

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar>

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES

CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALISTA EN TRIBUTACION

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

CP ROBERTO FERNANDO ALFONSO PÉREZ

Tomo 42 Folio 57 Legajo 10.623-2 CPCEPBA

Socio Estudio Profesionales en Ciencias Económicas Asociados

Calle Rawson N° 2272 – 7600 Mar del Plata

(0223) 495-0451 Email robertoperez@profceas.com

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EL ESTADO Y EL SERVICIO
DE PROVISION DE AGUA CORRIENTE, CLOACAS Y DESAGUE PLUVIAL

INDICE

| | | |
|--------------|--|---------------|
| I . | INTRODUCCION..... | I-3 |
| II . | ¿EL SERVICIO DE PROVISION DE AGUA CORRIENTE, CLOACA Y DESAGUE PLUVIAL PRESTADO POR EL ESTADO ESTA GRAVADO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO? | II-5 |
| | CAPITULO I – LO QUE LA LEY DICE..... | II-5 |
| | CAPITULO II – LO QUE LA ADMINISTRACION DICE | II-16 |
| | CAPITULO III – LO QUE LA JURISPRUDENCIA DICE | II-20 |
| III . | FUNDAMENTOS DE LA IMPROCEDENCIA DEL IMPUESTO | III-29 |
| | TITULO I – ENCUADRE LEGAL Y JURIDICO..... | III-29 |
| | CAPITULO 1.- EL ESTADO | III-29 |
| | CAPITULO 2.- EL ESTADO MUNICIPAL..... | III-32 |
| | CAPITULO 3.- LOS SERVICIOS PUBLICOS..... | III-37 |
| | TITULO II - ENCUADRE IMPOSITIVO | III-40 |
| | CAPITULO 1.- PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL..... | III-40 |
| | CAPITULO 2.- EXCLUSION DE LOS TRIBUTOS GENERICAMENTE CONSIDERADOS..... | III-44 |
| | TITULO III – CONCLUSIONES AL ENCUADRE JURIDICO E IMPOSITIVO.. | III-47 |
| IV . | CONCLUSION FINAL Y PROPUESTA | IV-49 |

I. INTRODUCCION

El objetivo del trabajo es poner en evidencia una notable afectación de uno de los principios esenciales del derecho tributario que es el “Principio de Inmunidad Fiscal del Estado” y la necesidad imperiosa de modificar esta situación y reconocer la existencia de este principio.

Este fenómeno se da en los casos en que los Municipios que prestan los servicios de agua corriente, desagües cloacales y pluviales, que en forma directa o indirecta son la totalidad de ellos, los que conforme la redacción de la ley del Impuesto al Valor Agregado se ven alcanzados por el impuesto.

Esto provoca en materia social un encarecimiento en el usuario del servicio que por manda legal son todos habitantes del Municipio que puedan hacer uso del mismo, aún cuando no quieran hacerlo.

También genera una situación de controversia entre el Municipio y el Fisco Nacional dado que en estos casos no se reconoce el “Principio de Inmunidad Fiscal del Estado”, sino que a instancia de los Entes Municipales sólo se reconoce la “inexistencia de base legal para tributar” por tratarse de una “Tasa” y no de un “Precio”.

Pero al intentar el Estado Municipal repetir las sumas ingresadas sin causa la jurisprudencia, a instancias del Fisco Nacional que es quien lo argumenta, resuelve por la inexistencia de “legitimación activa para repetir” basándose en el falso criterio de que el Municipio no demuestra la no traslación del impuesto al consumidor o bien su devolución.

Así los Estados Municipales tienen el reconocimiento de no estar alcanzados por el impuesto y por tanto exentos hacia el futuro de la interposición de la acción o demanda de repetición, pero imposibilitados de recuperar las sumas ingresadas sin causa a las arcas del Estado Nacional.

Este tema despertó mi inquietud, allá a principios del año 2000, al advertir que en la liquidación de la Tasa por Servicios de Agua, Cloaca y Pluvial emitida por Obras Sanitarias Mar del Plata – Batán Sociedad de Estado del Municipio de General Pueyrredón se incorporaba a la misma el Impuesto al Valor Agregado.

Lo primero que pensé fue que era un error porque el Estado Municipal no podía estar alcanzado por el impuesto por la prestación de un servicio público tan esencial y comencé a investigar, reuniendo información al respecto que respaldaba mi convicción.

Con esos elementos y los que recabamos durante ese año elaboramos una propuesta al Municipio para gestionar ante la AFIP-DGI la exención en el Impuesto al Valor Agregado y presentar también el reclamo administrativo de repetición para obtener la devolución de lo pagado indebidamente por ese concepto.

Los planteos que formulamos ante la Administración, con los fundamentos que en parte contiene este trabajo, dieron por resultado que a partir del mes de Enero de 2001 OSSE SE Mar del Plata – Batán dejó de ser responsable inscripto en el Impuesto al Valor Agregado y eliminó de su facturación el IVA, beneficiando así a los usuarios del servicio con la reducción proporcional en el valor total de la tasa del servicio.

II. ¿EL SERVICIO DE PROVISION DE AGUA CORRIENTE, CLOACA Y DESAGUE PLUVIAL PRESTADO POR EL ESTADO ESTA GRAVADO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO?

CAPITULO I – LO QUE LA LEY DICE

La ley del impuesto al definir el objeto en el artículo 1 establece que el mismo se aplicará sobre las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3 que se realicen en el territorio de la Nación¹.

En correlato con ello el artículo 3 de la ley del impuesto señala cuales son las obras, locaciones y prestaciones de servicios que se encuentran alcanzada por el gravamen, así el inciso e), que trata las locaciones y prestaciones, incluye expresamente en su punto 6 a las “efectuadas por quienes presten los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe” y en el punto 21, en forma genérica, a las restantes locaciones y prestaciones²; y la vigencia establecida por la ley para el punto 6 es para los hechos imponible que se configuren desde el 11/03/1991³.

Por su parte el artículo 4 de la ley del IVA define quienes son los sujetos pasivos del impuesto y en el inciso e) señala a aquellos que “presten servicios gravados”⁴.

Al definir el perfeccionamiento del hecho imponible en el artículo 5⁵, inc. a)⁶, considera venta a la provisión de agua regulada por medidor y dispone que el hecho imponible se perfecciona con el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio o con la percepción total o parcial del mismo, el que fuere anterior, salvo para la provisión en el caso de consumidores finales en los domicilios destinados exclusivamente a vivienda, en que se perfeccionará con la percepción total o parcial del precio.

¹ Ley 23349 (BO 25/08/1986), Ley 23765 (BO 09/01/1990), Ley 25063 (BO 23/12/1998).

² Ley 23349 (BO 25/08/1986), Ley 23765(BO 09/01/1990), Ley 23871(BO 31/10/1990), Ley 23905 (BO 18/02/1991), Ley 24073 (BO 13/04/1992), Ley 25063 (BO 30/12/1998), Decreto 493/2001 (BO 30/04/2001, Decreto 496/2001 (BO 02/05/2001).

³ Vigencia establecida por el Decreto 357/1991 del 05/03/1991.

⁴ Ley 23765 (BO 09/01/1990), Ley 23871 (BO 31/10/1990), Ley 25063 (BO 30/12/1998), Ley 25865 (BO 19/01/2004).

⁵ Ley 22294 (BO 06/10/1980),Ley 23765 (BO 09/01/1990), Ley 23871(BO 31/10/1990), Decreto 355/92 (BO 28/02/1992), Decreto 879/92 (BO 09/06/1992), Ley 25063 (BO 30/12/1998), Decreto 612/01 (BO 14/05/2001).

⁶ Aplicación a los hechos imponible que se configuren desde el 01/01/1999.

En tanto en el inc. b), punto 2⁷, del mismo artículo, trata expresamente a los “servicios cloacales, de desagües o de provisión de agua corriente, regulados por tasas o tarifas fijadas con independencia de su efectiva prestación o de la intensidad de la misma”, diciendo que en estos casos el hecho imponible se perfeccionará, si se trata de prestaciones a consumidores finales en domicilios destinados exclusivamente a vivienda en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio, y si se trata de prestaciones a otros sujetos o domicilios en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

Por su parte, las exenciones están establecidas en el artículo 7⁸ de la ley, que expresamente dispone en el inciso h), punto 1)⁹ que alcanzan a las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3, cuando las realice el Estado Nacional, las Provincias, las Municipalidades y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aún cuando tales prestaciones y/o locaciones las efectúe por medio de instituciones pertenecientes a dichos Estados, con exclusión de las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1 de la Ley 22016¹⁰.

El artículo 1 de la Ley 22016 deroga todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en lo que respecta a la exención en el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) de las que gozan las sociedades de economía mixta (Decreto-Ley 15349/46, Ley 12962), las empresas del Estado (Ley 13653 o por leyes especiales), las sociedades anónimas con mayoritaria o simple participación estatal (Ley 19550), las sociedades del Estado (Ley 20705), las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los Fiscos (nacional,

⁷ Aplicación a los hechos imposables que se configuren desde el 01/01/1999.

⁸ Ley 23871 (BO 31/10/1990), Ley 23872 (BO 08/01/1991), Ley 23905 (BO 18/02/1991), Ley 24073 (BO 13/04/1992), Decreto 879/1992 (BO 09/06/1992), Decreto 1157/1992 (BO 15/07/1992), Ley 24367 (BO 29/09/1994), Ley 25063 (BO 23/12/1998), Ley 25239 (BO 31/12/1999), Ley 25405 (BO 06/04/2001), Decreto 493/2001 (BO 3/04/2001), Decreto 496/2001 (BO 02/05/2001), Decreto 615/2001 (BO 14/05/2001), Decreto 733/2001 (BO 05/06/2001), Decreto 802/2001 (BO 19/06/2001), Decreto 845/2001 (BO 25/06/2001), Decreto 1008/2001 (BO 14/08/2001), Ley 26049 (BO 02/08/2005), Ley 26079 (BO 12/01/2006), Ley 26112 (BO 06/07/2006), Ley 26115 (BO 19/07/2006), Ley 26117 (BO 21/07/2006), Ley 26151 (BO 25/10/2006)

⁹ Primer párrafo de aplicación a los hechos imposables que se configuren desde el 01/01/1999 hasta el 05/07/2006

¹⁰ Ley 22016. BO 22/06/1979.

provinciales y municipales – aún cuando presten servicios públicos), los bancos y demás entidades financieras nacionales (Ley 21526 o leyes de creación) y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso.

No obstante, en el segundo párrafo del punto 1), del inciso h), del artículo 7 de la ley del impuesto, se establece una salvedad a la exclusión de la exención dispuesta por el primer párrafo de ese mismo punto, aplicable a los organismos del estado que vendan bienes o presten servicios a título oneroso indicados en la parte final del artículo 1 de la Ley 22016 (todo otro organismo nacional, provincial y municipal), cuando cumplan con cualquiera de las situaciones enunciadas en los incisos a) o b) del Decreto 145/81, con prescindencia de que persigan o no fines de lucro, **o que originen contraprestaciones de carácter tributario, aún cuando no cumplan con las condiciones establecidas en los incisos a) o b) del Decreto 145/81**¹¹.

En el mensaje de elevación¹² de la ley 22016 al Presidente de la Nación del Proceso de Reorganización Nacional, el Ministro de Economía José A. Martínez de Hoz, destaca que con ella se persigue una doble finalidad.

Por una parte, expresa que un objetivo es impedir que las empresas o entes del Estado nacional puedan exhibir un cuadro más favorable que el que realmente corresponde, lo que puede inducir a error en apreciaciones sobre rentabilidad y eficacia y conducir finalmente a decisiones equivocadas, especialmente cuando se trata de empresas que compiten con otras del sector privado, sin ser estrictamente “establecimientos de utilidad pública”.

Por otra parte, sostiene que las exenciones vigentes debilitan las finanzas provinciales, lo que es contrario a una política de auténtico federalismo, que debe procurar a las provincias una base financiera más amplia, exigiéndoles simultáneamente la máxima responsabilidad en la administración de sus gastos y que las exenciones de carácter nacional

¹¹ Decreto 145/81. BO 09/02/1981.

¹² La Ley, Impuestos 1979. Tomo XXXVII. pág. 898.

sustraen grandes sumas de dinero al Estado, el que se encuentra con dificultades en la atención de sus gastos.

La generalización de la derogación de las exenciones dispuesta por la Ley 22016 y su reglamento obligó a que por el Decreto 145/81 se aclararan los alcances de la ley, **disponiendo la exclusión de la derogación de exenciones a los entes u organismos del Estado, nacionales, provinciales o municipales, centralizados, descentralizados, autárquicos, reparticiones o dependencias, siempre que tales entidades no persigan fines de lucro y que: a) de sus normas de creación resulte que no tienen diferenciación patrimonial con el Estado, salvo que su objeto principal sea la realización de actividad comercial y/o industrial; b) su objeto principal cumpla con las funciones de policía, regulación de la actividad económica o financiera, educación, asistencia social, salud pública y/o investigación.**

Con ello se acotó el efecto que la derogación de las exenciones, fijada por la Ley 22016, provocaba sobre todo otro organismo centralizado o descentralizado nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso, dejando en claro que para el Estado (nacional, provincial y municipal) la exención establecida por la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 7, inciso h) punto 1) mantenía su plena vigencia, inclusive para los Entes Autónomos o Autárquicos.

Si bien es cierto que el alcance de la derogación exención establecida por la ley, analizada en los párrafos precedentes, es de aplicación para el Estado (Nacional, Provincial y Municipal) y de sus organismos descentralizados, **la exención sólo lo es respecto de las otras locaciones y prestaciones de servicios indicadas en el punto 21, del inciso e), del artículo 3 de la ley y no con relación a la prestación de los servicios esenciales de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, la que se encuentra expresamente gravada por el artículo 3, inciso e), punto 6) y no goza de ninguna exención objetiva o subjetiva que la sustraiga de la gravabilidad en el Impuesto al Valor Agregado.**

Es escandaloso advertir que el legislador, con una pésima técnica legislativa, acabó gravando estos servicios esenciales a cargo del Estado ya que el Impuesto al Valor Agregado

recae directamente en la población a la que va destinada la prestación y encarece para ella un servicio que es fundamental para la subsistencia y para la salud pública, echando por tierra el Principio de Inmunidad Fiscal del Estado.

Cabe preguntarse la razón que llevó al legislador al dedicar tamaño esfuerzo, por lo engorroso de la redacción empleada para aplicar la exención, si sólo se trata de las demás locaciones y prestaciones no esenciales prestadas por el Estado y no lo realizó para las que indiscutiblemente si son esenciales para la población, como la provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales.

Para comprender esta gravísima contradicción decidí analizar la evolución de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los aspectos vinculados a la cuestión, que muestran verdaderamente un engorroso tratamiento a la cuestión.

La Ley 20631¹³ gravaba las locaciones y prestaciones de servicios que se enumeraban taxativamente en la Planilla Anexa al artículo 3 y entre las que no se encontraban enunciados los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagües pluviales, por tal razón tampoco se encontraban tratados estos dentro de las exenciones definidas en el artículo 26 a 28 de la ley.

A lo largo del tiempo y por la acción del gobierno de facto con sustento en el Estatuto para el Proceso de Reorganización Nacional, la ley del Impuesto al Valor Agregado, al ir ampliando la base imponible, alcanzó a gravar expresamente los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe pluvial con la incorporación de los puntos 9 y 10 de la Planilla Anexa al artículo 3 de la ley del impuesto, por las modificaciones introducidas por el artículo 1 la Ley 22294¹⁴.

El mensaje de elevación, suscripto por Albano Harguindegui, Llamil Reston y Juan R. Llerena Amadeo, sólo hace referencia a que se amplía la base de imposición del Impuesto al Valor Agregado para que su aplicación se efectúe en una forma más generalizada, que las exenciones generan problemas de orden administrativo de difícil solución y a que en la economía generan distorsiones de diversa índole.

¹³ Ley 20631. BO 31/12/1973. Ordenada por Decreto 3984/77.

La modificación incorporó como cuarto párrafo¹⁵ del inciso a) del artículo 2 el concepto de prestación de servicio para la provisión de agua corriente cuando la provisión no se fija en función de las efectivas entregas reguladas a través de medidores, y correlativamente definió con la sustitución del artículo 5¹⁶ el momento de perfeccionamiento del hecho imponible para uno y otro caso.

Otro aspecto relevante de la modificación es la nueva redacción que esta ley otorgó al artículo 6¹⁷, donde define el precio neto de venta e incluye en ese concepto a la tasa, con implícita referencia a la “Tasa por Servicios Públicos”.

Las modificaciones introducidas por la Ley 22294 indicadas precedentemente no tuvieron su correlato en el Título IV – Exenciones, con lo cual la prestación de servicios de agua corriente, cloacas y desagües quedó gravada a partir del 06/10/1980¹⁸, aún cuando la prestación la efectúe el Estado (Nacional, Provincial y/o Municipal), directamente o por intermedio de organismos descentralizados.

Debieron transcurrir casi tres años de gobierno democrático para que regrese la normalidad, por medio de la Ley 23349¹⁹ se implementa una reforma impositiva que sustituye el texto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley 20631, t.o. 1997)²⁰, aún cuando se mantuvo la planilla anexa al artículo 3, de ella se eliminaron los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe pluvial quedando así fuera del alcance del impuesto, correlativamente se eliminaron también aquellas modificaciones introducidas a la definición de hecho imponible vinculadas a estos servicios, pero llamativamente no se eliminó la asimilación de la tasa con el precio en la redacción del artículo 9 de la ley, no obstante ello tal asimilación cayó en abstracto al haber eliminado de la planilla anexa al artículo 3 los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe pluvial.

¹⁴ Ley 22294. BO 06/10/1980. Artículo 1, punto 25.

¹⁵ Ley 22294. Artículo 1, punto 2.

¹⁶ Ley 22294. Artículo 1, punto 5.

¹⁷ Ley 22294. Artículo 1, punto 6.

¹⁸ Decreto 2118/80. BO 06/10/1980.

¹⁹ Ley 23349 BO 25/08/1986. Promulgada por Decreto 1414/86.

²⁰ Ley 23349. Artículo 1.

De esta forma los servicios de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales no quedaron gravados por el Impuesto al Valor Agregado desde el 01/11/1986²¹.

La nueva ley del Impuesto al Valor Agregado no escapó a las modificaciones por los cambios introducidos por la Ley 23765²², así se incorpora el punto 20 a la Planilla Anexa al artículo 3 que introduce la generalización de la gravabilidad a toda prestación o locación a título oneroso y también incorpora en forma objetiva y expresa la correlativa exención para los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagües en el último párrafo del artículo 6.

A través de la Ley 23871²³ se modifica la ley del Impuesto al Valor Agregado (texto sustituido por la Ley 23349 y sus modificatorias), eliminando la planilla anexa e incorporando la enumeración de las locaciones y prestaciones de servicios gravadas al texto de la propia ley al sustituirse el inciso e)²⁴ del artículo 3, modificándose el punto 20:

“20. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina.”.

Esta modificación trajo su correlato al sustituir totalmente el artículo 6²⁵, en cuanto al tratamiento de las exenciones, que en su nueva redacción dispone en el inciso j) una exención subjetiva y otra objetiva vinculadas al tema:

La exención subjetiva dada en el punto 1 del inciso j) del artículo 6 dispuso:

“1. Las realizadas por el Estado Nacional, las Provincias y Municipalidades y por instituciones pertenecientes a los mismos, excluidos entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la ley 22016.

No resultan comprendidos en la exclusión dispuesta en el párrafo anterior los organismos que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso a los que alude en general el artículo 1° de la ley 22016 en su parte final, cuando los mismos se encuentren en cualquiera de las situaciones contempladas en los incisos a) y b) del decreto 145 del 219 de enero de 1981, con prescindencia de que persigan o no fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades, así como las prestaciones y locaciones relativas a la

²¹ Ley 23349. Artículo 8. Vigencia a partir del 01/11/1986.

²² Ley 23765. BO 09/01/1990. Artículo 1, Puntos 34 y 7, respectivamente.

²³ Ley 23871. BO 31/10/1990. Artículo 1. Con vigencia desde el 01/12/1990. Decreto 2278/90.

²⁴ Ley 23871. Artículo 1, punto 2.

²⁵ Ley 23871. Artículo 1, punto 5.

explotación de loterías y otros juegos de azar o que originen contraprestaciones de carácter tributario, realizadas por aquellos organismos, aun cuando encuadren en las situaciones previstas en los incisos mencionados.”.

En tanto que la exención objetiva dispuesta por el punto 16 del inciso j) del artículo 6 de la ley disponía:

“16. Los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, incluidos el desague y limpieza de pozos ciegos, y toda contraprestación que tenga su origen en el suministro del servicios de riego o en la construcción de obras –existentes o nuevas– para la misma finalidad.”.

Asimismo, por el punto 7 de la ley se sustituye el artículo 9 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, eliminándose la asimilación que la anterior redacción hacía de la “Tasa” con respecto al precio neto de la prestación de servicios.

Por lo tanto, no obstante la generalización de la gravabilidad a las locaciones y prestaciones de servicios, expresamente se eximen los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagües, tanto se trate de prestaciones efectuadas por el Estado o por los particulares.

Con la modificación introducida por la Ley 23905²⁶ a la Ley 23349 (Nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado), se incorpora al artículo 3, inciso e) el punto 5 bis²⁷, por el que expresamente enuncia entre las locaciones y prestaciones de servicios gravadas a las efectuadas por quienes presten los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, incluidos el desague y limpieza de pozos ciegos, exceptuando a las comprendidas en el punto 16, del inciso j) del artículo 6; correlativamente sustituyó la exención del artículo 6, inciso j), punto 16²⁸, limitándola a los servicios prestados en domicilios destinados a casa-habitación o viviendas de recreo o veraneo o terreno baldío, con aplicación para los hechos imponibles que se configuren a partir del 11 de Marzo de 1991²⁹.

Esta modificación, al incorporar el punto 5 bis en el inciso e) del artículo 3 de la ley, sustrae a la prestación de servicios de agua corriente, cloacales y de desagüe pluvial

²⁶ Ley 23905. BO 18/02/1991. Promulgada por Decreto 286/91.

²⁷ Ley 23905. Artículo 6. Punto 1.

²⁸ Ley 23905. Artículo 6. Punto 3.

²⁹ Vigencia según Decreto 357/91.

a cargo del Estado de la exención subjetiva dada por el artículo 6, inciso j), punto 1, quedando entonces gravados estos servicios prestado por el Estado cuando no se encuentren comprendidos en la exención objetiva del artículo 6, inciso j), punto 16.

Hasta que finalmente por el Decreto 879/92³⁰, se modifica el inciso j) del artículo 6 de la Ley 23349 eliminándose el punto 16 que disponía la exención de los servicios de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales limitada a las prestaciones efectuadas a los domicilios de casa-habitación, vivienda de recreo o veraneo y terreno baldío, con vigencia a partir del 1 de Julio de 1992.

De esta forma quedó eliminada la exención objetiva que contenía la ley del impuesto y como la única exención subjetiva contenida en la misma con respecto al Estado Nacional, Provincial y Municipal que persistió (reconocimiento expreso del principio de Inmunidad Fiscal del Estado) fue la contenida en el artículo 6, inciso j), punto 1) (antes del ordenamiento de 1997), referida exclusivamente a las locaciones y prestaciones comprendidas en el punto 20 del inciso e) del artículo 3, el servicio de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales quedó gravado tácitamente para el Estado por el artículo 3, inciso e), punto 6 (5 bis antes del ordenamiento de 1997).

A partir de esa fecha y hasta el presente, por lo que establece el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Texto según la ley 23905 (BO 18/02/91) con vigencia a partir del día 11 de Marzo de 1991 según Decreto 357/91 (BO 05/03/91):

“Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: ... e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes: ... 6) Efectuadas por quienes presten los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos.”. (lo destacado me pertenece).

En cuanto a los sujetos del impuesto, en el artículo 4 establece que:

“Son sujetos pasivos del impuesto quienes: ... e) Presten servicios gravados. Y el tercer párrafo de dicho artículo dispone: “Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a),

³⁰ Decreto 879/92. BO 09/06/1992. Artículo 1. Punto 3. inciso b).

b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando éstas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas, incluidas la instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación.”. (lo destacado me pertenece).

Por otra parte, y continuando con el análisis de la ley del impuesto en cuanto a lo que dispone en relación al nacimiento del hecho imponible, la misma establece en el artículo 5:

*“El hecho imponible se perfecciona: ... b) En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior, excepto: ... 2.- Que se trate de servicios cloacales, de desagües o de provisión de agua corriente, regulados por tasas o tarifas fijadas con independencia de su efectiva prestación o de la intensidad de la misma, **en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará, si se tratara de prestaciones efectuadas a consumidores finales, en domicilios destinados exclusivamente a vivienda, en el momento en que se produzca la percepción total o parcial del precio y si se tratara de prestaciones a otros sujetos o domicilios, en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior** .”.* (el destacado me pertenece).

En base a las consideraciones de los párrafos anteriores, se podría concluir que la prestación de servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe se encuentra gravada por el impuesto al valor agregado con independencia del sujeto que realice dicha actividad.

Más aún podría afirmarse que el Estado se encuentra alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado por la prestación de dichos servicios si se tiene presente lo que dispone la Ley 11683 cuando, al tratar sobre los sujetos de los deberes impositivos y los responsables por deuda propia, en el artículo 5 último párrafo, incorporado por la Ley 21281³¹, dispone:

“Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, Provincial o Municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.”. (el destacado me pertenece).

³¹ Ley 21281. BO 07/04/1976. Artículo 2. Punto 1.

Del mensaje del Poder Ejecutivo al Honorable Congreso de la Nación³², fechado en Buenos Aires el 6 de febrero de 1991 y suscripto por el Dr. Carlos S. Menem y el Dr. Domingo F. Cavallo, no se obtiene ninguna referencia a los fundamentos de la reforma introducida en el aspecto que hace a este trabajo, salvo la referencia al aumento de *“la tasa general del quince con sesenta centésimos por ciento (15,60%) al dieciséis por ciento (16%) por razones de practicidad, y además, se establece una tasa diferencial del veinticinco por ciento (25%) para los servicios de provisión de electricidad, gas, agua corriente y telecomunicaciones (excepto Encotel), siempre que no se trate de servicios destinados al domicilio particular del usuario o a casas de recreo o veraneo”* y que *“Las modificaciones proyectadas tienen como finalidad adecuar la legislación tributaria a los objetivos que en materia de recursos fiscales, persigue el gobierno nacional y principalmente en el ataque frontal a la evasión.”*

El debate parlamentario sobre el proyecto de ley nunca tomó el tema objeto de este trabajo como un aspecto a ser analizado y discutido, quizás porque, como lo expresó el Diputado Matzkin, *“Me apresuro a aclarar a los señores diputados que esta sobretasa no se aplicará a la prestación de servicios en domicilios destinados a vivienda, lo que significa que las familias argentinas no deberán pagarlo”*.

³² Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 52º Reunión, 6º Sesión Extraordinaria, Febrero 14 y 15 de 1991.

CAPITULO II – LO QUE LA ADMINISTRACION DICE

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en el art. 9° (según la Ley 23765, con vigencia desde el 01/02/90 hasta el 30/11/90), al determinar qué se entiende por base imponible, establecía: ***“El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios – entendiéndose que la tasa reviste tal carácter – será el que resulte de la factura o documento equivalente...”*** (el destacado me pertenece). Lo que implicaba asimilar la tasa al concepto de precio neto y, por lo tanto, definía también la forma de determinar la base de imposición cuando por la prestación de un servicio, aún cuando el prestador fuera el Estado, se percibía como contraprestación del mismo una tasa. Determinada esta base de imposición, correspondía la liquidación y pago del impuesto.

El artículo que define la base de imposición sufrió una sustancial modificación por la Ley 23871, ya que el art. 1° de la misma suprimió la expresión, ***“entendiéndose que la tasa reviste tal carácter”***, que asimilaba la tasa al precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, que tiene vigencia desde el 01/12/90 y hasta la fecha; por lo tanto, **cuando se trata de una tasa no existe base imponible para aplicar el impuesto.**

En el **DICTAMEN N° 86/96 (D.A.L.)**³³ del 26/09/96 referido al **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – TASA DE SERVICIOS SANITARIOS – DETERMINACION DE OFICIO – RECURSO DE RECONSIDERACION – DEMANDA CONTENCIOSA**, la Dirección de Asesoría Legal tiene en consideración los siguientes conceptos, en lo que es de aplicación al caso, ampliatorios de una anterior opinión:

3.- ***“La expresa asimilación de tasa y precio contenida en el artículo 9° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, según el texto sustituido por la Ley N° 23349, debe entenderse aplicable sólo con relación a la etapa en que aquel precepto se hallaba vigente, o sea, hasta la sustitución operada por el artículo 1°, punto 7, de la Ley N° 23871”.***

“El artículo 9° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley N° 23349, en lo pertinente establecía: El precio neto de la ventas, de la locación o de la prestación de servicios – entendiéndose que la tasa reviste tal carácter- será el que resulte...”.

“ ... el artículo 1° de la Ley N° 23871 en lo pertinente expresó: modifícase la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por

³³ Boletín DGI – AFIP, N° 7, pág. 283; Lexco Fiscal, Ed. La Ley

la Ley 23349 y sus modificaciones, de la siguiente forma: ... 7) Sustituyese el artículo 9º, por el siguiente: *El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente ...*”.

“Al momento de analizar la subsistencia –o no- de aquella salvedad (entendiéndose que la tasa reviste tal carácter) cabe atender a algunos principio de hermenéutica, como vgr., el que señalara la **Procuración del Tesoro de la Nación**, diciendo: **“La primera fuente de interpretación de la ley es su letra** y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, la regla más segura de interpretación consiste en que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito; por cuanto, **en definitiva el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador**” (Dictámenes: 207:333). Por otra parte, aquel Organismo expresó:

“Cuando la expresión que contiene una norma no suscita interrogantes no es viable añadirle previsiones que no contempla, ni sustraerle las que la integran, porque en tal supuesto sólo cabe su corrección por el camino de la modificación por otra norma de igual jerarquía”. Puede afirmarse que **las nociones de tasa y precio, distintas en sus respectivos objetos, han quedado legalmente asimiladas en la locución a la que se está aludiendo; pero es menester puntualizar que debe entenderse así sólo con relación a la etapa en que rigió la norma que explícitamente lo establecía**”. (el destacado me pertenece).

También tiene un altísimo valor interpretativo, en el mismo sentido, lo considerado por la Administración cuando emitió con fecha 06/08/97 el **DICTAMEN N° 48/97 (D.A.L.)**³⁴ referido al **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – PRESTACION DE SERVICIOS SANITARIOS MUNICIPALES DE AGUA O CLOACAS – SITUACION FRENTE AL TRIBUTO**, en el que se tiene en consideración y se concluye en consecuencia en lo siguiente:

1.- **“... el artículo 1º de la Ley N° 23871 suprimió la expresión que asimilaba la tasa al precio neto de la venta a efectos de determinar la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado”**.

2.- **“... por lo tanto, de tratarse de una tasa, toda vez que la misma ya no es asimilable al precio debido a la supresión legal supra mencionada, no existiría base imponible para aplicar el impuesto”**.

3.- **La tasa “es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo (Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Dino Jarach, pág. 234)”**.

4.- **“... el servicio de que se trata es prestado por un organismo centralizado del Municipio, no existiendo diferenciación patrimonial,**

³⁴ Legislación Impositiva Nacional 1999, Tomo II, pág. 768 y sig., Ed. La Ley.

siendo que los recursos obtenidos por esta prestación se confunden con la masa de recursos obtenidos por el mismo”.

5.- “El artículo 293 del Código Tributario Municipal establece como hecho imponible a la prestación, suministro o puesta a disposición de los servicios sanitarios municipales de agua o cloacas de todos los inmuebles ocupados o desocupados, ubicados con frente de cañerías distribuidoras de agua o colectoras de desagües cloacales, estableciendo en los artículos subsiguientes los contribuyentes y responsables, la base imponible, formas de pago y reducciones y exenciones”.

6.- “Por lo tanto, teniendo en cuenta que se trata de una obligación establecida por una norma legal, que no tiene carácter contractual y que puede ser requerido su pago coercitivamente, cabe afirmar que se trata de una tasa y no de un precio, ...”.

7.- “Sobre la base de las consideraciones expuestas, cabe concluir que dado el carácter de tasa que revisten los montos percibidos por la entidad del rubro, éstos no se encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, por encontrarse excluidos los tributos genéricamente considerados de la base de imposición del gravamen”. (el destacado me pertenece).

La Dirección de Asesoría Legal emitió con fecha 26/05/99 el **DICTAMEN N° 23/99 (D.A.L.)**³⁵ referido al **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – DISTRIBUCION DE AGUA CORRIENTE – CONSULTA VINCULANTE**, en el que el Jefe del Departamento Asesoría Legal “A” dice:

“En lo que hace al aspecto sustancial, cabe poner de relieve que este Departamento ya se ha expedido en el informe conformado por esa Dirección mediante Nota N° ... (DI ASLE) de fecha 12/2/99, en el cual se concluyó que, ... cuando los Municipios cobren una tasa por la prestación de los servicios en consideración no existe base legal para aplicar el impuesto al valor agregado”. (el destacado me pertenece).

No obstante los Dictámenes precedentes, cuando los distintos municipios plantearon la repetición de lo pagado indebidamente, el Fisco opuso como argumento sustancial la falta de legitimación activa para repetir, basando su posición en la ausencia de empobrecimiento dado que el impuesto había sido percibido por traslación y no había sido devuelto a los contribuyentes³⁶ destinatarios de los servicios; esta controversia fue dirimida ante el Tribunal Fiscal de la Nación y en la justicia contencioso administrativa, en apelación a la resolución

³⁵ Consulta AFIP – DGI On Line, 09/02/2000.

³⁶ “Teoría del Empobrecimiento”. “Mellor Goodwin SACIyF”, CSJN, 18/10/1973. “Nobleza Picardo SAIC”, CSJN, 05/10/2004.

administrativa adversa a la acción de repetición del impuesto ingresado o bien contra la resolución administrativa determinativa en el proceso de determinación de oficio.

CAPITULO III – LO QUE LA JURISPRUDENCIA DICE

En la causa “Municipalidad de Montecristo c/D.G.I.”³⁷ ³⁸ y en el marco de la demanda de repetición, la CNCAF, Sala III, expresó:

“I.- ... la Sala B del Tribunal Fiscal hizo lugar a la repetición intentada, y ordenó al Fisco devolver las sumas oportunamente ingresadas, con intereses y costas. Hizo lugar también, al pago de intereses, sobre intereses resarcitorios, punitivos y de financiación, con costas.”.

“Para así resolver consideró que: a) El acto dictado por el jefe de la División Interna de la Región Córdoba, que consideró procedente el pedido de devolución formulado por la actora, no reviste naturaleza determinativa y el firmante carece de las funciones de juez administrativo, por lo que dicho acto carece de la estabilidad que prescribe la ley 11.683, para determinaciones y repeticiones. b) La Municipalidad tiene legitimación para repetir las sumas pagadas en concepto de IVA sobre la tasa por el servicio de suministro de agua que presta, por ser responsable por deuda propia (Conf.. art. 5, ley 11683). c) No altera esa relación jurídica, la circunstancia económica que sea el usuario del servicio el percutido por el impuesto. d) Por ello la situación difiere del precedente de la C.S. “Eca Cines”, pues este era agente de percepción. e) No existe controversia en relación a que no procede aplicar el IVA sobre tasas retributivas de servicios atento su carácter de recurso tributario distinto al del precio. f) La resolución del Fisco admitió la repetición de intereses resarcitorios, punitivos y de financiación. g) El reconocimiento de que esos pagos fueron sin causa, lleva a admitir que generen a su vez intereses, cuyo cálculo se efectuará de conformidad al fallo plenario de ese Tribunal “Electricidad de Misiones SA”.

“II.- Apeló el Fisco. Insiste en que la actora carece de legitimación para repetir las sumas que pagó en concepto de IVA, por haber sido trasladadas a los usuarios, por lo que no demostró su empobrecimiento. Sostiene que la actora, no es responsable por deuda propia. Agrega que la tasa por servicio de agua se encuentra gravada por IVA, ...”.

“IV.- En el caso, no se trata de una actividad comercial que, por la misma naturaleza de su actividad, se presume que trasladará a los precios de sus productos las erogaciones por el pago de los impuestos que sobre ella pesa, si las condiciones del mercado se lo permiten, caso en el que se exige acreditar al accionante la no traslación del IVA a los precios de los productos; y que fue considerado por este Tribunal para admitir la falta de legitimación activa en la sentencia del 29 de septiembre del año en curso (exp. 30.937/2006 “La Estación SA”) en la que se tuvo en cuenta que la traslación a los consumidores finales, se encontraba reconocida por la propia actora en sede administrativa, al interponer la acción de repetición art. 81, ley 11683 (reclamo administrativo previo) ...”.

³⁷ De la sentencia de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 26/10/2009.

³⁸ DTE N° 362, Mayo/10, pág. 437.

“Se trata aquí de un Estado Municipal, sin fines de lucro, cuya finalidad es satisfacer las necesidades de la comunidad. Ello deja sin sustento el argumento del Fisco relativo a que la procedencia de la repetición implicaría un enriquecimiento sin causa de la actora, ya que el monto obtenido solo puede volcarse en servicios a los contribuyentes de ese Municipio es decir los mismos usuarios que pagaron la tasa por el servicio de agua.”

“Lo dicho lleva a confirmar la improcedencia de la defensa de falta de legitimación activa opuesta por el Fisco, pues se verifica en el caso, la existencia de perjuicio en el actor, que constituye un requisito vinculado con la legitimación para reclamar (en igual sentido, aunque por distintos argumentos, Sala IV, 24/2/2009 “Municipalidad del Partido de General Alvarado c/D.G.I.”).”

“V.- Toda vez que la resolución de la AFIP fundó el rechazo de la repetición en la falta de legitimación de la Municipalidad, pues consideró que no existe controversia en cuanto a que no constituye objeto del gravamen la tasa establecida por la Ordenanza Impositiva Anual cobrada por el municipio por el suministro de agua corriente, y al contestar el recurso ante el Tribunal Fiscal, el Fisco no adujo que esa tasa resultara gravada por IVA ..., las manifestaciones que introduce al expresar agravios relativos a que la AFIP modificó el criterio, considerando ahora gravadas por el IVA las tasas por servicio de provisión de agua potable y desagües cloacales ...; no pueden ser consideradas por este Tribunal, de conformidad a lo dispuesto por el art. 277 del CP. Civil.”

“Ello así, resulta procedente la repetición de lo pagado en concepto de IVA por la Municipalidad de Monte Cristo. ...”

“VIII.- Por lo expuesto y resultando innecesario el tratamiento de las demás cuestiones propuestas, corresponde admitir parcialmente el recurso de la demandada y confirmar el fallo del Tribunal Fiscal en cuanto rechazó la defensa de falta de legitimación activa, y declaró procedente la repetición; y modificar la tasa de interés fijada, disponiendo que los accesorios se calculen de conformidad al considerando precedente. Costas de ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos.”

“Regístrese, notifíquese y devuélvase. Jorge Esteban Argento, Carlos Manuel Grecco, Sergio Gustavo Fernandez.”

En el caso “Servicios de Aguas de Misiones S.A. c/D.G.I.”^{39 40}, pero en este caso en el marco de una apelación a una determinación de oficio de impuestos, la CNCAF, Sala II, dejo dicho:

“I.- ... el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la determinación relativa al impuesto a las ganancias, con costas, y parcialmente la resolución relativa al impuesto al valor agregado (IVA), revocándola

³⁹ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 24/11/2009.

⁴⁰ DTE N° 361, Abril/10, pág. 357.

en relación al ajuste en el débito fiscal por cambio de categoría de usuarios, con costas en proporción a los respectivos vencimientos. ...”.

“En punto al ajuste centrado en la exclusión en la base imponible del impuesto al valor agregado de los conceptos: Tasa de Fiscalización – EPRAC, Fondo de Obras – IMAS y la Tasa Municipal de Ocupación del Subsuelo, decidió que el hecho imponible de los tributos mencionados difiere de aquel perfeccionado por la apelante, generador de la obligación tributaria determinada en el acto recurrido, es decir, la provisión del servicio de agua potable y cloacas. En consecuencia, conforme a lo dispuesto por el artículo 44 del decreto reglamentario de la ley de IVA, consideró que asistió razón al Fisco Nacional y no pueden excluirse las tasas referidas de la tarifa o precio percibido por la apelante y gravado por el IVA, a pesar de su facturación discriminada. ...”.

“II.- Contra esa resolución interpuso la actora el recurso de apelación ...” . “... el Fisco Nacional desistió de la apelación interpuesta ...”.

“III.- ... la demandada contestó los agravios. ...”.

“IV.- En primer lugar, corresponde señalar que los jueces no están obligados a analizar todos los argumentos esgrimidos por las partes sino sólo los que estimaren conducentes para la resolución de la cuestión debatida, y que basten para constituir un pronunciamiento válido (Fallos: 258:384; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; y 301:970). ...”.

“VI.- Por otro lado, corresponde introducirse en el estudio de los agravios contra la incorporación de las tasas “Fondo de Obras IMAS”, “Tasa de Fiscalización EPRAC” y “Tasa Municipal de Ocupación del Dominio Público”, a la base imponible del Impuesto al Valor Agregado.”.

“El Tribunal Fiscal de la Nación, resolvió que el hecho imponible de esas tasas difiere del perfeccionado por el apelante, que es la provisión del servicio de agua potable y cloacas. Por ende, sostuvo que conforme a lo dispuesto por el artículo 44 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, no pueden ser excluidos de la tarifa o precio percibido por la actora y gravado por el IVA, a pesar de su facturación discriminada.”.

“Para resolver la cuestión, conviene precisar que del informe pericial se desprende que verificados los saldos mensuales devengados de las cuentas “Fondo EPRAC, “Fondo IMAS” y “Tasa Municipal de Ocupación del Subsuelo” y cotejados con los depósitos y/o ingresos por esos conceptos al respectivo Ente Recaudador, surge que el monto depositado coincide con el monto facturado ...”.

“De modo que los ingresos provenientes de los conceptos indicados fueron percibidos por la actora e ingresados al Municipio.”.

“VII.- Que en casos en que la autoridad local cobra directamente las tasas que imponen en ejercicio de su poder de policía o como

manifestación de sus facultades tributarias, el Organismo Recaudador ha expresado que “De la documentación acompañada se desprende que el concepto bajo análisis reviste el carácter de tasa y no de precio, habida cuenta que la misma es una obligación creada por una norma legal, que tiene carácter coercitivo y que el Estado municipal brinda por ella un servicio público, lo que permite concluir –de acuerdo a los conceptos volcados en el informe de fecha 20/6/2002- que se está, efectivamente, en presencia de un tributo genéricamente considerado y no de una obligación contractual en virtud de la cual se paga un precio como contraprestación de aquel servicio, lo que lleva, por lo demás, a concluir que no existe en el caso base imponible sobre la cual deba aplicarse el impuesto al valor agregado. Ello, sin perjuicio de reiterar que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 44 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, los importes percibidos por la Cooperativa Limitada de Electricidad Rural y Servicios Anexos de ... deben coincidir con los que efectivamente se ingresen al fisco municipal.” (Dict. 69/02 del 21 de agosto de 2002).”

“ Y que “Sobre el particular, cabe traer a colación lo señalado por este servicio jurídico en oportunidad de analizar el tratamiento impositivo aplicable a los servicios de agua potable y desagües cloacales prestados por un municipio, en el sentido que “se ratifica el criterio propiciado en el dictamen 48/97 (DAL), ello con fundamento en la jurisprudencia que, sobre el tema, se ha expedido en los siguientes términos ... el “cobro de una cantidad de dinero (que recibe diversas denominaciones: tasa, peaje, derecho, etc.) por parte de un municipio, no constituye ningún tipo de alteración al régimen jurídico de los bienes del dominio público, sino, por el contrario, representa el ejercicio del poder de policía –también denominado policía del dominio público-, que se le atribuye a la administración con el fin de conservar los bienes del dominio público y favorecer su utilización general y particular.” (CNFed. Cont. Adm., Sala I, Sent. Del 17/5/1991, in re: “Municipalidad de Paraná, ...” (Dic. 26/03).”

“A su turno el Tribunal Fiscal de la Nación, en autos “Municipalidad de San Fernando del Valle de Catamarca s/recurso de apelación – IVA”, 20/2/1998; “Municipalidad de Paraná s/recurso de apelación – IVA”; “Municipalidad del Partido de General Alvarado”, 2/7/2003, también decidió que no correspondía gravar con el impuesto al valor agregado los ingresos percibidos en ejercicio del poder de policía local, haciendo mérito de la exención subjetiva prevista en la norma.”

“También se agregó que en el Dictamen (DAL) 12/1993, el propio Organismo Recaudador ha reconocido que las personas públicas no están alcanzadas por la tributación, afirmando que el IVA que se pagara provendría de impuestos y como tal –citando a Jarach- expresa que “es absurdo que se quiera cobrar tributas a quien se mantiene con tributos” (Bol. DGI: 4B1 –enero 1994- pág. 60 y ss.). En esto no hace más que recoger la doctrina que sostiene que “en el otorgamiento de derechos especiales o privativos de uso y en general, en todo lo atinente a la regulación del uso de los bienes dominicales, el Estado actúa como persona de derecho público, ejerciendo sus potestades de poder público. Tratase de una función típicamente estatal” (cfr. Marienhoff, “Tratado de derecho administrativo”,

tercera ed., Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1992, T. V, pág. 384 y CSJN, 28/9/1927, “SA Simón Mataldi Ltda. c/Provincia de Buenos Aires s/repetición de impuestos”) –vid. “Municipalidad del Partido de Alvarado”, Sala D, 2/7/2003.”.

“VIII.- De lo expuesto, se deduce que tanto el Organismo Recaudador como el Tribunal administrativo, coinciden en que no se encuentra gravada la tasa que por la prestación del servicio cobran directamente los Municipios.”.

“En este sentido, adquiere una relevancia particular para el sub exámine, el pronunciamiento de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, in re: “Municipalidad de Monte Cristo”, resolución del 20/6/2003, donde se expresó que “No procede aplicar el impuesto al valor agregado sobre tasas retributivas de servicios atento su carácter de recurso tributario distinto al del precio, que constituye la base imponible sobre la que procede la liquidación de ese impuesto (art. 10 de la L.).”.

“Ello así, porque en esta interpretación, ya no se trata de definir la improcedencia de gravar la tasa en atención al sujeto que presta el servicio (como resultaría de los casos cits. en primer término), si no por la naturaleza de las tasas como recursos tributarios que no forman parte de la base imponible del impuesto.”.

“En el precedente citado, el Tribunal Fiscal señaló que “en los considerandos del acto apelado el juez administrativo reconoce que ‘no existe controversia en cuanto a que, no constituye objeto del gravamen la tasa establecida en la ordenanza impositiva anual cobrada por el municipio por el suministro de agua corriente...’ porque citando el dictamen (DAL) 48/1997 ‘... cuando los municipios perciban por la prestación de servicios de agua potable y desagües cloacales un importe en concepto de tasa, no existe base legal para aplicar el impuesto al valor agregado”.”.

“Desde esta perspectiva, resulta indiferente que el servicio de provisión de agua potable y cloacas, lo preste directamente la Municipalidad o se halle concesionado, en la medida que se facturan discriminadamente las tasas que ingresan al Municipio, como recursos tributarios y sin perjuicio de las características propias de esa especie de tributos.”.

“En este sentido, se recepta también el criterio expuesto por el Tribunal a quo, al señalar que “no procede aplicar el impuesto al valor agregado sobre tasas retributivas de servicios, atento a su carácter de recurso tributario” (vid. “Municipalidad de Villa del Rosario, del 20/6/2003 y “Riarsa SA”, del 23 de junio de 2008, ambos de la Sala B).”.

“Cabe agregar que recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha recordado de un modo categórico, que la tasa es una categoría tributaria “derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de este por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo

pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50; 222; 312:1575; 323:33770; 326:4251, entre otros)” –del Dict. De la Sra. Procuradora Fiscal de la Nación al que remitió la CSJN en los autos “Laboratorio Raffo SA”, Sent. Del 233 de junio de 2009-.”.

“IX.- De otro lado, no puede dejar de señalarse que el artículo 44 del decreto reglamentario de la ley del gravamen (norma en que se encuadró el caso), expresamente establece: “No integran el precio neto gravado a que se refiere el artículo 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignen en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúan a los respectivos fiscos.”.

“De la lectura de la norma, surge que se encuentran excluidos de la base imponible los tributos que tengan como hecho imponible la misma operación gravada. Siendo así, y tal como señaló la actora, la previsión no exige que ambos gravámenes recaigan sobre el mismo hecho imponible sino “operación gravada”, y en el caso ese requisito reencuentra cumplido.”.

“En efecto, tal como han sido creadas las tasas EPRAC y Fondo IMAS (ver arts. 32 y 79 de L. 3391), la primera como de “fiscalización y control” del servicio concesionado, y la segunda destinada a obras vinculadas a la provisión de aguas potables y a los desagües cloacales, es evidente que recaen sobre la misma “operación gravada” que consiste en la prestación del servicio de provisión de aguas y desagües cloacales. ...”.

“En consecuencia, aun desde esta perspectiva el caso encuadra en las previsiones del artículo 44 del decreto reglamentario, y toda vez que no se discute que se encuentran configurados los demás recaudos que establece la norma, no corresponde que la actora incluya las tasas en cuestión, en el precio neto gravado para el cálculo del impuesto al valor agregado.”.

“Como corolario, se hacen legar a los agravios expuestos en ese aspecto por la actora, y se revoca la resolución en crisis en cuanto confirmó los ajustes en el impuesto al valor agregado por la inclusión en la base imponible de las tasas referidas. ...”.

“XI.- Por lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la actora y revocar la resolución apelada en cuanto confirmó el ajuste en el impuesto al valor agregado. 2) Desestimar el resto de las críticas de la recurrente y confirmar la resolución en cuanto desestimó la nulidad planteada y confirmó al ajuste en el impuesto a las ganancias y la multa impuesta. 3) Imponer las costas de ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos. ASI SE DECIDE. Regístrese, notifíquese y devuélvase. Marta Herrera. José Luis López Castiñeira. Luis M. Márquez.”.

No obstante los precedentes jurisprudenciales se pone en evidencia nuevamente la aplicación de la “Teoría del Empobrecimiento” a consecuencia del fallo del Máximo Tribunal en el caso “Nobleza Picardo SAIC”⁴¹, en los casos de los municipios que pretenden repetir las sumas pagadas indebidamente y en exceso en concepto de Impuesto al Valor Agregado por la provisión de agua potable y servicio de cloacas y desagües pluviales, como en la causa “Municipalidad de Diamante”⁴² en la que la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la excepción de falta de legitimación activa planteada por el Fisco Nacional, para así resolver tuvo en cuenta la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Nobleza Picardo SAIC”, y sostuvo que:

“el tributo objeto de la acción intentada, por su naturaleza, es esencialmente trasladable a los consumidores del servicio prestado por la actora, circunstancia no refutada por la recurrente, con lo cual no se demuestra en el caso la existencia de lesión patrimonial.”⁴³

En la causa “Municipalidad de Diamante” la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en sentencia del 24/02/2012, para resolver se sostuvo en la doctrina fijada por la CSJN en caso “Nobleza Picardo SAIC”, sin dejar de repasar la doctrina emanada del Alto Tribunal en la causa “Mellor Goodwin” del 18/10/1973, en el que no era válida la repetición de un impuesto si no se demostraba que el actor se había perjudicado patrimonialmente al no haber trasladado el impuesto a un tercero; pero este criterio fue revertido por el Máximo Tribunal en la causa “Petroquímica Argentina SA” del 17/05/1977 donde dijo que el derecho de repetición resulta asimilable al supuesto de pago indebido, por lo que **solamente se requieren dos presupuestos esenciales: la prueba del pago y la falta de causa, no siendo exigible la demostración del empobrecimiento.** Pero agrega:

“... sin embargo a partir de la entrada en vigencia de la ley 25795, en el último párrafo del artículo 81 de la Ley 11683, se condicionó el derecho a la repetición de los impuestos indirectos a la exigencia de que el demandante haya experimentado una lesión patrimonial efectiva, es decir, al presupuesto de que no haya trasladado la carga del impuesto indirecto a terceros; o bien a que, habiéndolo trasladado, lo restituya a quienes lo soportan.”.

⁴¹ “Nobleza Picardo SAIC”, CSJN, 05/10/2004.

⁴² “Municipalidad de Diamante”, TFN, Sala B, 11/12/2009.

⁴³ DTE N° 365, Agosto/10, pág. 758.

“...al margen de las objeciones que esa exigencia pudiera suscitar desde el punto de vista teórico, corresponde tener presente que, en principio, la ventaja o acierto de ese requisito escapa al control de los jueces, pues la conveniencia o inconveniencia del criterio elegido por el legislador no están sujetas a revisión judicial, excepto cuando sea arbitrario o irrazonable.”.

Así la Cámara resolvió el caso por aplicación del último párrafo del artículo 81 de la Ley 11683, rechazando por lo tanto la repetición intentada por el Municipio, haciendo valer una legislación posterior a la situación planteada.

Tomando el análisis del fallo⁴⁴, en el aspecto que nos interesa, en el caso “Nobleza Picardo SA”:

“... se trataba de la impugnación, como inconstitucional, de una ley que obligaba al pago de un impuesto que la empresa había ingresado y que venía a pedir su devolución. Allí la Corte Suprema destacó especialmente que no era aplicable el antecedente “Mellor Goodwin”, sino que, en el caso concreto de “Nobleza Picardo”, la actora había planteado la inconstitucionalidad de una ley y que por ello debía demostrar el menoscabo patrimonial que el tributo le provocó, lo que no se presentaba en dicha causa porque el impuesto había sido trasladado. Cabe remarcar, para mayor aclaración, que lo que el contribuyente discutía allí era la inconstitucionalidad de una norma y no, como en el caso de la repetición que nos ocupa, donde se sostiene el pago sin causa por simple interpretación de las normas del tributo.”.

De esta realidad se pone en evidencia que el Fisco Nacional, a pesar de conocer y haber emitido opinión sobre el tema en cuanto a que cuando los municipios actúan como personas de derecho público, no realizando actividad comercial o industrial, los servicios que prestan son *“atípicos para configurar el hecho imponible en el Impuesto al Valor Agregado”*⁴⁵, ha pretendido, pretende y en algún caso perseguido, el cobro del Impuesto al Valor Agregado sobre los servicios públicos de provisión de agua potable, cloacas y desagües pluviales prestados por las municipalidades, actitud esta que es por demás llamativa y a su vez inexplicable, salvo si se piensa en un desmedido afán recaudatorio sin importar como repercute en la comunidad.

El otro aspecto que hay que destacar es que sistemáticamente en las causas jurisprudenciales el Fisco sostiene la falta de legitimación activa para repetir las sumas

⁴⁴ DTE N° 389, Agosto/12, pág. 380/382 “Jurisprudencia Comentada” Dr. Horacio Ziccardi y Miguel J. Cucchiatti.

ingresadas indebidamente y sin causa, basándose en fallos que se refieren a impuestos internos percibidos por empresas comerciales, que nada tienen que ver con la situación de un municipio en su función de Estado, ello agravado por existir jurisprudencia clara y precisa en contra de tal posición, lo que, a mi modo de ver, reafirma que la causa es la recaudación como máximo objetivo del Fisco Nacional, aun cuando carezca de sustento legal.

Del análisis realizado se puede concluir que no obstante que el Fisco reconoce que las tasas municipales no integran el precio de venta definido por la ley y el reglamento del Impuesto al Valor Agregado, sistemáticamente niega la legitimación de los municipios para solicitar la devolución rápida y simple, o bien, la repetición de las sumas ingresadas indebidamente y en exceso, con sustento en “Nobleza Picardo SA” a pesar que la Corte Suprema deja claro que la teoría de la causa “Mellor Goodwin” sigue plenamente vigente, es decir que para repetir hace falta demostrar dos presupuesto: la prueba del pago y la falta de causa. Veremos que ocurre cuando la CSJN debe expedirse sobre el caso “Municipalidad de Diamante”.

⁴⁵ Dictamen N° 59/76 (DATJ), 04/08/76.

III. FUNDAMENTOS DE LA IMPROCEDENCIA DEL IMPUESTO

TITULO I – ENCUADRE LEGAL Y JURIDICO

CAPITULO 1.- EL ESTADO

Tomando los conceptos expuestos por el Dr. Dromi⁴⁶:

“El Estado es, ... la perfecta organización jurídico-política de la comunidad que busca el bien común.”.

El Estado argentino adopta la forma de gobierno representativa, republicana y federal (artículo 1, Constitución Nacional) y el federalismo implica la descentralización política y administrativa a través de las provincias (artículo 122, Constitución Nacional), las que, autónomas, dictan sus propias Constituciones.

Por el artículo 5 de la Constitución Nacional las provincias se obligan a asegurar su régimen municipal, forma de garantizar un federalismo real, en el que sea posible la descentralización política y administrativa, consagrando así el principio de la denominada “*autonomía municipal*” (artículo 123, Const. Nacional), para lo cual las provincias delegan en el municipio las competencias necesarias.

El poder del Estado deriva de la personalidad jurídica que le otorga la Constitución Nacional (artículos 28, 31, 75, inciso 24 y 116) cuando le da forma de gobierno, prerrogativas y competencias públicas y también del Código Civil (artículos 33, 42 y 43) cuando enumera entre las personas jurídicas de carácter público al Estado nacional, las provincias y los municipios.

En los textos constitucionales las cláusulas denominadas “programáticas” establecen los fines del Estado establecen la organización y prestación servicios y funciones de interés público, que comprenden:

- a) Fines exclusivos: que son las funciones públicas para el mantenimiento del orden público, la paz social, la seguridad y la justicia. Se caracterizan porque son de prestación estatal directa, conforman las denominadas “funciones públicas”.

⁴⁶ Dr. Roberto Dromi, Derecho Administrativo. Ed. Ciudad Argentina. Pág. 92 y sigtes.

- b) Fines concurrentes: que son los servicios públicos cuya prestación hace al interés comunitario. Se caracterizan por que no son necesariamente de prestación estatal directa.

“Esa personalidad jurídica es única y siempre pública, aun cuando actúe en gestión de servicios públicos o en gestión de empresa pública, a pesar de que su actividad pueda estar regulada por el derecho público o el derecho privado.”. “... el Estado Nacional es una entidad única, dotada de personalidad jurídica, de la que, por lo tanto, carecen los órganos que lo integran, los que no revisten calidad de sujetos de derecho ni son pasibles, en consecuencia, de ser demandados o destinatarios finales de un reclamo administrativo, situación que sólo puede estar referida al Estado, a quien deben, en definitiva, imputarse los actos de los poderes que lo componen (PTN, Dictámenes, 197:18).”⁴⁷. (el destacado me pertenece).

Diversas son las competencias del Estado y por tanto también lo son las actividades que desarrolla, pero siempre es el Estado con su personalidad jurídica única, representadas por las funciones gubernativas, las funciones legislativas y las funciones administrativas.

Las funciones administrativas están constituidas por las gestiones y servicios que el Estado presta en función del interés de la población, y cuando actúa en esta esfera de competencia se esta frente a la “Administración Pública”, y estas funciones son de “garantía”: policía de seguridad, moralidad y salubridad, de “provisión”: uno de los aspectos relevantes de esta actividad estatal es la prestación del “Servicio Público” y de “fomento”: subsidiariedad y promoción.

Los entes públicos dotados de personalidad jurídica propia pueden ser estatales o no estatales, la diferenciación resultará de si el patrimonio del ente es del Estado, total o mayoritariamente, en cuyo caso el ente es estatal, o si el patrimonio del ente es total o mayoritariamente privado, en este caso será no estatal.

La entidad pública estatal puede tener a su cargo los servicios públicos y se caracterizan por que son creados por el Estado, a través de una ley o de un decreto, tienen personalidad jurídica propia, el patrimonio es propiedad del Estado, tienen por ley la potestad de percibir un impuesto o tasa como recursos para cumplir sus fines, están sujetos al control de la Administración (control presupuestario, de inversiones, designación de

autoridades, de legalidad, de legitimidad y sujetas a intervención) y la responsabilidad por los actos que estos entes realizan la tiene el Estado, tal como tiene la responsabilidad de los actos de sus órganos.

Los entes públicos estatales que desarrollan actividades administrativas o de prestación de servicios públicos están regulados por el régimen jurídico de derecho público.

El término “Empresa Pública” contiene tanto a las empresas del Estado propiamente dichas como a las empresas del sector público de la economía, por tanto pueden ser de propiedad pública o de propiedad privada con la participación directa o indirecta del Estado y dentro de ellas están: a) Entidades Autárquicas, b) Empresas del Estado, c) Sociedades del Estado, d) Empresas Mixtas, e) Empresas Privadas con control Estatal y f) Consorcios Públicos y Cooperativas Públicas.

Todas estas entidades, salvo las Autárquicas, están comprendidas en la primera parte del artículo 1 de la Ley 22.016 de derogación de exenciones impositivas, pero con la limitación de la derogación aplicable a los organismos del estado que vendan bienes o presten servicios a título oneroso indicados en la parte final del artículo 1 de la Ley 22016 (todo otro organismo nacional, provincial y municipal), cuando cumplan con cualquiera de las situaciones enunciadas en los incisos a) o b) del Decreto 145/81, con prescindencia de que persigan o no fines de lucro, **o que originen contraprestaciones de carácter tributario, aún cuando no cumplan con las condiciones establecidas en los incisos a) o b) del Decreto 145/81**⁴⁸.

Es decir que el Estado, incluido el Estado Municipal, cuando actúa como Empresa Pública no se encuentra incluido dentro del artículo de la Ley 22016, de derogación de exenciones, lo que significa reconocer el principio de la Inmunidad Fiscal del Estado.

⁴⁷ Ob. citada. Pág. 111.

⁴⁸ Decreto 145/81. BO 09/02/1981.

CAPITULO 2.- EL ESTADO MUNICIPAL

Para circunscribir el desarrollo del trabajo me voy a referir a las normas vigentes en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

La Constitución Nacional, sancionada por la Convención Nacional Constituyente el 22 de Agosto de 1994, ha dejado sin modificación el artículo 5º, por el que se reconoce el derecho de cada provincia de dictar su propia Constitución la que debe asegurar la administración de justicia, el **régimen municipal** y la educación primaria.

A su vez, el artículo 123 establece que cada provincia a través de su Constitución debe asegurar la **autonomía municipal** y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

La nueva Constitución de la Provincia de Buenos Aires, sancionada por la Convención Provincial Constituyente del 13 de Setiembre 1994, no modificó la sección correspondiente al **Régimen Municipal**, estableciendo en el artículo 192:

“Son atribuciones inherentes al régimen municipal, las siguientes: ... inc. 5º) Votar anualmente su presupuesto y los recursos para costearlo, ...”. (el destacado me pertenece).

La Ley Orgánica de las Municipalidades (LOM) (Decreto-Ley 6769/58), manda general para todos los Municipios de la Provincia de Buenos Aires, establece que:

“La administración local de los partidos que forman la Provincia estará a cargo de una municipalidad compuesta de un departamento ejecutivo, ... y un departamento deliberativo, ...” (art. 1, LOM).

Cuando trata del Departamento Deliberativo, Competencia, Atribuciones y Deberes, establece que:

“La sanción de las ordenanzas y disposiciones del municipio corresponde con exclusividad al Concejo Deliberante” (art. 24, LOM), y *“Las ordenanzas deberán responder a los conceptos de ornato, **sanidad, asistencia social, seguridad, moralidad, cultura, educación, protección, fomento, conservación** y demás estimaciones encuadradas en su competencia constitucional que coordinen con las atribuciones provinciales y nacionales”* (art. 25, LOM). (el destacado me pertenece).

Cuando trata sobre los Recursos y Gastos establece que:

“Corresponde al Concejo sancionar las ordenanzas impositivas y la determinación de los recursos y gastos de la municipalidad” (art. 29, LOM). (el destacado me pertenece).

En materia de **Servicios Públicos**, la Ley Orgánica dispone que:

“Corresponde al Concejo disponer la prestación de los servicios públicos de barrido, riego, limpieza, alumbrado, provisión de agua, obras sanitarias y desagües pluviales, inspecciones, ... y todo otro tendiente a satisfacer necesidades colectivas de carácter local, siempre que su ejecución no se encuentre a cargo de la Provincia o de la Nación” (art. 52, LOM) y que “El Concejo autorizará la prestación de los servicios públicos de ejecución directa del departamento ejecutivo o mediante organismos descentralizados, ...” (art. 53, LOM). (el destacado me pertenece).

Y con respecto a las obras públicas dice que:

“Constituyen obras públicas municipales: ... c)Las atinentes a servicios públicos de competencia municipal; d)Las de infraestructura urbana, en especial las de ... saneamiento, agua corriente, ...” (art. 59, LOM). (el destacado me pertenece).

Cuando la Ley Orgánica da tratamiento a las Competencias, Atribuciones y Deberes del Departamento Ejecutivo, establece que:

“La ejecución directa de los servicios de la municipalidad corresponde al departamento ejecutivo, quien administrará los establecimientos por medio de empleados a sueldo, comisiones de vecinos u organismos descentralizados ...” (art. 131, LOM). (el destacado me pertenece).

La Ley Orgánica Municipal regula también sobre los Organismos Descentralizados, su creación, objeto, designación de autoridades, **recursos y gastos anexos del presupuesto municipal, fijación de tarifas**, organización de la contabilidad, etc., cuestiones que analizare más adelante.

También debe tenerse en cuenta lo dispuesto por la Ley Orgánica, en cuyo artículo 226, norma sobre los recursos municipales, enumerando taxativamente y circunscribiéndolos a la percepción de tasas y derechos, expresando:

“Constituyen recursos municipales los siguientes impuestos, tasas, derechos, licencias, contribuciones de servicios y rentas: ... inc. 20): Colocación o instalación de cables o líneas telegráficas, de luz eléctrica, aguas corrientes, obras sanitarias, tranvías o ferrocarriles, estacionamiento de vehículos y toda ocupación de la vía pública y sus subsuelo en general ...”. (el destacado me pertenece).

La Ley Orgánica de las Municipalidades, Decreto-Ley 6769/58, da tratamiento a los Organismos Descentralizados, en cuanto a su objeto establece que:

*“Los organismos descentralizados **tendrán por objeto la prestación de servicios públicos** y otras finalidades que determinen las ordenanzas de creación, ...”* (art. 205, LOM), en cuanto a sus presupuesto dispone que *“El cálculo de recursos y presupuesto de gastos de los organismos descentralizados, serán proyectados por las autoridades que los administren y el departamento ejecutivo una vez de aprobarlos, los elevará a la consideración definitiva del Concejo Deliberante, **incluyéndolos en el presupuesto municipal como anexos**, por lo que recibirán igual trato que éste”* (art. 207, LOM), y en cuanto a la fijación de tasas establece que *“**Las tarifas, precios, derechos, aranceles, etc., correspondientes a los servicios que los entes descentralizados presten o a los productos que expendan, serán fijados por la dirección y aprobados por el departamento ejecutivo y el Concejo.** Sin estos últimos requisitos no se considerarán vigentes”* (art. 208, LOM). (el destacado me pertenece).

La Ley Orgánica de las Municipalidades establece que éstos:

“... llevarán su contabilidad en libros anuales rubricados por el Tribunal de Cuentas ...” (art. 209, LOM); *“**Las utilidades que arrojen los ejercicios serán destinadas a la constitución de fondos de reserva para el mejoramiento y la extensión de los servicios** y se invertirán de conformidad con lo que dispongan los presupuestos. **Los déficit serán enjugados por la administración municipal con obligación de reintegro a cargo de los organismos**”* (art. 210, LOM); *“... presentarán ... **sus rendiciones de cuentas al departamento ejecutivo y éste, previo dictamen, las incluirá como parte integrante de la rendición anual de la administración municipal, recibiendo por tal causa igual trato y consideración que ésta**”* (art. 217, LOM). (el destacado me pertenece).

Y por último establece que rige para los mismos como ley aplicable, la Ley Orgánica de las Municipalidades (art. 215, LOM).

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires constituye un órgano de control estatal, cuya competencia y organización se encuentran atribuidas por ley, a partir de pautas fijadas por la Constitución, que se ha declarado competente en el control de legalidad en lo que se refiere a los actos de la administración pública descentralizada.

No existe controversia en cuanto a las atribuciones del Tribunal de Cuentas para ejercer sus facultades de control sobre los entes descentralizados municipales (Constitución de la Provincia de Buenos Aires, artículo 159; Ley Orgánica Honorable Tribunal de Cuentas,

Leyes 10869, 10876, 11755 y 12008; Ley Orgánica de la Municipalidades, artículos 207, 209, 215, 216 y 217). La jurisprudencia es concordante, pues ha dicho:

“El Tribunal de Cuentas tiene competencia para controlar a los organismos descentralizados a través del contralor de cada ejercicio que, junto con el correspondiente a la municipalidad de debe ser remitido a aquel cuerpo. Es que, los organismos descentralizados se encuentran sometidos a las mismas normas que la administración municipal central, pues si así no lo fuera, la creación de tales entidades se convertiría en un fácil arbitrio para eludir la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas” (SCJBA, 29-04-97, IRIGOYEN, JOSE DOMINGO C/PROVINCIA DE BUENOS AIRES – TRIBUNAL DE CUENTAS S/DEMANDA CONTECIOSO ADMINISTRATIVA). (el destacado me pertenece).

Así, el Estado Municipal y sus Organismos Descentralizados participan de las características distintivas analizadas genéricamente para el Estado:

- 1) En cuanto a su personalidad jurídica dada por la Constitución Nacional, la Constitución Provincial y la Ley Orgánica de las Municipalidades.
- 2) En cuanto a los fines y objetivos estatales para la organización y prestación de servicios y funciones públicas o de interés público de ejecución directa o indirecta.
- 3) En cuanto al régimen jurídico de derecho público.
- 4) En cuanto a la organización administrativa como “Empresa Pública” entidades estas, salvo las Autárquicas, que están comprendidas en la primera parte del artículo 1 de la Ley 22.016 de derogación de exenciones impositivas, pero con la limitación impuesta a la derogación aplicable a los organismos del estado que vendan bienes o presten servicios a título oneroso indicados en la parte final del artículo 1 de la Ley 22016 (todo otro organismo nacional, provincial y municipal), cuando cumplan con cualquiera de las situaciones enunciadas en los incisos a) o b) del Decreto 145/81, con prescindencia de que persigan o no fines de lucro, o que originen contraprestaciones de carácter tributario, aún cuando no cumplan con las condiciones establecidas en los incisos a) o b) del Decreto 145/81⁴⁹.

⁴⁹ Decreto 145/81. BO 09/02/1981.

- 5) En cuanto al contenido de las funciones de la Administración de “garantía” (policía de seguridad, moralidad y salubridad), de “provisión” (“servicios públicos” y de “fomento” (subsidiariedad y promoción).

CAPITULO 3.- LOS SERVICIOS PUBLICOS

“Los servicios públicos, como actividad prestacional están subsumidos en las funciones del Estado”. “El servicio público ... presentará los mismos caracteres jurídicos que exhibe la función pública. Estos se impondrán cuando más intensa, más general es la necesidad pública que los crea ... por eso debe organizarse un régimen administrativo que responda a esa necesidad y las satisfaga en forma continua” (CSJN, Fallos, 224:706; id., 1/3/38, LL, 13-863)”⁵⁰. (el destacado me pertenece).

La organización administrativa, como ya he referido, está conformada por entes públicos estatales y no estatales, el servicios público tiene por objeto alcanzar un fin cercano y mediato para la comunidad, que lleva a desarrollar una actividad pública bajo un régimen jurídico que es el propio a toda actividad de la Administración Pública.

Es una función estatal de características particulares, que carece de un régimen jurídico propio, que origina obligaciones para la Administración y derechos para los usuarios: continuidad, regularidad, uniformidad, generalidad y obligatoriedad, características que están presentes ya sea que el prestador sea el Estado o un particular.

La continuidad en la prestación del servicio obliga a cubrir una necesidad colectiva mientras esta persista, *“por ejemplo la provisión de agua potable, electricidad, etc.; en estos casos estamos en presencia de “continuidad absoluta”.”⁵¹*. Servicios éstos que entre otros han sido declarados *“esenciales”⁵²* por el Poder Ejecutivo.

La regularidad del servicio obliga a que el mismo se preste conforme las normas que lo establecen y que la prestación no sufra interrupciones o irregularidades.

La uniformidad en la prestación demanda que se preste en igualdad de condiciones, sin discriminaciones ni privilegios.

La generalidad tiene que ser brindado a todos los habitantes, sin exclusiones, atento a tratarse de una necesidad colectiva.

La obligatoriedad es una característica subsumida en la naturaleza del servicio y significa que el mismo debe ser prestado aún cuando el usuario puede no estar obligado a su utilización, salvo que sea obligatorio en función de los fines que el Estado persigue con tal

⁵⁰ Ob. citada. Págs. 529 y 530.

prestación, como es el caso de la instrucción primaria (educación) o el servicio de agua potable o el servicio cloacal (salud pública)⁵³.

El régimen jurídico que regula las relaciones que se derivan de la prestación del servicio público es el derecho público, en el cual el Estado ejerce sus prerrogativas de poder aún cuando la prestación la realice indirectamente en cuyo caso tiene el poder de policía sobre el servicio,

Los bienes afectados a la prestación del servicio se encuentran bajo un régimen similar al de dominio público, ya que son inembargables.

En cuanto a la relación con el personal afectado a la prestación del servicio, si el prestador es el Estado la relación será pública y dentro de la normativa administrativa correspondiente.

La jurisdicción en la que deben dirimir las cuestiones contradictorias será la administrativa que corresponda según sea el Estado prestador (nacional, provincial o municipal).

La competencia para la creación de un servicio público es estatal, por ser el municipio el que se encuentra más cercano a las necesidades de la población es la jurisdicción local la que por lo general crea el servicio requerido, o la provincial a consecuencia de los poderes reservados por las provincias.

La Ley Orgánica de las Municipalidades (Decreto Ley 6769/58), en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, al tratar del Departamento Deliberativo, Competencia, Atribuciones y Deberes, establece que:

“Corresponde a la función deliberativa municipal, reglamentar: ... 9) La instalación y el funcionamiento de establecimientos sanitarios y asistenciales, ... de servicios públicos,...” (art. 27, inc. 9, LOM).

“Corresponde al Concejo disponer la prestación de los servicios públicos de ..., provisión de agua, obras sanitarias y desagües pluviales, ...” (art. 52, LOM); *“El concejo autorizará la prestación de los servicios públicos de ejecución directa del departamento*

⁵¹ Ob. citada. Pág. 532.

⁵² Decreto 2184/90. BO 19/10/1990.

⁵³ Ob. citada. Pág. 534.

ejecutivo o mediante organismos descentralizados, ...” (art. 53, LOM). (el destacado me pertenece).

Con lo cual el servicio público de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales es un servicio público esencial, que cuando lo preste el Municipio lo hace en el marco de su carácter de Estado, regulado por el Derecho Público.

TITULO II - ENCUADRE IMPOSITIVO

CAPITULO 1.- PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL

El Dr. Dino Jarach⁵⁴ escribió:

“... se admite generalmente que, mientras corresponde inmunidad fiscal a las entidades públicas en el ejercicio de los poderes soberanos, no les corresponde en cuanto ejercen actividad económica, comercial o industrial. La inmunidad, en el primer caso, derivaría de una pretendida incompatibilidad entre cualidad de contribuyente y la de ente soberano, como asimismo de los inconvenientes prácticos de la imposición, que pondría trabas al desenvolvimiento de las funciones propias de las entidades públicas. A nuestro parecer, si la inmunidad fiscal de las entidades públicas se hace derivar del concepto de soberanía y de la distinción entre actos soberanos y actos económicos privados, el problema no se resuelve, sino que se transforma en otro, el de la distinción entre actividad pública y actividad privada del Estado y de las demás entidades públicas. Y este problema es de difícil si no de imposible solución: hasta hay quién lógicamente afirma que el Estado nunca se despoja de su soberanía: si el hecho de ser sujeto pasivo de impuestos fuera incompatible con la cualidad de entidad soberana, la inmunidad fiscal deberá corresponder al Estado por cualquiera de sus actividades”. (el destacado me pertenece).

*“La inmunidad fiscal de las entidades públicas y de sus dependencias respecto a los impuestos es, al contrario, una consecuencia de la naturaleza substancial del hecho imponible, en correspondencia con su causa jurídica.. El presupuesto de hecho de todo impuesto tiene naturaleza económica, consiste en una actividad o situación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. La capacidad contributiva significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos. Pero estos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera al Estado o a las entidades públicas o a las dependencias de ellas. Las situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva, porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas”*⁵⁵. (el destacado me pertenece).

“La inmunidad fiscal del Estado y de las entidades públicas y de las dependencias, con o sin personería jurídica propia, constituye un dogma jurídico tributario, en relación a la misma naturaleza del hecho imponible, que por su causa, no es, sin contradicción lógica, atribuible a esa clase de sujetos. Sólo se puede admitir excepcionalmente la imposición de ellos, cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública

⁵⁴ Dino Jarach. El Hecho Imponible. Ed. Abeledo – Perrot. Segunda Edición. 1971. Pág. 197.

⁵⁵ Ob. Citada. Pág. 199.

a las empresas privadas, sometiéndola al mismo régimen jurídico y económico. En ese sentido y con esta reserva se puede aceptar la afirmación dominante en la doctrina y en la jurisprudencia europea y norteamericana, que admiten la imposición de las empresas industriales o comerciales del Estado”⁵⁶. (el destacado me pertenece).

“En los sistemas impositivos de los diferentes países encontramos a menudo normas que eximen al Estado o a otras entidades públicas o a sus dependencias de impuestos pretendidos por sujetos activos diferentes. Estas normas de exención tributaria no representan excepciones a la impositibilidad general de todos los sujetos, públicos o privados, a los cuales se atribuye el hecho imponible, sino la enunciación de un principio general de inmunidad, que puede ser aplicado también en casos en que la ley omita enunciarlo, y cuyo fundamento está en la contradicción lógica de la atribución del hecho imponible al Estado o a las otras entidades públicas”⁵⁷. (el destacado me pertenece)

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado también está consagrado este **principio general de inmunidad fiscal del Estado**, en especial y con total claridad, **al tratar las exenciones en el art. 7 de la ley, inc. h), punto 1)**, cuando se refiere a:

“Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3° realizadas por el Estado Nacional, las Provincias y Municipalidades y por instituciones pertenecientes a los mismos ... ”.

Aún cuando se excluyen de la exención a las entidades y organismos a que se refiere el art. 1 de la ley 22016, el principio general de inmunidad fiscal del Estado es reiterado cuando el segundo párrafo de la disposición impositiva establece que:

“No resultan comprendidos en la exclusión dispuesta en el párrafo anterior los organismos que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso a los que alude en general el artículo 1° de la ley 22016 en su parte final, cuando los mismos se encuentren en cualquiera de las situaciones contempladas en los incisos a) y b) del Decreto 145 del 29 de enero de 1981, con prescindencia de que persigan o no fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades, así como las prestaciones y locaciones relativas a la explotación de loterías y otros juegos de azar o que originen contraprestaciones de carácter tributario, realizadas por aquellos organismos, aún cuando no encuadren en las situaciones previstas en los incisos mencionados. (el destacado me pertenece).

La Ley 22016, artículo 1, deroga todas las disposiciones nacionales que eximen del pago de tributos nacionales, provinciales y municipales que benefician a distintos tipos de

⁵⁶ Ob. Citada. Pág. 200.

⁵⁷ Ob. Citada. Pág. 201.

sociedades en las que participa el Estado, aunque presten servicios públicos, entre las que **incluye expresamente las Sociedades del Estado regidas por la Ley 20705 y todo otro Organismo Nacional, Provincial y Municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso.**

El Decreto 145/81, en el artículo 1, establece que **no se considerarán incluidos en el artículo 1 de la Ley 22016, los entes u organismos del Estado** Nacional, Provincial o **Municipal**, centralizados, descentralizados, autárquicos, reparticiones o dependencias, **que se encuentren en cualquiera de las siguientes situaciones:** a) Que de sus normas de creación resulte que **no poseen diferenciación patrimonial con el Estado, excepto que su objeto principal sean actividades de tipo empresarial**, tanto comercial como industrial; y b) Que tengan como **objeto principal funciones de policía, de regulación de la actividad económica o financiera, de educación, de asistencia social, de salud pública y/o de investigación.**

Interpretando armónicamente las normas involucradas para determinar en que casos tiene vigencia la exención subjetiva de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y estar exento el Estado Municipal, se deben dar alguna de las siguientes situaciones respecto de quien efectúe las prestaciones y locaciones del apartado 21, del inciso e), del artículo 3 de la Ley de IVA:

1. Que las realice el Estado Municipal en forma directa, es decir la Administración Central (art. 7, inc. h), pto. 1, primer párrafo, Ley IVA).
2. Que las realice un Ente u Organismo Municipal centralizado, descentralizado, autárquico, reparticiones o dependencias, que no tengan diferenciación patrimonial con el Estado (art. 7, inc. h), pto. 1, segundo párrafo, Ley IVA) (Dto. 145/81, art. 1, inc. a)).
3. Que las realice un Ente u Organismo Municipal centralizado, descentralizado, autárquico, reparticiones o dependencias, que cumplan funciones de salud pública (art. 7, inc. h), pto. 1, segundo párrafo, Ley IVA) (Dto. 145/81, art. 1, inc. b)).
4. Que las realice un Ente u Organismo Municipal centralizado, descentralizado, autárquico, reparticiones o dependencias, que la prestación y/o locación origine una

contraprestación de carácter tributario (art. 7, inc. h), pto. 1, segundo párrafo, Ley IVA).

Este principio general de inmunidad fiscal del Estado, plasmado en la ley del IVA, debe ser aplicado a las prestaciones enunciadas en el art. 3, inc. e), punto 6), que se refiere a los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, cuando esta prestación es efectuada por el Estado Nacional, Provincial y/o Municipal o por sus instituciones, tal como se establece para el caso de las restantes prestaciones indicadas enunciativamente en el art. 3, inc. e), punto 21, de la misma ley.

En caso de no ser así, la genérica *contradicción lógica* de la que habla el Dr. Dino Jarach se ve agravada por una *contradicción fáctica* producto de aplicar la exención por inmunidad fiscal sólo a los otros servicios y no a uno tan básico como es el de provisión de agua corriente, cloacas y de desagüe, cuando en ambos casos los presta el mismo sujeto, nada menos que el Estado Municipal, lo que se contrapone con el espíritu del legislador al incorporar la exención por inmunidad fiscal del Estado, artículo 7, inciso h), punto 1.

Ante esta interpretación, es válido preguntarse porqué el legislador, *aparentemente*, mantuvo fuera del principio de inmunidad fiscal del Estado las locaciones y prestaciones de servicios del art. 3, inc. e), punto 6), de la Ley de IVA, que se refieren a las efectuadas por quienes presten los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe; entendiendo que ha incluido estos servicios expresamente con la finalidad de gravar los realizados por las empresas privadas, pero bajo ningún punto de vista lo ha hecho con la intención de gravar al Estado cuando efectúe esas prestaciones, por ello la correlativa exención en el artículo 7, inc. h), punto 1).

CAPITULO 2.- EXCLUSION DE LOS TRIBUTOS GENERICAMENTE CONSIDERADOS

El art. 44 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Dto. 692/98) en lo pertinente expresa:

*“**No integran el precio neto gravado** a que se refiere el artículo 10 de la ley, **los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignen en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos Fiscos ...**”.* (el destacado me pertenece).

El Decreto Reglamentario precisa el concepto de precio neto gravado y excluye del mismo a los tributos genéricamente considerados, por lo que la tasa, que es una especie de tributo, no forma parte del concepto de precio considerado por el art. 10 de la ley del gravamen.

En el **DICTAMEN N° 86/96 (D.A.L.)** del 26/09/96 referido al **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – TASA DE SERVICIOS SANITARIOS – DETERMINACION DE OFICIO – RECURSO DE RECONSIDERACION – DEMANDA CONTENCIOSA** (Boletín DGI – AFIP, N° 7, pág. 283; Lexco Fiscal, Ed. La Ley), la Dirección de Asesoría Legal tiene en consideración los siguientes conceptos, aplicables al tema en cuestión, ampliatorios de una anterior opinión:

3.- *“**La expresa asimilación de tasa y precio contenida en el artículo 9° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, según el texto sustituido por la Ley N° 23349, debe entenderse aplicable sólo con relación a la etapa en que aquel precepto se hallaba vigente, o sea, hasta la sustitución operada por el artículo 1°, punto 7, de la Ley N° 23871**”.*

“El artículo 9° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley N° 23349, en lo pertinente establecía: El precio neto de la ventas, de la locación o de la prestación de servicios – entendiéndose que la tasa reviste tal carácter- será el que resulte ...”.

“... el artículo 1° de la Ley N° 23871 en lo pertinente expresó: modifícase la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley 23349 y sus modificaciones, de la siguiente forma: ... 7) Sustitúyese el artículo 9°, por el siguiente: El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente ...”.

“Al momento de analizar la subsistencia –o no- de aquella salvedad (entendiéndose que la tasa reviste tal carácter) cabe atender a algunos principio de hermenéutica, como vgr., el que señalara la

*Procuración del Tesoro de la Nación, diciendo: “**La primera fuente de interpretación de la ley es su letra** y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, la regla más segura de interpretación consiste en que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito; por cuanto, **en definitiva el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador**” (Dictámenes: 207:333). Por otra parte, aquel Organismo expresó: “**Cuando la expresión que contiene una norma no suscita interrogantes no es viable añadirle previsiones que no contempla, ni sustraerle las que la integran**, porque en tal supuesto sólo cabe su corrección por el camino de la modificación por otra norma de igual jerarquía”. “Puede afirmarse que **las nociones de tasa y precio, distintas en sus respectivos objetos, han quedado legalmente asimiladas en la locución a la que se está aludiendo; pero es menester puntualizar que debe entenderse así sólo con relación a la etapa en que rigió la norma que explícitamente lo establecía**”.*

4.- “**El artículo 18 de la reglamentación de la Ley del Tributo tiene como punto de partida el concepto de precio y considera excluidos del mismo a los tributos genéricamente considerados, de donde se sigue que la tasa, que es una especie de ellos, tampoco está comprendida en esa noción ...**” (el destacado me pertenece).

También tiene un altísimo valor interpretativo lo considerado por la Administración cuando emitió con fecha 06/08/97 el **DICTAMEN N° 48/97 (D.A.L.)** referido al **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – PRESTACION DE SERVICIOS SANITARIOS MUNICIPALES DE AGUA O CLOACAS – SITUACION FRENTE AL TRIBUTO** (Legislación Impositiva Nacional 1999, Tomo II, pág. 768 y sig., Ed. La Ley), en el que se tiene en consideración y se concluye en consecuencia en lo siguiente:

1.- “... **el artículo 1° de la Ley N° 23871 suprimió la expresión que asimilaba la tasa al precio neto de la venta a efectos de determinar la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado**”.

2.- “... **por lo tanto, de tratarse de una tasa, toda vez que .. la misma ya no es asimilable al precio debido a la supresión legal supra mencionada, no existiría base imponible para aplicar el impuesto**”.

3.- **La tasa “es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo (Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Dino Jarach, pág. 234)”**.

4.- “... **el servicio de que se trata es prestado por un organismo centralizado del Municipio, no existiendo diferenciación patrimonial, siendo que los recursos obtenidos por esta prestación se confunden con la masa de recursos obtenidos por el mismo**”.

5.- “**El artículo 293 del Código Tributario Municipal establece como hecho imponible a la prestación, suministro o puesta a disposición de los servicios sanitarios municipales de agua o cloacas de todos los**

*inmuebles ocupados o desocupados, ubicados con frente de cañerías distribuidoras de agua o colectoras de desagües cloacales, estableciendo en los artículos subsiguientes **los contribuyentes y responsables, la base imponible, formas de pago y reducciones y exenciones***”.

6.- “*Por lo tanto, teniendo en cuenta que se trata de una obligación establecida por una norma legal, que no tiene carácter contractual y que puede ser requerido su pago coercitivamente, cabe afirmar que se trata de una tasa y no de un precio, ...*”.

7.- “*Sobre la base de las consideraciones expuestas, cabe concluir que dado el carácter de tasa que revisten los montos percibidos por la entidad del rubro, éstos no se encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, por encontrarse excluidos los tributos genéricamente considerados de la base de imposición del gravamen*”. (el destacado me pertenece).

Por lo expuesto y fundado, la tasa que perciben los Municipios directamente o a través de organismos descentralizados del estado municipal, por el servicio de provisión de agua, cloaca y desagües pluviales no se encuentra alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado, en base a que se encuentran excluidos del impuesto los tributos genéricamente considerados, atento que la tasa es un especie de ellos.

TITULO III – CONCLUSIONES AL ENCUADRE JURIDICO E IMPOSITIVO

En virtud de la investigación efectuada y de los fundamentos expresados, avalados por la doctrina y la jurisprudencia citada, concluyo que respecto a los Municipios:

1. **El municipio es un ente de gobierno esencial e inescindible del Estado, siendo sujeto activo y no pasivo de los tributos (art. 5 y 123, CN).**
2. **El servicio de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales es un servicio público que presta el Estado Municipal en forma directa (art. 131, LOM) , o por medio de un Organismo Descentralizado que forma parte del patrimonio municipal y cumple con el objeto de la prestación (art. 204 y sigtes., LOM).**
3. **El servicio que prestan los Municipios, de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales, es un Servicio Público esencial, que no persigue fin de lucro y que por ello su actividad no es asimilable a las actividades comerciales e industriales de las empresas públicas (art. 52, LOM).**
4. **El Estado Municipal, se encuentra beneficiado por el principio de inmunidad fiscal, aplicable al Impuesto al Valor Agregado, razón por la cual es sujeto no alcanzado por dicho impuesto (art. 7, inc. h, punto 1, Ley IVA; Dictamen 43/94-DAT; Dictamen 86/96-DAL).**
5. **La contraprestación que perciben los Municipios por los servicios de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales es una tasa (art. 226, LOM).**

En cuanto al Municipio y el IVA concluyo que:

1. **El Estado Municipal no se encuentra dentro del ámbito del Impuesto al Valor Agregado en base a que los actos que realiza el Estado por esta prestación no revisten el carácter de contratos administrativos onerosos de derecho común, razón por la cual es sujeto no alcanzado por dicho impuesto (art. 2, Ley IVA; art. 8, DR Ley IVA; Instrucción 148/76; Dictamen 59/76-DATJ; Dictamen 72/94-DAL; Dictamen 86/96-DAL).**

- 2. La tasa que perciben los Municipios por los servicios de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales, por ser tal, no constituye base imponible del Impuesto al Valor Agregado, y por tanto la operación que la misma retribuye es no alcanzada en el impuesto, razón por la cual el Estado Municipal, es sujeto no alcanzado por dicho tributo (art. 1, punto 7, Ley 23871; art. 10, Ley IVA; Dictamen 23/99-DAL; Dictamen 48/97-DAL; Dictamen 86/96-DAL).**
- 3. La tasa que perciben los Municipios por los servicios de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales, por ser un tributo, no se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado por estar excluidos del impuesto los tributos genéricamente considerados, razón por la cual el Estado Municipal, es sujeto no alcanzado por dicho tributo (art. 44, DR Ley IVA; Dictamen 86/96-DAL; Dictamen 48/97-DAL).**

IV. CONCLUSION FINAL Y PROPUESTA

La genérica *contradicción lógica* de la que habla el Dr. Dino Jarach, que al desconocer el *principio de inmunidad fiscal* del estado se le cobra impuestos al estado municipal que son coparticipables y por efectos de la coparticipación parte de ellos le son devueltos por las provincias, se ve agravada por una *contradicción fáctica* producto de aplicar la exención por inmunidad fiscal sólo a los otros servicios y no a uno tan básico como es el de *provisión de agua corriente, cloacas y de desagüe*, cuando en ambos casos los presta el mismo sujeto, nada menos que el Estado Municipal, lo que se contrapone con el espíritu del legislador al incorporar la exención por inmunidad fiscal del Estado, artículo 7, inciso h), punto 1.

Este principio general de inmunidad fiscal del Estado, plasmado en la ley del IVA, *debe ser aplicado* a las prestaciones enunciadas en el art. 3, inc. e), punto 6), que se refiere *a los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe*, cuando esta prestación es efectuada por el Estado Nacional, Provincial y/o Municipal o por sus instituciones, tal como se establece para el caso de las restantes prestaciones indicadas enunciativamente en el art. 3, inc. e), punto 21, de la misma ley.

Esto, en mi opinión, debería llevar a la *modificación* de la ley de impuesto, o bien incluyendo una exclusión subjetiva en el artículo 3, inc. e), punto 6), o bien estableciendo una exención objetiva en el artículo 7 para los servicios de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales cuando estos son prestados por el Estado en forma directa o indirecta.