



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



Tributación municipal: búsqueda de eficiencia a través de la codificación de ciertas normas comunes y a través del uso de nuevas tecnologías

Wainer, Marcelo Adrián

2007

Cita APA: Wainer, M. (2007). Tributación municipal : búsqueda de eficiencia a través de la codificación de ciertas normas comunes y a través del uso de nuevas tecnologías. 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

Nota : 4 (Cuatro)

Col. 1502/0343

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

CATALOGADO

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL

TITULO: "TRIBUTACIÓN MUNICIPAL. BÚSQUEDA DE EFICIENCIA A TRAVÉS DE LA CODIFICACIÓN DE CIERTAS NORMAS COMUNES Y A TRAVÉS DEL USO DE NUEVAS TECNOLOGÍAS"

1cp N. 23210, Z. 47
W1
Trab. Progr.

ALUMNO: MARCELO ADRIAN WAINER

AGOSTO DE 2007

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

TRIBUTACIÓN MUNICIPAL

BÚSQUEDA DE EFICIENCIA A TRAVES DE LA CODIFICACIÓN DE CIERTAS NORMAS
COMUNES Y A TRAVES DEL USO DE NUEVAS TECNOLOGÍAS.

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

INDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. REGIMEN MUNICIPAL EN LA REPUBLICA ARGENTINA
 - I. El debate por la autonomía municipal
 - II. Características diferenciales de cada Provincia
3. NATURALEZA JURIDICA DE LAS TASAS
4. RECURSOS MUNICIPALES
 - I. Tasa de Seguridad e higiene
 - II. Tasa de Publicidad y propaganda
 - III. Tasa de abasto
 - IV. Tasa por Ocupación del espacio público
5. SISTEMAS DE RETENCION Y PERCEPCION – REGIMENES DE INFORMACION
6. LA PRIVATIZACION DE LAS FISCALIZACIONES Y DE LA RECAUDACION
7. SISTEMAS DE COORDINACIÓN EXISTENTES
 - I. Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento
 - II. Compromiso Federal (Ley 25.235/99)
- Compromiso Federal para el Crecimiento y la disciplina fiscal (Ley 25.400/01)
 - III. Régimen de Coparticipación Federal
 - IV. Acuerdo Nación Provincias sobre relación financiera y bases de un régimen de coparticipación Federal de impuestos (Ley 25.570/02)
 - V. Convenio Multilateral
 - VI. Tasa por ocupación del dominio público municipal. Empresas Telefónicas.
8. ALGUNOS CASOS CONFLICTIVOS
9. CODIFICACION
10. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES
11. PROPOSICION
12. BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN

He elegido para la preparación del Trabajo Final de mi Carrera de Posgrado de Especialización en Tributación un tema que ha despertado mi interés como estudiante pero que me ha desvelado al enfrentarme a él en la práctica profesional. Me refiero a diversas problemáticas que se nuclean en torno a la aplicación de los tributos locales por las Municipalidades.

Es sabido que nuestra Carta Magna declama el Sistema Federal para nuestra Nación; así lo establece en el artículo 1º en el que se expresa que la Nación Argentina ha adoptado para su gobierno la forma representativa, republicana y federal. También ha establecido que las Provincias conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal y que cada una de ellas dictará su propia Constitución, asegurando la Autonomía Municipal. El ejercicio de estas disposiciones hace que a cada nivel de gobierno se lo deba dotar de recursos, ya que de lo contrario el federalismo devendría en abstracto ab-initio. En base a esta autonomía garantizada y limitada por las Provincias, cada Municipio dicta para si las normas que definen los elementos sustanciales de los tributos que recauda, el procedimiento administrativo, el régimen sancionatorio, el régimen recursivo y el resto de normas que hacen a la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos. Considerando que en nuestro País existen, además de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de las 23 Provincias, alrededor de 2.160 Municipios que dictan sus propias normas, podemos identificar distintas problemáticas que entendemos, afectan en una u otra medida a los sujetos activos y a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, como brevemente describiremos para desarrollar en extenso a lo largo del presente trabajo.

Todos los Gobiernos mencionados cuentan con similares características desde el punto de vista institucional aunque difieran sustancialmente en cuanto a sus capacidades, definidas fundamentalmente por los recursos materiales y humanos con los que cuentan, con el medio geográfico en el que se desenvuelven y con el grado de desarrollo de las comunidades que nuclean.

La realidad argentina presenta un espectro realmente amplio. Tomando como parámetro la cantidad de habitantes, nos encontramos con Municipios que son sustancialmente más grande que algunas provincias de baja densidad y también

Comunas, Juntas u otras unidades de menor jerarquía institucional, que detentan un poder tributario y que apenas rondan los quinientos habitantes. Resulta a todas luces evidente que los recursos con los que cuentan unos u otros difieren, aún dentro de una misma Provincia y por ende también diferirán sus capacidades para, entre otras funciones, dictar normas, recaudar tributos y efectuar una eficiente fiscalización de los contribuyentes. Póngase por ejemplo la Provincia de Santa Fe, en la que aquellos centros urbanos de más de 10.000 habitantes son Municipalidades, en tanto que aquellos que posean entre 500 y 10.000 habitantes revisten la categoría de Comunas, detentando en ambos casos un cierto poder tributario; nos encontramos ante un eje en cuyo extremo superior encontramos a la Municipalidad de Rosario, que cuenta aproximadamente con 1 millón de habitantes y en el otro ante comunas como General Gelly en el Departamento Constitución que cuenta con alrededor de 800 habitantes.

Revisando el debate parlamentario de la sesión de la Cámara de Diputados dado en el mes de mayo de 2001 con motivo de impulsar la modificación de la ley de telecomunicaciones, que entre otras disposiciones incluía la derogación de una exención que permitiría a los municipios gravar el uso diferencial del espacio público por parte de las empresas prestatarias de servicios públicos de telecomunicaciones, el diputado por Tucumán Edmundo Robles Avalos expresaba que ciertos municipios *"carecen de estructuras y equipamiento técnico adecuado para poder verificar derechos tributarios, tienen limitaciones financieras para capacitar a su personal y están imposibilitados legalmente de incorporar personal especializado. Por otra parte, en el interior se concentran los sectores de la sociedad con niveles de necesidades básicas insatisfechas más altos de las provincias, lo que implica bajos índices de percepción y en algunos casos hasta nulos; y para los empresarios del interior siempre existen otras obligaciones tributarias más prioritarias que las municipales, lo que implica que sean las últimas en pagarse. Sin duda, esta sumatoria de situaciones transforman a los municipios, en el marco de las instituciones públicas, en entidades con grandes limitaciones; por ende, existen numerosos municipios del interior con serias dificultades, que ni siquiera pueden realizar las prestaciones de servicios básicos, lo que implica decir que se ven imposibilitados de cumplir con el rol para el que fueron creados"*.

Como decíamos, creemos que esta situación plantea aspectos negativos para todos los integrantes de la relación tributaria.

Al empresario que desarrolla su actividad interjurisdiccional le resulta prácticamente imposible conocer la totalidad de normas vigentes y así poder planificar con un cierto grado de estabilidad sus costos tributarios lo que muchas veces lo pone en una situación de incumplimiento. Son permanentes los reclamos por la falta de armonización, la desinformación acerca de las normas vigentes y mucho más de las que han estado vigentes en períodos anteriores no prescriptos y que obviamente tienen su impacto actual, la existencia de impuestos disfrazados de tasas, la declamación en las normas de principios tributarios que en la realidad se incumplen, la proliferación de gravámenes y regímenes de recaudación que sólo reconocen límites en la capacidad creativa del legislador, la inestabilidad de las normas y el permanente incremento en los tipos aplicables sin ninguna justificación o peor aún, con la justificación de que en otra Comuna se aplica un tipo similar.

Al Estado, sujeto activo de la obligación tributaria, llevar adelante este tipo de relación con los contribuyentes lo enfrenta con abundantes procesos litigiosos, algunos de ellos sustentados en arbitrariedades y otros que reposan en aviesas decisiones empresarias que aprovechan este estado de incertidumbre para dilatar el ingreso de sus contribuciones.

No debe dejar de meritarse que con mayor o menor efectividad, con más o menos conflictos, estamos transitando un camino de integración con los países miembros del MERCOSUR, tal vez con otros latinoamericanos que recientemente han mostrado su interés de generar un marco de integración más amplio, como la República de Venezuela y tal vez la integración con el ALCA en algún momento también sea una realidad.

Me he propuesto como objetivo desarrollar sistemáticamente el tema planteado, identificar aquellas cuestiones que surgen como problemáticas o conflictivas para finalmente efectuar una proposición tendiente a resolver o mitigar los efectos negativos que pudieran producirse, cuya aceptación por parte de los Municipios no implique una renuncia a su pretendida autonomía. No desconocemos que durante décadas los Gobiernos Locales han estado luchando detrás de la bandera de la autonomía y que sensibilizados por años de esta lucha, sientan que este tipo de proyectos intentan acotarla. Demostraremos que lejos de perseguir esos objetivos, además de dotar a la relación fisco contribuyente de un marco de racionalidad y respeto, se buscará ampliar la capacidad de los Estados Locales para captar mayor riqueza de una manera más eficiente, para generar un clima de cooperación entre

las distintas comunas y para generar un desarrollo profesional en aquellos funcionarios técnicos y profesionales abocados a las haciendas públicas locales.

Como corolario de ~~de~~ esta parte introductoria, diremos que debido a mis años de dedicación al asesoramiento de empresas prestadoras de servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión, he encontrado numerosos conflictos en la aplicación de tributos locales que he pretendido volcar en un acápite específico dedicado a estos casos ejemplificadores. Es por ello que, si bien a lo largo del trabajo se analizan cuestiones y tributos aplicables a la generalidad de los contribuyentes, el lector encontrará en el mencionado apartado una marcada referencia a cuestiones específicas de estos sectores de la economía. Creemos que las conclusiones obtenidas del análisis de dichos casos resultan igualmente aplicables al resto de tributos que afectan al universo de los contribuyentes, ya que como podrá apreciarse del análisis se desprenden cuestiones vinculadas a una marcada falta de coordinación entre los distintos municipios, a un indebido uso de los institutos tributarios y a una deficiente redacción, falta de adecuada publicidad e inestabilidad de las normas tributarias, entre otras cuestiones.

REGIMEN MUNICIPAL EN LA REPUBLICA ARGENTINA

El debate por la autonomía municipal

Numerosa tinta doctrinaria y jurisprudencial ha corrido en torno del debate respecto a la autonomía o autarquía municipal. Puesto que excede el objetivo del presente trabajo simplemente mencionaremos la evolución de las posiciones existentes, cuyo valor intrínseco radica en la potestad tributaria que el municipio asume según sea la conceptualización definida.

Desde principios del siglo veinte, nuestra corte suprema sostenía la autarquía municipal, en donde se consideraba a los municipios como simples descentralizaciones administrativas territoriales. Esta tesis fue cambiada sobre fines de la década del ochenta en el precedente Rivademar, en donde se reconoció la autonomía de los Municipios. La doctrina no ha estado exenta de discusión; quienes defendían la posición autonómica sostenían que su origen normativo se encontraba en la Constitución Nacional, mientras quienes volcaban sus pensamientos hacia la posición de autarquía, lo hacían en función de la delimitación de atribuciones y competencias definidas por los ordenamientos provinciales.

La reforma constitucional de 1994 expresamente refirió a la autonomía de los municipios en su título segundo, pero expresando que cada Provincia sería la encargada de reglar su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. De esta disposición se aprecia una clara supremacía por sobre el orden local.

Suscribimos la tesis que sostiene que si bien la Constitución Nacional habla de autonomía municipal, estamos en presencia de una autonomía reglada o restringida en la medida del alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero definido por la provincia. Esta definición tiene correlato en lo atinente a los recursos, ya que como veremos, en general las provincias dotan de potestades tributarias a los municipios, con la limitación de considerar incompatibilidades de gravámenes municipales, con los provinciales o nacionales. Es decir que entendemos que los municipios poseen un poder financiero delegado, delegación que está sujeta a un control permanente por parte de la

provincia. Esto permite hablar de un sistema de coordinación por el que las provincias adhieran en nombre propio y en el de sus municipios.

De todos modos reafirmamos que las conclusiones y propuestas del presente trabajo no se ven empañadas por la continuidad del antagonismo de las posiciones mencionadas toda vez que se enmarcan en las reglas que las provincias deben brindar acorde al dispositivo constitucional.

Características diferenciales del municipio por Provincia

Las normas constitucionales reinantes en nuestro país no definen un régimen municipal de gobierno sino que cada provincia tiene la potestad de reglar su funcionamiento.

El Capítulo primero de nuestra Constitución Nacional, nominado "*Declaraciones, derechos y garantías*" establece que cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; **que asegure** su administración de justicia, **su régimen municipal** y la educación primaria. Más adelante establece que cada provincia dicta su propia Constitución **asegurando la autonomía municipal** y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Cada provincia prevé en su constitución el dictado de una ley orgánica de municipios o bien las condiciones para que los municipios puedan o deban llamar a una Convención para dictarse una carta orgánica, la que de dictarse, deberá ser aprobada por la legislatura provincial. Para quienes no estén habilitados o bien para aquellos municipios que lo estuviesen pero no se la hayan dictado, regirá la carta orgánica definida por la provincia.

Cada provincia, directamente desde su constitución o bien desde las leyes orgánicas de las municipalidades moldean el concepto de municipio haciéndolo principalmente en función a número de habitantes y superficie. Algunas de ellas introducen el concepto de comunas o comisiones de fomento y otras distinguen a sus municipios por categorías, en función a la cantidad de habitantes.

Vemos entonces que la figura de municipio no es uniforme y que cada provincia le imprime rasgos propios. Algunas Provincias prevén inclusive la existencia de unidades de gobierno de menor categoría institucional, las que difieren en su forma de gobierno y en su autonomía, aunque la mayoría de ellas poseen potestades tributarias. Así, en las provincias de Córdoba, Santa Fe, Santa Cruz y Tierra del Fuego son denominadas comunas, en Jujuy, San Luis y Santiago del Estero comisiones municipales, en Entre Ríos juntas de gobierno, en Chubut, Formosa, La Pampa, Neuquén y Río Negro Comisiones de Fomento y en Chubut y Tucumán, Comunas Rurales. Efectuaremos una breve sinopsis por provincia de aquellas notas diferenciadoras dadas por la constitución y por las leyes orgánicas, en lo que atañe a definición de municipio y a sus recursos.

La Provincia de Buenos Aires se divide administrativamente por partidos; cada Partido de la Provincia creado por ley, estará gobernado por una Municipalidad. El Capítulo VI de la Ley Orgánica de las Municipalidades, establece una definición taxativa de los recursos municipales, incluyendo impuestos, tasas y derechos y aclarando que la denominación de "impuestos" resulta genérica y comprensiva de todas las contribuciones, tasas, derechos y demás obligaciones que el municipio imponga al vecindario en sus ordenanzas, respetando los límites establecidos en esa ley y los principios generales de la constitución.

En la provincia de Catamarca, se reconoce como municipio a toda población estable mínima con más de quinientos habitantes que pueda sostener con sus recursos, las funciones y servicios esenciales. El municipio es una comunidad natural, fundada en la convivencia y la solidaridad. Goza de autonomía administrativa, económica y financiera. Aquellas poblaciones de menos de 500 pero más de 100 habitantes se las reconoce como comunas, aunque según la ley orgánica municipal y régimen comunal, no detentan poder tributario. Prevé el cobro de impuestos entre los recursos así como de tasas y contribuciones fijados en forma equitativa, proporcional y progresiva. De acuerdo a la ley orgánica municipal, aquellos municipios con más de 10,000 habitantes pueden dictar sus cartas orgánicas. También prevé que los municipios pueden establecer tasas por la contraprestación de los servicios que se presten.

En Chaco todo centro de población constituye un municipio autónomo, aunque sólo aquellos de más de 800 habitantes y 100 electores podrán ser considerados municipios a petición de sus habitantes. Los menores a esa cifra podrán constituirse en delegaciones de servicios rurales. Se distinguen tres categorías en función de la

cantidad de habitantes de los centros de población. Los municipios de primera categoría (más de 20.000 habitantes) podrán dictarse sus cartas orgánicas municipales. Se dota a los municipios de facultades de imposición, sin perjuicio de la reglamentación que establezca la ley o carta orgánica, en cuanto a bases impositivas y a la incompatibilidad de gravámenes municipales con los provinciales o nacionales. Entre los recursos se cuentan a las tasas por retribución de servicios efectivamente prestados. La ley orgánica, en su artículo 20 establece una descripción de impuestos, derechos, patentes y tasas que pueden ser fijados por los municipios.

Los municipios chaqueños tienen la potestad sobre el impuesto inmobiliario urbano y rural y el impuesto automotor.

En la provincia del Chubut, la administración y gobierno local de los centros poblados está a cargo de Corporaciones Municipales o Comisiones de Fomento. Corporación Municipal es todo núcleo poblado que tenga más de quinientos (500) electores inscriptos en su padrón electoral. A su vez, las Corporaciones Municipales pueden ser: Municipalidades de 1era. Categoría: si cuentan con más de cuatro mil (4.000) electores. Municipalidades de 2da. Categoría: si su padrón electoral oscila entre quinientos uno (501) y cuatro mil (4.000) electores. Las Comisiones de Fomento son los núcleos poblados con más de doscientos (200) y hasta quinientos (500) electores en su padrón electoral. El resto de los núcleos poblacionales se denominan Comunas Rurales y su administración comunal está a cargo de una Junta Vecinal. Ambos entes tienen entre sus facultades la de establecer impuestos, tasas y contribuciones. Los municipios no pueden establecer impuestos al tránsito de la producción de frutos del país, con excepción de los de seguridad e higiene u otros de carácter esencialmente municipal y de las tasas por retribución de servicios". Aquellos municipios con más de 1,000 electores pueden dictar su propia carta orgánica. A diferencia del resto de las provincias, Chubut le asigna a los municipios la facultad de legislar y recaudar el impuesto inmobiliario urbano, el impuesto sobre los ingresos brutos, con excepción de la actividad ganadera y de los sujetos alcanzados por el Convenio Multilateral y el impuesto a los automotores.

La constitución de la Provincia de Córdoba considera municipio a toda población con más de 2,000 habitantes. La ley de Régimen de Municipios y Comunas le brinda el carácter de ciudad a aquellas poblaciones con más de 10.000 habitantes y de comunas a aquellas con hasta 2.000 habitantes. Entre los recursos de los municipios se consideran los impuestos que respeten los principios constitucionales

de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal. Las comunas no tienen la facultad de establecer impuestos, pero si pueden recaudar contribuciones, derechos, tasas, aranceles, tarifas y precios públicos, por la prestación de sus servicios. Los Municipios tienen la potestad sobre el impuesto automotor.

En Corrientes se consideran municipios a todos aquellos centros de población de más de quinientos habitantes; se distinguen tres categorías de municipios en función al número de habitantes, debiendo dictarse su carta orgánica los de primera categoría y pudiendo optar por ello aquellos que tengan más de 4,000 habitantes. Entre los recursos se encuentran las tasas por servicios efectivamente prestados y los impuestos sin perjuicio de la reglamentación que establezca la ley o carta orgánica, en cuanto a bases impositivas y a la incompatibilidad de gravámenes municipales con los provinciales o nacionales.

En la provincia de Entre Ríos se considera Municipio a todo centro de población que contenga más de mil quinientos (1.500) habitantes. Los Municipios son de dos categorías: los de Primera comprenden las ciudades de cinco mil (5.000) o más habitantes; los de Segunda son villas o pueblos de menos de cinco mil (5.000) y más de mil quinientos (1.500) habitantes, dentro de sus ejidos correspondientes. Los municipios de Primera categoría son gobernados por un Intendente y un Consejo Deliberante designados por elección directa. Los municipios de Segunda categoría son gobernados por Juntas de Fomento elegidas en forma directa y popular. Se considera Centro Rural de Población a toda extensión territorial no declarada Municipio, perimetralmente delimitada por el Poder Ejecutivo, con una población superior a los doscientos (200) habitantes y cuyo gobierno es ejercido por una Junta de Gobierno elegida por el Poder Ejecutivo. De acuerdo con la cantidad de habitantes estos centros de son: de Primera Categoría cuando poseen entre mil quinientos (1.500) y mil (1.000) habitantes; de Segunda Categoría cuando poseen entre novecientos noventa y nueve (999) y quinientos (500) habitantes; de Tercera Categoría cuando poseen entre cuatrocientos noventa y nueve (499) y trescientos (300) habitantes y de Cuarta Categoría cuando poseen entre doscientos noventa y nueve (299) y doscientos (200) habitantes.

En la provincia de Formosa, los centros de población que poseen más de mil (1.000) habitantes tienen municipalidades, y aquellos con menos de mil (1.000) comisiones de fomento. De acuerdo a la Ley Orgánica de Municipios, los centros

cuya población excede los treinta mil (30.000) habitantes, constituyen municipios de primera categoría; los que tienen más de cinco mil (5.000) y no exceden los treinta mil (30.000), constituyen municipios de segunda categoría; y los que tienen mas de mil (1.000), y no exceden los cinco mil (5.000), son de tercera categoría. Los centros poblados con menos de mil (1.000) y hasta quinientos (500) habitantes tendrán Comisiones de Fomento. Si bien cada Comisión de Fomento y cada Junta Vecinal están dentro de una determinada zona de influencia correspondiente a un Municipio, estos son autónomos, por consiguiente no responden a ningún Municipio en particular.

Los municipios tienen la potestad sobre el impuesto inmobiliario urbano y el impuesto automotor.

Según lo dispuesto en la Sección Novena de la Constitución Provincial sancionada en el año 1986, en la provincia de Jujuy, todo centro de población que supere los tres mil (3.000) habitantes constituye un Municipio que será gobernado por una Municipalidad. Las poblaciones con menos de tres mil (3.000) habitantes están a cargo de Comisiones Municipales las cuales se dividen en tres categorías. Los Municipios tienen la potestad sobre el impuesto automotor.

En la provincia de La Pampa, todo centro de población que supere los quinientos (500) habitantes o que siendo menor cuente con el desarrollo y posibilidades económico – financieras y una ley especial los declare como tal, determinando su ejido, constituye un municipio con autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional, de conformidad a las prescripciones de la Constitución Provincial sancionada en el año 1960 y reformada en la convención del año 1994.

En la provincia de La Rioja, cada uno de los Departamentos que componen la provincia es considerado un municipio, de acuerdo a la Ley Orgánica de Municipios sancionada en el año 1999 y en concordancia con la Constitución Provincial. Esta última establece que los municipios tienen autonomía institucional, política, administrativa, económica y financiera y pueden dictarse sus propias cartas orgánicas.

En la provincia de Mendoza cada uno de los Departamentos que componen a la provincia constituye un Municipio, cuya administración está a cargo de una Municipalidad. El art. 208 de la Constitución Provincial establece que la Legislatura de la Provincia podrá aumentar el número de Municipalidades, subdividiendo los departamentos, cuando así lo requieran las necesidades de la población, con el voto

de la mayoría absoluta de los miembros que componen cada Cámara; pero en ningún caso podrá disminuir el número de departamentos existentes al promulgarse la Constitución.

En la provincia de Misiones, los municipios gozan de autonomía política, administrativa y financiera, ejerciendo sus funciones con independencia de otro poder. Existen municipios de primera, segunda y tercera categoría, según lo prescribe la Constitución Provincial. De acuerdo a la Ley Orgánica de Municipalidades, los centros cuya población excede los diez mil (10.000) habitantes, constituyen municipios de primera categoría; los que tienen más de cinco mil (5.000) y no exceden los diez mil (10.000), constituyen municipios de segunda categoría; y los que tienen más de tres mil (3.000), y no exceden los cinco mil (5.000), son de tercera categoría. Sin embargo hay municipios que no reúnen la población mínima que exige la ley debido a que fueron creados con anterioridad a la sanción de la misma.

En la provincia del Neuquén, todo centro de población que alcance a más de quinientos (500) habitantes constituye un municipio que será gobernado por una Municipalidad, con arreglo a las prescripciones de la Constitución Provincial y a la Ley Orgánica que en su consecuencia ha dictado la legislatura y que estará investido de todos los poderes necesarios para resolver por sí los asuntos de orden local y de carácter eminentemente popular. Los municipios se dividen en tres categorías: los municipios de primera categoría son aquellos que superan los cinco mil (5.000) habitantes; los municipios de segunda categoría, aquellos con menos de cinco mil (5.000) habitantes y más de mil quinientos (1.500) habitantes; y los municipios de tercera categoría, aquellos con menos de mil quinientos (1.500) y más de quinientos (500) habitantes. La Ley 1759/94 caracteriza y regula a las sociedades de fomento como los núcleos poblacionales con menos de quinientos (500) y más de doscientos cincuenta (250) habitantes, que dependen exclusivamente del Poder Ejecutivo Provincial. Se considera "sin gobierno local" a toda población rural, tanto dispersa como agrupada en pequeñas localidades, que habita en áreas no definidas legalmente para un gobierno local. Se considera "sin delimitar" a la población que habita en Comisiones de Fomento que no tienen sus límites definidos legalmente. Los Municipios tienen la potestad sobre el impuesto automotor.

En la provincia de Río Negro toda población con asentamiento estable de más de dos mil (2.000) habitantes constituye un Municipio. La Constitución Provincial le

confiere al régimen municipal autonomía política, administrativa y económica. Aquellos municipios que dictan su propia Carta Orgánica Municipal gozan además de autonomía institucional. Existen Municipios que cuentan con menos de dos mil (2.000) habitantes. Esto se debe a que fueron creados con anterioridad a la reforma de la Constitución Provincial, que se realizó en el año 1988. El artículo 241 de la Constitución Provincial establece que toda población con asentamiento estable de menos de dos mil (2.000) habitantes constituye una Comuna. La ley determina su organización, su competencia material y territorial, asignación de recursos, régimen electoral y forma representativa de gobierno con elección directa de sus autoridades. Por otra parte, la Ley Provincial 643/71 – Creación de Comisiones de Fomento (Ley vigente) en su artículo 3 menciona que las Comisiones de Fomento tendrán carácter de delegaciones de Poder Ejecutivo Provincial en el medio en que actúen y ejercerán los deberes y atribuciones que les fija la presente ley.

En la provincia de Salta se reconoce como Municipio a la comunidad natural que, asentada sobre un territorio y unida por relaciones de vecindad y arraigo, tiende a la búsqueda del bien común local. Los municipios gozan de autonomía política, económica, financiera y administrativa. Para la conformación de un nuevo municipio se requiere, según lo dispuesto en la constitución provincial reformada en el año 1998, de una población permanente de mil quinientos (1.500) habitantes y una ley a tal efecto, a su vez los municipios pueden establecer Delegaciones Municipales. Los municipios existentes a la fecha de sanción constitucional continúan revistiendo el carácter de tales. Los municipios tienen la potestad sobre el impuesto inmobiliario urbano y el impuesto automotor.

En la provincia de San Juan todo centro de población de más de dos mil (2.000) habitantes constituye un Municipio. De acuerdo al artículo 240 de la Constitución Provincial sancionada en el año 1986, los Municipios serán de tres categorías, de acuerdo al tamaño de su población. Los Municipios de "primera categoría", son los que comprenden a las ciudades de más de treinta mil (30.000) habitantes; los Municipios de "segunda categoría" comprenden a las ciudades de más de diez mil (10.000) habitantes; y los Municipios de "tercera categoría", a las ciudades, villas o pueblos de más de dos mil (2.000) habitantes. Asimismo, el artículo 252 determina que los Municipios pueden crear Comisiones Vecinales en aquellos grupos poblacionales de más de quinientos (500) habitantes que así lo requieran, para un mejor gobierno comunal, por razones geográficas, históricas, sociales, de servicio o económicas.

En la Provincia de San Luis, la Constitución Provincial del año 1987 reconoce al Municipio como una comunidad natural con vida propia e intereses específicos, que se organiza independientemente del Estado para el ejercicio de sus funciones sobre una base de capacidad económica y para satisfacer los fines de un gobierno propio. Por el artículo 256 queda estipulado que toda población permanente que cuente con más de mil quinientos (1.500) habitantes, tiene una municipalidad. En los departamentos donde no existan municipalidades de conformidad con el citado artículo, su respectiva cabecera departamental se constituye en municipalidad. El gobierno municipal de las poblaciones permanentes que tengan entre ochocientos uno (801) y mil quinientos (1.500) habitantes es ejercido por una Comisión Municipal, según lo dispuesto por el artículo 250. Asimismo, el artículo 274 dispone que los municipios pueden patrocinar la creación e integración de Juntas Vecinales, de conformidad a la ley o carta orgánica Municipal.

En la provincia de Santa Cruz todo centro de población que cuente con un número mínimo de mil (1.000) habitantes constituye un Municipio encargado de la administración de los intereses locales. En los centros de población que no alcancen el número de mil (1.000) habitantes, los intereses y servicios de carácter comunal están a cargo de Comisiones de Fomento cuya integración y atribuciones serán fijados por ley, según lo prescripto por el artículo 148 de la constitución Provincial sancionada en el año 1957 y reformada en 1994. Los municipios tienen la potestad sobre el impuesto inmobiliario urbano y el impuesto automotor.

En la provincia de Santa Fe son Municipalidades todos aquellos centros urbanos que poseen una población mayor de diez mil (10.000) habitantes. A su vez se dividen en dos categorías: los centros cuya población excede los doscientos mil (200.000) habitantes, constituyen municipios de Primera categoría; aquellos que tengan menos de doscientos mil (200.000) habitantes y más de diez mil (10.000), de Segunda categoría. Son Comunas todos aquellos centros de población que no alcanzan la cantidad de diez mil (10.000) habitantes. A los efectos de elevar una Comuna a la categoría de Municipio deberá existir un Censo de población que determine la cantidad de habitantes, el que posteriormente deberá ser aprobado por la Legislatura. Para poder un centro poblado alcanzar la categoría de Comuna es requisito poseer quinientos (500) habitantes, y posteriormente la sanción de la Ley respectiva.

La Constitución Provincial de Santiago del Estero reconoce al Municipio como una entidad jurídico política y como una comunidad natural, y asegura la autonomía

municipal reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. El régimen municipal es organizado teniendo en cuenta el número de habitantes de cada población, o su desarrollo y posibilidades económico financieras. Según lo dispuesto en el artículo 204 de la Constitución Provincial del año 1997 hay tres (3) categorías de Municipios. La Primera categoría corresponde a los centros de población que cuenten con un número superior a los veinte mil (20.000) habitantes; la Segunda categoría corresponde a los centros que cuenten entre veinte mil (20.000) y nueve mil (9.000) habitantes; y la Tercera categoría a los que tengan entre nueve mil (9.000) y dos mil (2.000) habitantes. En los centros de población que no alcancen el número de dos mil (2.000) habitantes, el gobierno municipal será ejercido por una Comisión Municipal elegida por el pueblo, con los requisitos y atribuciones que determine la ley, según lo prescripto por el artículo 209 de la Constitución Provincial.

En el artículo 170 de la Constitución Provincial de la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, se reconoce como Municipio a toda población estable mínima superior a los dos mil (2.000) habitantes. Se les reconoce autonomía institucional sólo a aquellas que cuentan con una población estable mínima de más de diez mil (10.000) habitantes. Asimismo, el artículo 171 reconoce como Comunas a las comunidades urbano rurales no reconocidas como municipios, que tengan una población estable mínima de cuatrocientos (400) habitantes y su centro urbano ubicado a más de treinta kilómetros de un municipio. Los municipios tienen la potestad sobre el impuesto inmobiliario urbano y el impuesto automotor.

En la provincia de Tucumán se considera Municipio a todo centro urbano que contenga como mínimo una población permanente de cinco mil (5.000) habitantes dentro de una superficie no mayor de doscientas cincuenta hectáreas y que el mismo esté formado por propiedades privadas cuyo número no baje de trescientos (300). El municipio podrá comprender además, una extensión urbana y un área de proyección territorial. Serán de Primera categoría las municipalidades que tengan una población permanente de más de cuarenta mil (40.000) habitantes y propiedades privadas cuyo número no sea inferior a siete mil quinientas (7.500). Serán de Segunda categoría aquellas cuya población exceda los ocho mil (8.000) habitantes y propiedades privadas cuyo número no sea inferior a cuatro mil (4.000). Las municipalidades que no reúnan estos requisitos mencionados serán de Tercera categoría. En los pueblos de la provincia cuya población exceda los quinientos (500) habitantes, se podrán crear Comunas Rurales, las cuales se

dividen en tres categorías y cuya denominación, funcionamiento y jurisdicción es fijado por el Poder Ejecutivo.

Como vemos, cada provincia en forma independiente, ya sea a partir de su Constitución o bien a partir de su Ley Orgánica, moldea su estructura municipal y en mayor o menor medida la estructura tributaria con que cada uno de ellos contará. Claro que esta estructura tributaria se verá limitada con las disposiciones contenidas en la Constitución Nacional, como así también por otras normas que las provincias firman obligándose a si mismas y a sus municipios, como ser la ley de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral y el Pacto Federal, más adelante analizados.

NATURALEZA JURIDICA DE LAS TASAS

Las tasas representan un fenómeno financiero de creciente importancia para las arcas locales, lo que ha dado lugar a múltiples interpretaciones ventiladas en procesos judiciales, justificando las controversias doctrinales producidas por años y que en los tiempos en que Dino Jarach escribió su tratado¹ y en su decir, su importancia presupuestaria resultaba escasa y totalmente desproporcionada con dichas controversias.

Su conceptualización jurídica resulta de interés a efectos de este trabajo, ya que por la asignación de competencias dada por la Constitución Nacional y por los límites impuestos según leyes convenio vigentes, resulta la fuente de financiación por excelencia de los fiscos locales, dejando de lado las partidas que reciben por transferencias.

Es reconocido por nuestra doctrina que las tasas resultan una especie del género tributo, en tanto resultan una prestación pecuniaria exigida por el Estado en función de su poder de imperio. Nuestra más prestigiosa doctrina encabezada por Jarach, Giuliani Fonrouge y García Belsunce, se ha encargado de resaltar la **naturaleza tributaria** de las tasas, considerando que es erróneo sostener que las mismas sean asimilables a los precios o a las tarifas. Esta discusión se ha dado con mayor énfasis en la doctrina española en donde al decir de Martín Fernández² el legislador español quiere "huir del férreo corsé impuesto por los principios tributarios, hacia mecanismos de financiación donde el libre albedrío de los Entes públicos es mucho mayor". Como decíamos, nuestra doctrina es pacífica respecto a la naturaleza tributaria de las tasas.

Los distintos tributos se distinguen entre sí en función del presupuesto de hecho asumido por el legislador como determinante de su existencia. En el caso de las tasas y en el decir de calificada doctrina, estamos en presencia de un gravamen que representa la contraprestación por un **servicio público divisible prestado en forma real o potencial**. Jarach las define como "un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo". No puede justificarse la tacha de inconstitucional de la tasa si el servicio no es prestado en el caso concreto; basta con que exista potencialidad, es decir la organización del

¹ Jarach, Dino: Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Cangallo, 1985

² Martín Fernández, F. Javier: *Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español*, Marcial Pons, Madrid, 1995

servicio que podría afectar al sujeto. En caso que la tasa se encuentre financiando un servicio de inspección, tampoco puede aceptarse la validez de la misma si el Estado sólo realiza una inspección formal que sólo pretende corroborar el pago del tributo. Estos casos los veremos con detenimiento al analizar las tasas de seguridad e higiene y de abasto o de inspección bromatológica. Dino Jarach considera que "la tasa es un tributo ampliamente justificado desde el punto de vista de la equidad, siempre que los servicios que constituyen la contraprestación se presten efectivamente y no sean de carácter puramente formal"³.

Dicha conceptualización se origina en Italia en la primera mitad del siglo XX, no exenta de discusiones doctrinarias. Según Giannini⁴ "la tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado". En respuesta, Berliri⁵ niega que se trate de una prestación obligatoria y la define como "la prestación espontánea de dar o de hacer que tiene por objeto una suma de dinero, un efecto timbrado o la asunción espontánea de una obligación y que constituye una condición necesaria para conseguir un determinado beneficio y de la cual no se puede pedir la restitución una vez obtenido tal beneficio". Más tarde reconoce el carácter obligatorio, definiéndola como "una obligación jurídica de derecho público de contenido obligatorio que nace de la Ley en relación con la prestación de un servicio público o al disfrute de un bien perteneciente al patrimonio indisponible del ente público"

La jurisprudencia de nuestra Corte Suprema, en algún momento consideró que por no ser la tasa un instrumento fiscal, no era necesaria su creación mediante una ley. En la sentencia recaída en la causa Ducilo se dijo que "la tasa no es una institución fiscal, sino una creación administrativa para resarcirse directamente de los gastos en determinado servicio prestado a los usuarios, está en relación con la utilización de los servicios públicos, siendo suficiente para establecerla una autorización de carácter general frecuentemente otorgada a reparticiones autárquicas"⁶ Esta doctrina fue dejada de lado, siendo hoy pacífica la aceptación de la naturaleza tributaria de las tasas.

Según Dino Jarach, el origen de la tasa está dado por el hecho de "hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio".

³ Op. Cit., página 240

⁴ A. D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, página 50

⁵ Antonio Berliri, Principios de Derecho Tributario, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971

⁶ CSJN, 28/5/1953, "Ducilo SA Productora de Rayon c. Obras Sanitarias de la Nación", Fallos 225:688

Para Griziotti, la tasa es la contraprestación pedida por el Estado a los ciudadanos en pago de los servicios pagados de carácter administrativo. Giuliani Fonrouge⁷ inspirado en Giannini y en el Modelo de OEA/BID define a la tasa como la prestación pecuniaria exigida por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.

Vemos en todas las definiciones ciertas coincidencias dadas por el hecho de tener un origen ex lege y por aparecer en todos los casos la figura de la contraprestación frente a un servicio o actividad pública.

El caso más emblemático analizado por nuestro Supremo Tribunal, ha sido Compañía Química⁸. Allí, la Corte ha fallado contra las pretensiones municipales en tanto "jamás habría existido en su opinión, un servicio concreto que le hubiera sido prestado a su representada como contraprestación del cobro de la tasa impugnada"

En España, la conceptualización de la tasa ha sufrido una notada evolución, tal como la marca Eusebio Gonzalez García. Las primeras corrientes indicaban que no importaba si la tasa era exigida por Ley, Decreto u Orden Ministerial, siempre que el Estado se encuentre en condiciones de poder ofrecer el servicio, que su utilización resulte beneficiosa para el usuario y que como consecuencia de esta ventaja o beneficio singular, el particular decida libremente demandar la prestación del servicio en cuestión. La superación de estas corrientes se manifiestan a través de la reconducción de las tasas al principio de reserva de ley y como consecuencia de esto en la "transformación de la pretendida naturaleza voluntaria, basada en la demanda individual del servicio, en una obligación legal, más concretamente en una obligación tributaria, que se exige con ocasión de la prestación de un servicio público, toda vez que la efectiva prestación del servicio constituye elemento integrante del hecho imponible".⁹

Desde principios de la década del 70, la jurisprudencia española es pacífica en el reconocimiento de que "el presupuesto configurador de la tasa lo constituye la prestación de dicho específico servicio, sin lo cual [...] no puede surgir el hecho imponible que constituye el presupuesto fáctico de toda exacción por ser el generador de la relación jurídico tributaria". Los Tribunales Superiores de Justicia han confirmado esa doctrina sentenciando que " la aspiración de convertir la mera

⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M.: *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 4ª ed, 1987

⁸ Compañía Química SA c/Municipalidad de Tucumán - CSJN - 5/9/1989

⁹ Eusebio González y Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario I*, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997

existencia de un servicio en objeto o hecho imponible de la tasa, no es, por el momento, susceptible de tener acogida en el ordenamiento jurídico español" con la conciencia de que admitir la exacción de la tasa por la mera existencia del servicio supondría la desnaturalización de la figura tributaria, convirtiéndola contra derecho en un arbitrio ilegal.¹⁰

El modelo de Código Tributario OEA/BID 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"

Otro criterio de diferenciación que ha tenido impacto en nuestra doctrina y que Giuliani Fonrouge estima como carente de real fundamentación, es el criterio basado en la cuantía del precio, según supere o no el costo del servicio, expuesto por Einaudi. Entendemos que esta nota diferenciadora no implica la búsqueda de una exacta equivalencia o prorrateo del costo total, sino que debe existir una razonable equivalencia entre lo recaudado y el costo que insume la prestación del servicio remunerado o como explica Dino Jarach, la equivalencia entre la tasa y la importancia del servicio prestado.

Tampoco ha estado exento de controversias el hecho de vincular a la tasa con el principio de capacidad contributiva. Jarach nos explica que algunos autores han considerado que valorar la riqueza exteriorizada en la prestación del servicio implica la coexistencia de un impuesto junto con la tasa. Entendemos que resulta válido y acorde a las modernas teorías de la tributación la fijación del quantum de la tasa teniendo en cuenta la capacidad del sujeto, no siendo esto un elemento que desnaturalice al tributo.

¹⁰ Citada por F. Javier Martín Fernández, *Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español*, Ediciones Jurídicas Marcial Pons, Madrid, 1995

RECURSOS MUNICIPALES

Si bien no existe una prohibición expresa respecto a que los municipios no pueden aplicar impuestos, la realidad nos muestra que su mayor fuente de ingresos está dada por las tasas, ya que las normas que regulan la coparticipación federal establecen la limitación de la no aplicación de gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicho régimen.

La ley 23.548 específicamente establece que "... no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados... "

Resulta claro que ante la gravabilidad del universo de materias imposables por parte del gobierno federal, los recursos tributarios se ven entonces acotados a las tasas, que como la misma ley mencionada especifica, deben tener su origen en servicios efectivamente prestados.

Describiremos a continuación las tasas que entendemos resultan de mayor importancia considerando los recursos que aportan y probablemente en relación directa con esta cuestión pecuniaria, también son generadoras de un amplio espectro de conflictos interpretativos.

TASA DE SEGURIDAD E HIGIENE

Conforme a las distinciones que más arriba hiciésemos, en el caso del tributo comunmente denominado "Seguridad e higiene", estamos en presencia de una tasa. La misma tiene distintas denominaciones, según la jurisdicción en que nos encontremos. También suele ser conocida como "Derecho de Registro e Inspección", "Derecho de Comercio e Industria", "Contribución que incide sobre la industria, comercio, servicios y actividades afines", "Tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis, y seguridad", entre otras denominaciones.

Esta tasa ha tomado gran protagonismo en los últimos tiempos debido a un marcado incremento en los montos recaudados, incremento originado en una paulatina mutación de la base de cálculo del tributo tendiendo a abandonar parámetros como el personal empleado en la jurisdicción o los metros cuadrados ocupados por el local habilitado, pasando a considerar los ingresos brutos de los contribuyentes. Este incremento de costos para los contribuyentes y de ingresos para los distintos erarios públicos, ha hecho que también se haya incrementado el grado de conflictividad toda vez que al tener gran significatividad para el municipio se ha forzado su aplicación en numerosos casos. Nos atrevemos a decir que en muchos casos bajo el ropaje de una tasa, se esconden verdaderos impuestos que por cierto, colisionan con impuestos nacionales coparticipables.

Por la importancia creciente de esta tasa es que encontramos numerosos casos ventilados en sedes judiciales que nos servirán para analizar distintos elementos de esta tasa, aún cuando muchos de ellos resulten aplicables a otras que se tratarán separadamente.

DELIMITACION DEL HECHO IMPONIBLE. Como marcáramos previamente al analizar la clasificación de los tributos, una de las características distintivas de la tasa está dada por el hecho que tiene su motivación en resultar la contraprestación por un servicio público divisible que el Estado presta o está en condiciones de prestar.

El respeto del principio de legalidad exige que el presupuesto para la procedencia de la tasa debe estar clara y precisamente descripto. Resulta inaceptable tanto la ausencia de dicho presupuesto como su existencia en un marco de generalidad,

hecho que se comprueba en numerosos ordenamientos locales en donde se pretende una tasa sin una cierta definición de la hipótesis de incidencia tributaria.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Compañía Química S.A. c. Municipalidad de Tucumán"¹¹ ha expresado que la excesiva laxitud de la norma al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita, resulta contraria al principio de legalidad que rige en la materia, posibilitando la eventual recaudación de fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen. Se ha meritudo para declarar inconstitucional la tasa sub-exámene que la Municipalidad de Tucumán no ha acreditado qué servicios públicos son retribuidos por su intermedio; por el contrario, su propio texto establece que se persigue la retribución de cualquier servicio público municipal no retribuido por un tributo especial pero que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población". Asimismo expresa que la norma resulta irrazonable toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad.

Este tipo de normas es frecuente encontrarlas en los distintos ordenamientos municipales del país.

El Código tributario de la Ciudad de Córdoba, establece que "El ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, u otra a título oneroso, y todo hecho o acción destinado a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo, está sujeto al pago del tributo establecido en el presente Título, conforme a las alícuotas, adicionales, importes fijos, índices y mínimos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual, en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene, asistencia social, desarrollo de la economía y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población. Estarán gravadas las actividades desarrolladas en sitios pertenecientes a jurisdicción federal o provincial enclavados dentro del ejido municipal." Nótese como además de tener una especie de embudo por el que decantarán todos los servicios no retribuidos por un tributo especial, se pretenden financiar servicios públicos indivisibles como el desarrollo de la economía.

El Código tributario de la Municipalidad de Paraná prevé que la Tasa por Inspección Sanitaria, Higiene, Profilaxis y Seguridad es la prestación pecuniaria

¹¹ CSJN. 5/9/1989, "Cía Química SA c/Municipalidad de San Miguel de Tucumán", Fallos 225:687

correspondiente a los servicios de registro y control de actividades empresarias, comercial, profesional, científicas, industriales de servicios y oficios y toda otra actividad a título oneroso; de preservación de salubridad, de moralidad, seguridad e higiene y de los demás servicios por los que no se prevean gravámenes especiales.

En sentido contrario al precedente de Compañía Química comentado, la Cámara de Río Cuarto¹² apartándose de la doctrina del máximo tribunal, ha aceptado la aplicación de una contribución aún sin existencia de local habilitado por cuanto a juicio del tribunal, el municipio presta los servicios de ordenamiento del tránsito, organización del transporte público, pavimentación, mantenimiento, señalización e iluminación de calles.

EFFECTIVA PRESTACION DEL SERVICIO. Otro aspecto esencial que define la tasa es que además de que exista un servicio por el que se reclama una contraprestación, este haya sido efectivamente prestado, o bien pueda serlo. La Corte Suprema ha dicho que "al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo menos individualizado (bien o acto) del contribuyente"¹³. Como nos enseña Spisso, "la presencia de esa actividad de la Administración referida al sujeto pasivo es lo que distingue a la tasa del impuesto"¹⁴

Esta efectiva prestación no necesariamente implica que esté realizada en interés del contribuyente o que le proporcione un beneficio; de hecho podría llegar a perjudicarlo con su actuación, como en el caso de una inspección que realice el municipio a resultas de la cual le impone una sanción por incumplimiento de alguna norma. Nuestra Corte ha dicho en la causa Swift que no resulta necesario que el cobro de las tasas tenga como objetivo primordial satisfacer intereses individuales, sino que su validez como la de todos los tributos depende del interés público que justifique su aplicación.¹⁵

¹² Laboratorios Armstrong SA c/Municipalidad de Río Cuarto – Cámara de Apelaciones y Contencioso Administrativo de Río Cuarto – 23/05/2003

¹³ CSJN, 3/10/1956. "Cipriano, Cándida de Gregorio, vda. de y otros s/demanda de inconstitucionalidad", Fallos 236:22

¹⁴ Spisso, Rodolfo, "Sistemas tributarios locales y coparticipación. Potestad tributaria de los municipios y su sujeción a los acuerdos de armonización tributaria federal", en "Derecho Tributario Provincial y Municipal", Ed. Ad-Hoc, 2002

¹⁵ Ver cita de fallo citado por Spisso nota 3

CUANTIA DE LA TASA. En la causa Gas Natural Ban c/Municipalidad de La Matanza¹⁶ el tribunal reconoció que en la medida que se guarde una discreta y razonable proporción entre el monto de la tasa y el costo del servicio, es perfectamente factible la utilización de los ingresos brutos como base imponible. Aclara además que no resulta adecuada una búsqueda de equivalencia estricta entre ambos elementos, ya que esto resultaría de muy compleja determinación. En este precedente también se considera a la efectiva prestación del servicio como requisito para la exigencia de la tasa.

La directriz dada por la ley de coparticipación federal respecto a que las tasas serán recaudadas como retribución a servicios efectivamente prestados, lleva implícita una definición respecto a cuantía. La sola existencia de un servicio no puede habilitar al Municipio a recaudar cualquier monto, de ser así sólo importaría el ropaje jurídico del tributo y no su verdadera naturaleza.

SUSTENTO TERRITORIAL. En un interesante antecedente, la Cámara Contencioso administrativa de segunda nominación de Córdoba, en la causa "Pelikán Argentina SA c/ Municipalidad de Córdoba", puntualizó que independientemente que la prestación deba ser efectiva o potencial, requiere de sustento territorial, "... de un sitio donde la misma sea o pueda ser prestada, o lo que es igual de un lugar geográfico donde el contribuyente desarrolle la actividad descrita por la norma y donde el Estado preste los servicios de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial. En síntesis, implica la existencia de un establecimiento (local u oficina o depósito, etc.), el que además debe tener acceso al público". La cámara ha dicho además que "El domicilio del representante comercial -sito en la Provincia de Córdoba- de una firma con sede en otra provincia -Buenos Aires- no puede ser considerado centro de operaciones comerciales de la firma representada a efectos de que ésta pueda ser considerada sujeto pasivo de la tasa que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicio en el ámbito de la Municipalidad de Córdoba"

¹⁶ Gas Natural Ban c/ Municipalidad de La Matanza – Cámara Federal de Apelaciones de San Martín – 2/9/2000

PUBLICIDAD Y PROPAGANDA

Originalmente destinadas a gravar la exhibición publicitaria en la vía pública, en la actualidad se está extendiendo cada vez más los supuestos de gravabilidad a las publicidades internas de los locales comerciales. Históricamente la materia imponible estaba dada por las publicidades exhibidas en la vía pública; paulatinamente se fue corriendo el foco a los anuncios visibles desde la vía pública, luego a los anuncios realizados en lugares de acceso público para llegar a gravar simplemente los anuncios realizados en los interiores de los locales.

El servicio por el que se exigiría la tasa como contraprestación está dado por el ejercicio del poder de policía de contralor de la publicidad exhibida en el ejido municipal.

Tal vez este tributo no muestre gran trascendencia en función a los montos recaudados pero si por su paulatina desnaturalización más arriba comentada, generada por la mutación que ha sufrido el espectro sobre el que se pretende aplicar el tributo y el consiguiente incremento de conflictos entre los sujetos activos y pasivos del tributo.

Entre algunos casos destacados que podemos mencionar y que han salido a la luz a raíz de publicaciones, acciones de los involucrados y de las cámaras que los nuclean, encontramos que se han determinado los tributos en las siguientes circunstancias:

- El reloj que se encuentra dentro de una farmacia con el nombre de una empresa proveedora de medicamentos.
- El nombre de un laboratorio inserto en los carteles identificatorios de los distintos sectores de un hospital.
- Los buzos o pecheras que exhiben los repositorios externos de los supermercado, cuyo fin es identificar la empresa para la que desarrollan sus tareas.
- Carteles identificatorios en ceniceros, heladeras y exhibidores de almacenes, supermercados y autoservicios.
- El logo identificatorio de la empresa en sus vehículos.

- Los carteles que exhiben las inmobiliarias identificando las unidades que se encuentran para la venta.
- Los logos de las tarjetas de crédito aceptadas en el comercio exhibidas en stickers ubicados en sus vidrieras.
- Cartones o láminas en el interior de los comercios identificando los productos de marca ofrecidos en el mismo.

Amen de que en muchos de estos casos se pretende cobrar la tasa donde no se evidencia un hecho imponible, se tiende a ampliar el universo de contribuyentes en detrimento de la economía del tributo pretendiendo además gravar elementos cuya fiscalización resulta a todas luces improbable. Por esta dificultad de fiscalización es que se ha notado un gran impulso de esta tasa generado por la actividad de privados contratados por los municipios que han decidido tercerizar algunas de sus funciones vitales como lo son la recaudación y la fiscalización. Una característica que se ha repetido en determinaciones realizadas por estos privados, es la aplicación del gravamen por el ejercicio corriente y por los ejercicios no prescriptos, sin certeza de la existencia del anuncio en el tiempo.

En alguno de los casos mencionados se evidencia la pretensión de incluir bajo el concepto "publicidad" lo que en realidad constituye "información", como es el caso de los logos identificatorios de los vehículos, las láminas ubicadas dentro de los comercios que "informan" qué productos se venden, los logos de las tarjetas de crédito en la vidriera o más claramente el caso mencionado de las inmobiliarias.

En cuanto a la cuantificación del hecho imponible, por lo general se fija un valor por metro cuadrado del anuncio. Existe una gran dispersión de valores que van desde centavos hasta importes más significativos como en el caso de Vicente López que grava con cien pesos carteles luminosos que inclusive se encuentran en el interior del predio¹⁷ También es dable destacar que en la mayoría de los casos se fija un valor o metraje mínimo por cartel que es aplicado aún para stickers u obleas de pequeña dimensión.

¹⁷ Confr. Capítulo V Artículo 15 de la Ordenanza Impositiva 20.574

TASAS DE ABASTO

Las tasas de abasto exigidas por los Municipios se han convertido en el último tiempo en pretendidas y apetecibles fuentes de recursos financieros y en verdaderas aduanas internas, por cierto estas últimas no comprendidas dentro de las potestades locales. Según información publicada por fabricantes de alimentos, almacenes, autoservicios y supermercados, estas tasas encarecen los productos en no menos de un 5% de los precios al público¹⁸. Claro que esta incidencia económica no es lo único que preocupa a los sujetos en quienes se perfeccionan los supuestos hechos impositivos, ya que son numerosos los casos en que los distribuidores no pueden ingresar a los municipios, siendo interceptados por agentes municipales.

La tasa de abasto jurídicamente ha sido creada para financiar la inspección realizada por los municipios sobre la calidad e higiene de los alimentos y productos que ingresan a su territorio, cobrándose inclusive en ciertas Comunas a los productos en tránsito.

Suele utilizarse la denominación de inspección veterinaria, control bromatológico o visado que a lo sumo debería aplicarse a productos de origen animal o vegetal o bien perecederos. Históricamente surgieron como tasas de inspección veterinaria para productos frescos y chacinados, pero la realidad indica que se exige también a productos como bebidas o alimentos despachados desde fábrica en envases cerrados e inviolables para ser vendidos sin fraccionar a los consumidores finales. El control suele no ser mayor que la existencia de una garita en la ruta de entrada a los pueblos, en la que se efectúa un simple visado a los remitos, facturas y demás documentación respaldatoria. Sin duda que un correcto control bromatológico debería hacerse mediante análisis de muestras de los productos, los que no necesariamente deban hacerse in itinere. Evidentemente el medio más eficiente de costear ese análisis de muestra sería cobrarle el costo del laboratorio a la empresa a la que le inspeccionen el producto.

En muchos de los municipios en los que se pretende recaudar esta tasa, ni siquiera poseen un laboratorio que permita efectuar algún control o análisis de productos, lo que demuestra que la tasa no surge como necesidad del financiamiento de un servicio individualizado, concreto ni efectivamente prestado.

¹⁸ Confr. Clarín del 4/7/05

Este pretendido control colisiona y se superpone con otros de rango nacional, que ya establecen obligaciones sanitarias establecidas en el Código Alimentario Nacional teniendo además la certificación del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA), de la Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología (ANMAT), el Instituto Nacional de Alimentos (INAL) y el Instituto Nacional de Vitivinicultura (INV).

La industria vitivinícola se ve reglamentada por la ley 14.878 en cuyo artículo primero se establece que "la producción, la industria y el comercio vitivinícola en todo el territorio de la Nación quedan sujetos a las disposiciones de la presente ley general de vinos y de su reglamentación". Esta misma norma creó la entonces Dirección de vinos, hoy denominada Instituto Nacional de Vitivinicultura, que entre otros fines perseguía el de fiscalizar en forma eficaz y correcta la elaboración, comercialización y distribución del vino, para garantizar su carácter genuino en todas las etapas. La tasa de abasto es creada para financiar la prestación de un servicio que sería concurrente por el prestado por el Estado Nacional, que a través del organismo mencionado tiene un poder exclusivo y que resulta incompatible con el ejercicio de idéntico poder por parte de las municipalidades.¹⁹

Lo mismo ocurre en el caso de las empresas dedicadas a la fabricación, venta y comercialización de bebidas y alimentos. El Estado Nacional, a través del Código Alimentario Nacional, es el encargado de establecer las disposiciones y controlar su cumplimiento, respecto a los requisitos que deben observarse en el caso de las actividades mencionadas.

Adicionalmente existe una superposición con el Código Alimentario Argentino, organismo encargado de aprobar los productos para su circulación por el país e inclusive con los organismos de Salud Pública de las Provincias.

El tema económico merece un capítulo aparte; al igual que el resto de las tasas, no existe un parámetro uniforme y se llega a supuestos totalmente abusivos. En el caso de la Municipalidad de Merlo, en el caso de la leche se debe tributar una tasa equivalente al 6% del valor de un litro de dicho fluido. En el caso del vino, en muchos Municipios se cobra una tasa fija de \$ 0.10 por litro, lo que representa en el caso del vino a granel un tipo equivalente al 16% del gravamen.

¹⁹ "Fallos", 3-131: 302-1181; 320-619

TASA DE OCUPACION DEL ESPACIO PUBLICO

Otra gran fuente de recursos tributarios para las comunas está dada por las tasas o derechos que gravan la ocupación de la superficie, subsuelo o espacio aéreo de la vía pública.

En los distintos municipios del país existen básicamente dos formas de cuantificar esta tasa, esto es desde un valor fijo por el espacio utilizado (por ejemplo valor unitario o metro cuadrado en el caso de mesas, sillas, escaparates, postes u otras formas de ocupar la superficie, metro lineal en el caso de los cables por la ocupación del espacio aéreo o subsuelo) hasta un porcentaje de los ingresos brutos generados por el particular que realice la ocupación del dominio público. En este último caso resultan aplicables todas las cuestiones relativas a las tasas en base a ingresos en caso de contribuyentes que realicen actividades interjurisdiccionales.

Adicionalmente se genera otra controversia dada por la postura de ciertos municipios de no reconocer la aplicación del convenio multilateral para la distribución de los ingresos que conforman la base imponible de esta tasa, en aquellos sujetos con actividades interjurisdiccionales.

En efecto, el artículo 35 del convenio multilateral expresa que el mismo resulta aplicable en el caso de *"impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional"*. Una forzada interpretación literal de la norma citada establece que el derecho de ocupación de dominio público no grava el ejercicio de una actividad, por lo que no resulta aplicable el mecanismo de coordinación previsto por la norma mencionada. Este criterio ha sido receptado por la Comisión Arbitral²⁰ al expresar que "El tributo de Derecho de Ocupación del Dominio Público no es un tributo a la actividad y por tanto no comprendido en el Convenio Multilateral"

En nuestra opinión, la interpretación mencionada es doblemente errónea; por un lado desde lo literal ya que de la lectura del citado artículo debería leerse que el convenio resulta aplicable a tasas sin condicionamiento alguno²¹ y por otro lado por

²⁰ Resolución 37/2005 (C.A.)

²¹ Entendemos que la lectura del párrafo "...podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo [...] sobre los comercios, industrias o actividades..." debería realizarse separando los términos de la siguiente manera: (1) podrán gravar en concepto de impuestos, (2) podrán gravar en concepto de tasas y (3) podrán gravar en concepto de derechos de inspección o cualquier otro

cuanto no tiene en cuenta el espíritu del convenio que ha sido tender a armonizar la imposición interna que tome como base para su medición los ingresos de los contribuyentes. Sería impensable que este objetivo se cumpla si se aplican las normas sólo para ciertos tributos aún cuando en ambos se perciba la misma problemática, esto es la gravabilidad de ingresos brutos en sujetos que realizan actividades interjurisdiccionales.

tributo [...] sobre los comercios, industrias o actividades. Es decir que la condición de tributo sobre comercio, industria o actividad no resulta aplicable ni a impuestos ni a tasas sino sólo a derechos de inspección.

SISTEMAS DE RETENCION Y PERCEPCION
REGIMENES DE INFORMACION

En los últimos años ha existido una clara proliferación de estos regímenes en los distintos niveles de gobierno. Inicialmente fue el gobierno federal quien a efectos de instaurar la recaudación en la fuente, implementó regímenes de retención y percepción de distintos impuestos nacionales. Posteriormente las provincias y más cerca en el tiempo, los municipios también han hecho uso de estos institutos y han implementado numerosos regímenes de información.

Analizadas individualmente y sin merituar el contexto en que se producen, buena parte de las decisiones tomadas en el ámbito de la política tributaria de cualquier jurisdicción, tiene como fin objetivos que no pueden menos que compartirse. Se persigue controlar el flagelo de la evasión fiscal solicitando información para conocer las transacciones realizadas entre particulares, identificar su real cuantificación, verificar deducciones realizadas en las bases imponibles, en fin, tender al control de todo aquello que las normas tributarias exigen. En cuanto a los regímenes de retención y de percepción, los mismos presentan una múltiple finalidad, ya que buscan asegurarse que las operaciones que se están perfeccionando no queden al margen del tributo, percibir el mismo en el momento en que existe un flujo de riqueza y obtener una recaudación mínima por operación.

Las bondades de estos institutos son indudables pero también lo son los riesgos de que la incidencia resulte desmedida en el caso de las actividades desarrolladas interjurisdiccionalmente, generando saldos a favor de dudosa recuperabilidad. La Comisión Arbitral ha buscado mitigar los efectos negativos en el caso de las retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos²² así como en el caso específico del régimen de recaudación del citado impuesto en las acreditaciones bancarias²³ pero en el caso de tributos municipales existe una gran desprotección.

²² Título VI de la Resolución (CA) 1/2006

²³ La Comisión Arbitral, mediante la Resolución 104/04 ha instaurado el SIRCREB que es un sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral y en algunos casos a contribuyentes locales, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras; no todas las jurisdicciones provinciales han adherido al sistema.

Los efectos indeseados por la falta de coordinación y de uniformidad en la aplicación de estos regímenes no sólo radican en el aspecto económico sino que también inciden en el cumplimiento de gravosas obligaciones formales, algunas de imposible ejecución. No debe imponerse a los contribuyentes deberes excesivos, como lo explica el principio denominado por la doctrina alemana como "principio de la interdicción de la excesividad"²⁴ en el marco de la aplicación plena del principio de la razonabilidad.

A título ejemplificativo mencionaremos uno de los primeros regímenes de recaudación de tributos locales impulsados en la Provincia de Buenos Aires, en el caso por la Municipalidad de Avellaneda. Durante el año 2000, esta Comuna comenzó a aplicar un régimen de retención de la tasa de seguridad e higiene, establecido por el Decreto 2184 reglamentario del artículo 84 de la Ordenanza Fiscal 13.795 que establecía que "[...] *las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad [...] en especial todas aquellas que por su actividad estén vinculadas a la comercialización de productos y servicios en general y que faciliten sus instalaciones para el desarrollo de actividades gravadas por la tasa, podrán actuar como agentes de información, percepción y/o retención en el tiempo y forma que determine el Departamento Ejecutivo.*"

En base a dicha normativa y amén de la exigencia del cumplimiento de las obligaciones innatas derivadas del régimen de retención, la Municipalidad notificó a diversos contribuyentes del Partido a *"intimar a sus empresas proveedoras de servicios y/o constructoras que realicen ventas o construcciones a las empresas que Uds. representan, a iniciar su trámite de inscripción o habilitación en este municipio, **independientemente de la tenencia o no de local comercial u oficina dentro del partido.**"* Agregando que *"Caso contrario deberán actuar como agentes de retención de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, la cual fija una alícuota sobre el total de las facturas y/o certificados de obra abonadas a sus proveedores y/o contratistas"*. Con esta exigencia carente de sustento legal se pretendía que los contribuyentes suplieran al fisco en funciones que le resultaban propias, con el agravante de que a través de esa "sustitución" se buscaba convertir en contribuyentes de una tasa a sujetos que probablemente ni siquiera resultaban contribuyentes de la jurisdicción.

²⁴ PET 28/07/03 - OSVALDO SOLER – Algunos aspectos de la proyectada reforma a la Ley 11.683
Ver también CIRC 916 del año 1970 (DGI)

Similar situación se puede identificar en la Municipalidad de Bahía Blanca; a través de la Ordenanza 10.660 se creó un registro municipal de empresas "extra locales" (sic) con actividades en el Municipio; se buscaba que las empresas radicadas en el partido que contratasen con las no radicadas denominadas "extra locales", actúen como agente de información, nutriendo de esa manera el registro y a su vez reteniendo la tasa de seguridad e higiene o la tasa de servicios varios.

Haciendo un paneo por las distintas zonas de nuestro país encontramos cuestiones semejantes a las mencionadas en los párrafos precedentes. Si pensamos en aquellas empresas que ejercen sus actividades en múltiples jurisdicciones, se sumará a los inconvenientes planteados, la excesiva carga administrativa que podría representar la administración de múltiples regímenes de recaudación locales con características diferentes en cada uno de ellos.

Se hace necesario establecer reglas claras y criterios básicos uniformados a ser aplicados en todas aquellas jurisdicciones que apliquen los regímenes de recaudación y de información. Debe existir un criterio de vinculación que muestre una conexión indudable entre el régimen a aplicar y la atribución del ingreso generado por la operación al municipio en cuestión.

De no existir una homogeneización en estas cuestiones, sencillamente se estaría frente a una situación de cumplimiento material imposible, considerando el alto número de variables involucradas (*sujetos a quienes aplicar la retención, bases sobre las cuales efectuar los cálculos, deducciones aplicables, desgravaciones parciales o totales, mínimos no imponibles, importes o porcentajes aplicables, fecha de presentación de las declaraciones juradas, fecha de vencimiento de su pago, fecha de vencimiento de pagos a cuenta, etc*), la situación particular de cada contribuyente al que se le aplicaría la retención, el monitoreo permanente de las normas en cuestión, como del resto de normas procesales a considerar, condimentado con el difícil acceso a esas normas locales que suelen producirse en municipios o comunas pequeñas donde parecería que hay una adaptación de la Ley de Procedimientos Administrativos, rigiendo el principio del informalismo en favor de la administración.

La codificación debe contar además en su dispositivo normas específicas que garanticen el efectivo otorgamiento de certificados de "no retención" en plazos ciertos. La laxitud de los plazos en este tipo de pedidos conlleva a una denegatoria tácita de los certificados solicitados y un perjuicio evidente a los contribuyentes.

Creemos que en todos los casos debe existir una designación formal de los sujetos obligados a actuar en carácter de agentes de recaudación de parte de las autoridades de aplicación; en detrimento de los mecanismos que obligan a inscribirse a aquellos sujetos que alcancen determinados parámetros.

PRIVATIZACION DE LAS FISCALIZACIONES Y DE LA RECAUDACIÓN

El ejercicio de la administración fiscal, fundamentalmente en lo que respecta a las funciones de recaudación y de fiscalización, conlleva ciertos límites; Díaz Sieiro²⁵ los clasifica en límites desde un punto de vista jurídico-lógico, en base al cual la carga formal impuesta debe siempre vincularse a hechos imponibles ciertos o eventuales, desde un punto de vista de razonabilidad y proporcionalidad, no gravando con engorrosas y abusivas actividades formales al administrado y tampoco trasladándole aquellas funciones que son propias al órgano estatal y por último límites relativos al deber de información propiamente dicho, derecho a la "intimidad fiscal" y confidencialidad de ciertos datos.

Resulta indudable que la gestión tributaria es innata precisamente de quien detenta la potestad tributaria y al ser la recaudación y fiscalización dos etapas vitales de dicha gestión, las mismas deben ser llevadas a cabo por el Estado y no por particulares en quienes se hayan delegado tales funciones. El desarrollo de las mismas implica el ejercicio de una actividad política y no el desarrollo de una actividad económica por parte de privados.

De los límites que veíamos más arriba, el que más preocupación ha generado entre los contribuyentes al existir empresas privadas con acceso irrestricto a sus datos es el relativo al secreto fiscal, a la intimidad fiscal y a la confidencialidad. El instituto del secreto fiscal es la reglamentación de una garantía constitucional mediante la cual se busca proteger a los contribuyentes que han debido dar una pormenorizada información acerca de sus actividades, ingresos, relaciones económicas y patrimonio, de modo que la información recolectada sólo sea utilizada para los fines específicos solicitados y no trascienda del propio organismo fiscal.

El funcionario fiscal que accede a información de los contribuyentes, por ejemplo en el marco de una fiscalización, debe tener como única preocupación, como único objetivo, el asegurar la integridad de la información declarada al fisco y la correcta determinación de sus obligaciones. Ahora, en el caso de un tercero que además de esta actividad seguramente realiza otras propias o para terceros, ¿cómo se garantiza la confidencialidad de los datos? ¿cómo asegurarnos que no utiliza esa

²⁵ "Procedimiento Tributario". Horacio Díaz Sieiro, Rodolfo Veljanovich, Leonardo Bergroth, Ed. Macchi

información para otros menesteres? ¿cómo cerciorarnos que no provoquen una discriminación entre contribuyentes? Vemos por ejemplo que los funcionarios profesionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos abocados a tareas de fiscalización, ven bloqueados sus títulos profesionales como forma de evitar incompatibilidades de funciones; también es así en el caso de funcionarios de ciertas Direcciones de Rentas Provinciales. La tutela que conlleva esta medida se da de bruces con la realidad de ciertos municipios y provincias que delegan funciones que les son propias.

Un funcionario público tiene pleno conocimiento de su función y de su actuación en representación del Estado, responde a claras indicaciones que surgen de políticas tributarias, a parámetros en su actuación que surgen de estatutos y pesando sobre su cabeza le espada de Damocles de que se catalogue su actuación como incumplidora de los deberes de funcionario público. También el funcionario reconoce que ante un obrar improcedente, el departamento ejecutivo incluso podrá enfrentar consecuencias políticas, toda vez que como decíamos las actividades por él desarrolladas son políticas. En el caso de los privados surge la duda de la aplicación de todas estas premisas; suelen actuar con la discrecionalidad permitida en el mundo de los negocios pero que resulta inconcebible en el desarrollo de una función pública.

Esto se percibe en las distintas etapas que abarca una fiscalización, desde el pedido de información, solicitando datos de clientes que nada tienen que ver con la determinación de la materia imponible (como por ejemplo número telefónico o casilla de mail), lo que hace sospechar que los fines del pedido exceden los explicitados, hasta la determinación tributaria, que suelen realizarse en base presunta y sin ningún acercamiento a la realidad del contribuyente. Probablemente influya en esto que la privatización de la fiscalización suele realizarse con un mecanismo de compensación dado por la determinación de honorarios "a resultados", lo que suele desvirtuar la función determinativa. Se amplía esta irrazonabilidad cuando estos honorarios ni siquiera se determinan por los montos recaudados por el Municipio sino que simplemente se devengan en función a los montos determinados, independientemente de que los mismos representen una real acreencia para el fisco.

En síntesis, el desarrollo de la gestión tributaria por parte de privados está embebida de una mayor precariedad y marcada por objetivos que no necesariamente resultan coincidentes con los del Estado.

A lo largo del desarrollo de la actividad profesional hemos visto cómo se realizan determinaciones tributarias y se corren vistas sin cumplir pasos procesales elementales y obligatorios como la confección de un informe técnico, haciendo uso y abuso de la determinación presuntiva dejando de considerar los registros contables sin ningún fundamento, utilizando índices para presumir la materia imponible sin ninguna lógica (como por ejemplo determinar un tributo municipal de una compañía tomando la participación de mercado a nivel nacional aún cuando la misma no era representativa de la participación local) o en el caso de tasas de publicidad, relevando anuncios implantados en la vía pública y determinando la tasa por los años no prescriptos, sin verificar la existencia de los anuncios en el tiempo.

Hemos visto también que esta problemática no es exclusiva de nuestra Nación sino que ha sido afrontada por otras naciones como España que hasta el año 1985 permitía una amplia utilización de la figura del recaudador privado en el orden municipal. Ese año se dictó la Ley 7/85 que consideraba que al ser la recaudación un servicio que implica el ejercicio de autoridad, sólo puede ser llevado a cabo por gestión directa, ya sea por gestión realizada por la propia entidad, por el organismo propio de la Autonomía o bien mediante una sociedad mercantil cuyo capital fuera cien por ciento municipal. Claramente se le estaba dando una tutela jurídica a los datos de los contribuyentes²⁶.

En una nota publicada por el diario El País de España del 6 de julio de 2002, relativa al cobro de tributos locales en Sevilla se mostraba que a partir de que la gestión comenzó a ser pública, se incrementó la cantidad de contribuyentes que abonaban en término ya que para los recaudadores privados era más negocio cobrar con recargo, de modo que no había un aviso concreto de vencimiento.

²⁶ Fuente: "Las diputaciones y la gestión tributaria y recaudatoria local" por Sebastián Rueda Ruiz, Diputado de Hacienda y Presupuesto. diputación de Málaga, en ISEL, Cuadernos de gestión pública local, Segundo semestre del 2000

SISTEMAS DE COORDINACION EXISTENTES

En los próximos párrafos mencionaremos algunos mecanismos de coordinación que han sido instaurados en nuestro país, algunos de los cuales se han realizado bajo la modalidad de ley-convenio.

PACTO FEDERAL

El 12 de agosto de 1993 se celebró el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Se trató de un acuerdo con contenido político y económico celebrado entre las provincias y la Nación que buscaba solucionar la falta de competitividad de los productores locales debido al esquema tributario vigente.

En el dispositivo del pacto se encontraban ciertas cláusulas que tendían a la derogación del impuesto provincial de Sellos, de ciertos impuestos provinciales específicos, de impuestos que graven intereses por ciertas colocaciones financieras, de impuestos que graven la nómina salarial, del impuesto sobre los ingresos brutos²⁷ y del impuesto sobre los activos.

Por otro lado y con una estrecha vinculación con nuestro trabajo, se buscaba:

- Promover la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que ciertos impuestos provinciales.
- Promover la derogación de tasas municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.
- Implementar coordinadamente, sistemas uniformes en todas las jurisdicciones que, como los regímenes de retención o percepción en la fuente o de pago a cuenta o anticipo, aseguren un determinado nivel de recaudación. En esta misma cláusula se preveía que las provincias debían coordinar su acción con relación a los sistemas multilaterales de administración y solución de conflictos que aseguren la recaudación y control

²⁷ Con una etapa previa de otorgamiento de exenciones para ciertas actividades (entre otras: producción primaria, prestaciones financieras, industria manufacturera y construcción de inmuebles)

en caso de contribuyentes que realicen actividades en más de una jurisdicción.

Si bien lo previsto en el punto anterior refiere exclusivamente a impuestos provinciales, el planteo resulta a todas luces coincidente con el que pretendemos realizar para los tributos municipales.

Vemos que entre otras cuestiones, el pacto implicó una clara limitación a los tributos municipales y una búsqueda de uniformidad en ciertos impuestos provinciales, con una motivación coincidente con la que nos ha llevado a realizar nuestro planteo a nivel municipal.

COMPROMISO FEDERAL

Otro caso de coordinación instrumentado a través de una ley acuerdo, ha sido el denominado Compromiso Fiscal, ratificado por el Congreso de la Nación Argentina bajo la ley número 25.235

A raíz del incumplimiento de ciertos aspectos pendientes del pacto federal, las Provincias volvieron a firmar un acuerdo en el que ratificaron la necesidad de impulsar el cumplimiento de los mismos y se comprometieron a impulsar la incorporación de una serie de institutos, entre los que se menciona la "Racionalización y perfeccionamiento de la administración tributaria interjurisdiccional y la creación de un Organismo Fiscal Federal"

En el noveno punto del citado compromiso, las Provincias acordaron implementar la armonización tributaria entre los distintos niveles de gobierno, incluyendo los Municipios. Entre los objetivos planteados para esta armonización se ha planteado facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y procurar la baja del costo argentino, eliminando o sustituyendo impuestos distorsivos.

Posteriormente, ante la grave crisis reinante en nuestro país y ante el incumplimiento de ciertos dispositivos contenidos en el compromiso federal, la Nación y las provincias volvieron a firmar un acuerdo denominado "COMPROMISO FEDERAL POR EL CRECIMIENTO Y LA DISCIPLINA FISCAL", ratificado por la ley 25.400, en el que básicamente reiteran los términos del Compromiso Federal y se comprometen a presentar un proyecto de ley de coparticipación federal de impuestos.

REGIMEN DE COPARTICIPACION FEDERAL

Este régimen es un mecanismo por medio del cual se transfieren recursos del gobierno nacional a los gobiernos provinciales y asegura que estos últimos también realicen una posterior distribución a los municipios, de modo de evitar las consecuencias desfavorables originadas en la doble o múltiple imposición.

Tal como nos explica Spisso²⁸ los primeros antecedentes de la aplicación de un régimen de coparticipación surgen como respuesta a la creación a nivel nacional de impuestos internos sobre finales del siglo XIX, que coexistían con tributos provinciales y que comenzaron a generar cuestiones de superposición tributaria. Así se aprobó la ley de unificación número 12.139, en base a la figura de ley convenio que exigía la adhesión de las provincias para tener derecho a captar parte de la recaudación del tributo nacional en la medida que derogasen impuestos internos provinciales.

El actual régimen rige desde 1988, año en que fue sancionada la ley 23.548 y en el decir de Casás, ha constituido un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina²⁹.

El régimen incluye ciertas disposiciones que resultan interesantes al objeto de nuestro trabajo. En efecto, el derecho a participar en el producido de los impuestos coparticipables quedaba supeditado a la adhesión expresa de cada provincia, bajo ciertas condiciones.

De conformidad con el artículo 9 de la ley 23.548 de coparticipación federal, la adhesión de cada provincia al régimen debía efectuarse mediante una ley que disponga que *"se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes análogos a los nacionales distribuidos por esta ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a impuestos nacionales distribuidos"*.

²⁸ "Derecho Constitucional Tributario", Rodolfo R. Spisso, Ed. Desalma, Buenos Aires, 1993

²⁹ "Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina", Derecho Fiscal, XLV-1. citado por Rodolfo Spisso en su obra señalada ut-supra.

De esta manera, y en tanto se reconoce a las provincias el derecho a participar en la distribución de los impuestos nacionales, asumen el compromiso de respetar y hacer respetar por los municipios los límites establecidos en la ley convenio.

Respecto a esta prohibición debe meritarse que resulta poco probable encontrar alguna manifestación de capacidad contributiva no alcanzada por un impuesto nacional coparticipable, por lo que se impone un claro límite a los hechos imposables que pudieran ser materia gravada por los gobiernos locales.

Se reafirma también la vigencia y aplicación del convenio multilateral, por cuanto el inciso d) del artículo noveno de la ley establece que la ley provincial de adhesión también debía prever que se continuarían aplicando las disposiciones de la citada norma.

En cuanto al régimen municipal, se estableció que la Provincia debía obligarse a promover la derogación de los gravámenes municipales que resulten en pugna con el régimen de coparticipación.

**ACUERDO NACION-PROVINCIAS SOBRE RELACION FINANCIERA
Y BASES DE UN REGIMEN DE COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS**

En abril de 2002 el Congreso de la Nación sancionó la ley 25.570 ratificando el acuerdo firmado por la Nación y las Provincias.

Nuevamente se redactaba un acuerdo con el objeto de cumplir con el mandato constitucional de dar forma a un régimen de coparticipación de impuestos, estableciendo que entre otros componentes deberían incorporarse:

- la definición de pautas que permitan alcanzar una simplificación y armonización del sistema impositivo de todos los niveles de gobierno.

- La coordinación y la colaboración recíproca de los organismos de recaudación nacionales, provinciales, de la Ciudad de Buenos Aires y de los municipios.

Si bien no podemos expresar que se ha avanzado en pos de estos objetivos propuestos, vemos como altamente positivo que en un acuerdo de las características del comentado se haya planteado la necesidad de la simplificación y armonización del sistema impositivo de **todos** los niveles de gobierno y se haya incluido al nivel municipal en la consideración de la necesaria coordinación y colaboración entre los organismos de recaudación. Entendemos que estas definiciones pueden servir como piedra basal de una nueva ley acuerdo que efectivamente avance en la concreción de estos planteos.

CONVENIO MULTILATERAL

El denominado Convenio Multilateral vigente en la actualidad fue aprobado en el año 1977 y encuentra su antecedente inmediato en el Convenio Multilateral a las Actividades Lucrativas celebrado por las provincias en el año 1953. Se trata de un mecanismo de coordinación horizontal entre las distintas jurisdicciones participantes.

Nace para mitigar inconvenientes producidos por la existencia del impuesto sobre los ingresos brutos y su incidencia en aquellos sujetos cuyas actividades son ejercidas mediante un proceso único económicamente inseparable, en más de una jurisdicción. Al ser tomados los ingresos brutos para determinar la magnitud del hecho imponible, todas las jurisdicciones incididas podían llegar a gravar los mismos ingresos. El convenio se propone entonces repartir los ingresos brutos totales entre las distintas jurisdicciones de acuerdo a ciertos parámetros de razonabilidad.

Con el horizonte de la coordinación del ejercicio de las potestades tributarias locales, se plantea un doble objetivo: por un lado regular la relación entre los fiscos al establecer determinadas disposiciones normativas relativas a materias imponibles compartidas y por otro proteger a los contribuyentes buscando evitar una múltiple imposición.

Se trata de un convenio realizado entre las Provincias, la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y el otrora Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, aprobado por cada una de las Provincias, mediante leyes dadas por sus respectivas legislaturas. Esta aprobación hace que este convenio se constituya como derecho positivo de cada una de ellas. Como nos enseña Bulit Goñi, tiene dos particularidades respecto de la legislación tributaria local, mientras ésta puede ser derogada o modificada libremente, el Convenio necesita para ello unanimidad y por otro lado, al comprometer a otras jurisdicciones, tiene una rigidez y permanencia mayor, que lo hace prevalecer sobre la legislación local pura en caso de discordancia³⁰.

³⁰ "Convenio Multilateral". Enrique Bulit Goñi, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992

El artículo 35 contiene disposiciones que regulan su aplicación a las Municipalidades, lo que jurídicamente es válido desde el momento en que las legislaturas provinciales lo aprueban y lo convierten en derecho positivo provincial. Pese a ello y como veremos más adelante en el comentario de casos, existen Municipios que pretenden desconocer el Convenio sustentándose en la autonomía municipal. Tal como explica Revilla³¹ este desconocimiento resulta comparable al alzamiento contra cualquier otra ley provincial, tales como la Ley Orgánica de Municipios, la ley de Coparticipación provincial o los Códigos procesales provinciales. Esta cláusula que prevé la coordinación entre municipios no alcanza a aquellos sujetos a quienes no les aplique el convenio multilateral por desarrollar sus actividades dentro de una sola jurisdicción provincial. Nótese entonces que el remedio no será aplicable para aquellos contribuyentes locales que desarrollen actividades en más de un municipio de dicha provincia.

Simultáneamente a la redacción del convenio multilateral, se han creado dos organismos de aplicación de sus normas, que son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria. Por el rango legal que el convenio reviste en las provincias de acuerdo a lo explicado más arriba, también las disposiciones dictadas por estas comisiones resultan obligatorias para los Municipios.

Casás³² ha sostenido que "es oponible a los municipios de provincia, aunque, por su mecánica de aprobación, no haya adherido nunca a los convenios que regularon y hoy se aplican a los impuestos sobre los ingresos brutos [...] pues la ratificación provincial hace que los convenios se incorporen al ordenamiento jurídico de los estados locales, con lo cual resultan plenamente obligatorias para los municipios de su jurisdicción".

³¹ "Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal", Pablo Revilla en "Derecho Tributario Provincial y Municipal" Editorial Ad-Hoc

³² "Restricciones al poder tributario de los municipios" en Derecho Tributario Municipal, Ed. Ad hoc, Bs As. 2001. citado por Ricardo Fröhlich en "La justa medida de la autonomía municipal en materia tributaria" Revista Impuestos 2006-B

TASA POR OCUPACION DEL DOMINIO PUBLICO MUNICIPAL.

EMPRESAS TELEFONICAS.

Encontramos atractivo el análisis del presente tema, por cuanto en el mismo se conjugan simultáneamente diversas cuestiones vinculadas al presente trabajo, como ser las autonomías municipales, la limitación de sus potestades mediante leyes federales y el intento de fijar parámetros de gravabilidad, aunque en nuestro entender hacerlo mediante una ley nacional no resulta el camino correcto.

El origen de la cuestión se remonta a la sanción de la ley de telecomunicaciones en el año 1972, bajo el número 19.798; en su artículo 39 se establece que *"a los fines de la prestación del servicio público de telecomunicaciones se destinará a uso diferencial el suelo, subsuelo y espacio aéreo del dominio público nacional, provincial o municipal, con carácter temporario o permanente, previa autorización de los respectivos titulares de la jurisdicción territorial para la ubicación de las instalaciones y redes. Este uso estará exento de todo gravamen".* En la época de dictado de la citada ley, los servicios de telecomunicaciones eran prestados en forma monopólica por una empresa del Estado, por lo que la exención resultaba en su momento aplicable exclusivamente a un solo sujeto.

En el momento de realizarse la privatización de este servicio público, los pliegos de licitación de la vieja Entel consideraron una cláusula de estabilidad impositiva, que por encontrarse vigente la ley antes citada, esta exención formaba parte del status que se prometía mantener.

Esta cuestión dio lugar a numerosos pronunciamientos, ya que varias municipalidades exigieron el canon pertinente, desconociendo la ley de Telecomunicaciones. El caso más emblemático fue "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de General Pico", en el que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó un pronunciamiento contrario al cobro de tributos relativos a la ocupación o uso de espacios públicos pretendidos por la Municipalidad. El máximo tribunal ha dicho que el hecho de que de una cláusula del pliego de bases y condiciones surja la posibilidad de que la empresa actora pueda ser gravada con tasas municipales, no implica aceptar la aplicación de tributos expresamente vedados por la ley federal que regula el servicio público.

Frente a la fuerte presión de un gran número de intendentes, se presentó en el Congreso un proyecto de ley sancionado posteriormente con el número 25.464, mediante el cual se modificaba el artículo 39 de la ley de telecomunicaciones. El pretendido nuevo texto de esta norma reconocería como competencia originaria de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios, la fijación del derecho de ocupación por el uso diferencial del espacio aéreo y terrestre municipal. Fijaría además dos parámetros cuantitativos para el derecho de ocupación al uso diferencial del espacio público; en el caso de la utilización del espacio público aéreo, el mismo no podría exceder del dos por ciento del monto de la facturación anual bruta, mientras que en el caso de la utilización del espacio subterráneo, no podría exceder el uno por ciento de la misma base. Por último se establecía además que para las empresas que presten servicios de telefonía básica local, ese canon no sería trasladable a los usuarios; el análisis de esta disposición excede el objeto del presente trabajo, pero sin dudas sería un nuevo tema de conflicto judicial, de acuerdo a lo manifestado por las compañías prestadoras, amparados en los pliegos de licitación y en la cláusula de estabilidad tributaria.

Este proyecto fue vetado completamente por el Poder Ejecutivo y devuelto al Congreso de la Nación. La Cámara de Diputados como cámara de origen, consideró nuevamente el proyecto, insistió sobre el mismo aprobándolo por unanimidad y girándolo al Senado, Cámara que a la fecha aún no se ha expedido.

Creemos lícita la derogación de una disposición de una ley nacional por otra ley nacional, sin embargo pensamos que una norma de este rango no resulta un vehículo adecuado para establecer parámetros a tasas que puedan fijar los gobiernos locales. Claro que dichos gobiernos son los principales interesados en la sanción de la norma toda vez que privilegian el supuesto incremento de su recaudación, sin importar las formas jurídicas con que ello se logra. En el debate parlamentario se daba cuenta que ante el Congreso manifestaron mil doscientos intendentes pidiendo la sanción del proyecto.

El entonces presidente de la Federación Argentina de Municipios e Intendente de la Municipalidad de Bahía Blanca Jaime Linares expresó en forma de lamento que "el Poder Ejecutivo no tiene la valentía de pelear contra los privilegios y a favor de la autonomía municipal, reconocida en el artículo 123 de la Constitución Nacional"

Más sincero, el Foro Nacional de Intendentes, a través de su vicepresidente, José Gaspar, remarcó que "la implementación de esta ley tenía una gran importancia para los ingresos de los municipios, ya que constituía un ingreso adicional para sus deterioradas arcas"³³

Entre los discursos dados en el debate parlamentario, el Diputado por Mendoza Victor Fayad con mayor precisión explica que "...estaríamos cometiendo lo mismo que estamos criticando en la ley, es decir el desconocimiento de las potestades y de las facultades autónomas de los municipios"³⁴ En el mismo sentido, el Diputado por la Ciudad de Buenos Aires, Héctor Polino, expresa que "El dictamen, pasando por encima de las autonomías municipales y provinciales, establece que ese gravamen va a ser del 2 por ciento sobre el total de la facturación anual bruta en lo que respecta al uso del espacio público". El también diputado por Mendoza, Francisco García, expresaba que "con esta redacción el Congreso de la Nación estaría asumiendo facultades que son propias de los municipios, a pesar de que esa no es la intención que perseguimos los legisladores"

El diputado por Catamarca, Horacio Pernasetti, expresaba que "para que esta norma tenga vigencia será necesaria la adhesión expresa de cada jurisdicción municipal o comunal. Es decir que cada jurisdicción debe hacer suya la norma nacional para que tenga validez en el ámbito jurisdiccional", reconociendo así que para la validez constitucional de la norma, tal como estaba planteada, resultaba necesario convertirla en derecho positivo local.

³³ Confr. Publicación Radio y Televisión Americana, Octubre de 2001, Número 64 página.35

³⁴ El debate parlamentario completo se encuentra transcrito en la página web del Honorable Congreso de la Nación.

ALGUNOS CASOS CONFLICTIVOS

Decíamos en el desarrollo del presente trabajo que a lo largo de la actuación profesional nos hemos encontrado con numerosos apartamientos de las normas y de los principios tributarios constitucionales, ya sea en la propia redacción de normas tributarias locales, en la interpretación de las mismas, en incrementos de tasas abusivos e injustificados. Amparados en la paulatina descentralización de funciones por parte de la Provincia a los Municipios sin las correspondientes fuentes de financiamiento, los gobiernos locales encuentran en las mencionadas tasas el origen de los recursos necesarios para el desarrollo de sus funciones, desnaturalizando así al citado instituto tributario. En efecto, bajo el nombre de tasa se encuentran en numerosos ordenamientos vigentes, verdaderos impuestos que colisionan con normas federales y con las delegaciones efectuadas por sus respectivas Provincias.

La descoordinada acción de las distintas Comunas pone en conflicto permanente a las mismas con los contribuyentes y producen situaciones de aberrante desigualdad de trato entre sujetos que realizan idéntica actividad en distintas jurisdicciones.

También es notoria la descoordinación y la falta de coherencia entre las políticas tributarias provinciales y municipales, que provocan entre otros efectos que ciertas actividades tributen una mayor alícuota por tasas municipales que por impuestos provinciales o aún que actividades exentas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos deban tributar supuestas tasas retributivas de servicios calculadas en base a los ingresos brutos que llegan a igualar o hasta superar la carga tributaria representada por el citado impuesto provincial.

El panorama que debe enfrentar una empresa que ejerce sus actividades a nivel nacional es cuanto menos desolador frente a los innumerables conflictos que se generan por las cuestiones comentadas, por la dificultad de conocer a tiempo las distintas reformas que se plantean a las ordenanzas vigentes, por las imprecisiones legislativas que se producen en el dictado de las distintas normas, por la discrecionalidad en el accionar de las administraciones tributarias municipales y por la falta de un procedimiento uniforme, entre otras cuestiones.

Encontramos entonces ciertas cuestiones centrales, entre las que podemos mencionar a la falta de acción coordinada de los Municipios, el indebido uso de los

institutos tributarios, la deficiente redacción de las normas tributarias, la falta de adecuada publicidad de las normas, la inestabilidad de las normas. Por este último punto cabe comentar que las modificaciones resultan permanentes y en la mayoría de los casos no se debe a cambios de circunstancias que obliguen al aggiornamiento de las normas, sino que principalmente responden a circunstancias políticas así como a falta de previsión técnica del legislador. Esta inestabilidad tiene un correlato en la imposibilidad de generar una corriente jurisprudencial sostenida en el tiempo.

Expondremos a continuación algunos ejemplos detectados.

MUNICIPALIDAD DE TRES DE FEBRERO

DISCRIMINACION. La Ordenanza Fiscal vigente para el año 2005 en la Municipalidad de Tres de Febrero³⁵ establece en su título décimo el tributo denominado "Derechos de ocupación o uso de espacios públicos". Su hecho imponible está dado por el uso de los espacios públicos, tanto en el caso de la ocupación aérea, de superficie o subterránea. Asimismo establece que la base imponible estará definida en la Ordenanza Impositiva anual.

En efecto, la Ordenanza Impositiva vigente para el año 2005³⁶ prevé en su capítulo décimo los derechos a abonar por aquellos sujetos en cabeza de quienes se perfeccione el hecho imponible definido por la ordenanza fiscal. Con una dudosa técnica, se relaciona la tasa por Inspección de seguridad e higiene, con el derecho de ocupación o uso de espacios públicos, discriminando a ciertos sujetos que no se encuentren "radicados comercialmente" en el distrito.

El punto 0.18 del artículo 10.1 prevé que "Por el tendido de cables en la Vía Pública para la instalación de T.V., para aquellas empresas que posean habilitación comercial en el distrito y esté gravada su facturación con la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene", abonarán por cada 100 metros de cable y por **año \$ 22**

El siguiente punto define con gran creatividad que "Por el tendido de cables en la Vía Pública para la instalación de T.V., para aquellas empresas no radicadas comercialmente en el Distrito y cuya facturación no se encuentre gravada por

³⁵ Registrada con el N° 2793

³⁶ Registrada con el N° 2792

nuestra Municipalidad en concepto de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene", abonarán por cada 100 metros lineales y por **mes** \$ 20

Es decir que dos empresas, con similar capacidad contributiva, en quienes se perfecciona el hecho imponible en igual medida, pagan una tasa diferente en once tantos, por el sólo hecho de que no se perfecciona en ambas empresas el hecho imponible previsto por otro tributo, en un claro apartamiento del precepto constitucional que establece que la igualdad es la base de las cargas públicas.

MUNICIPALIDAD DE POSADAS

NO APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL. La Municipalidad de Posadas desconoce la aplicación del artículo 35 del convenio multilateral en la tasa llamada "Derecho de Inspección, Registro y Servicio de Contralor".

Por un lado ha interpretado que cuando el tercer párrafo del artículo 35 menciona a las jurisdicciones adheridas al convenio multilateral, se está refiriendo a las municipalidades y no a las provincias. Aduciendo que el Consejo Deliberante de la Ciudad de Posadas no dictó ninguna Ordenanza adhiriendo a la citada Ley Convenio, sus disposiciones resultan inaplicables a esa Municipalidad.³⁷

Más tarde consideró que la aplicación o no del Convenio se trata de una cuestión discrecional a ser dirimida por la Dirección General de Rentas.

En un planteo realizado a la Municipalidad³⁸ ante el desconocimiento de la aplicación del referido convenio en la liquidación de la tasa, la misma responde que entiende que con la citada norma se plantea una alternativa: "o se aplican las disposiciones del Código Fiscal Municipal, tal como se ha venido sosteniendo en otros casos similares en que el criterio sustentado se ha basado en el principio de autonomía municipal, la cual a partir del año 1988 por el dictado de la carta orgánica municipal adquiere el carácter de autonomía perfecta, o se aplican las disposiciones del convenio multilateral". Continúa diciendo la Municipalidad que "esto es una decisión de política tributaria que compete al Organismo Fiscal"³⁹.

³⁷ Cablevisión SA, Expediente 13650/99/P

³⁸ Cablevisión SA, Expediente 14965/99/P

³⁹ N. de la R.: Se refiere a la Dirección General de Rentas

El caso fue planteado ante la Comisión Arbitral, la que hizo lugar a la acción planteada⁴⁰.

MUNICIPALIDAD DE CORDOBA

DEFICIENTE REDACCION DE NORMAS. Hasta el año 2001, los servicios de radiodifusión tributaban la "Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios" aplicando una alícuota equivalente al 0.5% sobre los ingresos brutos. En efecto, de acuerdo a la codificación establecida por la Ordenanza Tarifaria Municipal, la actividad era encuadrada en el código 731115 definido como "Emisión y producción de radio y televisión, incluidos circuitos cerrados de televisión y retransmisión de radio y TV"

En el año 2002 se modifica la codificación de las actividades incorporando un nuevo código bajo el número 731119 definido como "Televisión por cable o satelital". Este nuevo código resultaba más gravoso toda vez que la alícuota asociada era del 1% con un mínimo por abonado de \$ 1,20.

Evidentemente el legislador pretendió gravar con una alícuota mayor a los servicios de televisión por cable y satelital que el resto de emisoras de radio y televisión, pero mantuvo el código 731115 sin modificar, por lo que la actividad tenía en la misma ordenanza dos tratamientos distintos.

Al año siguiente se subsana este error, redactando la descripción del código 731115 como "Servicios de radiodifusión y servicios complementarios de radiodifusión, excepto los servicios complementarios de antena comunitaria de TV y circuito cerrado comunitario de TV regulados por Ley N° 22.285"

Además de la falta de cuidado y de precisión terminológica, notamos también un efecto negativo producido por la aplicación de un monto mínimo, ya que el mismo desvirtúa la aplicación de la alícuota fijada por el mismo legislador, implica contribuir con una tasa de mayor cuantía que la establecida en la norma y trae aparejada la inaplicabilidad práctica de las normas contenidas en el artículo 35 del Convenio Multilateral.

⁴⁰ Resolución 03/2003 del 27 de marzo de 2003

MUNICIPALIDAD DE COSQUIN

IMPRECISIONES TERMINOLOGICAS. Los servicios conocidos vulgarmente como "televisión por cable" se encuentran definidos en la ley federal de radiodifusión número 22.285, norma en la que se los califica como servicios complementarios de radiodifusión.

Hemos encontrado más de una norma que desconociendo los nombres técnicos de las actividades que pretenden gravar generan confusión en su propia ordenanza. Tal es el caso de la Municipalidad de Cosquín en lo atinente a la tasa de comercio e industria, que con una ineficiente descripción terminológica establece dos códigos con distintas alícuotas aplicables teóricamente a las mismas actividades.

Por un lado, en el código de actividad 82.900 se establece que la tasa de comercio e industria se calculará aplicando el 1.5% de los ingresos brutos en el caso de "*videos cable y sistemas de TV por aire*" (sic)

Más adelante, en el código de actividad 84.100 se grava con el 0.5% de los ingresos brutos a las "*emisiones de radio y televisión*".

Como se puede apreciar, la incorrecta definición terminológica crea una plataforma para la inseguridad jurídica y para la libre interpretación de contribuyentes y de fiscalizadores.

MUNICIPALIDAD DE RAUCH

Mediante la Ordenanza número 287/2001 de fecha 19 de diciembre de 2001, la Municipalidad de Rauch instituyó una tasa denominada "Contribución unificada para grandes contribuyentes prestadores de servicios públicos"

En las comunicaciones efectuadas a las empresas notificando de esta nueva tasa, el Ejecutivo Municipal ha dicho que "se ha incluido un nuevo capítulo a la Ordenanza Fiscal, que amplía el universo de contribuyentes a las grandes prestadoras de servicios públicos, que deberán tributar al municipio, como contraprestación por una serie de servicios indirectos que desarrolla el estado municipal y que contribuyen indirectamente con la actividad que cada una desarrolla"

En la norma en sí, el hecho imponible está definido con una amplitud abarcativa de los distintos hechos imponibles de la ordenanza vigente hasta ese momento. En cuanto a los sujetos, empresas prestadoras de servicios públicos, se los enumera taxativamente, incluyendo dentro de estos a los prestadores de servicio de televisión por cable o satélite y a las agencias de seguridad, con o sin domicilio comercial o administrativo en el distrito.

Encontramos en esta nueva ordenanza tres situaciones:

- (A) Por un lado se crea una tasa con formato "ómnibus" que se da de bruceas con las definiciones vistas del concepto de tasas. El hecho imponible debe estar claramente demarcado e impactar en aquellos sujetos que producen dicho hecho imponible, lo que no puede hacerse en forma global planteando una serie de supuestos de modo que si un contribuyente cae en uno de ellos ya resulta contribuyente de la misma manera que otro sujeto en cabeza de quien se perfeccionen todos los hechos. En ambos supuestos, los dos contribuyentes medirán su obligación tributaria de la misma manera.
- (B) Se incluyen dentro de la tasa aplicable a prestadores de servicios públicos ciertas actividades que no son calificadas como tales. Es el caso de las empresas de seguridad privada y de los servicios de televisión por cable o satelital. Estos últimos son definidos por la ley de radiodifusión como servicios de interés público, naturaleza jurídica distinta del servicio público.
- (C) Por último, para perfeccionar el hecho imponible de la contribución ómnibus no resulta trascendente que las compañías tengan o no domicilio en el distrito. Resulta fácticamente imposible que el municipio le preste el servicio de "limpieza e higiene derivados de las actividades normales y habituales que desarrollan dichos contribuyentes tales como retiros de podas, escombros, tierra, residuos en general, extracción de árboles y raíces de la vía pública" o el de "inspección destinado a verificar el cumplimiento de los requisitos exigibles para la habilitación y preservación de la seguridad, salubridad e higiene de los locales..." a quienes no se domicilien en el partido.

En cuanto a la base imponible, para ciertas empresas se establece un importe fijo por cliente, lo que representa una manera de gravar los ingresos brutos sin permitir la aplicación de las normas previstas por el convenio multilateral.

MUNICIPALIDAD DE VICENTE LOPEZ

INCONSISTENCIA DE POLITICAS TRIBUTARIAS. Es esperable que las modificaciones en las normas tributarias en general y en los tipos impositivos en particular, respondan a algún criterio razonable. Es esperable también que ese criterio se mantenga en el tiempo y que un análisis de las modificaciones no muestre movimientos espasmódicos que sólo podrían hacer presumir la irracionalidad del legislador.

Esto ha sido lo que ocurrió con la tasa que grava la ocupación del espacio público en la Municipalidad de Vicente Lopez. La base imponible de esta tasa en el caso de la ocupación del espacio público aéreo está determinada por la cantidad de metros lineales de cable tendidos en el municipio.

Hasta el año 1995 las normas vigentes determinaban que el canon se calcularía a razón de \$ 0.40 por metro de cable por año. En el año 1996 se disminuyó la tasa en un cincuenta por ciento, debiendo calcularse a razón de \$ 0.20 por metro de cable⁴¹. El proyecto de reducción fue elevado por la Comisión de Hacienda y Presupuesto del Concejo Deliberante de Vicente Lopez. De los fundamentos de dicho proyecto surge que el mismo se originó debido a la necesidad de adecuar las normas que se encontraban vigentes a los cambios que la evolución de la economía y las necesidades de la comunidad indicaban, a fin que estas normas fueran útiles para una mejor administración de los fondos públicos. Se sostuvo asimismo, la necesidad de regularizar ciertas situaciones que se advertían excesivamente gravosas, proponiendo la disminución de ciertas tasas. Esta modificación tuvo efectos hasta el año 1999, ya que en el período siguiente se eleva la tasa al valor de \$ 1.50 por metro por año⁴². Una vez más, en el año 2001 se vuelve a modificar, reduciendo esta vez el valor a \$ 0.50 por metro de cable por año. En los considerandos de esta nueva ordenanza⁴³ que rebaja la tasa a un tercio de la fijada para el año anterior, se reconoce "que, efectuado un pormenorizado análisis del tributo en municipios de la Región Metropolitana y otros municipios del conurbano bonaerense, surge una notoria desproporción en el valor establecido en la ordenanza mencionada"

⁴¹ Ordenanza de la Municipalidad de Vicente Lopez N° 8801

⁴² Ordenanza de la Municipalidad de Vicente Lopez N° 13.952

⁴³ Ordenanza de la Municipalidad de Vicente Lopez N° 16.000

MUNICIPALIDAD DE COLON (B)

ELUSION DE APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL. Históricamente, los parámetros elegidos por las legislaciones locales para establecer las bases impositivas de las tasas, solían tener una vinculación directa con los elementos relacionados al servicio prestado por la Municipalidad que era remunerado por las mismas. Así, las tasas de "seguridad e higiene" o "derecho de registro e inspección" solían determinarse en función de metros cuadrados ocupados o personal contratado en la jurisdicción y las tasas de "ocupación del espacio público" tomaban como parámetro de medición el espacio físico medido en distintas unidades de la ocupación realizada del dominio público.

Paulatinamente se han ido dejando de lado estos criterios para determinar las tasas en función a los ingresos brutos.

Este es el caso de la Municipalidad de Colón (BsAs) que para el caso de una empresa prestadora del servicio de televisión por cable, el "derecho de uso del espacio aéreo" se grava en un monto "equivalente al 3% del valor del abono individual domiciliario, multiplicado por el total de abonados a su sistema"

Nótese que en lugar de establecer una tasa equivalente al 3% de los ingresos brutos, en forma elíptica se pretende establecer una contribución de idéntica magnitud, con el objetivo de no calificar dentro del artículo 35 del convenio multilateral.

SUPERPOSICION DE CONTROLES . El artículo 121 de la Ordenanza Fiscal establece como hecho imponible de la tasa, la prestación de los servicios de habilitación e inspección de antenas. La Municipalidad no cuenta con competencia para habilitar las antenas que se utilizan para la prestación del servicio de radiodifusión, facultad que conforme lo establece la Resolución de la Comisión Nacional de Comunicaciones 3228/99, ha sido reservada exclusivamente a las autoridades federales - Comisión Nacional de Comunicaciones y Fuerza Aérea Argentina - quienes con la previa acreditación del cumplimiento de los requerimientos de orden técnico habilitan su funcionamiento.

Tampoco corresponde a la Municipalidad efectuar inspecciones técnicas de seguridad sobre las antenas pues esta función es de competencia exclusiva e indelegable de la Comisión Nacional de Comunicaciones en virtud de lo dispuesto

por Resolución 3228/99, razón por la cual la Municipalidad no podría cobrar tasas por la supuesta prestación de estos servicios.

MUNICIPALIDAD DE ROSARIO DE LERMA (SALTA).

El principio general por el que se rige la gravabilidad en el caso de la tasa de publicidad y propaganda está dado por la realización de estas actividades en espacios públicos; pese a ello puntualiza la ordenanza que también se encontrarán gravadas las publicidades comerciales realizadas por las empresas prestadoras del servicio telefónico en sus guías.

Con un amplio criterio interpretativo, la Municipalidad pretendió aplicarle la tasa en cuestión a las empresas prestadoras de servicios de radiodifusión, por la publicidad incorporada en la revista de programación.

OTROS CASOS

A medida que se abunda en la lectura de las normas fiscales locales, más casos de similares características a los planteados suelen encontrarse. Hemos notado incrementos de tasas con una total carencia de sentido común en varias localidades como los ya planteados o inconsistencia de valores dentro de una propia ordenanza⁴⁴, otros casos de discriminación respecto a contribuyentes que cuenten o no con un domicilio habilitado en la jurisdicción⁴⁵ o de deficiencias en la redacción de normas⁴⁶

Como marcábamos en la parte introductoria de nuestro trabajo, los casos planteados tienen un sesgo particular, respondiendo a un sector específico de la economía. De todas maneras las cuestiones allí planteadas representan situaciones que pueden extrapolarse a la generalidad de los contribuyentes y que entendemos sirven para mostrar las indeseables situaciones que se producen cotidianamente que entendemos son posibles de minimizar con las proposiciones que el lector encontrará al final del trabajo.

⁴⁴ En otros casos de tasas por ocupación del espacio público vemos que sobre fines de la década del noventa la Municipalidad de San Isidro incrementó la tasa aplicable en 10 tantos, en el año 2001 la Municipalidad de Bahía Blanca incrementó la tasa en un 1500% y la Municipalidad de San Andrés de Giles mantuvo por años una ordenanza que gravaba la ocupación del espacio aéreo con una tasa 80 veces mayor que la que gravaba el subsuelo.

⁴⁵ Confr. Ordenanza de la Municipalidad de General Pinto, Provincia de Buenos Aires

⁴⁶ Confr. la amplia y errónea calificación de los servicios públicos en la Ordenanza de la Municipalidad de Benito Juárez. Provincia de Buenos Aires.

CODIFICACION

La codificación representa un eslabón de peso en la cadena de la seguridad jurídica. El saber que en un único cuerpo normativo y homogéneo se encuentran las normas que regulan una determinada materia, brinda certidumbre a sus intérpretes a diferencia de lo que ocurre en un sistema comprendido por normas dispersas, complejas, inconexas y por lo general contradictorias.

Según García Belsunce⁴⁷, un código es un agrupamiento de normas jurídicas relativas a una determinada rama del derecho en un único texto legislativo que ofrece las ventajas de la sistematización de los principios comunes de los distintos institutos y objetos que integran una rama del derecho y la uniformidad de los conceptos, evitando las contradicciones entre distintas leyes sobre una misma materia. Vemos que es un proceso que implica mucho más que reunir normas vigentes bajo una misma encuadración. Eusebio Gonzalez⁴⁸ nos manifiesta que "en esta rama del Derecho abordar el tema de la codificación equivale a plantearse el problema de la armonía y sistematización que deben presidir el desarrollo de la actividad legislativa en materia tributaria" El autor agrega además que la codificación debe satisfacer seguridad en cuanto a la vigencia de las normas y en cuanto a la necesaria precisión terminológica en la redacción de las normas tributarias, lo que redundará en el desarrollo científico de la rama del derecho en cuestión. Estas dos cuestiones revisten de gran trascendencia para el objetivo que nos planteamos al abordar el presente trabajo ya que son dos de los aspectos que con más frecuencia chocamos, como hemos visto al efectuar un raconto ejemplificativo de conflictos generados con las administraciones locales.

La codificación debe hacer que las normas perduren en el tiempo por lo que suele brindarse al código un status superior al de la ley ordinaria. Esta vigencia prolongada permitirá un desarrollo jurisprudencial y doctrinario cuyos efectos también serán mantenidos en el tiempo. Resulta desalentador recorrer publicaciones de hace algunos años y encontrar estudios de prestigiosos autores que hoy resultan intrascendentes por el espasmódico vaivén normativo.

⁴⁷ García Belsunce, Horacio: *Temas de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, páginas 273 y ss

⁴⁸ Eusebio González y Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario I*, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, página 80

En lo que a codificación tributaria respecta, la doctrina reconoce en forma unánime como iniciador del proceso o como primer intento codificador al Ordenamiento fiscal alemán del año 1919 o Reichsabgabenordnung, que según Giuliani Fonrouge⁴⁹ implicó “una de las causas del brillante desarrollo del derecho fiscal”. Este proceso de codificación tuvo una gran acogida en América Latina a partir del modelo de Código Tributario para América Latina

Existen dos posibles mecanismos de codificación: aquellos que regulan los principios generales de la tributación y aquellos que incluyen en la regulación a los gravámenes en particular. García Belsunce realiza una enumeración descriptiva de los aspectos contemplados por una codificación general, que abarcan los principios que regulan la relación jurídico tributaria en sus aspectos sustanciales, que incluyen el ámbito de aplicación de las normas tributarias en el orden jurisdiccional, fuentes, interpretación de las normas y sus métodos, vigencia de la ley tributaria en el tiempo, definiciones de las figuras tributarias, la obligación tributaria y los elementos que la integran, el derecho tributario administrativo incluyendo las facultades de verificación y fiscalización de las autoridades fiscales, los procedimientos para la determinación del impuesto, su cobro y recaudación, el derecho tributario penal, que regula los ilícitos y las sanciones que les resultan aplicables y el derecho procesal que regula las controversias entre administrador y administrado, tanto en la etapa administrativa, como en la contencioso-administrativa y judicial.

⁴⁹ Giuliani Fonrouge. Carlos María, *Derecho Financiero*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 4ª ed, 1987, página 53

EXPERIENCIAS INTERNACIONALES

En el mundo, con mayor o menor avance, tenemos ejemplos en países de similar organización territorial al nuestro, de caminos recorridos en pos de la coordinación, de la codificación y del uso de nuevas tecnologías puestas al servicio de los objetivos que nos planteamos en este trabajo. Describiremos a párrafos siguientes algunos casos de interés.

ESPAÑA

España es un país con una organización territorial similar a la nuestra aunque con un nivel más de gobierno. En efecto, su Constitución prevé que el Estado se organizará en municipios, en provincias y en Comunidades Autónomas, gozando todas ellas de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses y dotando a todos los niveles de potestades tributarias⁵⁰

Como lo señala Eusebio González⁵¹, la preocupación respecto a dar unidad a la legislación de la Hacienda Pública data del año 1873, año en el que se creó una junta ad hoc y recién noventa años después surge una Ley General Tributaria⁵². La misma contiene una sistematización de las normas generales aplicables a todos los tributos, referencia a la vigencia de las normas en el tiempo, recepta principios surgidos de los textos constitucionales y establece que resulta de aplicación general salvo que dicha ley u otra posterior disponga lo contrario. Efectúa una distinción de los distintos tributos y establece criterios generales de definición del hecho imponible, de los sujetos, de la base, del nacimiento y de la extinción de las obligaciones tributarias, establece las infracciones y sus sanciones aplicables y regula la gestión tributaria.

Existen asimismo otras leyes que no tienen la caracterización de un código pero que sistematizan y ordenan normativa propia de las haciendas locales. Ellas son las

⁵⁰ El artículo 142 de la Constitución Española del 27 de diciembre de 1978 establece que “Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”

⁵¹ Eusebio González y Ernesto Lejeune, Derecho Tributario I, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca. 1997, página 83

⁵² Ley General Tributaria número 230/1963 BOE 313 del 31 de diciembre

leyes de "Tasas y precios públicos", la de "Hacienda autonómica" y la de "Hacienda local"⁵³

TASAS Y PRECIOS PUBLICOS

Los motivos que llevaron a España a la sistematización de las normas tributarias locales tienen un viso de comparabilidad con el motivo que nos lleva a proponer andar caminos similares. En la exposición de motivos de la ley de Tasas y Precios Públicos⁵⁴ se expresa que la dispersión y complejidad de las tasas dificulta su conocimiento y aplicación, incidiendo, por tanto, en la seguridad jurídica de los administrados.

La integración regional ha sido indudablemente un disparador de la necesidad del ordenamiento de las normas. En la citada exposición de motivos se plantea que la entrada en la Comunidad Económica Europea ha planteado exigencias derivadas en materia de armonización fiscal, debiendo existir una inexcusable cohesión entre la regulación de esta figura a efectos del sistema tributario general y la aplicable a las Haciendas territoriales.

Se expresa además que la promulgación de la Ley de Financiación de las Haciendas Locales hace necesario unificar las soluciones normativas de ordenación de las tasas y los precios públicos contenidas en el sistema tributario del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, para garantizar la máxima coherencia en la técnica fiscal de los niveles territoriales de organización del Estado.

El capítulo primero del título de tasas de la ley citada regula las normas generales, incluyendo una definición jurídica de su concepto así como la expresa aplicación de los principios de equivalencia, según el cual las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio y de capacidad económica, según el cual la fijación de las tasas tendrá en cuenta dicha capacidad de las personas que deban satisfacerlas.

En el siguiente capítulo, bajo el nombre de "La relación jurídico-tributaria de tasa", se regulan todos los elementos del hecho imponible, definiendo taxativamente en una serie de apartados los servicios o actividades por los que se podrán establecer

⁵³ Las mismas se encuentran junto con la Constitución Nacional, la Ley General Tributaria y otras normas tributarias recopiladas en el libro "Código Tributario de España" Edición preparada por Gabriel Casado Ollero, Ramón Falcón y Tella, Gaspar de la Peña Velasco y Eugenio Simón Acosta. Editorial Aranzadi, Navarra, septiembre de 1999.

⁵⁴ Ley de tasas y precios públicos número 8/1989 Boletín Oficial del Estado (BOE) 90 del 15 de abril

tasas y en un apartado residual, la definición de que podrán gravarse "Servicios o actividades en general que se refieran, afecten o beneficien a personas determinadas o que hayan sido motivadas por éstas, directa o indirectamente".

Por último, se regula la gestión y liquidación de las tasas disponiendo las formas de realizar el pago y fundamentalmente la aplicación de los principios y procedimientos de la Ley General Tributaria y en particular las normas reguladoras de las liquidaciones tributarias, la recaudación, la inspección de los tributos y la revisión de actos en vía administrativa.

HACIENDA AUTONOMICA

Un conjunto de leyes regula la financiación de las comunidades autónomas y la cesión de tributos del Estado a las mismas. Haciendo un paralelismo con nuestro país podríamos decir que las mismas reglan la coordinación financiera por un lado y la coparticipación, por el otro.

La primera de las leyes establece entre sus principios generales la ratificación de la autonomía financiera de las Comunidades, no obstante lo cual establece que su actividad financiera será llevada a cabo en coordinación con la Hacienda del Estado creando además un organismo denominado "Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas" para la adecuada coordinación entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado⁵⁵.

Esta ley establece entre los recursos de las Comunidades Autónomas a sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, con la expresa mención que estos tributos no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. En caso que el Estado en ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

Se prevé además la existencia de una Junta Arbitral que entenderá en los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos.

⁵⁵ Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas número 8/1980 BOE 236 del 1 de octubre

La segunda ley⁵⁶ decíamos que se asemeja a ciertos aspectos de nuestro régimen de coparticipación aunque con una delegación mayor de facultades. Establece los tributos cuyo rendimiento total o parcial se ceden a las Comunidades Autónomas definiendo que las mismas podrán asumir ciertas competencias normativas fundamentalmente en lo que respecta a tarifa, deducciones y mínimos exentos fijando parámetros a respetar⁵⁷. Esta ley prevé un régimen de colaboración entre administraciones y también la creación de una comisión mixta de coordinación de la gestión tributaria, que entre otras funciones tiene a su cargo la evaluación de anteproyectos de ley que modifiquen los tributos cedidos, establecer directrices para los mismos y criterios unificados de actuación.

⁵⁶ Ley de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias número 14/1996 BOE 315 del 31 de diciembre

⁵⁷ Por ejemplo en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se establece que la estructura de la tarifa deberá ser progresiva, que sólo podrá aplicarse una individual y otra conjunta y que la cuota resultante de aplicar la tarifa no puede variar en un 20 por ciento a la que resultaría de aplicar de acuerdo a la Ley nacional del impuesto.

VENEZUELA

LEY ORGANICA DEL PODER MUNICIPAL⁵⁸

En el transcurso del año 2005 fue sancionada por la Asamblea Nacional de la República de Venezuela la denominada "Ley Orgánica del Poder Público Municipal" que entre sus muchos aspectos tiene disposiciones atinentes a la hacienda pública municipal, con el objetivo de coordinar y armonizar las distintas potestades tributarias. La concepción de esta ley surge como producto de un desarrollo jurisprudencial del Tribunal Supremo de Justicia, en aras de establecer un marco cierto para el desarrollo de actividades económicas muchas veces violentado por cargas tributarias fijadas arbitrariamente en función de la voracidad fiscal de las Alcaldías.

Esta ley prevé que la administración financiera de la Hacienda Pública Municipal se ejercerá en forma planificada con arreglo a los principios de legalidad, eficiencia, celeridad, solvencia, transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad, equilibrio fiscal y de manera coordinada con la hacienda de la República y la de los Estados, sin perjuicio de la autonomía que la Constitución consagra a favor de los municipios para la gestión de las materias de su competencia y para la creación, recaudación e inversión de sus ingresos.

El capítulo quinto de la ley regula la potestad tributaria del Municipio. En su primer sección establece las llamadas "disposiciones generales" de las que remarcamos los principales lineamientos.

LEGALIDAD. Se establece que el Municipio a través de ordenanzas podrá crear, modificar o suprimir los tributos que le corresponden por disposición constitucional o que les sean asignados por ley nacional o estatal. Asimismo, los municipios podrán establecer los supuestos de exoneración o rebajas de esos tributos. En una clara referencia a la ley en sentido material se define que no podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución municipal alguna que no esté establecido en ordenanza.

CERTEZA. La ordenanza que crea un tributo, fijará un lapso para su entrada en vigencia. Si no la estableciera, se aplicará el tributo una vez vencidos los sesenta

⁵⁸ Ley publicada en la Gaceta Oficial 38.204 del 8 de junio de 2005. La ley y las discusiones parlamentarias pueden ser consultadas en la página web de la Asamblea Nacional <http://www.asambleanacional.gov.ve>.

días continuos siguientes a su publicación en Gaceta Municipal. La misma disposición rige para los convenios firmados ente municipios.

NO CONFISCATORIEDAD. Los tributos municipales no podrán tener efecto confiscatorio.

COORDINACION. Los tributos municipales no podrán permitir la múltiple imposición interjurisdiccional o convertirse en obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas. Asimismo, los municipios ejercerán su poder tributario de conformidad con los principios, parámetros y limitaciones que se prevean en esta Ley, sin perjuicio de otras normas de armonización que con esos fines, dicte la Asamblea Nacional. Las relaciones fiscales entre la República, los estados y los municipios estarán regidas por los principios de integridad territorial, autonomía, coordinación, cooperación, solidaridad interterritorial y subsidiariedad. En consecuencia, en el ejercicio de sus competencias propias, los municipios deberán ponderar la totalidad de los intereses públicos implicados.

COOPERACION. Los municipios podrán celebrar acuerdos entre ellos y con otras entidades político territoriales con el fin de propiciar la coordinación y armonización tributaria y evitar la doble o múltiple tributación interjurisdiccional. Facilitar a las otras administraciones información sobre antecedentes, datos o informaciones que obren en su poder y resulten relevantes para el adecuado desarrollo de los cometidos de aquéllas. Prestar la cooperación y asistencia activa que las otras administraciones pudieran requerir para el eficaz cumplimiento de sus tareas. Suministrar la información estadística relacionada con la recaudación de sus ingresos, padrones de contribuyentes y otras de similar naturaleza, a los entes estatales o nacionales con competencias en materia de planificación y estadísticas, así como a las Administraciones Tributarias que lo soliciten, para lo cual podrán establecer un mecanismo de intercomunicación técnica. Lo previsto en este artículo se entiende sin perjuicio del régimen legal a que está sometidos el uso y la cesión de la información tributaria.

ELEMENTOS SUSTANCIALES DEL TRIBUTO. Las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener la determinación del hecho imponible y de los sujetos pasivos, la base imponible, los tipos o alícuotas de gravamen o las cuotas exigibles, así como los demás elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria; los plazos y forma de la declaración de ingresos o del hecho imponible; el régimen de infracciones y sanciones con el límite de aquéllas que contemple el Código Orgánico Tributario y las fechas de su aprobación y el comienzo de su vigencia. Los

impuestos, tasas y contribuciones especiales no podrán tener como base imponible el monto a pagar por concepto de otro tributo.

TASAS, DEFINICION Y LIMITES. Los municipios podrán crear tasas con ocasión de la utilización privativa de bienes de su dominio público, así como por servicios públicos o actividades de su competencia, cuando se presente cualquiera de las circunstancias siguientes: que sean de solicitud o recepción obligatoria por los usuarios y que no puedan realizarse por el sector privado, por requerir intervención o ejercicio de autoridad o por estar reservados legalmente al sector público. La recaudación estimada por concepto de tasas guardará proporción con el costo del servicio o con el valor de la utilización del bien del dominio público objeto del uso privativo.

ESTABILIDAD TRIBUTARIA. Los municipios podrán celebrar contratos de estabilidad tributaria con contribuyentes o categoría de contribuyentes a fin de asegurar la continuidad en el régimen relativo a sus tributos, en lo concerniente a alícuotas, criterios para distribuir base imponible cuando sean varias las jurisdicciones en las cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único u otros elementos determinativos del tributo. En un claro límite a la utilización política de estos acuerdos, se prevé que estos contratos no podrán ser celebrados, ni prorrogados en el último año de la gestión municipal.

PRESCRIPCION. El régimen de prescripción de las deudas tributarias se regirá por lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario. Dicho Código aplicará de manera supletoria a la materia tributaria municipal que no esté expresamente regulada en esta Ley o en las ordenanzas.

EXENCIONES: El Municipio sólo podrá acordar exenciones, exoneraciones o rebajas de impuestos o contribuciones municipales especiales, en los casos y con las formalidades previstas en las ordenanzas. La ordenanza que autorice al alcalde o alcaldesa para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprende, los presupuestos necesarios para que proceda, las condiciones a las cuales está sometido el beneficio y el plazo máximo de duración de aquél. En todos los casos, el plazo máximo de duración de las exoneraciones o rebajas será de cuatro años; vencido el término de la exoneración o rebaja, el alcalde o alcaldesa podrá renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ordenanza o, en su defecto, el previsto como máximo en este artículo.

INSPECCIONES CONJUNTAS. La Administración Tributaria del Municipio podrá elaborar y ejecutar planes de inspección conjunta o coordinada con las demás Administraciones Tributarias Municipal, Estatal o Nacional.

PROHIBICION DE LA PRIVATIZACION DE LA GESTION. Es competencia de los municipios la fiscalización, gestión y recaudación de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de otras entidades locales, de los estados o de la República. Estas facultades no podrán ser delegadas a particulares.

Se definen con los ingresos tributarios de los municipios siendo estos las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución de la República de Venezuela; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; las contribuciones especiales; el impuesto territorial rural y el producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que le sean atribuidas.

- Impuesto sobre inmuebles urbanos: se definen el hecho imponible, la base imponible y los sujetos.
- Impuesto sobre predios rurales: Los mecanismos de recaudación y control por parte del Municipio serán definidos por ley nacional.
- Impuesto sobre transacciones inmobiliarias: El Poder Nacional tiene la facultad de creación de este impuesto, correspondiendo al municipio su recaudación y control y su regulación mediante ordenanza.
- Contribuciones especiales: Se establece en qué casos pueden ser aplicadas, su límite, el destino de los fondos recaudados así como los sujetos pasivos.
- Impuesto sobre vehículos: Se definen los hechos imposables y los sujetos pasivos del tributo.
- Impuesto sobre espectáculos públicos: Se definen los hechos imposables y los sujetos pasivos del tributo.
- Impuesto sobre juegos y apuestas lícitas: Se definen los hechos imposables, base imponible y los sujetos pasivos del tributo.
- Impuesto sobre propaganda y publicidad comercial: Se definen los hechos imposables y los sujetos pasivos del tributo. Con claridad meridiana se establece que sólo será gravada la propaganda que se encuentre dirigido a

llamar la atención del público hacia un producto, persona o actividad específica con fines comerciales.

- Impuesto sobre actividades económicas: Se define el hecho imponible, base imponible, período fiscal, criterio de imputación, facultad de establecer mínimos y anticipos; se conceptualizan las actividades comercial, industrial y de servicios; se define que la condición de agente de retención sólo podrá recaer en personas que tengan establecimiento permanente en el municipio; se establecen techos para alícuotas de determinadas actividades; se establecen ciertas pautas para evitar la múltiple imposición en el caso de actividades cuyos procesos económicos se desarrollen en múltiples jurisdicciones, destacando principalmente las siguientes:

- Los municipios, en aras de la armonización tributaria y para lograr resultados más equitativos, podrán celebrar acuerdos entre ellos o con los contribuyentes, a los fines de lograr unas reglas de distribución de base imponible distintas a las previstas en las normas generales, en razón de las especiales circunstancias que puedan rodear determinadas actividades económicas. Esos Acuerdos deberán formularse con claros y expresos criterios técnicos y económicos. En todo caso, dichos acuerdos deberán privilegiar la ubicación de la industria.
- Se consideran criterios técnicos y económicos utilizables a los fines de la atribución de ingresos a los municipios en los cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único, entre otros, los siguientes:
 1. El valor de los activos empleados en el Municipio comparado con el valor de los activos empleados a nivel interjurisdiccional.
 2. Los salarios pagados en el Municipio comparados con los salarios pagados a nivel interjurisdiccional.
 3. Los ingresos generados desde el Municipio con los ingresos obtenidos a nivel interjurisdiccional.
- Se definen ciertas pautas de asignación para determinadas actividades:
 1. En la prestación del servicio de energía eléctrica, los ingresos se atribuirán a la jurisdicción donde ocurra el consumo.
 2. En el caso de actividades de transporte entre varios municipios, el ingreso se entiende percibido en el lugar donde el servicio sea

contratado, siempre que lo sea a través de un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción correspondiente.

3. El servicio de telefonía fija se considerará prestado en jurisdicción del Municipio en el cual esté ubicado el aparato desde donde parta la llamada.

4. El servicio de telefonía móvil se considerará prestado en la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de ser persona jurídica. Se presumirá lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la factura correspondiente.

5. Los servicios de televisión por cable, de Internet y otros similares, se considerarán prestados en la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de ser persona jurídica. Se presumirá lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la factura correspondiente.

PERU

Con el objetivo de racionalizar el sistema tributario municipal, simplificar la administración de los tributos que constituyan renta de los Gobiernos Locales y optimizar la recaudación, Perú ha dictado una "Ley de Tributación Municipal" como un marco normativo para las contribuciones y tasas municipales. La misma cuenta entre sus aspectos fundamentales con la definición de las fuentes tributarias de los Municipios, la enunciación taxativa de los impuestos que pueden imponer los municipios, la definición de los elementos esenciales de los tributos (establecimiento de sujetos pasivos, definición de base imponible, tasas o escalas a aplicar, obligaciones formales, formas de cancelación, exenciones, deducciones de la base), así como otros aspectos generales como ser la forma de contar los plazos, la manera de dar publicidad a las nuevas normas, la anticipación con que deben ser efectuadas dichas publicaciones respecto a la entrada en vigencia, la posibilidad que se les otorga a las Comunas de tercerizar los servicios de fiscalización, entre otros aspectos.

La ley establece que los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con límites que ella señala.

La citada ley prevé en su título VI un marco para que las Municipalidades suscriban convenios de cooperación, tanto con un organismo denominado "Superintendencia Nacional de Administración Tributaria" como con la "Superintendencia Nacional de Administración de Aduanas", en el caso de los Municipios de frontera o bien que cuenten con alguna vía de ingreso de mercaderías del extranjero. El objetivo planteado es la búsqueda del mejoramiento de la fiscalización tributaria.

MEXICO

En México, la coordinación Fiscal entre Federación, Estados y Municipios es parte esencial del Sistema Fiscal Mexicano. Se ha desarrollado un sistema Nacional de Coordinación Fiscal, puesto en vigencia a partir de una ley denominada de "Coordinación Fiscal". El Sistema tiene por objeto, según define en su artículo primero coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento. En síntesis, se ha propuesto fortalecer las haciendas públicas locales y municipales, eliminar la doble o múltiple tributación interior y fundamentalmente desarrollar un sistema de colaboración administrativa entre los tres niveles de gobierno.

Esta ley prevé un mecanismo de participación de impuestos a aquellos Estados que se adhieran a la misma, estableciendo ciertas limitaciones como la obligada derogación de ciertos derechos.

La misma Ley prevé que los Estados suscriptores de la Coordinación Fiscal, celebren convenios de coordinación en materia de ingresos federales, que comprenderán las funciones de registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración. Las Entidades o sus Municipios que realicen estas actividades de administración fiscal, recibirán percepciones por dichas tareas. En el ejercicio de estas funciones, a las Entidades y a sus Municipios se los considera "Autoridades Fiscales Federales", procediendo contra sus actos los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales y reservándose la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de fijar a las Entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos. Si bien las Entidades y los Municipios deben rendir cuenta pormenorizada de los ingresos fiscales federales, se prevé la posibilidad de acordar la vigencia de un procedimiento de compensación permanente.

El Sistema Nacional de Coordinación ha sido desarrollado mediante la creación de cuatro Organismos:

I.- La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, integrada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y por el titular de Hacienda de cada Entidad. Sus facultades son:

I.- Aprobar los reglamentos de funcionamiento de la propia Reunión Nacional, de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y de la Junta de Coordinación Fiscal.

II.- Establecer, en su caso, las aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la Federación y las Entidades, para el sostenimiento de los órganos citados en la fracción anterior.

III.- Fungir como asamblea general del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y aprobar sus presupuestos y programas.

IV.- Proponer al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a los gobiernos de las Entidades, por conducto del titular de su órgano hacendario, las medidas que estimen convenientes para actualizar o mejorar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

II.- La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, formada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por ocho Entidades. Las Entidades que integren la Comisión Permanente serán elegidas por cada uno de los grupos que a continuación se expresan, debiendo representarlos en forma rotativa:

GRUPO UNO: Baja California, Baja California Sur, Sonora y Sinaloa.

GRUPO DOS: Chihuahua, Coahuila, Durango y Zacatecas.

GRUPO TRES: Hidalgo, Nuevo León, Tamaulipas y Tlaxcala.

GRUPO CUATRO: Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.

GRUPO CINCO: Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí.

GRUPO SEIS: Distrito Federal, Guerrero, México y Morelos.

GRUPO SIETE: Chiapas, Oaxaca, Puebla y Veracruz.

GRUPO OCHO: Campeche, Quintana Roo, Tabasco y Yucatán.

Serán facultades de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, las siguientes:

I.- Preparar las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales y establecer los asuntos de que deban ocuparse.

II.- Preparar los proyectos de distribución de aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la Federación y las Entidades para el sostenimiento

de los órganos de coordinación, los cuales someterá a la aprobación de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

III.- Fungir como consejo directivo del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y formular informes de las actividades de dicho Instituto y de la propia Comisión Permanente, que someterá a la aprobación de la Reunión Nacional.

IV.- Vigilar la creación e incremento de los fondos señalados en esta Ley, su distribución entre las Entidades y las liquidaciones anuales que de dichos fondos formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como vigilar la determinación, liquidación y pago de participaciones a los Municipios que de acuerdo con esta Ley deben efectuar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Estados.

V.- Formular los dictámenes técnicos a que se refiere el artículo 11 de esta Ley.

VI.- Las demás que le encomienden la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las Entidades.

III.- El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC). Sus facultades son:

I - Realizar estudios relativos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

II.- Hacer estudios permanentes de la legislación tributaria vigente en la Federación y en cada una de las Entidades, así como de las respectivas administraciones.

III.- Sugerir medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva federal y local, para lograr la más equitativa distribución de los ingresos entre la Federación y las Entidades.

IV.- Desempeñar las funciones de Secretaría Técnica de la Reunión Nacional y de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

V.- Actuar como consultor técnico de las haciendas públicas.

VI.- Promover el desarrollo técnico de las haciendas públicas municipales.

VII.- Capacitar técnicos y funcionarios fiscales.

VIII.- Desarrollar los programas que apruebe la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

IV.- La Junta de Coordinación Fiscal que se integra por los representantes que designe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las ocho Entidades que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Desde el año 1980 funciona en México el denominado "Sistema Nacional de Coordinación Fiscal" que presenta los siguientes objetivos:

Armonizar en el sistema tributario mediante la coordinación del sistema fiscal de la Federación con las Entidades, Municipios y el Distrito Federal.

Establecer y distribuir las participaciones que correspondan a sus haciendas públicas en los ingresos federales.

Fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.

Construir los órganos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y financiamiento.

Apoyar al sistema de transferencias mediante los fondos de aportaciones federales.

EXPERIENCIA MEXICANA EN EL USO DE NUEVAS TECNOLOGIAS⁵⁹

En diciembre de 2000 el Ejecutivo Federal Mexicano anunció la puesta en marcha de un Sistema Nacional denominado E-México, buscando fortalecer la comunicación entre los mexicanos al integrar la tecnología de información y de telecomunicaciones en las actividades gubernamentales. Se perseguía el amplio objetivo de que la revolución de las telecomunicaciones y la informática esté al alcance de todos y paralelamente impulsar un cambio cultural, utilizando la tecnología para hacer más eficientes los servicios.

Entre las definiciones iniciales que se tomaron para diseñar el proyecto, se propuso eliminar las barreras de acceso a la información, el conocimiento, los servicios y el mercado, facilitar el acceso a diversos servicios y trámites con el gobierno y dotar de transparencia a la función del gobierno.

El sistema está compuesto por los subsistemas e-salud, e-educación, e-economía y e-gobierno. Este último tiene como objetivo que los usuarios (ciudadanos y empresas mexicanas) puedan ejercer su derecho a estar informados y acceder a los servicios que ofrece el Estado, garantizando el acceso de la población a la información, uso y aprovechamiento de los diversos servicios públicos que ofrece.

Se ha previsto desde el inicio que el Sistema Nacional abarque los niveles Federal, Estatal y Municipal.

Si ingresamos en la dirección <http://www.e-mexico.gob.mx> se despliegan los distintos subsistemas encontrando un vínculo para e-gobierno y dentro de él otro para Trámites y servicios en línea. Una vez en esa página podemos acceder a las páginas de todos los Estados y allí a información o páginas de los distintos Municipios. En todos los casos hemos encontrado datos censales de todos los Estados y Municipios, boletines oficiales locales, leyes fiscales, datos de las distintas dependencias, líneas gratuitas de consultas en ciertos casos y otros datos de interés. Existe una denominada asesoría empresarial que brinda información acerca de cómo operar e iniciar un negocio, incluyendo costo, vigencia, dependencia, y horarios de acuerdo a la reglamentación municipal y estatal aplicable; se informa que existen 120.056 guías disponibles en 241 de los Municipios del país. En algunos

⁵⁹ Fuente: "El sistema nacional E-México y su vinculación con la Administración Tributaria", Boletín Tributario N° 123 publicado por el INDETEC (Instituto para el desarrollo técnico de las haciendas públicas) – Guadalajara, Jalisco, México - Septiembre de 2002

casos hemos encontrado también la posibilidad de presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos en línea.

Tomemos como ejemplo la Provincia de Puebla; en su sitio web <http://www.puebla.gob.mx> propone un link a presidencias municipales y allí podemos encontrar el listado de Municipalidades que conforman el Estado de Puebla y sus respectivos hipervínculos:

Ayuntamiento de Puebla

Ayuntamiento de Tehuacan

Ayuntamiento de Teziutlan

Ayuntamiento de Actlan

Ayuntamiento de San Salvador el Seco

Este marco se complementa con el portal que posee el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas www.indetec.gob.mx poniendo a disposición distintas herramientas en cumplimiento del objetivo de coordinación y desarrollo técnico de las haciendas municipales.

Creemos que ha sido realmente exitosa la implementación del Sistema fundamentalmente porque se ha enmarcado en una visión a largo plazo y se ha basado en una estrategia definida y compartida por todos sus participantes.

PROPOSICION

Como corolario de lo hasta aquí expresado y en la inteligencia que es posible avanzar tendiendo a mitigar los inconvenientes planteados y a hacer más eficiente la relación fisco-contribuyente en el ámbito local, se propone:

A) CODIFICACION. La creación de un Código Tributario Municipal, materializado a través de una Ley Convenio suscripta por las Provincias, que contenga:

- El procedimiento administrativo aplicable.
- La creación de un nomenclador único de actividades.
- La enunciación de las distintas fuentes tributarias a las que puedan recurrir los municipios, en la medida de la autorización brindada por las respectivas constituciones provinciales.
- Los elementos esenciales de los tributos mencionados en el punto anterior: hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible y alícuotas entre las que dicho tributo puede oscilar.
- Los supuestos de aplicación de sanciones y una escala de graduaciones.

Esta codificación permitirá a los contribuyentes contar con seguridad respecto a la vigencia de las normas y a que las mismas contarán con una adecuada precisión terminológica. Tanto los sujetos activos como los sujetos pasivos de la relación tributaria contarán con un instrumento legal que permitirá la racionalización y simplificación del sistema tributario.

Se logrará así una homogeneización que tendrá un mayor efecto fundamentalmente en la aplicación de tasas que gravan actividades, en donde la posibilidad de la interjurisdiccionalidad está presente.

Entendemos que el dictado de esta ley convenio sería plenamente factible dentro del marco otorgado por nuestra Constitución Nacional que consagra con énfasis el régimen federal (art. 1º y ss.), que presupone la concertación, la cooperación y el acuerdo. Referido a las leyes convenio de coparticipación federal, cabe recordar la tesis de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Carlos Juan Madariaga Anchorena", Fallos 242:280 del 21.11.58, consid. 7º y sus citas de Fallos 183:160 y 185:140, en donde sostuvo literalmente que "el ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan celebrar acuerdos entre sí y con la Nación", que

es precisamente de lo que aquí se trata. Y a sus efectos, ha de tenerse presente el nuevo texto constitucional, cuyo art. 75, inc. 2º, párrafo segundo expresamente alude a los "acuerdos entre la Nación y las Provincias". La Corte también ha alabado estas normas al decir que "esta Corte hizo mérito, en diversas oportunidades, de los pactos que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendiente a establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y de las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme en beneficio de los intereses nacionales y locales"⁶⁰

Como más arriba veíamos al mencionar los distintos regímenes que han existido, el mecanismo de la ley convenio es algo que ya ha sido utilizado por nuestro país y entendemos que el uso del mismo no implica ni un avasallamiento a las facultades locales ni la renuncia al poder tributario.

Si bien estamos persuadidos que la codificación debe contemplar tanto los aspectos sustantivos como los aspectos procedimentales, creemos que el logro de la homogeneización de esta última cuestión resultará de mayor factibilidad que la homogeneización de los aspectos sustantivos. Es por ello que resulta conveniente que ambas cuestiones se traten separadamente de modo de independizar ambas discusiones e ir avanzando progresivamente.

B) AUTORIDAD DE APLICACIÓN. Se plantea la creación de un Organismo que entre sus funciones se encuentren:

- La resolución de cuestiones sometidas a su consideración, que se originen por la aplicación de normas en pugna con el Código Tributario Municipal.
- La Sistematización de las ordenanzas tributarias vigentes en todos los Municipios a efectos de dar un real cumplimiento a la publicidad de las normas.
- La verificación de la incorporación de las nuevas normas locales al registro como condición de exigibilidad de las mismas.
- La concentración de la información de las fiscalizaciones a ser realizadas y la actuación como nexo entre los distintos municipios ante fiscalizaciones realizadas a contribuyentes con actividades interjurisdiccionales. De esta manera se logrará una pluralidad de beneficios ya que por un lado le evitará al contribuyente tener que afrontar múltiples inspecciones por idénticos temas y

⁶⁰ CSJN. Causa "Condor Empresa de Transportes SA contra Provincia de Buenos Aires s/Acción declarativa" de fecha 7/12/2001

por el otro permitirá a los municipios llevar a cabo acciones fiscalizadoras coordinadas, atacar en conjunto la evasión fiscal, lograr que la detección de un ajuste impacte en las bases imponibles de todas las jurisdicciones involucradas y coordinar la revisión de la determinación de coeficientes de distribución de la base imponible.

Se debe dotar a este Organismo de un plan estratégico con una clara definición de su misión, visión, objetivos y metas estratégicas

C) NUEVAS TECNOLOGIAS. La implementación de un Sitio web que brinde siguientes servicios

- Boletines oficiales municipales
- Alertas sobre modificaciones
- Posibilidad de presentar declaraciones juradas
- Interacción con páginas de recaudación de manera de poder realizar pagos.

En un informe publicado por la Fundación Mediterránea⁶¹ recogiendo la visión empresaria acerca de los tributos locales, se mostró que sólo un 45% de los encuestados consideraba que existía facilidad de acceso a la normativa impositiva provincial pero ese porcentaje sólo ascendía al 25% cuando se consultó respecto a las normas municipales; por otro lado, apenas un 19% de los empresarios consideró buena o muy buena la claridad, transparencia y simpleza de las normas impositivas locales. Estamos convencidos de que la implementación de las propuestas planteadas apuntalarán el sistema federal vigente redundando en una mejora de la relación fisco – contribuyente, haciendo más eficiente a las administraciones tributarias locales, en especial a las que tienen menos posibilidad de acceso a los recursos y mejorando la competitividad de nuestras empresas.

Por último, entendemos que el logro de los objetivos propuestos permitirá avanzar en pos del cumplimiento de postulados planteados en numerosas oportunidades por la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculados a la uniformidad quien ha dicho que "... no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente...", que la Constitución Nacional ha sido creadora de "una unidad no por supresión de las provincias ... sino por conciliación de la

⁶¹ "Resultados de la encuesta sobre la visión empresaria de la carga tributaria provincial y municipal argentina" IERAL. Fundación Mediterránea, junio de 2005,

extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma” y fundamentalmente que “...**la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo...**”⁶².

⁶² Fallos 178:9

BIBLIOGRAFIA

- Horacio Díaz Sieiro, Rodolfo Veljanovich, Leonardo Bergroth; "Procedimiento tributario", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1997
- Eusebio Gonzalez, Ernesto Lejeune; "Derecho tributario I", Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, 1997
- F. Javier Martín Fernández; "Tasas y precios públicos en el derecho español", Marcial Pons, Madrid, España, 1995
- Enrique G. Bulit Goñi; "Impuesto sobre los ingresos brutos", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986
- Carlos María Giuliani Fonrouge; "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, 4ª edición, Buenos Aires, 1987
- Germán Gianotti; "Tributos municipales, efectos distorsivos sobre las actividades empresariales", Ediciones La Ley, Buenos Aires, 2002
- Tomás Cobo Olvera; "Régimen de las tasas y precios públicos de las entidades locales", Ediciones El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, España, 1998
- Código Tributario Español, Edición preparada por Gabriel Casado Ollero, Ramón Falcón y Tella, Gaspar de la Peña Velasco Y Eugenio Simón Acosta, Ediciones Aranzadi, Pamplona, España, 1999
- Dino Jarach, "Finanzas públicas y derecho tributario", Ediciones Cangallo, Buenos Aires, 1985
- A. D. Giannini; "Instituciones de derecho tributario", Ed. Derecho Financiero, Madrid, España, 1957
- Antonio Berliri, "Principios de derecho tributario Vol. II"; Ed. Derecho Financiero, Madrid, España, 1971
- Rodolfo Spisso, "Derecho Constitucional Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993
- Enrique G. Bulit Goñi; "Convenio Multilateral", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992
- Enrique G. Bulit Goñi, coordinador de "Derecho Tributario Provincial y Municipal", Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2002
- Horacio García Belsunce, "Temas de Derecho Tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982
- Sebastián Rueda Ruiz, "Las diputaciones y la gestión tributaria y recaudatoria local" en ISEL, Cuadernos de gestión pública local, Segundo semestre del 2000.