

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

**Tema: Las tasas municipales en la provincia de Santa Fe**

**Autor: María Belén Muñoz**

**Director: Sergio Pascual**

**Agosto de 2019**

## **RESUMEN**

El propósito de esta tesis ha sido analizar las tasas municipales desde el aspecto conceptual, recorriendo la doctrina y jurisprudencia en el tema, y haciendo énfasis en la situación de la provincia de Santa Fe y la localidad de Rufino, ciudad en la que resido.

La aplicación de tasas municipales es un tema muy cuestionable que siempre ha dado lugar a la intervención de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A lo largo de la historia, la Corte ha venido delineando los criterios para su aplicación, aunque al día de hoy siguen subsistiendo controversias, que serán analizadas en el presente trabajo.

## INDICE

	Tema	Página
I.	INTRODUCCION.....	3
II.	ANALISIS DEL TRIBUTO MUNICIPAL .....	4
	1. Definición.....	4
	2. Características esenciales.....	5
III.	POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES.....	11
	1. Evolución.....	11
	2. Potestad tributaria en la provincia de Santa Fe.....	14
	3. Limitaciones a la autonomía municipal.....	14
IV.	PRESCRIPCION DE LAS TASAS MUNICIPALES.....	17
V.	LEGISLACION TRIBUTARIA MUNICIPAL Y COMUNAL EN LA PROVINCIA DE SANTA FE.....	19
VI.	PROBLEMÁTICA DEL DREI.....	21
	1. Características.....	21
	2. Relación costo – beneficio.....	23
	3. Territorialidad.....	23
	4. Diferencias entre la base imponible provincial y la Municipal.....	25
VII.	CONCLUSION.....	26
VIII.	BIBLIOGRAFIA.....	27

## **I. INTRODUCCION**

La fuente de ingresos por excelencia de los municipios en Argentina son los ingresos propios no tributarios: las tasas, derechos, contribuciones, multas y otros ingresos definidos como integrantes del Tesoro Municipal en las Constituciones o Cartas Orgánicas. Los gobiernos locales tienen plenas facultades de diseño y administración de esos ingresos. Otra fuente de ingresos muy importante para los municipios son las provenientes de niveles superiores de gobierno, como ser la coparticipación de ingresos nacionales o provinciales, las transferencias nacionales o provinciales no automáticas, o las transferencias asignadas a obras específicas.

Algunas Provincias han delegado en los gobiernos municipales la potestad tributaria sobre los ingresos propios tributarios. Por ejemplo Chubut y Chaco avanzaron profundamente en el proceso de coordinación y descentralización tributaria. En el caso de Chubut, se ha delegado en sus municipios la potestad sobre los Ingresos Brutos, así como también, las potestades sobre el Impuesto Inmobiliario (Urbano y Rural), y el Impuesto a los Automotores. Asimismo, las Provincias de Corrientes, Formosa, Salta, Santa Cruz y Tierra del Fuego, delegan también facultades sobre el Impuesto Inmobiliario urbano. Sumándose las Provincias de Córdoba y de Neuquén a las antes mencionadas, en lo que refiere a la facultad sobre los Automotores. Un caso particular se da en las Provincias de Buenos Aires, Jujuy, Misiones, Santa Fe y Santiago del Estero que, sin transferencia de las potestades tributarias, han delegado en las jurisdicciones municipales la administración y cobro de algunos impuestos.

Se observa en el sector municipal argentino que existen una gran cantidad de tasas, derechos e impuestos municipales, que recaen sobre los más variados hechos y sujetos. Por ejemplo, se suele gravar los hechos más diversos, como ser los inmuebles, los automotores, el ejercicio de la actividad económica, la

ocupación del espacio público (ya sea por aire o por tierra), la realización de espectáculos públicos, la realización de publicidad en la vía pública, la emisión de rifas o bonos, la prestación de servicios de energía y/o gas natural y cualquier otro trámite o servicio prestado por la municipalidad. El modo en el que se cobran los tributos también resulta variado: como un porcentaje de la facturación de la actividad económica, o un porcentaje de las valuaciones fiscales de los inmuebles o de los automóviles, o montos fijos en función de los metros del tendido de cables o según la cantidad de usuarios de las empresas de servicios. A su vez, en algunos casos se llega a tributar en función de la cantidad de mesas ubicadas en la vía pública, o de carteles de publicidad colocados en espacios públicos.

A pesar que, en general, la normativa establece cuáles son los servicios que el municipio debería brindar como contraprestación al cobro de la tasa, en muchas ocasiones, la forma en la que se cobra el tributo no guarda relación con el servicio brindado. Un claro ejemplo de esta situación es la tasa que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, que se cobra en la mayoría de los municipios como un porcentaje de la facturación, funcionando de esta manera como un verdadero impuesto a los ingresos brutos. Algo similar sucede con la tasa de servicios generales, que se grava en función de la valuación fiscal.

## **II. ANALISIS DEL TRIBUTO MUNICIPAL.**

### 1. Definición

Se entiende por tasa a “toda contraprestación 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”.<sup>1</sup>

Según el código fiscal de la provincia de Santa Fe:

*ARTÍCULO 3. Son tasas las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código o de leyes especiales, estén obligadas a pagar a la Provincia las personas, como retribución de servicios administrativos o judiciales prestados a las mismas.*

Según el código tributario de la municipalidad de Rufino:

*ARTICULO 3. Son tasas las prestaciones pecuniarias que por disposición del presente Código o sus Ordenanzas Fiscales Complementarias deben obrarse al Municipio como retribución de servicios públicos prestados.*

---

<sup>1</sup>

García Vizcaíno. “Derecho Tributario”. Tomo 1. Editorial LexisNexis Argentina SA, Buenos Aires, 2007. Página 107

No todas las obligaciones tributarias tienen como finalidad la de procurar una entrada al sujeto activo, que es la entidad pública. Tampoco el criterio distintivo se encuentra en el hecho de ser obligaciones legales, que nacen en cuanto se verifique un presupuesto establecido en la ley; tampoco en el poder en virtud del cual el Estado impone estas obligaciones legales, es decir, el poder de imperio. Solamente analizando la naturaleza del hecho jurídico tributario, es posible llegar a una distinción entre los tributos y las otras obligaciones legales y entre diferentes especies de tributos. Bajo este criterio será posible distinguir las tres conocidas categorías de tributos: tasas, contribuciones, impuestos.

Las tasas se diferencian de los impuestos, entendiéndose por tales a los tributos exigidos a los sujetos que se hallan, en las circunstancias señaladas por la ley, como hecho generador de la obligación jurídico-tributaria, siendo aquellos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado, ya que el sujeto pasivo del impuesto no recibe beneficio concreto alguno, pero el Estado destina su producido a solventar el gasto público.

Y también se diferencia de la contribución especial: es la prestación pecuniaria que se da en razón de beneficios individuales de demanda real. Una de las condiciones para que el individuo pague una contribución es que obtenga una ventaja ya sea patrimonial, incrementándose el valor de un inmueble, o una ventaja en cuanto al nivel estándar de vida que lleva.

El código tributario de la municipalidad de Rufino las define de la siguiente forma:

*ARTICULO 5. Son contribuciones de mejoras las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código o sus Ordenanzas Fiscales Complementarias, están obligados a pagar al Municipio, quienes obtengan beneficios o plusvalías en los bienes de su propiedad, o poseídos a título de dueño, y derivados directa o indirectamente de la realización de obras o servicios públicos determinados, sin perjuicio de la realización de obras públicas por cuenta de terceros.*

## 2. Características esenciales.

- a) **Las tasas tienen carácter tributario.**

Esto la diferencia de los precios. Al ser la tasa un tributo debe cumplir los requisitos de todos los tributos: prestación pecuniaria, coactiva, exigida por el Estado en virtud de una ley dictada en ejercicio de su poder tributario.

- b) **Deben ser establecidas por ley.**

El principio de legalidad o reserva de ley está contenido en los artículos 17, 19, 52 y 75 incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional. En virtud del mismo, no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

En este sentido, lo define Dino Jarach:

*“El principio fundamental que en el moderno Estado es propio de los tributos, es el principio "nullum tributum sine lege", en consecuencia del cual no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no sólo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión y la obligación, y la medida de éstas”.*<sup>2</sup>

En el caso de las ordenanzas municipales, tienen el carácter de ley siempre que hayan sido dictadas en el marco de la Constitución Provincial y supone la necesidad de respaldar las obligaciones tributarias por medio de ordenanzas.

Para satisfacer el principio de legalidad es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear la obligación, es decir:

- hecho imponible, definido ciertamente;
- presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible;
- sujetos obligados;
- método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales;
- alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo;
- casos de exenciones;
- supuestos de infracciones;
- sanciones;
- organismo administrativo con competencia para recibir el pago;
- tiempo por el que se paga el tributo.

Vinculado al principio de legalidad, hallamos el principio de irretroactividad tributaria, plasmado en los artículos 1, 14, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional. Este principio establece que las leyes deben regir para el futuro y no retrotraerse al pasado.

Según el artículo 7 del Código Civil y Comercial, las leyes se aplicarán desde su vigencia a las consecuencias de las relaciones jurídicas existentes. Agrega esta disposición que las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden

---

<sup>2</sup> JARACH, Dino. “El Hecho Imponible”. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Pág. 52

público, salvo disposición en contrario. Este último párrafo significa el reconocimiento de que en ciertos casos el legislador puede asignar retroactividad a algunas leyes, pero seguidamente el mismo artículo limita esta posibilidad legislativa al estipular que esa retroactividad en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

La Corte Suprema Nacional y otros tribunales han reconocido que la prohibición de retroactividad solo tiene lugar en lo que respecta a situaciones de derecho privado, pero no en relación a cuestiones de derecho público como son las tributarias. Así, para la Corte Suprema Nacional, la retroactividad de las leyes impositivas no viola disposiciones de la Constitución Nacional. Pero mientras la jurisprudencia de la Corte es uniforme en aceptar la retroactividad de las leyes tributarias, no es así en cuanto a las sanciones que ellas contienen para casos de infracción. Cabe expresar que nuestra Constitución solo ha creado la garantía de la irretroactividad de las leyes en materia penal en su artículo 18.

La ley tributaria con efectos retroactivos afecta derechos adquiridos en los casos en los que se halle pagado el tributo en su totalidad y el efecto liberatorio del pago constituye un derecho patrimonial adquirido respecto del impuesto que se pagó según el artículo 17 de la Constitución Nacional.

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

Dino Jarach sostiene que en la tasa su causa o razón es la **contraprestación de un servicio administrativo**.

Citando un fallo del año 1956, se observa que ya desde hace varios años la CSJN ha venido sosteniendo que *“...al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”*.<sup>3</sup>

En el conocido fallo “Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba” el Máximo Tribunal confirmó que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado y que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de este por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general .

---

<sup>3</sup> Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael s/repeticón de pago. CSJN. 16/05/1956

También de este conocido fallo se desprende que el cobro de la tasa debe corresponder un servicio con 3 características:

- a) concreto
- b) efectivo, que realmente se haya prestado
- c) individualizado, es decir, que sea divisible.

Aquí es donde aparecen los inconvenientes, es decir, cuando los Municipios pretenden el cobro de la tasa por el mero hecho de que el servicio esté organizado, o de no estarlo, que simplemente se ofrezca o se encuentre descrito en el hecho imponible. Es decir, no queda claro si la actividad debe ser prestada efectivamente o es suficiente para considerar válida una tasa el hecho que exista una prestación potencial del servicio.

Un ejemplo reciente en la provincia de Santa Fe, lo encontramos en el fallo Telecom Personal SA c/Municipalidad de Firmat del 10/10/2017. El eje central de la cuestión debatida fue la falta de prestación del servicio por parte de la Municipalidad de Firmat. La mima había determinado de oficio supuestas diferencias en concepto de “Derecho de Registro e Inspección”, en virtud de haber constatado la existencia dentro del ejido municipal de antenas para comunicaciones. Los jueces fallaron a favor del contribuyente, expresando que aun en el caso de adherir a los posturas que admiten la “potencialidad” de la prestación como elemento legitimante de las pretensiones impositivas en materia de tasas, ni siquiera bajo esta hipótesis la demandada lograba superar el test, por cuanto a lo largo de la tramitación de la causa no pudo acreditar siquiera que contara con los medios humanos y materiales para llevar a cabo las tareas remuneradas por el DREI y, en particular, si tales tareas se las asocian a la fiscalización de antenas de telecomunicación.

Los jueces Falistocco y Spuller remitieron a importante doctrina de Villegas, que expresa que si bien participa de la teoría de la “prestación potencial”, exige al menos la existencia de una organización administrativa, con la adecuada dotación de recursos y capacidades técnicas, acorde con el servicio que se remunera mediante esta variedad de la especie tasa.

También al momento de su decisión, tuvieron en cuenta la postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien ha señalado en reiteradas ocasiones que *“desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago, aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general”*.

Finalmente, señalan en su voto que es jurisprudencia consolidada en la provincia que el cobro de las tasas exige no solo el cumplir la condición necesaria arriba mencionada (tesis de la “potencialidad del servicio”), sino que además es indispensable la efectiva, concreta e individualizada prestación del servicio en el o

los períodos reclamados, ello con cita del fallo del Máximo Tribunal de la Provincia, “Arenera de la Cruz y Rozas SA c/Municipalidad de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción de Santa Fe.

Incluso muchos municipios aplican las tasas sobre contribuyentes que no tienen establecimiento físico en esa jurisdicción, lo que torna materialmente imposible la efectiva prestación del servicio, sea en forma real o potencial.

El territorio es un límite para el ejercicio de las potestades fiscales de los municipios. Ellos no pueden gravar con ningún tipo de tributo hechos, sujetos ni cosas que sucedan o se encuentren fuera de su territorio.

Cabe agregar que por Ley 13.748, la provincia de Santa Fe, de fecha 08/02/2018, ratifica el acuerdo denominado “ Consenso fiscal “ celebrado entre el poder ejecutivo Nacional, el jefe de gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los poderes ejecutivos provinciales , en el que se comprometen a *“promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera tal que le correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, de acuerdo con lo previsto en la Constitución Nacional”*.

En dicho “ Consenso fiscal”, las provincias y la CABA, en relación a los municipios, también se comprometieron a establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios, establecer un régimen legal de responsabilidad fiscal, similar al nacional, para sus municipios, impulsar que estos adhieran y controlar su cumplimiento, crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imponibles, bases imponibles, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa e impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia y a la CABA.

#### **d) Carga de la prueba.**

Hasta 1969, la Corte Suprema entendía que la carga de la prueba correspondía al contribuyente. Pero a partir de la causa “María Teresa Llobet de Delfino c/Pcia. de Córdoba”, la CSJN invirtió la carga probatoria, considerando que la provincia era quien debía acreditar la efectividad de los servicios prestados.

Hay diferentes posturas respecto a quién corresponde la carga de la prueba a la hora de demostrar la falta de prestación del servicio y su costo, por ejemplo , quienes sostienen la teoría de la carga probatoria dinámica o del principio de solidaridad o colaboración consideran, que tiene que probar quien esté en mejores condiciones de hacerlo. Pero diversos tribunales han sostenido que *la carga de la prueba de los hechos demostrativos de la efectiva prestación del servicio público*

*correlativo de la tasa municipal, debe recaer, sobre la parte que ha negado su existencia.*

En el fallo Telecom Personal SA c/Municipalidad de Firmat del 10/10/2017( antes mencionado), la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe, con voto unánime señaló que la Municipalidad no se hizo cargo en su presentación de lo sostenido por la Cámara en cuanto a la ausencia de prestación del servicio. Carga probatoria que, con sustento en precedentes de la Corte Nacional pesa sobre quien se encuentra en mejor posición de cara a los hechos controvertidos y que en este caso, indudablemente, es la Municipalidad.

e) **Falta de importancia del destino de lo recaudado.**

Existen diversas posturas respecto a cuál debería ser el destino de lo recaudado a través de las tasas.

Rodolfo Spisso sostiene que el producto de la tasa no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

Hector Villegas por su parte, sostiene en que no se debe confundir el aspecto tributario con el presupuestario, y que este ultimo rige en lo atinente al destino del recurso una vez obtenido. Villegas indica: *“En nada puede alterar la esencia de un tributo el destino que se le pueda dar a los fondos obtenidos”*.<sup>4</sup>

Esto se relaciona con el concepto de “capacidad contributiva”. Según Dino Jarach, la Capacidad contributiva es “la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo la existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye”.<sup>5</sup>

También podemos definir este principio como la aptitud económica para ser sujeto pasivo de la imposición, que debe ser evaluada por el legislador al momento de determinar el hecho imponible. El término “aptitud económica” alude a las diversas manifestaciones de riqueza, que puede tener una persona, a partir de las cuales se le puede exigir válidamente una contribución para solventar los gastos del Estado.

Este principio, en materia de tasas, tiene un ámbito de aplicación restringido: es un factor de distribución del costo del servicio entre el universo de contribuyentes, que permite que quienes tengan una mayor capacidad contributiva asuman una porción mayor del costo del servicio, y los que tengan una capacidad menor lo hagan en menor medida o incluso sean excluidos de la obligación de pago. El costo del servicio siempre es un límite para la recaudación de una tasa.

---

<sup>4</sup> VILLEGAS, Hector B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo único. Séptima Edición. Editorial De Palma Pagina 92

<sup>5</sup> JARACH, Dino. “El Hecho Imponible”. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot.

Partiendo de la base de que la tasa supone una contraprestación equivalente al costo del servicio y ante la imposibilidad de establecer el monto exacto del gasto individual, la jurisprudencia aceptó la posibilidad de incorporar como variable en el cálculo de la tasa el principio de capacidad contributiva.

**f) Los organismos que las recauden deben estar facultados constitucionalmente para ello**

Con la reforma de la constitución Nacional de 1994, la distribución de las potestades tributarias quedaron de la siguiente forma:

***FACULTADES IMPOSITIVAS DEL GOBIERNO NACIONAL:***

- Exclusivas y que ejerce en forma permanente: tributos indirectos externos o aduaneros.
- Concurrentes con las provincias y que ejerce en forma permanente: tributos indirectos internos. Además, respecto de los establecimientos de utilidad nacional, la Nación dicta la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de estos, sin perjuicio de los poderes de policía e imposición de las provincias y municipios.
- Con carácter transitorio y al configurarse las situaciones excepcionales previstas: tributos directos que pueden ser exclusivos o superponerse a otro provincial, salvo disposición en contrario de la ley.

***FACULTADES IMPOSITIVAS DE LAS PROVINCIAS:***

- Exclusivas y que ejercen en forma permanente: tributos directos.
- Concurrentes con la Nación y en forma permanente: tributos indirectos internos.

La superposición de tributos, situación generada por la libertad impositiva de las provincias y la atribución cada vez mayor de facultades en el ámbito nación, origina frecuentemente problemas de múltiple imposición. Cuando determinada manifestación de la capacidad contributiva del mismo sujeto es gravada dos o más veces se produce una doble o múltiple imposición. Según Dino Jarach: “Se produce, en efecto, una doble imposición en cuanto la concurrencia de los momentos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales emanadas de dos soberanías diferentes produzca la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes.”<sup>6</sup>

**III. POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES**

---

<sup>6</sup> JARACH, Dino. “El Hecho Imponible”. Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot. Pagina 215

## 1. Evolución.

La **potestad tributaria** consiste en dictar normas a efectos de crear tributos y conferir beneficios impositivos sobre los contribuyentes, y es el Estado quien detenta la potestad tributaria en la relación jurídica tributaria que se da entre el contribuyente y el Estado.

En la Constitución Nacional de 1853, solo mencionaba a los municipios como entes de existencia necesaria en el orden constitucional de las provincias.

Un ejemplo del sostenimiento de la Corte Suprema de Justicia respecto del carácter que le otorgaba la Constitución Nacional de 1835 a los Municipios, se refleja en el Fallo "Municipalidad de la Plata c/Ferrocarril del Sud s/sobre cobro de impuestos" del 1/6/1911: *"los municipios son delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación, por lo cual ejercen también facultades impositivas limitadas y coextendidas en la parte de poder que para ese objeto le acuerden las constituciones y leyes provinciales"*.

Pero en el año 1989, la Corte cambió su jurisprudencia tradicional en el conocido fallo "Rivademar, Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción", reconociendo la autonomía de los municipios. Lo llamativo es a mi entender, que este fallo sentó un criterio doctrinario y jurisprudencial durante muchos, siendo que fue una causa iniciada en el contexto de un despido dentro de la esfera de la Municipalidad de Rosario.

Otro pronunciamiento donde ha sentado criterio respecto de los alcances del poder tributario municipal, en referencia a la Provincia de Santa Fe, es en "Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe", del 04/06/1991, donde la corte la Corte Suprema de Justicia 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"* 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” .*

## **REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994**

Aquí es cuando cambia la forma de entender las potestades de los municipios, ya que en la Constitución de 1994 se hace referencia en varias oportunidades al tema que nos compete, a diferencia de la anterior edición de la Constitución Nación.

El artículo 1 de la Constitución Nacional consagra a la Argentina como un estado federal coexistiendo en su territorio potestades tributarias del estado nacional, de los estados provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios.

El artículo 5 de la Constitución Nacional habilita a las provincias a dictar su propia Constitución. A continuación se cita el mencionado artículo: *“Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria”.*

El artículo 121 indica que *“las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.*

El reparto de la potestad tributaria se ha efectuado sobre la base de lo que las provincias delegan en la nación y de lo que las mismas se reservan para sí. Rige también el principio de supremacía normativa como garantía del régimen federal (arts. 31 y 126 CN). Esto limita a la potestad tributaria provincial y local.

El artículo 123, les da a los municipios el reconocimiento expreso de entes gubernamentales autónomos: *“cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.*

La **autonomía municipal** es la capacidad que tienen las comunas de dictarse su propia ley, darse sus propias instituciones y de gobernarse por medio de ellas, sin que ningún otro órgano ejerza sobre ellas autoridad alguna que desnaturalice dicha potestad.

Existe una serie de requisitos que debe reunir un municipio para que pueda ser considerado verdaderamente autónomo, entre los cuales se encuentra:

-La autarquía, es decir, la posibilidad de autosatisfacerse en materia económica y financiera, el cual, de estar ausente, implica la inexistencia de autonomía municipal.

-La autonormatividad constituyente, que es capacidad de darse su propia norma fundamental.

- La autocefalía, entendida como la capacidad de elegir sus propias autoridades.

-Materia propia, es el reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción.

-Autodeterminación política, que es el reconocimiento de garantías frente a las presiones políticas.

Solamente cuando las comunas detentan estas cinco potestades puede decirse que estamos frente a un ente que posee autonomía en el sentido que emana del artículo 123 de la Constitución Nacional.

## **2. Potestad Tributaria en la Provincia de Santa Fe.**

En la Constitución de la Provincia de Santa Fe, sección séptima, encontramos que la Provincia, le da cierta autonomía a los municipios al establecer en su artículo 107:

*ARTICULO 107. Los municipios son organizados por la ley sobre la base: 1) de un gobierno dotado de facultades propias, sin otras injerencias sobre su condición o sus actos que las establecidas por esta Constitución y la ley; 2)..... y 3) con 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. 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.*

*Estas mismas normas fundamentales rigen para las comunas, de acuerdo con su ley orgánica propia, con excepción de su forma de gobierno, el cual está a cargo de una Comisión Comunal, elegida directamente por el cuerpo electoral respectivo, y renovada cada dos años en su totalidad.*

## **3. Límites a la autonomía municipal.**

Podemos diferenciar las limitaciones a la autonomía municipal, según provengan de:

1) Constituciones Provinciales: en el caso de los municipios, la potestad tributaria no surge directamente de la Constitución Nacional, sino que surge de cada Constitución Provincial. Y cada provincia podrá dotar al municipio de distintos grados de autonomía en lo que se refiere en su poder de imposición.

En el caso de Santa Fe, encuentro de ejemplo a limitación a la potestad tributaria municipal en el fallo “Laborde, María Raquel y otros c/Municipalidad de Funes -demanda declarativa de inconstitucionalidad- s/queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, de la Corte Suprema de Justicia Santa Fe del 11/06/2013. Según la demandante, el municipio reguló la tasa general de inmuebles (en el artículo 71 del Código Fiscal de Funes), en clara contraposición con lo dispuesto en la ley provincial 8173, ya que estableció una base distinta para el cálculo de aquella, teniendo como referencia la superficie del terreno, es decir, los metros cuadrados, en contraposición con lo sostenido por el artículo 72 de la ley 8173. Los jueces consideraron que la ley 8.173 constituía la ley marco a la cual deben adecuar su normativa impositiva las municipalidades y las comunas provinciales.

2 )Leyes – convenio.

En el caso argentino, provienen de la Ley de coparticipación federal y Convenio multilateral.

La reforma constitucional del año 1994 incorporó el régimen de coparticipación de impuestos, en su artículo 75 inc 2.: *“Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

*Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.*

*La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.”*

Habiéndose establecido una clausula que establece que el sistema existente al momento de la reforma caducaría hacia fines de 1996, podemos afirmar que en la República Argentina no existiría actualmente un régimen de coparticipación válido, sino que se sigue distribuyendo el total de lo recaudado sobre la base de una ley que ha caducado. Ello implica que hoy en día no existe para los municipios una limitación derivada de la ley de coparticipación.

Los fiscos han aplicado el mecanismo previsto en el Convenio Multilateral, el cual ya lleva más de 60 años de vigencia (continúa en vigencia el texto del Convenio Multilateral celebrado en la provincia de Salta el 18 de agosto de 1977, suscripto por la totalidad de las jurisdicciones provinciales y la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires).

Su propósito principal es evitar la **superposición impositiva** a nivel horizontal utilizando la metodología de auto limitar la base imponible de cada jurisdicción, siendo condición que ninguna jurisdicción donde se desenvuelva la actividad quede sin base por la sola razón de la aplicación del convenio.

El artículo 35 del Convenio Multilateral es el único que se refiere a las municipalidades, quienes se hallan obligadas a su acatamiento, por la adhesión que han realizado las provincias por éstas. La violación de los municipios de lo pactado en esta norma, puede originar que ese gravamen municipal aplicado, sea declarado invalido por la justicia o por los propios organismos de convenio, más precisamente por la Comisión Arbitral, ya que una de sus funciones es resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto. En ambos casos da lugar a la repetición de las sumas pagadas, y a la necesidad de reformulación del tributo por parte del municipio.

El artículo 35 del Convenio Multilateral establece que:

*ARTÍCULO 35°- En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.*

*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.*

De este artículo se desprende que:

-Hay un tope para cuantificar base imponible total jurisdiccional provincial en tributos Municipales, dado que por realidad económica y capacidad contributiva, debe existir una consistencia entre la actividad desarrollada por el contribuyente en la provincia y la actividad desarrollada por el contribuyente en todos municipios de esa provincia donde exista local, establecimiento u oficina, en tanto el total de base municipal no puede exceder el total de base provincial atribuida por Convenio.

-limita la liquidación de tasas municipales donde el contribuyente tenga local, establecimiento u oficina.

-ante la ausencia de una autoridad de aplicación intermunicipal que distribuya base y para evitar una posible superposición de reclamos paralelos, el pago total a un municipio desinteresara a todos los municipios que pretendan el cobro de una tasa análoga por idéntico período sobre el contribuyente liberado por pago total.

La autonomía municipal importa el reconocimiento de un status jurídico propio, pero con la necesidad de que exista una coordinación de los otros niveles de gobierno. Por tanto, aun cuando no haya adhesión expresa al Convenio Multilateral, el sistema tributario municipal queda alcanzado por las disposiciones pactadas por los estados provinciales al suscribirlo. De esta forma, en ambos sistemas de coordinación tributaria, el convenio Multilateral y la ley de coparticipación, las provincias asumen obligaciones no sólo por sí mismas, sino al mismo tiempo por los municipios de su jurisdicción.

### 3) Constitución Nacional:

Así como existen limitaciones emanadas de las propias constituciones provinciales, los tributos a cargo de los municipios deben respetar también los principios que emanan de la Constitución Nacional, en razón de la supremacía del derecho federal sobre el derecho provincial y municipal.

Entre los principios más importantes que emanan de la Constitución Nacional, encontramos:

*-Principio de igualdad:* el mismo se desprende del texto del artículo 16, el cual dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. No se alude a la igualdad numérica, sino a la igualdad de capacidad contributiva.

*-El principio de legalidad:* ya analizado anteriormente.

*-El principio de equidad:* se encuentra plasmado en el artículo 4° de la Constitución, respecto al carácter equitativo que debe revestir a las contribuciones que imponga el Congreso. Cabe mencionar que la Corte Suprema ha sostenido en diversos fallos que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales.

- *El principio de proporcionalidad*: El mismo se encuentra en la Constitución Nacional en el artículo 4° y en el artículo 67 inciso 2°. No se refiere a la prohibición de la progresividad en los impuestos, sino al requisito de que los gravámenes estén en proporción a las manifestaciones de **capacidad contributiva**.

#### **IV. PRESCRIPCIÓN:**

La prescripción, es una de las formas de extinción de las obligaciones tributarias, consistente en la liberación de la obligación por el mero transcurso del tiempo y por la inacción del acreedor. De ahí deriva su importancia en definir cuando opera la prescripción en materia de tributos municipales.

A partir de la publicación del Nuevo Código Civil y Comercial, podemos diferenciar dos etapas en materia de prescripción.

a) Situación existente hasta la vigencia del nuevo código Civil y Comercial.

En el conocido “Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra”, el debate estaba puesto en determinar si correspondía aplicar la prescripción según los plazos establecidos en la ordenanza fiscal local que fijaba un plazo decenal de prescripción para contribuyentes no inscriptos respecto del plazo quinquenal previsto en el Código Civil.

La Corte negó la validez de la norma local por los siguientes aspectos:

\* El límite a las facultades fiscales locales viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional.

\* Las Provincias resignaron a favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la prescripción.

\* La prescripción no es un instituto propio del derecho público local sino un instituto general del derecho.

\* La regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las Provincias, ni a los Municipios, dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan.

\* Del texto expreso del citado artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional, deriva la implícita limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza.

\* La sujeción de las obligaciones tributarias locales al régimen general de prescripción establecido en los códigos de fondo evita de este modo una

atomización de pautas rectoras en esta importante cuestión y también los peligros ínsitos en la dispersión de soluciones concernientes a institutos generales, que quedarían librados -pese a tal generalidad- al criterio particular de cada legislatura local.<sup>7</sup>

b) Situación a partir de la vigencia del nuevo código.

El nuevo Código Civil y Comercial introduce modificaciones en el instituto de la prescripción liberatoria, legislada en su Libro Sexto, denominado “Disposiciones Comunes a los Derechos Personales y Reales” en los artículos 2532 a 2564. Y viene a poner en discusión nuevamente el tema de la autonomía tributaria de los gobiernos provinciales que había sido resuelta a partir del fallo “Filcrosa”. En el nuevo texto, se establece:

Art. 2532 - Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. *Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos.*

Art. 2560 - Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente *en la legislación local.*

Es decir, se puede entender que se está delegando a las legislaciones locales la potestad de regular el plazo de la prescripción liberatoria para sus tributos.

En el código tributario de la municipalidad de Rufino, en relación a la prescripción se especifica el plazo en el artículo 34.

ARTICULO 34. Prescribe a los cinco (5) años:

a) *Las facultades y poderes del Municipio para determinar las obligaciones fiscales de su jurisdicción y rectificar las declaraciones juradas, exigir el pago y aplicar recargos y multas;*

b) *Las acciones para el cobro judicial de toda clase de deudas fiscales;*

c) *La acción de repetición que puedan ejercer los contribuyentes o responsables, o sus causahabientes.*

Nos encontramos ante un caso donde el gobierno municipal regula en su propio código tributario el plazo de prescripción, que resulta coincidente con el establecido en el Código Civil y Comercial.

## **V. LEGISLACION TRIBUTARIA MUNICIPAL Y COMUNAL EN LA PROVINCIA DE SANTA FE.**

---

<sup>7</sup> Etman, Gustavo E. .LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA DE LOS TRIBUTOS LOCALES Y EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)

## 1. LEY 8.173. CODIGO TRIBUTARIO MUNICIPAL DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

La ley 8.173 dispone que rige en forma obligatoria un código único o modelo respecto de la legislación tributaria municipal y comunal en Santa Fe. Esta obligatoriedad busca darle seguridad jurídica a los contribuyentes locales de Santa Fe.

Esta ley constituye el modelo a seguir por los municipios y comunas de la provincia de Santa Fe. En el caso de grandes municipios como Rosario y Santa Fe, han dictado sus propios códigos tributarios y regulación de las alícuotas o aspectos cuantitativos es efectuada por la ordenanza tributaria anual.

El “Código Tributario Municipal 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 hacer normas propias.

En el régimen Municipal de la provincia de Santa Fe, existen dos categorías: Municipios y Comunas. La provincia cuenta con la Ley Orgánica de Municipalidades y la Ley Orgánica de Comunas.

## 2. LEY 2.756 LEY ORGANICA DE MUNICIPALIDADES.

En la ley Orgánica de Municipalidades, encontramos en el artículo 2, cierta autonomía otorgada a los municipios en relación a las tasas.

*ARTICULO 2 - 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, administran libremente sus bienes y sus miembros sólo responden ante los magistrados del Poder Judicial en los casos de malversación, extralimitación de sus atribuciones y demás actos reputados culpables.*

Y en el artículo 39, se designa a que órganos le corresponde su creación:

*Art. 39 - Son atribuciones y deberes de los Concejos Municipales:*

*En materia de Hacienda, le corresponde:*

*16 - Crear impuestos y rentas municipales compatibles con la Constitución Nacional y Provincial, con mayoría absoluta de la totalidad de sus miembros.*

### 3. LEY 2.439. LEY ORGANICA DE COMUNAS.

*ARTICULO 45. Son atribuciones de los municipios: .....2. Crear recursos permanentes y transitorios, estableciendo impuestos, tasas y cotizaciones de mejoras, cuya cuota se fijará equitativa y proporcional o progresivamente, de acuerdo con la finalidad perseguida y con el valor o mayor valor de los bienes o de sus rentas. Las cotizaciones de mejoras se fijarán teniendo en cuenta el beneficio recibido por los que deban soportarlas. La facultad de imposición es exclusivamente de personas, cosas o formas de actividad sujetas a jurisdicciones esencialmente comunales y concurrentes con las del fisco provincial o nacional, cuando no fueren incompatibles....*

### 4. LEY 3.456 CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE SANTA FE.

En la provincia de Santa Fe, las obligaciones fiscales, consistentes en impuestos, tasas y contribuciones que se establezcan en el ámbito de la provincia, se rigen por las disposiciones de este Código y por las leyes fiscales especiales.

## VI. PROBLEMÁTICA DEL DREI

En la actualidad, el tributo más significativo en términos de recaudación para los municipios es el llamado DREI, que incide sobre la actividad comercial y de servicios (adopta distintas denominaciones según las provincias pero su esencia es la misma: “Contribución por los servicios de inspección general e higiene”, en las municipalidades de la Provincia de Córdoba, “tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad” en las de la Provincia de Entre Ríos, “tasa por inspección de seguridad e higiene en las de la Provincia de Buenos Aires” y “DREI” en las de la Provincia de Santa Fe).

### 1. Características

Sus características principales son:

A) HECHO GENERADOR: es la prestación, efectiva o potencial, por parte del Municipio, de un **servicio público individualizado** en el contribuyente.

En un fallo relativamente reciente, Atanor SCA c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo del 26/07/2016, la Cámara en lo Contencioso Administrativo N° 2 de Santa Fe dio lugar al reclamo de Atanor, ya que el Municipio de Rosario intentó aplicar el Derecho de Registro e Inspección a la empresa por poseer una oficina administrativa en su jurisdicción. En la misma trabajaban dos empleados administrativos y la única actividad que se llevaba a cabo eran tareas de secretaría y atención del teléfono.

El contribuyente, Atanor, por su parte, precisó que el Municipio, en los períodos cuestionados, no prestó ningún servicio a la compañía. Por ende, sostuvo que no se generó el hecho imponible para que se le exija la tasa en cuestión, rechazando la pretensión fiscal.

También se presentó la errónea interpretación del artículo 35 del Convenio Multilateral, tomando como base imponible del DREI la totalidad de los ingresos de la Provincia y no de los ingresos provenientes de la ciudad de Rosario.

B) BASE IMPONIBLE: está constituida, salvo disposiciones especiales, por el total de los ingresos brutos devengados en la jurisdicción del Municipio, correspondiente al período fiscal considerado, y por el cual el contribuyente o responsable debe dar cumplimiento a la obligación tributaria. Existen ciertos municipios que utilizan como parámetro, para cuantificar el monto de la obligación tributaria correspondiente a las tasas, importes o montos mínimos en lugar de alícuotas sobre los ingresos brutos. Este mecanismo encuentra su límite en lo dispuesto en el artículo 35 del Convenio Multilateral, que dispone que solo se podrá gravar la parte correspondiente de los ingresos atribuibles a cada jurisdicción como resultado de la aplicación del convenio, si es que no existe un acuerdo interjurisdiccional que lo reemplace.

Desde este enfoque, si bien la Comisión Arbitral en un principio había sostenido, en el artículo 8 de la resolución general (CA) 106/2004, del 8 de setiembre de 2004, que *“cuando para la determinación de la base imponible del tributo la Municipalidad considere los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición, se presume que el establecimiento de montos mínimos vulnera las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral”*, lo cual fue ratificado en distintas resoluciones, posteriormente la Comisión Arbitral modificó su postura y mediante la resolución general (CA) 12/2006 se dispuso que *“cuando para la determinación de la base imponible del tributo la Municipalidad considere los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición, se presumirá que la aplicación de montos mínimos no vulnera las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral, salvo que el contribuyente pruebe lo contrario acreditando su real y completa situación frente al tributo con relación a todas las municipalidades de la Provincia, incluyendo la discriminación de ingresos y gastos entre estas, y la determinación del coeficiente intermunicipal en los casos que corresponda”*.

De esta manera el artículo antes transcrito revirtió la carga probatoria que hoy está en cabeza del contribuyente: demostrar en qué medida el importe mínimo vulnera la base de imposición que le correspondería al Municipio, por aplicación del artículo 35.

Un caso concreto de la posición de la comisión arbitral se dio en la causa “Florencia Cereales SRL c/Comuna de Fighiera, Prov. de Santa Fe”. Por medio de la resolución de caso concreto 17/2017, la cámara arbitral hizo lugar a la

acción interpuesta por la compañía contra la determinación del Fisco comunal ya que el contribuyente logró demostrar que el importe mínimo que intentaba aplicar la Comuna de Fighiera vulneraba el artículo 35 del Convenio Multilateral.

C)SUJETO PASIVO: es quien realice actividades a título oneroso y reciba prestación efectiva e individualizada de tal servicio público divisible.

## 2. Relación costo - beneficio

El DREI se trata de una tasa municipal cuya recaudación total debe guardar proporcionalidad con el costo del servicio público efectivamente prestado como contrapartida a cargo de la comuna/municipio.

La jurisprudencia ha declarado que la relación costo-importe no requiere que sea una igualdad matemática, o estrictamente equivalente, sino que debe existir razonable proporcionalidad entre ambos términos. Así, se ha expuesto: *"A fin de juzgar la validez del monto determinado para una tasa en particular, habrá de apreciarse su adecuación a un grado razonable y prudente de proporcionalidad entre el monto y el servicio prestado más que a tratar de establecer una correlación matemática entre costo (directo e indirecto) y prestación, lo que sería casi imposible de determinar con alguna exactitud"*<sup>8</sup>.

También se considera la capacidad económica del obligado. La jurisprudencia se ha orientado a este concepto: considera justo y equitativo tomar en cuenta, para fijar las tasas, no solo el costo efectivo del servicio, sino también la capacidad contributiva de sus usuarios, representada por el valor del inmueble, o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad y equilibrar así el costo total del servicio.

## 3. Territorialidad:

Otro planteo muy cuestionado, es la existencia o no de local o de un establecimiento dentro de la jurisdicción. El Código Tributario Municipal ( ley provincial de Santa Fe 8173/97) faculta en su artículo 76 a los municipios a aplicar un Derecho de registro e inspección por los servicios que presta destinados a registrar y controlar las actividades comerciales, industriales, científicas, de investigación y toda actividad lucrativa, preservar la salubridad, seguridad e higiene, fiscalizar la fidelidad de pesas y medidas, inspeccionar y controlar las instalaciones eléctricas, motores, máquinas en general y

---

<sup>8</sup> "Gas Natural Ban SA c/Municipalidad de La Matanza" - CFed. Apel. de San Martín - Sala I - 2/9/2000

generadores a vapor y eléctricos, así como también los demás servicios prestados que no estén gravados especialmente.

Para ello es requisito que el local en el que se desarrollan estas actividades, esté situado dentro de la jurisdicción del municipio.

En algunas jurisdicciones, la redacción de sus códigos tributarios es clara respecto a este punto: por ejemplo, en la Ciudad de Rosario, en el capítulo II del Código Tributario Municipal, se especifica que:

*Artículo 77.- HECHO IMPONIBLE. El Municipio aplicará un Derecho de Registro e Inspección sobre locales ubicados en su jurisdicción por los servicios de.....*

En la jurisdicción de Rufino, en la descripción del hecho imponible, no se especifica la necesidad de que exista un local para su cobro, lo que genera confusiones a la hora de analizar el nacimiento del hecho imponible, ya que la mención de la necesidad de tener un local dentro de la jurisdicción, se menciona en el artículo de sujetos obligados y no en el artículo de hecho imponible.

ARTICULO 78. HECHO IMPONIBLE. *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 generadores a vapor y eléctricos;*
- 5 - Supervisión de vidrieras y publicidad propia.*
- 6 - Por todos los demás servicios prestados que no estén gravados especialmente.*

ARTICULO 79. SUJETOS OBLIGADOS. *Son contribuyentes del derecho instituido precedentemente, las personas físicas o ideales titulares de actividades o bienes comprendidos en la enumeración del artículo anterior, cuando el local en donde se desarrollan aquéllas o se encuentren estos últimos, esté situado dentro de la jurisdicción de Municipio.*

Encontramos fallos donde por ejemplo, la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1 le dio la razón al municipio. Este es el fallo “Gilardoni, Carlos c/Municipalidad de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo - Cám. Cont. Adm. N° 1 de Santa Fe -10/08/2015”. Se trataba de un periodista que desde su casa-habitación desarrollaba su actividad sin instalaciones, ni personal a cargo. La controversia del caso estaba en determinar si la casa-habitación en la que el

profesional desarrolla su actividad constituye un local en los términos del artículo 77 de la ley 8173. El municipio sostenía que el demandado contaba con un lugar físico en el cual desarrollaba su actividad, aun cuando no tenía las características visibles de un local comercial, como pueden ser letreros u oficinas abiertas al público, entre otros. El profesional sostenía que no debía abonar DREI ya que no requería de control municipal, no se vinculaba con temas de salubridad, seguridad e higiene y no requería intervención sobre instalaciones eléctricas, motores, máquinas y calderas, ni verificación de vidrieras ni carteles, por lo que según el demandado no se materializaba el hecho imponible previsto en la ley provincial 8173.

Pero por ejemplo, en un reciente fallo de junio de 2018, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa: “Western Unión Financial Services Argentina SRL c/Municipalidad de Merlo s/demanda contencioso administrativa”, falló a favor de Western Unión Financial Services Argentina SRL, quien cuestionó la pretensión municipal de exigirle el pago de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene a quien no tenía un local habilitado en la jurisdicción, pero realizaba actividad comercial en ella, dentro de locales pertenecientes a terceros.

#### 4. Diferencias entre la base imponible provincial y la municipal

Otro conflicto en relación a la determinación de la base imponible de las tasas municipales surge cuando la determinación efectuada por el municipio, por ejemplo en el DREI incluye en su base imponible conceptos no gravados, o bien exentos, o excluidos de la base imponible del impuesto a los ingresos brutos de la provincia ( por ejemplo, las exportaciones, diferencias en la cotización de moneda extranjera, resultados por negociación de títulos públicos, utilidad por venta de bienes de uso, créditos incobrables). Es decir, el conflicto se presenta cuando la base de cálculo de la tasa municipal es mayor a la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos por considerar una base imponible diferente.

La Comisión Arbitral, en diversos pronunciamientos, ha sostenido que luego de obtenidos los coeficientes de distribución de los ingresos, para determinar la proporción de base imponible de cada jurisdicción se consideran las "deducciones particulares de cada fisco", y es en ese momento cuando corresponde detraer los conceptos que de conformidad a las leyes locales, son tratados como exentos o no alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos.

Asimismo, en cuanto al art. 35 del Convenio Multilateral, la Comisión Arbitral ha considerado que lo pretendido por esta norma es fijar un límite a la imposición que puedan aplicar los municipios, y en estos casos no se observa la controversión al artículo 35, sino que los fiscos municipales han practicado los ajustes considerando el total de ingresos correspondientes a la provincia de que

se trate, sin deducir los conceptos exentos o no alcanzados por la normativa del impuesto sobre los ingresos brutos de dicha jurisdicción.

Importa destacar que la jurisdicción provincial puede legislar sobre cuáles son los alcances del hecho imponible y cómo se conforma la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, como así las exenciones, deducciones y todo cuanto se relacione con su política tributaria. Además, los municipios tienen idénticas atribuciones respecto de la tasa. Todo ello es materia exclusiva de su incumbencia: no puede ni debe ser analizado por la Comisión Arbitral, ni Plenaria. El convenio multilateral no recepta artículos respecto de la autonomía con que cada jurisdicción adopte el tratamiento fiscal sino que sólo se ocupa de lo que cae en su ámbito de aplicación, a los fines de evitar una superposición impositiva, sin perjuicio de establecer un tope a la base de imposición de los municipios de una misma provincia.

El Convenio multilateral distribuye ingresos y no bases de imposición, por lo cual pueden, o no, existir diferencias de bases imponibles entre municipios y provincias, como consecuencia de establecer criterios diferentes en cuanto a ingresos gravados o exentos en una u otra esfera provincial o municipal.

Existen distintos fallos que respaldan que no resulta aplicable lo dispuesto por los respectivos Códigos Fiscales provinciales al ámbito municipal, en el sentido que la base imponible será la que determina el Código Tributario municipal y no el Código Fiscal provincial, por ejemplo en "HSBC Bank Argentina c. Municipalidad de Rosario, Cámara de lo Contencioso administrativo Nro. 2 de Rosario, resol.169, 5/5/05.

## **VII. CONCLUSION**

Nos encontramos frente a uno de los tributos con más dificultad a la hora de su análisis: la tasa municipal. Discrepancias doctrinales, doble imposición por grabar hechos imponibles similares a los de la provincia, la pretensión de aplicar tasas a contribuyentes que no tienen en el municipio el sustento territorial, el cálculo del importe de la tasa utilizando el parámetro de ingresos brutos, lo que muchas veces determina valores a ingresar totalmente irrazonables; la multiplicación de la tasa sobre varias actividades ejercidas dentro de un mismo local habilitado (siendo la inspección única); la extensión de la base imponible sobre ingresos generados fuera del ámbito territorial del municipio; el exceso manifiesto de lo recaudado en relación con el costo que demanda la prestación del servicio retribuido por la tasa ,hacen entre otros motivos, a su dificultad de análisis. El problema también se encuentra en que, ante la necesidad de ir a la Corte por alguna discrepancia, aparece el Solve et repete, lo que lleva a desistir a muchos contribuyentes de ir a la Justicia por el alto costo que implica pagar y

luego repetir. Con lo cual, los municipios terminan imponiéndose ante alguna discrepancia en el cobro de alguna tasa.

La necesidad de recursos por parte de los municipios ha generado la creación de innumerables de tasas, derechos y contribuciones que genera una gran presión impositiva a todas las actividades económicas. Es de esperar que en los próximos años, los tribunales puedan poner un freno al avance desmesurado de los municipios.

## **VIII. BIBLIOGRAFIA:**

### **Doctrina**

\*GARCIA VIZCAINO, C: "Derecho Tributario". Tomo 1. Editorial LexisNexis. Argentina SA, Buenos Aires, 2007.

\* VILLEGAS, Hector B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo único. Séptima Edición. Editorial De Palma, 1.999

\*JARACH, Dino. "El Hecho Imponible". Tercera Edición. Editorial Abeledo Perrot.

\*Fortalecimiento de la gestión tributaria municipal. Ministerio del interior.

\*RODRIGUEZ OLIVA, María L. LAS TASAS MUNICIPALES. LA NECESIDAD DE LA RELACIÓN COSTO DEL SERVICIO Y MONTO DEL TRIBUTO. Doctrina Tributaria ERREPAR. Julio 2016.

\* ETMAN, Gustavo E.. LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA DE LOS TRIBUTOS LOCALES Y EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN.Doctrina Tributaria ERREPAR. Enero 2016.

\*ALMADA, Lorena M. LAS CUESTIONES PROCESALES DERIVADAS DEL CONVENIO MULTILATERAL. III Jornadas de Derecho tributario Provincial y Municipal. La Plata, Junio de 2016.

\* ALMADA, Lorena M. LAS TASAS MUNICIPALES Y EL CONVENIO MULTILATERAL.. INFORME N° 26 ÁREA TRIBUTARIA. CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECYT).

\* AMARO GOMEZ, Richard L.. TASAS MUNICIPALES. ACTIVIDADES REALIZADAS EN LOCALES DE TERCEROS. Diciembre 2018.

\* LEMA, Rodrigo. IMPUESTOS MUNICIPALES. UN LOCAL, UN SERVICIO, UNA TASA. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Agosto 2018.

\* YEBRA, Pablo.LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL.. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Mayo 2017.

\* AMARO GOMEZ, Richard L.. LA APLICACIÓN DE IMPUESTOS MÍNIMOS POR PARTE DE LOS FISCOS MUNICIPALES. Práctica y Actualidad Tributaria , Errepar. Julio 2017.

- \* GARCIA PRIETO, Horacio; D'ALESSANDRO, Valeria P. LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y LA RESTRINGIDA AUTONOMÍA DE LOS MUNICIPIOS. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Agosto 2014.
- \* LASALA, María Inés CONSENSO FISCAL NACIÓN/PROVINCIAS. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Diciembre 2017.
- \*<http://www.iprofesional.com/impuestos/276711-afip-balances-cuil-Nuevo-dictamen-ratifica-que-la-base-de-la-Tasa-de-Seguridad-e-Higiene-no-debe-incluir-ingresos-generados-fuera-del-municipio>.
- \* TOZZINO, Gabriela Inés. Informe RELEVAMIENTO DE LAS ORDENANZAS TRIBUTARIAS DE LOS 363 MUNICIPIOS Y COMUNAS DE LAS PROVINCIA DE SANTA FE. Abril 2018.

### **Jurisprudencia**

- \*Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba - CSJN - 23/06/2009.
- \*Municipalidad de la Plata c/Ferrocarril del Sud s/sobre cobro de impuestos - CSJN - 1/6/1911 - Fallos: 114:282.
- \*Gas Natural Ban SA c/Municipalidad de La Matanza" - CFed. Apel. de San Martín - Sala I - 2/9/2000.
- \*Rivademar, Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción", CSJN - 21/03/1989.
- \*Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra, CSJN. 30/09/2003.
- \*Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe, CSJN, 04/06/1991.
- \*Gilardoni, Carlos c/Municipalidad de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo- Cám. Cont. Adm. Nº 1 - Santa Fe - 10/08/2015.
- \*HSBC Bank Argentina c. Municipalidad de Rosario, Cámara de lo Contencioso administrativo Nro. 2 de Rosario, resol.169, 5/5/05".
- \*Telecom Personal SA c/Municipalidad de Firmat -RCA- (Expte. 15/08) - Corte Sup. Just. Santa Fe - 10/10/2017.
- \*Laborde, María Raquel y otros c/Municipalidad de Funes -demanda mere declarativa de inconstitucionalidad- s/queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad, Corte Sup. Just. Santa Fe, 11/06/2013.
- \*Western Unión Financial Services Argentina SRL c/Municipalidad de Merlo s/demanda contencioso administrativa, de junio de 2018, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, junio de 2018.
- \*Atanor SCA c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo del 26/07/2016, Cámara en lo Contensioso Administrativo Nº 2 de Santa Fe.

### **Legislación**

- \*Constitución de la Nación Argentina.
- \*Constitución de la Provincia de Santa Fe.
- \* Ley nº 23548, Coparticipación Federal de Impuestos.
- \* Ley nº 26994.Código Civil y Comercial de la Nación.
- \* Ley orgánica de las Municipalidades. Ley nº 2.756.
- \* Ley orgánica de las Comunas. Ley nº 2.439.
- \* Ley Provincial 8173/1997.
- \* Código Tributario Municipal de Rosario. Decreto - Ordenanza N° 9476/1978.
- \* Resolución general (CA) 106/2004.
- \* Resolución general (CA) 12/2006.
- \* Resolución de caso concreto(CA) 17/2017.
- \*Ley (Poder Legislativo Santa Fe) 13748.
- \*Ley 3.456. Código fiscal de la provincia de Santa Fe.
- \*Ordenanza 2554/08. Código Tributario de la Municipalidad de Rufino.