3], en los que la Corte Suprema de la Nación sostiene que los municipios son meras delegaciones de los poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Carta Magna ha previsto en su art. 5° como entidades de las provincias y sujetas a la legislación de ésta.

La segunda etapa es aquella en la cual el máximo tribunal, a partir de la causa "Municipalidad de General Pueyrredón c. Jockey Club de Mar del Plata", de febrero de 1929[4], afirma que las municipalidades son organismos de carácter esencial, con un ámbito propio para administrar.

La tercera etapa se inicia con el fallo dictado en los autos "Cías. de Seguro Industria y Comercio y La Rosario c. Municipalidad de Rosario" de agosto de 1944[5],_donde se determina que los municipios tienen la organización que les asigna cada provincia, pues la Constitución Nacional nada ha previsto al respecto, con excepción de lo establecido en el art. 5° de la misma en el sentido de exigir que se asegure el régimen municipal, siendo, por lo tanto resorte propio de los gobiernos provinciales fijar el sistema económico administrativo de las comunas.

La gran modificación en la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación se produce en la que denomino cuarta etapa, con el fallo "Rivademar Angela Digna Balbina Martínez Galván de c. Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción", de marzo de 1989[6], en el cual se estableció que los municipios

---

[2] Álvarez Echagüe, J.: *"Los municipios. Su status jurídico y sus potestades financieras tributarias en el marco de la Constitución reformada"*. Impuestos T. LVII- B. Pág. 2.436.
[3] Fallos 114: 282.
[4] Fallos 154:25.
[5] Fallos 199:423.
[6] Fallos 312: 327. Impuestos, t. 1989-B, 1290.

son entidades autónomas, determinando que a partir de 1957, con las modificaciones producidas a las constituciones provinciales había sido dejada de lado la tesis autárquica. Hay que dejar sentado que este fallo no fue dictado por cuestiones relacionadas con temas tributarios, sino por el despido de la actora de la planta de empleados de la Municipalidad de Rosario.

Posteriormente, con el fallo "Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe"[7] de junio de 1991, la Corte Suprema de Justicia sostiene que la comunas son entidades de existencia necesaria, por lo cual las provincias deben otorgarles aquellas potestades y competencias mínimas indispensables para que cumplan con su cometido. Por medio esta sentencia, si bien el máximo tribunal hace referencia que los municipios son órganos de gobierno esenciales con materia para administrar, también se reafirman los considerandos 8° y 9° de "Rivademar", por lo cual la doctrina emanada de este último fallo no ha sido dejada de lado por completo, sino que solamente se han realizado ciertas limitaciones a la autonomía que se deriva del mismo, doctrina jurisprudencial que ha sido receptada por la Reforma de la Constitución, según veremos "infra".[8] Cabe señalar que fue la disidencia de este fallo la que sostuvo más claramente la autonomía municipal según lo explica Corti en su comentario al fallo aquí analizado[9].

Resumiendo: la jurisprudencia de la Corte Suprema ha fallado desde antiguo en causas en las cuales una de las partes en disputa eran municipios, elaborando una doctrina que ha ido evolucionando, entendiendo en un principio que las comunas son meras delegaciones administrativas, para luego caracterizarlas como órganos de gobierno de carácter esencial, agregando luego que son las provincias quienes tienen la facultad de organizarlas, con la limitación que viene dada por el art. 5° de la Carta Magna; todo ello para finalizar entendiendo que, en definitiva, los municipios de provincia son entidades autónomas, aun cuando posteriormente la Corte Suprema de la Nación hace ciertos recortes a la última posición señalada.

2. La reforma constitucional de 1994 y la autonomía municipal

---

[7] Fallos 314:495.

[8] Resulta relevante el considerando 4° de este fallo que textualmente dice *"4°) Que en lo relativo al alcance y límites de las facultades municipales, ha señalado esta Corte que éstas surgen de la Constitución y las leyes provinciales, cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí, no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional, las leyes de la Nación o los tratados con las potencias extranjeras (art. 31 de la Constitución Nacional). La Constitución Nacional se limita a ordenar el establecimiento del régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias (art. 5), pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico-financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de la órbita de las facultades propias locales conforme a los arts. 104, 105 y 106 de la Constitución (Fallos: 199:423; "Cía. Swift de La Plata SA c/Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/cobro de pesos", fallo del 17 de febrero de 1961)."* Lo aquí expresado se reafirma en el último considerando cuando el Tribunal expresa que *"En tales condiciones, los preceptos legales que regulan lo concerniente a las fuentes de ingreso de los municipios, cuya incompatibilidad con la Constitución Nacional invoca la demandante, aparecen emitidas por la Legislatura local con base en una norma habilitante contenida en la Constitución de la provincia, la cual, empero, no ha merecido igual tacha de inconstitucionalidad por parte de la actora, circunstancia que añade otro obstáculo a la admisibilidad de su pretensión."*.

[9] Corti, A. H. M.: *"Autonomía financiera de los municipios. Fallo de la C.S.J.N. que por mayoría convalida normas provinciales que disponen la afectación de determinado porcentaje (10 %) de las sumas recaudadas en el ámbito municipal"*. Revista Impuestos, 1991-B-1526

La reforma de la Constitución Nacional efectuada por la Asamblea Constituyente en 1994 se caracterizó, en materia municipal, por incrementar la importancia de la Municipalidades como unidades estatales y de gobierno en el esquema federal argentino y por establecer las potestades de los municipios en cuanto a su capacidad de gobierno e imposición.

Así, receptando la tendencia jurisprudencial[10] mencionada en el punto precedente y de algunas constituciones provinciales en la década del '80, se otorgó definitivamente autonomía a los municipios como niveles estatales que pueden darse sus propias normas y establecer los recursos necesarios para su subsistencia y financiamiento.

En efecto, la reforma constitucional significó un tránsito del esquema constitucional que sólo aludía a las municipalidades en el artículo 5° del texto constitucional, a un esquema que consiste en la incorporación de los artículos 123 y 129 (para la Ciudad de Buenos Aires) cuya transcripción resulta relevante a los efectos de realizar el análisis de sus alcances y consecuencias:

Art. 123: Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

En el contexto legal enunciado (que implica la introducción del término "autonomía" al texto constitucional), la primera cuestión a dilucidar es el alcance del concepto "autonomía" especialmente en el marco del artículo aquí transcripto.

Es decir que la incorporación del concepto "autonomía" en el texto constitucional desde 1994 dio por terminado los debates respecto a si los municipios son autárquicos o autónomos[11]. Sin embargo, el nuevo debate se ha centrado en el alcance de la autonomía municipal.

Siguiendo las enseñanzas del Dr. Rosatti [12] comparto el criterio por él sostenido, en el sentido de entender que para que un municipio detente una autonomía "plena", implica se le reconozcan las siguientes cinco atribuciones:

a) Autonormatividad constituyente: capacidad de darse su propia norma fundamental.
b) Autocefalía: capacidad de elegir sus propias autoridades.
c) Autarcia: autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios.

---

[10] *"Rivademar, Ángela Martínez Galván de, c/ Municipalidad de la Ciudad de Rosario"*, dictado por la C.S.J.N.. el 21/03/89. Fallos 312:326.

[11] Diversos criterios se han apuntado para diferenciar los conceptos de autonomía y autarquía (ver Villegas Basavilbaso, "Derecho Administrativo" TEA, Buenos Aires, 1950, T. II. Pág. 397 y ss; Marienhoff: "Tratado de Derecho Administrativo", Abeledo Perrot, Bs. As., 3ra. Edición, 1982, T. I. Pág. 383 y ss.; Gordillo A. "Tratado de Derecho Administrativo", Macchi, Bs. As. 1974, T. I, p. XI-2, N° 2. En general se coincide en que los liga una relación de género a especie, de donde los entes de ambos tipos tienen capacidad para administrarse a sí mismos, pero los autónomos agregan la capacidad de dictarse sus propias normas dentro del marco normativo general dado por un ente superior.

[12] Rossati, Horacio: *"Tratado de Derecho Municipal"*, t. I, Rubinzal-Culzoni.

d) Materia propia: reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción.
e) Autodeterminación política: reconocimiento de garantías frente a las presiones políticas.

Solamente cuando las comunas detenten estas cinco potestades puede decirse que estamos frente a un ente que posee autonomía en el sentido que emana del art. 123 de la Ley Fundamental.

Como lo afirmara Bulit Goñi en una nota anterior a la reforma de la Constitución Nacional *"aquí lo determinante es si los municipios deben sujeción al ordenamiento provincial y en qué medida, y esta es una cuestión que debe resolverse a la luz de la Constitución Nacional, sin categorizaciones abstractas de por medio que enturbien el razonamiento"*[13].

Compartimos con el citado autor la posición de que *"desde el prisma constitucional, hay pues una diferencia innegable entre las provincias y los municipios: aquellas conservan todos los poderes no delegados por la propia Constitución a la Nación, mientras estos tendrán los poderes que les otorguen los ordenamientos de las respectivas provincias"*[14]. El fundamento de esta posición reside en lo dispuesto por el artículo 5 de la Constitución nacional y el mismo artículo 123 que, si bien introduce el concepto de autonomía municipal, lo hace con referencia y en el marco del artículo 5 citado.

Para Eduardo Baistrocchi, por ejemplo, a partir de 1994 se aplicara la "teoría de la permisión", por la cual las municipalidades puede ejercer sus facultades en la materia con total libertad, estableciendo todo tipo de tributos, en tanto la provincia no ejerza su poder de limitar la misma, aunque siempre teniendo en miras una serie de limitaciones que provienen de la Constitución Nacional y la legislación del gobierno federal. Antes de la reforma, se aplicaba la "teoría de la prohibición", por la cual los municipios sólo podían establecer aquellos tributos que estaban expresamente permitidos[15].

Es decir que si bien los municipios son autónomos, ello no ha de significar el trastoque de la aludida estructura federal. Consecuentemente, el ordenamiento provincial que a su vez está subordinado al orden nacional sigue siendo el marco normativo y político de los municipios. En esta línea de pensamiento y como veremos más adelante, inciden en el marco estrictamente tributario, leyes como la de Coparticipación Federal o Convenios interprovinciales como el Multilateral.

3. Limitaciones a la autonomía municipal

Sentada la autonomía de los municipios, en el marco del poder constituyente provincial, podemos señalar que hay básicamente siete limitaciones al poder tributario de los municipios de provincia:

---

[13] -Bulit Goñi, E.: *"Autonomía o autarquía de los municipios"*. Publicado en Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002. La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 514.
[14] Bulit Goñi, ob. cit. pág. 516.
[15] Baistrocchi, E.: *"La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias"* (Primera y segunda parte), La Ley 1996-D-1173 y 1197, respectivamente.

3.1 Gravámenes al comercio internacional

La primer limitación proviene de los arts. 4° y 75 inc. 1° de la Constitución Nacional, y que se refiere a la competencia exclusiva de la Nación para gravar con derechos de importación y exportación las mercaderías, lo cual excluye la posibilidad de que tal tributo sea utilizado por las provincias o por los municipios de provincia para gravar la entrada o salida de mercaderías.

3.2 Cláusula comercial

Siguiendo con el art. 75, en su inc. 13 figura lo que la doctrina ha dado en llamar la cláusula comercial, por 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.

3.3 Cláusula del progreso

La cláusula del progreso contenida en el inc. 18 del art. 75, que permite que el Congreso Nacional dicte normas que prohíban el ejercicio de facultades provinciales y municipales en pos de la mencionada prosperidad del país y, entre lo que puede prohibirse se encuentran las potestades tributarias.

3.4 Establecimientos de utilidad nacional

Otro límite proviene del inc. 30 del art. 75, que instituye la potestad de que el Poder Legislativo Nacional regule los establecimientos de utilidad nacional, desplazando el poder de imposición provincial o municipal cuando el ejercicio del mismo interfiera con el cumplimiento de ese fin.

La definición del alcance de esta limitación, sobre todo después de la reforma del inciso citado en 1994, que, receptando la tendencia jurisprudencial, permite que las provincias y los municipios ejerzan su poder de policía e imposición en tanto no interfieran con los fines del establecimiento en cuestión, fue objeto de una gran cantidad de fallos en los últimos 10 años. Estos fallos (que serán analizados en el Capítulo V. del presente trabajo) en algunos casos también analizan la estructura de la tasa objeto del cuestionamiento constitucional y se expiden sobre la dimensión de sus componentes (hecho imponible y obligación tributara). Este último tema, como se verá más adelante es el objeto de análisis principal de esta tesina, de manera tal que los fallos agrupados en este acápite se analizarán teniendo en cuenta especialmente ese último tema.

3.5 Estatuto del contribuyente

Una limitación de carácter genérico que afecta no sólo al poder tributario de los municipios, sino también a los de la Nación y provincias, es la que proviene del conjunto de los principios constitucionales financieros que emanan de nuestra Carta Magna (reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva,

generalidad, etc.) y que constituyen una valla infranqueable para cualquiera de los tres niveles de gobierno en el ejercicio de sus facultades de imposición.

3.6 Cuestiones de derecho común

Una muestra adicional de la delegación de poderes de las Provincias a la Nación, que también afectan a las municipalidades es la regulación del plazo de prescripción para exigir el pago de tributos por parte de los distintos fiscos. Sobre el particular, la jurisprudencia sostiene en forma casi unánime que en materia de tributos provinciales y municipales se aplica el plazo de prescripción quinquenal del artículo 4.023 del Código Civil. Ello basado en la delegación realizada al Congreso Federal para dictar las normas sobre prescripción, prevista en el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional[16].

3.7 Ley de Coparticipación Federal y Convenio Multilateral

En este punto debe abordarse una de las cuestiones de más difícil dilucidación, y es aquella que proviene de los regímenes de participación de impuestos, por un lado la ley de coparticipación 23.548, y por otro, el Convenio Multilateral sobre la distribución de ingresos brutos.

(i) Ley de Coparticipación Federal

La Ley de Coparticipación Federal de Impuestos 23.548[17] es una ley nacional que se integró con la adhesión por ley de las respectivas provincias debidamente comunicada al Poder Ejecutivo Nacional. Por ello se la llama "ley-convenio" entre la Nación y las Provincias. Toda vez que desde 1994 la coparticipación de los impuestos nacionales tiene rango constitucional (conf. art. 75 inciso 2 de la Constitución Nacional), tanto esta ley como la que lo sustituyan tienen una importancia relevante en tanto se encuentra operativizando una cláusula de la Constitución.

En lo que aquí interesa, las provincias asumen la obligación de no aplicar por sí y de que los municipios de su jurisdicción no apliquen gravámenes análogos a los nacionales cuyo producido se les distribuye y que ellas a su vez se comprometen a distribuir en parte entre aquellos[18]. La violación de lo pactado, por las provincias o por sus municipios, se traduce en suspensiones de tal coparticipación, además de que, previa decisión de la Comisión Federal de Impuestos, habilita a los particulares afectados a repetir los gravámenes en pugna que hayan ingresado[19].

---

[16] Sobre el particular se sugiere consultar el artículo de Ernesto Grun titulado *"Nuevamente sobre la prescripción de los impuestos provinciales y municipales"* publicado en Doctrina Tributaria de Errepar, T. XXI, Nº 243, junio de 2000, pág. 199.

[17] Las leyes 12.139, 12.143, 12.147, 14.060, 14.390 y 14.788 dieron origen a partir de la década del '30 a tres regímenes de coparticipación , que fueron unificados en uno solo por la ley de facto 20.221. Dicha ley rigió por sucesivas prórrogas hasta el 31/12/84. Luego durante los años 1985 a 1987 no existió coparticipación volviendo a regir en 1988 mediante la Ley 23.548. Esta ley continuó siendo prorrogada hasta la actualidad. En 1994, con la reforma constitucional que introdujo la coparticipación federal en su texto, se dispuso el establecimiento de un nuevo régimen de coparticipación para el año 1996, el cual a la fecha no se ha establecido.

[18] Artículo 9 inciso b) de la Ley 23.548.

[19] Artículo 14 de la Ley 23.548.

Asimismo, y según lo enseña Casas, "...la Ley N° 23.548 por su artículo 9°, inciso g), determina como obligación de las provincias adheridas el *"establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos"*; y a su vez, por el inciso f) del mismo artículo se las *"obliga a suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de esta ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos"*.

Dentro de los antecedentes en materia de coparticipación, cabe referir que la Ley N° 12.956, que comprendía los Impuestos a los Réditos, Ventas, Ganancias Eventuales y a los Beneficios Extraordinarios[20]. Al sustituirse la ley antedicha por la Ley N° 14.788, no se reprodujo la fijación de mínimos, sin perjuicio de lo cual el antecedente es tomado en cuenta por Dino Jarach al elaborar su Anteproyecto en el artículo 10, inc. f), argumentando que tal precepto adquiría significación ante los problemas que suscitaban las finanzas municipales y la necesidad de coordinación, constituyendo al mismo tiempo una contraprestación frente a las obligaciones que asumen las provincias por cuenta de sus municipios en las referidas leyes-convenio.

Más allá de la descripción del régimen de coparticipación, en materia municipal Casas se pronuncia sobre la conveniencia de asegurar un mínimo de recursos a las municipalidades al momento de dictar la nueva ley de coparticipación, para guardar así simetría con el compromiso asumido por la Nación al garantizar un piso anual a las provincias, conforme al artículo 7° de la actual ley[21].

Para Alvarez Echagüe[22], la actual ley de coparticipación que rige la distribución de lo recaudado es inconstitucional, pues la misma no se adecua a la manda constitucional contenida en el art. 75 inc. 2°, en cuanto a que la misma debe distribuir en relación directa a las competencias servicios y funciones, y sobre la base de criterios objetivos, siendo equitativa y solidaria, priorizando un grado equivalente de desarrollo. La ley 23.548 no acoge tales principios, por lo cual, si se suscitara un litigio del que fuera parte un municipio, la inconstitucionalidad de la misma podría ser alegada por éste y así decretado por el órgano jurisdiccional que entendiera en la cuestión.

(ii) Convenio Multilateral

---

[20] Por su artículo 4°, inciso 2°, cuantificaba el mínimo de la respectiva obligación a cargo de las provincias, en los siguientes términos: *"Distribuir trimestralmente entre las municipalidades de su jurisdicción no menos del 10 % de la participación que reciban de la Nación, pudiendo deducir del importe que resulta de aplicar ese porcentaje, las sumas que hubieran entregado a dichas municipalidades en concepto de coparticipación en cualquier otro impuesto nacional ..."*.

[21] Casas, José Osvaldo; *"Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina: la ley 23.548"*, Tercera Parte, Derecho Fiscal, Tomo XLV.

[22] Alvarez Echagüe: ob. cit. Pág. 2.440.

El Convenio Multilateral[23] celebrado entre las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, persigue la coordinación horizontal (no vertical como la ley de coparticipación) de las potestades tributarias. Por su artículo 35 condiciona a los municipios de las provincias en dos sentidos: uno, que sus gravámenes que recaigan también sobre ingresos brutos no podrán afectar en conjunto más que el total de los ingresos gravables por la provincia misma. Otro, que la distribución entre ellos sea base imponible común, debiendo hacerse según los mismos principios que contiene el Convenio. La violación por los municipios de lo pactado en esta norma, puede originar la invalidación del gravamen comunal por los propios organismos del Convenio[24] o en su caso por la justicia, habilitando así la repetición de las sumas pagadas y llevando al municipio a la necesidad de reformular su tributo.

De esta disposición extraemos junto a Lenardon y otros[25], una primera conclusión: cuando la base de imposición de los tributos municipales se establezca en función de ingresos brutos derivados de una actividad interjurisdiccional, reconocerá como límite máximo el monto imponible atribuido a la provincia respectiva en virtud de las normas del convenio. Este límite máximo deberá respetarse tanto se trate de un solo municipio como de varios.

Sobre el particular, cabe señalar que la jurisprudencia ha considerado que el artículo 35 del Convenio Multilateral arriba analizado tiene supremacía sobre las normas tributarias municipales. Así, en el fallo dictado por la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná el 6 de agosto de 2002 en los autos "Telecom. Personal S.A. c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay s/ acción declarativa", se consideró, a la luz del Convenio Multilateral que el Municipio demandado sólo podrá aplicar una tasa de inspección, seguridad e higiene si el contribuyente tiene un establecimiento, local u oficina dentro del ejido municipal. De lo contrario la tasa a cobrar resulta inválida[26].

(iii) Pacto Federal

A este esquema normativo se agregan Convenios como el Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento firmado por la Nación y las Provincias el 12 de agosto de 1993[27]. Más allá de la operatividad y el cumplimiento de este Pacto (que sería objeto de otro trabajo), lo cierto es que también ha afectado y/o limitado las potestades municipales puesto que se acordó que se promovería la derogación de tasas municipales *"...en aquellos supuestos en lo que excedan el costo que derive de su prestación."*. Esta afectación fue tenida en cuenta en las Conclusiones de la XVI Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas[28] que recomienda lograr un equilibrio entre las funciones municipales y las potestades otorgadas a los municipios para establecer

[23] Este convenio fue celebrado primero entre la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires en mayo de 1953. En septiembre de ese año cobro forma multilateral y en tal carácter se sucedió en 1960, 1964 y 1997 siendo este último el que rige en la actualidad.
[24] Comisión Arbitral según artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.
[25] Lenardon, Fernando; Ramos De Basavilbaso, Vilma; Larrosa, Carlos: *"Aplicación Del Convenio Multilateral Al Ámbito Municipal"*. Impuestos. T. 2000-B, pág. 2.298.
[26] El fallo se encuentra comentado por Díaz Ortiz, J. y Marconi, N en, Doctrina Tributaria de Errepar, T XXIV, N° 274, enero de 2003, pág. 73.
[27] Publicado en el B.O. 2/9/93.
[28] Publicada en la Revista Impuestos de La Ley T. 1993 B. Pág. 2.353.

tributos que financien dichas funciones y prestaciones de manera de lograr la subsistencia del municipio como nivel estatal exigido por la Constitución Nacional.

4. Conclusión del Capítulo

Como conclusión preliminar de este Capítulo, resulta pertinente señalar una de las conclusiones del Tercer Simposio sobre Legislación Argentina celebrado por el CPCECABA. En dicho Simposio se concluyó que *"las potestades tributarias municipales derivadas del art. 123 de la Constitución Nacional, referida a la potestad tributaria de los municipios, deben ser entendidas como complementarias de las que poseen las Provincias, las cuales deberán regular el alcance y contenido de aquellas en el orden económico y financiero, con las limitaciones emergentes de los acuerdos de coordinación y armonización tributaria de naturaleza federal e interprovincial"*[29].

Esta postura es sostenida por diversos autores. Así, afirman Viviana Di Pietromica y Daniel Fernández[30] *"la autonomía absoluta en materia tributaria implicaría la independencia frente a las regulaciones provinciales con la eventual invalidez de las mismas"*[31].

Esto nos lleva a concluir con Lenardon y otros que el peso de la discusión se inclina, a nuestro parecer hacia una postura intermedia, apoyada en el mismo artículo bajo estudio, que establece que las provincias reglarán el alcance de la mentada autonomía municipal y su contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero[32]. Esto se comprueba si se piensa en que, por antonomasia son las provincias quienes, en nuestro orden constitucional, se consideran autónomas. Con esta visión, resulta ilógico sostener que los municipios tienen un grado de autonomía igual al de las provincias que los contienen y que, como vimos, delimitan sus funciones.

No estamos diciendo que los municipios carezcan de poder tributario ya que no se discute que estos entes pueden imponer tasas y contribuciones. Lo que sí afirmamos es que tales potestades son las acordadas por los ordenamientos provinciales.

---

[29] -Resumen de Tercer Simposio sobre Legislación Argentina, celebrado por el CPCECBA el 27, 28 y 29 de marzo de 2001. Comisión N°3. Periódico Económico Tributario 2001. La Ley, pág. 742.

[30] Di Pietromica, Viviana C. y Fernández, Daniel R.: *"Poderes tributarios municipales"*. Impuestos, t. 1996-B-, ps. 2255 a 2271, Ed. La Ley.

[31] En un sentido similar lo decidió el Tribunal Superior de Córdoba, sala contencioso administrativa, 26/12/94, autos: *"Nobleza Piccardo S.A. c. Municipalidad de Córdoba"* (cfr. fallo íntegro en "La Ley Córdoba", Año XII/Julio de 1995/N° 7, ps. 573/7) al considerar que *"El poder impositivo de la municipalidad no puede alcanzar mayor extensión que la propia del poder fiscal de la Provincia, pues ello equivaldría a colocar al municipio en una jerarquía superior a la de la provincia y Estado federal"*, comentado por Corti, A. H. en *"Municipios autónomos. Poderes impositivos de los mismos y el principio que jerarquiza la supremacía de las normas provinciales. Provincia de Córdoba."*, publicado en Impuestos T. 1995-B, pág. 2.413.

[32] Lenardon y otros. Ob. cit. Pág. 2.305.

III. REGULACIÓN DE LOS MUNICIPIOS Y SUS POTESTADES TRIBUTARIAS EN LA PROVINCIA DE MENDOZA. RÉGIMEN CONSTITUCIONAL PROVINCIAL Y DE LA LEY ORGÁNICA DE MUNICIPALIDADES.

Sentado el alcance de las potestades municipales en el capítulo anterior, corresponde a los fines de la acotación espacial de este trabajo, analizar en profundidad la situación en la Provincia de Mendoza.

1. Situación constitucional de los municipios en otras provincias

Los sucesivos ciclos constitucionales de los estados provinciales de 1957 y 1986 que precedieron a la reforma de la Constitución Nacional de 1994, consagraron el principio de la autonomía municipal, principio que en la actualidad encuentra positiva recepción en el actual texto de la Ley Fundamental, y que se ha fortalecido aún más con las reformas que en las provincias siguieron a la de la Nación. Así, podemos destacar los artículos reformados o introducidos en: Constitución de Misiones de 1964 -art. 161-; Constitución de Jujuy de 1986 -art. 178-; Constitución de San Juan de 1986 -art. 241-; Constitución de Tucumán de 1990 -art. 118-; Constitución de Formosa de 1991 -art. 177-; Constitución de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur de 1991 -art. 169-; Constitución de Corrientes de 1993 -art. 158-; Constitución de Santa Cruz de 1994 -art. 141-; Constitución de Neuquén de 1994 -art. 184-; Constitución de Chaco de 1994 -art. 182-; Constitución de Chubut de 1994 -art. 225-; Constitución de La Pampa de 1994 -art. 115-; Constitución de Santiago del Estero de 1997 -art. 202-; Constitución de La Rioja de 1998 -art. 154-; Constitución de Salta de 1998 -art. 170-; entre otras).

De allí que se diga que *"son las provincias quienes ofrecen al país un nuevo modelo federal, en el que la institución municipal adquiere, peraltada jerarquía..."*.[33]

2. La regulación municipal en la Constitución Mendocina

La Constitución de la Provincia de Mendoza, dictada en el año 1916 y cuya última reforma se efectuara en el año 1991[34], respecto a la elección del Intendente Municipal[35]. puede ser categorizada como una Carta Magna antigua en relación a las modificadas en las décadas del '80 y '90. Y esta "antigüedad" se refleja, en cuanto al presente trabajo, en el limitado ámbito de autonomía que tienen las Municipalidades Mendocinas.

La antigüedad del texto constitucional provincial y el hecho que la última reforma fuera acotada a un solo artículo, da cuenta que la Carta Magna aquí analizada no regula el

[33] Zarza Mensaque, Alberto, *"La autonomía municipal en el constitucionalismo provincial"*, en "Derecho Político, Constitucional y Público Provincial", pág. 229.

[34] Dichas reformas fueron introducidas por las Leyes nº 1.350, 1.487, 1.588, 1.626, Decreto Ley 2.158 del 19/5/56, Convención Constituyente de 1965, Ley 3.167, Ley 5.047, Ley 5.557 y Ley 5.499.

[35] Mediante Ley 5.499, se dispuso la reforma del artículo 198 de la Constitución Provincial y dicha reforma fue aprobada por el pueblo de la Provincia en las Elecciones Generales del 8 de septiembre de 1991.

régimen municipal en la forma que lo hacen otras constituciones provinciales en la década del '80, promoviendo la autonomía municipal, ni mucho menos recepta el espíritu de la reforma de la Constitución Nacional en 1994.

La primera observación que cabe dejar sentada es en su Preámbulo donde se manifiesta que es el Pueblo de la Provincia el que sanciona la Constitución. Es decir que el poder constituyente originario reside en la Provincia y no en los municipios. De hecho, ese poder es delegado a la Nación Argentina en el artículo 1°, párrafo 2° de la Constitución Provincial y a los respectivos municipios en el artículo 199 de la Constitución Provincial. Cabe señalar que la delegación de los poderes a las municipalidades sólo puede tener limitación constitucional, es decir que ninguna otra norma provincial podrá limitar los mismos[36].

Esta "antigüedad" también se refleja en el estatuto del contribuyente que analizaremos someramente a continuación y principalmente en la forma de regulación del régimen municipal.

Así, el estatuto del contribuyente aparece expresamente previsto en el artículo 8 y 16 como garantía genérica de la propiedad; derechos adquiridos en el artículo 29, igualdad tributaria artículo 32; artículo 33 en cuanto al a limitación de gravar con impuestos artículos de primera necesidad salvo exigencias de salubridad pública; artículo 36 respecto a la publicidad de actos relacionados con la percepción e inversión de la renta; artículo 42 respecto a la temporalidad de los impuestos establecidos para sufragar obras; y una garantía de innominada de derechos artículo 47.

El texto constitucional analizado continúa la tradición de que la Cámara de Diputados sea la iniciadora de las leyes de impuestos y presupuesto (conf. art. 74 inciso 1°), ye n línea con dicha tradición establece el principio de legalidad tributaria (Artículo 99 inciso 2).

Finalmente, es el Congreso Provincial el que podrá legislar en materia de municipalidades. (Artículo 99 inciso 5).

En cuanto a la organización del régimen municipal este se encuentra regulado en la Sección VII del texto constitucional en un solo capítulo.

La primera característica del régimen municipal mendocino es que se establecen los estados municipales con dos poderes: el Ejecutivo y el Legislativo[37], quedando el Poder Judicial bajo el control provincial.

A los efectos del presente trabajo destacamos que el artículo 199 establece que *"La Ley Orgánica de 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..."* Es decir que los constituyentes

[36] Esta previsión, establecida en el artículo 209 de la CP, textualmente dice: *"Los poderes que esta Constitución confiere exclusivamente a las municipalidades, no podrán ser limitados por ninguna autoridad de la Provincia".*
[37] Conf. art. 197 primer párrafo de la Constitución Provincial.

delegaron en la legislatura provincial la facultad de establecer el alcance de las atribuciones municipales. Esta delegación no es ilimitada sino que debe ceñirse a las bases previstas en los diferentes incisos del propio artículo 199 y a las atribuciones conferidas directamente a los municipios por disposición del artículo 200[38], con las limitaciones del artículo 202.

En el sentido expuesto, una de las bases que debe respetar la Legislatura Provincial a los fines de conferir atribuciones a los municipios tiene relación con las rentas que los municipios mendocinos podrán percibir. Así, el artículo 199 inciso 6 establece que *"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"*.

En función de lo expuesto surge que el poder tributario municipal en Mendoza se limita a la posibilidad que los municipios impongan exclusivamente tasas retributivas de servicios. Esto es un rasgo distintivo respecto de otras Provincias y como se dijera en el Capítulo II., hasta puede ser considerado inconstitucional[39] a la luz de lo dispuesto por el artículo 123 de la Constitución Nacional.

De hecho, lo establecido en el citado artículo 199 inciso 6) de la CP, se encuentra reglamentado y reafirmado en la Ley Provincial N°1.079[40] Orgánica de Municipalidades.

3. Leyes que complementan el régimen tributario municipal en Mendoza

3.1 Ley Orgánica de Municipalidades

Así entonces, el régimen municipal regulado por la Provincia se complementa con la citada Ley Provincial N° 1.079. Orgánica de Municipalidades y con la Ley Provincial N° 6.396 de Coparticipación de Impuestos.

En términos generales podemos afirmar que la Ley Orgánica de Municipalidades mendocina es un estatuto de los 18 municipios de esa Provincia, toda vez que regula el funcionamiento y las atribuciones de los poderes municipales.

En el ámbito tributario, existe el principio de legalidad tributaria en cuanto es atribución del Consejo el dictado de las Ordenanzas de Contribuciones y Servicios según lo

[38] Estas atribuciones no pueden ser limitadas por ninguna autoridad de la Provincia conforme lo establece dicho artículo 200 y el artículo 5 de la Ley N° 1.079 Orgánica de Municipalidades.

[39] Para Álvarez Echagüe (ob cit) este tipo de regulaciones son inconstitucionales a la luz del principio de la primacía de la Constitución Nacional (art. 31, CN) y de la adecuación que a ella deben atender las constituciones provinciales (art. 5°, CN). Así aquellas leyes fundamentales que contengan normativas que no establezcan la autonomía de las comunas que la componen, como por ejemplo la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, serían inconstitucionales, debiendo ser adecuadas a la normativa de la Carta Magna.

[40] Publicada en el Boletín Oficial el 4 de enero de 1934 y reformada por las leyes provinciales n° 1.284, 1.300, 1.313, 1.461, 1.555, 2.551, 2.748, 2.860, 2.875, 3.197, 3.794, 4.840, 5.019, 5.721, 6.167, 6.349, 6.557, 6.761 y Decreto Ley 3.132/56.

previsto en el Título IV de la ley que analizaremos seguidamente. (conf. art. 73 inciso 1).

El citado Título IV de la Ley Orgánica de Municipalidades establece en primer término una limitación tajante en cuanto a las potestades tributarias de los municipios de la Provincia. Así el artículo 107 textualmente establece: *"Las Municipalidades no podrán establecer impuestos ni contribuciones de ninguna clase, pudiendo crear únicamente las cuotas y tasas que correspondan a los servicios municipales, ni podrán gravar en cualquier forma los artículos de primera necesidad, excepto cuando la tributación fuera el pago de un servicio requerido por exigencias de salubridad pública".*

Asimismo, la propia ley establece en su artículo 107 un mecanismo para evitar la múltiple imposición de tributos municipales cuando existen patentes fiscales sobre circulación de artículos de negocios o industrias o bien tributos municipales análogos en otras municipalidades donde se encuentre el asiento principal de los contribuyentes (conf. art. 109).

Finalmente la Ley analizada en este punto clasifica los ingresos municipales en ordinarios y extraordinarios. Al establecer las entradas ordinarias el artículo 113 prevé que se tratarán de *"...ramos exclusivos de tributación que no podrán ser gravados por la Provincia".* De esta forma se intenta armonizar la tributación provincial con la municipal.

Dentro de las entradas ordinarias el artículo 113 establece en 27 incisos, los tributos que pueden aplicar las municipalidades.

Entre las entradas extraordinarias que prevé el artículo 114 de la citada Ley Orgánica de Municipalidades, se prevé en su inciso 4) la posibilidad de establecer "tributaciones extraordinarias" (sin especificar en principio sobre que manifestaciones de capacidad contributiva deben recaer estas), para afectar a gastos extraordinarios y reembolso de préstamos.

En función de lo previsto en la Ley N° 1.079 analizada, cada Departamento ha dictado su Ordenanza Tributaria o Fiscal que (en forma similar a los Códigos Fiscales Provinciales) se divide en dos libros: el Libro I contiene los institutos tributarios generales (sujetos, objeto, prescripción, domicilio, cómputo de plazos, intereses, sanciones) y normas de procedimiento de determinación y pago de los tributos que recauda la municipalidad; en tanto que el Libro II regula los tributos en particular señalando el hecho imponible, los sujetos responsables y la forma de cuantificación del tributo.

La Ordenanza Fiscal se complementa con la Ordenanza Tarifaria que se dicta cada año, tiene el mismo rango normativo (Ordenanza Municipal) que la Ordenanza Fiscal y que contiene las bases imponibles y alícuotas aplicables a cada tributo.

Más allá del listado de entradas ordinarias previstas en el artículo 113 de la Ley N° 1.079, en el capítulo VII.. describiremos los tributos que imponen los principales municipios mendocinos.

3.2 Ley de Coparticipación Provincial

Este esquema municipal se complementa con la Ley de Coparticipación Provincial de Impuestos Nº 6.396.

Esta norma se limita a establecer la forma de distribución entre la Provincia y los municipios de algunos conceptos recaudados por la Nación y la Provincia de Mendoza,y asimismo prevé la distribución de dichos recursos entre las distintas municipalidades. Es decir que no se establecen mecanismos de coordinación tributaria entre la Provincia y las Municipalidades como ocurre en otras leyes de coparticipación municipal.

Así, la distribución primaria de lo percibido y/o recaudado por la Provincia comprende los siguientes conceptos y porcentajes:

- Tributos nacionales coparticipados según Ley 23.548: 14%
- Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos: 14%
- Impuesto de Sellos: 14%
- Impuesto Inmobiliario: 14%
- Impuesto a Los Automotores: 70%
- Regalías Petrolíferas, Uraníferas e Hidroeléctricas y Gasíferas y Por Derechos De Asociación En La Exploración, Desarrollo y Explotación de Cualquier Área de la Provincia de Mendoza percibido o por percibir: 12%

La distribución secundaria de esta masa se realiza de la siguiente forma
- 25% en igual proporción a todos los municipios.
- 65% según la población de cada departamento.
- 10% según un coeficiente de desarrollo regional.

A su vez existen distribuciones secundarias específicas del impuesto a los automotores (según facturación anual en cada Departamento) y las regalías petrolíferas (según departamentos productores).

Existe un fondo compensador para las Municipalidades de Capital (con mayor densidad de población) y La Paz (el más despoblado de los municipios).

También se establecen la forma y plazo de remisión de los fondos (conf. art. 6 Ley 6.396) y una autoridad de aplicación conformada por una Comisión Especial Bicameral de Coparticipación Municipal (art. 8).

Finalmente se prevé la obligatoriedad de los municipios de informar mensualmente sobre la ejecución de las erogaciones corrientes y recurso tributarios y la planta de personal permanente (conf. art. 10).

La vigencia de esta ley terminaba originariamente el 31 de diciembre de 2000, pero mediante la Ley 6.871 se modificó el artículo 11 de manera tal que se renueve automáticamente por lapsos de un año.

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

En el caso de varias municipalidades que no tienen un procedimiento administrativo propio, se aplica la Ley Provincial N° 3.909 de Procedimiento Administrativo (conf. artículo 188 de la Ley N° 3.909), siendo la Suprema Corte de la Provincia de Mendoza el órgano revisor de los actos administrativos municipales (conf. art. 149 de la Ley N° 1.079).

Como puede observarse, existe en la Provincia de Mendoza una importante injerencia de los tres poderes provinciales en los asuntos municipales[41].

4. Conclusión del Capítulo. Interacción de los municipios con las normas federales y provinciales.

Por lo tanto a la luz de las posiciones doctrinarias manifestadas en el Capítulo II, podemos afirmar que existe una autonomía limitada de los Municipios mendocinos respecto del poder provincial. Para algunos autores estas limitaciones resultarían inconstitucionales a la luz de los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional reformada en 1994.

Sobre el particular, entendemos que más allá de la reforma constitucional, que claramente habilitó la posibilidad de que los municipios sean autónomos en el sentido explicado en el Capítulo precedente, la regulación de los asuntos municipales sigue siendo una potestad provincial. Ello por las siguientes razones:

(i) las provincias han tenido desde el origen de la Nación Argentina el poder constituyente originario por ser estos entes los que pergeñaron y posibilitaron la unidad de la República. Esta potestad (contrapuesta al poder constituyente derivado que detentan la Nación y los Municipios), aunque aparentemente desdibujada a 150 años de la sanción de la actual constitución sigue siendo relevante para definir las atribuciones de cada nivel estadual..

(ii) Como lo ha afirmado el Supremo Tribunal en reiteradas oportunidades, la concepción de un país, aún organizado bajo la forma federal de gobierno, no puede suponer que todos los niveles estaduales tengan exactamente el mismo grado de autonomía, so pena caer en la desmembración del República en 2000 pequeñas repúblicas que serían cada municipio en particular.

(iii) En cuanto al federalismo argentino en particular, no escapa a nadie la importante injerencia del Gobierno Federal en los Gobiernos Provinciales[42]. Consecuentemente, no puede pensarse que los municipios tengan mayor autonomía que las Provincias para establecer tributos por ejemplo que ni los Estados Provinciales pueden imponer por haber delegado su potestad a la Nación[43].

---

[41] Una de las disposiciones que más claramente da cuenta de dicha injerencia es la potestad que tiene el Poder Ejecutivo Provincial de designar un funcionario que ocupe el cargo de Intendente en caso de acefalía (conf. art. 165 de la Ley 1.079).

[42] Obsérvese las potestades tributarias del artículo 75 inciso 2) de la Constitución Nacional, las facultades de reglar el comercio de los artículos 9, 10, 11 y 12 de la citada Constitución, la de dictar las normas de fondo prevista en el artículo 75 inciso 13 de la CN y tantas otras potestades conferidas al Gobierno Federal.

[43] Conf. art. 121 y 4, 75 inc. 1, 2 y 3 de la Constitución Nacional.

Es por ello que el esquema municipal mendocino, aunque desactualizado en relación a otras Provincias, resulta plenamente constitucional y debe ser analizado en función del verdadero y limitado alcance de potestades que la Provincia de Mendoza otorgó a los 18 Departamentos Municipales.

Finalmente, y como se dijera en el Capítulo II el régimen municipal mendocino debe funcionar e interpretarse enmarcado en las normas tributarias federales que en lo esencial comprenden la Constitución Nacional, la Ley de Coparticipación Federal, las leyes que establecen la jurisdicción federal de ciertos establecimientos y/o actividades y el Convenio Multilateral.

IV. ANÁLISIS GENÉRICO DEL TRIBUTO MUNICIPAL DESDE EL PUNTO DE VISTA DOCTRINARIO: LA TASA. CARACTERÍSTICAS. EVOLUCIÓN. ELEMENTOS. DIFERENCIA CON EL IMPUESTO.

Hasta aquí hemos analizado el alcance de la autonomía municipal con especial atención al sistema mendocino. A los efectos de adentrarnos en la problemática de esta tesina, en este Capítulo intentaremos definir la tasa, caracterizándola en función de los problemas relacionados con su distinción respecto de otros tributos y prestaciones. Dejaremos para el capítulo central, el tema de la graduación de la tasa, que entendemos es el principal problema que en la actualidad se relaciona con este tipo de tributos, especialmente a nivel municipal.

1. Definición de tasa

Las definiciones de tasa como una especie del género tributario en general son coincidentes en la doctrina nacional. A los efectos del presente trabajo adoptaremos la definición expuesta por García Vizcaíno. Así, la citada autora entiende que una tasa es: *"toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago".*[44] .

En el Modelo de Código Tributario para América Latina se define a la tasa como *"el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación"*[45]. Giuliani Fonrouge agrega a estas definiciones dos elementos que, como se verá más adelante han sido objeto de discrepancias en la jurisprudencia. En efecto, el citado autor establece que la actividad estatal que dé lugar a la tasa puede prestarse en forma efectiva o potencial y además que dicha actividad estatal es de interés público. [46]

2. Naturaleza jurídica

Más allá de las similitudes que pueda tener la tasa con el precio, la gran mayoría de la doctrina coincide en otorgarle carácter tributario a la tasa. Y dentro del género tributos, se la considera una especie separada de los impuestos y las contribuciones especiales.

Sin embargo, el clasificador de gastos y recursos por rubros establecido en el Decreto 866/92[47] excluye a las tasas de los ingresos tributarios incluyéndolas dentro de los ingresos no tributarios. El decreto resulta incongruente puesto que al definir las tasas

[44] García Vizcaíno. Pág. 99.
[45] Definición prevista en el artículo 16 del Modelo de Código mencionado, citado por Giuliani Fonrouge en "Derecho Financiero" ob. cit. Pág. 1065.
[46] Giuliani Fonrouge, C. : ob. cit. pág. 321.
[47] Publicado en el Boletín Oficial el 5/6/92.

expresa que son *"tributos pagados al Estado en virtud de la entrega de un bien o la contraprestación de un servicio público"*.

Por otra parte, merece destacarse la posición de Giuliani Fonrouge[48] en cuanto afirma que *"...desde el punto de vista jurídico no existe diferencia estructural entre el impuesto y la tasa. Ambos tienen su fundamento en el poder tributario del Estado, y al decir de algunos autores, en la soberanía financiera, llegándose a afirmar que no hay un verdadero criterio de diferenciación sustancial entre impuesto, tasa y contribuciones especiales, sino de carácter puramente instrumental."*. Esta última apreciación es tomada por el citado autor de la obra de Cocivera[49]. Así el estado aplica tasas porque ejercita su potestad tributaria, sólo que vinculando la contribución a un presupuesto de hecho especial, como es la prestación de un servicio determinado.

Coincidimos parcialmente con la afirmación expuesta en el párrafo precedente. Si bien deben reconocerse las similitudes señaladas, entendemos que se está aludiendo a características propias de los tributos en cuanto se establecen mediante el poder de imperio del estado y en cuanto, como todos los tributos se conforman con un hecho imponible como antecedente y una obligación tributaria como consecuente. Las características distintivas de la tasa, que serán analizadas en el punto siguiente, dan cuenta de que se trata de un tributo diferenciado del impuesto y de las demás especies tributarias.

No obstante lo expuesto, las similitudes esenciales mencionadas por Giuliani Fonrouge dan cuenta de una circunstancia que debe ser analizada en profundidad y que resuelve la problemática de graduación de las tasas (uno de los temas centrales de esta tesina): si la tasa es similar a un impuesto (en realidad como dijimos la similitud radica en que ambas son tributos), entonces debe existir relación entre el hecho imponible y la base imponible de la tasa. Esto hace a la estructura jurídica de la norma tributaria que es plenamente aplicable a la tasa.

Pero como dijéramos, la tasa constituye un tributo diferenciado en virtud de las características que se exponen a continuación.

3. Características

El análisis de las características de la tasa implica pasar revista a una serie de problemas que se han ido solucionando mediante el desarrollo legislativo y jurisprudencial, quedando como controversias vigentes (y aparentemente irreconciliables) las que analizaremos en el Capítulo VI. con especial mención a las tasas fijadas por los municipios de la Provincia de Mendoza.

Es García Vizcaíno quien mejor resume las características de las tasas, entre las que se cuentan.

3.1 <u>Por ser un tributo debe ser establecido por ley</u>

---

[48] Giuliani Fonrouge. Ob cit. Pág. 1.060.
[49] Cocivera: *"Principii di diritto tributario"*. Giuffré, Milano, 1959, T. I, pág. 264.

El principio de legalidad tributaria se encuentra prácticamente indiscutido en el derecho argentino. Este principio se extiende a las tasas municipales en cuanto a que es el órgano deliberativo de cada municipio el único autorizado a establecer este y cualquier otro tipo de tributos[50]. No obstante lo expuesto, García Vizcaíno cita el fallo 322:688 donde ese principio ha sido exceptuado.

3.2 Coactividad de la tasa

Al ser la tasa un tributo obligatorio, Giuliani Fonrouge[51] afirma que lleva implícita la coerción, es decir la compulsión hacia el responsable pues desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquél, porque los servicios tienen en mira el interés general aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada. Es por ello que no puede decirse que el fundamento de la tasa consista en un servicio prestado a favor del obligado ni en la utilidad o beneficio que le reporte, porque no siempre hay una ventaja individual.

3.3 El hecho imponible o generador de la tasa está integrado por una actividad prestada por el estado que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.

Esta es la característica que más distingue a la tasa de los demás tributos. El hecho imponible es la prestación de un servicio estatal.

Sin embargo, es en la configuración del hecho imponible donde se ha dado una de las mayores controversias en torno a dos aspectos.

El primer aspecto a dilucidar es si la prestación del servicio por parte del Estado, debe ser efectiva y concreta o bien potencial.

Al respecto, cabe señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha sostenido que es suficiente considerar válida una tasa que exista una prestación potencial del servicio[52].

No obstante lo expuesto, la CSJN desde 1956 en los autos "Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael" ha venido sosteniendo que "...al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente" [53].

Desde el punto de vista normativo, existen varias constituciones provinciales que requieren que la tasa retribuya un servicio efectivamente prestado. Así, la Constitución de la Provincia de Salta de 1986 prevé *"...las tasas retributivas de servicios exigen su efectiva prestación... "*.

---

[50] Como veremos en el Capítulo III. así lo establecen la Constitución de la Provincia de Mendoza y a la Ley Orgánica de Municipalidades de dicho Estado Provincial.
[51] Giuliani Fonrouge: ob. cit. T. I, pág. 322.
[52] Fallos de la S.C.B.A. B 51937, del 28/11/95.
[53] Aparece la misma postura en Fallos 234:663 de la CSJN.

En un sentido similar estableció el compromiso de las provincias en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento de 1993 citado en el Capítulo II del presente, de derogar las tasas que no se correspondan con un servicio efectivamente prestado.

Algunos autores[54] profundizan esta interpretación y consideran que si no hay efectiva prestación del servicio entonces la tasa es un impuesto disfrazado, ya que podrían responder a servicios imaginarios, que el Estado no prestaría jamás, sólo para justificar su cobro.

Si bien coincidimos con la necesidad que el servicio sea efectivamente prestado para dar lugar a la tasa, entendemos que en algunos casos esta posición no puede ser llevada al extremo. Así por ejemplo existen tasas de inspección que suponen la existencia de un servicio municipal organizado en tal sentido pero que no necesariamente inspeccionarán a los mismos contribuyentes durante todos los períodos. Eso no obstará a que un comercio no pague la tasa por la sencilla razón que en ese período no recibió inspección alguna si el servicio se prestó respecto de otros comercios y a través de la muestra inspeccionada por el municipio se comprueba la efectiva prestación de un servicio en interés público (inspección a los fines de asegurar la salubridad pública).

En segundo lugar es si el servicio que presta el Estado debe ser de interés público o afecta a cualquier servicio.

La dilucidación de esta cuestión lleva establecer un criterio diferenciador entre tasas y precios. Si se toma la distinción de Villegas[55] por ejemplo, debe tenerse en cuenta la clasificación económica de las necesidades públicas absolutas (la defensa exterior, el orden interno y la administración de justicia, todas atinentes a la soberanía estatal) y relativas (relacionadas con los progresos de la civilización –instrucción, salubridad, asistencia social, transportes, etc. y son contingentes, mudables y no vinculadas a la existencia del estado). Las primeras –excepto la de defensa exterior- pueden dar origen a las tasas, en tanto que las segundas pueden fundamentar los precios. Así, las actuaciones y prestaciones relativas al poder de policía y a la administración de justicia justifican el cobro de tasas. En estos casos, el debate vuelve a surgir con el alcance del poder de policía de los municipios, que tendrá directa relación con el rango de tasas que estos niveles estaduales podrán establecer.

Por nuestra parte coincidimos con Jarach[56] y Giuliani Fonrouge[57] en cuanto depende del tipo de estado y de las circunstancias históricas y económicas del mismo para determinar cuándo una actividad desarrollada por el estado es o no inherente a él. En atención a lo expuesto, no puede diferenciarse una tasa de un precio por el tipo de actividad que desarrolla el estado. De hecho, las municipalidades argentinas han debido receptar cada vez más responsabilidades y servicios, que si bien en algunos casos

---

[54] García Vizcaíno (ob. Cit. Pág. 102) cita en esta posición a Villegas, Jarach y García Belsunce.
[55] Villegas, H. B.: *"Curso de finanzas, derecho financiero y tributario"*. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 93 y ss.
[56] Jarach, D.: *"Finanzas Públicas y Derecho Tributario"*. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999. pág. 235.
[57] Giuliani Fonrouge, ob. cit. pág. 1.066.

podrían ser desarrollados por empresas privadas, deben ser llevados a cabo por los municipios a los fines de preservar el interés público y cierto bienestar en el ejido municipal.

Por ello, y conforme lo analizaremos en el punto 3.8 del presente Capítulo debe utilizarse otro parámetro para distinguir la tasa de los precios y considerar que la tasa corresponde a la retribución de un servicio prestado por el estado con carácter de coactividad.

3.4 El hecho imponible da lugar a una obligación tributaria

Vinculado con el carácter coercitivo de la tasa, y toda vez que este instituto participa del género de los tributos, podemos afirmar que dada la prestación del servicio (hecho imponible) se genera la obligación tributaria de cancelar el tributo, más allá que el responsable del pago de la tasa reciba una utilidad por la prestación del servicio estatal.

Las tasas, a diferencia de los precios no son optativas, deben cancelarse una vez generado el hecho imponible.

3.5 Carga de la prueba

Sentada la posición respecto a que la tasa debe cobrarse por un servicio efectivamente prestado, otra cuestión a dilucidar es quién debe probar la efectiva prestación del servicio, si el contribuyente o el municipio. La situación es relevante sobre todo cuando lo que hay que probar es que no se prestó un servicio. En caso del contribuyente, la prueba negativa (no prestación) constituye siempre una prueba diabólica difícil de acreditar sobre todo cuando se tiene un desconocimiento de las cuentas municipales.

Es por ello que si bien la jurisprudencia del Supremo Tribunal entendió hasta 1969 que la carga de la prueba de la prestación o no de un servicio recaía siempre sobre el contribuyente, esta postura fue modificada. En efecto, en la causa "María Teresa Llobet de Delfino c/ Provincia de Córdoba"[58] la C.S.J.N. invirtió la carga probatoria expresando que *"... en lo que atañe a la tasa de servicios por inspección veterinaria preventiva, la demandada no acreditó, como le correspondía, la efectividad de los servicios que invoca"*.

De todos modos, más allá del precedente de la CSJN esta posición no es sostenida por todos los tribunales.

3.6 Destino de lo recaudado

Otra de las características que generan divergencias doctrinarias y jurisprudenciales es la que atañe a que si los importes recaudados en concepto de tasa deben o no financiar directamente al servicio aludido en el hecho imponible. En este punto, García Vizcaíno[59] señala dos posturas a saber: la sostenida por Valdés Costa, García Belsunce, Glogauer y Spisso y la señalada en el artículo 16 del Modelo de Código Tributario para

[58] CSJN, 28/11/69 Fallos 275:407.
[59] García Vizcaíno. Ob. cit. Pág. 104.

América Latina que entienden que el producto de la tasa no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación[60].

La otra postura sostenida por Jarach, Villegas y García Vizcaíno estiman que no debe confundirse el aspecto tributario con el presupuestario, ya que este último rige lo atinente al destino y la administración del recurso una vez obtenido. Es decir que la afectación de lo recaudado no es una consecuencia necesaria de la vinculación de la tasa con la prestación de un servicio.

Por nuestra parte entendemos que la decisión sobre el destino de lo recaudado por una tasa es una atribución a cargo del municipio que la impone y es una materia que no pertenece al ámbito de la tributación sino de las finanzas públicas. De hecho, pareciera bastante engorroso para la administración presupuestaria (teniendo en cuenta sobre todo el principio de universalidad del presupuesto) que cada servicio tenga una caja separada de la tesorería general del estado municipal. Desde el punto de vista del contribuyente, el control no reside en el destino de los fondos sino en la cuantía de los fondos pagados en relación con el servicio prestado. Esta cuestión, que consideramos medular desde el punto de vista de la problemática que presenta este tributo (sobre todo a la luz de la incorporación del principio de capacidad contributiva) será analizada en el Capítulo VI. del presente trabajo.

3.7 Nomen juris

La enorme profusión de tributos municipales, y la variedad de nombres que se les asignan (tasas, derechos, contribuciones, gravámenes, etc.) permiten concluir que la denominación no es una característica relevante para la existencia y validez de la tasa como tributo pasible de ser impuesto por un municipio.

Así por ejemplo, Giuliani Fonrouge señala que en México las tasas tienen el nombre de derechos según la definición del Código Fiscal de 1976[61].

3.8 Diferenciación con los impuestos y con los precios. Clasificación

La tasa y el impuesto constituyen distintas especies del género tributo y hay coincidencia en la doctrina respecto a que los impuestos financian servicios públicos indivisibles en tanto no pueden ser individualizados en personas determinadas resultando útiles a toda la comunidad. Adicionalmente, los hechos imponibles de los impuestos se corresponden directamente con manifestaciones de capacidad contributiva (renta, patrimonio y/o consumo) del contribuyente en cuestión).

Las tasas por su parte si responden a un servicio público divisible cuya prestación además constituye el hecho imponible de este tributo.

La tasa también se diferencia de la otra especie tributaria, contribución especial en cuanto a que si bien los dos tributos retribuyen la prestación de un servicio estatal, en la

[60] En un sentido similar se expidió el Dr. Belluscio en su voto en disidencia en el fallo de la CSJN in re *"Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán"*.
[61] Giuliani Fonrouge, ob. cit. T. II. Pág. 1.061.

contribución especial la actuación del estado se halla indirecta y mediatamente referida al obligado al pago, pues entre tal actuación y la obligación de pago media una circunstancia o hecho intermediario, que es por ejemplo, la valorización de un inmueble en la contribución de mejoras. Es decir que en la contribución especial es necesario un beneficio que no necesariamente se debe producir en las tasas[62].

Existe mayor dificultad para diferenciar las tasas de los precios, siendo el punto donde las divergencias doctrinarias permanecen.

La dificultad en efectuar la distinción entre tasa y precio radica en sus similitudes. Así, sostiene Jarach[63] que las tasas comparten dos características con los precios: la primera es el carácter de contraprestación, es decir que tanto la tasa como el precio retribuyen la entrega de un bien o la prestación de un servicio. La segunda característica la función limitadora de la demanda del servicio, de manera tal que si bien un servicio estatal puede ser prestado gratuitamente (y financiado con impuestos) se establece una tasa para evitar el exceso de los límites de la oferta del servicio en cuestión por parte del Estado.

En atención a lo expuesto en este capítulo, no coincidimos con el criterio de diferenciación de García Vizcaíno respecto a que las tasas retribuyen servicios que satisfacen necesidades públicas absolutas y los precios retribuyen servicios que satisfacen necesidades públicas relativas. Como dijéramos más arriba, esta distinción es ajena a las circunstancias económicas e históricas de los estados. Lo cierto es que aún después del fuerte proceso privatizador que existió en la Argentina durante los años '90, existen una gran cantidad de servicios, sobre todo a nivel municipal en ejidos donde no puede decirse que exista un mercado en términos económicos, que si no son prestados por el municipio no los presta nadie. Con lo cual, resulta que un municipio prestará servicios y cobrará tasas y/o precios los cuáles deben distinguirse según otro parámetro.

En este sentido, coincidimos con Giannini[64] que distingue la tasa de los precios en función dela naturaleza de la relación jurídica (más allá de las partes que intervengan en la misma). Así, tratándose de una relación contractual, basada en la libertad de las partes, habría ingreso de derecho privado es decir precio; en cambio, si aquélla nace en virtud de la ley, con prescindencia del particular (a lo sumo en ciertos casos este pondría en acción el mecanismo legal), entonces nos hallaríamos frente a una tasa. Este criterio puede ser complementado con el de Cocivera[65] en cuanto agrega que la tasa se diferencia del precio por que en el primer caso, la norma que lo establece tutela un interés exclusivamente público, en tanto que si existe una norma que fija una contraprestación privada por un servicio que tutela el interés privado, aunque la fuente de la relación jurídica sea una ley (en vez de un contrato), estaríamos frente a un precio.

---

[62] García Vizcaíno, ob. cit. Pág. 106.
[63] Jarach: ob. Cit. pág. 240.
[64] Giannini, A.D.: *"Il concetto giuridico di tassa, en Rivista Italiana di Diritto Financiero"*, 1937-I, Pág. 7, citado por Giuliani Fonrouge en ob. Cit. Pág. 1058.
[65] Cocivera ob. cit. T. I. Pág. 275 citado por Giuliani Fonrouge, pág. 1.066.

Sin perjuicio de estas distinciones que estimamos razonables, y en atención al cambiante perfil de los estados que aplican tasas, se aconseja siempre examinar en cada caso particular cuándo se está frente a una tasa o a un precio.

Finalmente, la problemática existente en torno de las tasas impide realizar una clasificación unívoca de las mismas. A los fines del presente trabajo, utilizamos un criterio eminentemente práctico que se circunscribe solamente a la Provincia de Mendoza. En efecto, como se analizó en el Capítulo III., toda vez que la Ley Orgánica de Municipalidades de esa Provincia establece los tributos que pueden aplicar las municipalidades mendocinas, clasificamos dichos tributos en función del tipo de servicio prestado. Nos remitamos a la clasificación señalada en el Capítulo VII..

3.9 Prescripción

Como fuera expuesto en el Capítulo II punto 3.6, la prescripción en materia de tasas, refiriéndonos especialmente a las establecidas por los municipios, es una materia que constituye una de las limitaciones de los poderes nacionales y provinciales a la autonomía municipal. En efecto, como fuera expresado, la provincia delegó en la Nación la facultad de establecer las normas sobre prescripción (conf. art. 75 inc. 12 de la CN) y por lo tanto, son estas normas nacionales (previstas en el Código Civil) las que rigen también para los tributos municipales.

4 Evolución. Introducción de la capacidad contributiva. Planteo del problema a ser analizado en el Capítulo VI.

Del análisis de la tasa como instituto jurídico y sobre todo de sus características y problemática, surgen dos cuestiones que hacen a los dos elementos constitutivos de la norma tributaria.

En el ámbito del hecho imponible de la tasa, resulta siempre relevante la definición del servicio que presta o puede prestar el estado municipal para dar lugar a la obligación tributaria de pago de la tasa. Esta problemática se interna en el alcance del poder de policía municipal, teniendo en cuenta que el municipio es un estado cuyo poder de policía aún varia en función de factores políticos, históricos y constitucionales; y teniendo en cuenta además que el municipio se encuadra como un nivel estadual que interactúa con las provincias y la Nación, de manera tal que a veces sus funciones aparecen limitadas o cercenadas por los otros dos niveles estaduales mencionados.

Es por ello que en la práctica, más allá del servicio que preste el municipio, el contribuyente cuestiona y el Estado a través del poder judicial controla si un determinado servicio municipal puede o no ser prestado por el municipio en cuestión. Esto termina siendo una cuestión fáctica que tiene soluciones diversas según el tipo de servicio prestado y la incidencia de dichos servicios en los bienes o las actividades de los contribuyentes.

En el ámbito de la obligación tributaria, la cuestión más relevante y que está lejos de ser resuelta por la legislación, la jurisprudencia y la doctrina, es la relativa a la cuantía de la obligación tributaria.

Este problema comenzó en el plano normativo con la incorporación de la capacidad contributiva para establecer la medida de retribución del servicio prestado. Es decir que el monto de las tasas dejó de estar vinculado casi exclusivamente al costo del servicio adoptando en muchos casos otros parámetros (valuación de inmuebles, metros lineales, ingresos brutos, etc.). Esta situación normativa se acentúo aún más cuando la jurisprudencia[66] avaló esta evolución. A partir de allí, siendo que la Corte Nacional, último intérprete de la Constitución y las normas que de ella se derivan, permitió la posibilidad de que las tasas contengan el elemento capacidad contributiva, la doctrina no fue unívoca sobre el particular. A esto se agregó la necesidad imperiosa de los municipios de financiarse a raíz de la incorporación de nuevas responsabilidades estatales, lo que generó una mutación de las tasas al punto tal de no distinguirse si se tratan de tasas o de impuestos.

De lo expuesto en el presente Capítulo y sin perjuicio del análisis que se realizará en el Capítulo VI surge que la tasa como tributo ha ido incorporando características propias de los impuestos como el principio de la capacidad contributiva. Esto tiene tres consecuencias principales a saber: (i) el monto de la tasa no necesariamente retribuye y/o coincide con el costo del servicio prestado,. (ii) el hecho imponible de la tasa deja de corresponder en algunos casos con la base imponible de la misma (iii) surge la necesidad de analizar la confiscatoriedad de las tasas (en el mismo sentido que los impuestos) como límite a la introducción del citado principio de capacidad contributiva.

Esta problemática, aunque criticada por un sector de la doctrina y apoyada por otros[67], corresponde sea analizada en el Capítulo VI. que resulta el central de este trabajo. A partir del análisis de dicha problemática es que se revisará la situación en los principales municipios de la Provincia de Mendoza.

Pero previo a ello, y a los fines que el análisis señalado contenga el sustento fáctico y normativo suficiente, es necesario pasar revista a los fallos judiciales de diversos tribunales sobre los temas relacionados con las tasas planteados hasta aquí.

De esta forma, habiendo ya analizado la definición y características de las tasas, como las tasas municipales en particular, podremos analizar luego la problemática de las mismas a la luz de la legislación vigente, la doctrina y la jurisprudencia, para así dar cuenta de los distintos aspectos que hacen a la tributación municipal en la Provincia de Mendoza.

---

[66] Como se verá en el Capítulo V., el primer fallo de la CSJN que posibilitó esta modificación fue *"Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael"* dictado en 1956.

[67] En el Capítulo VI describiremos con detenimiento los sectores y posiciones doctrinarias a las que se alude en el presente párrafo.

V. JURISPRUDENCIA NACIONAL (QUE INCLUYE OTROS MUNICIPIOS) SOBRE TASAS MUNICIPALES.

A los fines de revisar la problemática de las tasas que resultará desarrollada en el Capítulo siguiente, corresponde pasar revista a la jurisprudencia de distintos tribunales especialmente de la Corte Nacional.

De los fallos a analizar surge la siguiente particularidad que los agrupa: en general el contribuyente cuestiona judicialmente la tasa que cobra un municipio cuando considera que afecta la jurisdicción nacional comprensiva de las actividades del contribuyente. Es decir, si bien, en la experiencia personal del autor de esta tesina, al contribuyente le llama la atención al altísimo nivel de la tasa municipal y a partir de allí entiende que la carga tributaria que ello implica afectará el giro de sus negocios, cuando se impugna la tasa, no se cuestiona en forma principal la eventual confiscatoriedad de la misma, sino que se la cuestiona en primer término en tanto afecta o puede afectar un establecimiento de utilidad nacional.

Es por ello que los holdings[68] de los precedentes judiciales a analizar se centran en la coordinación tributaria interjurisdiccional, en tanto que los obiter dicta analizan en algunos fallos los elementos estructurales de la tasa.

A continuación veremos los fallos que pueden ser agrupados teniendo en cuenta el tipo de tasa municipal aplicado. Cabe señalar que centraremos nuestro análisis en fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y en algunos casos nos extenderemos a fallos de Cortes Provinciales o tribunales de inferior jerarquía, cuando merezcan la pena ser citados en atención a lo enjundioso de sus argumentos.

1. Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)

1.1 Tasa por alumbrado, barrido y limpieza (TABL)

En matera del tributo del acápite se dictó un fallo que constituye un leading case en cuanto a la introducción del elemento capacidad contributiva a las tasas. En efecto, en mayo de 1956, la C.S.J.N. dictó sentencia en la causa *"Banco Nación c/ Municipalidad de San Rafael"*[69] donde se cuestionó el cobro por parte del municipio de una tasa de alumbrado público, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles que tomaba como base imponible de la tasa un porcentaje del valor del inmueble. Es decir que asimilaba la tasa en cuestión al impuesto inmobiliario.

Sobre el particular, el Tribunal citando a Griziotti consideró que *"...aún cuando hubiera exceso en la tasa cobrada, no puede afirmarse que, por el sobrante, debe considerarse que hay impuesto (....) aún siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrat5ios requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste, en el*

[68] En la jurisprudencia norteamericana, el "holding" es le núcleo de argumentos principales de un fallo que sustentan y resuelven el tema a decidir en determinada causa ("thema decidendum"). El obiter dictum está constituido por argumentos adicionales y se refieren a conceptos vinculados y anexos al thema decidendum.

[69] Publicado en Derecho Fiscal T. VI. Pág. 496.

ejercicio de su soberanía tributaria, puede efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del particular según todos los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado". Luego continuó puntualizando que *"Establecer la tasa por debajo, a la par o por encima del costo de producción del servicio, y cuando este costo sea de posible valuación, es, por lo tanto, la solución de uno de los problemas que el Estado debe resolver con criterios políticos de conveniencia, teniendo en cuenta sus fines y los intereses de los particulares, efectuando la distribución de las cargas públicas entre generaciones y categorías de contribuyentes".* En función de ello sostuvo dicho tribunal que en la relación de la tasa con el costo del servicio no ha de ser interpretada en el sentido de una equivalencia estricta, *"prácticamente imposible de establecer, sino en el de que el cobro de una tasa corresponde siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto del contribuyente". "Por consiguiente, la impugnación judicial que se haga del monto de una tasa considerablemente exorbitante, debe juzgarse del punto de vista de su posible carácter confiscatorio".* Luego la Corte concluyó que *"... no es ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos que se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos en relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público".*

1.2 Tasa de inspección seguridad e higiene (TISH)

En 1967 la CSJN resuelve en la causa *"Cía. Swift S.A. c/ Municipalidad de Tucumán"*[70]. En esta causa el contribuyente persiguió la repetición de la TISH basado en que no se correspondía con el servicio prestado, y aún correspondiendo a un servicio prestado no guardaría proporción entre la tasa cobrada y el servicio a prestar. Por otra parte se alegó que la tasa se superponía con impuestos provinciales y afectaba la ley de coparticipación. La Corte rechazó todos los argumentos basados principalmente en la falta de prueba de las alegaciones por parte del contribuyente y en el hecho de que el recurso extraordinario constituye una instancia limitada de revisión de las sentencias de los tribunales inferiores. Por lo tanto, el tribunal no se adentraba en forma directa en el análisis de los aspectos controvertidos de los tributos municipales. Sin embargo, uno de los obiter dictum de este fallo, esboza el alcance de las potestades tributarias municipales, las cuales deben articularse con normas provinciales y nacionales[71]. Esta argumentación es luego adoptada por la Corte Suprema en el fallo "Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe" analizado en el Capítulo II del presente.

---

[70] Publicado en Revista Jurídica Argentina La Ley, T. 104, Pág. 41.

[71] El considerando 5° textualmente dice *"Que los arts. 5° y 106 de la Constitución Nacional no pueden servir de base al tercero de los agravios más arriba indicados, toda vez que, como lo declaró esta Corte en el precedente de Fallos, t. 199, p. 423 (Rev. LA LEY, t. 36, p. 521, fallo 18.122), las disposiciones constitucionales relativas al régimen municipal que las provincias deben asegurar se reducen a ordenar su establecimiento, mas sin prefijar el sistema económico-financiero al que deberá sujetarse la organización comunal. En efecto, la determinación de ese sistema, según resulta de los arts. 104 y sigts., pertenece al ámbito de las facultades propias de los gobiernos locales."*

En materia de confiscatoriedad de las TISH que toman como base imponible los ingresos brutos, merece destacarse el fallo *"Sniafa Sociedad Nuevas Industrias Argentinas Fibras Artificiales S.A.I.C. c/ Municipalidad de Berazategui s/ repetición"*[72], dictado por la Corte en diciembre de 1971. Ello por cuanto, tanto el voto de la mayoría como la disidencia establecen parámetros para definir la confiscatoriedad de este tipo de tasas. Así el voto de la mayoría rechazó la repetición de la TISH intentada por la actora sobre la base de que esta no había demostrado la confiscatoriedad de la tasa, demostración que debía realizarse comparando el monto recaudado con el costo del servicio (considerando 4°). El voto en disidencia, si bien admite (basado en el precedente "Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael") que la determinación de una tasa puede tener en cuenta el principio de capacidad contributiva, también afirma que el valor de la tasa debe guardar una razonable proporción con el servicio prestado. A partir de esta reflexión y tomando en cuenta los montos pagados por la actora (y el nulo o escaso servicio que habría prestado al Municipalidad) es que el voto en disidencia consideró que la tasa aplicada era confiscatoria. (consid. 14). En cuanto a la analogía de esta tasa con el impuesto a las actividades lucrativas la C.S.J.N. señaló que no existe identidad entre ambos por tener distintos fines y por ende se acepta que tengan la misma base imponible.

En la causa *"Municipalidad de Morón c/ DECA Com. E Ind. S.A. y otro"*[73] fallada en 1976, se discute la procedencia de una TISH calculada sobre los ingresos totales del contribuyente, pero a la luz de las normas del Convenio Multilateral vigente a fines de los '60. Si considera de jerarquía superior y por ende plenamente aplicable el artículo 37 del Convenio Multilateral[74] de manera de limitar la liquidación de la TISH cobrada por la Municipalidad de Morón a los ingresos obtenidos por el contribuyente en ese municipio, lo relevante para esta tesina es que se admite la posibilidad de una tasa aplicable sobre los ingresos brutos del contribuyente, es decir, como se analizara en el Capítulo IV., teniendo en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente.

Un precedente relevante en cuanto a la necesidad que la tasa a percibir por el municipio retribuya o se corresponda con un servicio efectivamente prestado por dicho estado, fue el dictado por la Corte en septiembre de 1989 en los autos *"Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán"*[75]. Allí el Supremo Tribunal fue claro al exigir en el considerando 7° de la mayoría: "Que todos los precedentes citados presuponen, empero, la existencia de un requisito fundamental respecto de las tasas, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22 y su cita).[76]" Merece destacarse también el voto del Dr. Belluscio, que si bien resolvió como la mayoría, cuestionó la excesiva latitud de la

[72] Publicado en Fallos 281:338.
[73] Impuestos T. 1977, pág. 419.
[74] El citado artículo es similar al artículo 35 del Convenio Multilateral actualmente vigente.
[75] Impuestos T. XLVII-B, pág. 2.273.
[76] Este requisito se reiteró claramente respecto de una tasa nacional, en la causa *"Estado Nacional (Ministerio de Economía - Secretaría de Industria) c/ Massey - Ferguson Argentina S.A. s/cobro de pesos. CSJN del 10/12/97"*, comentada por Sara Telias en "Principios Generales. Tasas. Es requisito de validez constitucional de toda tasa que su cobro se corresponda siempre con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio (Fallos: 312:1575, considerandos 7° y 8° y sus citas)." Publicado en el Periódico Económico Tributario de la Ley N° 152..

norma objeto del fallo puesto que se trataba de una tasa sobre los comercios, industrias y servicios que retribuía una amplia serie de servicios municipales sin detallarse (ni mucho menos acreditarse) de qué servicios se trataban.

En abril de 1997 se dicta sentencia en una acción declarativa de inconstitucionalidad iniciada por *Telefónica de Argentina* contra tres tributos aplicados por la *Municipalidad de Chascomús*[77] . Los tributos eran la TISH, una tasa de habilitación comercial y el derecho de publicidad y propaganda. Este fallo es de los que más exhaustivamente analiza la cuestión de la autonomía municipal, especialmente en relación con actividades sujetas a jurisdicción nacional y al comercio interjurisdiccional. La Corte rechaza la acción intentada por Telefónica de Argentina S.A. y confirma la validez constitucional de las tasas objeto del presente fallo. Así, el fallo analizado caracteriza los poderes constitucionales de la Nación, las Provincias y los Municipios[78] ; el carácter de actividad sujeta a jurisdicción nacional de la actividad de telecomunicaciones, y la procedencia de las potestades municipales para ejercer su poder de policía y tributario en cuánto estos poderes se ejerzan sobre aspectos relativos a "la "buena vecindad" de los ejidos-, como son, por ejemplo, la observancia de normas relativas a la "salubridad" o "higiene". Lo mismo cabe afirmar respecto de la "publicidad comercial" en la vía pública. (considerando 11)". Por ende se concluye en que no existe conflicto entre las normas tributarias municipales objeto del presente fallo y la actividad de telefonía.

El considerando 15 se expide someramente sobre el agravio de confiscatoriedad de las tasas municipales esgrimido por Telefónica de Argentina S.A.. Sobre el particular este fallo no establece nada concluyente puesto que para el Supremo Tribunal no se habían aportado las pruebas suficientes del perjuicio para expedirse sobre el particular[79].

Como se afirmara, lo dispuesto en esta causa será aplicado en otros casos similares por el Tribunal para resolver en el mismo sentido[80].

En la causa *"Edenor S.A.. c/ Municipalidad de General Rodríguez"*[81] dictada en 1999, Edenor inició una acción declarativa a los fines de lograr la declaración de inconstitucionalidad de la TISH aplicada sobre los servicios eléctricos en la Provincia de Buenos Aires. En este caso, la CSJN sólo se expidió respecto a las limitaciones de los poderes municipales previstas por las normas relativas al comercio interjurisdiccional y al carácter de establecimiento de utilidad nacional configurado por

---

[77] Impuestos T. 1997-B, pág. 2.059.

[78] En el considerando 7° se expresa que: *"A título general, debe recordarse que, de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos 304:1186, entre muchos otros). Dentro de ese contexto, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5° y 123).".*

[79] El considerando citado expresó que: *"Que en los referente a la alegada "confiscatoriedad" o falta de "modicidad" de las tasas cuestionadas en estos autos, cabe señalar que si bien es cierto que de llegar aquéllas "al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial" del servicio en examen, los mencionados gravámenes resultarían ilegítimos (doctrina de Fallos 137:212, considerandos 9° y sigts.; 178:308, entre muchos otros), en el caso tal planteo resulta inatendible ya que no ha sido efectivamente demostrada la existencia de un perjuicio de tal naturaleza (Fallos 287:130, entre muchos otros)."*

[80] Así, la CSJN revoca en febrero de 1998 una sentencia del Superior Tribunal de Córdoba que había fallado en sentido contrario en la causa *"Startel S.A. c/ Municipalidad de Córdoba"*.

[81] Publicado en Lexco Fiscal de La Ley.

la actividad eléctrica. El Supremo Tribunal, utilizando los argumentos expuestos en el fallo "Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Chascomús" (analizado más arriba), realizó un análisis del marco eléctrico nacional y provincial y concluyó que la TISH no afecta el servicio eléctrico prestado por Edenor. Ello por cuanto, las normas nacionales[82] y provinciales[83] sobre electricidad impiden la aplicación de tasas por ocupación de espacios públicos pero no de la TISH que, según el Supremo Tribunal, hace a la potestad tributaria municipal.

En mayo de 2002, la Corte se expide sobre un tema similar al fallado en "Edenor S.A. c/ Municipalidad de General Rodríguez. En efecto, en la *causa "Municipalidad de Quilmes c/ Edesur S.A."*[84], se discute la procedencia de dos tasas. La TISH y una tasa de inspección de motores y calderas.

Respecto de la TISH la Corte confirmó la procedencia de su aplicación a la actividad eléctrica remitiéndose a los argumentos, ya analizados, vertidos en el fallo "Edenor S.A. c/ Municipalidad de General Rodríguez". En cuanto a la tasa de inspección de motores y calderas, el Supremo Tribunal hace suyas las consideraciones del Procurador General y entiende que el municipio no puede cobrar esta tasa porque la misma retribuye un servicio que es prestado en forma exclusiva por la Nación según el marco legal eléctrico aplicable al caso. Consecuentemente, al no prestar el municipio el servicio correspondiente respecto de las empresas de electricidad, tampoco corresponde la aplicación de la tasa retributiva respectiva. Cabe señalar como obiter dictum del dictamen del Procurador, el resumen que realiza de los fallos de la Corte donde se expresan las características que debe tener una tasa para su procedencia. Así en el acápite IX el procurador expresa que: *"...estimo prudente señalar que la tesitura propuesta -dado el reducido marco cognoscitivo que involucra un proceso ejecutivo como el presente- no implica abrir juicio sobre la pertinencia en concreto de la gabela en ejecución respecto de su causa -extremo que corresponde, en todo caso, a un juicio ordinario posterior-, habida cuenta que, por otra parte, el Tribunal ha sido explícito en cuanto a que la procedencia del cobro de una tasa se halla supeditado a una concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio (Fallos: 236:22; 251:222), que responda a un interés público que justifique su aplicación (Fallos: 251:51 y 312:1575) y que el costo del servicio guarde una razonable proporcionalidad con el gravamen (Fallos: 192:139; 234:663; 277:218; 319:2211), extremos todos que, de ser alegados y probados como corresponde en la etapa procesal adecuada, podrían demostrar la improcedencia de la imposición del gravamen en el caso concreto."*.

1.3 <u>Tasa por ocupación de espacios públicos (TOEP)</u>

---

[82] La Corte alude a la Ley Nacional N° 15.336 de regulación de la actividad eléctrica, analizando sus antecedentes normativos.

[83] En este caso se refiere expresamente a la Ley 14.772,que establece un tributo del *".. 6% de las entradas brutas recaudadas por la venta de la energía eléctrica efectuada en cada una de dichas jurisdicciones en concepto da "único impuesto y contribución, tanto de índole fiscal como en lo referente al uso del dominio público municipal"*. Sobre el particular, el Supremo Tribunal explica que *".. en su art. 21 expresa que dicho pago "no exime" a las empresas de abonar "las tasas retributivas de servicios o mejoras de orden local, tales como las que se enumeran a continuación a simple titulo enunciativo"*. Entre ellas incluye (inc. b) las relativas al servicio de "limpieza" y "otros similares correspondientes a esas mismas propiedades" dentro de las cuales deben comprenderse las gabelas aquí discutidas.".

[84] Impuestos T. 2002-B, pág. 68.

En febrero de 1997 el Supremo Tribunal resolvió la causa *"Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pico"*[85]. En esta causa se definió el alcance de la exención de las tasas municipales por ocupación de espacios públicos prevista en el artículo 39 de la Ley Nacional N° 19.798. Si bien la CSJN consideró que esta exención no era aplicable a la empresa estatal de telecomunicaciones, en virtud de lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley Nacional N° 22.016; la exención de marras sí fue considerada procedente respecto de una empresa privada que presta el servicio correspondiente. Esta exención no obsta a que resulten aplicables otros tributos municipales que incidan los bienes o la actividad de las empresas de telefonía, en tanto dichos tributos no se encuentren expresamente exentos por la citada ley 19.798[86].

Este fallo, junto con Telefónica c/ Chascomús, prácticamente definen en forma bastante exhaustiva, el ámbito de las potestades tributarias municipales respecto de un servicio público de jurisdicción nacional como el de telefonía. De hecho, los argumentos vertidos en ambos fallos se utilizaron en otros durante los últimos seis años.

En la causa *"Municipalidad de la Capital (de Santiago del Estero") c/ Compañía Argentina de Teléfonos S.A."*[87] fallada en agosto de 1997, la Corte Nacional rechazó la ejecución fiscal iniciada por la actora sobre la base de la vigencia del artículo 39 de la Ley N° 19.798, y en el entendimiento que la Ley 22.016 había derogado exenciones como la citada respecto de empresas públicas y no privadas como la Compañía Argentina de Teléfonos S.A. Es decir que se limitó la potestad municipal en virtud de lo dispuesto por una norma nacional.

En abril de 1999, en el decisorio *"Municipalidad de Resistencia c/ ENTEL s/ ejecución"*[88] la corte hizo lugar a la ejecución de la TOEP por parte del municipio actor sobre la base de los argumentos vertidos en "Municipalidad de Avellaneda c/ ENTEL s/ ejecución" de fecha 2 de marzo de 1999. En términos generales se consideró que la exención del artículo 39 de la Ley 19.798 no era aplicable a la empresa estatal. Cabe destacar aquí el resumen del Procurador de la jurisprudencia de la Corte en materia de esta tasa aplicable sobre el servicio público de telecomunicaciones según que el prestador del servicio hubiera sido un ente estatal o privado.

En la causa *"Municipalidad de Avellaneda / Gas del Estado en liquidación"*[89], fallada en octubre de 1999, se trataba de una ejecución fiscal de la TOEP al servicio público de

---

[85] Impuestos T. 1997-A. Pág. 334.

[86] En marzo de 1998, la Corte se expidió en *"Municipalidad de Ensenada c/ Telefónica de Argentina S.A."* (Publicado en La Ley T. 1998-D, pág. 196), una ejecución fiscal en que se debatió la aplicación de la TOEP a la actividad de telecomunicaciones. En lo esencial se siguió lo resuelto en las causas falladas en el año anterior *"Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pico s/ acción meramente declarativa"* y *"Municipalidad de Zapala c/ Telefónica de Argentina S.A. s/ ejecución fiscal"*, en cuanto a que la TOEP se contrapone con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley Nacional de Telecomunicaciones N° 19.798. Consecuentemente nos remitimos al análisis del fallo mencionado en primer término. Nuevamente, el fallo no se expide sobre la estructura de la tasa o sus elementos, sino sobre la potestad del municipio de gravar con este tributo actividades sujetas a jurisdicción nacional.

[87] Impuestos T. LVI-A, pág. 617.

[88] Publicada en Lexco Fiscal.

[89] Fallos 322:2.559.

provisión de gas natural. En realidad, más allá de la alusión a la Ley 22.016[90], cuyo alcance debió ser definido también por la jurisprudencia, el fallo en cuestión se limitó a resolver la causa sobre la base de un convenio entre el Municipio y la empresa estatal a través del cual el primero eximía de tributos municipales a la segunda para el desarrollo de su actividad. En realidad, aunque no lo dice expresamente, la solución del fallo daría cuenta de una amplia potestad del municipio para aplicar todo tipo de tributos especialmente la TOEP, cuestionada en otros decisorios. Ello por cuanto, si se toma como válida la facultad del municipio de eximir a una empresa de dichos tributos, es porque naturalmente el citado nivel estadual puede imponerlos. En consecuencia, hubiera sido prudente que el Supremo Tribunal se hubiera expedido en el alcance de las potestades tributarias municipales más allá del convenio citado.

En *"Municipalidad de Viedma c/ Camuzzi Gas del Sur S.A. s/ ejecución fiscal s/ casación"*[91] dictado en abril de 2000, si bien se encuentra involucrada la aplicación de la TOEP al servicio público de distribución de gas, la cuestión debatida se circunscribe a un tema procesal cual es la aplicación de la jurisdicción federal para este tipo de cuestiones en atención a lo dispuesto por el pliego licitatorio respectivo y el tipo de normas involucradas[92]. Sobre el particular se remite entonces al voto del juez Petracchi dictado en una causa con las mismas partes en abril de 1999.

1.4 Otras tasas

Uno de los fallos más antiguos que se expide sobre la confiscatoriedad de las tasas municipales fue el dictado en agosto de 1938 en un recurso de repetición de una tasa que gravaba la transmisión de tumbas y que fuera iniciado por *Eulogio Ramos contra la Municipalidad de la Capital*[93]. Toda vez que no se cuestionó la potestad de la Municipalidad de establecer este tributo, lo que también supuso la innecesariedad de determinar si se trataba de una tasa o un impuesto la Corte sólo se abocó a analizar solamente si el tributo era confiscatorio. Sobre el particular la Corte consideró "Que partiendo de esta base es dable concluir que un gravamen que no alcanza al 15 % del valor del bien transmitido, no puede considerarse, en razón solamente de su cuantía, como incompatible con las garantías constitucionales invocadas, si se tiene en cuenta que no se discute que el pago se realiza una sola vez, y no debe lógicamente repetirse en un período prolongado de tiempo, a lo que debe agregar que el monto del mismo responde a la especial ubicación y características del cementerio Norte." Por lo tanto desestimó la repetición intentada por el contribuyente.

En septiembre de 1964 el Supremo Tribunal dictó sentencia en *"Municipalidad de Santa Fe c/ Marconetti Ltda.. Ind. y Com."*[94]. Allí la Corte rechazó la ejecución fiscal

[90] Mediante la Ley Nacional N° 22.016 se derogaron todas las exenciones tributarias de que gozaban las empresas y sociedades del Estado. Conforme se expresara en el Mensaje de Elevación del proyecto de la ley 22.016, con esta norma se buscó poner en un pie de igualdad a las empresas públicas con las privadas, dado que aquéllas gozaban de un serie de exenciones por la sola circunstancia de tener carácter estatal o público. La definición sobre el alcance de esta exención dio lugar a varios decisorios de los tribunales.
[91] Publicado en Lexco Fiscal.
[92] Además de las normas constitucionales, se agrega el marco regulatorio de la actividad previsto en la Ley Nacional N° 24.076.
[93] Revista La Ley, T. 11, pág. 950.
[94] Derecho Fiscal T. XIV, pág. 458.

de la tasa de inspección y registro sobre una empresa localizada en el puerto de Santa Fe, en atención a que la municipalidad no prestaba el servicio de inspección en el establecimiento portuario por tratarse de un establecimiento de utilidad nacional.

En noviembre de 1969, se discute nuevamente la confiscatoriedad de una tasa, en los autos *"Compañía Swift del Plata S.A. c/ Municipalidad de Avellaneda"*[95]. Allí, la Corte expresó que: *"No es admisible la alegación de confiscatoriedad del tributo aunque no exista exacta proporción entre el costo del servicio y el gravamen, debiendo computarse también los gastos indirectos y la entidad económica del bien respecto del cual se presta el servicio."*

Continuando el debate sobre la aplicación de tasas municipales en los establecimientos de utilidad nacional, la Corte dictó en 1980 un fallo respecto a las tasas municipales aplicables sobre las estaciones ferroviarias y el servicio de ferrocarriles en general. En la causa *"Municipalidad de Buenos Aires c/ Kentuky S.R.L."*[96], el Supremo Tribunal dejó sentada la vigencia de las leyes 5.315 y 18.360 que eximían de tributos municipales a las estaciones ferroviarias y a las empresas que desarrollen actividades en instalaciones ferroviarias. De esta manera se volvió a afirmar el carácter de establecimiento de utilidad nacional y la operatividad de normas nacionales que eximen y limitan los tributos municipales. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que la CSJN aludió directamente a estas leyes nacionales sin cuestionar su validez a la luz de las eventuales potestades municipales.

En los autos *"Y.P.F. C/ Municipalidad De Banda De Río Salí"* fallados en noviembre de 1994[97], la Corte Suprema rechazó una demanda de repetición en la que se alegó que el gravamen que la municipalidad cobró con fundamento en una ley local, violenta el estatuto jurídico que corresponde a la planta de almacenaje que posee en jurisdicción territorial de la Municipalidad de Banda de Río Salí, que constituye un establecimiento de utilidad nacional (en los términos del art. 75 inc. 30 de la C.N.) y que, como tal se encuentra sometido a la potestad legislativa exclusiva del Congreso de la Nación.

En octubre de 1996, la Corte falla en la causa *"Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L. c/ Ordenanza 068/90 – Municipalidad de Puerto Tirol"*[98] donde la actora persigue la declaración de inconstitucionalidad de una tasa de mantenimiento de calles pavimentadas y de tierra cuya base imponible se fijó sobre la venta de boletos de dicha empresa. En este fallo se destacan dos aspectos relevantes. Uno relativo a la proporcionalidad de la tasa y el servicio prestado y el segundo relacionado con la carga de la prueba del servicio. Así, respecto al primer tema, el Tribuna entiendo que *"... Sin embargo, el a quo ha omitido que de los términos del art. 1° de la Ordenanza 68/90 resulta que el porcentaje del 10% debe aplicarse sobre la totalidad de los boletos correspondientes a un mes- esto es, sobre la actividad mensual total de la empresa de transportes-lo cual, por tratarse de una empresa que cumple otros recorridos, no guarda proporción con una prestación comunal que se cumple dentro del ámbito*

[95] Derecho Fiscal T. XX, pág. 573.
[96] Impuestos T. 1980-B, pág. 1.576.
[97] Comentado por Telias, S.: *"Principios Generales. Potestades tributarias / Establecimientos de utilidad nacional / Tributos locales"* publicado en Periódico Económico Tributario N° 88, 1995..
[98] Comentado por Luna Requena, ob. cit. Pág. 474.

territorial de la municipalidad"[99]. Es decir que se remite al costo del servicio que presta la municipalidad e intenta disuadir la aplicación de la tasa más allá de las fronteras del ejido municipal.

En cuanto a la .carga de la prueba la Corte fue contundente al afirmar en el quinto considerando que "... la carga de probar el costo del servicio de mantenimiento de calles pavimentadas y de tierra no puede imponerse a la empresa de transportes, pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial."

En abril de 1998 se dictó sentencia en la causa *"Operadoras de Estaciones de Servicio S.A. c/ Municipalidad de Avellaneda"*[100]. Esta causa recepta la tendencia jurisprudencial señalada en "Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Chascomús" en cuanto reafirma la posibilidad que los municipios ejerzan su poder de policía y tributario en establecimientos de jurisdicción nacional. En este caso el "establecimiento" son los caminos nacionales donde la actora estableció locales de expendio de combustibles y alimentos. Toda vez que el régimen que regula los caminos nacionales[101] aunque los califica como de propiedad de la nación, expresamente prevé que dicha propiedad no afecta al poder de policía de las provincias y municipalidades, es que la Corte resolvió a favor de la potestad del Municipio de Avellaneda para establecer tributos a la actora[102] Lamentablemente, el Supremo Tribunal no se expidió sobre la efectiva prestación de un servicio a cargo de la Municipalidad que cobra la tasa, basado en una cuestión estrictamente procesal, cual fue la falta de planteo del agravio en la correcta oportunidad procesal.

Navarrine[103] comenta que *"...en un área de jurisdicción federal se mantiene el poder local de los municipios para reclamar las tasas de alumbrado, barrido y limpieza; habilitación, etc. Pero lo curioso y contrastante es que, según surge del texto del fallo, el servicio de la tasa que es la causa de su imposición no se prestó. Y aquí surge la sorpresa jurídica, porque se rechaza la defensa por una cuestión formal: la oportunidad de su planteo en el recurso extraordinario...."* Por ello critica el fallo *"...porque permitió cobrar una tasa por servicio no prestado, que aunque en la*

---

[99] Considerando V. del fallo.

[100] La Ley T. 1998-D. Pág. 198.

[101] Decreto Ley 505/58, ratificado por Ley 14.467 y reglamentado por el Decreto 6.937/58.

[102] El considerando 10 es concluyente al expresar que: *"Que, a esta altura, es palmario que carece del debido sustento la premisa sostenida por el actor en cuanto considera que la autopista La Plata-Buenos Aires constituye "una obra vial de jurisdicción exclusivamente federal". Si, como esta Corte dijo en el caso registrado en Fallos: 156:323, "el régimen municipal que los Constituyentes reconocieron como esencial base de la organización política argentina al consagrarlo como requisito de la autonomía provincial (art. 5), consiste en la administración de aquellas materias que conciernen únicamente a los habitantes de un distrito o lugar particular sin que afecte directamente a la Nación en su conjunto (...) y, por lo tanto, debe estar investido de la capacidad necesaria para fijar las normas de buena vecindad, ornato, higiene, vialidad, moralidad, etc. de la Comuna y del poder de preceptuar sanciones correccionales para las infracciones de las mismas", indudablemente, la Municipalidad de Avellaneda resulta competente para actuar en el modo en que lo ha hecho, labrando las pertinentes actas y exigiendo el cumplimiento de las normas que ha dictado en materias propias de su gobierno."*

[103] Navarrine, S. C.: *"La Imposición De Los Municipios A Las Estaciones De Servicio Ubicadas En Las Autopistas Interjurisdiccionales"*, Publicado en el Periódico Económico Tributario de la Ley nº 163, 1998.

jurisdicción provincial (Bs. As.) la Constitución admite que los municipios pueden cobrar impuestos, la tasa no es un impuesto y transformarla en él es violar el principio de legalidad.".

2. Fallos de otros Tribunales

2.1 TISH

Merece destacarse el fallo dictado por la Cámara Federal de Resistencia en *"Municipalidad de Barranqueras c/ YPF s/ Ejecución"* en abril de 1991[104]. Dicho municipio promovió la ejecución fiscal de la tasa por registros, contralor, inspección, seguridad e higiene correspondientes a los ejercicios 1984/89, la cual se calculaba sobre el volumen bruto de ventas. La Cámara rechazó la ejecución basándose en lo dispuesto por el artículo 57 de la Constitución de la Provincia del Chaco que prohíbe la superposición de gravámenes de la misma fuente. Esta norma, es coincidente con lo restablecido en el artículo 35 del Convenio Multilateral que, si bien permite la aplicación de tasas municipales calculadas sobre los ingresos brutos exceptúa a los entes locales de aplicar este tipo de tasas se controvierten expresas disposiciones constitucionales.

El 15 de diciembre de 1998 la Cámara Federal de Tucumán falló en la acción de inconstitucionalidad de varios tributos municipales iniciada *por Compañía de Circuitos Cerrados S.A. contra la Municipalidad de San Miguel de Tucumán*[105]. Este fallo extrapola los argumentos vertidos por la CSJN en Telefónica c/ Municipalidad de General Pico ya no sólo para el caso de la TOEP sino para el resto de las tasas. En efecto, asimila la actividad de televisión por cable al servicio público de telecomunicaciones el cual debe estar amparado por la cláusula constitucional del comercio. En ese sentido excluye toda ingerencia provincial y/o municipal para regular actividades interjurisdiccionales como la de televisión por cable y por ende excluye las potestades tributarias correspondientes.

Lo distintivo de este fallo es que atribuye al municipio la carga de probar la efectiva prestación del servicio y la relación entre el servicio y el costo del mismo (del voto del Dr. Atim)[106].

El Juzgado Federal de 1° Instancia de San Martín dictó sentencia en los autos *"Gas Natural Ban S.A. c/ Municipalidad de la Matanza s/ acción meramente declarativa"* en fecha 23 de febrero de 2000. En el decisorio en cuestión, se planteó el tema de la confiscatoriedad de la tasa (sobre ingresos brutos), basada en la desproporción entre el monto pagado y el servicio prestado. Sin embargo, dicho argumento fue soslayado por el hecho de que los municipios son autónomos y tiene en ese sentido potestad para establecer sus tributos. El juez citó los fallos "Telefónica c/ Chascomús y Operadora de Estaciones de Servicio c/Municipalidad de Abellaneda de la CSJN.

---

[104] Fallo del 4/4/91 publicado en Impuestos T.. XLI –A Pág. 690.

[105] Comentado por Alberto Spota en La Ley del Noroeste, Año 1993, pág. 303.

[106] Anticipando el Colofón de esta tesina, Spota comenta el fallo aquí analizado diciendo que *"... la jurisdicción y competencia legislativa federal no debiera impedir una adjudicación de los fondos obtenidos con destino no sólo a la Nación sino también a las provincias y a los municipios."*

Sin embargo, según comenta Malvestiti[107] la Cámara Federal de San Martín revocó la sentencia apelada e hizo lugar a la demanda declarando que la liquidación de la tasa por inspección de seguridad e higiene por la Municipalidad de La Matanza respecto de la actora, en tanto se establece sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal conduce a la determinación de un monto ilegítimo por resultar violatorio de los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad. Para así resolver el Tribunal consideró la evaluación de la confiscatoriedad de la tasa supone la apreciación de su adecuación a un grado razonable y prudente de proporcionalidad entre tal monto y el servicio prestado, mas 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 ese sentido se afirmó que *"...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 el pretexto de una prestación personalizada- 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 y de razonabilidad -que incluye la adecuada proporcionalidad- (art. 28, C.N.)."* En el caso analizado, la evaluación de dicha proporcionalidad dio cuenta de la distorsión puesto que se había realizado pocas inspecciones en un lapso prolongado y el costo anual de la tasa era demasiado alto para las tareas realizadas.

Como lo afirma Malvestiti *"Si bien no se logró la declaración de inconstitucionalidad de las tasas que utilizan como base imponible el parámetro "ingresos brutos" -lo cual hubiera constituido un "leading case"-, para el caso concreto traído a colación se logró la convicción en los camaristas acerca de que dicho mecanismo genera un monto ilegítimo violatorio de los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad."*

2.2 TOEP

La Corte Suprema de la Provincia de Tucumán dictó el 16 de septiembre de 1999 sentencia en la causa *"Aconquija Televisora Satelital S.R.L. c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán"*[108], declarando la inconstitucionalidad de las tasas de ocupación y espacios públicos y la de publicidad y propaganda de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán que gravaban a una empresa de televisión por cable con el 10% sobre los ingresos brutos. Para así resolver, receptó los argumentos de la Cámara Federal de esa Provincia de Tucumán en el fallo "Compañía de Circuitos Cerrados S.A." sobre el carácter de servicio sujeto a la jurisdicción nacional que tiene la televisión por cable. A ello agregó lo dispuesto por la Ley Provincial N° 6.511 *que "...dejaba sin efecto en el territorio de la Provincia de Tucumán los impuestos tasas y contribuciones... "que graven directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes, o el uso para servicio del espacio físico, incluido el aéreo""*. Finalmente, consideró que las tasas que gravan la publicidad y propaganda tomando como base los ingresos brutos desvinculan el hecho de la base imponible

[107] Malvestiti, D.: *"Una Aproximación A La Inconstitucionalidad De Tasas Municipales Que Toman Como Base De Calculo 'Ingresos Brutos"* publicado en Impuestos. T. 2000-B, pág. 2.014.
[108] Publicado en La Ley del Noroeste Año 2000, pág. 1.058..

(sobre todo cuando esta vinculación surge en la Ordenanza Tributaria respectiva) y por ende la tasa se convierte en un impuesto sobre los ingresos brutos que no pueden aplicar las municipalidades.

2.3 Otras tasas

En cuanto a la fijación del costo del servicio, merece destacarse un fallo dictado en 1956 por la Cámara de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal, en la causa *"Goñi, Juan c/ Municipalidad de la Capital"*[109]. Así, el Dr. Llambías (uno de los vocales de la Cámara) consideró que no puede medirse el costo de la tasa en función de las cifras que en el presupuesto ocupa la oficina respectiva, en razón de que el servicio lo presa la Municipalidad; *"es decir, que para que el servicio sea prestado es necesario que la Municipalidad exista como tal, con el conjunto de todas las dependencias que lo integran (...), el costo del servicio no es sólo el costo de la dependencia municipal que lo presta; es el costo de esa dependencia más el de una parte proporcional al costo de este servicio calculada en el monto de los gastos generales que determina la existencia misma de la Municipalidad"*. En conclusión se admite la inclusión de costos directos e indirectos de la prestación del servicio para cuantificar la tasa.

En noviembre de 1995 la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires falló en *"Nobleza Piccardo c/ Municipalidad de San Martín"*[110] afirmando que no es necesario que exista proporcionalidad alguna entre el monto de la tasa y el costo del servicio, en atención a que no existe norma constitucional que prevea limitación alguna en el sentido expuesto.

En el fallo *"Tapera Arteche S.C.A. c/ Municipalidad de Magdalena"*[111] la Corte bonaerense analizó la confiscatoriedad de una tasa municipal, cuya declaración de inconstitucionalidad pretendía la actora. En realidad, si bien el planteo apuntaba a la desproporción entre el monto de la tasa y el servicio prestado, la revocación de la misma se basó en la confiscatoriedad probada a través de una pericia contable[112].

En el mismo sentido que "Nobleza Piccardo", la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, dictó el 3 de marzo de 1998, sentencia en *"Molinos Río de la Plata S.A. (ex Tres Cruces S.A.) c/ Municipalidad de Morón"*[113]. En la causa analizada se procuraba la repetición de una tasa por tasa por visado de certificados sanitarios de animales faenados y sus derivados. La Corte bonaerense rechazó la repetición basado en que el municipio, que tiene poder tributario originario para la Corte, puede cobrar esta tasa según la ley orgánica de municipalidades. Asimismo, se desprenden dos argumentos de importancia a saber. En primer lugar no existe una limitación

---

[109] Derecho Fiscal, T. X. Pág. 186..
[110] Comentado por Luna Requena, ob. cit. Pág. 472.
[111] Comentado por Luna Requena ob. cit. Pág. 473.
[112] En efecto, el voto del Dr. Negri consideró que *"...A tal óbice –en mi opinión decisivo- cabe sumar al referido a la cuantía del tributo, toda vez que, como señala el citado funcionario y surge de la pericia efectuada, el monto de la tasa en cuestión no guarda proporción con el costo del servicio y determina la absorción de una parte sustancial de las ganancias razonablemente previstas , es decir en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente resulta confiscatorio afectando el derecho de propiedad y la libertad de trabajar y comerciar invocados por al firma actora"*.
[113] Revista La Ley de Buenos Aires, Año 5 Número 5 de Junio de 1998.

constitucional respecto a la cuantía de la tasa[114]. En segundo término la Corte consideró que la carga de la prueba de la falta de prestación del servicio incumbe al contribuyente[115].

El 12 de febrero de 1998 la Corte de Justicia de la Provincia de Salta dictó sentencia en la causa *"LIAG Argentina S.A.c/ Municipalidad de El Quebrachal"*[116], donde se cuestionó la legalidad de una tasa de la Municipalidad del El Quebrachal sobre las industrias manufactureras. Si bien la Corte reconoció la autonomía municipal sobre la base de lo dispuesto en la Constitución Provincial, y lo dicho por la CSJN en "Telefónica c/ Chascomús", también entendió que los municipios salteños tienen autonomía financiera en la medida que las leyes provinciales así lo dispongan. Consecuentemente negó poder tributario originario a los municipios y consideró que estos sólo pueden establecer tasas y contribuciones especiales[117]. En este sentido, el tributo cuya declaración de inconstitucionalidad perseguía la actora, fue considerado como un impuesto sobre los ingresos brutos que no podía ser aplicado por los municipios, sobre todo a la luz de la ratificación de la Ley de Coparticipación Federal por parte de la Provincia de Salta quien a su vez extendió las obligaciones de dicha ley a los municipios (conf. art. 2 Ley Provincial N° 6.515 de ratificación de la Ley Nacional N° 23.548). A esta circunstancia se agregaba una deficiente descripción del hecho imponible. Consecuentemente, la Corte Provincial declaró la inconstitucionalidad del tributo.

---

[114] El considerando V.1 textualmente dice: *"....no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, ya que mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de las oficinas que lo prestan, debido a que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera (Acuerdos y Sentencias": 1957-IV-542; 1966-II-187; doctr. causas I. 824, "Alicurá"; I. 825, "La Constancia"; I. 1139, "Sanatorio Argentino", sent. 22/XI/83; I. 1243, "Empresa Hípica Argentina S.A.", sent. 6/IX/88; I. 1273, "Torres y Liva S.A.", sent. 18/IV/89; B. 52.173 y B. 51.937, "Empresa Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F.", ambas sents. 28/XI/95, entre otras)."*

[115] En el considerando V.2 se expresó que *"En lo atinente a la falta de prestación del servicio de visado de certificados sanitarios por parte de la demandada, cabe advertir que ello constituye una cuestión que correspondía a la actora dejar demostrada (causas I. 1243 cit.; I. 1297, "Czarnechki", sent. 8/V/90 y sus citas; B. 52.173 y B. 51.937, cit.), carga que no puede reputarse cumplida mediante la referencia al informe de fs. 19 vta. del expte. adm. 4079-19849 y ello debido a que el mismo solo se limita a puntualizar la oportunidad en que el servicio se presta."*

[116] La Ley 1998-D, pág. 859.

[117] En el considerando 14 se expresó que *"...La ley 1349 no sólo no confiere a los municipios la posibilidad de crear un impuesto de la naturaleza del establecido en la ordenanza impugnada, sino que, además, dispone, expresamente, que "Las municipalidades no podrán establecer impuestos directos ni indirectos sobre la producción y frutos del país ni sobre los establecimientos industriales y sus productos, con excepción de los de seguridad, higiene u otros de carácter esencialmente municipal" (art. 85). Vale decir que las municipalidades sólo pueden crear impuestos sobre aquellas materias que, como la seguridad y la higiene, son esencialmente de competencia municipal (conf. art. 170, Constitución Provincial), materia esta última de la que resulta ajena la gabela impugnada. De ello se sigue que el Concejo Deliberante de la Municipalidad de El Quebrachal excedió, con el dictado de la ordenanza 26/95, las competencias tributarias que la Constitución y las leyes de la provincia le confieren a los municipios, en clara violación al principio de legalidad tributaria (arts. 4°, 17, 75, inc. 1° y 2°, 99, inc. 10, Constitución Nacional y 66, 124, inc. 11°, Constitución Provincial), en virtud del cual ninguna carga tributaria puede ser exigida sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones."*

El 9 de septiembre de 1999 el Superior Tribunal de la Provincia de Córdoba, dictó sentencia en *"Banca Nazionale del Lavoro S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto"*[118]. En este fallo se reafirma la autonomía municipal prácticamente al punto de equiparar el municipio a la Provincia que lo contiene y sobre todo basado en el esquema constitucional de la Provincia de Córdoba que sostiene en forma muy amplia la autonomía municipal. En dicha causa, la Banca Nazionale del Lavoro S.A. solicitaba que se deje sin efecto un acto determinativo de oficio de la "Contribución que incide sobre el Comercio, la industria y las Empresas de Servicios", gravamen que se aplica sobre los ingresos brutos del contribuyente incluyendo los obtenidos en fuente extranjera. El Tribunal revocó parcialmente la determinación de oficio pero sentó como criterio que si bien los municipios no pueden ejercer potestad tributaria sobre hechos imponible que no tengan vinculación territorial con el ámbito jurisdiccional del respectivo municipio, la territorialidad queda suficientemente satisfecho en el ámbito especial de desarrollo de la actividad del contribuyente. En este sentido, el tributo se aplicará a la totalidad de ingresos brutos, aún en la parte de estos que provengan de una jurisdicción distinta del Municipio pero que es producto o resultado de una actividad gravada en el municipio. Este criterio daría por tierra lo establecido en el artículo 35 del Convenio Multilateral en cuanto a la porción de ingresos brutos que pueden gravar los municipios en cada Provincia[119].

La Cámara Contencioso Administrativa de Córdoba, 2da. Nominación en los autos *"Pelikan Argentina c. Municipalidad de Córdoba"* [120]con fecha 29 de mayo de 2000, resolvió anular las resoluciones que exigía a la apelante la contribución sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, por inexistencia del sustento territorial al que consideró elemento integrativo del hecho imponible.

Conforme lo comenta Adorno[121], superado por la jurisprudencia mayoritaria, postura que no compartimos, que para la exigibilidad de la tasa basta con la potencialidad de la actividad estatal, resulta acertada la inclusión del sustento territorial como presupuesto integrativo del hecho imponible "tasa". Ello se traduce en la existencia de un lugar con acceso al público, situado dentro de la jurisdicción municipal, donde la actividad estatal sea desarrollada y el obligado sea el efectivamente beneficiado con la prestación del servicio.

El 7 de marzo de 2001, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires dicta un nuevo fallo en materia de tributos municipales, esta vez en la causa *"Amacri S.A. c/ Municipalidad de Ayacucho"*[122]. En este causa, Amacri S.A. solicita la declaración de inconstitucionalidad de una tasa por conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal. Dicha tasa se calcula mediante una alícuota

---

[118] Impuestos T. 2000-A, pág. 132.

[119] Compartimos en este sentido la crítica de Ignacio Varela en "Los derechos del contribuyente frente a las tasas municipales. El caso de la Tasa por Inspección Seguridad e Higiene". Revista Argentina de Derecho Tributario. Universidad Austral La Ley- Buenos Aires 2000. Año 1 N° 1, Pág. 189.

[120] Impuestos, Rev. 19/00, pág. 99.

[121] Adorno, A.: *"Tasa retributiva de servicios. "El sustento territorial" como elemento integrativo del hecho imponible. Necesidad de existencia de un local con acceso al público donde el Fisco preste el servicio gravado".* Impuestos T. 2000-B, pág. 21.

[122] Publicado en Lexco Fiscal.

progresiva sobre la extensión total de los inmuebles de los contribuyentes ubicados en esa Municipalidad. Se cuestiona la confiscatoriedad del tributo aplicado sobre la base que absorbe una parte sustancial de las ganancias de la sociedad, sumado a la falta de prestación del servicio correspondiente a la tasa.

El Procurador entendió que debería acogerse parcialmente la demanda en cuanto a que el sistema progresivo (cabe aclarar que no es un sistema proporcional sino que las alícuotas se incrementan desigualmente), afecta la igualdad de los contribuyentes de la tasa, y asimismo consideró que resulta confiscatorio el tributo por absorber una parte sustancial del capital.

La Corte sin embargo rechazó la demanda manteniendo la línea argumental sostenida en Molinos Río de la Plata S.A. (ex Tres Cruces S.A.) y agregó entre otros argumentos los siguientes: en primer lugar que la tasa aplicada no deja de ser tal para transformarse en un impuesto toda vez que el hecho imponible es la prestación de un servicio estatal de interés público. Adicionalmente, admite que las tasas puedan tener en cuenta el principio de capacidad contributiva para la determinación del monto a pagar[123]. En estos términos, no considera aplicable la doctrina sobre la necesaria proporcionalidad entre la tasa y el costo del servicio"efectivo o potencial" a ser prestado por el Estado municipal. De esta consideración se desprende la posición de la Corte respecto a que no es necesaria la prestación efectiva de un servicio para dar lugar al cobro de la tasa. Luego afirma el Tribunal que la progresividad de la tasa no afecta la garantía de igualdad puesto que no se exige una igualdad aritmética para respetar dicha garantía.

Luego analiza la confiscatoriedad de la tasa en función de las pericias aportadas por el contribuyente respecto a que la tasa absorbe una porción importante de su renta. Sobre el particular la Corte consideró que si bien el monto absorbido es alto, esto debe compensarse con el beneficio de tener los caminos pavimentados, beneficio que lograría cancelando esta tasa[124]. Sin embargo, a la hora de expedirse sobre la prestación del servicio, la Corte entendió que dicha prestación debía ser probada por el contribuyente.

---

[123] Cabe destacar el considerando 3 que dice: *"En este orden de ideas, el Tribunal ha sostenido en numerosos precedentes que no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, ya que mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de la oficina que lo presta, ya que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera".*

[124] La segunda parte del considerando 5. dice: *"...las impugnaciones basadas en la cuantía del gravamen sólo deben acogerse en caso de que se demuestre que en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente, resulta prohibitivo, destructivo o confiscatorio (causa I. 1183, "Nida S.A.", sent. del 31/5/1988 y las allí citadas). Sentado lo que antecede, estimo que la accionante no acredita ninguno de estos extremos, toda vez que se limita a señalar la incidencia de la tasa vial sobre la producción de la explotación rural pues, si bien el porcentaje que en orden a la actividad agronómica suministra el informe pericial a fs. 126/130 puede estimarse alto, juzgo que ello de por sí no revela el límite que traspuesto convertiría el gravamen en confiscatorio. Ello así porque a fin de determinar tal cosa, debe evaluarse si la correspondencia entre el perjuicio irrogado -a consecuencia de la tributación- y el beneficio que se obtiene por ese mismo concepto, para poder así concluir si las pautas fijadas para establecer el monto del tributo -en el caso, una tasa por conservación de calles y caminos rurales- determinan la absorción de una porción sustancial de la renta de la propiedad, y a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble considerando asimismo la productividad posible del bien (conc. causas I. 1297 y B. 50.259 citadas)."*

VI. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LAS TASAS EN LA ACTUALIDAD

Hasta aquí hemos descripto el régimen tributario municipal a la luz de la doctrina y la jurisprudencia, conforme se viene desarrollando en la República Argentina en general y en la Provincia de Mendoza en particular, dando cuenta solamente de los puntos que resultan problemáticos en cuanto al a distribución de potestades tributarias y a la situación de los contribuyentes frente a la existencia de los tributos municipales.

Sobre la base de la jurisprudencia analizada en el Capítulo precedente, en el presente capítulo nos adentramos de lleno en la problemática que pretende analizar esta tesina, analizando y esbozando conclusiones sobre los aspectos controvertidos que presentan en la actualidad las tasas municipales.

1. Hecho imponible de la tasa

Más allá de las diferencias doctrinarias sobre el particular, podemos concluir en forma preliminar que una tasa para ser tal debe estar vinculada con la prestación de un servicio divisible, de lo contrario se trataría de un impuesto[125].

Es decir que prácticamente no hay discusión respecto a que el hecho imponible de la tasa consiste en la prestación de un servicio por parte del Estado Municipal, más allá que el servicio en cuestión esté o no en pugna con otro servicio prestado por el Estado Nacional o Provincial en virtud de jurisdicciones específicas (electricidad, radiodifusión, telecomunicaciones, etc.). Aquellas tasas que no contienen la descripción del servicio estatal a prestar, no deben ser consideradas tasas sino otro tipo de tributo. Lo que aún sigue en discusión es si el servicio debe ser prestado en forma efectiva o potencial. Sobre el particular hemos analizado en el Capítulo V. que la Corte Nacional considera que el servicio debe ser prestado en forma efectiva; en tanto que la Corte bonaerense considera suficiente la prestación potencial del mismo. Como se verá en el Capítulo siguiente la Corte Mendocina adhiere a la postura del a Corte Nacional en este aspecto.

Nosotros nos inclinamos por la posición de las Cortes Nacional y Mendocina por dos razones. En primer lugar porque, más allá de las diferencias doctrinarias que cualquier autor pueda tener, dicho Tribunal es el último intérprete de la Constitución y de las normas dictadas en consecuencia. Es decir que en la medida que la cuestión federal esté correctamente planteada, el contribuyente arriba en el litigio en cuestión a la Corte Nacional y obtendrá como resolución la validez o invalidez de la tasa en la medida que

[125] De hecho, la jurisprudencia que ha tratado el tema de tasas a nivel nacional, ha realizado esta distinción en varias oportunidades. Así, una de lo límites fue señalado últimamente en el fallo del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 11, dictado el 2 /08/02 en los autos "Defensor del Pueblo de la Nación c/ M.E. y otro sobre la naturaleza impositiva de la Tasa sobre el Gasoil. (ver comentario de Enrique Suárez en el Suplemento de Jurisprudencia de Derecho Administrativo de la Ley del 12 de mayo de 2003. Asimismo, el fallo más contundente sobre la materia es Compañía Química SA. C/ municipalidad de la Ciudad de Tucumán" dictado por la CSJN el 5/9/89 (ED, T. 135, pág. 742).

el servicio sea prestado efectivamente. En este sentido, la prueba de la prestación efectiva del servicio deberá quedar a cargo del estado municipal.

En segundo término, la posición de la Corte se basa verdaderamente en la estructura del tributo. En efecto, si en el caso de la mayoría de los impuestos[126] la generación efectiva del hecho imponible por parte del contribuyente (generación de ganancias, realización de consumos o tenencia del patrimonio) da lugar a una obligación tributaria; en el caso de las tasas la situación debe ser idéntica por tratarse también de un tributo. Sólo la efectiva prestación de un servicio de interés público, puede dar lugar a que el sujeto pasivo esté obligado al pago de la tasa. De lo contrario, se estaría aplicando la tasa porque el contribuyente tiene capacidad contributiva y entonces dejaría de ser una tasa para transformarse en un impuesto.

2. Determinación de la base imponible

La segunda problemática de las tasas que analizaremos en profundidad en este Capítulo tiene que ver con la graduación de la tasa y en definitiva con la confiscatoriedad de la misma.

Sobre el particular pueden distinguirse tres posiciones a saber: (i) una considera que la tasa debe graduársela conforme a la ventaja que el obligado obtiene por el servicio prestado, aunque en ciertos casos podría graduársela por el costo del servicio[127]. (ii) otro criterio entiende que debe graduarse por el costo del servicio en relación con cada contribuyente, que se sintetiza en la equivalencia del costo-importe de la tasa; y (iii) la última posición ha tenido en cuenta la introducción del elemento capacidad contributiva de los contribuyentes para fijar el límite mínimo y máximo de la tasa.

Toda vez que la posición (i) ha sido descartada sobre la base que las tasas retribuyen servicios de interés público y que tienen un carácter coactivo, trataremos las posiciones señaladas en (ii) y (iii).

2.1 Cuantificación de la obligación tributaria en función de la capacidad contributiva

Así, del análisis de la jurisprudencia del Capítulo precedente surge que, desde 1956, el elemento capacidad contributiva es una parte constitutiva de la estructura de las tasas. El punto a dilucidar aquí hasta dónde este elemento incide en la creación y determinación de una tasa de manera tal de no convertirse en un impuesto. Esta discusión es esencial por dos razones. En la Provincia de Mendoza, la discusión es particularmente esencial, puesto que, como fue analizado, los municipios sólo pueden aplicar tasas retributivas de servicios y tienen expresamente vedada la aplicación de impuestos. Por ello, resulta absolutamente relevante la determinación de la naturaleza jurídica de las tasas (conforme fuera analizado en el Capítulo IV. de la presente) introduciendo el elemento de la capacidad contributiva.

---

[126] Decimos la "mayoría" de los impuestos, porque en el impuesto a la ganancia mínima presunta teóricamente se grava la presunción de ganancia por parte de un contribuyente. Sin embargo, aún en dicho tributo la obligación tributaria se genera y determina sobre la base de la posesión efectiva de activos por parte de los sujetos pasivos indicados en la Ley.

[127] García Vizcaíno, ob. Cit. Pág. 109 engloba en esta posición a Laferrière y Waline y a Van Houtte).

La segunda razón es que si la capacidad contributiva pasa a ser determinante en la estructuración de una tasa retributiva de un servicio efectivamente prestado, y que por lo tanto sigue siendo tasa, surge el problema de la confiscatoriedad de la tasa como tributo.

En el sentido expuesto, corresponde remitirse al análisis de García Etchegoyen[128] quien analiza el principio de capacidad contributiva como límite inferior y superior de la tasa. Así, el citado autor dice que el principio de contraprestación que distinguía a las tasas de los demás tributos ha quedado soslayado por la doctrina y jurisprudencia. Así, "... la tasa, como especie del género tributo, destinada a contribuir al sostenimiento de los gasto públicos y no a retribuir a través de una contraprestación del particular los servicios prestados por la Administración, participa de los principios que informan los tributos como género, entre ellos la capacidad contributiva"[129] De hecho toda vez que no es necesario que el servicio prestado por el Estado reporte beneficios al contribuyente, sino que sea de interés público, el elemento capacidad contributiva puede introducirse perfectamente en esta especie tributaria.

A partir de allí, García Etchegoyen entiende que *"...el punto esencial en materia de tasas y capacidad contributiva no es la aplicación o no del principio a esta especie de ingresos, sino la forma en que debe realizarse dicha aplicación."*. Por lo tanto no existe duda para el autor que el principio de capacidad contributiva propio del género tributario informará la especie tasa en su variante global; o sea, no se erigirá en fundamento de la tasa, pero tampoco podrá ser desconocido por el legislador en materia tributaria.

En cuanto a la operatividad del principio citado, expresó *"...el principio de capacidad contributiva operará en las tasas a través de la exención como límites, en aquellos casos en que el sujeto que ha verificado el hecho imponible se encuentre por debajo del mínimo de existencia, o sea, que carezca de capacidad contributiva"*[130]. Y en sentido inverso, lo que genera mayor divergencia es la resolución de *"... la posibilidad de aplicar el principio de capacidad contributiva para aumentar el monto de las tasas de los que tienen mayor aptitud para contribuir a los gastos públicos, cubriendo la porción de servicios exentos por carencia de capacidad económica de las personas limitadas contribuir"*.

Sin perjuicio de lo expuesto, García Etchegoyen no se separa totalmente del coste del servicio prestado por el estado toda vez que admite que sigue siendo usado por la doctrina como por la jurisprudencia. De esta forma concluye *"Que en materia tributaria no opere el sinalagma típico de las relaciones de cambio nos ha hecho descartar una estricta relación entre el costo del servicio y el monto de la tasa; pero el monto de la tasa debe tener alguna relación con su hecho imponible. Y dicha relación no es la renta, el capital, ni los gastos del sujeto obligado a los que no va dirigido el tributo*

---

[128] García Etchegoyen, M.: *"Operatividad del principio de capacidad contributiva en tasas"*. Revista Argentina de Derecho Tributario de la Universidad Austral. Ed. La Ley, Buenos Aires Año 2002, Número I, pág. 157.
[129] García Etchegoyen, ob. cit. Pág. 159.
[130] García Etchegoyen, ob. cit. Pág. 165.

tasa"[131]. Así el costo del servicio pasa a ser una característica propia de la especie tasa en tanto que la capacidad contributiva informa la especie como criterio de justicia del género tributario.

Sobre la base de lo expuesto, el autor concluye en cuanto al límite superior de la tasa que *"... para impugnar una tasa por confiscatoria tendremos que determinar si el monto de la misma es proporcionado al elemento objetivo del hecho imponible, y para ello deberán tenerse en cuenta los siguientes parámetros: 1. que la relación entre la prestación del servicio y el monto de la tasa no es sinalagmática, 2. que la capacidad contributiva global del sujeto informa la tasa como tributo, y 3. que el monto de la tasa no debe establecerse conforme a la ventaja o beneficio que, en teoría, el particular recibe de la prestación del servicio."*[132]

2.2 Cuantificación de la obligación tributaria en función del costo del servicio

Luna Requena en cambio, sostiene la tesis que va en línea con la doctrina tradicional en materia de tasas y que *"...postula que las tasas deben recaudar únicamente el costo del servicio particular a que se refieren.....cuando la base imponible de la tasa atrapa la capacidad contributiva de los contribuyentes, acaba desquiciando la tasa como tal, que queda desnaturalizada y transformada en impuesto"*[133] Este autor denuncia que *"...el tributo tasa ha sido tan relativizado que parecería que su naturaleza jurídica hubiera sido reducida a polvo. Así, en la actualidad en Argentina existen municipios que-estando vedados de ampliar impuestos análogos al impuesto sobre los ingresos brutos-cobran tributos bajo el nomen juris de tasa o contribución, incluyen servicios generales en su hecho imponible y reflejan el principio de capacidad contributiva en la base imponible*[134]*. Sin embargo, recurriendo a argumentaciones alambicadas o simples, se persiste en denominarla tasas y en afirmar que no son impuestos, como si la naturaleza jurídica objetiva de los institutos dependiera de la denominación que el legislador local arbitrariamente le asigne, según sus luces y voluntad subjetivas."*[135].

Para sostener su tesis el autor expone dos razones. En primer lugar, sostiene que toda vez que en el hecho imponible de la tasa se describe un servicio público divisible *"no existe en el hecho imponible de la tasa ningún rastro de capacidad contributiva, como sucede en el impuesto"*[136]. En segundo término *"...debe decirse que la capacidad contributiva no puede ser tomada en cuenta para retribuir una tasa, sencillamente porque no existe conexión substancial ni necesaria entre el costo del servicio previsto en el hecho imponible de la misma, y las rentas o el patrimonio de los contribuyentes. Pretender que los costos de un servicio público han de coincidir con los índices de capacidad contributiva de los administrados..."* no se condice con la realidad de las cosas.

---

[131] García Etchegoyen, ob. cit. Pág. 170.
[132] García Etchegoyen. Ob. cit. Pág. 170.
[133] Luna Requena, A.: *"Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las Tasas"*. Revista Argentina de Derecho Tributario de la Universidad Austral. La Ley año 2002, número 2, pág. 451.
[134] El autor se refiere al tributo que recaudan algunos municipios argentinos usualmente denominados "tasa o contribución que incide sobre la industria, comercio y actividades afines".
[135] Luna Requena, ob.cit. pág. 456.
[136] Luna Requena, ob. cit. Pág. 458.

Si bien Luna Requena admite que la capacidad contributiva informa al género tributo entiende que su preponderancia es distinta en el impuesto y en la tasa. Así para la tasa, dicho principio debe ser tenido en cuenta par eximir de pagar a quien carece de capacidad contributiva, fijando el límite mínimo de dicho tributo. Peor el límite máximo del monto de la tasa debe ser el costo del servicio divisible retribuido. El citado autor estima que si bien *"...la tarea de cuantificar el costo de un servicio público es harto compleja,....los municipios suelen invocar es complejidad para evitar el esfuerzo de realizarla y para justificar la aplicación del principio de capacidad contributiva, que esencialmente les permite ingresar sumas substancialmente mayores que las necesarias para proveer al servicio."*[137] Esta complejidad no es mucho mayor a la de los servicios retribuidos por precios públicos, cuya única diferencia es el carácter coactivo o voluntario de la demanda. Luego el autor critica la postura de García Etchegoyen en cuanto considera que vincular el monto de la tasa al costo del servicio supone establecer una relación sinalagmática entre el Estado y el contribuyente que nada tiene que ver con el carácter coactivo de la tasa. Para Luna Requena este carácter sinalagmático no obsta a la existencia de la tasa como tal puesto que ello no supone que l tasa sea una prestación espontánea o voluntaria toda vez que la obligación tributaria surge por imperio de una norma.

Finalmente, y en atención a que la doctrina y la jurisprudencia postulan que el criterio de razonabilidad en la introducción del principio de capacidad contributiva, el costo del servicio y el monto de la tasa, Luna Requena considera que no es razonable ni racional vincular la capacidad contributiva de un sujeto con el coste del servicio pues no existe relación alguna de equivalencia. Si bien el criterio de razonabilidad permite corregir situaciones de distorsión manifiestas, el autor considera este criterio endeble pues descansa en las dotes subjetivas del juzgado. Para Luna Requena, *"el mejor modo de garantizar que la realidad de las cosas y el Derecho no sean violentadas y que impere la razón por encima de las personas, es desechando ab initio en forma contundente toda pretensión de aplicar el principio de capacidad contributiva a las tasas"*[138].

3. Conclusión del debate del presente Capítulo

Del análisis de ambas posiciones y de la jurisprudencia sintetizada en el Capítulo anterior surge que los tribunales aluden a que no puede establecerse una estricta y matemática relación entre el quantum de la tasa y el costo del servicio a prestar sino que debe existir una "razonable", "prudente y razonable" o "razonable y discreta2 proporcionalidad entre ambos términos. El tema es que, como lo plantean Luna Requena y Giuliani Fonrouge, este control de razonabilidad variará según la subjetividad de cada juzgador. De hecho el control de razonabilidad es lo que permitió la introducción de la capacidad contributiva del sujeto que recibe el servicio para medir el monto de la tasa a pagar. Y a partir de esta modificación, en realidad se termina concluyendo que el límite máximo de una tasa será fijado por la confiscatoriedad de la misma. Es decir que la "razonable y discreta" proporción entre tasa y servicio será razonable y discreta sino es confiscatoria para el contribuyente.

---

[137] Luna Requena, ob. cit. Pág. 460.
[138] Luna Requena, ob. cit. Pág. 466.

En conclusión entendemos que si bien puede ser dejado de lado el criterio conforme al cual únicamente debe considerarse a los fines de la cuantificación de la tasa el costo efectivo prestado por el Municipio, ello no habilita a prescindir definitivamente del costo del servicio por cuanto la aplicación lisa y llana del criterio de imposición sobre los ingresos del sujeto pasivo de la tasa puede conducir a situaciones verdaderamente confiscatorias.

De hecho la confiscatoriedad de una tasa debería medirse desde tres parámetros, a saber: en primer término se sugiere la utilización del parámetro indicados tradicionalmente por la jurisprudencia, es decir medir la tasa en relación con los costos directos (e indirectos en la medida que fueren aplicables) del servicio prestado por el municipio. En segundo término, la confiscatoriedad debe ser analizada desde los parámetros clásicos establecidos por la Corte Suprema para los impuestos, esto es, si la tasa cercena una parte importante de renta o el capital del contribuyente. Este análisis debe efectuarse en forma similar a los tributos en atención a la introducción del elemento capacidad contributiva en las tasas.

Finalmente, y conforme se analizará en la conclusión, debe analizarse la confiscatoriedad de una tasa en términos de confiscatoriedad global, esto es en relación con la carga tributaria total (tributos nacionales, provinciales y municipales) que soporta el contribuyente.

A lo antedicho se agrega como elemento esencial de la tasa que esta se vincule con un local o espacio físico donde el contribuyente preste sus actividades.

4. Multilateralización de la tasa

Otro de los problemas que también se presenta en materia de tasas municipales es el fenómeno de la multilateralización de la tasa.

En efecto, como lo afirma Bello: "*existen muchos municipios que en abierta contradicción con las disposiciones de los convenios multilaterales, dictan ordenanzas impositivas municipales gravando con el "derecho de inspección" todos los ingresos brutos del contribuyente, y otras que aunque tratan de adaptar sus disposiciones comunales a la norma del convenio multilateral, en la práctica pretenden lo mismo, con el agravante que todas, con el objeto de simplificar el procedimiento, arbitrariamente toman como monto imponible al mismo que se encuentra sujeto al pago del impuesto a las actividades lucrativas provinciales*".[139]. Así sucede que se obliga a pagar a un contribuyente que tiene el local en un municipio, la tasa de otro municipio en el cual realizó ventas y obtuvo ingresos tributos, pero no recibió el servicio de inspección prestado por el segundo municipio por la sencilla razón de que carece de local en el ejido municipal. Sin embargo, se le obliga a cancelar la tasa del municipio donde tiene el local, por los ingresos brutos obtenidos en otros municipios más la tasa del municipio de origen de dichos ingresos brutos aunque carezca de sede. Esto genera una múltiple imposición de tributos municipales y que se suma a la múltiple imposición existente con el impuesto sobre los ingresos brutos.

[139] Bello, C.: *"La "tasa de inspección" en las municipalidades de la Provincia de Buenos Aires"*. Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002. La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 241.

Lo cierto es que el artículo 35 del Convenio Multilateral es claro en cuanto a la atribución de los ingresos brutos de los municipios de distintas Provincias, pero nada dice respecto a la forma de multilateralizar los ingresos brutos de los municipios de una misma Provincia.

En este aspecto, entendemos que cada Provincia debería promover la firma de un Convenio Multilateral entre los municipios de su jurisdicción para definir esta situación.

5. Vías a disposición del ciudadano para la defensa y planteo de cuestiones controvertidas. Aplicabilidad y practicidad.

La jurisprudencia analizada da cuenta que existen cuatro tipos de impugnación de tasas municipales por parte de los contribuyentes, dos iniciados por el contribuyente y dos por el Organismo Recaudador. Dichos tipos determinan a su vez la amplitud de discusión a nivel administrativo y/o judicial.

Dentro de las vías que inicia la Administración, se encuentra el procedimiento determinativo de oficio de la tasa municipal donde el contribuyente puede debatir la procedencia y cuantía de la misma. Toda vez que el órgano administrativo no puede declarar la inconstitucionalidad de una tasa municipal, generalmente el cuestionamiento de la misma queda para la etapa de revisión judicial del acto administrativo (que en algunos casos puede llegar a la Corte Nacional).

La otra vía inicia por el Organismo Recaudador es el juicio de apremio o ejecución fiscal. En este caso se trata de un ámbito acotado de discusión, toda vez que el tributo objeto del apremio ya constituye una deuda líquida y exigible, por lo tanto son escasas las excepciones que pueden interponerse contra el apremio (pago, prescripción, espera documentada, inhabilidad de título y en algunos casos, incompetencia, cosa juzgada y/o litispendencia). Sin embargo, a través de la excepción de inhabilidad de título se ha ido abriendo la posibilidad de discutir la constitucionalidad del tributo ejecutado en el entendimiento que el mismo sería inexistente y por ende inhábil el título que sirve de base al apremio respectivo.

Entre los procedimientos iniciados por el contribuyente se destaca en primer término la repetición de la tasa municipal cuestionando la validez de la tasa y por lo tanto entiende que el pago del tributo fue realizado sin causa generando un enriquecimiento al Fisco. Por las mismas razones que las expuestas en el párrafo precedente, este procedimiento no suele tener éxito a nivel administrativo y se resuelve definitivamente con la revisión judicial del acto administrativo de denegatoria de la repetición del tributo.

El otro procedimiento iniciado por el contribuyente que dio lugar a la jurisprudencia más enjundiosa de los tribunales de más alta jerarquía en la República, es la acción declarativa de inconstitucionalidad de la Tasa. A nivel nacional, y en la medida que la competencia federal así lo permita, se inicia dicha acción en el marco del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. En el ámbito de la Provincia de Mendoza, el contribuyente mendocino impugna las tasas municipales mediante esta

acción ante la Suprema Corte de la Provincia mediante el procedimiento regulado en el Código Procesal Civil de la Provincia.

VII. TASAS TÍPICAS QUE IMPONEN LOS MUNICIPIOS DE LA PROVINCIA DE MENDOZA. CARACTERÍSTICAS. ANÁLISIS A LA LUZ DE LA DEFINICIÓN ADOPTADA EN EL CAPITULO IV.

La Provincia de Mendoza cuenta con 18 municipalidades que tienen el nombre de Departamentos. Estos Departamentos (por orden alfabético son):

Capital	General Alvear	Godoy Cruz
Guaymallén	Junín	La Paz
Las Heras	Lavalle	Luján de Cuyo
Maipú	Malargüe	Rivadavia
San Carlos	San Martín	San Rafael
Santa Rosa	Tunuyán	Tupungato

En general, los tributos aplicados por los municipios mendocinos son los señalados en el artículo 113 en la Ley Provincial Orgánica de Municipalidades citadas y pueden distribuirse en:

- aquellos tributos que gravan la ocupación o uso de algún espacio público (incisos 2, 3, 4, 8, 14)
- aquellos que gravan la prestación de un servicio realizado por la municipalidad (incisos 5, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27).
- aquellos que gravan la permisión por parte del municipio para la realización de una actividad específica (juegos inciso 24).

Desde el punto de vista poblacional y económico los Departamentos más importantes de la Provincia son el Departamento Capital y San Rafael. La Ordenanzas Municipales dictadas por dichos Departamentos han sido prácticamente copiadas en su totalidad por los restantes municipios mendocinos. De hecho, la mayoría de los fallos judiciales dictados por la Suprema Corte de la Provincia de Mendoza y que se analizaran en el presente, han tenido como parte involucrada a estos dos municipios.

En atención a lo expuesto y a los fines de analizar la problemática de las tasas municipales en la Provincia de Mendoza, es que analizaremos las Ordenanzas Municipales de la Ciudad de Mendoza (Departamento Capital) y del Departamento de San Rafael.

1. Departamento Capital

La Ordenanza Tributaria de este Municipio es la N° 10.226/77 que se denomina Código Tributario Municipal y con modificaciones subsiste en la actualidad. Dicha ordenanza fue aprobada por el Decreto 2.322 del Poder Ejecutivo Provincia[140]l. Se encuentra dividida en dos Libros a saber: el Primero es la parte general que contiene los institutos principales del derecho tributario local y el segundo es el que regula los tributos locales.

[140] B.O. de la Provincia del 1/9/77.

Dicha ordenanza es complementada anualmente por la Ordenanza Tarifaria que establece la forma de determinar los distintos tributos previstos en el Libro II del Código Tributario Municipal.

Siguiendo la clasificación de tributos señalada en este capítulo en función de la Ley Provincial Orgánica de Municipalidades, la Municipalidad de Mendoza aplica los siguientes gravámenes:

1.1 Tributos que gravan la ocupación o uso de algún espacio público

- derecho de publicidad y propaganda (art. 221 y ss.)
- derecho de uso de quiscos, locales, puestos y mercados en general (art. 232 y ss).
- Derecho por ocupación o utilización de espacios de dominio público (art. 251 y ss.)
- Derecho de cementerios (art. 256 y ss.)

1.2 Tributos que gravan la prestación de un servicio realizado por la municipalidad

- servicios a la propiedad raíz (art. 104 y ss.) que comprende los servicios de alumbrado barrido, limpieza, conservación de calles, incluyendo también, agua y cloacas.
- Derecho de inspección y habilitación de instalaciones eléctricas, mecánicas y electromagnéticas (art. 135 y ss.).
- Derecho de inspección y control de seguridad e higiene de comercios, industrias y actividades civiles (art. 143 y ss.)
- Derecho de edificación y obras en general (art. 193 y ss) que comprende la revisión de los planos y la inspección de la construcción.
- Tasa por servicios de protección sanitaria (arts. 212 y ss.) que incluye servicios de revisión médica, limpieza de animales muertos, etc.).
- Tasa por inspección sanitaria e higiene (art. 246 y ss).
- Tasa por actuaciones administrativas (arts. 271 y ss).
- Derecho de control de pesas y medidas (arts. 276 y ss.)

1.3 Tributos que gravan la permisión por parte del municipio para la realización de una actividad específica

- derecho de inspección y control de seguridad, higiene y moralidad de espectáculos públicos (art. 178 y ss.).
- Número de rifas y licencias (arts. 281 y ss).

Del análisis del Código Tributario Municipal y de la Ordenanza Tributaria de la Ciudad de Mendoza surgen las siguientes consideraciones a la luz de los capítulos desarrollados hasta aquí.

La estructura general de la fijación del monto delas tasas es mediante la llamada Unidad Tributaria Municipal (UTM) que en el caso del año 2001 se fijó en 13 centavos de peso. Así, casi todas las tasas contienen montos fijos expresados en cantidades tributarias según la categoría de contribuyente o negocio o inmueble en cuestión.

Sin embargo existen algunos derechos que fijan su monto mediante la aplicación de alícuotas sobre los ingresos brutos o el valor de una entrada. En general se trata de los tributos que gravan la permisión por parte del municipio para la realización de una actividad específica. Por lo tanto, vuelve aquí la problemática si este tipo de tasa (que en algunos casos llega al 5% de los ingresos brutos del contribuyente que realiza la actividad permitida por el Estado) se corresponde con el servicio de inspección y control de dicha actividad por parte del municipio. Considerando que la alícuota general del impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Mendoza es del 3%, pareciera que la alícuota del 5% señalada es al menos alta.

La tasa de inspección de edificación de obras en general y el derecho de ocupación de espacios públicos se calculan en función de las UTM por metro lineal o cuadrado cubierto en cada caso. Esta variabilidad da cuenta de la introducción del elemento capacidad contributiva en la determinación del monto de los derechos. En efecto, cuando más espacio público se ocupa o bien cuanto más importante es la obra, mayor será el tributo a pagar. El problema aquí es que los rangos máximos de cada derecho (en especial el fijado para la tasa de inspección de edificación de obras en general) puede arrojar como resultado un monto bastante alto en relación al servicio de revisión de planos que más allá de las medidas involucradas, tiene un costo fijo municipal similar para todo tipo de planos.

En cuanto al derecho por ocupación de espacios públicos, ha existido jurisprudencia sobre el particular (que analizaremos en el punto 3 de este Capítulo) en cuanto a la afectación de actividades sujetas a jurisdicción nacional.

La variabilidad en la liquidación de los tributos municipales aparece también en las tasas por servicios a la propiedad raíz, donde se categorizan los inmuebles en función de las calidades de sus materiales, sus componentes y la superficie ocupada. Esta variabilidad da cuenta nuevamente de la inclusión de la capacidad contributiva en la determinación del tributo. Llama la atención el hecho imponible abierto que aparece en la tasa por servicios a la propiedad raíz ya que incluye "cualquier servicio de carácter general no gravado con otra contribución". Esto supone una inseguridad jurídica importante puesto que el hecho imponible carece de certeza y además alude a un servicio general que no sería divisible, característica propia de los servicios retribuidos por tasas.

Finalmente, llamamos la atención sobre la cantidad de derechos de inspección que prestan servicios relacionados con la higiene del municipio. Estimamos que sería más aconsejable agrupar estas tasa en una sola fijando un hecho imponible abarcativo de este tipo de servicios.

2. Departamento San Rafael

El Código Tributario Municipal fue aprobado por la Ordenanza 02/77. En términos generales, los gravámenes aplicados por este Municipio son similares a los establecidos en el Departamento Capital. De todos modos, se destaca que las tasas por servicios de

inspección, seguridad e higiene están concentradas en un solo tributo, lo que da mayor seguridad jurídica que en el Municipio de la Ciudad de Mendoza.

Así, manteniendo la clasificación, sugerida en el presente Capítulo, las tasa que aplica el Departamento de San Rafael son las siguientes:

2.1 Tributos que gravan la ocupación o uso de algún espacio público

- Derecho de cementerios.
- Alquiler de maquinarias de la municipalidad.
- Derecho por ocupación o utilización de espacios de dominio público.
- Derechos por uso de centros deportivos municipales para realizar espectáculos.

2.2 Tributos que gravan la prestación de un servicio realizado por la municipalidad

- servicios a la propiedad raíz que comprende los servicios de alumbrado barrido, limpieza, conservación de calles.
- Tasa por servicios de saneamiento ambiental e higiene (abarca el control de sanidad de cloacas, pozos sépticos, desratización y desinfección, control de gases.
- Tasa de inspección, seguridad e higiene en comercio, industria y actividades civiles.
- Tasa por actuaciones administrativas.
- Derecho de edificación y obras en general que comprende la revisión de los planos y la inspección de la construcción.
- Derecho de inspección y habilitación de instalaciones eléctricas.
- Servicios de inspección de publicidad y propaganda comercial.
- Servicio de inspección de vendedores ambulantes.

2.3 Tributos que gravan la permisión por parte del municipio para la realización de una actividad específica

- derecho de inspección y control de seguridad, higiene y moralidad de espectáculos públicos.

Del análisis de las normas tributarias del Departamento de San Rafael se derivan las siguientes consideraciones:

En la mayoría de los tributos se determina un monto fijo en pesos a pagar en forma mensual o anual; o bien una unidad en pesos que multiplicadas por coeficientes de valuación de inmuebles, metros cúbicos, cuadrados o lineales arroja el monto a pagar por una tasa determinada.

Al igual que en la Municipalidad de Mendoza, aparece la misma problemática respecto de algunos derechos que fijan su monto mediante la aplicación de alícuotas sobre los ingresos brutos o el valor de una entrada. Estos derechos gravan la llamada ocupación diferencial de espacios públicos por tendidos de cables o redes de cañerías en el ejido

municipal. En el punto siguiente, se observará la opinión de la jurisprudencia local respecto de este tipo de tributos.

Finalmente, cabe llamar la atención sobre algunas tasa que aparentemente tienen montos mínimos razonables, pero que, cuando se aplican los índices de cálculo previstos en la Ordenanza Tarifaria, arrojan sumas exorbitantes en relación al servicio que dice prestarse en la norma citada (por ejemplo el caso de la tasa de inspección aplicable a la categoría 1 de comercios ubicados en zona céntrica del Municipio.

3. Jurisprudencia de la Corte mendocina sobre tasas municipales

La Suprema Corte de Justicia de Mendoza se encuentra dividida en dos Salas, las cuales se han expedido en materia de tributos municipales en varias oportunidades. Existe una divergencia interpretativa entre lo considerado por la Sala II, la cual tiene una posición similar a la Corte Federal y la Sala I que reafirma la tesis de autonomía municipal prácticamente a ultranza.

Así, desde el restablecimiento del orden constitucional en 1983, la Sala II dictó el 23 de agosto d e1988 el fallo en la causa N° 43.161 caratulada *"Obras Sanitarias de Mendoza c/ Municipalidad de San Rafael s/ acc. de inconstitucionalidad"*[141]. En dicha causa se perseguía la declaración de inconstitucionalidad de la Ordenanza de 1985 que establecía un derecho municipal por ocupación dela vía pública con caños y otras instalaciones con un determinado monto anual por metro de cañería.

Si bien la Sala II consideró que la municipalidad tenía potestad para fijar este tipo de tributos, a pesar de que en Mendoza, las municipalidades revestían el carácter de descentralizaciones administrativas según la Constitución Provincial de 1916, consideró que el tributo era inconstitucional puesto que la prestación del servicio municipal para la ocupación del espacio público se había realizado con motivo de la instalación de la red de cañerías. Luego, en los ejercicios siguientes, en realidad existió un servicio de otro tipo (inspección, rotura de veredas, etc.) que era retribuido por otra tasa municipal. Así el Superior Tribunal Provincial consideró que *"El derecho de ocupación del dominio público municipal es legítimo en su aplicación, cuando se impone ab initio y por única vez, como una indemnización tarifada por la constitución de una servidumbre administrativa. En cambio, aparece a mi juicio como excesivo el poder tributario municipal, cuando a más de 20 años de celebrarse los convenios para luego construir las redes cloacales de agua potable, aparezca en 1985 un derecho anual por la ocupación de la vía pública, sin que aparezca la contraprestación de un servicio municipal como contrapartida. En efecto, de acuerdo con la clásica distinción entre tasa e impuesto, el gravamen cuestionado, ante la existencia de una contraprestación municipal anual y divisible, configura a mi juicio un gravamen del segundo tipo y entonces este aparece en clara violación al artículo 199 inciso 6 de la Constitución de la Provincia*[142]".

[141] Fallo no publicado. Poseemos copia del expediente.

[142] Como fuera explicado en el Capítulo III. dicha norma prevé que las municipalidades no podrán crear impuestos de ninguna naturaleza.

Luego, el 14 de agosto de 1997, la misma Sala II dictó sentencia en *"Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Mendoza s/ Acción Procesal Administrativa"*[143] (Expte. 57.091). En este caso se pretendía la impugnación de una acto administrativo de determinación del derecho de ocupación de espacios públicos fijado por la Municipalidad de la Capital sobre el cableado, caños demás instalaciones de Telefónica de Argentina S.A. En forma indirecta se impugnó la inconstitucionalidad de las ordenanzas municipales, especialmente por estar en pugna con el artículo 39 de la Ley 19.798 que establece una exención de tributos provinciales y municipales para las empresas prestadoras del servicio público de telecomunicaciones.

La Corte declaró la inconstitucionalidad del tributo utilizando argumentos similares al fallo "Obras Sanitarias de Mendoza c/ Municipalidad de San Rafael", pero introduciendo argumentos relacionados con la reforma de la Constitución Nacional y el nuevo papel de los municipios en este contexto. Así respecto a la reforma del artículo 105 (actual 123) de la constitución Nacional, el Tribunal expresó que: *"Es decir, se introduce como obligación de las Provincias que se asegure la autonomía de sus municipios y se regle su alcance en lo institucional, en lo político, en lo administrativo, en lo económico y en lo financiero. Sabemos que la Constitución mendocina de 1916 diseñó un concepto de municipio no autónomo, con facultades previstas y diseñadas en la ley 1079, Ley Orgánica de Municipalidades de 1.934. Si bien en sentido estricto el concepto de municipio no era el de un ente autónomo, sino un ente descentralizado territorialmente, la reforma de la Const. Nac. debe llevarnos a interpretaciones jurisprudenciales que potencien ese concepto de autonomía y hasta de autarquía institucional, política, administrativa y financiera. Es la pauta que ha ido desarrollando esta Suprema Corte de Justicia desde la reinstalación del sistema democrático y que ha respetado esencialmente en su actual integración. Luego, en principio las interpretaciones deben potenciar ese objetivo o meta, cual es el concepto de autosuficiencia en lo institucional, en lo político, en lo administrativo, en lo económico y en lo financiero."*

Luego, a raíz de la reforma del artículo 75 inciso 30 de la Constitución Nacional que permite la potestad tributaria municipal la cual debe ejercerse conforme lo establecido por la normativa local (provincial y municipal). En este sentido el Tribunal considera que *"...las Comunas están habilitadas para crear tasas municipales, pero en modo alguno pueden generar cargas de tipo impositivas..."*.

En el contexto interpretativo señalado y con la prueba de ciertos servicios prestados (supervisión de planos, verificación del tendido de cable, compatibilización con el arbolado), la Corte concluye que *"..corresponde confirmar la competencia municipal para fijar un derecho de ocupación del dominio público municipal y por la prestación de un servicio remunerativo y rentable para la entidad prestataria."* Pero luego cita el precedente "Obras Sanitarias..." arriba analizado mediante el cual concluye que el derecho de ocupación del domino público municipal es legítimo en su aplicación, cuando se impone ab-initio y por única vez, como una indemnización tarifada por la constitución de una servidumbre administrativa."

[143] Fallo no publicado. Poseemos copia del expediente.

De esta forma la Corte remitió las actuaciones para que la Municipalidad de Mendoza reliquide la tasa conforme a las pautas señaladas.

Esta reliquidación originó una nueva impugnación por parte de Telefónica de Argentina S.A., la cual fue resuelta esta vez por la Sala I de la Suprema Corte Provincial. El Tribunal dictó sentencia el 4 de febrero de 1998 con voto de la Dra. Kemelmajer de Carlucci[144], declarando la constitucionalidad del derecho por ocupación de espacios públicos. Para arribar a esa conclusión, la Ministro aludió a su voto formulado en "Arenera Mendocina S.A. c/ Municipalidad de Luján de Cuyo" y afirmó que *"...el ordenamiento fundamental no prohíbe a los municipios cobrar impuestos, contribuciones, etc. sino crearlos por ordenanza; por eso (...) si la contribución es fijada por ley de la provincia, la comuna puede percibirla cualquiera sea su naturaleza..."*. En este sentido y con relación a la nueva situación constitucional desde 1994, los municipios pueden aplicar este tipo de tributos a las empresas de servicios públicos en tanto no interfieran en sus fines. Sobre el particular, el voto en cuestión se remitió a los fallos "Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Luján" y criticó el fallo "Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pico" por haber sido resuelto por el voto de cinco de los nueve miembros y por haber resuelto, a juicio de la Corte Mendocina, sin vedar expresamente la potestad municipal para el tipo de tributos aquí aplicado.

Finalmente, el 8 de marzo de 1999, la Sala II vuelve a expedirse sobre temas municipales en *"Distribuidora de Gas Cuyana S.A. c/ Municipalidad de San Rafael s/ Acción Procesal Administrativa"*[145]. En esta causa se discute la constitucionalidad de una Ordenanza que prevé el derecho de ocupación de espacios públicos por las cañerías de gas, la cual estaría confrontando las normas regulatorias del servicio de gas (Leyes N° 5.916 y 24.076) que posibilitan el uso gratuito de dichos espacios de domino público para las empresas distribuidoras de gas natural.

La Sala II da cuenta de los precedentes dictados y de la divergencia con la Sala I sobre el particular. Así se expresa que: *"En efecto, mientras para esta sala II las ordenanzas que establecen derechos periódicos de ocupación del dominio público, exceden el poder tributario local, para la sala I, los Municipios se encuentran institucionalmente habilitados para dictarlas y se ha confirmado su legalidad. Esta diferencia de criterios me ha obligado a repensar los fundamentos de mis votos como preopinante de la Sala, a fin de encontrar una posible compatibilización sin poder lograrlo. En esta tarea de reflexión estimo que debe mantenerse el trazado fundamentado en los precedentes citados y considerar que la capacidad tributaria municipal se encuentra limitada por las directivas dadas por el art. 199 inc. 6) de la Const. de Mendoza. En el caso de "Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Mendoza" (L.S. 273-338), tratamos el tema con similares consideraciones y problemáticas a la del presente caso."*

Luego procede a readaptar la normativa de la Constitución Nacional (conforme lo hiciera en el fallo "Telefónica") y expresa que: *"En la nueva normativa debe compatibilizarse la legislación exclusiva del Gobierno Nacional, con las que han sido*

[144] Sentencia publicada en Voces Jurídicas de La Ley, 1998, Pág. 262.
[145] Publicado en La Ley Gran Cuyo – T. 2000, Pág. 221.

delegadas por las provincias y las municipales, tanto para ejercer el poder de policía, como el poder de imposición financiero que tienen."

Sentada la autonomía municipal y a los fines de analizar la procedencia de la tasa, relaciona la forma de liquidación con el servicio prestado. En este caso, siendo que esta tasa se calcula aplicando la alícuota del 3% sobre los ingresos brutos de la actora, a los fines de retribuir un servicio que para la Sala II es la indemnización por una servidumbre administrativa, es que concluye que la tasa es inconstitucional conforme opinara en los fallos precedentemente analizados.

4. Conclusión del capítulo

De los fallos analizados se destaca el importante papel de la jurisprudencia local en la interpretación del alcance de las potestades tributarias municipales. Ambas Salas de la Suprema Corte de la Provincia de Mendoza adapta las normas constitucionales y provinciales descriptas en el Capítulo III. al nuevo esquema constitucional municipal expuesto en el Capítulo II.

Sin perjuicio de lo expuesto, ambas Salas entienden que el régimen municipal de la Provincia de Mendoza se encuentra regulado por el Estado Provincial que tiene poder constituyente originario.

La diferencia entre las Salas de la Corte radica en el alcance de la autonomía municipal frente a ciertas actividades sujetas a jurisdicción nacional. En tanto que para la Sala II los establecimientos de utilidad nacional son una valla infranqueable para los municipios, al menos en lo relativo a los derechos de ocoupación de espacios públicos, la Sala I sortea esta limitación a través de las eventuales potestades legislativas de la Provincia de Mendoza sobre la materia.

Asimismo, se percibe una diferencia en cuanto a la graduación de la tasa. La Sala II considera (en una opinión que compartimos) que la tasa municipal para ser tal, debe graduarse en relación directa con el servicio prestado. De lo contrario la tasa se convertiría en impuesto, tributo que no puede ser aplicado por los municipios mendocinos. La Sala I en cambio, entendió que la tasa aún convertida en impuesto, puede ser aplicada por los municipios de esa Provincia en la medida que exista una ley provincial sobre el particular.

VIII. CONCLUSIÓN DEL TRABAJO. ¿EXISTENCIA DE LA TASA COMO TRIBUTO DIFERENCIADO DEL IMPUESTO? ¿ALCANCE DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES? ¿ARMONIZACIÓN?

Más allá de la legislación y la doctrina, lo cierto es que es la jurisprudencia la que ha ido moldeando el concepto y el alcance de las tasas municipales. Por cierto que en algunos casos los fallos judiciales analizados han distorsionado no solo el concepto de tasa, sino también el alcance de las potestades tributarias municipales y de los derechos de los contribuyentes.

Así, se han considerado válidas tasas que eran claramente impuestos pero que en cualquier caso el municipio (sobre todo en las Provincias como Córdoba que tiene una Constitución recientemente reformada) también puede aplicar en razón de las potestades conferidas desde 1994. Esta realidad sin embargo, no aparece tan palmaria en la Provincia de Mendoza donde la Constitución local restringe las potestades tributarias municipales.

Lo que llama la atención en el desarrollo jurisprudencial argentino no es el control de constitucionalidad de los tributos a la luz del estatuto del contribuyente, que sería una función normal de un juez que debe definir un conflicto entre el ciudadano y el Estado que aplica el tributo, sino la cantidad de oportunidades que el juez ha debido definir si el tributo puede o no ser aplicado por el nivel estadual en cuestión. Es decir que los jueces ya no dirimen conflictos entre particulares y el Estado, sino que a través de los decisorios planteados en estas causas debe dirimir la distribución de potestades tributarias entre los tres niveles del Estado.

Esto da cuenta de la falta de organización de un régimen tributario federal claro y preciso que establezca no sólo las potestades tributarias de cada nivel sino también la forma de asegurar que dichas potestades tributarias permitan el financiamiento genuino de cada nivel estadual.

En este contexto, la seguridad jurídica de los ciudadanos se abroquela, como "último reducto", en el estatuto del contribuyente donde todo tributo, independientemente del tipo o del "nomen juris" que adopte, encuentra su control y limitación. Pero el control de constitucionalidad de un tributo no puede efectuarse en forma aislada sino en el marco de la carga tributaria total que soporta el habitante de un municipio. Frente a esta situación vuelve a tener relevancia la organización de los tres niveles estaduales de la Argentina, que como se dijera más arriba, aún siendo definido en primer término por el legislador, no es en definitiva lo que la doctrina o la ley dicen que es, sino que se forma con lo que los jueces en moldean y definen.

Por ello, a la espera de una definitiva estructuración del régimen tributario federal argentino, que permita prescindir de la excesiva intervención judicial para su definición, debemos considerar que los municipios tienen potestad de establecer tributos que, cualquiera sea su nombre, son impuestos y en ese contexto debe controlarse que esos

impuestos no violen los derechos de los contribuyentes o las potestades de niveles estaduales superiores.

Partiendo de lo expuesto, entendemos que todos los municipios de la Argentina pueden estalecer cualquier tipo de tributos, ya que aquellos que la constitución provincial y normas relacionadas se los permiten, pueden hacerlo. Y por otra parte, aquellos provincias donde la potestad tributaria municipal está más limitada como en Mendoza, también pueden hacerlo porque, al introducir el elemento capacidad contributiva en las tasas.

Esta situación debe considerarse como un dato dado porque la Corte Suprema de Justicia de la Nación así lo decidió, y actualmente las tasas ya no tienen una correlación única con el servicio prestado sino que se relacionan con elementos propios de los impuestos.

Sin embargo, y como sostuviéramos a lo largo de la presente, esta asimilación de la tasa a los impuestos en realidad no se condice con la estructura de una norma tirbutiaria, porque todo tributo debe tener un hecho imponible y una base imponible coincidentes, de lo contrario constituiría otro instituto jurídico. Así, se se establece como base imponible de una tasa municipal los ingresos brutos del contribuyente, el hecho imponible prestación de servicio del Estado municipal no tiene nada que ver con la base imponible, porque ni siquiera el hecho imponible es generado por la misma persona que realiza la base imponible.

De todos modos, frente a la situación jurisprudencial descripta, la capacidad contributiva y la confiscatoriedad pasan a ser elementos esenciales de control de constitucionalidad de la tasa.

A esta situación se agrega que los dos restantes niveles estaduales han abarcado, a través del establecimiento de tributos varios, la totalidad de las manifestaciones de capacidad contributiva, y que las potestades tributarias sobre todo a nivel municipal, no están del todo delimitadas. Por ende, el control de constitucionalidad de las tasas municipales radicará en tres factores:

- costo del servicio prestado: factor del que nunca deberíamos habernos apartado.
- Capacidad contributiva, factor que está más allá de lo que la doctrina afirme.
- Confiscatoriedad global. Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido la constitucionalidad de la doble o múltiple imposición ya que tanto las provincias, como la Nación pueden establecer tributos en forma concurrente[146], lo cierto es que el Supremo Tribunal también admitió en principio, la posibilidad que los contribuyentes impugnen la confiscatoriedad del sistema tributario global. En efecto, en el fallo "Gómez Alzaga, Martín Bosco c/ Provincia de Buenos Aires"[147] de fecha 21 de diciembre de 1999, el contribuyente solicitó enderezar la demanda también contra el Estado Nacional (además de la Provincia demandada) agraviándose de que el peso de todos los tributos sobre sus propiedades se tornaba en confiscatorio. Si bien el Supremo Tribunal

[146] Ver vallo *"Sociedad Anónima Maltería y Cervecería Los Andes c/ Provincia de San Juan"* del 14/12/28 –publicado en fallos 153:277) entre otros.
[147] Impuestos, T. 2000-A, pág. 703.

rechazó la demanda, fundó dicho rechazo en cuestiones probatorias y meramente formales pero no descartó la posibilidad de agraviarse constitucionalmente por la confiscatoriedad del sistema tributario[148].
Señalamos que el análisis de la confiscatoriedad global es pertinente a la luz de la posibilidad que los municipios establezcan los mismos tributos que las provincias y la nación. Lo cierto es que los municipios no establecen tributos que a primera vista puedan parecer confiscatorios. Pero en conjunto con los impuestos provinciales y nacionales la carga puede resultar una importante disminución de la renta o del capital del contribuyente

Es decir que ya no resultará relevante la distribución de potestades tributarias (que aún no están definidas salvo para los establecimientos de utilidad nacional conforme se ve con la gran mayoría de fallos en materia de tasas) sino si el gravamen aplicado junto con los demás termina resultando confiscatorio.

El problema que una vez definida la confiscatoriedad, deberá determinarse cuál de todos los tributos (el nacional, el provincial o el municipal) es el que debe reducirse.

Pareciera que, en el esquema constitucional argentino (provincias con poder originario, y nación y municipios con poder derivado) si el tributo provincial fue establecido como facultad no delegada y además no viola las normas de coparticipación (ley suprema según art. 31 CN), este debe subsistir.

En el mismo sentido surge que el tributo nacional establecido como atribución de la constitución nacional y como poder delegado de las provincias también debe subsistir.

Queda en último término el tributo municipal, donde si sumados a los restantes se torna confiscatorio, deberá ser reducido al piso que se corresponda con el costo de la prestación del servicio.

[148] En el considerando 3° "in fine" del fallo, la Corte expresó: *"De lo expuesto surgen principios básicos aplicables en casos semejantes: a) el carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva, b) esta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente, y c) la acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa, esto es, inequívoca."*

IX. COLOFÓN: ACERCA DE LOS MECANISMOS DE FINANCIAMIENTO DE LAS MUNICIPALIDADES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO FEDERAL ARGENTINO.

Como colofón de la conclusión tomada en el Capítulo precedente y a los efectos de dejar abierto un debate que no ha sido objeto del presente trabajo pero que de resolverse, solucionaría parte de la problemática aquí planteada, surge que la inseguridad jurídica derivada de la indefinición de los tributos municipales tiene como causa primordial la imperiosa necesidad de financiamiento de los municipios a raíz del aumento de sus competencias y atribuciones.

En efecto, son los municipios los que ejercen su imaginación creando tasas y/o tributos que claramente se contraponen a la organización tributaria federal y terminan afectando los derechos de los contribuyentes.

Como afirma Tarsitano *"En la raíz del problema se encuentran una serie de causas más profundas y más antiguas, que enfrenta a fiscos anémicos con un esquema normativo de reparto financiero deficiente, lo cual, en la última instancia, redunda en el debilitamiento de los principios de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, razonabilidad, interdicción de la arbitrariedad y no confiscatoriedad, que constituyen garantías básicas de los contribuyentes en un moderno Estado de Derecho"*[149].

En el contexto señalado surge que la jurisprudencia ha distorsionado el alcance de las potestades tributarias de los municipios, otorgándoles una extensión más allá de los límites que le impone su poder delegado, contribuyente a recrear una suerte de poder originario autónomo, lo que resulta inconstitucional, por violar el diseño y el sentido de los poderes tributarios del Estado Federal y de las provincias en la Constitución Nacional.

Por lo tanto, queda por debatir el nivel del gasto público en los tres estamentos estaduales argentinos (nacional, provincial y municipal) y la forma coordinada de financiamiento de dichos estamentos estaduales de manera tal de respetar los derechos de los contribuyentes establecidos en la Sección Primera de la Constitución, y la organización tributaria federal regulada en la Sección Segunda de nuestra Carta Magna.

En este sentido, a nivel municipal, debería concebirse la potestad tributaria de los municipios como complementaria de las provinciales, a la vez que debería tenderse a la coordinación de los tributos aplicados en distintos municipios a fin de evitar la múltiple imposición intermunicipal[150].

---

[149] Tarsitano, A.: *"El Combate Perpetuo. El principio fundamental en el impuesto de sellos y su aplicación a los contratos por correspondencia"*, publicado en el Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, marzo de 2000.

[150] En un sentido similar se ha expedido la Comisión N° 3 del Tercer Simposio sobre Legislación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires celebrado el 27, 28 y 29 de marzo de 2001 (publicado en el Periódico Económico Tributario de La Ley, Tomo del año 2001, pág. 735).

ALBERTO A. GIBERTO ARAUZ
27/06/03

BIBLIOGRAFÍA

Legislación

- Constitución Nacional.
- Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos.
- Convenio Multilateral de 1977.
- Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento de 1993.
- Constitución de la Provincia de Mendoza (Farrando, I; Martínez, P.: "Digesto Administrativo de Mendoza", Ediciones Foro de Cuyo, Mendoza, 2000, pág. 47).
- Ley Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Mendoza, N° 1.079. (Farrando, I; Martínez, P.: "Digesto Administrativo de Mendoza", Ediciones Foro de Cuyo, Mendoza, 2000, pág. 105).
- Ley de Coparticipación Municipal de la Provincia de Mendoza N° 6.396 (Farrando, I; Martínez, P.: "Digesto Administrativo de Mendoza", Ediciones Foro de Cuyo, Mendoza, 2000, pág. 175).
- Ley de Procedimiento Administrativo de La Provincia de Mendoza N° 3.909 (Farrando, I; Martínez, P.: "Digesto Administrativo de Mendoza", Ediciones Foro de Cuyo, Mendoza, 2000, pág. 213).
- Código Tributario Municipal y Ordenanza Tarifaria 2003 de la Municipalidad de Mendoza.
- Código Tributario Municipal y Ordenanza Tarifaria 2003 de la Municipalidad de San Rafael.

Doctrina

- Álvarez Echagüe, J.: "Los municipios. Su status jurídico y sus potestades financieras tributarias en el marco de la Constitución reformada". Impuestos T. LVII- B. Pág. 2.436.
- Baistrocchi, E.: "La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias" (Primera y segunda parte), La Ley 1996-D-1173 y 1197, respectivamente.
- Bello, C.: "La "tasa de inspección" en las municipalidades de la Provincia de Buenos Aires". Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002. La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 239.
- Bulit Goñi, E.: "Autonomía o autarquía de los municipios", Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002. La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 508.
- Casas, J. O.: "Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina: la ley 23.548", Tercera Parte, Derecho Fiscal, Tomo XLV.
- Casas, J.O.: "El Laberinto de la Coparticipación". Periódico Económico Tributario N° 107, 1996.
- Cassagne, Juan C.: "Bases para la reconstrucción del sistema tributario federal". Periódico de La Ley, 28 de abril de 2003, pág. 1.
- Corti, A. H.: "Tasas por servicios no prestados. Municipalidad de San Miguel de Tucumán". Impuestos. T. 1989-B. Pág. 2060.

- Corti. A. H.: "Municipios Autónomos. Poderes impositivos de los mismos y el principio que jerarquiza la supremacía de las normas provinciales. Provincia de Córdoba". Impuestos. T. 1995- B. Pág. 2.413.
- Corti, A. H. M.: "Autonomía financiera de los municipios. Fallo de la C.S.J.N. que por mayoría convalida normas provinciales que disponen la afectación de determinado porcentaje (10 %) de las sumas recaudadas en el ámbito municipal" Revista Impuestos, 1991-B-1526
- De Luca, G.: "Compendio di Diritto Tributario", Edizioni Simoni, Napoli, 1998, pág. 26 y 217 y ss.
- Díaz Ortiz, J. y Marconi, N. Tasas Municipales. Doctrina Tributaria, Errepar, N° 274, Enero 2003, pág. 72.
- Di Pietromica, V.C. y Fernández, D. R.: "Poderes Tributarios Municipales". Impuestos, T. 1996-B-, Ps. 2255 A 2271, Ed. La Ley.
- Djounidi, H.: "Droit Fiscal", Hachette Superieur, Paris, 2000, pág. 176.
- Dormí, R.: "Derecho Administrativo", Ed. Ciudad Argentina, Madrid, 2000, pág. 155.
- García Belsunce, H.: "El nuevo régimen constitucional argentino", Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales 1994-1996, Buenos Aires 1996, pág. 327.
- García Etchegoyen, M.: "Operatividad del principio de capacidad contributiva en tasas". Revista Argentina de Derecho Tributario de la Universidad Austral. Ed. La Ley, Buenos Aires Año 2002, Número I, pág. 157.
- García Vizcaíno, C.: "Derecho Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, T. I, pág. 99 a 117, 230 a 266.
- Gianotti, G.: "La tributación en el ámbito municipal bajo las normas del Convenio Multilateral. El artículo 35. Doctrina Tributaria, T. XIX., pág. 229.
- Giuliani Fonrouge, C.: "Derecho Financiero", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, T. I, pág. 315. T. II, 1057 a 1167.
- González García, E. : "Derecho Tributario", Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca 1997, T. I, Pág. 137 y 185 y ss.
- Grün, E.: "Nuevamente sobre la prescripción de los impuestos provinciales y los impuestos municipales". Doctrina Tributaria, Errepar, N° 243, Junio 2000, pág. 197.
- Jarach, D.: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999. pág. 234 a 248.
- Lenardon, F.; Ramos De Basavilbaso, Vilma; Larrosa, C.: "Aplicación del Convenio Multilateral al ámbito Municipal" Publicado En Revista Impuestos, 2000-B-2298
- Malvestiti, D.: "Una aproximación a la inconstitucionalidad de las tasas que toman como base de cálculo los ingresos brutos". Impuestos T. 2000 B. Pág. 2014.
- O'Donnell, A., Seijas, A.: "Tasas municipales. Empresas Privatizadas. Alcance de exenciones por ley 22.016. Periódico Económico Tributario N° 200.
- O'Donnell, A., Seijas, A.: "Tasa por seguridad e higiene. Empresa distribuidora de electricidad. Facultades tributarias municipales. Acción declarativa". Periódico Económico Tributario N° 197.

- Resumen de Tercer Simposio sobre Legislación Argentina, celebrado por el CPCECBA el 27, 28 y 29 de marzo de 2001. Comisión N°3. Periódico Económico Tributario 2001. La Ley, pág. 742.
- Rosatti, Horacio, "Tratado de Derecho Municipal", t. I, Rubinzal-Culzoni
- Spisso, R. "El supuesto poder tributario delegado de las municipalidades"; Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002. La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 246.
- Spota, A.: "La cláusula comercial de la Constitución Nacional y su aplicación a la TV por cable (art. 75 inc. 13 C.N.)". La Ley Noroeste, 1999, pág. 303.
- Tarsitano, A.: "El Combate Perpetuo. El principio fundamental en el impuesto de sellos y su aplicación a los contratos por correspondencia", publicado en el Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, marzo de 2000.
- Varela, I. "Los derechos del contribuyente frente a las tasas municipales. El caso de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene". Revista Argentina de Derecho Tributario de la Universidad Austral. Ed. La Ley, Buenos Aires Año 2002, Número I, pág. 189.
- Villegas, H. B.: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992.
- Zarza Mensaque, A.: "La autonomía municipal en el constitucionalismo provincial", en "Derecho Político, Constitucional y Público Provincial", pág. 229.

Jurisprudencia

La jurisprudencia ha cido citada en las respectivas notas al pie y surgió del relevamiento realizado en las siguientes publicaciones:

- Fallos de la CSJN
- Revista Jurídica Argentina La Ley. Tomos Nacionales y Regionales.
- El Derecho.
- Revista Impuestos.
- Derecho Fiscal
- Derecho Tributario de Errepar.
- Lexco Fiscal. Disco Láser publicado por La Ley.
- Revista Argentina de Derecho Tributario de la Universidad Austral.