

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

Núlan

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

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

+info <http://nulan.mdp.edu.ar/2489/>

UNIVERSIDAD DE MAR DEL PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES

ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION

TRABAJO FINAL

TEMA:

Tema: Tasa Municipal – Su Revisión

TITULO:

*Los principios tributarios y su cumplimiento en la definición de las tasas
municipales*

AUTOR: *Cr. MARIANA SAENZ*

TUTOR: *Dr. GERARDO VEGA*

CONTENIDOS DEL TRABAJO FINAL

Introducción	03
Marco Teórico:	06
Evolución Constitucional Jurisprudencial de las Tasas	06
Principios constitucionales que regulan la potestad tributaria	09
Legislación Aplicada	13
Tasa. Concepto	19
Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene	23
Tasa de Red Vial: La Influencia del Clima	30
Casos	31
CASO: Provincia de Santa Fé (Tasa de Derecho de Registro e Inspección que prevé la comuna de Teodelina en su Ordenanza 2010, artículos 8 a 25)	31
CASO: Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene: LACAZE ANA ISABEL/MUNICIPALIDAD DE JUNIN	36
Conclusiones	38
Bibliografía	40

INTRODUCCIÓN

Las tasas municipales han tenido un desarrollo jurídico heterogéneo, observándose en el tiempo variaciones importantes, que se reflejan en los cambios de criterios jurisprudenciales, la reforma constitucional de 1994, y las acciones municipales, además de la evolución económica social del país.-

Estas circunstancias llevan a enunciar la hipótesis, que es la motivación y desarrollo del presente trabajo, anunciada como el siguiente interrogante:

¿Las tasas municipales ameritan una revisión; y si ameritan esa revisión que pautas deberían tomarse?

Este planteo nos hace transitar por los siguientes tópicos sobre las tasas: a) Concepto; b) Características; c) Limitaciones; d) Cuestiones críticas;

El accionar municipal incurre en la generación de modalidades de regulación de esta clase de tributos, que no siempre es concordante con el ordenamiento jurídico tributario vigente, y es prueba de ello los numerosos conflictos que surgen en la relación jurídica Municipio – Contribuyente, donde los casos jurisprudenciales indican esta realidad.-

Por ello es necesario el recetario enunciado precedentemente, que nos llevará a analizar desde el concepto y características de la tasa, la injerencia del ordenamiento jurídico, constitucional, federal, y legal vigente; además de la jurisprudencia y el aporte significativo de la doctrina.-

El desarrollo del trabajo nos lleva a analizar las acciones municipales, desde la óptica de las normas constitucionales de contenido tributario, los Principios Constitucionales, y las normas federales. Se indican consideraciones sobre las potestades tributarias de los municipios, sobre el régimen federal dispuesto por nuestra carta magna, con el objetivo de confirmar si las mismas convalidan o no la aplicación de dicho tributo.-

El análisis permitirá desbrozar una de las problemáticas que emerge en la construcción legislativa de una tasa, que pese a nominarla como tal, la naturaleza jurídica de la norma indica la existencia de un impuesto, especialmente cuando hay ausencia del Estado municipal en la prestación del servicio.

Los tributos, como género, comprenden tres especies: impuesto, tasas y contribuciones, permitiendo en su conglomerado soportar el gasto que importa contar con una organización estatal, conformada por tres niveles: Nación, Provincia y Municipios.-

Estos aspectos están regulados en primer lugar por la Constitución Nacional, y las provinciales de cada una de las Provincias. Estas a su vez comprenden los municipios.-

La organización constitucional vigente asigna competencias en materia de sanción de tributos, aspecto que en materia nacional y provincial se encuentran delineados en las facultades del Congreso de la Nación, en los incisos 1 a 3 del artículo 75 de la C. N., donde además se ha establecido la coordinación de los poderes fiscales¹.-

Las facultades tributarias municipales derivan de las regulaciones constitucionales prevista en los artículos 5 y 123, por el cual, el primero de los preceptos citados cada constitución provincial dictará un ordenamiento que “...asegure..., su régimen municipal...”.

¹ Constitución Nacional Ley N° 24.430

El segundo de los preceptos dice *“Cada provincia dicta su propia constitución, conforme lo dispuesto por el artículo 5, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, administrativo, económico y financiero”*.-

Es importante dejar expuesto lo que establece el artículo 31 del magno ordenamiento, donde precisa los alcances del orden jerárquico normativo, cuando dice *“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.”*.-

Complementario de este artículo merece la cita del inciso 22 del artículo 75 (y el concordante inciso 24) que contiene las siguientes disposiciones relacionadas con el orden jerárquico de las normas *“Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes”* (primer párrafo). En el segundo párrafo y luego de enunciar una serie de Tratados Internacionales, dice *“...tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la Primera Parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ellas reconocidos”*.-

A lo que debe agregarse lo establecido en el inciso 2, del artículo 99 que dispone la facultad reglamentaria del poder administrador.-

Por consecuencia de lo expuesto, queda expresado el orden jerárquico de las normas, donde surge con absoluta claridad que las normas nacionales priman por sobre las provinciales, criterio corroborado jurisprudencialmente *“Municipalidad de Avellaneda s/incidente de verificación en Filcrosa S.A. s/quiebra”, CSJN, 30-09-2003, La ley on line)*.-

Un estudio encontró 134 tasas municipales diferentes al analizar la situación de 100 comunas. En promedio, cada jurisdicción contempla en su legislación unas 20 tasas, derechos o contribuciones sobre muy variados hechos imposables, con algunas que superan las 30.-

Un 35% del financiamiento obtenido por los municipios corresponde a recursos propios, fundamentalmente tasas, derechos y contribuciones por los servicios prestados; contribuciones por mejoras, y multas y recargos, entre otros conceptos, mientras que el 65% restante está compuesto por la coparticipación y las otras transferencias corrientes y de capital que reciben de los niveles superiores de gobierno, indicó el informe del Instituto Argentino de Análisis Fiscal (Iaraf).-

El sondeo seleccionó los 100 municipios más grandes en cuanto a población, bajo la restricción de que quedara siempre en la muestra al menos una ciudad por provincia. Más de 40 están en la provincia de Buenos Aires. Las provincias de Córdoba, Mendoza y Santa Fe tienen 7 grandes comunas cada una.-

Iaraf destacó la enorme disparidad y heterogeneidad que existe en el cobro de tributos que recaen sobre los más variados agentes económicos, con amplias diferencias en cuanto a la aplicación de los tributos y la magnitud de la carga impositiva por cada uno. Esta situación genera costos para las empresas que operan en esas jurisdicciones, especialmente para las que se encuentran en más de una, enfatizó el estudio.-

Las dos únicas tasas cobradas en todos los municipios son las de Servicios Generales (comúnmente conocida como tasa inmobiliaria) y la de Seguridad e Higiene, que es la que incide sobre la actividad industrial, comercial y de servicios.-

Siguen como tributos más usuales el de Ocupación y Uso de Espacio Público; Derecho de Oficina; Publicidad y Propaganda; Derecho de Cementerio; Tasa de Habilitación de Comercio e Industria; Derecho a los Espectáculos Públicos, y Derechos de Construcción.-

Por su parte, las tasas de servicios varios, por servicios especiales de limpieza e higiene, patente de rodados y derechos de venta ambulante son cobrados por entre el 50% y el 70% de las jurisdicciones.-

Otras tasas que aparecen entre las 134 son la de Fiscalización de Riesgo Ambiental; por Inspección Veterinaria; para Seguridad Pública; Fondo Educativo; Remises, Taxis y Transporte Escolares; Patentes de Juegos; De Cabaret, Boites y Confiterías Bailables, y Turismo.-

También los modos en que se cobran los tributos son variados, ya que pueden percibirse como porcentaje de la facturación de la actividad económica, como porcentaje de las valuaciones fiscales de los inmuebles o automóviles, como montos fijos en función del tendido de cables o según la cantidad de usuarios de las empresas de servicios. También se llega a tributar en algunos casos en función de la cantidad de mesas ubicadas en la vía pública o de carteles de publicidad colocados en espacios públicos (o que se ven desde la vía pública).-

También se observa heterogeneidad entre jurisdicciones en cuanto a características tributarias, tales como el nombre de la tasa, el modo en el cual se cobra o la magnitud de la carga. Esta situación acarrea numerosos costos de administración y liquidación del tributo, sobre todo para las empresas que operan en varias jurisdicciones.-²

Los municipios encuentran en sus necesidades de ingresos, requerir recaudar ingresos extraordinarios, motivados en la finalidad de lograr cubrir las deficiencias fiscales, consecuencia de las renuentes remisiones de fondos por las provincias.-

Para ello hacen gala de una enorme imaginación, donde los parámetros de razonabilidad y legalidad vigente son vulnerados. Así se observa, como se ha descripto precedentemente, transgresiones donde verdaderos impuestos son asimilados con el nombre de tasa a su estructura de recaudación.-

Por ello, resulta oportuno y a título de aplicación, introducir ejemplos de la realidad cotidiana municipal.-

² <http://www.cronista.com/economiapolitica/En-la-Argentina-ya-hay-mas-de-20-tasas-municipales-por-jurisdiccion-20120329-0045.html>

MARCO TEÓRICO

EVOLUCION CONSTITUCIONAL Y JURISPRUDENCIAL DE LAS TASAS

El régimen tributario municipal incursionó por dos etapas bien definidas, por una parte se tiene el período que va desde 1853 hasta 1994, que por imperio de esta última reforma se agrega el artículo 123.-

En general lo que se ha sostenido por la Corte, que en cada caso que entró en crisis la relación tributaria Provincia – Municipio derivó a lo que cada texto constitucional provincial tuviera previsto, por lo cual se puede inferir la siguiente consideración: Los municipios de provincia no podían crear tributo alguno, si el ordenamiento superior de la provincia no lo permitía.-

La Corte ha tenido pronunciamientos donde ha sentado criterio respecto de los alcances del poder tributario municipal, y al respecto y en referencia a la Provincia de Santa Fe dijo *“La Constitución Nacional se limita a ordenar el establecimiento del régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias (art. 5°), pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico-financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de la órbita de las facultades propias locales conforme a los artículos 104, 105 y 106 de la Constitución”*, (se refiere al ordenamiento anterior a la reforma); y agrega *“El art. 107 de la Constitución de la Provincia de Santa Fe ha establecido los ingresos que corresponden a los municipios, precisando que éstos son organizados por la ley sobre la base de ciertos requisitos, entre los que se incluyen un gobierno dotado de facultades propias, sin otras injerencias sobre su condición o sus actos que las establecidas por la Constitución y la ley con las atribuciones necesarias para una eficaz gestión de los intereses locales, a cuyo efecto la ley los proveerá de recursos financieros suficientes. Asimismo, dicha Carta Fundamental prescribe que con la finalidad aludida, los municipios pueden crear, recaudar, y **disponer libremente de recursos propios, provenientes de las tasas y demás contribuciones** que establezcan en su jurisdicción, asegurándoseles participación en los gravámenes directos o indirectos que recaude la Provincia, con un mínimo del 50% del producido del impuesto inmobiliario, según un sistema de coparticipación”* (El resaltado es nuestro, Conf. “Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe”, CSJN, 04/06/1991, La ley on Line).-

Existe un fallo anterior de la Corte en relación a la Provincia de Santa Fe que suele ser utilizado muy a menudo por los municipios para sostener facultades tributarias, a partir de una posición autónoma, sin embargo el pronunciamiento dictado en la causa “Rivademar, Ángela D. B. Martínez Galván de c. Municipalidad de Rosario”, por el cintero Tribunal con fecha 21 de Marzo de 1989, amerita severas críticas que no permiten sostener una concepción autonomista municipal para admitir facultades tributarias. Ellas son primero la temporalidad del fallo (la causa citada en el párrafo precedente modificó este criterio), segundo porque este último era ajeno a la materia tributaria.-

Razonabilidad: este principio emerge del ordenamiento constitucional, cuyo alcance consiste en que no se pueden alterar por las leyes que reglamentan su ejercicio, los principios, garantías y derechos reconocidos en los preceptos constitucionales.-

Se ha dicho y con razón por la doctrina que el poder reglamentario no es incondicionado, ni arbitrario. La reglamentación debe ser razonable, que es decir como arreglada, adecuada, justa, de acuerdo con el orden, la salud, la moralidad, el bien común público, según las circunstancias de cada tiempo, lugar y modo. A lo que se agrega en

referencia a la reglamentación no puede alterar los derechos y garantías constitucionales, para que el régimen sea justo en el orden de la realidad. Cuando la ley desvirtúa o desnaturaliza el derecho, deja de ser válida; ya no es reglamentación sino alteración del derecho, que prohíbe este artículo. Finalmente se señala que la reglamentación está gobernada por el principio de la razonabilidad, que preserva el valor justicia, eliminando de todos los órganos del poder la “alteración” de los principios, derechos y garantías de la ley de suprema. No debe olvidarse que la letra y el espíritu de este artículo aparecen inspirados en el propósito de hacer lo más efectivos y trascendentes posible los enunciados sustanciales de la Constitución y no en crearle excepciones restricciones o impedimentos que los desvirtúen (Conf. Helio Zarina, Constitución Nacional, p. 126, Ed. Astrea).-

La Corte ha sentado criterio desde los albores constitucionales, y ha mantenido inalterable el criterio que este precepto conforma una garantía constitucional, que tiene por finalidad, evitar que las leyes que reglamentan los derechos se tornen arbitraria “Que es elemento de nuestra organización constitucional, la atribución que tiene y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no su conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas, si la encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos” (Fallos CSJN, 05-12-1865).-

Bajo estas premisas, cabe en primer lugar hacer algunas citas de los miembros informantes, quien en referencia a la primera cuestión: la autonomía de los municipios, debe observarse que no tienen la naturaleza de las provincias, y por el contrario existe una suerte de subordinación hacia el nivel estatal superior. Dice el constituyente Prieto “...*la autonomía municipal no podría ser reglamentada en detalle por la propia Constitución, porque allí se avanzaría de un modo incorrecto e imprudente sobre las autonomías provinciales.*”

Luego el artículo 123 se refiere a los aspectos que la Provincia debe reglar, los cuales son de naturaleza “*institucional, administrativo, económico y financiero*”, al respecto se ha dicho por los constituyentes en referencia a lo institucional “...cada Constitución provincial adoptará los recaudos para que los municipios de esa provincia puedan acceder al dictado de sus propias instituciones”, conclusión que se sustenta en que cada municipio “...deberá contemplar las particularidades locales para acceder al grado de mayor autonomía...”.-

En relación a los aspectos políticos y administrativos no se hace referencia, por cuanto no se observa que se relacione con la problemática planteada.-

Si es importante los dos últimos aspectos: económico y financiero, sobre lo cual se ha dicho que es intención de esta Asamblea “...que los municipios argentinos van a poder generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus propios recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, complementando así las facultades de administración que les son propias” (conforme convencional de Neuquén Sr. Hugo N. Prieto).-

El ordenamiento jurídico vigente conforma permisividades y prohibiciones, y la materia tributaria no es ajena a ello. Por consecuencia es importante indagar en algunas consideraciones. En primer lugar es oportuno traer a colación el artículo 31, el inciso 22 del artículo 75, el inciso 2 del artículo 99, todos del magno ordenamiento que imponen la estructura jerárquica de las normas. Partiendo de la Constitución, hasta llegar a las resoluciones de los diferentes organismos.-

En materia tributaria se establece que determinados impuestos son prioridad de la Nación, que otros impuestos son compartidos con las Provincias, pero nada dicen respecto de los municipios.-

En conclusión en un análisis sintético que bien vale la pena exponer se puede decir que las prohibiciones se exteriorizan de la siguiente manera:

- a) Por vía de ciertas normas constitucionales que implícitamente prohíben que los municipios establezcan ciertos gravámenes (prohibición implícita: artículo 4 y artículo 75 inciso 1: derechos exportación e importación; imposiciones provinciales y municipales, con invocación en la cláusula de progreso, artículo 75, inciso 18; cláusula de los establecimientos de utilidad nacional, artículo 75, inciso 30; la cláusula comercial, artículo 75 inciso 13).-
- b) Por vía de normas provinciales que, con fundamento en el artículo 123, prohíban a sus comunas la creación de determinados tributos.-
- c) Por vía de normas nacionales – dictadas por el Congreso de la Nación – que prohíban a los municipios de provincia crear determinados gravámenes (Por caso la ley de Coparticipación Federal 23548).-

Ingresos fiscales: una distribución inadecuada

Otra consideración que amerita abordar está referida a la realidad imperante en materia de ingresos fiscales para los diferentes niveles estadales distintos de la Nación.-

Efectivamente es público y notorio que los niveles inferiores de organización estatal de nuestro país a partir de una práctica irrazonable por la administración nacional se observa que existen retaceos en el cumplimiento de las distribuciones de impuestos recaudados establecidas por la Coparticipación Federal, que en primer lugar afecta los ingresos de las Provincias, y que luego por la necesidad de aquella repercuten en los municipios o comunas.-

Estas deficiencias administrativas financieras existente en nuestro país afectan el cumplimiento de las finalidades de los municipios o comunas, e imponen la tarea no grata de cada administración municipal o comunal de tener que entablar constantes reclamos en aras de lograr la percepción que en derecho les asisten.-

Estos reclamos deben ser dirigidos contra las autoridades administrativas del nivel superior de la organización estadual, en el caso la comuna de Teodelina lo hará ante el gobierno provincial. Estas reclamaciones sin duda importan un conflicto de intereses que no es oportuno ni aconsejable.-

Sin embargo, ante todas estas deficiencias, los municipios o las comunas deben ejercer sus derechos en el marco de procesos y procedimientos previstos legalmente, tanto administrativo, como jurisdiccional; los cuales permitirán llevar adelante los reclamos ante los incumplimientos provinciales; pero ello no avala de ninguna manera pretender incrementar las cargas a los habitantes de esta comuna, para superar las deficiencias señaladas.-

Los Estados no pueden invocar, ni existe ninguna razón que avale la implementación de una carga que pueda ser arbitrarias, irrazonables o desproporcionadas, porque tal cual ha sido dicho por el magno tribunal y receptado por la doctrina no son legales.-

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

La enunciación de los diferentes principios se sustenta en distintos aportes de la doctrina tributaria³:

a. Legalidad fiscal

Este principio se expresa conforme lo establece el art 17 de la Constitución Nacional: “Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art 4”. Por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca o sea que los impuestos deben ser creados por ley formal emanada del Congreso de la Nación. Ello constituye una forma de protección del derecho de propiedad de los sometidos al poder de imposición del Estado, puesto que los tributos implican restringir tal derecho, amputando parte de la renta o del patrimonio con destino a las arcas estatales (García Vizcaíno, C., Derecho Tributario t. III, p. 272, año 1999). El art. 52 de la Constitución Nacional atribuye a la Cámara de Diputados “exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones”. Este principio es una aplicación específica al derecho tributario del otro de legalidad, consagrado en el art. 19, segundo párrafo, de la Constitución Nacional. Esto impide que el Congreso delegue la potestad tributaria en otros órganos ajenos a él. Asimismo, se aplica el principio de legalidad para establecer las atribuciones del ente (nacional, provincial, municipal) que ha creado el gravamen, no pudiéndose exceder de su competencia (García Vizcaíno, C. Derecho Tributario, t. III, p. 273, año 1999).

b. Igualdad fiscal

Expresamente enunciada en el art. 16 de la Constitución Nacional. Dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley y que “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”, significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones. No se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica, porque el tributo, que sería leve para unos, resultaría excesivamente oneroso para otros. Por eso, la base del tratamiento impositivo se funda en la capacidad contributiva. Ekmekdjian, M.⁴ afirma que una consecuencia inmediata del principio de igualdad fiscal es la generalidad fiscal o sea que nadie que tenga la capacidad contributiva prevista en la ley puede ser eximido de pagar el tributo (excepto exenciones o beneficios fiscales). El límite es el de la razonabilidad, el tratamiento más beneficioso a ciertas categorías de contribuyentes es aceptable sólo cuando se funda en razones de programación económica, social o política.

c. Equidad

El art. 4 hace referencia a las “demás contribuciones que equitativamente imponga el Congreso General”. No basta que los tributos sean creados por ley; deben ser generales, proporcionalmente iguales y uniformes. Es necesario, además, que el resultado concreto del gravamen sea justo y razonable; que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio, su renta o su trabajo. La Corte Suprema ha establecido que en tal caso se halla el impuesto que absorbe más del 33% del capital imponible. García Vizcaíno, C. (Derecho Tributario T. III, p 296, año 1999) afirma que la equidad se halla indiscutiblemente ligada, en sentido lato, a los principios constitucionales de

³ Vallejos Luis Abelardo, “Tesis: Constitucionalidad de las Tasas del Abasto”

⁴ Miguel Ángel Ekmekdjian, “Manual de la Constitución Argentina”, Editorial Depalma. Buenos Aires 1999. Pág. 383

generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. En sentido estricto, la equidad puede emparentarse con la igualdad.

d. **Razonabilidad**

Los principios de igualdad y equidad fiscal, con todas sus implicancias, tienen íntima relación con el concepto genérico de razonabilidad. Se trata de una garantía implícita que se fundamenta en el art. 33 de la Constitución Nacional (“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”). El principio también deriva del art. 28 de la Constitución Nacional (“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio). Enseña García Belsunce que “la razonabilidad como garantía constitucional de la tributación funciona: a) independientemente, como garantía innominada; y b) como complemento de integración o valoración del resto de las garantías constitucionales” (citado por García Vizcaíno, 1999, p. 281). Bidart Campos⁵ expresa que el principio de razonabilidad —derivado de los arts. 28 y 33 de nuestra Carta Magna— importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Ello quiere decir que existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley —y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente— un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de aquélla sea razonable, justo y válido. Por otra parte, Sabsay y Onaindia⁶ consideran que la alteración de un derecho por vía reglamentaria constituye un ejercicio irrazonable de esa potestad, ya que lo priva de su esencia. La cuestión radica en determinar cuándo se da esa situación. Padilla⁷ afirma que los derechos se limitan como única manera de poder vivir en sociedad, y las restricciones que dispongan en cuanto a su goce no deben exceder de lo indispensable para ese fin, esto es, hacer compatible la libertad de cada uno con la de los demás. Mientras se atiende a ese criterio, la limitación es “justa” y, por ende, “razonable”; en cuanto se lo deje de lado, surge el elemento irrazonable.

e. **Finalidad**

Los impuestos deben ser utilizados para “proveer a los gastos de la Nación”, de acuerdo al art. 4 de la Constitución. El art. 75 inciso 2, a su vez, enuncia entre otros destinos de fondos los originados en defensa, seguridad común, y el bien general del Estado.

f. **Realidad Económica**

Ekmekdjian, M (cita de García Vizcaíno: Derecho Tributario, t. III, p. 384, año 1999) dice que este principio ha sido acuñado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, como norma de imputación de efectos jurídicos a las actividades económicas. La aplicación de este criterio a la potestad tributaria significa que los tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imposables, con prescindencia de las formas o modalidades que

⁵ Bidart Campos, Germán, “Derecho Constitucional”, Ediar, t.II, ps. 118/119

⁶ SABSAY, Daniel y ONAINDIA, José Miguel, “La Constitución de los argentinos”, Errepar, 1998

⁷ PADILLA, “Lecciones sobre derechos humanos y garantías”, Abeledo Perrot, 1996

hayan querido darle los contribuyentes. Este principio debe jugar no sólo en beneficio del fisco, como es lo normal, sino también en el del contribuyente, cuando así corresponda.

En sus últimos escritos, JARACH⁸ sostuvo: “La consideración económica en esta materia no se origina del carácter pecuniario de la obligación como lo dijo el profesor Blumenstein, sino del principio de orden superior que es de nivel constitucional, en casi todos los países: el principio de la capacidad contributiva. Si el impuesto es un tributo cuyo carácter fundamental, cuyo criterio causal, es la capacidad contributiva que determinados hechos imposables manifiestan; si es así, la capacidad contributiva solo puede ser hallada no en los aspectos formales de los hechos y de los actos que surgen, sino en los aspectos sustanciales, del contenido económico de las relaciones, de las circunstancias que evidencian la capacidad contributiva. La llamada consideración económica no es sino el propósito propio del legislador de gravar hechos que manifiestan capacidad contributiva”. MARTINEZ⁹ sostiene la importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (intentio facti) y la intención jurídica (“intentio iuris”). Este trabajo fue luego reproducido en “*Estudios de Derecho Fiscal*”, Ed. Contabilidad Moderna, 1973, libro prologado por Jarach y que sirvió como espacio al contrapunto entre los dos juristas.

g. **Capacidad Contributiva**

Este principio no ha sido consagrado por la Constitución Nacional pero se halla implícito en las demás principios reconocidos por esta. García Vizcaíno, C., (Derecho Tributario, t. III, p. 278, año 1999) afirma que: La previsión expresa del principio redundaría en una mayor protección jurídica del contribuyente respecto de situaciones que no encuadran en alguna de las garantías referidas, máxime que el principio de capacidad contributiva guarda relación, además, con la distribución de competencias tributarias entre distintos entes políticos, habida cuenta de que ésta puede implicar excesiva presión global sobre una misma capacidad contributiva, con la probable vulneración patrimonial y lesión del proceso productivo.-

Pasquale Pistone, Heleno, Taveira y Torres¹⁰ definen, “...una aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible...” Asimismo, más adelante agregan: “...es inherente a todos los tributos...la visión que lo niega en las tasas ...está influida por la existencia de elementos conmutativos, como son la prestación de un servicio público divisible que reporta una ventaja diferencial (tasa)...” García Belsunce define a la capacidad contributiva como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización (citado en García Vizcaíno, Derecho Tributario, t. III, p. 278, año 1999).

h. **Generalidad**

García Vizcaíno, C., (Derecho Tributario, t. III, p. 279, año 1999) afirma que: Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciada razonablemente), por lo cual las leyes no pueden

⁸ JARACH, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, Página 169, Bs. As, Editorial Cima, 1998.

⁹ MARTINEZ, Francisco, “*El criterio económico*”. Derecho Fiscal, Tomo XX, pág. 849

¹⁰ Pasquale, Pistone, Heleno, Taveira Y Torres, “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional

establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad” del art. 16 de la Constitución Nacional. El límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios que se basan en el art 75 inc 18¹¹ de la Constitución Nacional y deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase.

i. No confiscatoriedad

Siguiendo a García Vizcaíno, C., (Derecho Tributario, T III, p. 282, año 1999), en materia tributaria se debería considerar confiscatorio el conjunto de gravámenes que absorba una parte sustancial de la renta del obligado al pago, excluyendo los impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros, los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas, [...] las tasas, las contribuciones especiales, el importe de las multas y el valor de la mercadería objeto de comiso. La Corte Suprema ha establecido que en tal caso se halla el impuesto que absorbe más del 33% del capital imponible. La Corte Suprema en un antiguo fallo destacó la distinción entre confiscación y tributos. Al respecto señaló que “las confiscaciones prohibidas por la Constitución son medidas de carácter personal y de fines personales, por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes; es la confiscación del Código Penal, y en el sentido amplio del art. 17 el apoderamiento de los bienes de otro, sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares, pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos puedan imponer el Congreso los gobiernos locales”¹²

j. Proporcionalidad

Requiere que el monto de los gravámenes esté “en proporción” a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago.

¹¹ Constitución Nacional Art 75 inc.18. Corresponde al Congreso: Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo

¹² “Manuel Fariñam c/ Municipalidad de La Plata” Fallos: 105: 70 del 23/08/1906.

¹³. LEY N° 23548, COPARTICIPACION FEDERAL DE RECURSOS FISCALES

LEGISLACION APLICADA

1. Ley 23.548, de Coparticipación Federal

El artículo 9 (13) se refiere al contenido de la ley de adhesión de las provincias, y en consecuencia contiene preceptos que hacen referencia a los tributos municipales, así el inciso b) dice *“Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley”*; y seguidamente expresa *“En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.”*-

El inciso c) expresa *“Que se obliga a no gravar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no gravan por vía de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, los productos alimenticios en estado natural o manufacturado. Para el cumplimiento de esta obligación se aplicará lo dispuesto en el segundo a cuarto párrafo del inciso anterior.”*

Es oportuna la cita del inciso e) *“Que se obliga a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos”*.-

Finalmente el inciso g) establece: *“Que se obliga a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos”*

2. Convenio Multilateral

El artículo 35 está referido al tratamiento que debe darse a los ingresos de cada municipio de las Provincias entre las que se distribuyen los ingresos, es decir es la distribución, que cada contribuyente lleva a cabo de la base imponible originada por su actividad económica. Dice este artículo: *“En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuesto, tasas, derechos de inspección o cualquiera otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos Fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente convenio”*

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

“Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista, local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la

correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco provincial”

“Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierta expresas disposiciones constitucionales”

De la lectura de esta norma surgen algunos aspectos puntuales que merecen alguna consideración por el efecto que tiene sobre los derechos del contribuyente, tanto en la distribución de la base, como la influencia sobre la cuantía de la determinación.-

Distribución de la Base entre municipios: El presente artículo prevé una doble aplicación del Convenio Multilateral. La primera para determinar la proporción de la base imponible que corresponde a la Provincia en cuestión (determinación del "coeficiente único"). La segunda aplicación para establecer del total provincial, la proporción que corresponde a cada uno de los Municipios en los cuales el contribuyente tenga actividad (o "local habilitado" si se requiere esa condición para la procedencia del tributo).-

La resolución general 7/1996, en su artículo 4, reafirma el concepto, estableciendo que "entre los Municipios debe distribuirse el total de ingresos aplicando las propias normas de este acuerdo interjurisdiccional”.-

En el mismo sentido se ha expedido la Comisión tratando "casos concretos", aun cuando se trate de la distribución mediante regímenes especiales".(Conf. C A 15 / 2002, “Máxima SA-AFJP- c/Municipalidad de la Ciudad de Salta”: En ese caso la distribución primaria se realizaba por el artículo 7 del Convenio Multilateral, entidades financieras no bancarias).-

Esto significa que los contribuyentes que tengan actividad en más de un ámbito comunal en determinada Provincia, tendrán que aplicar las mismas normas del Convenio para dividir la materia imponible que se le atribuye a la respectiva jurisdicción (Provincia), entre los entes locales en los que tenga actividad.-

Conclusión: En ambos procedimientos debería utilizarse el mismo régimen (general o especial), aplicado en la distribución primaria (entre jurisdicciones provinciales). La resolución general 106/2004 (RG 2/2009) adoptó ese criterio, ordenando la aplicación del coeficiente único cuando corresponda el régimen general y disponiendo que, en su caso, “...dicha atribución se efectuará de acuerdo con los regímenes especiales previstos en el Convenio Multilateral, de resultar aplicables”. Este procedimiento es complejo, pero de indiscutible procedencia y equidad.-

Obviamente que, si la actividad de la empresa dentro de una Provincia determinada, está localizada en un solo Municipio, corresponde a éste la totalidad de la base imponible de su respectiva jurisdicción.-

A lo largo del tiempo se han dictado diversas normas que regulan este régimen. Hoy la resolución general 106/2004, ahora compilada en la resolución general C A 2/2009, establece en forma detallada las reglas y las interpretaciones que se fueron consolidando a través del tiempo, según los lineamientos arriba referidos. También fija los procedimientos aplicables para distribuir la base imponible, de acuerdo con las dos formas en que están en el país configurados, los hechos imposables de las tasas que gravan ingresos brutos.-

La norma expresamente dice al respecto “En este sentido, el artículo 35 del Convenio Multilateral prevé dos situaciones básicas con relación a la distribución entre los Municipios: a) si la legislación exige para la procedencia de las tasas la existencia de un local habilitado, y b) cuando ese requisito no es necesario.-

Exigencia de "local habilitado": El tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral hace referencia a local habilitado (“...sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista, local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco provincial”).-

Esta cuestión ha determinado que la Comisión Arbitral decidió que cuando la legislación exigía el requisito de la habilitación de local, la existencia de un solo lugar que cumple ese requisito, implica la atribución de la totalidad de la base imponible de la jurisdicción, a ese Municipio” (Conf. C A de fecha 9/6/1987, y resoluciones 9/1996 y 13/1996 y 10/1998 y 13/1998, entre otras. Más recientemente, resolución 23/2003, “Consolidar AFJP SA c/Municipalidad de La Matanza”).-

Por su parte, el mismo organismo como autoridad del Convenio Multilateral, más recientemente y mediante la resolución C A 46/2008 (“CLADD SA c/Municipalidad de General San Martín, Provincia de Buenos Aires”), ha establecido lo siguiente: “Que en efecto, el primer párrafo del artículo (35) prevé la facultad de los Municipios de establecer gravámenes semejantes al impuesto sobre los ingresos brutos, debiendo sujetarse, a los fines de la distribución de la base imponible a las normas del Convenio Multilateral y sólo sobre la parte de los ingresos atribuibles al Fisco adherido, es decir, la Provincia. El segundo párrafo, a su turno, contempla que, ante la inexistencia de un convenio local, las Comunas graven sólo la parte atribuible a ellas según las normas del Convenio Multilateral. En síntesis, ambos párrafos establecen la sujeción de las Municipalidades al citado Acuerdo. Que el tercer párrafo de este artículo dice que cuando las normas vigentes para las Municipalidades prevean la aplicación del gravamen solamente por los Municipios donde existan locales, el conjunto de tales entes podrán atribuirse el total de la base provincial, **pero aquella norma no existe en la Provincia, en cuyo caso, el párrafo deviene inaplicable en este caso.**”.-

Por lo tanto y ante la circunstancias de que no exista la norma respecto de la cual se exige el requisito de local habilitado para atraer base imponible al Municipio, se ha expresado por la Comisión Arbitral, que solo se apropia los ingresos originados en la jurisdicción del municipio, al respecto ha dicho para el Municipio de General de San Martín de la Provincia de Buenos Aires lo siguiente: “Que la Municipalidad de General San Martín tiene derecho a atribuirse la porción de base imponible que prevé el artículo 2 del Convenio Multilateral y no la que pueda pertenecerle a otro u otros Municipios de la Provincia, es decir, tendrá derecho a asignarse una parte de los ingresos del contribuyente en función a los ingresos y gastos habidos en el Municipio por el ejercicio de la actividad en él desplegada”.

Al sólo efecto de facilitar la comprensión del tema en las dos situaciones previstas en el segundo y tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral (con y sin exigencia de "local habilitado" como requisito) tomaremos a la Provincia de Buenos Aires como ejemplo en ambos casos, teniendo en cuenta que sólo es un supuesto y destacando que en la Provincia de Buenos Aires -tal como se explica en el caso "CLADD SA" de Comisión Arbitral-, no existe norma que exija tal requisito.

Por lo tanto la doctrina ha expresado “...en este caso, sólo entran en la distribución de la materia imponible, los municipios en los cuales el contribuyente tenga un establecimiento de esas características.” (Conf. Althabe, Mario E y Sanelli, Alejandra P: Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica 2 Ed. L L 2007).-

Adhesión de la Provincia de Santa Fe: Esta provincia se adhiere al régimen de este Convenio Multilateral de fecha 18-08-1977, mediante la ley 8159 de fecha 12-12-1977.-

Impuestos fijos municipales: Esto deben guardar adecuada proporción caso contrario son motivo de rechazo. La Comisión Arbitral ha dicho también que los "impuestos fijos", sobre todo si son elevados, son incompatibles con el Convenio (C A 9/1999, 11/1999 y 1/2000, entre otras). Ello por cuanto, a través de una vía indirecta, pueden vulnerar las restricciones que estamos analizando.-

En repetidas ocasiones, el Organismo sostuvo que “la exigencia de importes mínimos de impuesto, o de tasas fijadas con independencia de la base imponible atribuible a la jurisdicción por aplicación de las normas contenidas en el Convenio Multilateral, desvirtúa los propósitos perseguidos por la legislación y torna inoperante su aplicación.” (C A 40/2002, “YPF c/Municipalidad de Carcarañá”; C A 22/2004, “HSBC Salud Argentina SA c/Municipalidad de Venado Tuerto, Provincia de Santa Fe”; C A 23/2004, “Confina Santa Fe SA c/Municipalidad de Venado Tuerto, Provincia de Santa Fe”; C A 11/2006, “Cía de Radiocomunicaciones Móviles c/Municip. de Moreno, Prov. Bs. As.”, entre otras).-

Al respecto ha aclarado el trato de conceptos incluidos en la base imponible, en tal sentido expresó “No ha dado en cambio curso el Órgano Arbitral, en consonancia con su criterio análogo respecto de las Provincias, a las discusiones que versan sobre materias ajenas al objeto del Convenio (distribuir materia imponible), como sería el caso en que estuviese en juego la misma conformación de la base imponible” (C A 8/2005, "Banex SA c/Municipalidad de Rosario". En el caso estaba en discusión ingresos no alcanzados y exentos por la ley fiscal de la Provincia, que el Municipio comprendía dentro de la base imponible de su tasa). En otro caso avaló la inclusión de intereses y actualizaciones pasivas que están excluidas del gravamen provincial; C A. 5/2003, "Credilogros Compañía Financiera c/Municipalidad de Posadas").-

En cuanto a las materias excluidas del tributo por la legislación local ha expresado en la resolución C A 4/ 2007, “Coto Centro Integral de Comercialización SA c/Municipalidad de Avellaneda” (Se trataba de ingresos de exportación computados como base de la tasa municipal).-

Distribución de la Base entre municipios: El presente artículo prevé una doble aplicación del Convenio Multilateral. La primera para determinar la proporción de la base imponible que corresponde a la Provincia en cuestión (determinación del "coeficiente único"). La segunda aplicación para establecer del total provincial, la proporción que corresponde a cada uno de los Municipios en los cuales el contribuyente tenga actividad (o "local habilitado" si se requiere esa condición para la procedencia del tributo)".

La resolución general 7/1996, en su artículo 4, reafirma el concepto, estableciendo que "entre los Municipios debe distribuirse el total de ingresos aplicando las propias normas de este acuerdo interjurisdiccional".-

En el mismo sentido se ha expedido la Comisión tratando "casos concretos", aun cuando se trate de la distribución mediante regímenes especiales".(C A 15 / 2002, “Máxima SA-AFJP- c/Municipalidad de la Ciudad de Salta”: En ese caso la distribución primaria se realizaba por el artículo 7 del Convenio Multilateral, entidades financieras no bancarias).-

Esto significa que los contribuyentes que tengan actividad en más de un ámbito comunal en determinada Provincia, tendrán que aplicar las mismas normas del Convenio para dividir la materia imponible que se le atribuye a la respectiva jurisdicción (Provincia), entre los entes locales en los que tenga actividad.

Conclusión: En ambos procedimientos debería utilizarse el mismo régimen (general o especial), aplicado en la distribución primaria (entre jurisdicciones provinciales). La resolución general 106/2004 (RG 2/2009) adoptó ese criterio, ordenando la aplicación del coeficiente único cuando corresponda el régimen general y disponiendo que, en su caso, "...dicha atribución se efectuará de acuerdo con los regímenes especiales previstos en el Convenio Multilateral, de resultar aplicables". Este procedimiento es complejo, pero de indiscutible procedencia y equidad.-

Obviamente que, si la actividad de la empresa dentro de una Provincia determinada, está localizada en un solo Municipio, corresponde a éste la totalidad de la base imponible de su respectiva jurisdicción.-

A lo largo del tiempo se han dictado diversas normas que regulan este régimen. Hoy la resolución general 106/2004, ahora compilada en la resolución general C A 2/2009, establece en forma detallada las reglas y las interpretaciones que se fueron consolidando a través del tiempo, según los lineamientos arriba referidos. También fija los procedimientos aplicables para distribuir la base imponible.-

La norma expresamente dice al respecto "En este sentido, el artículo 35 del Convenio Multilateral prevé dos situaciones básicas con relación a la distribución entre los Municipios: a) si la legislación exige para la procedencia de las tasas la existencia de un local habilitado, y b) cuando ese requisito no es necesario.-

3. Ley 14.393 de la Provincia de Buenos Aires

El dictado de la ley 14.393¹³, con vigencia a partir del 1º de enero de 2013, modificó el inciso 17 del artículo 226 de la Ley Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires (Decreto N° 6769/1958 y modificaciones) ("LOM") por la cual se facultó a sus municipios, con respecto a los contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral, a cobrar la tasa de seguridad e higiene por las actividades que se desarrollen en locales, establecimientos u oficinas habilitadas, apropiándose de la totalidad de la base imponible provincial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

De tal forma, para estos contribuyentes, a partir de la reforma se permite a los municipios donde exista un local habilitado a atribuirse el cien por ciento (100%) de los ingresos brutos de la Provincia para calcular la tasa, haciendo aplicable el artículo 35 tercer párrafo del Convenio Multilateral que dispone que "Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista, local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial".-

Respecto a la aplicación del artículo 35 del Convenio Multilateral para las tasas municipales se ha dicho que "de la doctrina que emana de la Comisión Arbitral en sucesivos precedentes, puede ahora concluirse que "el Convenio tiene incidencia únicamente sobre aquella tasa municipal cuyo hecho imponible contempla un servicio prestado a la actividad interjurisdiccional".-

Como ya se dijo, se trata de una importante modificación que cambia la forma de liquidación de esta tasa, que es, sin lugar a dudas, uno de los principales recursos tributarios de las municipalidades.-

¹³ <http://www.cronista.com/fiscal/Cambios-en-la-forma-de-liquidacion-de-la-Tasa-de-Seguridad-e-Higiene-en-Municipios-de-Pcia.-de-Bs.As.-20130513-0003.html>

De esta manera, la reforma de la LOM tiene como directa consecuencia que se deje sin efecto la jurisprudencia unánime de la Comisión Arbitral, ratificada por la Comisión Plenaria, que permitía que los municipios se atribuyeran únicamente la porción de ingresos y gastos que se devengaban en el municipio, situación ésta que encarecerá para los contribuyentes la tasa en donde se encuentren el o los locales habilitados.-

TASA: Concepto

El concepto de tasa es la compensación por servicios prestado por el Estado. En cuanto a la tasa municipal, la ubicación constitucional, emerge de su tercer nivel estadual (artículo 5, 123 de la C N, y artículo 192 inc. 5° de la CPBA).

“La tasa es, sin duda, el tributo que presenta mayores dificultades para su caracterización. Tal vez en ningún tema del derecho tributario, tan rico de por sí en las discrepancias doctrinales, se observan tantas divergencias hasta el punto de poderse afirmar que abundan las investigaciones realizadas que arriban a conclusiones muy diferentes”¹⁴

“La tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Tal servicio tiene el carácter de divisible, por estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe.”¹⁵

Es requisito esencial de la tasa que la prestación que se exige sea como contrapartida de la realización por parte del Estado de servicios públicos divisibles, es decir, servicios en los que puede ser cuantificado el costo de los mismos, al menos aproximadamente, en cabeza de cada sujeto pasivo. Es decir, debe tratarse de: “...servicios susceptibles de ser divididos en unidades de consumo o de uso...”¹⁶, y siempre que esas unidades pueden ser asignadas a los sujetos pasivos en virtud de ciertos parámetros de asignación.

Ha dicho el Profesor Dino Jarach que: “La tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”¹⁷.

Coincido con la postura amplia sostenida por Jarach¹⁸ y Giuliani Fonrouge¹⁹ entre otros, la cual considera que las actividades estatales que originan el pago de tasas varían según la época en que se las analice y que las mismas mutarán de acuerdo a las distintas y nuevas funciones que debe asumir el Estado a medida que transcurren los años, siendo determinante para evaluar si un servicio puede ser financiado a través de ese tributo el ubicarse en el momento de que se trate y según las circunstancias de hecho que rodeen el caso.

TASA: Valor

El criterio para determinar el valor de una tasa indica que debe tener relación con el Costo. Al respecto, Héctor Villegas²⁰, nos dice “Comencemos por afirmar que este sea probablemente el punto más dificultoso de dilucidar sobre la tasa, y de ahí las múltiples teorías contradictorias acerca de la cuestión. Esta dificultad es tan notoria que la propia Corte Suprema Nacional ha sostenido disímiles criterios a través del tiempo, conforme se verá seguidamente. En alguna medida la complejidad de la cuestión ha incidido en las variantes en el pensamiento del autor, a quien la profundización del tema y la experiencia de los años transcurridos, han demostrado los peligros de indefinición jurídica, vaguedad científica, e

¹⁴ Ramón Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario”, Depalma - Marcial Pons, 1996, pág. 141.

¹⁵ García Vizcaíno, “Derecho Tributario. Parte III”

¹⁶ Valdés Costa, ob. cit., pág. 146

¹⁷ Jarach Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Cangallo, 1985, pág. 234

¹⁸ Ob. cit. pág. 235. En el mismo sentido se expresa A.D. Giannini

¹⁹ Iuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, T. I, Depalma, 1993, pág. 294.

²⁰ Villegas Héctor, “CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO” TOMO UNICO 7° edición, ampliada y actualizada EDICIONES JJCPM/MI BUENOS AIRES 2001

indefensión del contribuyente que encierran la tesis del “equilibrio del costo total del servicio” y de la graduación según la capacidad económica del contribuyente”

Teorías para la determinación y/o graduación del valor de la tasa: Dos son las teorías, las cuales someramente son descriptas a continuación:

Teoría del Valor según la ventaja del servicio: “Doctrina como Laferriere, Mehl, sostiene que la tasa debe ser graduada según el valor de la ventaja que por el servicio sostiene el obligado; Pugliese adopta parcialmente esta tesis, ya que si bien no admite que la ventaja pueda tener vinculación con el límite global de la detracción, puede tenerse en cuenta la ventaja particular concretamente disfrutada por el particular”

“De obtener ventaja el particular en quien el tributo se individualiza, ella puede ser un elemento a tener en cuenta en la fijación del monto, pero como no es característica esencial de la tasa – según hemos afirmado – la obtención de la ventaja, el criterio no será útil en todos los casos, por lo cual pierde su validez general. Tampoco es admisible sostener que en el caso de real obtención de provecho, este sea un criterio valorable para la fijación de la cuantía, y por último se debe también tener en cuenta la dificultad en apreciar en cifras el provecho objetivo y subjetivo que proporciona el servicio”

Teoría del valor por el costo del servicio en relación con cada contribuyente: La Corte Suprema de Justicia llegó a sostener que es de la “naturaleza de la tasa tener relación con el costo del servicio” (Fallos 201: 545; 234:663). Alberto Spota afirma que la causa de la tasa es la relación entre el servicio y el quantum de lo percibido (La adecuada proporción entre el servicio público y la tasa retributiva, JA 1946-IV p 148).-

Esta teoría sufrió una evolución y la jurisprudencia admitió que aun cuando el monto de la tasa exceda el costo del servicio, la tasa no es jurídicamente inválida (La Ley t. 94, p. 649), de donde surge la elasticidad de este criterio de medición, que consiguientemente pierde rigor científico. La concepción señalada, en la actualidad, se inclina por afirmar que la relación “coste–importe” aun necesaria como elemento de la tasa, no puede ser una igualdad matemática o equivalencia estricta. Lo que sí debe existir es una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre ambos términos”.-

Es evidente que el costo del servicio puede ser uno de los elementos valorables para la fijación de la cuantía del tributo y quizás el más importante, pero no el único criterio. Por otra parte, la fijación de lo que se debe entender por “costo” real de un servicio en relación a cada contribuyente, es muy difícil de determinar, y hacer una serie de disquisiciones al respecto. Así por ejemplo se ha afirmado que el costo del servicio a retribuir no es el costo por contribuyentes, sino el gasto total que demanda el funcionamiento del servicio (La Ley t. 40, p. 8; t. 95, p. 174), que ese costo no significa solo los gastos de la oficina que presta concretamente el servicio (La Ley t. 45, p. 301), ni que debe medirse en relación a las inspecciones concretas realizadas cuando la tasa se cobra por un servicio de fiscalización (La Ley t. 96, p. 601). Por otra parte tampoco es exacto afirmar que el costo (y la consiguiente cuantía) haga a la naturaleza de la tasa o sea su causa”.-

Conclusión: A manera de conclusión amerita volver a citar al maestro cordobés, Dr. Villegas (ob. cit., p. 102), cuando indica “... que para que la tasa sea legítima, y no arbitraria, tiene que existir una discreta y razonable proporción entre el monto exigido y las características generales de la actividad vinculante. En alguna oportunidad la jurisprudencia

ha sostenido que “es de la esencia de la tasa su correlación aproximada con el servicio. Cuando ella se altera, aquella pierde su causa y su cobro es ilegítimo e inconstitucional en la medida que exceda la proporcionalidad debida” (C F de Rosario, fallo 02-08-1965, LL t. 120, p. 358).-

Agrega este autor en otro pasaje (ob. cit., p. 103) “Aparte del inevitable problema de superposición que se crea y que contribuye a elevar la presión fiscal individual en forma inconveniente, se da otra situación que puede ser ilegítima, cual es el hecho de que basándose la graduación de la tasa en la potencialidad económica del obligado, el monto de ella llegue a resultar manifiestamente desproporcionado con el servicio recibido. A veces la jurisprudencia argentina se ha alzado contra esta situación arbitraria resolviendo que “no acreditada en autos, ni aproximadamente la proporcionalidad necesaria entre el servicio posible y la tasa, resultando evidente una desproporción extraordinaria que justifica la resistencia al pago por la demandada, la suma que esta deberá abonar, será fijada por el tribunal” (LL t. 120, p. 358).-

Amerita finalmente sumar el aporte de Roberto Tamagno (Enciclopedia Jurídica Omeba Tomo 27, p. 11) al definir la tasa la considera “una relación de cambio en virtud de la cual se pagaría una suma de dinero contra un determinado servicio público” y agrega “entre el tributo y el servicio debía existir una justa y exacta correspondencia”, para concluir “La tasa se caracteriza por el presupuesto de hecho que vincula el sujeto pasivo a una determinada actividad del Estado”

CARACTERÍSTICAS DE LAS TASAS

Seguidamente se enuncian las características de la tasa, las cuales son expresadas mediante los siguientes enunciados:

- a) Es una especie del género tributo, dado que surge por el poder de imperio del Estado que le permite imponerla coercitivamente, cualquiera fuera su nivel estadual.-
- b) Debe emerger de una ley, en el orden municipal será mediante una ordenanza por delegación de la ley provincial (en el caso del punto 3. Código Tributario Comunal, ley 8173 de Santa Fe).-
- c) La necesidad que exista una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago. La Corte ha expresado “...es de naturaleza de la tasa que su cobro corresponda siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente” (Fallos t. 234, p. 663). Otro pronunciamiento jurisprudencial ha dicho “...carece de causa y viola el derecho de propiedad garantizado por la Constitución Nacional, la tasa municipal por inspección de comercio e industria que se cobra sin haberse prestado el servicio correspondiente (SCJ PBA, revista Impuesto, t. 28, p. 303; y t. 29, p. 1079).-
- d) La efectiva prestación del servicio, este es un elemento esencial, por cuanto si no existe la prestación del servicio se torna ilusoria la pretensión del municipio. Este aspecto ha sido puntualizado severamente por la jurisprudencia de la Corte “Es requisito fundamental de las tasas que al cobro de las mismas debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. Por ello no encuentra sustento en el art. 17 de la Constitución Nacional el art. 120 de la Ordenanza 229/77 sancionada por la demandada” Conf. “Compañía Química S A c/Municipalidad de Tucumán s/Recurso Contencioso Administrativo y acción de inconstitucionalidad” CSJN 05-09-1989, Errepar t. 9, p. 327).-
- e) La potencialidad de la tasa, esta es una característica que pese a ser asumida por algunos municipios, para cobrar tasas sin prestar servicios han sido objeto de rechazo por la

jurisprudencia y la doctrina. Al respecto merece la cita las expresiones de la más reputada doctrina tributaria, Dino Jarach expresa que es inaceptable que la tasa pueda justificarse en un servicio individualizado pero meramente potencial, agregando que tal doctrina ha sido la defensa esgrimida habitualmente por los municipios de la República Argentina para justificar tasas recaudadas por servicios no prestados (Conf. revista Impuesto t. 29, p. 198).-

f) Debe existir la proporcionalidad entre el costo y el valor de la tasa, si bien se ha admitido que el valor puede diferir del costo no debe ser desproporcionado, imprudente e irrazonable, aspecto que fuera precisado. La jurisprudencia ha expresado "...es de la esencia de la tasa su correlación aproximada con el servicio. Cuando ella se altera, aquella pierde su causa y su cobro es ilegítimo e inconstitucional en la medida que exceda la proporcionalidad debida"; a lo que se agregó "no acreditada en autos, ni aproximadamente la proporcionalidad necesaria entre el servicio posible y la tasa, resultando evidente una desproporción extraordinaria que justifica la resistencia al pago por la demandada, la suma que esta deberá abonar, será fijada por el tribunal" (C F de Rosario, fallo 02-08-1965, LL t. 120, p. 358).-

g) El requisito de la publicidad de los actos de gobierno es un elemento esencial en la relación jurídica administración – administrado. Los actos pueden ser de carácter general o particular, sin embargo cualquiera fuera el alcance, requiere la puesta en conocimiento de los habitantes (de carácter general) o de la persona (de carácter individual), y el medio debe ser fehaciente, en el primer caso lo constituye la publicidad que será en algún medio escrito; o la notificación en el segundo caso. La manda de publicidad de los actos de gobierno de carácter general dimana del artículo 5 del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual por imperio del artículo 31 de la C N, y el criterio jurisprudencial de la Corte se aplica a las relaciones jurídicas administración – administrado en el orden provincial.-

Si bien es cierto que el artículo 5 habla de ley, la doctrina y la jurisprudencia lo han entendido como ley en sentido material o sustancial, lo que significa que son todas aquellas disposiciones de la autoridad pública que contengan normas de cumplimiento general, aunque no sean leyes emanadas del Congreso; así quedan comprendidas los decretos del Poder Ejecutivo, resoluciones ministeriales, ordenanzas municipales, reglamentos de policía, etcétera (Belluscio – Zannoni, Código Civil, t. 1, p. 6/7; jurisprudencia CN Civil, Sala B, 26-02-1960, LL t. 99, p. 193; CNP Económica, Sala II, 25-09-1963, LL t. 115, p.77; ST S L, 31-08-1967, LL t. 130, p. 700, recientes pronunciamientos de la Corte han hecho hincapié en esta cuestión respecto de las ordenanzas municipales).-

El sentido de la publicación es que se notifique a la población para que tome conocimiento de sus alcances y en consecuencia se la da por conocida, cumpliendo con una de las finalidades del Estado que es "...la necesidad social que las normas jurídicas tengan aplicación incondicional y general, porque el interés de la seguridad jurídica exige su aplicación a todos, aunque lo ignoren" (Conf. C N P Económica, sala II, 25-09-1963, J A 1963-VI, p. 624).-

En el caso no se observa que esta ordenanza haya sido publicada en algún medio lo cual invalida su verosimilitud, tal cual lo prescribe la concordancia de los artículos 5 y 7 del Código Civil.-

TASA DE INSPECCION SEGURIDAD E HIGIENE

La Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene, en los ordenamientos municipales, define el hecho imponible mediante una combinación de impuesto sobre los ingresos brutos, es decir el ejercicio habitual de actividades con propósito de lucro en el ámbito del Fisco que lo impone, con el agregado de la prestación del servicio de inspección por salubridad e higiene.-

A continuación se tratará dos aspectos, por su actualidad, en virtud de las controversias surgida a la aplicación, por algunos de los Fiscos Municipales: a) El Sustento Material. b) La Limitación a la potestad Tributaria.

Sustento Material

Por lo hasta aquí tratado, podemos concluir que la tasa como tal, exige la efectiva prestación de un servicio divisible. En el caso la tasa de inspección para verificar el estado de salubridad, seguridad e higiene, requiere inexcusablemente, que el sujeto pretendido tenga radicación efectiva, con establecimiento, local, oficina e instalaciones de algún tipo en el Municipio pretensor, pues sin ese asentamiento físico concreto y efectivo, por mínimo que fuere, no existe prestación posible del servicio por salubridad, seguridad e higiene, ya que no existiría el ámbito a inspeccionar, el objeto sobre el cual practicar la inspección, para verificar el estado de salubridad, de higiene y de seguridad en que ese local, establecimiento, oficina instalación se encuentre.-

Por ello amerita deducir, sin radicación material, el instituto tasa, como tal es materialmente inviable, el presupuesto fáctico es inconcebible. Su naturaleza, su esencia y ontología solo son posibles ante un asentamiento, por mínimo que fuere que sea pasible de ser inspeccionado, no basta que el sujeto realice actividades o efectúe ventas en el lugar.²¹ En este sentido se expidió la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná – 6/8/2002, en la causa “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay s/ acción declarativa”, ratificando lo dicho por el Juez Federal de primera Instancia de la Ciudad de Paraná. La actora dedujo una acción meramente declarativa en el marco del art. 322 del Código Procesal Civil Comercial de la Nación para obtener la declaración de inconstitucionalidad de la ordenanza 2980 del Municipio de Concepción del Uruguay, Provincia de Entre Ríos, por ante el Juez Federal de esa Ciudad. Dicha ordenanza contiene una tasa por inspección sanitaria, higiene y profilaxis y seguridad que pretendió cobrarse a la actora, que mantiene dentro del ejido municipal una antena de transmisión. “El juez de primera instancia consideró que de conformidad con lo dispuesto en el art. 35 del Convenio Multilateral, esa tasa solamente es aplicable a los contribuyentes que poseen establecimiento habilitado dentro del territorio, lo que no ocurre en el caso de la actora por carecer de instalación de antena de esas características”.²²

Limite a la potestad tributaria.

En este punto se observa cuando un sujeto pasivo realiza su actividad con fines de lucro en más de un Municipio.-

El convenio Multilateral es un acuerdo destinado a evitar la superposición de tributos, la doble o múltiple imposición, objetivo que se obtiene mediante el acotamiento de las

²¹ Doctrina tributaria Nro. 201. Errepar, Pag.586. Bullit Goñi Enrique, pag 585/86

²² Doctrina Tributaria Nro. 274, ERREPAR, pag 73, Enero de 2.003.

potestades tributarias de los partícipes. Por un lado, el Convenio se propone que la misma base imponible, los Ingresos totales del sujeto, no sea gravada más de una vez, y por otro lado el Convenio consagra ese propósito mediante un sistema por el cual el Fisco ve limitada su potestad tributaria a la porción de base imponible que le resulta asignada, con independencia de lo que el sujeto haga en los otros Fiscos (tribute o no, se inscriba o no) y aun de lo que hagan esos otros Fiscos con sus respectivas potestades tributarias y porciones de base imponible (eximan al sujeto, excluyan del hecho, de la base, autoricen a deducir, etc.), así lo consagra el artículo 33 del Convenio Multilateral.²³

Por la forma en que está estructurada la tasa bajo análisis, a diferencia de lo que ocurre con el impuesto sobre los ingresos brutos y precisamente porque un tributo es una tasa y el otro es un impuesto, pasa lo siguiente: a) la base imponible, es decir, los ingresos brutos totales del sujeto, se atribuye a todos los Municipios en que ejerce actividad, porque evidentemente esos ingresos provienen de esa actividad, de la actividad que se cumple en cada Municipio, tenga en ellos establecimiento local, oficina, instalaciones o no; b) pero solo podrá ser objeto de la tasa por parte de aquellos Municipios en que cuente con establecimientos, local, oficina, instalaciones, etc.-

En el tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral²⁴ del año 1977, que al respecto dispone, en el caso de actividades objeto incluidas en el Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sean permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos Fiscos adheridos como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.-

Asimismo se establece que cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el cien por ciento del monto imponible atribuible al fisco provincial. De resultar aplicable esta disposición, el contribuyente debería tomar como ingresos imposables los que corresponden a la jurisdicción provincial, por aplicación del respectivo coeficiente unificado, y dicha base atribuirlos entre los municipios correspondientes, conforme a otros coeficientes que se elaboren a tal efecto.-

Todo lo expuesto resulta aplicable sin lugar a dudas, cuando se trate de contribuyentes cuyas actividades se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral. Sin embargo no se puede asegurar con el mismo rigor que el mismo criterio resulte aplicable a contribuyentes locales.-

No obstante el mencionado criterio debiera ser igualmente aplicado, considerando a tal efecto el fallo de “Municipalidad de Morón c Deca Ind.y Com.S.A. y otro”, Corte Suprema de justicia de la Nación, Sentencia del 20/05/76²⁵, donde el Tribunal entendió que siendo la provincia de Buenos Aires uno de los firmantes del Convenio Multilateral del impuesto a las actividades lucrativas, sus normas resultan de cumplimiento obligatorio, tanto para ello, como para los Municipios que la integran y por ende, deben acatamiento a las resoluciones de aquellos organismos creados por el Convenio – Comisión Arbitral y Comisión Plenaria –

²³ Art. 33 del Convenio Multilateral

²⁴ Art. 35 del Convenio Multilateral.

²⁵ Ver Impuestos, t.19761976-29

y cuya competencia ha sido expresamente pactada por los Fiscos adherentes. En este mismo sentido se pronunció en fallo más reciente la C. Federal de Apelación de Paraná 6/08/2002, en la Causa "Telecom. Personal c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay s / acción declarativa", en este fallo se transcribe la referencia al artículo 35 del Convenio Multilateral, y concluye en que "...en forma coincidente con lo que se interpreta que los Municipios podrán gravar actividades que expresa el convenio y con las modalidades de liquidación que dispone dicho articulado, en la medida que existan locales habilitados en los Municipios a fin de su efectivización", aquí el Tribunal es terminante respecto de la supremacía del Convenio Multilateral sobre la Ordenanza municipal.-

Conforme se dijo precedentemente²⁶ un punto vinculado con el tema es la posibilidad de que las tasas municipales tomen como parámetro para su medición el de los ingresos brutos devengados por el ejercicio de la actividad, que no necesariamente tiene relación con el servicio por inspección de seguridad e higiene que éstas retribuyen.

Respecto al citado tema se ha dicho con acierto que "²⁷es del todo objetable por cuanto, desde todo punto de vista, partiendo desde el conceptual mismo, no existe ni puede existir proporción alguna, razonable, discreta, matemática, ni de ningún tipo, entre los ingresos brutos del sujeto y el costo de la prestación del servicio de inspección, cualquiera sea la forma en que éste se lo mida". Sin desconocer que es un tema en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció a favor de su constitucionalidad, ya que según su doctrina el parámetro capacidad contributiva es adecuado a fin de cobrar a los de menor capacidad una contribución menor que a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio, el tema no deja estar exento de controversias, máxime en la actualidad en que muchas jurisdicciones han aumentado considerablemente sus alícuotas.²⁸.-

Por la naturaleza del servicio, pareciera que una forma adecuada de medir el costo del mismo es por medio de otros indicadores, tales como los metros afectados a la actividad o el personal ocupado, que aún mantienen algunos municipios de la Provincia de Buenos Aires, si bien los menos.-

No debe perderse de vista que el servicio retribuido por esta tasa se materializa esencialmente en inspecciones presenciales en las que verifica que la actividad que se lleva a cabo en el local habilitado, se desarrolle en condiciones de salubridad, seguridad e higiene, contando incluso los municipios con facultades de clausurar los establecimientos que no cumplan con las mismas.-

Las tasas deben guardar una *razonable equivalencia y prudente proporcionalidad* con el costo que derive de su prestación. Si bien la relación entre la tasa y el costo del servicio, no guarda una relación matemática costo-prestación, el hecho de cobrar sobre un parámetro como son los ingresos brutos, ocasiona que muchas de las veces el monto que debe pagar el contribuyente vulnere la garantía innominada de la razonabilidad que tiene rango constitucional (art. 33 C.N.), tal como lo ha reconocido la jurisprudencia²⁹.-

En otras palabras, la tasa tiene la naturaleza de tal, en la medida que su monto guarde relación con el servicio prestado; si no se da esta relación, entonces la realidad es que se trata

²⁶ <http://www.cronista.com/fiscal/Cambios-en-la-forma-de-liquidacion-de-la-Tasa-de-Seguridad-e-Higiene-en-Municipios-de-Pcia.-de-Bs.As.-20130513-0003.html>

²⁷ Conf. "La tasa por inspección de seguridad e higiene", Gonzalo J. Llanos, en Tasas Municipales, Tomo II, Editorial LexisNexis, 2008, página 692.

²⁸ Fallos:234:663

²⁹ Conf. Cám. Fed. San Martín, Sala I, "Gas Natural Ban S.A. c/ Municipalidad de La Matanza s/acción declarativa", sentencia del 2 de septiembre de 2000.

de un impuesto, figura que los municipios se encuentran vedados de aplicar en virtud de los compromisos asumidos en la ley de coparticipación.-

Algunos cuestionamientos a la tasa

La tasa por Inspección de seguridad e higiene es sin lugar a dudas un ejemplo de violación del principio de proporcionalidad, por cuanto no se corresponde la recaudación con el costo del servicio.

La problemática relacionada con la base de cálculo para determinar el monto que deberá abonar el sujeto pasivo en concepto de tasa no es nueva ni exclusiva de la República Argentina, sino que se da en diversos países.

Así, Ramón Valdés Costa refiere que: *“Es un principio fundamental que la base de cálculo de todo tributo debe estar relacionada con las características del presupuesto de hecho...”*, y siendo *“... que la base de cálculo debe ser considerada como la cuantificación del presupuesto de hecho. Por lo tanto no es procedente adoptar elementos característicos de otros tributos, especialmente de los impuestos...Esta regla es frecuentemente violada. Puede citarse, como ejemplo en nuestro derecho el caso de la tasa de bromatológica de Montevideo...en los que se ha tomado como base el importe de las ventas realizadas por el contribuyente, que es la base propia de un impuesto a las ventas y no de una tasa de inspección”*.³⁰ El autor informa seguidamente que en la Constitución del Brasil se ha previsto en forma expresa este problema, impidiéndose que las tasas tengan una base de cálculo o un hecho generador idéntico al de los impuestos.

García Belsunce, en referencia a la problemática argentina, señala que: *“La creación de tasas o derechos exigibles por la prestación de servicios de habilitación, inspección o fiscalización de establecimientos comerciales o industriales, o por servicios de vigilancia o sanidad, todos determinados sobre la base imponible que resulta de las cifras de las actividades sujetas a la contribución (monto de las ventas de bienes o prestaciones de servicios) lleva, desde el punto de vista económico - financiero, a la conclusión de que hay indudablemente una superposición con otras contribuciones nacionales o provinciales que inciden sobre la misma materia imponible”*. Mientras que posteriormente explica lo siguiente: *“Descartada la posibilidad de una calificación legal de superposición por tratarse de figuras tributarias distintas...no podemos negar que existe una doble o múltiple incidencia económica en un mismo proceso productivo, que resulta de gravar una misma riqueza con varios tributos provenientes de poderes tributarios diferentes. Valga a título de ejemplo, el señalar que el producto de las ventas de un negocio o de las prestaciones de servicios es la base imponible del impuesto nacional al valor agregado; con ciertas deducciones para llegar al ingreso neto del impuesto a las ganancias; en ciertos productos de los impuestos internos al consumo: del impuesto provincial a las actividades lucrativas (Ingresos Brutos) y de las tasas municipales por derechos de inspección, habilitación o como quiera llamársele”*.³¹

Se expide también Bulit Goñi sobre la mala utilización que realizan las comunas de la tasa, sosteniendo que: *“Ante las necesidades imperiosas y recursos escasos, los Municipios están exigiendo este tributo sin haber prestado efectivamente los servicios y en una medida que poca relación guarda con el costo de su prestación, incurriendo así, a*

³⁰ Ramón Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario”, Depalma - Marcial Pons, 1996 pág 164

³¹ Horacio García Belsunce, “Temas de Derecho Tributario”, pág. 212

*nuestro juicio, en causales claras de invalidez por exceso en el ejercicio de la potestad tributaria*³².-

Pero es claro que, como señala el prestigioso autor, existen necesidades imperiosas que cubrir y recursos escasos para hacerlo, lo cual sin duda alguna es el motivo por el cual se recurre a la indebida utilización de las tasas. Adhiero plenamente a lo señalado por el Dr. Bulit Goñi en cuanto a que no existe proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto de lo recaudado en términos genéricos y menos aún, existe razonable proporción entre el costo individualizado del servicio prestado y el monto de la tasa, siendo que para arribar a tales conclusiones no es necesario ser un experto en la materia contable o en asuntos de costos, sino que basta con observar lo que abonan algunas empresas en concepto de esta tasa y la índole del servicio que se presta, si es que en algún momento se presta, pues la mayoría de las veces no se lo hace.-

Por otro lado la tasa municipal de inspección, seguridad e higiene³³, tiene un hecho imponible que enlaza los ingresos brutos producidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y otras similares o análogas y una prestación administrativa a cargo del Municipio, la cual consiste en inspecciones y fiscalizaciones que tienen en miras que se cumplan con las normas de seguridad, salubridad e higiene. Y constituye su *base imponible* los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo, aun cuando los mismos provengan del ejercicio de actividades en distintas comunas.-

El impuesto a los Ingresos Brutos tiene como hecho generador el ejercicio del comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual dentro del ámbito de las provincias o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. La base imponible del impuesto la constituye el monto de los ingresos obtenidos y devengados en el territorio de la provincia o municipalidad respectiva, aunque desde tiempo atrás existen algunos mínimos fijos para los sujetos pasivos inscriptos, más allá del monto de los ingresos brutos.-

Como señala Rodolfo Spisso al hacer referencia a la tasa de inspección, seguridad e higiene: *“La analogía con el impuesto provincial sobre los ingresos brutos deviene manifiesta, más allá que se la pretende disfrazar bajo el ropaje de una tasa por un servicio de una nula o escasa utilidad, que en la mayoría de las veces se lo presta esporádica y nominalmente. Se transgrede, en una clara desviación de poder, la prohibición de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados...La excepción respecto del impuesto provincial sobre los ingresos brutos no se puede extender a las contribuciones municipales que con la forma de tasas encubren impuestos”*.-

Aunque parezca sobreabundante quiero valerme de las palabras del profesor Enrique Bulit Goñi al tratar la tasa que ahora nos ocupa: *“El presupuesto de procedencia o hecho imponible de la tasa que tratamos, en la totalidad práctica de los ordenamientos municipales examinados, combina el del impuesto sobre los ingresos brutos, es decir, el ejercicio habitual de actividades con propósito de lucro en el ámbito del Fisco que lo impone, con el agregado que, a mi juicio, busca el propósito, que creo no logrado, de sortear los efectos de la analogía con dicho gravamen provincial, servicios que en la práctica raramente se prestan y que nunca jamás, en ningún caso, guardan razonable proporción entre los montos pretendidos y los costos de tales servicios”*³⁴.-

³² Cfr. Enrique Bulit Goñi, *“Tributación Municipal: dos temas puntuales en torno a la tasa de inspección, seguridad e higiene”*, Errepar - Doctrina Tributaria, T. XVII

³³ Cada municipio puede denominarla de modo diferente.

³⁴ Ob. cit., pág. 586.

La analogía es evidente y determina la inconstitucionalidad de las tasas que se aplican de la forma antes descripta³⁵, ya que implementada de esa forma el tributo se convierte en un impuesto cuyo producido sirve para financiar gastos del Estado Municipal distintos a los necesarios para prestar el servicio por el cual se exige el tributo; es decir, se obtienen recursos a través de una tasa municipal pero no para financiar el servicio público que presta la comuna, sino que esos fondos son utilizados para solventar otro tipo de actividades que realiza. El problema, analizado desde la óptica de las tasas exclusivamente, no es que la base imponible esté constituida por los ingresos brutos, sino la desproporción entre los costos de prestación del servicio y el monto global de la recaudación.-

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires se expresa en sentido contrario a lo expuesto, señalando que: *“Las municipalidades pueden gravar el ejercicio de cualquier industria, comercio, profesión, oficio o negocio con un derecho por inscripción, contralor, seguridad e higiene que se liquide en proporción al monto del capital en giro o a los ingresos del contribuyente; sin que obste la participación que las comunas tienen en el impuesto provincial a las actividades lucrativas, pues aquel gravamen no puede confundirse con éste en razón de ser distinto el hecho imponible en uno y otro caso”*³⁶. El Máximo Tribunal provincial se muestra proclive a justificar de cualquier modo la forma en que los Municipios implementan las tasas, seguramente con fundamento en razones eminentemente económicas y financieras, pues de ajustarse a lo expuesto en este trabajo probablemente las comunas sufrirían pérdidas de recursos de tanta importancia que impedirían su normal funcionamiento.-

En el mismo sentido la Corte bonaerense ha dicho que: *“La circunstancia de que una tasa compensatoria de servicios se calcule sobre los ingresos producidos por el contribuyente no basta para considerarla impuesto a las actividades lucrativas, porque es criterio admisible por razones de justicia fiscal y siempre que no se desvirtúe la índole retributiva de las mismas, el de hacer pagar a cada obligado en proporción con la importancia económica de su empresa”*³⁷.-

Claro es que la capacidad contributiva es un criterio constitucional que irradia su fuerza sobre todas las especies tributarias y es, por ende, de plena aplicación a las tasas, pero peligroso es sostener como se hace en la sentencia citada anteriormente que la cuantía de la tasa será determinada básicamente teniendo en cuenta la importancia económica de la empresa o negocio que se grava, ya que en virtud de la necesaria proporcionalidad y razonabilidad que debe existir entre el costo del servicio y monto del tributo, la potencia o capacidad económica del sujeto sólo será un criterio más, pero de ninguna manera el único o el más importante, pues claro está también que la naturaleza jurídica de la tasa torna al costo del servicio como el parámetro más importante para fijar el *quantum* del tributo.-

Pero afortunadamente la Cámara Federal de San Martín, en la causa “Gas Natural Ban S.A. c/ Municipalidad de La Matanza”³⁸, ha receptado el criterio que he sostenido

³⁵ Pues toma como base imponible el cien por cien (100%) de los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo, aun cuando los mismos fueran provenientes de su actuación en distintas comunas y/o provincias.

³⁶ SCBA, junio 26-1962, ED 6-857.

³⁷ SCBA, julio 7-1964, ED 14-279

³⁸ Sentencia del 21-9-00, Impuestos LVIII-B-2015, con comentario de Daniel Malvestiti, *“Una aproximación a la inconstitucionalidad de tasas municipales que toman como base de cálculo “ingresos brutos”*”, quien señala que: *“Si bien no se logró la declaración de inconstitucionalidad de*

a lo largo de este apartado, ya que luego de evaluar las sumas abonadas por la empresa en concepto de tasa de seguridad e higiene entre los años 1993 a 1996 (\$180.000 anuales aproximadamente), ha sostenido que: *“La efectiva prestación del servicio de acuerdo con las constancias referidas, no desvirtuadas por la accionada, revelan pues la realización de una sola inspección –durante seis años- en el centro operativo y la de dos anuales en la sucursal comercial. Si a ello se agrega que la naturaleza de tales inspecciones no requiere de complejas actividades...cabe concluir, a mi juicio, que las sumas determinadas no guardan una razonable y prudente proporcionalidad con el servicio prestado. En efecto, no parece razonable que la inspección esporádica de las condiciones de los locales de la accionante pueda generar semejante suma atendiendo a la relativa simplicidad de las comprobaciones sobre la base de las dimensiones, cantidad de personal y objeto específico de ellas”*. Tal vez, como corolario final, los Camaristas pudieran haber decretado la inconstitucionalidad de la tasa, pero la ausencia de esa expresión no impide entender y resaltar la importancia de una sentencia que con coraje plantea la ilegitimidad del monto de la tasa de seguridad e higiene.

las tasas que utilizan como base imponible el parámetro de los ingresos brutos –lo cual hubiera constituido un leading case-, para el caso concreto traído a colación se logró la convicción en los camaristas acerca de que dicho mecanismo genera un monto ilegítimo violatorio de los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad”.

TASA DE RED VIAL: LA INFLUENCIA DEL CLIMA

Una de las tasas que se aplica al sector agropecuario es la tasa de red vial, que consiste en la que cobran los municipios a los predios rurales, por el mantenimiento de los caminos. Uno de los aspectos que aquejan al sector es el fenómeno climático, especialmente las lluvias, las cuales traen anegamiento de los predios afectados a la producción, como así también a los caminos.-

La particularidad es que la imposibilidad de transitar los caminos, hace también imposible el mantenimiento, además estos fenómenos traen aparejado la merma de capacidad contributiva de quienes son contribuyentes de la tasa.-

Pero la imposibilidad de mantenimiento, significa la no prestación de servicio del municipio. Es más se puede decir que se llega a un estado de abandono de estos caminos, por parte del Estado.-

Sin embargo la paradoja es que contra estas tribulaciones y afectación de los derechos de los contribuyentes, los municipios persisten en el derecho de cobro de las tasas, especialmente hasta que no se declara la emergencia agropecuaria por parte del gobierno provincial, el cual no siempre actúa con la debida diligencia.-

Esta contradicción entre los fines del Estado, y los intereses individuales, importan uno de los notorios supuestos de abandono del derecho de las personas por el Estado.-

Alguna jurisprudencia ha observado estas renuencias, marcando el reproche al accionar municipal, sin embargo se observa falta de acatamiento debido por los municipios a las decisiones de la justicia, a lo sumo se aplican, cuando lo hace al caso planteado, más no a contribuyente en iguales condiciones (Carlos Ferreti: Trabajo presentado en las XLV Jornadas Tributarias de Mar del Plata, Diciembre 2015).-

Estas apreciaciones nos llevan a reflexionar a que se requiere un debido replanteo de estas tasas, donde se contemple los fenómenos climáticos.-

CASOS DE APLICACIÓN

Seguidamente se introducen breves comentarios sobre algunas tasas particulares, tratando de señalar mediante casos aplicados las diferentes problemáticas enunciadas con carácter general.-

Rosario, el Derecho de Registro e Inspección una importante fuente de recurso municipal

Este caso, a los efectos de su mejor análisis, nos parece oportuno citar normas jurídicas referidas y de aplicación a esta tasa.-

1.1. Origen del Municipio. Constitución Nacional. La Ley Suprema de la Nación, destaca dos puntos esenciales, a saber: • el art. 5 garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones, siempre que las mismas aseguren, entre otras obligaciones, el régimen municipal, a través de sus constituciones provinciales; 1 Segundo Congreso Argentino de Administración Pública. Sociedad, Estado y Administración • el art. 123 consagra la autonomía municipal, estableciendo que “cada provincia dicta su propia constitución asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

1. 2. Deberes y Atribuciones. Ordenamiento Provincial. La provincia de Santa Fe, en el art. 107 de su Constitución otorga a los municipios las atribuciones necesarias para una eficaz gestión de los intereses locales, a cuyo efecto la ley los proveerá de recursos financieros suficientes. A este último fin, pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción. A través de la Ley Orgánica de Municipalidades n° 2756, la provincia de Santa Fe organiza los gobiernos locales, establece sus derechos y obligaciones, las atribuciones y deberes de sus órganos de gobierno, el régimen electoral y los supuestos de intervención. El art. 2 dispone que “Las Municipalidades son independientes de todo otro poder en el ejercicio de las funciones que les son propias; forman sus rentas, pudiendo establecer impuestos, tasas, derechos o contribuciones, sobre los ramos y materias que se determinen...”. La Ley Provincial n° 8173 “Código Tributario Municipal modelo de la provincia de Santa Fe”, se dictó con el objeto de facilitar la interpretación y aplicación de los tributos en todo el territorio santafesino. En consecuencia, los municipios y comunas de Santa Fe han tenido dos opciones: adhesión lisa y llana al código aludido, adaptando solamente sus normas de tributación; o normas propias. Esto último fue lo que hizo el municipio de Rosario.

1. 3. Ciudad de Rosario. Recursos Tributarios. El Código Tributario Municipal de Rosario dice en su art. 1° que las obligaciones fiscales que establezca este Municipio conforme con las leyes fundamentales de su esfera de competencia, se regirán por este Código Tributario y las Ordenanzas Fiscales Complementarias que oportunamente se dicten. Tales obligaciones consistirán en Tasas, Derechos y Contribuciones de Mejoras. El art. 4°, define como Derecho a “las obligaciones fiscales que se originen como consecuencia de actividades sujetas a inscripción, habilitación, inspección, permiso o licencia u ocupación de espacio de uso público”. El Hecho Imponible del Derecho de Registro e Inspección, ha sido definido en el art. 77 del Código Tributario Municipal (CTM) vinculando locales ubicados en jurisdicción del municipio con determinados y taxativamente enumerados servicios que presta el mismo:

1. Registrar, habilitar y controlar las actividades comerciales industriales, científicas, de investigación y toda actividad lucrativa; 2. Preservar la salubridad, seguridad e higiene; 3. Fiscalizar la fidelidad de pesas y medidas; 4. Inspeccionar y controlar las instalaciones eléctricas, motores, máquinas en general y generadores a vapor y eléctricos; 5. Supervisión de vidrieras y publicidad en las mismas o en el local habilitado; inspección y habilitación de elementos publicitarios fuera del local inscripto, 2 Segundo Congreso Argentino de Administración Pública. Sociedad, Estado y Administración instalados en o hacia la vía pública, en vehículos en general o en locales e instalaciones de terceros, previa autorización especial reglamentaria. 6. Habilitar mesas, sillas y similares con fines comerciales, en la vía pública o espacios públicos, previa autorización especial reglamentaria, al margen de la tributación específica que pudiera corresponder a este rubro en concepto de ocupación del dominio público. Son contribuyentes de este derecho, las personas físicas o ideales titulares de actividades o bienes comprendidos en la enumeración anterior, cuando el local en donde se desarrollan aquellas o se encuentren estos últimos, esté situado dentro de la jurisdicción del Municipio. (Art. 78, CTM). El contribuyente liquidará el mismo sobre la base de los ingresos brutos devengados en su jurisdicción correspondiente al período fiscal (mensual) considerado. De lo expuesto resulta que es necesaria la existencia de un local donde se desarrollen actividades lucrativas o se encuentren los bienes antes enunciados para perfeccionar el hecho imponible generador del Derecho de Registro e Inspección.

1. Teodelina, comuna de la Provincia de Santa Fé: Tasa de Derecho de Registro e Inspección (Ordenanza 2010, artículos 8 a 25)

Tasa – Concepto: En términos general el concepto de tasa surge del artículo 3 de la ley 8173 (C T M P S F), que dice “Son tasas las prestaciones pecuniarias que por disposición del presente Código u Ordenanzas Fiscales Complementarias deben oblarse al Municipio como retribución de servicios públicos prestados”.-

Derecho – Concepto: En términos general el concepto de derecho surge del artículo 4 de la ley 8173 (C T M P S F), que dice “Se entiende por derechos las obligaciones fiscales que se originen como consecuencia de actividades sujetas a inscripción, habilitación, inspección, permiso, o licencia, u ocupación de espacio de uso público”.-

El artículo 76 define el concepto de este Derecho, para lo cual dice: “*El municipio aplicará un Derecho de Registro e Inspección por los servicios que presta destinados a: 1) Registrar y controlar las actividades comerciales, industriales, científicas, de investigación y toda actividad lucrativa; 2) Preservar la salubridad, seguridad e higiene; 3) Fiscalizar la fidelidad de pesas y medidas; 4) Inspeccionar y controlar las instalaciones eléctricas, motores, máquinas en general y generadoras a vapor y eléctricos; 5) Supervisión de vidrieras y publicidad propia*”

Comentario: Este tributo para que pueda nacer el derecho al cobro de este derecho por parte del municipio requiere actividades sujetas a inscripción, habilitación, inspección, permiso, o licencia, u ocupación de espacio de uso público.-

Con lo cual en principio el Código Tributario Municipal de Santa Fe hace una distinción entre lo que es tasa de servicio que en el decir del Código requiere de la prestación efectiva de los servicios; y el registro de habilitación que sería otra especie de los tributos (entendido como percepción de una cuantía a partir de la existencia de una norma).-

No obstante es importante destacar que pese a la distinción que hace el Código, el mismo Código en el artículo 76 establece una serie de servicios por parte del Municipio, con lo cual **se requiere que debe mediar la prestación efectiva de dichos servicios para tornar efectivo el derecho en cuestión.**-

Cuestión controvertida: Competencia: las controversias que emergen de la aplicación de las tasas municipales, admite el recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“Valot S A c/ Municipalidad de Campana”; CSJN, 24-04-2003)

Ley de Coparticipación Federal: Esta norma tal cual ha sido expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación es una creación legal del federalismo de concertación, lo cual configura el llamado derecho intrafederal y adquiere vigencia y es de aplicación en todas aquellas jurisdicciones provinciales a partir de la ratificación por cada una de las legislaturas, pasando a integrar el derecho público de cada Estado provincial, aunque con diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación, provincias.-

Autonomía Municipal –Alícuota: Respecto de la alícuota prevista para esta tasa, la ley la delega en los municipios, y así el artículo 83 dice: *“La Ordenanza Impositiva fijará la alícuota general del presente Derecho, los tratamientos especiales, las cuotas fijas y el importe que corresponda en concepto de Derecho Mínimo”*

“Cuando las actividades consideradas estén sujetas a distintos tratamientos fiscales, las operaciones deberá discriminarse por cada rubro. Si así no se hiciese, el Fisco podrá estimar de oficio la discriminación pertinente”.-

El régimen constitucional provincial, importa restricciones en determinadas materias a las provincias, tal cual se enuncian en el artículo 126 de la C N, lo cual ha llevado a decir a la doctrina respecto de estas limitaciones *“Todas las limitaciones señaladas a las autonomías provinciales condicionan, como es lógico, el ámbito autonómico municipal. Necesariamente los municipios están limitados en su autonomía, en los términos que lo están las provincias y en función de las consecuencias lógicas jurídicas que devienen de aquellas competencias reservadas al Estado nacional y detraídas a las provincias”* y se agrega *“Siendo como somos un estado federal de origen centrípeto, las autonomías provinciales importan y significan, necesaria e ineludiblemente, que la soberanía nacional es sola y única”*³⁹

La limitación de los poderes emerge de la Constitución Nacional, lo cual presupone que *“Sólo pueden desarrollar sus actividades en el ámbito de lo que expresa o tácitamente la Constitución les otorga”*; *“Y lo que es más están incapacitados para no hacer o no realizar o no ejercer las potestades de que constitucionalmente están revestidos”*. Estos aspectos que cita la doctrina importan dos consecuencias, por una parte una **suprema garantía a la libertad individual**; y por la otra el funcionamiento efectivo del estado de derecho. Concluye la doctrina expresando *“De allí no pueden existir órganos extra poderes que estarían librados a capacidades que los propios poderes constituidos no tienen ni pueden tener. La pretensión de existencia de órganos extra poderes pertenece a una ideología ajena al estado de derecho al que responde nuestra estructura constitucional”* (Antonio Alberto Spota “Ensayo sobre el artículo 123 de la Constitución Nacional y la autonomía de los municipios”, Derecho

³⁹ (conf. Antonio Alberto Spota “Ensayo sobre el artículo 123 de la Constitución Nacional y la autonomía de los municipios”, Derecho Constitucional, T. II, p. 195, dirección a cargo de Segundo V Linares Quintana – Fayt y Badeni, Ed. La ley).-

Constitucional, T. II, p. 202, dirección a cargo de Segundo V Linares Quintana – Fayt y Badeni, Ed. La ley).-

El artículo 123, en el decir de la doctrina citada, es una nueva limitación al poder provincial, pero para que ella se torne efectiva, tal cual lo establecido por este precepto, se requiere que exista el reconocimiento constitucional en el ordenamiento de la provincia. En el caso de la Provincia de Santa Fe, se observa que no ha modificado su constitución receptando esta cláusula, por cuanto la misma data de 1962, y esta reforma, de la Constitución Nacional es de 1994.-

Por consecuencia la mentada autonomía municipal no es aplicable en el ámbito de esta Provincia, con la significación, alcance y consecuencias que tiene en las diversas materias, en particular la tributaria, que es la que nos convoca.-

La normativa constitucional de esta provincia contiene algunos preceptos que ameritan la cita, a los efectos de tener en claro los alcances de la facultad de imponer tributos que tienen los municipios, dejando aclarado que el actual ordenamiento constitucional data del 18 de Abril de 1962, fecha en la que entró en vigencia, tal cual del inciso 5 del artículo 116.- (SANTA FE)

El artículo 14 de la Constitución de Santa Fe, establece en su último párrafo “Ninguna prestación patrimonial puede ser impuesta sino conforme a la ley”; el inciso 5 del artículo 55 prevé “Organizar el régimen municipal y comunal, según las bases establecidas por esta Constitución”; el artículo 60 establece la vigencia de las normas “Las leyes son obligatorias luego de su publicación”; y finalmente el artículo 107, ubicado en la Sección séptima del ordenamiento constitucional, contiene los siguientes preceptos: inciso 3: “...la ley los proveerá de recursos financieros suficientes” y agrega en un párrafo siguiente “A este último fin, pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción. Tienen, asimismo, participación en gravámenes directos o indirectos que recaude la Provincia, con un mínimo del cincuenta por ciento del producido del impuesto inmobiliario, de acuerdo con un régimen especial que asegure entre todos ellos una distribución proporcional, simultánea e inmediata”.-

Por consecuencia de los preceptos constitucionales provinciales surgen con claridad que la facultad de los municipios está restringida a la sanción de tasas.-

El ordenamiento jurídico vigente en materia tributaria de aplicación al caso indica que la comuna de Teodelina está habilitada para el cobro de tasas, más solo podrá hacerlo en el marco de las previsiones que establece el ordenamiento jurídico vigente aplicado al caso.-

La Ley de Coparticipación Federal establece que no pueden aplicar ni las provincias, ni los municipios que las integran imposiciones análogas a las coparticipadas por la ley 23548 (artículo 9, inciso b); ni tampoco aquella que específicamente están establecidas como atribución de la Nación, fuera expresa o tácita.-

Si se sigue con el ordenamiento jurídico y la interpretación de la Corte, se llega a la conclusión que las atribuciones fiscales mínimas necesarias para el desempeño del cometido de los municipios de provincia, son aquellas que tradicionalmente se encuentran a cargo de dichos municipios, que básicamente han sido las tasas por prestación de servicios.-

Al respecto y en particular la Constitución de Santa Fe establece en el inciso 3 del artículo 107, en uno de sus párrafos “A este último fin, pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción.”; con lo cual confirma que el concepto de tradición, enunciado en el párrafo anterior se refiere a las tasas.-

La estructura de las tasas por prestación de servicio exige dotar a esta clase de tributos de características particulares, que ninguna de las otras especies del género la tienen. Las tasas

como se sabe pueden ser montos fijos, o un porcentaje de alguna base que determina el legislador en la ordenanza.-

En general más allá de cuál es el criterio que se aplica, su cuantía surge de una evaluación de los costos que tiene cada uno de los servicios, y en función de eso se va a determinar el mecanismo de recupero de dicho costo. En esto amerita una observación, no es el costo exacto del servicio, pero también es muy cierto no puede existir la desproporcionalidad.-

Ha dicho al respecto el magno Tribunal que es de la “*naturaleza de la tasa tener relación con el costo del servicio*” (Fallos t. 201, p. 545; t. 234, p. 663), sin embargo este criterio lineal fue atenuado y se ha dicho que las tasas deben seguir una relación de “costes – importe”, que no necesariamente debe ser una igualdad matemática o equivalencia estricta, pero si “debe existir una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre ambos términos”. Esta posición es muy razonable, dado que los costos de los servicios que presta el municipio están conformados tanto por insumos directos, como indirectos.-

En consecuencia se entiende que si se utiliza montos fijos, esta evaluación será más estricta, dado que se deberá medir el costo y relacionarlo con las prestaciones de servicios que se llevan a cabo por parte del municipio.-

La problemática surge cuando la tasa es de carácter porcentual, y en general la experiencia indica que se aplican tasas proporcionales, sobre una determinada base, y la base suele ser los ingresos de la empresa por su actividad económica.-

Esta modalidad de cuantificar el servicio amerita fuertes críticas, no sólo en lo que significa crear un tributo que de tasa no tiene más que el nombre; sino además cuantitativamente es desproporcionada.-

Las razones de la desproporción son las siguientes: a) La relación con las ventas, en forma proporcional, importa que incrementos de elementos externos a la administración municipal, implica suba de las tasas, efectivamente si se establece una tasa del 1 % sobre ventas, y la empresa aumenta sus ventas (por mayor productividad o por incrementos de precios) importará una suba de la cuantía a cobrar por el municipio en concepto de la tasa, sin que mediara cambios en el costo de los servicios, lo cuales están previsto en el presupuesto. Este instrumento financiero se estructura para aplicarse en el futuro y contempla en su confección las pautas de variación de precios; b) No es una medida razonable, discreta y proporcional del costo, lo que requiere necesariamente una adecuación; c) La utilización de esta estructura: base: ventas de la empresa; tasa: proporcional, es un facilismo municipal, dado que evita recurrir a calculo complejos, pero propio de buenas administraciones.-

Una solución que recepta estos problemas y de alguna manera otorga razonabilidad son los cálculos basados en tasas regresivas, dado que el costo se verá incrementado inversamente proporcional a medida que la venta se incrementa; la razón de esta apreciación está dada que el costo de una tasa se cubre según un cálculo previo, y fundado en la herramienta que es el presupuesto (el que contempla las variaciones por precios de los costos), en consecuencia las variaciones de ventas no deberían afectar al contribuyente con mayores cargos que los que inicialmente se calculan según presupuesto, dado que estos incrementos se transformarían en sobre tasas.-

Las tasas, a través de diferentes pronunciamientos de la Corte, han significado construir el contenido y alcance. A ello amerita agregar el aporte de la doctrina tributaria.-

El caso de la tasa de Teodelina es otro caso, donde hay un exceso en el contenido y alcance de la tasa prevista.-

Luego de estas consideraciones cabe por desentrañar la tasa de Derecho de Registro e Inspección que prevé la comuna de Teodelina en su Ordenanza 2010, artículos 8 a 25.-

En primer lugar este derecho tienen un **nomen juris** que más allá de la nominación impuesta, los institutos, como las cosas, son lo que son según su naturaleza. La estructura dada a este derecho no tiene el más mínimo vestigio de tasa, sino que es un impuesto, por cuanto es el calco, tanto por su base como por su tasa del impuesto a los ingresos brutos. Este aspecto se ve confirmado con expresiones como las que se vierten en el artículo 10, 12, y en particular el artículo 19.-

Las consideraciones vertidas derivan en la ilegitimidad, por cuanto viola el ordenamiento jurídico vigente, no cumple con las características que se enuncian de las tasas, es una posición que la administración comunal asume, en reemplazo de los incumplimientos que la provincia tiene con la coparticipación de los ingresos provinciales.-

Se observa la carencia de razonabilidad, viola el artículo 28 de la Constitución nacional, que se pergeña con la carencia de proporcionalidad, no adecuación entre el costo del servicio y el valor que adquiere la tasa, por ser esta proporcional, y la base que utiliza.-

Esta situación importa que la norma desvirtúa y desnaturaliza el derecho; por lo tanto deja de ser válida; y la reglamentación (en el caso los artículos que comprende el capítulo II de la ordenanza 2010 de esta comuna) ya no es tal, sino alteración de derecho, que es lo que prohíbe este artículo y reprocha la jurisprudencia (Fallos CSJN, 05-12-1865).-

No ha sido objeto de publicidad, dado que en ningún órgano periodístico ha sido publicado, con lo cual se incumple con la obligación expresada en el apartado 12 g de este escrito.-

2. Junín, Provincia de Buenos Aires: Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene

El siguiente caso “Lacaze, Ana Isabel c/Municipalidad de Junín”⁴⁰ se basó en hechos que se sucedieron ante el Municipio de la ciudad de Junín, en el marco de la Ordenanza Impositiva 4758/2004.

Hechos: La contribuyente, propietaria de local comercial perteneciente al rubro: servicios de internet o programas informáticos en red, fue intimada por la falta de pago de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

Normativa: La Ordenanza Impositiva⁴¹ vigente en su momento estableció en el artículo 65, inciso 24, que por la explotación de juegos en red o servicios de internet, abonarán por máquina y por mes el valor de \$ 9, no incluidos en los conceptos de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, es decir lo que se considera una tasa adicional.

Cuestionamiento a la norma: El monto exigido por la tasa y el monto adicional, significó en la respuesta del contribuyente detallando que se afectaron las siguientes cuestiones: a) La no razonabilidad del impuesto; b) Confiscatoriedad al no guardar razonabilidad; c) Gravosa situación contributiva del comercio; d) La violación del derecho de igualdad, por parte del Derecho a los juegos, e) La inexistencia de prestación de servicio de Inspección

⁴⁰ Expte. 4059-489-2006. Plantea inconstitucionalidad de los Derechos a los Juegos, denuncia violación al Derecho de Igualdad y transgresión del régimen provincial de coparticipación.

⁴¹ Ordenanza Impositiva n°4758/2004

Consideraciones finales: Es importante destacar que el caso no tuvo tránsito judicial. Del proceso se extraen las siguientes consideraciones que se entienden vulneran o afectan una vez más el derecho de los contribuyentes.

A, el establecimiento de una tasa adicional sin mediar servicio alguno

B, la inclusión del importe fijo en la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, sin existir relación con el servicio que de ésta se desprende

C, la incorporación de un importe fijo por máquina, que son las que proveen los ingresos brutos que ya constituyen un parámetro de la tasa, con lo cual podría inferirse doble imposición.

D, la vulneración del derecho a la igualdad, por parte del Derecho a los Juegos, en un servicio cuyo fin no es dicho propósito.

El Secretario de Gobierno del Municipio decreta⁴²: Desestimar el planteo articulado por la Sra. Ana Isabel Lacaze.

⁴² Decreto 1532

CONCLUSIONES

A partir del análisis teórico y de la interpretación de ambos casos, se concluye lo siguiente:

- La cuestión de la autonomía municipal ha quedado claramente zanjada luego de la Reforma Constitucional del año 1994, lo cual impone revisar los mecanismos existentes en la práctica aunque desajustados a derecho, donde los Municipios participen en la negociación de los mecanismos de distribución de ingresos y se asignen fuentes suficientes de recursos tributarios, pues las comunas no pueden quedar libradas a la suerte del político de turno provincial o nacional que decida hacerle las transferencias de dinero que le son indispensables para su desarrollo.
- En ese contexto, las tasas constituyen el tributo a través de cual los Municipios obtienen su fuente genuina principal de financiamiento, lo cual revela a las claras la importancia de su tratamiento. Puede definirse a esta especie tributaria como aquellas prestaciones en dinero o en especie exigidas a los sujetos pasivos por el Estado como contrapartida de los servicios públicos divisibles que brinda, las que deben estar creadas y definidas por ley y que no necesariamente proporcionan una beneficio o ventaja a quien recibe el servicio.
- Es parte de la naturaleza de la tasa que el costo de la prestación del servicio guarde una razonable o adecuada proporción con el monto total de lo recaudado, lo que no implica que exista una exacta relación entre ambos conceptos, pudiendo generar superávits en tanto se mantenga esa proporcionalidad. Esta exigencia radica en que la tasa es una especie tributaria que tiene como objetivo el financiar los servicios públicos divisibles que presta el Estado, siendo ilegítimo, por ende, que con lo recaudado por ella se financien servicios indivisibles, pues para ello existen los impuestos. Resulta muy difícil medir los costos de la prestación en ambos casos.
- A los efectos de determinar el costo del servicio deberán tenerse en cuenta los *costos directos* de la prestación, así como los restantes *costos indirectos*, que son aquellos que guardan una relación mediata con el servicio que se brinda, como es el caso del aporte para el sostenimiento de la organización municipal sin cuya existencia no habría posibilidad de efectuarse.
- La moderna doctrina de la *carga probatoria dinámica* es de plena aplicación cuando se impugna una tasa por desproporcionada (tanto en el marco genérico como en casos particulares), pues es el Municipio quien se encuentra en mejores condiciones técnicas como para probar su postura.
- La problemática que plantea la tasa de inspección, seguridad e higiene es evidente y de necesario replanteo por parte de los Municipios, ya que la misma luce como uno de los casos donde palmariamente se aprecia la falta de razonabilidad y proporción entre el costo de la prestación y el monto de lo recaudado, lo cual recientemente ha sido determinado por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en un aislado pero importante fallo en el cual se resolvió la ilegitimidad del monto de la misma.
- Se observa para los casos de afectación por condición climáticas una reticencia a aplicar la emergencia agropecuaria, contemplando la pérdida de capacidad contributiva del contribuyente, y la falta de prestación de servicio por parte del municipio, derivada de estas circunstancias.-

- Pero procurar que los Municipios dejen de utilizar prácticas como la descrita no será factible si nuestro país no asume como un objetivo inmediato el modificar el sistema tributario en su conjunto. NO obstante es menester sobre las pautas de razonabilidad, capacidad contributiva, prestación efectiva del servicio, relación adecuada entre el valor de la tasa y el costo, y teniendo en cuenta las limitaciones constitucionales, federales, y legales; proceder a una revisión y replanteo, cuando así lo amerite, de cada una de las tasas legisladas por cada uno de los municipios, contemplando que el Estado está al servicio de las personas, y no su relación inversa motivo de repudio social.-

BIBLIOGRAFIA

- Constitución Nacional
- Balbo, Elvira Hebe: Tributos municipales: la opción no ejercida (Ambito Financiero, 11-05-2004, p. 57).-
- Piaggio, Raul, Chistiani Jorge: Tasas municipales vs. Principio de Igualdad, fallo“Industria Gaseosa SRL c Municipalidad de Resistencia s/demanda Contenciosa Administrativa; Camara Contenciosa Administrativa de Chaco, 20-04-2004, (Ambtio Financiero, 08-06-2004, p. 76)
- Spota Alberto: La adecuada proporcion entre el servicio publico y la tasa retributiva, JA 1946-IV p 148
- Tamagno Roberto: Tasas, Enciclopedia Juridica Omeba Tomo 27, p. 11
- Villegas, Hector: Verdades y ficciones en torno del tributo denominado tasa, La Informacion 01-1972”
- DERECHO TRIBUTARIO de Carlos M. Giuliani Fonrouge, actualizado por Susana Camila Navarrini y Rubén Oscar Asorey, Vol. I, 4^a. edición, Ediciones DEPALMA, Bs. As. 1987.
- FINANZAS PUBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO de Dino Jarach, 2^a. edición, Editora ABELEDO PERROT, Bs. As. 1996.
- DOCTRINA TRIBUTARIA Nro. 201 – ERREPAR – Dbre. 1996
- DOCTRINA TRIBUTARIA Nro. 274 – ERREPAR – En. 2001
- IMPUESTOS – Tomo 1996 – LA LEY
- *Juan Manuel Álvarez Echagüe*¹ “Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”
- *Todos los autores mencionados en citas durante el trabajo*