



UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
Facultad de Ciencias Económicas

Carrera de Posgrado de Especialización en Tributación

Trabajo Final: TESIS

Directores: Dr. Juan Carlos Vicchi – Dra. Sara Telias

Cuestionamientos en la implementación de las Tasas Municipales

Caso Particular: Tasa de Seguridad e Higiene – Tasa Vial

Nombre y Apellido del Autor: Agustina Clara Pellegrini

Tutora: Dra. Catalina García Vizcaíno

Abril 2016

Índice General:

	Pág.
Introducción.....	3
<u>Parte General</u>	
Evolución Histórica: Federalismo Fiscal.....	5
Etapa Previa a la Reforma de la Constitución – 1994.....	5
A - Primer Período de Coparticipación (1935 – 1946).....	7
B - Segundo Período de Coparticipación (1946 – 1958).....	8
C - Tercer Período de Coparticipación (1959 – 1966).....	8
D - Cuarto Período de Coparticipación (1967 – 1972).....	9
E - Quinto Período de Coparticipación (1973 – 1980).....	9
F - Sexto Período de Coparticipación (1980 – 1984).....	11
G - Séptimo Período de Coparticipación (1985 – 1987).....	11
H - Octavo Período de Coparticipación (1988 – 1989).....	12
I - Noveno Período de Coparticipación (1990 – 2002).....	13
J - Período de Coparticipación 2002 en adelante – Período actual.....	13
Orden de Prelación de normas.....	14
Tributos: Impuestos, Tasas y Contribuciones.....	14
Tasas: Características.....	16
Tasas: Principales diferencias con el resto de los tributos.....	20
Principios Constitucionales en materia Tributaria – Incumplimiento de determinados Principios.....	22
Régimen Jurídico Municipal – Ley Orgánica Municipal – Introducción.....	28
Potestad Tributaria de los Municipios.....	29
Potestades Municipales tributarias – Limitaciones.....	33
La Ley 23.548. Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.....	36
Convenio Multilateral.....	39
Pactos Fiscales.....	40
Prescripción de las Tasas Municipales.....	41
Supremacía del Código Civil sobre las Normas Locales.....	42
Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.....	44
<u>Parte Especial</u>	
Tasa de Seguridad e Higiene - Cuestionamientos en su Implementación.....	45
Territorialidad.....	45
Prestación Efectiva o Potencial del Servicio.....	48

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Córdoba: Antecedente Jurisprudencial: “Fleischman Argentina Incorporated c/Municipalidad de Córdoba” 20/02/2011.....	49
Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba.....	50
Destino de los Fondos.....	52
Monto de la Tasa.....	53
Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y Pacto Federal Impuestos.....	54
Tasa Vial – Córdoba Cuestionamientos a su Implementación.....	56
Naturaleza.....	57
Servicio Público Divisible.....	57
Monto de la Tasa.....	58
Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.....	59
Pacto Federal para el Empleo, la Producción, y el Crecimiento.....	60
Las controversias del Art. 35 del Convenio Multilateral.....	61
Tratamiento de las Operaciones de Exportación.....	65
Conclusión.....	69
Bibliografía Consultada.....	77

Trabajo Final - Tesis

Cuestionamientos en la implementación de las Tasas Municipales. Tasa de Seguridad e Higiene – Tasa Vial.

Introducción

El objetivo del presente Trabajo Final consistirá, en primer lugar, en analizar y poner de manifiesto las características fundamentales de uno de los tributos mas significativos en términos de ingresos para los Municipios como es el caso de las Tasas.

Se comenzará por repasar los momentos principales por los que ha atravesado nuestro Sistema Federal Argentino, resaltando los acontecimientos que marcaron cada etapa en particular. Se destacará la evolución que ha sufrido la asignación de recursos de la Nación a las Provincias, y de éstas últimas a los Municipios hasta llegar a la Ley de Coparticipación actual; posteriormente se revisará el orden de prelación de la normativa vigente a la luz de los artículos de la Constitución Nacional.

Luego se llevará a cabo un análisis pormenorizado de las características y en particular los requisitos imprescindibles para que una Tasa retributiva de servicio sea válida, y en cada caso se mencionarán antecedentes jurisprudenciales generalmente de la Corte Suprema de Justicia que ratifiquen la necesidad de cumplimiento de tales exigencias para que la misma sea genuina. Esto permitirá al lector, diferenciar una Tasa de las características propias del resto de los tributos como ser los Impuestos y las Contribuciones.

En segundo lugar, se pretenderá describir las controversias que genera la implementación de las Tasas Municipales, demostrando que en muchos de los casos se vulneran principios constitucionales.

Se abordarán los preceptos constitucionales que debieran cumplimentarse cuando se crea esta clase de tributos, y cómo los mismos se ven vulnerados ante la falta de cumplimiento

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

de los requisitos para su implementación. Se repasarán los principios contenidos expresamente en la Constitución Nacional, así como también aquellos que surgen de la propia jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Dado que los Municipios son aquellos niveles del Estado que tienen la potestad tributaria de crear e implementar Tasas Municipales, se pretenderá demostrar que tal potestad no es ilimitada sino que está vedada y que en muchos de los casos lo Municipios avasallan la autonomía extendida por la propia Ley Suprema, extralimitando sus potestades tributarias mas allá de lo que la propia normativa provincial establece.

Se recorrerá entre otras limitaciones, las disposiciones constitucionales que a pesar de no ser tributarias limitan su potestad tributaria, luego las llamadas Leyes – Convenios vigentes, a las que adhirieron las provincias y a las que los Municipios deben acogerse y respetar, se repasará los recursos con los que comprende los Municipios de acuerdo a las Ordenanzas Fiscales, y el instituto de la prescripción, citándose antecedentes jurisprudenciales.

Finalmente, se pretenderá ratificar las hipótesis abordadas en la Sección General, en casos particulares como es la Tasa de Seguridad e Higiene y la Tasa Vial. En ambas situaciones, se tratan de tributos que actualmente generan controversias en el ámbito judicial, justamente por considerar que las mismas no cumplen con los requisitos imprescindibles para la instauración de las mismas.

El objetivo final del presente Trabajo será demostrar que en su afán de recaudar, los Municipios, no cumplen con los requisitos necesarios para la implementación de las Tasas, transgrediendo principios constitucionales y extralimitando sus potestades tributarias de tal manera que tales tributos tal como están dispuestos pretenden disimular verdaderos y legítimos impuestos perdiendo su propia naturaleza.

Parte General

Evolución Histórica: Federalismo Fiscal

Para comenzar a comprender quién tiene la potestad tributaria para llevar a cabo la implementación de un tributo como es en este caso las Tasas Municipales, y efectuar un análisis crítico respecto a si se cumplen las condiciones para la creación de las mismas, es importante iniciar el análisis describiendo la evolución del Federalismo Fiscal Argentino.

Nuestra Constitución Nacional consagra en su artículo primero una forma de gobierno que se basa en tres premisas fundamentales: Representativo, se refiere al pueblo soberano; Republicana, dividido en tres Poderes (Legislativo, Ejecutivo y Judicial); y Federal, que abarca por un lado a todo el territorio de la Nación; y por el otro el Gobierno Local. Es un sistema de gobierno en el que coexisten una Nación soberana, Provincias y Municipios autónomos.

A lo largo de la historia, se observa, las distintas etapas que transitó la relación Nación y Provincias respecto a la asignación eficiente de recursos se trate de aquellos recaudados por la Nación y los recursos propios de cada uno de los gobiernos locales.

➤ Antecedentes Históricos

Etapa Previa a la Reforma de la Constitución – 1994

Ya desde el Virreinato del Río de la Plata, el sistema fiscal Argentino se nutría casi exclusivamente de los ingresos provenientes de la Aduana, siendo el resto de los ingresos nacionales de poca consideración. Tras la organización Nacional (con la conformación de las distintas provincias) y con la reincorporación de la Provincia de Buenos Aires a la Confederación, se nacionalizó a la Aduana como principal fuente de recursos y se eliminaron las Aduanas interiores.

Hubo dos intentos de Constitución Nacional previas a la dictada en 1853. Ambas (1819 y 1826) reservaban a la Nación con carácter exclusivo la Regulación del Comercio,

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

mantenían el Régimen Republicano de Gobierno reservando la potestad de crear tributos al Poder Legislativo.

En 1821 La Ley de la Provincia de Buenos Aires crea el primer impuesto al Tránsito, que consistía en el pago de un tributo por el mero hecho de transitar por territorio de la provincia. Luego se generaliza al resto de las jurisdicciones.

La Constitución Nacional de 1853, si bien tomaba como modelo la Constitución de Estados Unidos no fue una réplica de la misma sino que ostentaba ciertas diferencias.

En la misma, la distribución del Poder Tributario era de manera explícita, tal es así que reparte la materia tributaria entre la Nación y las Provincias. El artículo 4 define cuáles son las fuentes de Recursos de la Nación “(...) El gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación de las Aduanas; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencia de la Nación, o para empresas de utilidad nacional. (...)”

Por su parte el artículo 101, establece la forma en que se llevará a cabo la distribución de lo Recaudado, “(...) Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal. (...)”.

Las provincias ceden a la Nación las cinco fuentes de financiamiento, siendo el punto controversial los ingresos aduaneros. La provincia de Santa Fe, fue la primera en manifestar su disconformidad, dado que la mitad de sus ingresos provenía del Puerto de Rosario. En 1860 Buenos Aires ingresa a la Confederación, y acepta que los derechos de importación pasen a manos de la Nación.

Respecto a los derechos de exportación, se estableció una cláusula transitoria, en la que los mismos, quedan en manos de la Nación. Hacia 1866, y luego de la Guerra de la Triple Alianza, con la Presidencia de Bartolomé Mitre, se definió que los derechos de exportación serían fuentes de ingresos definitivamente de la Nación, de esta forma se deroga la cláusula transitoria que mantenía la Constitución.

Entre 1860-1930, el país atravesó una etapa de pleno empleo, generando un crecimiento económico con nuevas fuentes fiscales de ingresos. Hasta 1890 respecto a los impuestos existió separación de fuentes, dado que la Nación gravaba el comercio exterior y las

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Provincias, consumos específicos (Impuestos Internos). Con la asunción del presidente Carlos Pellegrini, comenzó a expandirse el cobro de impuestos indirectos nacionales a todo el país, y a partir de 1894 y hasta 1935, los impuestos internos al consumo eran recaudados por la Nación en concurrencia con las provincias.

A partir de 1932, comienza una primera forma de recaudación centralizada con posterior transferencia específica a vialidad.

A continuación se describirán los distintos momentos que atravesó la Coparticipación Federal de Impuestos en Argentina tomando de referencia las etapas identificadas por Alberto Porto¹:

A – Primer Período de Coparticipación (1935-1946)

El Régimen de Coparticipación de Impuestos surgió como una respuesta a la crisis de 1930. Los ingresos del Estado Nacional estaban vinculados a los derechos aduaneros y el primer impacto de la crisis se trasladó inmediatamente al Sector Público exteriorizando disminución en las recaudaciones tributarias. Por otra parte, la reducción del gasto público conjuntamente con las severas medidas económicas, no fue suficiente, de manera que el gobierno de aquella etapa tuvo que enfrentar la situación mediante la creación de nuevos impuestos: el Impuesto a las Transacciones (1931) y a los Réditos (1932). Estas medidas no alcanzaron, dado que la recaudación inicial de los nuevos impuestos sólo compensó parcialmente la intensa caída de los Impuestos sobre el Comercio Exterior. Ante esta situación, el gobierno nacional llevó adelante un reordenamiento del sistema tributario a efectos de lograr un mejor aprovechamiento de la base tributaria y la supresión de problemas de doble imposición. Con esa finalidad, el Congreso Nacional legisló la unificación de los Impuestos Internos (Ley 12.139), la transformación del Impuesto a las Transacciones en el Impuesto a las Ventas (Ley 12.143) y la prórroga del Impuesto a los Réditos (Ley 12.147), con vigencia a partir del 1° de enero de 1935. Las tres Leyes preveían un régimen de distribución del producido de los impuestos respectivos entre la Nación, las provincias y la Capital Federal. De esta forma, aparecía por primera vez la figura de la Ley Convenio dictada por el gobierno nacional a la cual adhieren los gobiernos provinciales.

¹ “Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal” Alberto Porto, Universidad Nacional de la Plata, Marzo 2004.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

B – Segundo Período de Coparticipación (1946-1958)

Los cambios incorporados a los regímenes de las Leyes 12.143 y 12.147 de la etapa previa, significaron un perjuicio importante para los gobiernos locales. Ello propició la sanción de la Ley 12.956, que introdujo cambios tanto en la distribución primaria como en la secundaria.

Las principales modificaciones introducidas fueron: unificó y amplió la cobertura de impuestos a coparticipar, incorporando al recientemente creado Impuesto a los Beneficios Extraordinarios, que inicialmente no se coparticipaba; en cuanto a la distribución primaria, amplió el porcentaje de las provincias y la municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires; respecto a la distribución secundaria, se prorrateó un contingente equivalente al 19% de la recaudación total según un sistema similar al anteriormente vigente, introduciéndose como novedad la distribución del 2% en proporción inversa a la población de cada jurisdicción; aparece por primera vez explícitamente la obligación de las provincias de "no aplicar gravámenes locales de naturaleza igual a los establecidos por las leyes de los referidos impuestos" y también la obligación de coparticipar entre las municipalidades de su jurisdicción no menos del 10% de la participación que recibieran de la Nación. Hacia mediados de la década del 50 los territorios nacionales se fueron convirtiendo en provincias. Hasta ese momento la Nación percibía los tributos de tipo local recaudados en los Territorios Nacionales.

En 1951 surgió otra variación en las relaciones tributarias entre Nación y provincias, con motivo de la creación por parte de la Nación del Impuesto Sustitutivo del gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes (Ley 14.060). Cada jurisdicción recibía en proporción a la "radicación económica de los bienes objeto del tributo", correspondiendo a la Nación la proporción asignada a la Capital Federal y Territorios Nacionales, y a las provincias la proporción restante. La primitiva Ley de unificación de Impuestos Internos, fue reemplazada por la Ley 14.390, la cual si bien tenía un plazo de diez años, fue luego prorrogada en forma anual hasta ser derogada por la Ley 20.221 (1973).

C – Tercer Período de Coparticipación (1959-1966)

Dada la importancia de la recaudación de este grupo de impuestos (a los Réditos, a las Ventas, a las Ganancias Eventuales, etc.), el gobierno, de ese entonces, decidió prorrogarlo

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

por periodos anuales. El cambio más importante se refiere a la distribución primaria, dado que la proporción de las provincias y la municipalidad se duplicó.

En cuanto a la distribución secundaria, pueden identificarse dos diferencias: en primer lugar, quedó definida la participación del conjunto de provincias directamente en la Ley, y en segundo lugar, se eliminaron los prorrateadores vinculados con la recaudación de los impuestos coparticipados en cada jurisdicción y con el inverso de la población de cada jurisdicción. Con respecto a los Impuestos Internos, se llegó a una madurez en las regulaciones concernientes a la coparticipación de este grupo de impuestos.

D – Cuarto Período de Coparticipación (1967-1972)

La única modificación de importancia se registró en el grupo de impuestos de la Ley 14.788, ya que los otros regímenes permanecieron en vigencia con sus prórrogas correspondientes. La modificación registrada en el régimen de la Ley 14.788 significó una mejora en la participación de la Nación a expensas de las provincias y de la municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Se instrumentó la creación del Fondo de Integración Territorial (FIT) con el fin de brindar aportes del Tesoro Nacional para la financiación de obras públicas de interés de una o más provincias. El Congreso Nacional, nuevamente, tal como había ocurrido en 1946, encara una reforma en profundidad del tema. El régimen llega a una madurez en la regulación de la Coparticipación Federal. Se establecen con precisión las fuentes de datos a utilizar para el cálculo de los distribuidores, la periodicidad del cálculo, y se crea una Institución Fiscal. Respecto a la distribución secundaria, se elimina el prorrateador que provocaba los mayores conflictos para su cálculo (recaudación de los impuestos coparticipables en cada jurisdicción). Las modificaciones incorporadas por el gobierno de facto implican un retroceso, al apropiarse la Nación (en forma coercitiva) de una parte de la coparticipación provincial.

E – Quinto Período de Coparticipación (1973-1980)

En 1973 se dictó una nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. La Ley Convenio 20.221 tenía como objetivos: garantizar una mayor estabilidad de los sistemas financieros provinciales, mediante la implementación de un importante aumento de la coparticipación, a efectos de reducir la dependencia del Tesoro Nacional que se observa en la actualidad; reconocer la necesidad de un tratamiento diferencial a las provincias con

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

menores recursos; obtener una simplificación del régimen que facilite el mecanismo de distribución y la actividad de los órganos de administración y control. Entre sus principales particularidades: establecimiento de un sistema único para distribuir todos los impuestos coparticipados; asignación por partes iguales a la Nación y al conjunto de las provincias del monto total recaudado por dichos impuestos; distribución entre provincias, en forma automática, del 48,5% del total recaudado, utilizando los siguientes criterios: 65% por población, 25% por brecha de desarrollo, y 10% por dispersión de población; la creación del Fondo de Desarrollo Regional, al que se asegura la asignación de un 3% de la recaudación total, a efectos de dar continuidad al régimen del Fondo de Integración Territorial; en cuanto a la duración del régimen, el mismo regirá desde el 1° de enero de 1973 hasta el 31 de diciembre de 1980. Los impuestos nacionales sujetos a la coparticipación se establecen en forma muy amplia,² para finalizar con las dificultades de determinar si en oportunidad de creación de un nuevo impuesto, era no coparticipable a criterio de la Nación y coparticipable a criterio de las provincias. Sin embargo, en la Ley 20.221 se establece una excepción. "Se excluyen de esta ley los impuestos nacionales cuyo producido se halle afectado a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, declarados de interés nacional". A su vez, esta excepción tiene un límite. "Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de coparticipación de esta ley".

Respecto a la imposición por parte de las provincias de impuestos análogos a los nacionales coparticipados, debe notarse que de esta obligación se excluyen taxativamente determinados impuestos provinciales, esto implicaba que, si la Nación establecía un impuesto, automáticamente éste era coparticipable, y si bien la Nación debía distribuir su producido según el nuevo sistema, también automáticamente las provincias debían derogar los impuestos provinciales análogos. De esta forma se procuraba a las provincias un conjunto de tributos propiamente provinciales, de la misma forma se establecen obligaciones idénticas para los municipios.³

² "Durante la vigencia de esta Ley la Nación mantendrá el régimen de distribución en ella previsto para todos los gravámenes especificados en el art. 1° y para los que en el futuro establezca como impuestos indirectos que graven consumos o actos, o conforme a la facultad del art. 67° inc. 2, de la Constitución Nacional"

³ Obliga a todas las provincias "a establecer un sistema de coparticipación de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción con vigencia a partir del 1° de enero de 1974 (...)"

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Finalmente, es importante destacar que hacia 1974, se había creado el Impuesto al Valor Agregado, reemplazando a los Impuestos a las Ventas, Beneficios Eventuales y Actividades Lucrativas.

F – Sexto Período de Coparticipación (1980 - 1984)

Este período comprende los últimos años del Proceso y el comienzo de la Democracia con la llegada a la Presidencia del Dr. Raúl Alfonsín. Hacia fines de 1980 se decidió disminuir los aportes patronales en contraposición de un aumento del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el impuesto interno a los cigarrillos y el precio del combustible, se eliminaron varios impuestos con afectación específica de carácter no coparticipable. El conjunto de cambios incorporados para moderar la reducción de los aportes patronales, y con el transcurso del tiempo una acelerada inflación, produjeron una disminución del porcentaje de la materia coparticipable entre la Nación y las provincias, por lo que se incrementó el financiamiento de las provincias con sus propios recursos. Asimismo, las provincias tuvieron incrementos de gastos por las transferencias de servicios (escuelas, hospitales, obras sanitarias locales, y otros), y adicionalmente pérdida de recursos propios. Las pérdidas tuvieron que ser compensadas con fondos provenientes de los Aportes del Tesoro de la Nación (ATN). Tal es así, que los aportes del Tesoros fueron superiores a los Ingresos de la masa coparticipable.

También formó parte de la reforma la eliminación de la coparticipación impositiva recibida por la municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires a través de la Ley de Presupuesto de 1981. La eliminación se fundamentó en que esta jurisdicción disponía de recursos suficientes. A partir de 1983 (Ley de Presupuesto de 1983) se restituyó a la coparticipación a la Ciudad de Buenos Aires.

Hacia finales de esta etapa, se reinstituyeron el FONAVI y los aportes patronales.

G – Séptimo Período de Coparticipación (1985 - 1987)

El gobierno prorrogó la vigencia de la Ley 20.221 por un año hasta el 31-12-84. No hubo un régimen de coparticipación sino hasta 1987.

Con la sanción del Presupuesto Nacional para 1985 se regularizó la situación: todos los fondos ingresaron al Tesoro Nacional y la asignación a provincias se hizo por la vía del Presupuesto, todos los fondos girados a las provincias fueron Aportes del Tesoro Nacional.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Los ingresos del Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI) no lograron compensar los préstamos otorgados. La imposición de las provincias recurrió a tributos de excepción, fuerte recurso al comercio exterior y a los combustibles. La coparticipación Vial, se distribuía entre las jurisdicciones en función al consumo de combustible en cada una de ellas.

H – Octavo Período de Coparticipación (1988 - 1989)

Tras un período de pujas entre la Nación y las provincias, ello culminó hacia 1988, con la sanción de la Ley 23.548. Un “régimen transitorio” que regiría en 1988 y 1989, y ante la posibilidad que se repita lo ocurrido en el período anterior, de la existencia de un vacío legal, la misma proponía una prórroga automática en caso que el Congreso no sancionara una nueva Ley. Asimismo, mencionaba que la masa sujeta a coparticipación se integra con el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse con algunas excepciones. La presente Ley establecía que los impuestos se concentrarían en cabeza del gobierno nacional y la coparticipación de lo recaudado entre el gobierno nacional y el conjunto de gobiernos provinciales (distribución primaria) y la parte provincial entre los gobiernos provinciales (distribución secundaria).

La distribución primaria debía destinar:

- 42,34% a la Nación,
- 54,66% a las Provincias adheridas,
- 2% para el recupero del nivel relativo de las provincias de Bs. As., Chubut, Neuquén y Sta. Cruz.
- 1% para el Fondo ATN, para la atención de emergencias y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales.

Es importante destacar que de la masa coparticipable que se asignaría a las provincias, la misma, no podría ser inferior al 34% de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, tengan o no el carácter de coparticipables.

Por otro lado, la Ley, regulaba por primera vez, el aporte del ATN, cuyo porcentaje no podía superar el 1%.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

I – Noveno Período de Coparticipación (1990 – 2002)

Hacia fines de 1991, se dispuso la descentralización de la administración y financiamiento de los determinados servicios, como ser educativos, hospitales y programas sociales, a los gobiernos provinciales y Municipalidad de la Ciudad de Bs. As., justificando que las jurisdicciones harían un manejo más eficiente y racional de dichos recursos, estando la administración, ejecución y control del gasto en un nivel de gobierno más próximo a los usuarios.

Por el Acuerdo entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales (Poderes Ejecutivos) se estableció que el gobierno nacional quedaba autorizado a retener un 15%, más una suma fija de 43,8 millones de pesos mensuales de la masa coparticipable de la Ley 23.548, con destino a: i) el 15% para financiar el Sistema Nacional de Previsión “y otros gastos operativos”; ii) la suma fija para distribuir entre provincias con problemas financieros, por los montos establecidos en el mismo Acuerdo.

Hacia 1992 las provincias firman el Primer Pacto Fiscal Federal, que se reglamentó a través de la sanción de la Ley 24.130. El mismo se prorrogó un año más tarde mediante el llamado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. A lo largo de la presente Tesis, se desarrollará un capítulo a partir del cual el Pacto Fiscal conformará uno de los supuestos de limitación de la potestad tributaria de los Municipios.

Durante este período fueron destacables dos grandes modificaciones: La Ley Federal de Educación y El Fondo Nacional de Incentivo Docente.

J – Período de Coparticipación 2002 en adelante – Período actual

Este período, se profundizará en lo sucesivo, en oportunidad de delimitar las potestades tributarias.

Como corolario, la evolución de las distintas etapas que ha transitado el Sistema Federal Argentino, permite visualizar cómo ha ido cambiando la relación entre la Nación y las provincias, y de estas últimas con los Municipios en materia de asignación de Gastos y Recursos, sistemas de transferencia de fondos con distintos criterios de asignación a cada jurisdicción.

Es importante destacar que las modificaciones introducidas en la Constitución Nacional de 1994, le ha otorgado rango constitucional al Régimen de Coparticipación de Impuestos,

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

permitiendo distinguir con mayor fuerza la distribución de competencias entre la Nación y las Provincias, y la proclamación de la autonomía municipal.

Orden de Prelación de normas

Habiendo efectuado una descripción de las etapas que comprende el Federalismo Fiscal Argentino, es importante destacar que con la Reforma de la Constitución Nacional de 1994, incorpora en la misma el Régimen de Coparticipación siendo que hasta ese entonces no estaba previsto. La Ley de Coparticipación, que desarrollaremos más adelante, es una Ley Convenio o también llamada Ley Contrato, dado que se trata de una Ley en el sentido formal dictada por el Congreso Nacional a la cual todas y cada una de las provincias deben adherirse para formar parte de la atribución de la masa coparticipable. Las provincias se deberán ajustar a lo que establece este acuerdo interjurisdiccional.

El artículo 31 de la Carta Magna menciona que “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859”.

Esto significa que ninguna Ley puede trasgredir o ir contra la letra o el espíritu de la Carta Magna, dado que si aquello sucediera podrá el damnificado petitionar la declaración de inconstitucionalidad.

Cuando dos o más normas entren en conflicto, nuestra Carta Magna, define la importancia de una por sobre la otra. A lo largo del presente Trabajo, comenzaremos a evidenciar casos de inconstitucionalidad, cuando la Ordenanza Fiscal de un Municipio contradice una Ley Nacional como es el caso de la Ley de Coparticipación; o cuándo una norma provincial intenta proteger un tributo municipal que contradice una norma de carácter Superior.

Tributos: Impuestos, Tasas y Contribuciones

Centrándonos en el presente Trabajo Final, se comenzará por recorrer las características fundamentales, que los Municipios deberán cumplir en la instauración de una Tasa retributiva de servicios, para luego, dejar en evidencia la problemática actual que se

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

pretende demostrar, referido a que el Estado incumple con los requisitos básicos para dar nacimiento a una Tasa simulada bajo la forma de otro tributo.

Los **tributos**⁴ son toda prestación obligatoria en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de poder de imperio en virtud de ley.

Poder tributario del Estado es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos con relación a personas o susceptibles de ser comprendidos en el ejercicio de la autoridad por ese Estado.⁵

El Estado en el ejercicio de su poder tributario tiene la potestad de exigir una prestación, cuya fuente es la Ley.

Diversos autores, entre ellos Giuliani Fonrouge, definen al tributo como “prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.

Dino Jarach, por su parte, define a los tributos como “aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan”.

Todas las definiciones nombradas anteriormente hacen referencia a la necesidad que el tributo sea establecido en virtud de una Ley formal. Cuando hablamos de ley en el sentido formal, implica que para la creación de los mismos es necesario que la ley surja de acuerdo al camino establecido por la Constitución Nacional, es decir que emane del Poder Legislativo.

Los tributos, como recurso necesario para cumplir con la actividad financiera del estado, se clasifican en:

En primer lugar, los **impuestos**, toda prestación pecuniaria en dinero o especie, que el estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de Ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación.

En segundo lugar, las **Contribuciones Especiales**, prestación obligatoria que exige el Estado, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de

⁴ “Derecho tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas” Dra. Catalina García Vizcaíno.

⁵ “Contribuciones: Principios Constitucionales de la Tributación” Dr. Ángel Schindel.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales. Estas últimas se clasifican en Contribuciones parafiscales y de Mejoras.

Finalmente, las **tasas**, tema bajo análisis del presente Trabajo, como toda prestación obligatoria en dinero o en especie, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de Ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza en el obligado al pago. Se diferencia de los impuestos, por tratarse de un servicio divisible.

El Modelo OEA-BID define a este tributo en su artículo 16, señalando que “la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente (...)”⁶

Por su parte Jarach define a las tasas de la siguiente forma “el presupuesto de hecho de la tasa está caracterizado por corresponder a un servicio de la administración pública individualizado hacia el sujeto pasivo; agrega que, como tributo, la tasa es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo (...)”⁷

La Corte ha reconocido en reiteradas oportunidades la naturaleza tributaria de las tasas, en uno de ellos sostuvo que: “(...) las tasas son una de las especies de los gravámenes susceptibles de aplicación válida, siendo substancial en ellas, como en todos los tributos, la existencia de un interés público para su validez (...)”⁸

➤ Tasas: Características

1. La tasa, como recurso tributario, se crea en virtud de una Ley formal y es obligatoria. Se trata de un tributo que impone el Estado en el ejercicio de su poder de imperio en la relación Fisco – Contribuyente. Álvarez Echagüe resalta en su obra lo mencionado por Valdés Costa “(...) siendo la tasa sólo una especie de tributo, la misma participa de los caracteres del género, motivo por el cual tiene su fuente u origen en la ley y sólo en ella, no pudiendo ser creadas por otro medio distinto, lo cual surge del principio de legalidad tributaria (...)”⁹

⁶ Definición de tasas que propone el Modelo OEA-BID es coincidente con el artículo 11 del Modelo del CIAT.

⁷ “El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo” Ed. Abeledo – Perrot, 2004, 3ra Edición.

⁸ “Frigorífico Cía. Swift de la Plata, S.A. c/ Nación” CSJN 251:50.

⁹ “Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio” Juan M. Álvarez Echagüe, de la Obra “Derecho tributario municipal” J. Osvaldo Casas. Editorial Ad- Hoc, 1era Edición, 2001.

Las Ordenanzas Fiscales de cada Municipalidad, tienen el carácter de ley formal, siempre que las mismas hayan sido dictadas dentro del marco de la Constitución de cada provincia.

2. Exigibilidad de la tasa queda condicionada a la efectiva prestación del servicio no menos individualizado ¹⁰en el obligado al pago. Se trata entonces de la prestación por parte del Estado de un servicio público divisible característica que lo diferencia de otra clase de tributo como son los impuestos, a un contribuyente directo y/o particular, sin considerar la voluntad o no, de este último en recibirlo. El contribuyente no puede resistirse al pago de la misma.

El servicio que presta el Estado debe ser efectivo y no potencial en pugna con la definición de tasas que manifiesta Modelo OEA-BID (inherencia del servicio a la soberanía estatal), de lo contrario se trataría de una tasa encubierta bajo la forma de un impuesto. Si bien hay doctrina que asume que el cobro de la tasa responde a una prestación potencial, la postura mayoritaria se pronuncia a favor de la concreta prestación del servicio. En un antecedente jurisprudencial la Cámara Federal de Apelaciones de Salta¹¹ dejó en manifiesto esta postura “(...) la potencialidad del servicio no prestado supone que la tasa sólo puede ser cobrada, siempre que el servicio o la actividad haya sido prestada o ejercida, o bien, esté a disposición del contribuyente, no siendo legítimo su reclamo, cuando no exista servicio o no se haya ejercido la actividad que da sustento a la obligación (...)”.

Otro antecedente en el que se proclamó la inconstitucionalidad de la ordenanza fiscal de la Municipalidad de Tilcara¹², dado que la redacción confusa de la misma, no surgía la prestación efectiva que la Municipalidad cobraría a cambio del cobro de la tasa por actuación administrativa.

Esto ha sido confirmado por la Corte Suprema de Justicia en reiterados antecedentes como ser “Banco de la Nación Argentina v. Municipalidad de San Rafael”¹³ en donde aseveró que “(...) al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente (...)” y en “Massalín Particulares S.A. v.

¹⁰ “Gaón Salama, Nelson Adrián c/Municipalidad de San Miguel de Tucumán”, Cám. Cont. Adm. Tucumán, Sala I, 18/10/2007.

¹¹ “Gasnor S.A. c/ Municipalidad de Tartagal” CFA Salta 11/09/2008.

¹² “El Pucará S.R.L. c/ Municipalidad de Tilcara” Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Jujuy, 22/03/2006.

¹³ CSJN, 16/05/1956.

Tierra del Fuego s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”¹⁴ repitió dicha postura.

Bulit Goñi por su parte coincide en que la esencia de la tasa se encuentra en la efectiva prestación del servicio.

3. El monto de la tasa, debe guardar relación con el servicio efectivamente prestado por el Estado, y debe guardar proporción con el costo de tal servicio. De lo contrario, si no se cumple con este requisito, la tasa pierde su causa, por lo que su cobro se torna ilegítimo. En la causa “Ana Vignolo de Casullo c/ Municipalidad de la Capital”¹⁵, la Corte Suprema de Justicia, entiende que “El pago de las tasas o servicios finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado (...)”.

La doctrina se repite en fallos posteriores a través de los cuales se pronuncia en la misma dirección, “(...) La relación que debe existir entre la tasa y el costo del servicio público que justifica su cobro no implica una equivalencia estricta, sino que al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva o individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente; por lo que la impugnación del monto de una tasa considerada exorbitante debe ser juzgada desde el punto de vista de su posible carácter confiscatorio (...)”¹⁶ En “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L., c/ Municipalidad de Puerto Tirol”¹⁷, la Corte Suprema reiteró que es requisito esencial de las tasas la proporción con la prestación comunal que cumple la Municipalidad, lo que no se configura cuando la misma pretende aplicar una tasa del 10% sobre la totalidad de los boletos correspondientes a un mes, y donde la empresa realiza otros recorridos.

Si el quantum no guarda relación con el servicio efectivamente prestado ya se tornaría ilegítima la implementación de la tasa. Es por ello que ciertos autores, como es el caso de Giuliani Fonrouge apela para la determinación de la misma a la razonabilidad y prudencia de la tasa. En el mismo sentido, Spisso establece que las tasas pueden ser impugnables en función a su razonabilidad.

¹⁴ CSJN, 21/03/2006.

¹⁵ CSJN, 06/03/1942.

¹⁶ “Banco de la Nación c/ Municipalidad de San Rafael”, CSJN, 16/05/1956.

¹⁷ CSJN, 10/10/1996.

4. El destino indistinto de los fondos no ha de alterar la naturaleza propia de la tasa. En esta corriente se encuentra la Dra. García Vizcaíno. Otra corriente doctrinaria, considera que las tasas deberían impugnarse por incumplir con el Principio de Razonabilidad, cuando los fondos de lo recaudado no se destine al servicio estatal que constituye el presupuesto de hecho. ¹⁸Si esto ocurriese, la característica propia de las tasas, respecto a la prestación de un servicio indivisible se tornaría inaplicable, y perdería así uno de los requisitos fundamentales para la legitimidad de las mismas. En este sentido se pronunció la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín en la causa “Gas Natural Ban S.A. c/ Municipalidad de la Matanza”¹⁹.

5. Carga de la prueba para demostrar la falta de prestación efectiva del servicio estatal. Por un lado, se sostuvo la postura, de quien alega la no prestación del servicio debe correr con la carga de la prueba. Es decir, que la Corte Suprema durante años, comprendía que sobre el actor (el Contribuyente) pesaba la probanza de la falta de efectivización del servicio alegada. Mientras que por otro lado, y a partir de la doctrina del fallo “Llobet de Delfino, María T. c/ Provincia de Córdoba”²⁰, la Corte Suprema invierte la carga de la prueba, siendo en este caso puntual la Provincia quien tuviera que acreditar la concreta prestación del servicio. Se recuerda que la actora solicitaba la repetición de la tasa de servicios por inspección y veterinaria preventiva por requerir dos certificados – guías de consignación— a efectos de trasladar vacunos entre sus estancias. Spisso manifiesta en este sentido, que el Estado es quien se encuentra en mejores condiciones de probar la prestación efectiva del servicio. Este enfoque, responde a la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, a través del cual el juez puede solicitar soportar con la carga de la prueba a la parte que se encuentre en mejores condiciones para hacerlo, debido a la complejidad que trae aparejado probar un hecho negativo. En otro antecedente, mencionado anteriormente, “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L., c/ Municipalidad de Puerto Tirol”, mantiene la misma postura, considerando que la carga de la prueba del costo del servicio de

¹⁸ El Modelo de Código Tributario para América Latina establece que el producto de la tasa “no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”.

¹⁹ Acción declarativa, medida cautelar. CFA San Martín Sala I, 02/09/2000.

²⁰ CSJN, 28/11/1960.

mantenimiento de calles pavimentadas, sobre la empresa de transportes significaría “una exigencia procesal de imposible cumplimiento”.

Otros antecedentes, dejan en evidencia como los tribunales provinciales resolvieron en el mismo sentido con el fundamento puesto en la doctrina del fallo Llobet de Delfino.²¹

6. Inherencia del servicio a la soberanía estatal. Las prestaciones que deben ser retribuidas en forma de tasas por los contribuyentes, deben ser prestadas única y exclusivamente por el Estado, y los Organismos que los recauden deben ser facultados para tal función a través de la Constitución, como es el caso de las Municipalidades.

➤ Tasas: Principales diferencias con el resto de los tributos

Cuando definimos a las Tasas, incorporamos a las mismas dentro del género de los Tributos, siendo estos últimos “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley”.

En primer lugar, podríamos comenzar por indicar que tanto los Impuestos, y las Contribuciones Especiales forman parte, al igual que las Tasas, de la clasificación de Tributos. En ninguno, de los tres casos, son prestaciones voluntarias que se efectúen en favor del Estado sino muy por el contrario, se fundamenta en la obligatoriedad o la coactividad del Estado, en el ejercicio de su poder de imperio, en exigir al obligado al pago el ingreso de los mismos.

De ninguna manera, los tributos son una sanción pecuniaria, porque para que la misma se configure, debe existir un ilícito, por lo que el fin que los mismos persiguen es fiscal, es decir el Estado a través de los mismos procura la obtención de recursos de manera mediata. Otro elemento en común que identificamos, es que la creación de los mismos surge en virtud de una Ley en el sentido formal de su dictado.

²¹ “Gasnor S.A. c/ Municipalidad de Tartagal”, Cam. Fed. Apelaciones. de Salta, 11/09/2008.

Luego de lo dicho, es importante señalar qué diferencia un tributo de otro:

En primer lugar, los impuestos a diferencia de las tasas y las contribuciones especiales, retribuyen servicios indivisibles prestados por el Estado. Un servicio es indivisible cuando los servicios prestados por el Erario retribuidos por los contribuyentes, son útiles a toda la sociedad, resultando imposible individualizar a sujetos determinados. En el caso de las tasas, se trata de un servicio divisible dado que concretado en relación con los individuos a quienes atañe, existe una concreta contraprestación. Horacio García Belsunce, al considerar las diferencias entre las tasas y los impuestos menciona que es objetable la distinción relativa a que la ventaja privada resultante del servicio retribuido con la tasa no existe en los servicios retribuidos por impuestos, dado que resalta que hay determinadas tasas en las que las ventajas no suelen existir, como ser ABL en terrenos baldíos y viceversa como es el caso de las vías de comunicación, etc.

Las tasas retribuyen un servicio público o actividad estatal concreta, mientras que las contribuciones especiales retribuyen beneficios individuales o de grupos derivados de la concreción de obras o gastos públicos.

En segundo lugar, podemos mencionar que las Tasas a diferencia de las Contribuciones Especiales no siempre requieren la existencia de un beneficio. En las tasas, el accionar del Erario debe estar directa e inmediatamente vinculada al obligado al pago, mientras que en las contribuciones especiales esta vinculación es indirecta dado que entre ambas circunstancias media un hecho intermediario. Recordemos que dentro de este grupo de tributos identificamos a las llamadas Contribuciones de mejoras, en las que existe un beneficio derivado de una obra pública, por una pavimentación por ejemplo y las llamadas Parafiscales son aquellas recaudadas por entes públicos para un financiamiento autónomo.

Se supone que las contribuciones especiales deben estar en proporción al beneficio recibido, de la misma forma que las tasas, se procura que el importe de las mismas sea en proporción al servicio prestado por el Estado.

Como hemos mencionado anteriormente, si bien es discutible el destino de los fondos recaudados por las Tasas, el financiamiento con lo recaudado de obras, comparto con lo que MCTAL establece “que no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.

Finalmente, podríamos diferenciar a las tasas de los precios, dado que los servicios pagados por estos últimos responden a necesidades públicas absolutas (prestadas por el

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Estado) o relativas (Estado o Privados), siempre generan una ganancia, y surgen como consecuencia de una relación contractual. Tanto en las tasas como en el caso de los precios, el servicio que les da origen debe ser prestado efectivamente, aunque en las tasas el individuo se resista a recibirlo.

El Erario valiéndose de las diferencias que ostentan las distintas clases de tributos, o en su caso, el incumplimiento de los preceptos generales (requisitos) para la creación de una Tasa, es allí donde encuentra el camino abierto para simular un tributo bajo la forma de otro volviendo al mismo inconstitucional o generando una doble o múltiple imposición.

Principios Constitucionales en materia Tributaria - Incumplimiento de determinados Principios

El ejercicio de la potestad tributaria llevada a cabo por el Estado, se reglamenta por pautas fijadas por la Constitución Nacional. Los principios constitucionales marcan los límites dentro de los cuales los Municipios ejercen su poder de imperio.

Es menester conocer cuándo los Municipios en su afán de búsqueda de materia imponible para gravar, podrían estar incumpliendo con principios constitucionales que avasallen derechos de los contribuyentes.

El límite de tal facultad se encuentra, en primer lugar, en el denominado **Principio de Reserva o Principio de Legalidad**. No hay tributo válido sin Ley previa que lo establezca. Este principio se manifiesta en la Carta Magna a través de diversos artículos, entre ellos: El artículo 17º: “sólo el Congreso tiene la facultad de establecer contribuciones”;

El artículo 19º “nadie está obligado a ser lo que la ley no manda”,

El artículo 75 Inc. 2 manifiesta que “corresponde al Congreso imponer contribuciones indirectas en concurrencia con las provincias, y directas por tiempo determinado, y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”.

La creación de un Tributo tiene su fundamento en una Ley en el sentido formal, es decir que sólo una norma jurídica general emanada del Poder Legislativo puede dar nacimiento a un tributo, en este caso, la Tasa. Es necesario que la Ley contenga: hecho imponible, sujetos obligados, determinación de la base imponible, alícuotas, definición de exenciones, aspectos espaciales y temporales y sanciones. Se veda la posibilidad de crear impuestos y

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

exenciones por analogía, asimismo, no permite que mediante decretos de necesidad y urgencia se creen tributos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, discutió la validez del Dto. 863/98 a través de la causa “Berkley International ART S.A. c. Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”²² dado que se encontraba en pugna con el principio de Reserva de Ley, confirmando que los principios constitucionales prohíben a otro Poder que no sea el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y Tasas. No hay duda alguna que este principio es aplicable al ámbito nacional así como también en el ámbito provincial y municipal, toda vez que las provincias deben dictar sus propias Constituciones.

Actualmente, y coincidiendo con Osvaldo H. Soler, “ciertos Municipios (...) fundamentan la creación de una tasa, en el interés general y no en la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente, por lo cual el propio Municipio desvirtúa la naturaleza jurídica del tributo”.

De esta forma, una Tasa se vuelve ilegítima, cuando a través de la misma se encubre la creación de un Impuesto. Esto ocurre cuando, la Tasa no está retribuyendo solo el servicio que constituye el presupuesto de hecho sino también otros servicios generales; o puede ocurrir que persiga un fin distinto del que correspondía satisfacer por lo cual desnaturaliza la condición de la Tasa, y como tal vulnera el Principio de Legalidad o Reserva de Ley.

Este accionar, en pos de aumentar la recaudación violenta el Principio de Legalidad, generando una confusión en los sujetos obligados al pago que atenta contra otro principio, **Seguridad Jurídica**. Este principio, le otorga certeza respecto a la legitimidad de la diversidad de tributos que deben cumplir los individuos de una sociedad. Cuando se violenta tal principio, “(...) genera desconcierto, y ven limitada su capacidad de discernir acerca de tal legitimidad del tributo (...)”²³. Se encubre la realidad jurídica del tributo bajo la justificación de una tasa.

La falta de transparencia, claridad atenta contra el principio de Legalidad pero también contra este principio, frente al desconcierto que genera en los particulares.

²² CSJN, 21/11/2000.

²³ Doctrina. Impuestos Provinciales y Nacionales. “Ilegitimidad de las tasas municipales cuya base imponible son los ingresos brutos del contribuyente. Un particular enfoque doctrinario” Osvaldo H. Soler.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Otro principio que podría verse vulnerado en la instauración de una tasa es el llamado Principio de “No Confiscatoriedad”.

Este precepto, no mencionado expresamente en nuestra Carta Magna en lo referido al ámbito tributario no así en lo penal como es el artículo 17, se produce cuando la presión fiscal excede el 33% de la renta potencial del contribuyente. Este porcentaje arbitrario dispuesto por la Corte en diversos casos jurisprudenciales, indica que excedido dicho límite implicaría absorber una parte sustancial de la renta potencial del contribuyente o las hijuelas en el caso del Impuesto a la transmisión gratuita de bienes, excluyendo los impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros y los que persigan expresamente finalidades prohibitivas.

García Belsunce ha señalado que la tasa “**no puede superar más allá de un límite discreto y razonable al costo del servicio**, ya que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio divisible se financien otros servicios divisibles o indivisibles y aun funciones del gobierno municipal”.

Por lo que, este principio no solamente puede configurarse tornando ilegítima la Tasa, cuando absorba una parte sustancial de la renta o patrimonio del contribuyente sobre el cual se ha prestado el servicio²⁴ sino también cuando no guarde una adecuada proporción con el costo global de la prestación llevada a cabo por el Estado.

Si se quebrantara dicho principio, violaría el derecho de propiedad sentado por la propia Constitución Nacional.

De esta forma, e íntimamente relacionado con el Principio de No Confiscatoriedad, el incumplimiento de la equivalencia entre servicio prestado y el monto de la tasa vulneraría otro precepto conocido como **Principio de Proporcionalidad**. Esta proporción debe evidenciarse al momento de fijar el quantum de la tasa.

Por otro lado, existe una corriente doctrinaria como es el caso de El Modelo del Código tributario para América Latina que considera que las tasas deben impugnarse por incumplir con el **Principio de Razonabilidad**, cuando el fondo de lo recaudado no se destine al servicio estatal que constituye el presupuesto de hecho o mismo entenderse que el monto de la Tasa no guarde proporción con el servicio efectivamente prestado. Se recuerda que este principio, implica “la interdicción de la arbitrariedad o la mera irrazonabilidad

²⁴ “Ana Vignolo de Casullo s/ sucesión” CSJN, 06/03/1942; “Molinos Río de la Plata v. Municipalidad de Río Segundo” CSJN, 31/07/1944.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

emergentes de la ley, de su aplicación y, hasta en su interpretación judicial (...)”²⁵. La CSJN, en numerosos fallos se valió de dicho principio para determinar que las normas tributarias no necesariamente deben entenderse en el sentido más restringido de su texto, es decir, literalidad de la palabra, sino de tal forma que se cumpla la intención de la Ley conforme a los principios de una razonable interpretación.

Afirma Borda “el requisito de la razonabilidad de la tasa permitirá declarar la ilegitimidad de ciertas tasas que sin llegar a ser propiamente confiscatorias están fuera de toda proporción con la actividad peculiar del Estado que les ha dado origen. De no ser así, la tasa sería contrario al precepto constitucional según la cual la igualdad es la base de las cargas públicas, pues con ese recurso el poder administrador podría hacer recaer sobre ciudadanos elegidos arbitrariamente cargas públicas que son generales y cuya incidencia sobre todos los habitantes de la nación debe hacerse pesar de acuerdo al aludido principio constitucional”²⁶.

El derecho a trabajar y ejercer industria lícita, consagrado en el artículo 14° de la Constitución Nacional, consiste en el derecho a trabajar en condiciones dignas. Es uno de los derechos cuya violación fue esgrimida por algunos contribuyentes para obtener la invalidez de ciertos gravámenes que, por su peso, imposibilitaban su desenvolvimiento.

Principio de Capacidad Contributiva, es el fundamento para la creación de cualquier tributo. Este principio, para muchos implícitos en la Constitución Nacional²⁷ que se manifiesta otorgándole valor a muchos otros principios explícitos, podríamos definirlo como la valoración de riqueza que el legislador toma en consideración para definir el hecho imponible al momento de dictar la Ley.

En la mayoría de los casos, resulta ser el criterio orientador en la fijación del monto de la deuda tributaria, puesto que el legislador tiene en cuenta la proporción que se ha manifestado con el hecho imponible. En el caso de los impuestos, se toma como índice para cuantificarlo la renta, la superficie, etc., que a su vez valieron como indicio de capacidad contributiva para establecer el hecho imponible. El principio de Equidad

²⁵ “Contribuciones: Principios Constitucionales de la Tributación”. Aporte Dr. Ángel Schindel. A la Obra “Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial” Dirección Dr. Sabsay y Dr. Manili. José Luis Depalma. Tomo 1, Bs. As., 2009.

²⁶ “Goñi Juan c. Municipalidad de la Capital” CNA en lo Civil de la Capital, Sala A, 18/08/1959.

²⁷ “Aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos relevadores de riqueza que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Alberto Tarsitano. Principio implícito en artículo 33 Constitución Nacional.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

mencionado en la Constitución Nacional en el artículo 4º, que implica igual tratamiento a quienes está en la misma situación o por el contrario, tratamiento diferencial para aquellos que ostentan distintas situaciones, conjuntamente con la capacidad contributiva son el fundamento de la creación de los Impuestos.

Por el contrario, en el caso de la implementación de una Tasa, no se considera como índice la valoración de la riqueza del contribuyente, sino la retribución como consecuencia del servicio prestado por el Estado, esto implica que en el establecimiento del monto de la tasa debe guardar relación con el servicio efectivamente prestado y debe guardar proporción con el costo de tal servicio.

En el caso específico de las tasas, la capacidad contributiva, no funciona como fundamento para el establecimiento del hecho imponible. Podemos concluir que con el hecho imponible de las tasas no se intenta alcanzar índices de capacidad contributiva sino solventar a un grupo particular de individuos. Defienden asimismo dicha postura Villegas “(...) En definitiva, creemos que graduar las tasas sobre la base de la capacidad contributiva es incorrecto (...)”. Asimismo podemos nombrar a Giuliani Fonrouge como autor defensor de dicha postura.

A pesar de que la postura que persigue el presente Trabajo Final, es considerar que la capacidad contributiva no es un índice a considerar en el momento de la graduación de las Tasas retributivas de servicios hay determinadas posiciones doctrinarias que defienden lo contrario.

Por un lado se encuentran, aquellos que sostienen la aplicación del principio de la capacidad contributiva a las Tasas como patrón de distribución del financiamiento de los gastos del Estado. En esta línea de pensamiento podemos mencionar a García Etchegoyen “(...) la tasa a través de la cual deberá tener en cuenta índices generales de capacidad económica (...)”. Así en este mismo sentido, Griziotti “ (...) Aún siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste, en el ejercicio de su soberanía tributaria, puede efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del particular, según todos los elementos que el estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

(...).²⁸ Entre otros autores que defienden dicha postura son García Belsunce y Juan Martín Queralt.

Por otro lado, quienes sostienen que la presencia del principio de la capacidad contributiva, es variable según el tipo de presupuesto de hecho. Sostienen que dicho principio es más débil. Dentro de esta corriente podemos mencionar a autores tales como Lago Montero y Guervós Maíllo.

Hasta aquí, se ha resaltado, los principios constitucionales cuya vulneración producirían la ilegitimidad de las Tasas Municipales. Por supuesto, que existen otros, que están íntimamente relacionados con la idea de la capacidad contributiva como parámetro para definir el quantum de las mismas.

Entre ellos, el **Principio de Igualdad**, es un precepto constitucional manifiesto en el artículo 16, en el que la doctrina, ha considerado atinado abordarlo desde cuatro ópticas: igualdad ante la ley, en la ley, por la ley y finalmente en la interpretación y aplicación de la ley. Si bien es un principio que, bajo la órbita de la implementación de las Tasas Municipales, no tendría aplicación alguna dado que, la determinación de este tipo de tributo no se evalúa igualdad o desigualdades entendiendo por ello la capacidad contributiva, podemos concluir que la óptica que es más atinada para al momento de evaluar la implementación de una Tasa, es la igualdad ante la Ley. Tal es así, que la Ley no puede contener discriminaciones arbitrarias y la Administración tampoco esta facultada para efectuar discriminaciones no mencionadas expresamente en la ley. Solo por ello, el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, puede exigir una prestación pecuniaria, de la cual el individuo en esta relación no se puede rehusar al pago de la misma.

Como consecuencia del principio anteriormente mencionado, surge el **Principio de Generalidad**, en donde todos los individuos o bienes que estén en la misma condición, deberían soportar igual carga tributaria. Nuevamente este principio podemos vincularlo con la capacidad contributiva. Pero lo cierto es que el legislador, desde el punto de implementación de las Tasas Municipales, podría crear situaciones de igualdad relativa a través de exenciones, desgravaciones o deducciones.

²⁸ “Principios de ciencias de las finanzas”. Griziotti Benvenuto. Página 206.

Régimen Jurídico Municipal – Ley Orgánica Municipal - Introducción

Los Municipios se encuentran dentro del tercer grado de descentralización política, dentro de un sistema federal de gobierno como el nuestro. A partir de la reforma de La Constitución Nacional de 1994, se le reconoce autonomía a los Municipios, acotada a la Constitución de cada Provincia. Con el correr del presente Trabajo Final, desarrollaremos esta afirmación.

En primer lugar, es importante resaltar la diferencia entre dos términos: Municipio de Municipalidad. Germán L. Gianotti²⁹ distingue al Municipio como “(...) la realidad que surge por el “reconocimiento atributivo” de caracteres jurídicos (status jurídico, competencia, etc.) a aquellos elementos sociales, territoriales, económicos y políticos”, en cuanto a la Municipalidad “es la representación institucional del municipio, revestida de potestad estatal, encargada de la organización de los servicios e intereses que se administran y gobiernan en un municipio (...)”.

Dentro del concepto de Municipio, Gianotti destaca que existen dos tendencias (desarrolladas por Rosatti, Horacio D):

- a) El municipio es una comunidad primaria surgida necesariamente por las relaciones de vecindad.
- b) El municipio es una comunidad nacida en función de un esquema distributivo de funciones considerado eficaz.

La segunda de las acepciones responde al lugar que ocupan los Municipios dentro de un sistema de gobierno descentralizado como el argentino.

El Municipio se rige por su Carta Municipal, a través de la cual regulará cómo deberá organizarse, cómo dictará sus propias leyes, elegir sus autoridades y obtener sus recursos. Estos últimos están conformados por: aquellos que son de su propia jurisdicción como ser los tributarios (impuestos, **tasas** y contribuciones) y los no tributarios; de capital (créditos públicos, enajenación de activos, reintegro y amortizaciones de préstamos); y finalmente los provenientes de Coparticipación Federal, Participación Federal y Ayuda Federal.

²⁹ “Tributos Municipales. Efectos distorsivos sobre actividades empresariales”, Capítulo I - “Régimen Municipal en la República Argentina. Objetivos y Alcances del Presente Trabajo. Naturaleza del Municipio”, Pág. 5, Germán L. Gianotti, Ed. La Ley.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Específicamente en este Trabajo atenderemos a Las Ordenanzas Fiscales / Impositivas, dictadas por los Concejos deliberantes, órgano que determinan los recursos tributarios (dentro de los cuales se encuentran las Tasas Retributivas de Servicios) y no tributarios con los que se financiará cada Municipio.

Potestad Tributaria de los Municipios.

En la relación jurídica tributaria, aquella que vincula a los contribuyentes y al Estado, es este último quien ejerce la potestad tributaria de exigir el tributo a través del ejercicio del poder de imperio, cuyo límite se encuentra en la Ley. La potestad tributaria consiste en dictar normas a efectos de crear tributos y conferir beneficios impositivos sobre los contribuyentes.

La potestad ejercida por los Municipios cuenta con una amplia cantidad de antecedentes jurisprudenciales, que dejan de manifiesto la posición que los mismos tenían frente a las provincias antes y después de la reforma de la Constitución Nacional de 1994. El conflicto entre las Provincias y los Municipios se centraba principalmente en determinar si estos últimos eran autárquicos o autónomos en el desarrollo de sus funciones.

A continuación se detallará cuatro etapas bien definidas previas a la reforma de la Constitución Nacional de 1994, en las que se puede identificar como fue evolucionando la idea de un Municipio autárquico hacia uno autónomo a través de diferentes fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia y a la luz de la Constitución Nacional.

En la Carta Magna de 1853/1860 se mencionaba únicamente en el artículo 5° a los Municipios como entes de existencia necesaria en el orden constitucional de las provincias. En una primera etapa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reconoció a través del fallo “Ferrocarriles del Sur c/ Municipalidad de la Plata”³⁰, la autarquía a los municipios. En este antecedente la Corte se expresó respecto a los Municipios de la siguiente manera: “son delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación, por lo cual ejercen también facultades impositivas limitadas y coextensivas en la parte de poder que para ese objeto le acuerden las constituciones y leyes provinciales”.

³⁰ CSJN, 1/6/1911.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

De la lectura de diferentes fallos, se puede destacar una segunda etapa, en la que el Máximo tribunal, asevera que las Municipalidades son organismos de carácter esencial, con un ámbito propio para administrar. Esta etapa reconoce a “Municipalidad de General Pueyrredón c. Jockey Club de Mar del Plata”³¹ como antecedente representativo a través del cual la Corte deja de manifiesto su concepción.

Se puede diferenciar una tercera etapa, en la que el Tribunal, a través de “Cías. de Seguro Industria y Comercio y la Rosario c/ Municipalidad de Rosario”³² en la que manifiesta que “La Constitución Nacional en cuanto al régimen municipal, se limita a ordenar su establecimiento como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias pero en manera alguna les ha prefijado el sistema económico financiero al cual deben ajustar la organización comunal, que entra en la órbita de las facultades propias locales (...)”.

Finalmente, una última etapa, con el fallo “Rivademar Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”³³ que significó alejarse de la idea de un Municipio autárquico, considerando a los mismos como “(...) delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación”, para acercarse a la idea de un Municipio autónomo manifestando que “ (...) aún cuando no se reconozca que la autonomía de los municipios cuenta con base constitucional, tampoco puede prescindirse de que la necesaria existencia de un régimen municipal impuesta por el artículo 5° de la Constitución determina que las leyes provinciales no solo no puedan legítimamente omitir establecerlos sino que tampoco puedan privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido, entre las cuales resulta esencial la de fijar la planta de su personal, designarlo y removerlo (...)”.

Una antecedente posterior, “Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe”³⁴ si bien mantuvo lo resuelto en Rivademar, pero condicionó la autonomía a ciertas limitaciones.

Esta misma dicotomía puesta en manifiesto a través de diversos fallos jurisprudenciales también se puede vislumbrar la posición que defienden prestigiosos autores.

³¹ CSJN, 27/02/1929.

³² CSJN, 18/08/1944.

³³ CSJN, 21/03/1989.

³⁴ CSJN, 4/6/1991.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

En primer lugar, podemos nombrar entre otros a Bulit Goñi, García Belsunce y Jarach, quienes defienden la postura de un municipio autárquico, dado que de la propia Carta Magna se desprende que las facultades de las mismas quedan subordinadas a las de las provincias, siendo estos últimos los verdaderos entes autónomos.

Contra sensu, se encuentra a Catalina García Vizcaíno³⁵, sosteniendo que el municipio debe juridizarse como autónomo, dictando su propia Carta Orgánica. En el mismo sentido, Rodolfo Spisso, sostiene que no hay duda alguna que cuando la Constitución Nacional habla de asegurar a las provincias su régimen municipal esto implica un sistema de gobierno propio y autónomo.

Luego de la reforma constitucional de 1994, la doctrina del fallo Rivademar se deja plasmada en la Ley Suprema en virtud de los artículos que a continuación se citan.

El artículo 5 de la Carta Magna dispone que cada provincia dictara para sí, su propia Constitución, imponiéndole a las mismas el deber de asegurar entre otros el régimen municipal.

El artículo 123 de la Constitución Nacional, conforme la reforma de 1994, constituye el reconocimiento de la autonomía de los municipios.

Esta autonomía es restringida, subordinada a las previsiones que las provincias establezcan en sus respectivas constituciones. En la medida que los Municipios ejerzan facultades no delgadas por las Provincias, como ser el caso de establecer determinados tributos, excediendo tales potestades, se declara la inconstitucionalidad.

De acuerdo con la asignación de competencias tributarias que hace la Constitución Nacional corresponde al gobierno federal:

- Exclusivamente y de manera permanente, los derechos de importación y exportación y las tasas postales (Art. 4, 9, y 75 Inc. 1º, y 126 de la Carta Magna).
- En concurrencia con las provincias y en forma permanente los impuestos indirectos (Art. 4, 17, 75, Inc.2º y 121 de la Constitución Nacional).

³⁵ “Los tributos frente al federalismo – Punto de partida y recomendaciones para la reforma constitucional”, Ed. Depalma, 1975.

- Con carácter transitorio y en situaciones de excepción, los impuestos directos, que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación (Art. 75 Inc. 2º de la Constitución Nacional).
- Las provincias tienen facultad para establecer impuestos directos e indirectos en forma permanente, con excepción de los impuestos aduaneros.
- La Nación debe participar del producido de la recaudación de los impuestos comprendidos en el Art. 75, Inc. 2º de la CN, a las provincias y a la ciudad de Buenos Aires, de consuno con el régimen de las leyes de convenio.
- La Ciudad de Buenos Aires, a la cual se le ha reconocido un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, tiene las mismas facultades tributarias que las provincias, que debe ejercer conforme las previsiones de la Ley 23.548 (Art. 129 CN y Art. 12 de la Ley 24.588)
- En la Ciudad de Buenos Aires, en cuanto siga siendo Capital Federal, el Congreso de la Nación, en su carácter de legislatura local, en lo que atañen a los intereses de la Nación, conserva facultades de imposición.

Las provincias conservan todo el poder no delegado en el gobierno federal. De acuerdo a lo establecido por Bulit Goñi, la potestad es originaria cuando surge de la propia Constitución, es el caso de la Nación y las Provincias, mientras que se llama potestad derivada cuando emana de leyes o normas dictadas por los entes estatales con poder tributario originario, este es el caso de los municipios.

Esta distinción entre facultades originarias y derivadas, es importante cuando se produce lo que se denomina como superposición de impuestos provinciales y municipales.

Podemos concluir, que los gobiernos municipales son autónomos, pero que el alcance de dicha autonomía queda subordinado a los gobiernos provinciales. Las potestades tributarias municipales serán las que cada provincia dicte en su propia Constitución, pero dicha discrecionalidad no puede ser infinita de tal punto que restrinja el accionar de un municipio autónomo. Recientemente, la Corte Suprema de Justicia, “(...) La cláusula constitucional, les reconoce la autonomía en los órdenes institucional, político, administrativo, económico y financiero, e impone a las provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que estas realicen la determinación de su alcance y contenido (...)”. Continuó “(...) Se admite así un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

delineados por las provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que estas conservan con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el artículo 123 (...).³⁶

Desconocer el grado de autonomía de los Municipios respecto a las provincias, en el dictado de su normativa para la creación de tasas retributivas de servicios, implicaría no solamente vulnerar una norma de carácter superior sino superponer materia imponible.

➤ Potestades Municipales tributarias - Limitaciones

Algunas de las limitaciones al ejercicio de los Municipios han sido mencionadas en apartados anteriores.

En primer lugar, el **artículo 31** de la Constitución Nacional, establece que las normas nacionales priman por sobre las normas provinciales y municipales. Las normas provinciales privan por sobre estas últimas.

La Corte supone la inconstitucionalidad doble o múltiple imposición cuando se interfiere ilegítimamente la facultad de la Nación de reglar el comercio ínter jurisdiccional. Art. 75, Inc. 13. Esta situación se manifiesta en el Fallo “Transportes Vidal v. Mendoza” en el cual la Corte expuso que las actividades llevadas a cabo en distintas jurisdicciones, no pueden verse sometidas a múltiple imposición que las obstruyan o encarezcan, como resultado de la aplicación de tributos semejantes por parte de los distintos fiscos sobre la misma porción imponible.

Corte (Sic) “Que de la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios infiérase la de preservar a las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de aplicar tributos semejantes sobre la misma porción de la base imponible, tornándolas por tanto desventajosas con relación a otras similares desarrolladas dentro de cada provincia”.

En segundo lugar, tal como fuera comentado precedentemente, la Constitución Nacional expresa e implícitamente, menciona los **Principios** que limitan la potestad tributaria de las Provincias y Municipios.

³⁶ “Municipalidad de la Plata c/ Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 28/05/2002. Otro fallo en el mismo sentido: “Aguas Argentinas c/ Municipalidad de Avellaneda”, CSJN, 25/02/2014.

En tercer lugar, la Ley Fundamental, detalla disposiciones constitucionales (**Art. 75°**) que no se refiere expresamente a la materia tributaria pero que en la práctica limita las potestades tributarias de las Provincias y Municipios.

1. **Cláusula de los códigos (Inc. 12):** Le corresponde al Congreso de La Nación el dictado de los Códigos de fondo en cuerpos unificados o separados pero que los mismos no alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales. La postura se advierte en “Filocrosa SA s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”³⁷ en la que el Máximo Tribunal resuelve que las provincias carecen de atribuciones para legislar en materia de prescripción, dado “(...) no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho (...)”. Sostiene una postura ius privatistas por sobre ius publicista.
2. **Cláusula Comercial (Inc. 13 y Art. 9 – 12):** en virtud de la cual le corresponde al Congreso de la Nación reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí. Limitan al poder tributario de las provincias y municipios, cuando del ejercicio del mismo interfieran con el comercio interjurisdiccional de bienes y servicios. En la causa “Hidroeléctrica el Chocón”³⁸, la Provincia de Buenos Aires exime del pago de un gravamen a la provisión de energía solo cuando el proveedor sea una empresa de la propia provincia. Por lo que, cuando los grandes usuarios celebraran contratos con Eseba y los restantes prestadores mencionados no se encontraban sujetos a los impuestos referidos en el Dto. de referencia, mientras que los grandes usuarios ubicados en la Provincia de Buenos Aires que celebran contratos con la actora se encuentra sujetos al impuesto del 25,5% del total facturado a los usuarios comerciales y al 18,5% a los usuarios comerciales. La Corte, haciendo referencia a pronunciamientos previos, recuerda el alcance del vocablo “comercio” estableciendo que “(...) además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles para todo el territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por telégrafo, teléfono u otro medio de ideas, órdenes y convenios. El poder para regular el comercio así comprendido es la facultad para prescribir las reglas a las cuales aquél se encuentra sometido y su ejercicio corresponde al Congreso de la Nación de una manera tan completa como

³⁷ CSJN, 30/09/2003.

³⁸ CSJN, 01/07/1997.

podría serlo en un país unitario”. Y en idéntico sentido dijo que “(...) el Congreso puede legislar sobre los aspectos de las actividades interiores de las provincias susceptibles de menoscabar u obstruir el comercio interprovincial y exterior, o perturbar el bienestar general en el orden nacional (...)”. De esta forma la Corte se pronunció por la inconstitucionalidad del Régimen tributario de la Provincia de Buenos Aires.

3. **Cláusula del progreso (Inc. 18 y 19):** le corresponde al Congreso proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias. Con fundamento en dicha cláusula, la Corte ha permitido que el Congreso dicte normas que prohíban el ejercicio por parte de las provincias y en consecuencia de los Municipios proclamando la prosperidad del país.

Un caso paradigmático, fue aquel en que El Municipio de Ensenada, pretendía el cobro de un tributo a Telefónica de Argentina S.A.³⁹, por la ocupación o uso de espacios del dominio público municipal. La Corte ha establecido que “(...) los tributos locales se encontraban en, franca oposición a lo dispuesto por el artículo 39, ley 19.798, y constituyen, por lo tanto, un indebido avance sobre la reglamentación que el gobierno nacional ha hecho en una materia delegada por las Provincias a la Nación, importan el desconocimiento del ámbito de protección que la ley federal otorga al servicio público de telecomunicaciones, y lesionan el principio de supremacía legal del artículo 31, CN”.

4. **Establecimientos de Utilidad Nacional (Inc.30):** le corresponde al Congreso el dictado de una legislación exclusiva en el territorio de la Nación, para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, limitando tal potestad, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines.⁴⁰

Luego, limitando el accionar de los Municipios se podría mencionar las **Leyes Nacionales como los Tratados Internacionales**. Todo ello, importa para que los preceptos de los gobiernos locales no avasallen el dictado de normas con carácter superior, respetando el orden de prelación de la normativa conforme lo establece la propia Carta Magna.

³⁹ CSJN, 17/03/1998.

⁴⁰ “Opessa c/ Municipalidad de Avellaneda s/ amparo”, CSJN, 28/04/1998.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Finalmente, hay un grupo de Leyes que necesitan de la conformidad de la Nación y las provincias, que también limitan la potestad tributaria provincial y en consecuencia municipal:

➤ **La Ley 23.548. Ley de Coparticipación Federal de Impuestos**

A partir de la reforma constitucional de 1994 se incorpora al texto de la misma lo atinente a la Ley de Coparticipación, a través de lo dispuesto por el artículo 75 incisos 2 y 3.

Esta ley de la misma forma que el Convenio Multilateral, y como ya anticipáramos precedentemente, consiste en una ley de las llamadas Convenio o Contrato, a partir de la cual las jurisdicciones deben adherirse a la misma por medio de legislaciones locales.

“Es un mecanismo dirigido a evitar la doble imposición en sentido vertical, mediante, la percepción de impuestos nacionales en la esfera del gobierno central, con distribución primaria de la masa impositiva recaudada coparticipable, entre la Nación y las Provincias, para proseguir en una etapa posterior con la asignación secundaria de los recursos entre las provincias”.⁴¹

Esta Ley establece un régimen, como instrumento de coordinación financiera para reducir, o eliminar, el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna, resultante del ejercicio concurrente de las potestades tributarias por la Nación, y las provincias.

La masa de fondos a distribuir estará compuesta por la recaudación de impuestos nacionales existentes o a crearse con excepción de los derechos de importación y exportación, aquellos cuya distribución esté prevista en otros regímenes especiales de coparticipación, los impuestos y contribuciones con afectación específica.

Le Ley prevé una serie de obligaciones para las provincias extensibles en lo pertinente a la Nación, de conformidad con el artículo 8°. En su articulado (artículo 9°) establece el compromiso asumido por las provincias por sí, y por sus organismos administrativos y municipales de su jurisdicción de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos de acuerdo a la presente Ley.

⁴¹ José O. Casás.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

De esta manera, y dando cumplimiento a lo establecido en el párrafo anterior, los Municipios se comprometen a no gravar por vía de impuestos, tasas contribuciones, las materias imposables sujetos a los impuestos nacionales distribuidos, de lo contrario, y en caso de discusión judicial, por contrariar lo dispuesto en el artículo 9°. ⁴²

En este mismo artículo Inc. g. las provincias se obligan a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en la coparticipación hacia sus municipios, asegurando la fijación objetiva de índices de distribución y la remisión de manera automática de los fondos.

En caso de incumplimiento por parte de las municipalidades respecto a la presente Ley, será la provincia quien suspenderá la coparticipación a aquella jurisdicción incumplidora.

Este sistema de reparto primario y secundario, nació como un régimen provisorio de distribución de la masa coparticipable para garantizar que la misma sea equitativa pero que, desde 1988 no ha actualizado los porcentajes de distribución puesto que actualmente existen niveles de desarrollo muy dispares entre las provincias.

Un claro ejemplo se observa en el año 2014⁴³, donde la Provincia de Tierra del Fuego, cada ciudadano recibió per cápita \$25.174, mientras que en Ciudad de Bs. As. sus habitantes recibieron ingresos promedios 13 veces menores (\$1.895) per cápita.

El avance de la Nación por sobre las provincias respecto a esta discrecionalidad en la asignación de recursos, generó no solo una reducción de ingresos para las jurisdicciones sino también evidencia un claro caso de pérdida de autonomía de las mismas lo que configura una destrucción de nuestro Sistema Federal Argentino. Tal es el caso de deducción del 15% sobre el porcentaje de coparticipación detraído a determinadas provincias, que fuera originalmente pactada en el "Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales" del 12 de agosto de 1992, ratificado por la ley nacional 24.130, y prorrogada sucesivamente mediante diversos Pactos intrafederales de la misma naturaleza. Luego de vencidos esos compromisos, el Estado Nacional extendió a partir del 1° de enero de 2006 el plazo de esa deducción de manera unilateral mediante el dictado de la ley 26.078, cuyo artículo 76 hoy es declarado inconstitucional.

⁴² "Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa" CSJN, 06/09/2005.

⁴³ "Esso Petrolera Argentina SRL s/ acción declarativa" CSJN 13/06/2006.

⁴³ Informe Económico N° 294, Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF), Córdoba, 23/01/2015.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, resolvió restituir a la Pcia. de Santa Fe⁴⁴ los fondos coparticipables detraídos ilegítimamente en un plazo de 120 días, con fundamento en la Ley 23.548 y en la Constitución Nacional. El Decreto 1399/01 impugnado establece una detracción de recursos coparticipables dispuesta por el Poder Ejecutivo de la Nación para financiar la operatoria de AFIP sin que haya mediado manifestación de acuerdo o adhesión alguna por parte de la Pcia., ni norma dictada por el Congreso que reúna los recaudos exigidos por el art. 75, inc 3° de la Constitución Nacional, sosteniendo el Estado como argumento, que dicho Decreto pasó a formar parte del “Acuerdo Nación – Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación”.

Lo propio ocurrió en la Provincia de Córdoba⁴⁵, quien solicitó ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, una medida cautelar en virtud de la cual se ordene al Banco de la Nación Argentina que incorpore a la masa bruta de impuestos nacionales coparticipables el 15% cuya detracción fue convenida en el “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales” en 1992. El Máximo Tribunal ordenó que se suspenda de manera inmediata los descuentos que se le efectúen a la Provincia sobre fondos de la coparticipación federal en virtud de la aplicación del artículo 76 de la Ley 26.078.

En este mismo sentido, La Provincia de San Luis⁴⁶, promovió demanda contra el Estado Nacional a fin que se declare la inconstitucionalidad del artículo 76 de la Ley 26.078, cuestionando en cuanto dispone la prórroga unilateral de la detracción del 15% de la masa coparticipable con destino a Anses mediante el Acuerdo Federal y ratificado por la Ley 24.130. La Corte Suprema de Justicia, resolvió a favor de la Provincia, remitiendo a los fundamentos dictados por el Máximo Tribunal para la Provincia de Santa Fe en virtud de la situación sustancialmente análoga a lo planteado por la Provincia de San Luis.

Sin embargo, la Corte Suprema no resolvió en igual sentido que lo mencionado precedentemente, para el caso de la Provincia de Formosa. Ante la solicitud de la Provincia, con carácter de medida cautelar, el cese de la detracción del 15% con destino a Anses fundamentando la verosimilitud de su derecho en el pronunciamiento de Santa Fe. El Máximo Tribunal no hizo lugar a tal petición por no contar con los elementos de juicios necesarios que permitan al Tribunal valorar la conducta específica que asumió la Provincia frente al dictado del artículo 76 de la Ley 26.078 referente a la prórroga unilateral. Agregó

⁴⁴ “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, CSJN, 24/11/2015.

⁴⁵ “Córdoba, Provincia de c/Estado Nacional y otro s/ medida cautelar”, CSJN, 24/11/2015.

⁴⁶ “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”, CSJN, 24/11/2015.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

el Tribunal que las conclusiones vertidas en otros pronunciamientos ante casos análogos no cabe presumir ni suponer su aplicación automática al presente.

Aquella autonomía provincial y municipal incorporada en la Constitución Nacional, ha quedado desgastada si la misma dependiera solamente de los recursos coparticipables.

➤ **Convenio Multilateral**

Otra de las limitaciones a la potestad tributaria Municipal se manifiesta a través del Convenio Multilateral⁴⁷.

Otra de las denominadas leyes - convenio, es el mecanismo implementado para lograr la coordinación horizontal entre los fiscos provinciales y municipales, para distribuir base imponible.

El artículo 35 manifiesta que las municipalidades, comunas y otros, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo, cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en sus respectivos ámbitos jurisdiccionales, únicamente la parte ingresos brutos atribuible a dichos fiscos provinciales como resultado de la aplicación de las normas del Convenio. La distribución de dicho monto imponible entre las municipalidades se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio si no existiere un acuerdo Interjurisdiccional que reemplace la citada distribución.⁴⁸

Se trata de un mecanismo de armonización provincial y por consiguiente municipal a partir del cual se procura evitar superposición de impuesto, cuando el contribuyente desarrolle actividades interjurisdiccionales.

⁴⁷ “Quedan comprendidas las actividades que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas”. Ley de Convenio Multilateral, Art. 1°.

⁴⁸ Ley de Convenio Multilateral.

➤ **Pactos Fiscales**

Finalmente, la última de las limitaciones a las que se encuentra sujeta la potestad tributaria de los Municipios son los Pactos Fiscales, se trata de aquellos acuerdos celebrados entre los gobiernos nacionales y provinciales.

En 1993 el Poder Ejecutivo acordó con los gobiernos provinciales el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, se acordó a través del mismo, la adopción de medidas uniformes que armonicen y logren el crecimiento de la economía nacional y la reactivación de economías regionales. Propone, a nivel municipal, la eliminación de las tasas que al igual que en los impuestos provinciales inciden sobre la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica, etc; asimismo los derechos del espacio físico incluido el aéreo del dominio público municipal. Mismo criterio se seguirá con referencia a las tasas municipales en general, cuando no retribuyan un servicio efectivamente prestado, o cuando exceden el costo que implique su prestación.

Sin embargo, algunas jurisdicciones locales fueron limitando los beneficios exentivos surgidos del Pacto Federal considerando que este último no se encuentra por encima de la normativa local. El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁴⁹, consideró contra el planteo de la actora que el llamado Pacto Federal no tiene rango constitucional y que tampoco tiene rango superior a las leyes locales.

A modo de conclusión de este apartado, los Municipios en su afán de recaudación, a través de la búsqueda interminable de materia imponible para gravar, muchas veces avasallan la autonomía prevista en la Constitución Nacional y extralimitando sus potestades tributarias más allá de lo que la normativa provincial establezca, creando en muchos casos impuestos con forma de tasas retributivas de servicios. Recordemos que los ingresos de fondos coparticipables es una de las fuentes más importante de ingresos tanto para las provincias como para los Municipios, conjuntamente con los recursos propios como son las tasas.

En un reciente fallo jurisprudencial, en el que se ponía bajo análisis la delimitación del poder de policía municipal y del Estado Nacional respecto de la actividad de los prestadores de servicios públicos (derecho de ocupación o uso de espacios públicos), y en consecuencia el deslinde de facultades tributarias de los municipios. La Corte Suprema de

⁴⁹ “Valot S.A. c/GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, TSJ CABA, 02/08/2011.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Justicia de la Nación ratifica que la autonomía municipal que surge de la Carta Magna, no resulta obstáculo para la validez de las normas provinciales que establecen limitaciones al poder tributario de los Municipios.

Prescripción de las Tasas Municipales

El instituto de la Prescripción se encuentra íntimamente relacionado con la distribución de las potestades tributarias, donde los poderes de las provincias son originarios. Tal es así, que como se ha desarrollado precedentemente, el artículo 75° de la Constitución Nacional, describe cuatro cláusulas que sin tener un contenido tributario, limitan las facultades de las Provincias y en consecuencia de los Municipios. Una de ellas, es la cláusula de los códigos, a través de la cual las provincias delegan en el Congreso de la Nación el dictado de los Códigos.

Se trata de un instituto de orden público, ya que importa a la protección de los principios de seguridad jurídica y certeza en la relación Fisco – Contribuyente, siendo una forma de extinción de las obligaciones. Esta “herramienta” puesta a disposición del contribuyente, para defensa ante la acción del Fisco tendiente al cobro de una obligación fiscal, y por otro lado, también disponible para la Administración para rechazar una acción de repetición interpuesta por un contribuyente.

El nuevo Código Civil y Comercial⁵⁰ en su artículo 2.565 y 2.554 respectivamente, desarrolla lo que se conoce como Prescripción adquisitiva, a través de la cual es el medio de adquirir un derecho; y la Prescripción liberatoria, que consiste en liberarse de una obligación por el mero transcurso del tiempo y la inacción del acreedor. A este último caso nos estaremos refiriendo.

Es importante destacar que cuando hablamos de prescripción no nos estamos refiriendo al concepto de caducidad⁵¹ sino muy por el contrario.

Las principales diferencias que ostentan ambas figuras:

1. La caducidad implica la extinción de un derecho no ejercido a contra sensu de la prescripción que extingue la acción para ejercerlo o reclamarlo,

⁵⁰ Ley 26.994 y modificatoria Ley 27.077.

En el Código Civil anterior, la diferencia entre la prescripción adquisitiva y liberatoria se desarrollaba en el artículo 3.947.

⁵¹ Ley 26.994, artículos 2.566 a 2.572.

2. La prescripción de modo alguno puede ser declarado de oficio, mientras que la caducidad puede ser declarada en tal sentido,
3. La prescripción puede ser suspendida o interrumpida, mientras que los plazos de caducidad no se suspenden ni interrumpen, excepto disposición legal en contrario.
4. La prescripción tiene su origen en la Ley, mientras que la caducidad puede surgir de otras fuentes como ser de decisión judicial, convenios entre particulares entre otros,
5. Los plazos de prescripción tienden a ser más prolongados con respecto a los plazos de caducidad.

➤ Supremacía del Código Civil sobre las Normas Locales

La controversia radica en determinar si el plazo de prescripción válido para los tributos locales, más específicamente las tasas retributivas de servicios creadas por los municipios, debe considerarse lo dispuesto en las normas provinciales o el Código Civil.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación a través de un grupo de fallos ha manifestado claramente su postura, a favor de la supremacía del Código Civil⁵², partiendo de las delegaciones efectuadas por las provincias en dicha materia. Por lo que tanto las provincias como los municipios no pueden regular el plazo de prescripción apartándose de la letra del Código de fondo. El conflicto nace como consecuencia que algunas provincias como municipios establecen plazos de diez años para la prescripción de las acciones del Fisco para reclamar el pago de la obligación tributaria, en contraposición a los cinco años que establece el Código de fondo en su artículo 4027 inciso 3).

En la Causa Filcrosa⁵³ la sindicatura de la quiebra Filcrosa S.A., interpuso la prescripción en relación al crédito que verificó en el incidente la Municipalidad de Avellaneda por tasas municipales. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, consideró que:

- “(...) las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo (...)”.

⁵² En los antecedentes jurisprudenciales, se hace referencia a los artículos del antiguo texto del Código Civil dado que en oportunidad del desarrollo de las causas y dictado de sentencia, el mismo aún se encontraba vigente.

⁵³ “Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación en la Municipalidad de Avellaneda”, CSJN 30/09/2003.

- “(...) la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado Art. 75, Inc. 12, éste no solo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía (...)”.
- “(...) por lo que no cabe a las provincias ni a los municipios dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (...)”.

“Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo Aquilino”⁵⁴ constituye otro precedente donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la misma forma que en Filcrosa, resolvió que el plazo de prescripción de las tasas provinciales y municipales sea de cinco años.

La doctrina del fallo Filcrosa se replica en varios pronunciamientos posteriores⁵⁵.

Sin embargo es interesante mencionar que contrariamente a lo resuelto en Filcrosa, en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires”⁵⁶ el Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se ha expedido en sentido contrario a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con el fundamento en la autonomía del derecho tributario y del régimen autonómico que el artículo 129 de la Constitución Nacional de la Ciudad de Buenos Aires. Se hizo prevalecer la normativa local por sobre el Código Civil. Cabe recordar que ante la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos llevada a Cabo por Rentas, el Hospital Italiano que nunca se había inscripto en el impuesto por comprender que se encontraba exento, interpuso el instituto de la prescripción quinquenal.

⁵⁴ CSJN, 11/12/1990.

⁵⁵ “Municipalidad de La Matanza c/ Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía” CSJN 26/03/2009; “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.A. s/ ejecución fiscal”, CSJN 08/09/2009; “Municipalidad de Monte Hermoso c/ Expreso Sud Atlántico S.R.L. apremio”, CSJ BA 30/05/2007.

⁵⁶ “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” TSJ CABA, 17/11/2003.

➤ Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación

La Ley 26.994⁵⁷ con vigencia a partir del 01/08/2015, introduce modificaciones respecto a los plazos de prescripción para los tributos locales comentado hasta el momento, a partir de los cuales, ratificaban la doctrina del fallo Filcrosa.

Pero con la entrada en vigencia del nuevo Código Unificado, y con la introducción al texto de dos nuevos artículos⁵⁸, se puede visualizar la posibilidad de que la normativa local se aleje de lo que el Código de fondo establece. La legislación provincial solo podrá apartarse del Código unificado en lo que al plazo de prescripción se refiere, manteniendo el resto de los elementos del instituto bajo la órbita del Código Civil.

Esta modificación que introduce el nuevo Código, podría generar planteos de inconstitucionalidad, dado que como comentáramos en apartados anteriores, el artículo 75° inciso 12, de la Constitución Nacional, el Congreso tiene a su cargo el dictado de los Códigos y las normas provinciales y municipales no pueden apartarse de los mismos. En este sentido, se estaría devolviendo facultades a las provincias que son propias de la Nación y asimismo, se estaría dejando de lado, lo resuelto en el fallo Filcrosa, y en muchos otros que adoptaron dicha doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

De la misma forma que en el Código de Vélez, en este nuevo Código, se mantiene el criterio de inicio de cómputo de la prescripción para los tributos locales y municipales. El mismo comienza a correr a partir desde la fecha en que el tributo es exigible.

Esta dispensa que propone el nuevo Código, a partir de las cuales, las legislaciones locales podrían establecer un plazo superior a 5 años tiene también su limitación. En el artículo 2.561, se fija como plazo máximo de prescripción 10 años.

Hasta aquí se han descripto los requisitos necesarios para la creación de las Tasas Municipales, ya sea, los elementos objetivos como así también las potestades tributarias de los Municipios que legitiman su instauración.

⁵⁷ Boletín Oficial 08/10/2014.

⁵⁸ “En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de, tributos”. Art. 2.532. Libro Sexto, “Disposiciones comunes a los derechos personales y reales”. Título I, Capítulo I, Sección I. – Código Civil y Comercial.

“El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”. Art. 2.560. Libro Sexto, “Disposiciones comunes a los derechos personales y reales”. Título I, Capítulo II, Sección II. – Código Civil y Comercial.

Parte Especial

Tasa de Seguridad e Higiene – Cuestionamientos en su Implementación

Esta clase de tributo, es uno de los recursos más significativos recaudados por las Municipalidades, así como también uno de los más controvertidos a la luz de la redacción de la normativa vigente.

La tasa incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios. Se refiere entonces, a la prestación de un servicio divisible (inspección) llevado a cabo por el Erario para resguardar la seguridad, higiene y salubridad de las instalaciones y condiciones en donde se desarrollan las actividades. Pero adicionalmente, se presta sobre el ejercicio habitual de actividades a título oneroso, en el ámbito territorial de la respectiva municipalidad, es decir, podría tratarse de un presupuesto de hecho idéntico al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La Tasa de Seguridad e Higiene, tal como destacamos anteriormente, genera puntos controversiales en la redacción de la normativa.

Para evitar situaciones de doble o múltiple imposición, que menoscaben los derechos y garantías de los contribuyentes, los municipios deben actuar dentro de los límites jurisdiccionales.

➤ Territorialidad

La primera de las controversias que presenta, está relacionada con la existencia de **Territorialidad**, es decir, la presencia o no de un local o establecimiento en la jurisdicción para que se configure el hecho imponible. De la lectura de las Ordenanzas Fiscales podemos detectar situaciones bien diferenciadas que acarrear inconvenientes entre la pretensión del Fisco Local y los contribuyentes.

Por un lado, aquellas en las que la **existencia del local** es requisito necesario para la configuración del hecho imponible, entre otras se encuentra el caso de:

La Municipalidad de Lanús que define a la tasa de la siguiente manera: “Por los servicios de zonificación y control de la seguridad e higiene del medio ambiente que conforma el Partido y los servicios específicos de inspección destinados a preservar la seguridad,

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

salubridad e higiene en predios, locales, establecimientos e instalaciones en espacios públicos o privados, oficinas donde se desarrollen actividades comerciales, industriales y de servicio –inclusive la prestación, por sí o a través de terceros, de servicios públicos-, se abonará la tasa que fije la Ordenanza Impositiva en la forma, plazo y condiciones que la misma establezca”⁵⁹.

La Municipalidad de Azul: “Por los servicios de Inspección, información asesoramiento, zonificación, destinados a preservar la seguridad, salubridad, higiene y control del medio ambiente, en locales, establecimientos, oficinas y dependencias donde se desarrollen actividades comerciales, industriales, de servicios y/o actividades asimilables a estas que constituyan espacios físicos de recursos (humanos, materiales, tecnológicos, etc.) destinados a esas actividades, aún cuando se trate de servicios públicos, se deberá abonar la tasa que a tal efecto se establezca”⁶⁰.

La Municipalidad de Rosario, Santa Fe define al Derecho de Registro e Inspección: “Son contribuyentes del derecho instituido precedentemente, las personas físicas o ideales titulares de actividades o bienes comprendidos en la enumeración del artículo anterior, cuando el local en donde se desarrollan aquéllas o se encuentren estos últimos, esté situado dentro de la jurisdicción del Municipio”.⁶¹

Mientras que por el otro, las municipalidades en las que manifiestan que **no será requisito la existencia del establecimiento**, como podría ser el caso de la Municipalidad de San Martín que si bien define en su Artículo 178 el hecho imponible de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene considerando la presencia de dicho requisito, en su artículo 179 agrega lo siguiente: “Toda persona física o jurídica, que desarrolle actividades económicas de cualquier naturaleza en jurisdicción del Municipio, inclusive aquellas que, por su modalidad operacional, lleven adelante las mismas sin tener local o representante legal para su habilitación comercial y/o industrial, (...), deberá inscribirse en el Registro Municipal Permanente de actividades económicas en tiempo y forma que se determine al efecto”.⁶²

Otras que **omiten referencia alguna** a la existencia de este último, como es el caso entre otras de la Municipalidad de Corral de Bustos Ifflinger (Pcia. de Córdoba) que define a las

⁵⁹ Ordenanza N° 7.244/91 modificada por Ordenanza N° 11.835 TO. Dto. N° 10/2015, Art. 70.

⁶⁰ Ordenanza N° 2.421/2006, Art. 99 (Texto según Ordenanza N° 1.879/2000.

⁶¹ Código Tributario Municipal, Ley 8.173 de 1978.

⁶² Ordenanza Fiscal Año 2015. Expte. N° 19.180 –S- 2014. Capítulo IV, Art. 179

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Contribuciones por los servicios de inspección general e higiene que inciden sobre la actividad comercial, industrial y de servicios como: “Los servicios existentes y a crearse en el futuro, de higiene, seguridad, contralor, asistencia social, salud pública y salubridad, y todos aquellos que faciliten en tales condiciones el ejercicio de las actividades comerciales, industriales, artesanales y de servicios generan a favor de esta Municipalidad, el derecho a percibir la contribución legislada en el presente Título”.⁶³

Finalmente, aquellas que gravan el **mero ejercicio de actividad** comercial, industrial o de servicios, como puede mencionarse a la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz (Pcia. de Santa Fe) que define al Derecho de Registro e Inspección como “Son contribuyentes del derecho instituido precedentemente, las personas físicas o jurídicas que desarrollen cualquier comercio, industria, negocio o actividad a título oneroso, lucrativa o no, cuando el respectivo local esté situado en la jurisdicción del Municipio.”⁶⁴

Parecería lógico que para que exista un control de salubridad e higiene debiera existir un local, por lo que generalmente este es el argumento que tiende a exponer los contribuyentes en su defensa. Referente a la necesidad de local, remitimos a la lectura del fallo “Laboratorios Raffo” que analizaremos mas adelante en el presente Trabajo Final. He aquí donde varias municipalidades discrepan si comparamos distintas legislaciones.

A continuación citaremos dos ordenamientos fiscales para comparar lo referido al sustento territorial.

La Ordenanza Fiscal de Bahía Blanca: “Por servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en ocasión del ejercicio, o como consecuencia de la existencia de un ámbito y/o instalaciones afectadas para ejercerlo, de actividades comerciales, industrias, locación de bienes y servicios, la locación de obras, actividades de servicios y otras asimilables a tales, aún cuando se trate de servicios públicos, *que se desarrollen en locales, establecimientos y oficinas propios y ajeno*, se abonará la tasa que al efecto se establezca”⁶⁵.

⁶³ Ordenanza General Impositiva Municipalidad de Corral de Bustos Ifflinger (Pcia. Cba.), To1984. Título II, Capítulo I, Art. 86.

⁶⁴ Ordenanza N° 11.962, de la Ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz, Pcia Sta. Fe. Título II, Capítulo II, Art. 86.

⁶⁵ Art. 289º- Prorrogase, por el lapso de cinco (5) años, a partir del ejercicio fiscal 2015 la vigencia de la Ordenanza N° 5.409 y su modificatoria N° 12.666 hasta el 2019.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Mientras que la ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Bell Ville: “La prestación de los servicios existentes y a crearse en el futuro, higiene, seguridad, contralor, organización, coordinación de transporte, asistencia social, promoción de la Comunidad, salud pública y todos aquellos que faciliten o promuevan el ejercicio y el progreso dentro del Municipio de las actividades comerciales, industriales, agropecuarias, profesionales, artesanales, de servicio y, en general, cualquier otro negocio *con o sin local y/o depósito habilitado*, generan a favor de la Municipalidad el derecho a percibir el tributo legislado”⁶⁶.

De ambas Ordenanzas Fiscales podemos resaltar como el sustento territorial es imprescindible para la municipalidad de Bahía Blanca, mientras que Bell Ville no considera necesario para el cobro de la presente tasa el establecimiento en el ámbito municipal.

Como corolario, podemos decir que con el fin de incrementar la recaudación, muchas de ellas intentan extender el hecho imponible, de forma tal de poder incluir a mayor cantidad de contribuyentes. Podemos afirmar, lo expuesto en la Parte General, donde podemos comprobar que el último de los ordenamientos citados, vulneraría el **Principio de Seguridad Jurídica**. Este ordenamiento muy lejos de generar certeza en los contribuyentes respecto a la carga fiscal con que deben cumplir genera desconcierto y vulnerabilidad ante un hecho imponible tan amplio, como la incorporación potencial de servicios a crearse en el futuro.

➤ Prestación Efectiva o Potencial del Servicio

A raíz de esto último, otra de las controversias que se puede suscitar en la instauración de la Tasa, está relacionado con la **prestación potencial o efectiva** del servicio. Como hemos mencionado en la Sección General del presente Trabajo Final, la exigibilidad de la tasa está condicionada a la efectiva prestación del servicio, dado que consideramos y es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que la prestación potencial del mismo se trataría de una tasa encubierta bajo la forma de un impuesto. Este es el caso de la Municipalidad de Bell Ville en la que introduce dentro de la hipótesis de incidencia a los “servicios existentes y a crearse”.

⁶⁶ Ordenanza General Impositiva N°. 1119/2000, Art. 87.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

En el reciente antecedente jurisprudencial “Quilpe S.A. – Inconstitucionalidad”⁶⁷, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reitera lo que venía sosteniendo en antecedentes anteriores respecto a que – “El cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado del contribuyente”

En las Ordenanzas en las que no manifiesta la necesaria existencia del local para que se configure el hecho imponible conlleva inevitablemente a una prestación potencial y no efectiva del servicio. De ello se desprende, que las controversias entre los erarios municipales y los contribuyentes, radican fundamentalmente en probar la falta de prestación del servicio de inspección, y que por aplicación de la doctrina de las **cargas probatorias dinámicas** el Municipio es la parte que se encuentra en mejor situación para demostrar lo contrario.

En el antecedente jurisprudencial Quilpe, la Corte deja de manifiesto aquello que el Municipio de La Rioja se encuentra en mejores condiciones de probanza:

“(…) Que en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión no haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar – si así hubiera ocurrido- la prestación del servicio. (...)”⁶⁸.

Como corolario de estas primeras controversias que genera la implementación de las Tasas de Seguridad e Higiene, Córdoba fue una de las provincias cuyas Municipalidades dejaban de lado la exigencia de la prestación efectiva del servicio, apartándose de la postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Córdoba: Antecedente Jurisprudencial: “Fleischman Argentina Incorporated c/Municipalidad de Córdoba” 20/02/2011.

La Sala Contencioso Administrativo, se apartó de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sobre la tesis de la efectiva prestación del servicio, para exigir el

⁶⁷ CSJN, 09/10/2012.

⁶⁸ CSJN, 09/10/2012.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

pago de una tasa. La contribución sobre la actividad comercial, industrial y de servicio es procedente, debido que la sola acreditación de que la firma haya desarrollado actividad comercial dentro de los límites de esa jurisdicción, genera la obligación de abonar dicho tributo. Este pronunciamiento, asimismo, contradice a la mayoría de la doctrina respecto a la necesidad de que exista un local o establecimiento como requisito fundamental para abonar la tasa en cuestión.

El Tribunal Superior admite que si no se trata de una tasa se trataría, en su defecto, de un impuesto, dada la potencialidad de los servicios que pudiera prestar el municipio.

Los jueces justifican la procedencia de la tasa con la sola prestación de servicios de interés general de la población, dejando de lado el requisito de divisibilidad de los servicios prestados, fundamental para a distinción entre ambas clases de tributos.

Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba⁶⁹.

El presente fallo significó un freno a la postura respecto a la controvertida posición de numerosos municipios de la provincia de Córdoba.

Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba rechazó el recurso de casación iniciado por la actora, por lo que confirmó la sentencia de la instancia anterior sobre la legitimidad de la Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas (Tasa de Seguridad e Higiene).

Tribunal Superior de Justicia de Córdoba - Fundamentos

- Agravios planteados por la accionante referente a que acto de determinación tributaria incumple las disposiciones constitucionales y el régimen de coparticipación federal de impuestos; que las CCIES exigida es análoga a otros tributos nacionales o provinciales; el concepto de tasa, consideradas por instancias anteriores no es válida, consideró el Tribunal que devienen insustanciales.
- Los planteos de inconstitucionalidad de las CCIES resultan inadmisibles por vía de casación.
- Los agravios respecto al sustento de territorialidad también son inadmisibles.
- La clásica distinción entre impuestos y tasas carece de perfiles claros, ya que su naturaleza es meramente estructural. Especificó que la definición legal de un

⁶⁹ CSJN, 25/11/2008.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

mismo hecho imponible operará como tasa o como impuesto según la modalidad de prestación de la actividad sobre la que recaiga el tributo.

La accionante interpuso Recurso Extraordinario, indicando la inconstitucionalidad tanto si se la considera una tasa como un impuesto.

Agregó que para la configuración de una tasa, y dando cumplimiento a lo desarrollado en el presente Trabajo Final, era necesario que se trate de una prestación de servicio concreto, efectivo e individualizado sobre algo no menos individualizado del contribuyente. Negó que, bajo las exigidas condiciones, puedan prestarse servicios a aquellos contribuyentes que carecen de presencia física en el ejido municipal, como ocurre en su caso.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. – Admite Queja de la accionante – Fundamentos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación remitió al dictamen de la Procuradora Fiscal en cuanto declaró la ilegitimidad de la Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios (CCIES).

En primer lugar, efectúa una diferenciación entre el concepto de impuesto y tasa.

“Cabe destacar que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el Art. 9, Inc. b), de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos”. Concluyendo que CCIES, no puede ser calificada de impuesto ya que “el legislador local diseñó el presupuesto de hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago de las CCIES tomando en cuenta la prestación a los particulares de ciertos servicios comprendidos en una serie de actividades estatales que allí enumera, de forma no taxativa (contralor, salubridad, higiene y asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo local)”.

En segundo lugar, “la accionante contaba con un agente de propaganda médica que se desempeñaba en relación de dependencia, cuyo domicilio particular se encontraba en Córdoba. La recurrente vendió sus productos en esa ciudad, para lo cual había encargado la

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

distribución a una tercera empresa, pero carecía de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo en el territorio del municipio”.

Para ello rechazó el carácter de tasa (referida a la concreta, efectiva, e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado) con relación a un tributo que según el municipio, se refería a “una serie de servicios que no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno. Esto se hace, ya sea controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles y, en general, organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad, entre ellas, las cumplidas por el impugnante”. De ello se infiere la necesidad de un asiento físico en la jurisdicción para que el Erario pueda percibir una tasa.

Finalmente, concluye que la pretensión fiscal de la demandada carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en el párrafo anterior, con sustento en el artículo 17 de La Constitución Nacional. Por lo que es ilegítimo el cobro de la tasa en cuestión.

➤ Destino de los Fondos

Otro de los puntos controvertidos en la instauración de una Tasa a través de normas municipales, está relacionado a la redacción general de los servicios que comprenden el hecho imponible de la Tasa. Ciertos municipios como algunos de los mencionados en el apartado de Territorialidad como puede ser el caso de Bell Ville o Azul, intentan justificar la creación de una tasa en la prestación de servicios globales con la exigencia o no del requisito del local en la jurisdicción.

Esta forma de redacción amplia e ilimitada de la normativa, no permite identificar con claridad la prestación cuya manutención se impone. Tal como mencionamos anteriormente incumple con el principio de Seguridad Jurídica. Pero más aún no se cumplen con las condiciones indispensables para la creación de una auténtica Tasa Municipal. Esto es así porque en primer lugar, se estaría financiando con una tasa un **servicio indivisible**, aquel que beneficia a toda la comunidad. Cuando lo que debiera financiar una Tasa, es un servicio público divisible, de esta forma, el cobro de la tasa **no retribuye en forma**

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

concreta e individualizada prestación de un servicio a algo no menos individualizado del contribuyente.

La Cámara Contencioso Administrativa de Tucumán declaró la inconstitucionalidad del tributo pretendido por la Municipalidad por considerar que “(...) la descripción del hecho imponible contraria a lo dispuesto por el artículo 114 de la Constitución Provincial, pues la prestación efectiva del servicio a que la tasa refiere debe ser individualizada y la excesiva laxitud de la descripción de la actividad gravada no permite identificar debidamente las prestaciones cuya manutención se impone. (...) Del examen de los propios términos de la norma surge que los servicios municipales que en ella se contemplan están referidos a toda la población sin que aparezca directa y exclusivamente vinculados por el sujeto pasivo obligado al pago (...)”⁷⁰.

Por otro lado, esta redacción laxa de determinadas Ordenanzas Municipales, genera que incumplan con el **Principio de Razonabilidad** por cuanto los fondos recaudados se destinen a un **servicio distinto** al que se menciona en el presupuesto de hecho.

➤ Monto de la Tasa

Otra de las pautas constitucionales tributarias que puede verse vulnerada es el **Principio de Proporcionalidad**, cuando el costo del servicio en muchos casos excede la proporción que a él corresponda atribuirle. Las tasas deben guardar una congruencia razonable con el costo del servicio que retribuye, dado que es dificultoso determinar con exactitud dicha proporción. Esto suele suceder cuando, se retribuyen servicios públicos indivisibles, genera una desproporción entre la costo del servicio y la prestación.

Borda, afirma, el requisito de la **razonabilidad** “permitirá declarar la ilegitimidad de ciertas tasas que sin llegar a ser propiamente confiscatorias están fuera de toda proporción con la actividad peculiar del estado que les ha dado origen. De no ser así la tasa sería contraria al precepto constitucional según el cual la igualdad es la base de las cargas públicas, pues con este recurso el poder administrador podría hacer recaer sobre ciudadanos elegidos arbitrariamente cargas públicas que son generales y cuya incidencia

⁷⁰ Sala 2 “De la Cruz, María S c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán, 10/08/2004.
En la misma línea, Voto Belluscio en “Compañía Química S.A. c. Municipalidad de Tucumán”.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

sobre todos los habitantes de la nación debe hacerse pesar de acuerdo al aludido principio constitucional”⁷¹

➤ Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y Pacto Federal Impuestos

Con la incorporación en la Constitución Nacional de la Ley de Coparticipación, un pleito entre los contribuyentes y los Municipios, únicamente habilitaría la competencia del fuero federal en materia de tasas municipales si la Ordenanza Fiscal resultara violatoria a la Ley Suprema, Leyes Federales y/o Tratados Internacionales. En “Unilever de Argentina S.A. c. Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza”⁷² la Corte Suprema de Justicia de la Nación se declara competente atento a la declaración de inconstitucionalidad planteada por el contribuyente respecto a la contribución impuesta por el Código Tributario de la Municipalidad de Río Cuarto, dado que la misma se superponía a un impuesto provincial y contrariaba a la Constitución Nacional y a la Ley 23.548.

Cabe recordar que, La ley de Coparticipación nombra a la Comisión Federal de Impuestos, como el organismo encargado de resolver los conflictos entre los tributos locales con los nacionales coparticipables. Entre sus funciones se encargará de “Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente. En igual sentido, intervendría a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas, sin perjuicio de las obligaciones de aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes”⁷³.

La Comisión ha aclarado que no tiene competencia para entender sobre la presunta inconstitucionalidad de la contribución, dado que esto debe resolverse en el ámbito judicial. Las decisiones de la Comisión son obligatorias para la Nación y las provincias adheridas. El organismo ha interpretado que respecto a los servicios efectivamente prestados, no le corresponde controlar si efectivamente se han prestado sino revisar la norma a la que ellos se refieren y controlar si la pretensión de percibir el tributo es legítima.

⁷¹ “Ilegitimidad de las tasas municipales cuya base imponible son los ingresos brutos del contribuyente. Un enfoque peculiar doctrinario.” Por Osvaldo H. Soler.

⁷² CSJN, 06/09/2005.

⁷³ Ley 23.548, Artículo 11 Inc. d).

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Tal como hemos analizado precedentemente, la redacción de las normas municipales respecto a la Tasa de Seguridad e Higiene, suelen reconocer hechos imponderables generales e ilimitados, por lo que tienden a generarse controversias entre los contribuyentes y los Municipios. Ello desnaturaliza a la Tasa como lo sucedido en “Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad de Córdoba”. Sin embargo muchos municipios mantienen esta redacción laxa que podría colisionar con la Ley de Coparticipación de Impuestos, dado que no se podría interpretar que no cumpliéndose con los requisitos esenciales de una tasa, estaríamos frente a un impuesto, por cuanto en mucho de los casos la norma no especifica el servicio que se presta. La norma ha sido muy clara, cuando en su artículo 9, manifiesta el compromiso asumido por las provincias y por consiguiente por los municipios de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos de acuerdo a la presente Ley.

Lo mismo ocurre cuando, de la lectura de la Ordenanza Fiscal, surge que la Tasa no retribuye un servicio divisible, nos encontramos ante una situación similar, a través de la cual se esconde bajo la forma de una tasa a un verdadero impuesto, por lo cual podría gravar materia imponible de tributos nacionales análogos coparticipables que colisiona con lo dicho en la Ley 23.548.

Actualmente, el hecho de invocar que se ha vulnerado la Ley de Coparticipación de Impuestos no abre la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sino solo cuando es atacado exclusivamente como contrario a la Constitución Nacional, tal como lo resuelve el Máximo Tribunal en “Papel Misionero S.A.I.F.C. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa”⁷⁴. Sin embargo, si la cuestión constitucional planteada consistía, por ejemplo, en alegar que la pretensión fiscal provincial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos afectara al servicio público de transporte interjurisdiccional de pasajeros alcanzado por los poderes que el artículo 75 Inc. 13 de la Constitución Nacional confiere al gobierno central, permite la apertura originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁷⁵.

Cuando se invoca únicamente la violación al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento por un pleito en el que se pretende declarar la inconstitucionalidad la Tasa de Seguridad e Higiene ante la Corte Suprema, la situación se torna más compleja. Dado

⁷⁴ CSJN, 05/05/2009.

⁷⁵ “Compañía Microómnibus La Colorada SACI c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa”, CSJN, 28/07/2009.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

que la Corte Suprema⁷⁶ considera que por no ser reconocido expresamente dentro de la Constitución Nacional, no tiene un rango suficiente para que abra la competencia originaria de la Corte y que por consiguiente su condición se asume dentro del campo del derecho local.

Como corolario de este primer análisis, los Municipios en su afán de obtener recursos tributarios, simulan crear una tasa, como es en este caso la Tasa de Seguridad e Higiene bajo la forma de un Impuesto sin importar que lo que se está violentando son principios tributarios y en muchos de los casos consagrados en la Constitución Nacional, y fundamentalmente no se respeta los requisitos propios que hacen a la esencia del tributo. Tal es así que, en la redacción de la normativa de mucho de los Municipios, algunos de los cuales hemos citado, se intenta que bajo la órbita de la hipótesis de incidencia comprenda la mayor cantidad de sujetos de la obligación tributaria. Los servicios que deben retribuir el estado por el pago de las mismas, se enuncian de manera amplia y vaga, se pone especial énfasis, en demostrar que se trata de un servicio público divisible cuando en la realidad de los hechos lo recaudado se dirige a la sociedad en su conjunto, por lo que costo del servicio podría exceder al servicio prestado. En todos los casos, los tributos surgen de una ley formal por lo que no se vulnera el principio de Legalidad, sin embargo se pretende abarcar servicios potenciales y no efectivos, contradiciendo a lo manifestado por la Ley de Coparticipación – 23.548. Los contribuyentes que se ven incididos por pseudotasas, intentan que el pleito sea tratado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación dado que los tribunales inferiores (instancias provinciales) tienen a defender la pretensión municipal. Recordemos que los gobiernos municipales son autónomos, pero que el alcance de dicha autonomía queda subordinada a los gobiernos provinciales.

Tasa Vial – Córdoba Cuestionamientos a su Implementación

Otra de las Tasas que nacieron bajo la forma “retributivas de servicios” es la Tasa Vial de la Provincia de Córdoba. La ley 10.081⁷⁷ “crea una tasa vial provincial, destinada a retribuir la prestación de los servicios que demande el mantenimiento, conservación, modificación y/o mejoramiento de todo el trazado que integra la red caminera provincial, incluida las autovías, carreteras y/o nudos viales incorporados por la presente norma al

⁷⁶ “Matadero Frigorífico Merlo S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, 27/05/2004.

⁷⁷ Poder Legislativo de Córdoba, 31/08/2012, Art. 1.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

marco de la Ley 8555, la que será abonada por todos los usuarios – efectivos o potenciales – de la misma, en oportunidad de consumir o adquirir por cualquier título, combustibles líquidos y gas natural comprimido (GNC) en la Provincia de Córdoba”. Esta Ley se encuentra derogada a partir del 23/12/2015⁷⁸. Los importes ingresados con posterioridad a la derogación de la norma, correspondiente a liquidaciones devengadas con anterioridad a la misma serán afectados a finalidades previstas por la norma 10.081.

➤ Naturaleza

La tasa en cuestión ha generado controversias principalmente porque ha sido encuadrada bajo la naturaleza de una tasa cuando en la realidad de los hechos vislumbra cumplir con todas las condiciones para ser considerado un Impuesto.

➤ Servicio Público Divisible

En primer lugar, la tasa por su **naturaleza**, debió responder a un servicio público **divisible**, que no responda al interés general sino que la actividad del erario retribuya al obligado al pago. En este caso, no estuvo dirigido a un sujeto en particular dado que de la lectura de la norma era dificultoso determinar qué parte del servicio correspondería a cada individuo. Se reitera el criterio de determinados municipios, empleado en la redacción de la Tasa de Seguridad e Higiene, a partir del cual una redacción amplia e ilimitada de la norma, con el objeto de extender el hecho imponible, de forma tal de poder abarcar una mayor cantidad de contribuyentes.⁷⁹ Esta definición ilimitada violenta el principio de **Seguridad Jurídica**. El Dr. Belluscio en fallo de la Corte Suprema de Justicia⁸⁰ diferencia entre *uti singuli* y *uti universi* “(...) en los primeros el beneficiario o el usuario estaría identificado o individualizado por un uso y pago diferenciados. En cambio, los segundos consistirían en servicios colectivos que beneficiarían a una población y que se cobrarían igualitaria y proporcionalmente a los vecinos. Así, en este último caso, existirían tasas que estarían vinculados en forma indirecta e impersonal con los individuos, cuya beneficiaria directa sería la comunidad (...)”.

⁷⁸ Ley 10.334, Poder Legislativo Provincia Córdoba.

⁷⁹ “(...) la que será abonada por todos los usuarios – efectivos o potenciales – de la misma (...)” Art. 1

“(...) quienes adquieran dichos productos para su uso o consumo, actual o futuro, en la Provincia de Córdoba”. Art. 2.

⁸⁰ “Compañía Química c. Municipalidad de Tucumán”, CSJN, 03/09/1989.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

La **carga de la prueba** por la falta de prestación del servicio efectivo le cabe al Erario dado que a partir de la doctrina de la carga probatorias dinámicas, se encuentra en mejor posición que el contribuyente dado que para éste último le sería dificultoso probar un hecho negativo.

➤ Monto de la Tasa

Respecto al **monto de la tasa**, debe guardar una **razonable proporción** con el costo del servicio⁸¹ que el Erario retribuye. La tasa bajo análisis, ha sido objeto de reclamos por ser excesiva, considerando que aparentemente retribuyó servicios públicos indivisibles. Por consiguiente, esta relación de razonabilidad se ha visto alterada. El monto a abonar en concepto de la presente tasa se trata de montos fijos por cada litro de expendio, discriminado por el tipo de combustible del que se trate.

En la causa “Rizzoli, Walter Wilson y otros. c. Municipalidad de Monte s/ pretensión declarativa de certeza”⁸², el juez manifiesta que: “(...) Al respecto, advierto que uno de los elementos enumerados respecto de la tasa, cual es la contraprestación de un servicio, no se verifica en la presente relación tributaria, de modo que su aplicación en tales condiciones deviene irrazonable.

(...) de hecho de que la tasa en cuestión se perciba a través de la carga de combustible en los expendedores localizados del Municipio, implica que todo sujeto que recargue combustible en el Municipio de Monte se vea obligado a pagar un valor excedente – y proporcional a la cantidad de combustible que consuma-, sin que exista una concreta contraprestación a cambio. Tal sería el caso de quien recarga combustible en una expendedora localizada sobre la ruta que pasa por dicha localidad y continúa su camino, sin ingresar a la localidad, caso en el cual, ni siquiera estaría usando la red vial que se intenta reparar o mantener a través del cobro de la tasa en cuestión (...)”. En este mismo sentido en un fallo dividido⁸³ se pronuncia a favor de la inconstitucionalidad de la Tasa Vial Municipal de Emergencia de la Municipalidad de San Salvador de Jujuy.

Ya el Dr. Belluscio en la causa “Compañía Química c. Municipalidad de Tucumán” concluyó lo siguiente: “(...) Que desde esta óptica – y a la luz de la interpretación dada a la

⁸¹ Ello mismo resolvió la CSJN en “Quilpe S.A. c. Municipalidad de La Rioja s/ Inconstitucionalidad” CSJN, 09/10/2012.

⁸² Juzgado de 1era Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de La Plata, 16/03/2015.

⁸³ “Acción de inconstitucionalidad – Medida cautelar de no innovar: Andina S.A. y otros c/ Municipalidad de San Salvador de Jujuy (Ordenanza N° 6.563/2013”. Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Jujuy, 14/05/2014.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

norma por el tributo local al considerarla retributiva de un servicio público uti universi- la citada 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, consagrada así una manifiesta inequidad (...).”

➤ Ley de Coparticipación Federal de Impuestos

El presente tributo bajo la denominación de Tasa pero con las cualidades propias de un Impuesto, pudo contrariar la Ley 23.548.

La Ley de Coparticipación de Impuestos en su articulado manifiesta el compromiso asumido por las provincias de no aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipables. La presente Tasa vulneraría el artículo 9, por cuanto estaría gravando la misma materia imponible sujeta a tributación por el Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a los Combustibles Líquidos definido por la Ley 23.966. En ambos caso, se trata de impuestos nacionales coparticipables.

La presente Ley también es incompatible con el Decreto 505/58, a través del cual crea la Dirección Nacional de Vialidad que tendrá a su cargo el estudio, construcción, conservación, mejoramiento y modificaciones de caminos nacionales y de sus obras complementarias. Asimismo, tendrá a su cargo, el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos a los combustibles líquidos y lubricantes.

La tasa Vial violenta el artículo 29 inciso c) en el que la provincia no cumple con “el compromiso de no establecer gravámenes locales sobre los combustibles líquidos y no gravar a los lubricantes con impuesto alguno”.

En el antecedente jurisprudencial citado anteriormente⁸⁴, se analiza la Ordenanza Municipal N° 3974 de la Municipalidad de Monte para determinar la constitucionalidad de la misma respecto a la instauración de la Tasa de mantenimiento vial municipal, que grava los combustibles líquidos y otros derivados de hidrocarburos. En el mismo se declara la inconstitucionalidad de la tasa por ser contraria a Ley 23.548 artículo 9 inc. b), 2° párrafo, por contrariar la Ley 23.966 y Decreto 505/58: “(...) Ahora bien, toda vez que los

⁸⁴ “Rizzoli, Walter Wilson y otros. c. Municipalidad de Monte s/ pretensión declarativa de certeza”. Juzgado de 1era Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de La Plata, 16/03/2015.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

municipios bonaerenses coparticipan del impuesto a los combustibles líquidos creado por la Ley 23.966, la instauración de una tasa sobre un bien ya gravado, genera una doble imposición que colisiona con el régimen municipal.

Cabe recordar que el Decreto Ley 505/58, al que adhirió la Provincia de Buenos Aires mediante Decreto Ley 7.374/66, crea la Dirección Nacional de Vialidad, y en su artículo 29 inc. c), compromete a las provincias como a los municipios a no establecer gravámenes locales sobre los combustibles líquidos y los lubricantes con impuesto alguno.

En suma, tratándose en autos de una tasa que grava el consumo de combustibles líquidos, en confrontación directa con las normas indicadas precedentemente, entiendo que surge palmariamente su inconstitucionalidad -Art. 31 de la Const. Nac.- (...)"

➤ Pacto Federal para el Empleo, la Producción, y el Crecimiento

Otro de los instrumentos que fortalece el Federalismo Fiscal es el Pacto suscripto entre la Nación y las Provincias pretendía, entre otras finalidades, la derogación o adecuación de algunos tributos.

Las partes se comprometieron a derogar los impuestos provinciales específicos y a promover la derogación de tasas municipales que recaigan sobre los mismos hechos imponible, que graven la transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios, con excepción a los destinados a uso doméstico. Respecto a tasas municipales se comprometieron a derogar todas aquellas 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.

Las tasas, excluidas del análisis de analogía a la luz de la Ley de Coparticipación Federal, las provincias se comprometieron a limitar la potestad tributaria de sus municipios en lo que respecta a la transferencia de estos hidrocarburos.

Por lo que existe argumento sobrado, para demostrar que no solo la Tasa Vial colisiona con la Ley de Coparticipación sino que también vulneraría lo dispuesto en el presente Pacto.

En tanto, se intente demostrar que la Tasa de Seguridad e Higiene dependiendo del Municipio del que se trate como la Tasa Vial colisiona con el Pacto Federal, siempre debe estar acompañado dicho fundamento con la contradicción a La Ley de Coparticipación, dado que esta última tiene rango constitucional, condición que el Pacto no presenta.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

A modo de conclusión, si bien el legislador, intenta redactar cuidadosamente la normativa para encuadrar al tributo dentro de las características de una tasa, con la intención de quedar fuera de cualquier planteo de inconstitucionalidad, lo cierto es que en la realidad de los hechos se encubre la creación de un impuesto local.

Sobrado fundamento existía para que se deje sin efecto la Tasa Vial, no solamente por no cumplir con los requisitos propios que condicionan la legitimidad de una Tasa Municipal volviendo la misma bajo la forma de un Impuestos, sino que también por colisionar con Impuestos Nacionales Coparticipables.

Una vez más, recordamos que la autonomía de cada municipio queda subordinada a la Constitución Provincial⁸⁵.

Las controversias del Art. 35 del Convenio Multilateral

La Ley de Convenio Multilateral⁸⁶, es otra de las Leyes – Convenio a partir de la cual las provincias adhieren. Es una herramienta de coordinación del Sistema Tributario Argentino, que adhieren las Provincias y obliga a los Municipios. Tal como hemos manifestado anteriormente, la autonomía de los Municipios no es ilimitada sino que, por el contrario, se restringe al Código Fiscal de cada Provincia.

En su artículo primero establece que las actividades que ejerce un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas, en dos o mas jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas. Lo que trata de evitar el Convenio Multilateral, es que se genere una doble o múltiple imposición, de manera tal, que el hecho de desarrollar actividades en más de una jurisdicción no acarree para los individuos abonar el tributo sobre la misma manifestación de riqueza en varias jurisdicciones y/o abonar mayores tributos.

El artículo 35 es el único del Convenio que se refiere a los Municipios. Pero la aplicación del presente artículo genera diversas controversias.

⁸⁵ “Federación de Empresarios de Combustibles de la República Argentina c/ Municipalidad de Olavarría s/ pretensión declarativa de certeza – cuestión de competencia”, CSJ BA, 30/04/2014. En este antecedente deja de manifiesto que La Constitución Provincial, establece que la Corte Suprema de Justicia de Buenos Aires ostenta competencia originaria para resolver la constitucionalidad de las ordenanzas municipales.

⁸⁶ Convenio Multilateral, 18/08/1977.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

En primer lugar, es importante destacar, que la Resolución de la Comisión Arbitral⁸⁷, habilita la aplicación del artículo 35, si una empresa desarrolla actividades de manera habitual en más de una provincia, siempre que dentro de la misma se desempeñe en varias municipalidades.

“En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio”.

En primer párrafo, manifiesta que las municipalidades de una misma provincia pueden atribuir base imponible como máximo hasta los ingresos que correspondan por aplicación del Convenio (coeficiente) a la respectiva provincia. Podrán gravar la **parte** que le corresponda a cada Municipio sin superar en conjunto los ingresos atribuidos a cada provincia.

“La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio, si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida”.

De no existir un acuerdo entre los Municipios, la distribución de bases imponibles entre los mismos se realizará conforme a la normativa del Convenio Multilateral, es decir, ante el silencio de las comunas se aplica supletoriamente este último,

“Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial”.

⁸⁷ R (CA) 07/1996, 16/05/1996.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Cuando las Ordenanzas Municipales establezcan la percepción de tributos como las tasas municipales cuyo requisito para el cobro de las mismas sea la existencia de local, establecimiento u oficina donde se desarrolle actividad, los Municipios en los que se encuentren estos últimos, podrán gravar la **totalidad** de los ingresos atribuidos a la provincia⁸⁸.

De esta forma, la liquidación de los tributos municipales, más precisamente la Tasa de Seguridad e Higiene, devendría en desproporcionada, el monto de la tasa, no guarda relación con el servicio efectivamente prestado por el Estado. Para determinar el importe de la misma, se estaría ponderando una base de ingresos obtenidos en otras Municipalidades, y hasta se podría inferir que se está gravando la misma manifestación de riqueza que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Coincidimos con Germán L. Gianotti⁸⁹ “(...) en aquellas provincias en donde sus municipios sólo permitan cobrar este tributo ante la existencia de un local habilitado, deberá distribuirse la totalidad de los ingresos entre dichos municipios, pudiéndose violar el requisito básico de que el monto de la tasa debe guardar una razonable y discreta proporción con el costo de los servicios prestados (...)”.

Por lo que se desprende que, en aquellas Municipalidades en las que la percepción de las tasas sin requisito expreso de territorialidad (local, establecimiento u otras formas) cabe la aplicación del párrafo 1° y 2°.

Este último párrafo que se contrapone al primero y al segundo del artículo 35 generó conflictos de interpretación entre las empresas y los Municipios. Estos últimos pretendían la liquidación de los tributos como es el caso de la Tasa de Seguridad e Higiene aplicando el último párrafo en contraposición a la liquidación llevada a cabo por las empresas conforme a los dos primeros párrafos.

La Comisión Arbitral y posteriormente confirmado por la Comisión Plenaria se ha pronunciado últimamente conforme a la aplicación de los dos primeros párrafos, que a mi parecer responde al sentido de la norma, atribuir base imponible a los Municipios de una

⁸⁸ R (CA) 44/2005, “Parmalat Argentina S.A. c/ Municipalidad de Vte. López”, 16/08/2005.

R (CA) 27/2008, “Gas C S.A. c/ Municipio de Villa María”, 20/05/2008.

⁸⁹ “Tributos Municipales. Efectos distorsivos sobre actividades empresariales”, Capítulo V - “Análisis de las Tasas que Inciden sobre las Actividades Empresariales”, Pág. 90, Germán L. Gianotti, Ed. La Ley.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

misma jurisdicción en proporción y equitativamente de acuerdo a la actividad desarrollada en cada uno de ellos.

En “Caminos del Río Uruguay S.A. c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay”⁹⁰ la Comisión Arbitral sostuvo que “(...) La base imponible correspondiente a la Municipalidad de Concepción del Uruguay para la liquidación de la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad, se obtendrá de proporcionar los kilómetros de la obra concesionada en jurisdicción de la Municipalidad de Concepción del Uruguay con respecto al total de kilómetros de obra concesionada en la provincia, del que surge el coeficiente que se aplicará sobre la base imponible atribuible a la Provincia de Entre Ríos”. En este sentido la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria⁹¹ posteriormente, se manifestaron a favor de la aplicación del párrafo 1° y 2° del artículo 35 del Convenio Multilateral.

En “Laboratorio Elea S.A. c/ Municipalidad de la ciudad de Córdoba”⁹² Comisión Arbitral dijo “(...) Consecuentemente, no es de aplicación el párrafo tercero del art. 35, norma que presupone que las disposiciones locales solo permitan gravar a aquel municipio en que exista local, sino el art. 35, primer párrafo, según el cual, esos ingresos totales deben distribuirse entre todos los municipios en que se verifique el hecho imponible, de conformidad con lo índices de ingresos y gastos”.

Más recientemente, la Comisión Arbitral⁹³ sostuvo “(...) Que es de tener presente que el Convenio Multilateral no prevé que un Municipio pueda apropiarse de una porción de base imponible que pudiera corresponderle a otro u otros municipios, sino que el mismo contempla la forma en que se deben distribuir los ingresos atribuibles a una jurisdicción

⁹⁰ R (CA) 2/2001, 28/03/2001.

⁹¹ R (CP) 12/2001.

⁹² R (CA) 1/1987, 09/06/1987.

⁹³ R (CA) 4/2014, “Canteras Cerro Negro S.A. c. Municipalidad de Vicente López, Provincia de Buenos Aires”, 19/02/2014. Confirmado por la Comisión Plenaria en R 55/2014, 2/11/2014.

En otro antecedente similar la Comisión Plenaria resolvió R. 10/2015 en mismo sentido. “Cerámica Cerro Negro S.A. c/ Municipalidad de Vicente López, Pcia. de Buenos Aires”, 25/06/2015.

En el mismo sentido Comisión Arbitral a través de la R 74/2014, 26/11/2014 “(...) La Municipalidad de La Matanza tiene derecho a atribuirse la porción de ingresos que surja por aplicación del artículo 2° del Convenio Multilateral – conforme lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 35 – y no la que pueda corresponder a otro u otros Municipios de la Provincia, es decir, tendrá derecho a atribuirse una parte de los ingresos del contribuyente en función a los ingresos y gastos habidos en el Municipio por el ejercicio de la actividad en él desplegada”.

R (CP) 38/2014, “Pirelli Neumáticos S.A.I.C. c/ Municipalidad de la Matanza, Pcia. de Buenos Aires”, 11/09/2014.

R (CA) 23/2015, “Vitopel S.A. c/ Municipalidad de Vte. López, Pcia. Buenos Aires”, 18/02/2015.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

adherida entre los distintos municipios que participan de la actividad de un contribuyente que tienen la potestad de gravarlos.

Que en la Provincia de Buenos Aires no existía -en los períodos determinados (1T/2006 a 4T/2011)- una norma que estableciera que sus municipios podían sólo exigir la tasa en el caso que, en los mismos, los contribuyentes tuviera un local establecido; tampoco existe en dicha Provincia un acuerdo intermunicipal que regule cuales son los requisitos para la distribución de la base imponible provincial entre ellos.

Que de lo expuesto, se desprende que para que un Municipio de la Provincia de Buenos Aires implemente la tasa en cuestión no es necesario que exista en el mismo un local establecido, lo cual hace que no sean de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral”.

Tal como se desprende de la jurisprudencia⁹⁴, los Municipios, por aplicación del tercer párrafo, se han apropiado de materia imponible que excede al ejercicio dentro del propio territorio comunal, pero la norma no prevé incrementar la base imponible ante la falta de establecimiento o local o similares.

Se interpreta de la norma, que la distribución de la base se llevará a cabo conforme a los dos primeros párrafos aún cuando no se posea local, demostrando el contribuyente poseer elementos suficientes, para acreditar que es sujeto de tasas similares en otras municipalidades; y se aplicará el tercer párrafo previa redacción de norma de carácter provincial sobre la existencia de local, para acotar potestad de las Comunas.

➤ Tratamiento de las Operaciones de Exportación

Otra de las controversias que se presenta tiene que ver con discernir si las exportaciones forman parte de la Base Imponible sobre la que se calcula la tasa, y considerar si dicha inclusión ve afectado el límite del artículo 35 del Convenio Multilateral.

Una postura podría llegar a pensar que el artículo 35 del Convenio Multilateral distribuye ingresos y no bases de imposición, y por consiguiente los municipios utilizarían una base

⁹⁴ R (CA) 2/1982, “Establecimiento Modelo Terrabussi S.A.I.C. c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán”, 28/06/1982. Otros como los mencionados en la referencia 87.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

imponible distinta a las provincias pero que mientras respete el coeficiente atribuido a la jurisdicción provincial, no vulneraría el límite establecido en dicho artículo⁹⁵.

Sin embargo, para poder competir en el mercado internacional se ha adoptado el criterio del país de destino, los Códigos Tributarios provinciales han previsto no gravar las exportaciones. Tal es así que la mayoría de los Códigos fiscales de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires consagran exclusiones, exenciones o gravamen a tasa cero a favor de las exportaciones, con referencia al impuesto sobre los Ingresos Brutos, con excepción de la Provincia de Misiones, por lo que la incorporación de las mismas a la base de imposición de los tributos locales violentaría el párrafo 1° del mencionado artículo 35. A modo de ejemplo, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el Código Fiscal⁹⁶ trata a las Exportaciones de Bienes y servicios como Exentas del Impuesto mientras que la Provincia de Buenos Aires⁹⁷ las considera conceptos que no integran la Base Imponible.

Asimismo, las provincias se han comprometido a través de la Ley de Coparticipación de Impuestos a no gravar las exportaciones.

Es postura de este Trabajo Final, considerar que dado que la base Imponible para el cálculo de las tasas municipales aplica el artículo 35 del Convenio Multilateral, se infiere que los Municipios no podrían gravar ingresos derivados de la exportación de bienes y/o servicios producidos en su ámbito siendo que las provincias se comprometieron a no someter a imposición a dichos ingresos.

En diversos antecedentes jurisprudenciales el contribuyente cuestiona la determinación del Fisco respecto a la inclusión de las exportaciones en la base de cálculo de las tasas de seguridad e higiene, defendiendo la postura de que la incorporación de las mismas significaría extralimitar lo dispuesto por el artículo 35 del Convenio Multilateral.

⁹⁵ Postura adoptada en Libro “Las tasas Municipales en el ámbito Tributario (doctrina y jurisprudencia)”, Capítulo IV “La Base Imponible de las Tasas de Registro e Inspección o similares y el Convenio Multilateral” por Lorena Almada y Cecilia Matich. Ed. La Ley, 2009.

⁹⁶ Código Fiscal, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, artículo 179:

Inciso 10: “Los ingresos obtenidos por las exportaciones entendiéndose como tales a las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías con destino directo al exterior del país efectuadas por el propio exportador o por terceros por cuenta y orden de éste, con sujeción a los mecanismos aduaneros aplicados por la Administración Nacional. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza.

El transporte internacional de cargas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas”.

Inc. 21: “Los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior”.

⁹⁷ Código Fiscal, Provincia de Buenos Aires, artículo 188:

Inc. e) “Las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios, en concepto de reintegros o reembolsos, acordados por la Nación”.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

La Comisión Arbitral se ha pronunciado: “(...) Si la Provincia de Buenos Aires, que tiene facultades tributarias originarias, en virtud de la Constitución nacional, y el régimen de coparticipación federal de impuestos, reconoce que las exportaciones no resultan una actividad gravada por el impuesto sobre los ingresos brutos, el Municipio de Merlo no puede incluirlos en la base imponible de la tasa por inspección de seguridad e higiene, que por definición, es una tasa retributiva de un servicio (...)”⁹⁸.

“(...) De aplicarse el criterio plasmado por la Municipalidad, se vería vulnerado el art. 35 del convenio multilateral en cuanto no se respetaría el límite establecido por la citada norma, como uno de los requisitos esenciales para la aplicación de la tasa respecto a las actividades objeto del convenio (...)”⁹⁹.

Contrariamente a lo dicho precedentemente, la Comisión Plenaria¹⁰⁰ confirma lo dicho por la Comisión Arbitral en “Coto Centro Integral de Comercialización S.A. c/ Municipalidad de Avellaneda, Provincia de Buenos Aires”, no hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la Compañía determinado que deberá tributar a la Municipalidad de Avellaneda incluyendo en la base imponible los ingresos por exportaciones y aplicando los coeficientes de distribución al total de ingresos.

Esta Resolución de la Comisión Plenaria deja la puerta abierta para que otros Municipios pretendan incorporar las Exportaciones en el cálculo de sus Tasas de Seguridad e Higiene. Sin embargo, en la Ordenanza Fiscal vigente para el 2016 de la Municipalidad de Avellaneda, en el artículo 181 inciso a) correspondiente a Exclusiones de la Base de Imposición, apartado 10, se encuentran los importes correspondientes a exportaciones.

En un reciente pronunciamiento del Supremo Tribunal de Justicia de Jujuy dijo¹⁰¹ “(...) Que ante todo debe hacerse un paréntesis para resaltar que las exportaciones es una actividad que se encuentra exenta del pago de ingresos por la Provincia de Jujuy, y que además cae dentro de la facultades que corresponde legislar al Congreso Nacional conforme lo normado en el inciso 13) del Art. 75º de la Constitución Nacional. Por lo tanto deviene inconstitucional la inclusión de tal actividad como integrante de la base imponible de la “Tasa por Salubridad, Higiene y Seguridad” impuesta por la Municipalidad de

⁹⁸ “Massalin Particulares S.A. c/ Municipalidad de Merlo, Provincia de Buenos Aires”, R (CA) 23/2006, 13/06/2006.

⁹⁹ “Ulex Empresa Minera c7 Municipalidad de San Antonio de los Cobres, Provincia de Salta”, R (CA) 19/2003 y R (CA) 20/2003, 09/10/2003.

¹⁰⁰ R (CP) 28/2007, 21/11/2007. R (CA) 4/2007, 21/02/2007.

¹⁰¹ “Cooperativa de Tabacaleros de Jujuy Ltda. c/ Municipalidad de Perico s/ acción de inconstitucionalidad”, STJ de Jujuy, 14/05/2015.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Ciudad Perico, ya que resolver lo contrario sería reconocer al gobierno municipal la facultad de anular o entorpecer los efectos de la legislación nacional, llegando a hacer imposible la realización de las concesiones y el goce de los privilegios que el Congreso acuerde”. Y agregó “(...) Dado ello, corresponde a mi criterio declarar que la liquidación de la tasa por inspección, seguridad e higiene impuesta por la Municipalidad de Ciudad Perico respecto de la actora, en tanto incluye a su base imponible a las exportaciones y fija una alícuota del 0,50% por su actividades, conduce a la determinación de un monto ilegítimo por resultar violatorio de los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad, por lo que cabe declarar la inconstitucionalidad parcial del Art. 97° de la Ordenanza Municipal N° 763/2010 en cuanto incluye a las exportaciones, y la inconstitucionalidad parcial del Art. 41 de la Ordenanza N° 770/10 en cuanto fija como alícuota el 0,50% del monto imponible para las actividades incluidas en el grupo “B” del Anexo I”. En función a ello resolvió “(...) Por las razones apuntadas, entiendo que la acción de Inconstitucionalidad deducida por los actores de autos debe ser admitida, declarándose inconstitucional parcialmente el art. 97° de la Ordenanza Municipal N° 763/10 en cuanto incluye a la “exportaciones” como concepto integrante de la base imponible, y declarar la inconstitucionalidad parcial del art. 41 de la Ordenanza N° 770/10 en cuanto fija como alícuota el 0,50% del monto imponible para las actividades incluidas en el grupo “B” del Anexo I; todo ello por expresa vulneración de la normativa legal y constitucional pertinente, con costas a la vencida (art. 102 C.P.C.)”.

Este último pronunciamiento pone luz, al tratamiento que las Municipalidades deben otorgarle a las Exportaciones en el cálculo de las Tasas de Seguridad e Higiene. Más aún, que la potestad tributaria de los Municipios debe limitarse a lo dispuesto por las Constituciones Provinciales para evitar múltiple imposición interna.

Conclusión

¿Para qué sirve conocer y estudiar Historia? Generalmente solemos contestar que conocer la Historia es importante para aprender de los hechos sucedidos en el pasado y no volver a cometer los mismos errores en el futuro.

Se puede advertir cómo a través de la evolución del Federalismo Fiscal Argentino, los distintos niveles de Gobierno, han ido resintiendo su relación en lo que respecta a la asignación eficiente de recursos. Ante una acentuada disminución de recaudaciones tributarias donde el mayor impacto recaía sobre las Provincias, la creación de nuevos impuestos para paliar crisis financieras, hizo necesario un reordenamiento del sistema tributario a efectos de aprovechar más eficientemente la base tributaria y supresión de problemas de doble o múltiples imposición. Una constante disputa entre el Gobierno Nacional y Provincial significaba mejorar la situación de uno de ellos en detrimento del otro. Ante esta situación, queda de manifiesto la importancia del dictado de una Ley de Coparticipación a través de la cual centralice en el Gobierno Nacional la recaudación de los recursos coparticipables y una adecuada asignación de recursos entre esta última y las Provincias. Tras años de pujas, finalmente se dicta la actual Ley de Coparticipación 23.548 y el otorgamiento de su rango constitucional a partir de la reforma de 1994. Sin embargo, y respondiendo a nuestra primera inquietud, pareciera que a lo largo de las etapas descriptas, se cometen los mismos errores sin revisar lo sucedido previamente para mejorar la situación hacia el futuro.

A lo largo del presente Trabajo Final, se ha efectuado un extenso análisis de los requisitos que debe cumplir la instauración de una Tasa Municipal para que la misma sea legítima. Es importante destacar que la Tasa es un tributo que tiene características propias que las distinguen de otros tributos como los Impuestos y Contribuciones. El Estado, en reiteradas oportunidades, valiéndose de tales diferencias encuentra el camino abierto para simular un tributo bajo la apariencia de otro.

La tasa, aquel recurso con que el Estado se provee para cumplimentar con su actividad financiera, se crea en virtud de una ley formal y es obligatoria. La exigibilidad de la misma queda condicionada a la concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente; el monto de la misma debe guardar

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

relación con el servicio prestado y proporción con el costo de este último; los fondos no deben tener un destino distinto para el cual fueron creadas; a partir de la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, el Estado único Organismo facultado para dar cumplimiento con las prestaciones, es quien se encuentra en mejores condiciones para probar un hecho positivo como el cumplimiento de tal prestación.

Sin embargo, el Erario, en este caso el Municipio, ante la necesidad de nuevos y rápidos recursos, crea Tasas Municipales que incumplen con los requisitos enumerados en el párrafo anterior, vulneran principios constitucionales y tributarios volviendo a las mismas ilegítimas o generando situaciones de doble o múltiple imposición.

Sólo una ley en el sentido formal puede dar nacimiento a un tributo. Cuando la Tasa no solo retribuye al servicio que constituye el presupuesto de hecho sino que también otros generales, estamos en condiciones de afirmar que se estaría vulnerando el Principio de Legalidad. Esta situación de desconcierto para los contribuyentes, genera que se vulnere otro precepto como es el de Seguridad Jurídica, dado que no otorga certeza respecto a la legitimidad de la diversidad de tributos.

Tal como afirmamos anteriormente, entre los requisitos que se deben cumplir para la creación de una Tasa, es la adecuada proporción entre la misma y el costo de la prestación llevada a cabo por el Municipio, si esto no se cumple o la Tasa absorbe una parte sustancial de la renta potencial del contribuyente, este tributo violentaría otro principio no mencionado expresamente en la Constitución Nacional, como el llamado Principio de No Confiscatoriedad. Finalmente, la falta de equivalencia entre el servicio prestado y el monto de la Tasa contradice el llamado Principio de Proporcionalidad.

La potestad tributaria de los Municipios evolucionó a la luz de los antecedentes jurisprudenciales resueltos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, partiendo de un simple concepto de autarquía hasta finalmente llegar con el conocido fallo Rivademar a la actual concepción de autonomía reconocida constitucionalmente a través de la reforma de 1994. Tal como lo manifiesta la propia Carta Magna, la autonomía municipal es restringida, subordinada a las previsiones que las provincias establezcan en sus propias Constituciones. Sin embargo, dicha discrecionalidad no puede ser infinita a tal punto que restrinja el accionar de los Municipios.

El ejercicio de la potestad tributaria de los Municipios se encuentra sujeto a determinadas limitaciones, tales como los principios constitucionales e impositivos mencionados

anteriormente, al artículo 31 de la Constitución Nacional donde queda de manifiesto que priman las normas nacionales por sobre las provinciales y las municipales, y las locales por sobre las comunales. Su potestad tributaria, también se encuentra circunscripta a las disposiciones constitucionales del artículo 75 que si bien no son de carácter tributario, en la práctica limita las potestades de las Provincias y Municipios; las Leyes Nacionales como tratados internacionales y las llamadas Leyes Convenios. Estas últimas son aquellas que necesitan de la adhesión por parte de los Gobiernos locales para participar de la asignación de los fondos coparticipables. La Ley 23.548, a través de la cual las Provincias se obligan a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipables, arrastra a los Municipios a cumplir con dicha normativa.

El avance de la Nación por sobre las Provincias respecto a la discrecionalidad en la asignación de recursos, generó no solo conflictos entre los distintos niveles de Gobierno, sino también una pérdida de la autonomía de las provincias en manos de la Nación. Actualmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió hacer lugar al planteo y pedido de devolución de determinadas Provincias que solicitaron la restitución fondos coparticipables detraídos ilegítimamente a la luz de la normativa vigente.

Otra de las Leyes Convenio que limitan la potestad tributaria de los Municipios es el Convenio Multilateral, mecanismo de coordinación horizontal entre los fiscos locales (provincias y municipios), para distribuir base imponible y no generar casos de doble o múltiple imposición. Y finalmente los Pactos Fiscales, acuerdos celebrados entre ambos niveles de Gobierno.

Asimismo, la Prescripción como instituto de orden público, se encuentra íntimamente relacionado con la distribución de potestades tributarias. Esta herramienta no solamente es ventajosa para el Fisco para poner un límite a la pretensión de repetición de impuestos por parte de los contribuyentes sino que también a los sujetos pasibles de la obligación tributaria dado que persigue establecer un corte al cobro de una obligación fiscal de manera ilimitada. A partir del fallo Filcrosa, las provincias como los municipios no podían apartarse de los plazos de prescripción establecidos por el Código Civil. Con la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, se puede visualizar la posibilidad que la normativa local se aleje de lo que el Código Unificado establezca en lo que al plazo de prescripción se refiera manteniendo el resto de los elementos del instituto bajo la órbita del Código Civil. De esta forma, llama la atención que se estarían otorgando facultades a las provincias que le son propias a la Nación.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Del análisis llevado a cabo en este Trabajo, queda demostrado cómo la Tasa de Seguridad e Higiene en determinados Municipios y la Tasa Vial de Córdoba, transgreden los requisitos enumerados precedentemente para su configuración de tal manera que, el Estado pretende encubrir verdaderos Impuestos. Coincidiendo con la afirmación de Osvaldo H. Soler “no cabe otorgarle legitimidad a un “Impuesto” encubierto dentro del ropaje de una tasa, porque nos hallaríamos ante un acto legislativo que se emite simulando satisfacer una determinada finalidad pública, pero que, en realidad, responde a la satisfacción de otros objetivos, prescindiendo del fin declarado en aquél”.

La **Tasa de Seguridad e Higiene**, es aquella tasa que retribuye un servicio divisible de salubridad prestado por el Estado sobre la actividad comercial, industrial y de servicios. La primera de las controversias se refiere, a la presencia o no de un local o establecimiento en la redacción de la hipótesis de incidencia de cada Municipio. Esta multiplicidad de situaciones genera controversias entre los contribuyentes y el Erario principalmente en aquellos casos donde contar con establecimiento no es requisito para su configuración o mas aún el mero ejercicio de la actividad define la obligación del pago del Tributo. Se puede concluir que con el fin de incrementar su recaudación, muchas Municipalidades intentan extender el hecho imponible, de forma tal de poder incluir a mayor cantidad de contribuyentes, generando de esta forma falta de certeza respecto a qué situaciones y qué sujetos quedan encuadrados en la presente obligación.

Otra de las situaciones planteadas a la luz de la Tasa de Seguridad e Higiene, es la falta de la efectiva prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado. En esta clase de tributo suele no cumplirse, principalmente en aquellas Ordenanzas Fiscales donde la existencia de un establecimiento no es un requisito fundamental para que nazca dicha obligación. La prestación potencial del servicio es el argumento que suelen considerar los contribuyentes para alegar la falta de configuración del tributo. Ante la falta de prestación del servicio, es el Erario que por aplicación de la teoría de las cargas probatorias dinámicas se encontraría en mejores condiciones de probar un hecho positivo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de Laboratorios Raffo, declaró la ilegitimidad de la pretensión fiscal de la Municipalidad de Córdoba de cobrar CCIES, resaltando en primer lugar la diferenciación entre el concepto de impuesto respecto de la tasa y en segundo lugar, destacando que la accionante contaba con un agente de propaganda médica careciendo de local dentro del territorio de Córdoba.

La cualidad fundamental que diferencia una Tasa de un Impuesto es la prestación de un servicio divisible. En la redacción del hecho imponible de las Tasas, suele identificarse una redacción amplia, ilimitada y hasta muchas veces laxa, de tal forma que, no permite identificar con claridad la prestación cuya manutención se impone. Se estaría financiando un servicio indivisible que beneficiaría a toda la comunidad, por lo que no retribuiría en forma concreta e individualizada la prestación de un servicio a algo no menos individualizado del contribuyente. Asimismo, esta situación vulneraría el Principio de Razonabilidad, dado que los fondos recaudados se podrían destinar a un servicio distinto al encuadrado en el presupuesto de hecho.

Como consecuencia de que el Erario preste un servicio indivisible, genera una desproporción entre el costo del servicio y la prestación, vulnerando de esta manera el llamado Principio de Proporcionalidad.

Si consideramos que bajo la apariencia de una Tasa se configura un verdadero Impuesto, estamos en condiciones de afirmar que el Municipio no cumple con la obligación asumida por las Provincias de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipables, vulnerando a priori la Ley 23.548 incorporada en la Constitución Nacional.

Otra de las controversias detectadas en la instauración de las Tasas de Seguridad e Higiene, es la disputa por la aplicación del párrafo 1° y 2° del artículo 35 del Convenio Multilateral respecto al 3° párrafo del mismo artículo. En primer lugar, es importante destacar que el único artículo que hace referencia a los Municipios en esta Ley Convenio es el 35°, habilita la aplicación del mismo, cuando una empresa desarrolla actividades de manera habitual en más de una provincia, y dentro de la misma se desempeña en varias municipalidades. Los dos primeros párrafos establecen que las municipalidades de una misma provincia pueden atribuir base imponible hasta los ingresos que correspondan por aplicación del coeficiente, y de no existir un acuerdo entre los Municipios, la distribución de bases imponibles se realizará conforme al Convenio Multilateral. Mientras que el tercer párrafo, establece que cuando las Ordenanzas Fiscales establezcan que para la configuración de la Tasa sea necesario el requisito de la existencia del local, los Municipios en los que se encuentren estos últimos, podrán gravar la totalidad de los ingresos atribuidos a la provincia. A partir de este último párrafo, la Tasa devendría en desproporcionada, dado que el monto de la

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

misma no guarda relación con el servicio efectivamente prestado por el Erario, ya que los Municipios se estarían apropiando de materia imponible que excede al ejercicio dentro del territorio comunal. La Comisión Arbitral y posteriormente la Comisión Plenaria se ha pronunciado últimamente por la aplicación de los dos primeros párrafos.

Finalmente, otra de las polémicas planteadas en el presente Trabajo, está relacionada a analizar si la incorporación de las Exportaciones en la Base de Imposición de las Tasas vulneraría al artículo 35 del Convenio Multilateral, superando el límite dispuesto en el mismo. Se concluye que, para competir internacionalmente se adopta el criterio de país de destino, los Códigos Tributarios han previsto no gravar las exportaciones y adicionalmente por aplicación del artículo 35 del Convenio Multilateral los Municipios no podrían gravar ingresos de este tipo dado que las Provincias se han comprometido a ello y que su autonomía está limitada a la Constitución de cada una de ellas. Esta posición es sostenida en numerosas resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria comentados a lo largo del presente Trabajo.

Hasta aquí las conclusiones arribadas respecto a la controvertida instauración de la Tasa de Seguridad e Higiene.

Otra de las Tasas examinadas, es la Tasa Vial de Córdoba, creada por la Ley 10.081 hoy derogada. Se trata de una tasa vial provincial, destinada a retribuir la prestación de servicios que demande mantenimiento, conservación, modificación y/o mejoramiento del trazado de la red camionera provincial, la que deberá ser abonada por todos los usuarios tanto efectivos como potenciales.

Partiendo de la misma definición, la aplicación genera controversias. Respecto a su naturaleza, coincide con lo concluido en la Tasa de Seguridad e Higiene, dado que se intenta encuadrar bajo la apariencia de una Tasa cuando la realidad de los hechos vislumbra un verdadero Impuesto.

Por la naturaleza propia de una Tasa debiera responder a un servicio público divisible. Sin embargo, resulta dificultoso medir o determinar qué parte del servicio correspondería a cada individuo. Por lo que se desprende que retribuye un servicio público indivisible, característica propia de un Impuesto. Nuevamente esta situación poco clara, genera incertidumbre en los contribuyentes y por aplicación de la teoría de las cargas probatorias dinámicas, el Erario se encontraría en mejores condiciones para probar el hecho positivo como es la prestación del servicio.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

Considerando que esta Tasa retribuye un servicio indivisible, la razonable proporción entre el quantum de la tasa y costo del servicio prestado, nuevamente se ve alterada por considerar la misma excesiva.

La Tasa Vial de Córdoba, ha sido objetada por gravar la misma materia imponible que el Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a los Combustibles Líquidos, violentando de este modo la Ley de Coparticipación su artículo 9° inciso c) aquel que dispone que las Provincias y los Municipios se obligan a no crear gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipables. Por consiguiente, esta Tasa ha sufrido reiterado rechazo por su tacha de inconstitucionalidad. Mas aún, no solo vulnera esta Ley Convenio sino que también al Pacto Federal para el Empleo, la Producción, y el Crecimiento. Este acuerdo celebrado entre las provincias y que obliga a los Municipios, se comprometieron a derogar los impuestos provinciales específicos y a promover la derogación de tasas municipales que recaigan sobre los mismos hechos imponibles, que graven la transferencia de combustibles y similares, y se comprometieron a derogar todas aquellas tasas municipales que no constituyan una la retribución de un servicio efectivamente prestado o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive su prestación.

Como corolario, podemos concluir que los Municipios debido a su búsqueda despiadada de nueva materia imponible, somete a imposición servicios efectivos así como también potenciales, violentando los requisitos necesarios para su configuración, disfrazando bajo la apariencia de Tasas a verdaderos Impuestos. Asimismo, cobra una gabela que debiera retribuir la prestación de un servicio llevado a cabo por el Erario a un grupo determinado de contribuyentes, que en la realidad de los hechos responde a un servicio público indivisible destinado a la comunidad toda, generando una desproporción entre la cuantía de la Tasa y el costo del servicio.

Finalmente, en mucho de los casos, se aparta del compromiso asumido a través de la Ley de Coparticipación de Impuestos, respecto a no crear gravámenes análogos a los nacionales coparticipables, dado que la redacción del hecho imponible de determinadas Tasas Municipales sugiere someter a tributación la misma materia que los Impuestos Nacionales. En este último caso esta Tasa estaría violentando la Constitución Nacional.

Dada la diversidad de tributos que nos imponen, es necesario conocer, que para cumplir con el pago de una tasa, debemos considerar ciertos aspectos que hacen a su legitimidad.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

En mi opinión, muchas veces, aceptamos la implantación de los tributos, simplemente los incorporamos a nuestra vida cotidiana, y a nuestra carga tributaria, aún sabiendo que en muchos casos, el legislador intenta cuidadosamente reunir en la redacción de la norma que le da origen a la Tasa, todos aquellos requisitos para legitimar a este tributo, pretendiendo no violentar las limitaciones a su accionar, encubriendo la creación de un nuevo y verdadero impuesto.

Bibliografía Consultada

Constitución de la Nación Argentina.

“Tratado de Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”. Dra. Catalina García Vizcaíno. Ed. AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2014 (6ta Edición Ampliada y Actualizada).

“Tasas Municipales”. Tomo I y II. Bulit Goñi. Ed. Lexis Nexis, 2007.

“Tributos Municipales. Efectos Distorsivos sobre las Actividades Empresariales”. Germán L. Gianotti. Ed. La Ley, Buenos Aires 2002.

“Federalismo Fiscal y Coparticipación”. Gustavo Ferro y Magdalena Aguerre. Edicon 2009.

“Federalismo Fiscal en la Argentina. Evolución y Perspectivas”. Dr. Alberto Porto. Tercer Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Abril 1995.

“Algunas consideraciones sobre el Federalismo Fiscal en la reforma constitucional”. Bulit Goñi. Ed. Errepar – Doctrina Tributaria – T XV.

“Los Municipios en el Federalismo Fiscal”. Vicente E. Rocha y Avelino C. Benavidez. 17º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Area VII. Economía Comercio Exterior y Ambiente, Córdoba, 2008.

“Federalismo Fiscal y Coparticipación Provincial”. María Gabriela Lio. Boletín Impositivo N° 33, AFIP, Abril 2000.

“XI – Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos. Un análisis crítico”. Alberto Porto. Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal, Universidad Nacional de la Plata, Marzo 2004.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

“Contribuciones: Principios Constitucionales de la Tributación” Ángel Schindel. Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial, Ed. Depalma, Tomo 1, Buenos Aires, 2009.

“Operatividad del principio de capacidad contributiva en tasas”. Marcos Federico García Etchegoyen. Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral, Marzo 2002.

“Tasas municipales: Las limitaciones a las potestades municipales”. Alejandro N. López. Práctica Profesional: Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social N° 38, Ed. La Ley, Enero 2007.

“Las tasas Municipales en el ámbito Tributario (doctrina y jurisprudencia)” Lorena Almada y Cecilia Matich. Ed. La Ley, 2009.

“Ilegitimidad de las tasas municipales cuya base imponible son los ingresos brutos del contribuyente. Un particular enfoque doctrinario”. Osvaldo H. Soler. Revista Impuestos N° 6, Junio 2011.

“Tasas Municipales. Inconstitucionalidad de algunas de ellas: Diagnóstico y posibles cursos de acción”. Milton S. Bonacina. Ed. Errepar - Doctrina Tributaria. N° 324 Marzo, 2007.

“Impuestos y Tasas Municipales. El Monto de la tasa”. Horacio García Belsunce. Artículo de Revista, El Derecho. UCA. Vol. 166, 1996.

“Un tributo conflictivo: La tasa”. Esteban Salcedo. El Derecho Jurisprudencia General. UCA. Tomo 232. Buenos Aires, 2009.

“Los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución Nacional reformada”. Juan Manuel Álvarez Echague. Revista Impuestos N° 21, Ed. La Ley, Buenos Aires 1999.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

“Potestades tributarias municipales”. Salomón Yatzkaier. Artículo de Revista, Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social. N° 84, Diciembre 2008.

“La Corte Suprema de Justicia de la Nación y la restringida autonomía de los municipios”. Horacio García Prieto – Valeria P. D’Alessandro. Ed. Errepar – Doctrina Tributaria XXXV, Agosto 2014.

“Novedosa especie tributaria: las impuestasas. Tasas que financian servicios indivisibles e indirectos: análisis en el marco del entramado federal”. Elvira Balbo, Periódico Económico Tributario, Año XXI N° 527, Buenos Aires 26 de Noviembre de 2013.

“Los derechos del contribuyente frente a las tasas municipales. El caso de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene”. Ignacio Varela. Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral, 2002.

“Aspectos conflictivos Municipales. ¿Una tasa es una tasa?”. Sabrina C. Aliotta. Práctica Profesional y Empresaria. Febrero 2010 Tomo XI N° 125.

“Litigios en materia de tasas municipales”. Gastón A. Miani. Ed. Errepar - Doctrina Tributaria, N° 347, Febrero 2009.

“Un aporte a los conflictos que se aproximan sobre la prescripción en los tributos locales”. Antonio J. Cricco – Gabriel E. Ludueña. Ed. Errepar, Febrero 2015.

“La prescripción en materia tributaria”. Catalina García Vizcaíno. Revista Derecho Fiscal. Doctrina. Ed. AbeledoPerrot, Noviembre / Diciembre 2009.

“La prescripción de los tributos locales y el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. ¿Una modificación para que nada cambie?”. Gastón Vidal Quera. Código Civil y Comercial de la Nación: Aspectos relevantes para contadores. Ed. Errepar, 2015.

“La prescripción de los tributos municipales: aplicación de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia”. Marcos G. Gutman. Periódico Económico Tributario – Doctrina Tributaria, Ed. La Ley, 2005.

Pellegrini Agustina Clara
DNI: 29.832.165

“La prescripción de los tributos locales”. Silvina É. Coronello – Fabiana Iglesias Araujo. Código Civil y Comercial de la Nación: aspectos tributarios, comerciales y empresariales, contables: suplemento especial. Ed. Errepar, Erreius, 2015.

“Las tasas municipales y el artículo 35 del Convenio Multilateral”. Miguel A. M. Tesón – Valeria Estathio. Ed. Errepar – Doctrina Tributaria, Tomo XXVII, N° 310, Enero 2006.

“El Convenio Multilateral y las facultades fiscales de los Municipios. El caso particular de la tasa de seguridad e higiene”. Eduardo José Nuñez. Revista Impuestos, Ed. La Ley, 2009.

“Las Exportaciones como base imponible de tasas municipales. El nuevo criterio de la comisión arbitral para la interpretación del límite del artículo 35 del convenio multilateral”. Milton Bonacina. Ed. Errepar – Doctrina Tributaria, Tomo XXIX, Enero 2008.

“El tratamiento de las exportaciones en el marco de los tributos locales”. Armando Lorenzo y César M. Cavalli. Ed. Errepar – Consultor Tributario, Mayo 2007.

“La Tasa vial de Córdoba y la jurisprudencia de la Corte”. Alberto M. Gorosito. Práctica Profesional (Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social), Ed. La Ley, N° 198, Septiembre 2013.

“Tasa Vial Provincial de Córdoba: ¿es una tasa, una contribución especial o un impuesto encubierto? Diuigildo Yedro. Práctica Profesional (Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social), Ed. La Ley, N° 192, Junio 2013.

“Tasa Vial: Enfoque procesal y análisis de las vías aptas para su cuestionamiento”. Vanesa Cagnolo. Revista Impuestos N° 1, Ed. La Ley, Enero 2013.

“Reflexiones sobre la tasa vial y el federalismo fiscal”. María José Villegas. Revista Impuestos N° 1, Ed. La Ley, Enero 2015.