



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICAS

CARRERA DE POSGRADO

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

AÑO 2019

TRABAJO FINAL:

*“DISTORSIONES EN LOS LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO  
MUNICIPAL”*

Autora: CP. Betiana Ghiselli

Tutor: CP. Horacio Di Paolo

## **TABLA DE CONTENIDOS:**

I.	Introducción.....	1
II.	Distribución de competencias tributarias.....	2
III.	Principios constitucionales como límites al poder tributario.....	8
IV.	Recursos financieros municipales.....	10
	a) Impuestos.....	11
	b) Tasas.....	12
	c) Contribuciones especiales.....	14
V.	Elementos esenciales de las tasas.....	15
	a) Actividad estatal vinculada.....	15
	b) Afectación del servicio en mayor o menor medida al contribuyente....	17
	c) Razonable proporcionalidad con el costo del servicio.....	18
VI.	Las tasas municipales y la ley 8.173.....	19
VII.	El artículo 35 del Convenio Multilateral y las tasas municipales.....	23
VIII.	Jurisprudencia en la provincia de Santa Fe.....	25
	a) La Segunda Coop. Ltda. De Seguros generales c/ Municipalidad de Firmat s/ Recurso Contencioso Administrativo.....	27
	b) Terminal 6 S.A c/ Municipalidad de Puerto General San Martin. Corte Suprema de Justicia de Santa Fe.....	28
	c) Gilardoni Carlos c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo.....	30
IX.	Conclusión.....	31
X.	Bibliografía.....	35

## I-INTRODUCCIÓN

Los Estados de estructura federal, tal como el argentino, presentan una gran complejidad en materia tributaria. Una estructura federal implica tener una organización política que permita la unión de unidades políticas menores, dentro de un sistema más amplio, con una distribución organizada de poder entre los diferentes miembros. El sistema tributario argentino se desarrolla dentro de un Gobierno que adoptó la forma representativa republicana y federal, según lo establece el artículo primero de nuestra Constitución Nacional. Es Representativa porque gobiernan los representantes del pueblo, elegidos a través del voto. Es Republicana porque existe la división, el control y equilibrio de los tres poderes, el Legislativo (quien hace las leyes), el Ejecutivo (quien ejecuta las leyes) y Judicial (quien interpreta las leyes y las hace cumplir). Los tres poderes se controlan unos a otros para garantizar la descentralización del poder.

Nuestro país es Federal porque el Estado se divide en unidades políticas administrativas menores y autónomas, los Estados Provinciales que conservan su autonomía, a pesar de estar reunidos bajo un gobierno común (Gobierno Nacional). El federalismo implica necesariamente coordinación y cooperación tanto en el plano vertical, es decir entre Nación y las provincias, como horizontal, las provincias y municipios entre sí.

Un claro ejemplo sobre el federalismo de Argentina lo observamos en la gran autonomía de las provincias, quienes dictan sus propias constituciones, sus regímenes municipales y normas electorales. Existe una amplia descentralización del gasto público, pero no tanto de la recaudación impositiva, las provincias no recaudan los tributos necesarios para solventar su gasto público de manera genuina. Para equilibrar esto el Gobierno Nacional realiza transferencias de recursos a las Provincias, las cuales se rigen principalmente por un complejo sistema denominado "coparticipación".

El hecho de que sobre un mismo territorio y una misma población coexistan dos o más niveles de gobierno con autoridad política genera una gran cantidad de problemas que requieren ser afrontados desde la coordinación. La distribución de funciones y potestades tributarias entre ellos es lo que denominamos "federalismo fiscal". El tema de la distribución de competencias y el reparto de recursos financieros representan los temas más controversiales en las relaciones entre diferentes niveles de Gobierno, pues claro está que todos desean acaparar la mayor cantidad posible para así poder para afrontar los gastos que demandan el cumplimiento de sus objetivos: educación, seguridad, prestación de servicios, administración de justicia, salud, etc. Siguiendo a Giuliani Fonrouge<sup>1</sup>, se puede conceptualizar a los recursos del Estado como "*los ingresos que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social*".

En la actualidad existe una considerable brecha de desigualdad entre los recursos financieros que disponen las diferentes provincias del país. Si nos remitimos a los Municipios y Comunas, de diferentes regiones, nos encontramos que ante la necesidad imperiosa de obtener recursos crean tributos, cuya legitimidad en muchas oportunidades puede resultar muy cuestionable. En los últimos tiempos la problemática de la tributación local ha cobrado una gran relevancia,

---

<sup>1</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos "Derecho Financiero"- Volumen I, Buenos Aires, La Ley.

sobre todo para las empresas, ya que afecta al desarrollo de sus actividades y tiene influencia directa sobre los costos. Las grandes empresas apuntan a una buena asesoría profesional que les brinde un análisis de las diferentes opciones de donde realizar inversiones con sus correspondientes costos impositivos (entre otros) y ver que opciones tienen para reducir legalmente dichos costos. En el presente trabajo se va a dar un panorama de como las necesidades financieras de los Gobiernos Municipales llevan a cometer ciertos abusos, que hacen que las cargas tributarias locales atenten contra los derechos y garantías de los contribuyentes, desconociendo principios tributarios básicos.

Para explicar las causas que originaron esas grandes necesidades financieras podemos remontarnos a la década del noventa, donde existieron numerosos planes de descentralización, que incluyeron privatizaciones de empresas públicas, bancos estatales, desregulación de servicios, tasas e impuestos, privatización del sistema de jubilaciones y pensiones y descentralización de funciones.

El proceso de descentralización implicó que las Provincias y los Municipios recibieran un conjunto amplio de responsabilidades y funciones, especialmente en materia de educación y salud, sin corresponder dicha transferencia con un proceso gradual de descentralización planificada, la misma se planteó como una descompresión de funciones. A su vez los Municipios recibieron transferencia de competencias también de parte de las Provincias. Todo este proceso no fue acompañado de los recursos necesarios para solventar los gastos que se requería para el cumplimiento de estas nuevas demandas. Esto generó un ahogo financiero que hizo que los Municipios salieran en búsqueda de medios propios creando fuentes de financiación polémicas. Observamos un traslado de funciones y descentralización de servicios pero las mismas se enfrentan con una gran centralización financiera que imposibilita la resolución de los nuevos desafíos.

Las transferencias de competencias a niveles jurisdiccionales más bajos, teóricamente no debieran ser efectuadas sin el correspondiente financiamiento de las mismas, así como tampoco sin establecer adecuados procedimientos de coordinación interjurisdiccional, claramente no fue esto lo que sucedió en nuestro país.

## **II-DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS**

La distribución de competencias constituye un capítulo crucial en un Estado con un régimen federal, tenemos en un mismo territorio tres niveles de decisión que coexisten: Nacional, Provincial y Municipal. Así como existe una distribución de competencias entre los distintos niveles de gobierno, dicha distribución opera también en materia tributaria. El poder tributario puede ser definido como la potestad de establecer prestaciones patrimoniales coactivas a quienes se encuentran bajo la soberanía del respectivo Estado y configuren el hecho imponible respectivo. El Estado en el ejercicio del poder tributario, a través del Poder Legislativo, está facultado para crear, modificar, extinguir y establecer exenciones en los tributos.

Al definir potestad tributaria nos encontramos con tres elementos:

- 1) Se trata de una facultad propia y exclusiva del Estado, que ejerce unilateralmente.
- 2) Implica una relación de poder, en la cual el Estado se ubica en posición de supremacía frente a la sujeción de los particulares.
- 3) Su contenido se refiere al establecimiento de tributos.

Nuestro país tiene una organización federal y eso lleva a que la jurisdicción nacional, cada una de las 23 provincias más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, estén dotados de potestad tributaria, fundada en la Constitución Nacional, con ciertas diferencias respecto a la dimensión y a la jurisdicción donde actúan cada uno, lo cual les permite imponer tributos, a través de sus legislaturas. En Argentina existen aproximadamente 166 tributos de los cuales 42 son nacionales, 41 provinciales y 83 municipales, el 80% de esta recaudación corresponde a tributos nacionales.<sup>2</sup>

La Constitución Nacional, siempre debe ser el punto de partida para establecer la asignación de potestades tributarias entre la Nación y las Provincias, siendo de estas últimas el poder originario, esto significa que el poder se ejerce en la etapa fundacional del Estado, para darle nacimiento y estructura. El poder constituyente originario tiene como titular al pueblo, porque es la colectividad toda la que debe proveer a su organización política y jurídica en el momento de crearse el Estado. El resultado de este poder originario es una norma jurídica que reconoce los derechos esenciales y divide el ejercicio del poder político. El preámbulo de nuestra constitución de 1853-1860 acoge este principio definitorio cuando incluye la fórmula de “*nos los representantes del pueblo...*”. La Nación, los Municipios y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a diferencia de las Provincias, tienen poder tributario derivado de estas últimas hacia ellos, es el poder habilitado dentro de la Constitución.

Respecto a si el poder tributario de los municipios es originario o derivado debemos mencionar que no hay una uniformidad de criterio, existe parte de la doctrina, entre los que podemos citar a Giuliani Fonrouge<sup>3</sup> o Bidart Campos<sup>4</sup>, que no coinciden con la línea de pensamiento que otorga exclusivamente a las provincias el poder originario y a los municipios el derivado, esta parte de la doctrina entiende al poder tributario de los municipios como originario, dando como fundamento de la afirmación que conforme al artículo 5 de la Constitución Nacional, las Provincias tienen la obligación de asegurar el régimen municipal.

Giuliani Fonrouge<sup>5</sup> interpreta “*todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas. Tanto Nación, como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones, la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuible a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país.*”

---

<sup>2</sup> Charla on-line de Errepar, “Las complicaciones del sistema tributario argentino”, brindada por Martín Kermer y Diana Mondino el 31/05/2022.

<sup>3</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. “Derecho Financiero” Volumen I. 9° edición, Buenos Aires, La Ley, 1995.

<sup>4</sup> Bidart Campos, Germán J., “Derecho Constitucional”. Tomo I. Buenos Aires, Ediar, 1968.

<sup>5</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. “Derecho Financiero” Volumen I. 9° edición, Buenos Aires, La Ley, 1995. Pag. 268

Lo cierto es que en un país federal debe existir coordinación financiera que evite superposición impositiva. Uno de los mecanismos utilizados que tiene como objetivo lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y las Provincias es la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de recursos fiscales, sancionada el 07 de enero de 1988, aún vigente, la cual estableció un régimen transitorio de distribución entre Nación y provincias de ciertos tributos impuestos por el Estado Nacional, en virtud de la delegación efectuada por las provincias a la Nación. Esta ley establece, el porcentaje del monto total recaudado por los gravámenes nacionales que integran la masa coparticipable que se distribuirá entre la Nación y las provincias, y de éstas entre sí, y obligaciones a cargo de estas últimas que van a afectar directamente a los Municipios y Comunas que se encuentren dentro de las Provincias adheridas a dicho régimen. La reforma del año 1994 de la Constitución Nacional vino a dar certidumbre ante reiterados cuestionamientos a la validez de dicha ley, en el art. 75 inc. 2° segundo párrafo, donde señala: *“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”*.

En nuestra Ley fundamental se dispone el sistema de distribución de competencias tributarias entre la Nación y las provincias, con efecto sobre las municipalidades:

- a) Exclusividad de la Nación en la imposición del comercio exterior (artículos 4º, 9º, 75 inc. 1) y 10) y 126)
- b) Concurrencia de la Nación con las Provincias en la imposición indirecta (artículo 75 inc. 2))
- c) Facultad por tiempo determinado y en condiciones especiales de la Nación para aplicar imposición directa (artículo 75 inc. 2)
- d) Potestad de las Provincias de aplicar imposición directa, sin restricciones (art. 75, inciso 2))

No hay que dejar de mencionar que el establecimiento de aduanas interiores (arts. 10, 11 y 12) es competencia prohibida a ambos niveles de gobierno.

Podemos observar como un límite a la potestad tributaria la exclusividad, es decir las provincias no podrán interferir en los ámbitos que le delegaron a la Nación, ni esta última podrá impedir el ejercicio de las materias que se han reservado las provincias, sin dejar de lado las excepciones junto a las concurrencias mencionadas explícitamente. Es oportuno mencionar que la concurrencia de ciertas materias tributarias puede derivar en un efecto no deseado de doble o múltiple imposición, que los gobiernos deberán resolver con la implementación de un sistema de armonización y coordinación fiscal, jugando un papel preponderante aquí las leyes-convenios.

La distribución de competencias nos lleva a definir qué se entiende por imposiciones directas e indirectas.

- Los impuestos directos son aquellos que gravan el patrimonio o la riqueza de los contribuyentes, no siendo posible trasladarlos, tal como impuesto a los bienes personales, impuesto inmobiliario, patente del automotor, entre otros.

- Los impuestos indirectos son los que gravan el consumo de bienes o servicios, es decir gravan la forma en que usamos la riqueza y es posible trasladarlos, el ejemplo más común de este tipo de impuestos es el IVA.

Héctor Villegas<sup>6</sup> señala que no hay que dejar de considerar a los principios constitucionales, que no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta, en cuanto garantizan otros derechos, como por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país (art. 14 CN), entre otros.

Una limitación de carácter genérico que afecta al poder tributario de todos los niveles de Gobierno proviene del conjunto de los principios constitucionales financieros, derivados de la Constitución Nacional, entre los que tenemos reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, generalidad, etc.

Ahora bien, ¿Cómo participan en la distribución los Municipios y Comunas? En nuestro país, la reforma de 1994 de la Constitución Nacional implicó una evolución al reconocer la autonomía municipal, pero se le adjudicó a las provincias determinar el alcance y contenido de dicha autonomía. Los Municipios y Comunas constitucionalmente no tienen reservado ningún poder tributario, si no que vienen dados por las constituciones provinciales.

El artículo 5 de la Constitución Nacional establece *“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...”*. Y el artículo 123 de la Constitución Nacional consagra explícitamente la autonomía municipal cuando establece *“Cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”*. Ello implica que el poder tributario municipal queda a criterio de cada provincia, sin dejar de lado las diferentes limitaciones, que están dadas por la Constitución Nacional, tratados internacionales, leyes nacionales, el derecho intrafederal (ley de coparticipación de impuestos, convenio multilateral, pactos fiscales), normas provinciales. En la provincia de Santa Fe el mandato de los arts. 5 y 123 de la Constitución Nacional pueden verificarse en los arts. 106 y 107 de la Constitución Provincial. En dicho artículo 107, en su inciso tercero faculta a los municipios a *“crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción”*, esto es dentro de su ámbito de poder.

Es imprescindible que el poder tributario que posean los gobiernos locales sea suficiente para garantizar una acción de gobierno municipal amplia y plena, deben contar con los recursos necesarios para hacer frente a las funciones que les son inherentes, así como a las que les han sido transferidas.

Más allá de los límites al poder tributario municipal, mencionados precedentemente, cabe aclarar que no existe normativa que restrinja la facultad de delegar poderes tributarios

---

<sup>6</sup> Hector B. Villegas. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. 10° ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Astrea 2016.

amplios a los municipios, esto es de crear impuestos y tasas. A pesar de estar los municipios habilitados para el cobro de impuestos, dicha facultad se ve reducida al mínimo ya que no quedan materias impondibles para gravar, ello en virtud del régimen de coparticipación federal de impuestos, establecido por la **ley N° 23.548**, que actúa como limitativo de las facultades impositivas de los municipios, al recibir los mismos parte de la coparticipación a través de las provincias a la cual pertenecen, deben respetar las obligaciones allí asumidas. En el artículo 9 de dicha norma nos encontramos con los siguientes puntos restrictivos que aplican a las municipalidades:

*Inc. a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.*

*Inc. b) 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.*

*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 impondibles 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...*

*Inc. c) 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.*

*Inc d) Que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos. (Este punto va a afectar a la distribución de base impondible establecido en el art. 35 de dicho convenio).*

*Inc e) Que se obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de esta Ley, debiendo el Poder Ejecutivo local y en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez (10) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare.*

*Inc f) Que se obliga a suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de esta Ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos.*

*Inc g) 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*

Podemos concluir que no se pueden aplicar impuestos, tasas, contribuciones o ningún otro tributo sobre las mismas materias impondibles sujetas a impuestos nacionales distribuidos, ni

las materias primas utilizadas para la elaboración de productos sujetos a los tributos a los que se refiere dicha ley. La única excepción para municipios está concedida a las tasas municipales retributivas de servicios efectivamente prestados.

Otra norma intrafederal que actúa como límite a las tasas municipales es el Convenio Multilateral, publicado el 18 de agosto de 1977, al que Santa Fe se adhirió por la Ley 8.159. El mismo es un instrumento de coordinación de potestades tributarias a nivel horizontal, se encarga de distribuir la base imponible entre las diferentes jurisdicciones que participan en la realización de un hecho imponible idéntico, con el objetivo de evitar la superposición tributaria.

El artículo 35, de dicha norma tiene como objetivo armonizar las potestades tributarias de los municipios cuando se trata de tasas o impuestos municipales. El mismo establece *“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”.*

Este 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. 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. Así los contribuyentes que tengan actividad en más de un Municipio de determinada Provincia, tendrán que aplicar las mismas normas del Convenio Multilateral para dividir la materia imponible que se le atribuye a la respectiva provincia, entre los entes locales en los que tenga actividad.

Es importante resaltar que para que este artículo sea aplicable las actividades deben ser objeto del convenio multilateral, y no aplicaría en el caso de actividades desarrolladas en varios municipios pero de una misma provincia.

A las normas intrafederales le podemos sumar el Consenso Fiscal 2017, el cual fue suscripto el 16/11/2017 entre el Poder Ejecutivo Nacional y los representantes de las Provincias y de la

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el cual fue aprobado por el Congreso de la Nación mediante Ley 27.429 y ratificado por el Poder Legislativo de la Provincia de Santa Fe mediante sanción de la Ley 13.748. Sobre lo que interesa a este trabajo dicho acuerdo dispuso en su inc. p) *“Promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera tal, que se 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 a lo previsto en la Constitución Nacional”*.

### **III-PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES COMO LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO**

Los principios constitucionales de la tributación desempeñan un papel preponderante tanto en la creación como en la aplicación de las normas tributarias. Es decir son indicadores que deben ser observados por el legislador en el momento de elaboración de la norma tributaria y también van a guiar al Poder Judicial, al momento de ejercer el control de constitucionalidad de las normas tributarias, garantizando la defensa y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes. El Estado tiene el poder de imperio de dictar normas, creando unilateralmente tributos y estableciendo deberes formales sobre las personas y bienes sometidos a su jurisdicción, estos principios van a actuar como limitaciones a dicho poder, siendo una garantía para los contribuyentes.

Podemos mencionar ciertos principios que derivan de la Constitución Nacional y que deben observar los tributos:

- **Legalidad:** se instituye como el más trascendente, *nullum tributum sine lege*. Refiere a que todo tributo debe estar creado por una ley. Podemos ver reflejado este principio en el artículo 19 de nuestra Carta Magna cuando declara *“Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*.

También lo podemos ver expresado en el artículo 17 de la Constitución Nacional: *“Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4”*. Por este principio 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 las personas que se encuentran sometidas al poder de imposición del Estado. En concordancia con este artículo 17, tenemos los incisos 1 y 2 del artículo 75 que prescriben como atribuciones del Congreso establecer los derechos aduaneros e imponer las contribuciones indirectas – en concurrencia con las provincias – y directas – con los recaudos y límites que fija el inciso.

En el art. 52 se expresa *“A la Cámara de Diputados le corresponde exclusivamente la iniciativa de la leyes sobre contribuciones y tropas”*, este privilegio de iniciativa encuentra su fundamento en que los diputados son los representantes directos del pueblo de la Nación.

- **Generalidad:** este principio implica la ausencia de privilegios. El artículo 16 de la Constitución Nacional marca que los tributos deben abarcar las distintas formas de exteriorizar la capacidad contributiva. *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley...”*.

Deben alcanzar íntegramente a las distintas categorías de personas o bienes, y no una parte de ellas. Se trata de que nadie deba ser eximido por privilegios personales, de clase o linaje. El linde de este principio está dado por las exenciones o beneficios tributarios que establezca cada norma por razones económicas, sociales o políticas.

- **Igualdad:** se refiere a la igualdad fiscal, entre personas con similar capacidad contributiva. Así tenemos reflejado este principio en el artículo 16 de la Constitución Nacional cuando establece “... *Todos sus habitantes son iguales ante la ley. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.*”, esto es que deban ser considerados por el legislador como iguales quienes tengan similar capacidad de pago. En concordancia con lo dicho, el art. 75º inc. 2 establece la facultad del Congreso de imponer contribuciones directas “*proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación*”.

Como manifiesta Giuliani Fonrouge<sup>7</sup>, el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones. El principio de igualdad establece que los habitantes son todos iguales a efectos de los tributos, o sea que no existen privilegios de ninguna naturaleza que importen una menor carga tributaria.

- **Proporcionalidad:** este principio es visto en correspondencia con la capacidad contributiva. Es la garantía al derecho de propiedad que brinda el artículo 17 de la Constitución Nacional. La carga tributaria deberá ser adecuada y razonable a la capacidad contributiva del contribuyente. Proporcionalmente al capital, a la renta y al consumo, siendo razonable exigir que paguen más quienes tengan más renta o patrimonio. Dispone el artículo 4 de la Constitución Nacional “*El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, del de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...*” y el artículo 75 inc. 2 reza “*Corresponde al Congreso: 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...*”

- **No confiscatoriedad:** como principio jurídico de la tributación no ha sido expresamente receptada por la Constitución Nacional, no obstante, a partir de la protección que la misma brinda a la propiedad privada, claramente puede inferirse que el principio en cuestión se postula como un contenido implícito de la Constitución.

Se debe garantizar la propiedad privada, la inviolabilidad, su libre uso y disposición, y se prohíbe la confiscación (arts. 14 y 17 C.N).

Nuestra Constitución establece en el artículo 17 “*La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º.*”

<sup>7</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos - “Derecho financiero” – 9º Edición, Buenos Aires, La Ley, Tomo II – Año 2004.

*Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino...*

La doctrina judicial del máximo tribunal referida a este principio dejó sentado que cuando el monto del tributo toma una parte sustancial del patrimonio o la renta del contribuyente se produce un quebrantamiento del derecho de propiedad, siendo el contribuyente quien debe probar la confiscatoriedad. Es fundamental la prueba del contribuyente.

- **Equidad:** también llamado principio de justicia, es el fundamento y fin de los tributos. El artículo 4 lo deja en claro al enunciar “...demás contribuciones que equitativamente y proporcionalmente imponga el Congreso General...”. Los tributos no deben representar una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio, su renta o su trabajo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado: El principio de la equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique.

- **Capacidad Contributiva:** Este principio no ha sido consagrado por la Constitución Nacional pero se halla implícito en las demás principios reconocidos por esta. El contribuyente debe tener una aptitud efectiva para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, debe ser generador de hechos que según la valoración del legislador manifiesten su capacidad económica, capaz de contribuir a la cobertura de los gastos públicos. El sistema tributario debe estar estructurado de forma tal que quienes manifiestan mayor capacidad económica sean quienes tengan una mayor participación a los ingresos tributarios del Estado.

- **Tutela judicial efectiva:** es aquel que nos permite hacer valer el resto de los principios y derechos constitucionales. Este principio es el que nos garantiza el acceso a jueces competentes, independientes e imparciales. Los contribuyentes tienen el derecho de defensa y debido proceso (art. 18 C.N), respetando el principio de inocencia, deben tener derecho de amparo (art. 43 C.N). Es el derecho de acceso a la justicia.

#### **IV-RECURSOS FINANCIEROS MUNICIPALES**

La autonomía de los Municipios implica que los mismos deben tener la capacidad de organizar el funcionamiento de su gobierno, generar recursos propios y tener una planificación de su futuro. Todo Estado necesita de recursos financieros para afrontar los gastos que demandan el cumplimiento de sus objetivos. Siguiendo a Villegas<sup>8</sup> se puede conceptualizar a los recursos públicos como “*las riquezas que se devengan a favor del Estado para cumplir sus fines y que en tal carácter ingresan a su tesorería*”

---

<sup>8</sup> Hector B. Villegas. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. 10° ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Astrea 2016. Pag. 47.

Los recursos con los que cuenta un Estado pueden ser clasificados como tributarios, dentro de esta clasificación tenemos a los impuestos, tasas y contribuciones y no tributarios, entre los cuales tenemos ingresos por ventas, locaciones, préstamos entre otros.

Los tributos, son prestaciones (habitualmente pecuniaria) que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio (se exige por la coacción), en virtud de una ley (principio de legalidad), a cargo de personas físicas o jurídicas que se encuentren dentro de los supuestos de hecho que la propia ley determine para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. Los tributos han sido clasificados tradicionalmente en tres especies: impuestos, tasas y contribuciones.

Nuestra Carta Magna no se refiere expresamente a las potestades tributarias de los municipios, y si bien reconoce su existencia, deja a nivel provincial la decisión acerca de las herramientas de financiación que poseen los mismos.

En las provincias existen tres tipos de normas fundamentales sobre la conformación de recursos de gobiernos municipales:

- Constitución Provincial.
- Ley Orgánica Municipal, o su equivalente.
- Regímenes de Coparticipación.

La ordenanza fiscal e impositiva son las normas jurídicas de orden municipal que reglamentan y organizan el cobro de tributos por parte del municipio. En términos generales, los recursos municipales se conforman por impuestos, tasas, derechos, contribuciones y transferencias de otras jurisdicciones, sean de nivel provincial o nacional.

Los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como resultado de la realización de un hecho imponible que previamente fue definido por una ley, el cual fue creado en miras de satisfacer necesidades públicas. Los impuestos, tasas y contribuciones son especies dentro de un mismo género, el tributo. Las mismas no cuentan con una única definición, si no que tal como ocurre con los diferentes institutos financieros han sido objeto de múltiples definiciones, las cuales son fundamentales para la coordinación de potestades tributarias en las diferentes esferas de gobierno, tal como sostuvo la Doctora Laura Monti en autos Laboratorios Raffo<sup>9</sup>, *“esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno”*. El encuadre en una u otra especie puede determinar la legitimidad o no de su cobro por un determinado nivel de gobierno. A continuación haremos una breve referencia a cada una de ellas.

#### a) Impuestos

El impuesto se refiere a un tributo no vinculado, esto quiere decir que no existe conexión del contribuyente con actividad estatal que se refiera a él o lo beneficie.

---

<sup>9</sup> CSJN, “Laboratorios Raffo S.A c. Municipalidad de Córdoba”. Fallo 332:1503.

Héctor Villegas considera que una de las mejores definiciones de impuesto, está dada por la ley general española, que establece que *“impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*. Es decir que existe independencia entre la actividad que realiza el Estado con el recurso obtenido con su cobro y la obligación de pagarlo del contribuyente; deben generarse los hechos o circunstancias que generen la obligación de tributar y los mismos deben reflejar la capacidad contributiva del contribuyente; el impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida. El hecho imponible del impuesto se relaciona con los bienes, rentas y consumos del contribuyente.

El Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en su artículo 3 define al impuesto como el *tributo cuya obligación, tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo*.

Tomando la caracterización que hace Villegas<sup>10</sup> del impuesto, donde precisa que es *el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponibles), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores*.

*El hecho imponible, por la circunstancia de no implicar actividad estatal alguna referida al obligado, no tiene otro camino que relacionarse no con las acciones gubernamentales que atañen o benefician al contribuyente, sino con sus rentas, bienes o consumos*.

De todo lo expresado podemos decir que en el caso del impuesto:

- No existe actividad estatal que beneficie de manera específica al contribuyente, sino que es impuesto coactivamente por el poder de imperio del Estado.
- Debe haber una circunstancia concreta que vincule al contribuyente con la materia imponible que se definió previamente por ley, para hacer nacer la obligación tributaria (hecho imponible)
- Hay una definición por parte del legislador de la manifestación de riqueza que se grava (bienes, renta o consumo)
- Debería estar estructurado de forma tal que quienes tengan mayor aptitud económica contribuyan a las arcas del Estado en mayor medida.

#### **b) Tasas**

El punto de partida para definir a las tasas consiste en ubicarlas como una especie dentro del género tributario, con lo cual tendrá los caracteres propios de estos, es decir son prestaciones obligatorias, establecidas por ley, destinadas a la cobertura del gasto público. No puede exigirse una carga tributaria sin la preexistencia de una disposición legal creada por el poder del Estado que tenga tal atribución según los preceptos constitucionales.

<sup>10</sup> Hector B. Villegas. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. 10° ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Astrea 2016. Pag. 122

Las tasas son exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal. Jarach<sup>11</sup> las define como *“el tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”*.

Giuliani Fonrouge<sup>12</sup> se refiere a las tasas con un criterio más amplio como *“la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”*.

Naveira de Casanova<sup>13</sup> aclara que *“en el presupuesto de hecho de la tasa se contempla la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa, que afecta a quien paga, en los 3 supuestos hay una actividad de la Administración referida a la persona del obligado”*.

En tanto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en varios precedentes<sup>14</sup> se ha ocupado de definir a la tasa como *“una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en una actividad estatal que atañe al obligado”*. Respecto a los elementos esenciales el máximo tribunal ha hecho referencia a la tasa estableciendo que es *“aquella a cuyo cobro debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”*<sup>15</sup>.

En lo que respecta al Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el mismo contempla en su artículo 4° una de las más modernas definiciones de tasa, expresando que esta última *“es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público o el aprovechamiento de un bien público, individualizado o que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al obligado tributario, cuando el servicio o el aprovechamiento no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado, cuyo monto debe corresponder al costo o mantenimiento del servicio”*.

El elemento más característico de este instituto se refiere a que debe haber una actividad del Estado, y que está vinculada con el obligado al pago. Se ha admitido que es suficiente la organización, descripción y ofrecimiento del servicio, para que surja la exigibilidad del tributo. La prestación puede ser efectiva o potencial, basta con que el Estado se encuentre adecuadamente preparado para su prestación efectiva, no obstante esta tesis no es adoptada por la generalidad.

---

<sup>11</sup> Jarach, Dino - “Finanzas públicas y Derecho tributario” - Buenos Aires, Abeledo Perrot - Año 2013. Pag. 234

<sup>12</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos - “Derecho financiero” – 9° Edición, Buenos Aires, La Ley, Tomo II – Año 2004. Pag. 1065

<sup>13</sup> Naveira de Casanova, Gustavo, “Finanzas públicas y derecho financiero, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, editorial Estudio, 2013.

<sup>14</sup> CSJN, Fallos 312:1575, 323:3770, 326:4251, 332:1503.

<sup>15</sup> CSJN, Fallos: 332:1503, 312:1575

Las provincias a través del Consenso Fiscal<sup>16</sup>, el cual se incorpora al derecho público interno de cada Provincia una vez ratificado por la Legislatura, tal como sucedió en Santa Fe<sup>17</sup>, se comprometieron a *“promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera tal que se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, de acuerdo con lo previsto por la Constitución Nacional”*

Otros puntos aceptados en el Consenso Fiscal que atañen a las tasas son:

- Crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imponible, bases imponible, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa.
- Impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada Provincia y a la CABA.

De acuerdo a todo lo mencionado precedentemente podemos resaltar que debe existir una concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, esto constituye a la naturaleza misma de la tasa, cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio público y divisible.

### c) Contribuciones especiales

Las contribuciones especiales son una tercera categoría de tributos, que al igual que los impuestos y las tasas derivan del poder de imperio de Estado, pero a diferencia de ellos encuentra su justificación en los beneficios o ventajas obtenidos por personas o grupos sociales por la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades estatales. Dichos beneficios o ventajas son los que hacen que se obligue a un sujeto a abonar la contribución especial o de mejora. Por ejemplo una pavimentación, construcción de un puente o ruta. El importe que se exige debe ser proporcional al presunto beneficio obtenido por el obligado al pago.

El Modelo de Código Tributario para América Latina define a la contribución especial *como un tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.*

Giuliani Fonrouge<sup>18</sup> teniendo en cuenta la realidad argentina realiza una agrupación de diferentes contribuciones en:

- 1- La contribución de mejoras por valorización derivada de obras públicas.
- 2- Contribución para vialidad, que incluyen:

<sup>16</sup> El Consenso Fiscal fue firmado el 16/11/2017 por el Presidente de la Nación junto a 23 gobernadores de Provincia y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Texto aprobado por el Congreso mediante la Ley 27.429 (B.O: 01/01/2018)

<sup>17</sup> Santa Fe adhiere al Consenso Fiscal con la sanción de la Ley 13.748 (B.O: 19/02/2018)

<sup>18</sup> Giuliani Fonrouge Carlos - “Derecho financiero” – 9° Edición, Buenos Aires, La Ley, Tomo II – Año 2004. Pag 878.

- a- Las relacionadas con la construcción o mantenimiento de la red caminera.
- b- El peaje.
- 3- Contribuciones con fines sociales o económicos que corresponde a la llamada *parafiscalidad*, tales como:
  - a- Contribuciones a la seguridad social.
  - b- Contribuciones sindicales y profesionales.
  - c- Contribuciones para fomento y obras especiales (salud pública, turismo, transporte, etc)
  - d- Contribuciones con fines de propulsión económicas.

Estas definiciones de las diferentes categorías de tributos cobran gran relevancia ya que el encuadre en una u otra especie puede determinar o no la legitimidad de su creación por un determinado nivel de gobierno. La Corte Suprema expreso<sup>19</sup> “...esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, si no que desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno.”

#### **V- ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS TASAS**

Para que una tasa sea considerada valida, se deberá acreditar una serie de elementos esenciales a saber: debe haber una “concreta, efectiva e Individualizada prestación de un servicio por parte del Estado”, el mismo debe “afectar en mayor o menor medida al contribuyente” y “el costo del servicio debe guardar una razonable proporcionalidad con el gravamen”. A continuación veremos un análisis más detallado de los mismos:

##### **a) Actividad estatal vinculada**

El hecho imponible de la tasa consiste en la prestación de un servicio o la realización de una actividad de carácter público, individualizada en el contribuyente. En la tasa existe una voluntad unilateral y coactiva por parte del Estado, independientemente de la voluntad del particular, que impone mediante ley formal al contribuyente el pago de una determinada suma de dinero como contraprestación de una actividad o servicio con relación a este contribuyente. El hecho imponible de la tasa se configura con una actividad del Estado, que por supuesto debe estar dentro de su ámbito de competencia. **La concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio es una condición que hace a la naturaleza misma de la tasa.**

Al respecto Valdés Costa expresa <sup>20</sup> “*si el presupuesto de hecho de la obligación de pagar la tasa es el funcionamiento de un servicio público respecto del contribuyente, es innegable que si el servicio no funciona, no se produce el hecho generador de la obligación, o sea esta no llega a nacer*”.

<sup>19</sup> CSJN - Raffo S.A contra Municipalidad de Córdoba. Fallo 332:1503

<sup>20</sup> Valdés Costa, Ramón - “Curso de derecho tributario”. - 2da Ed. Depalma – Bs. Aires. Pag. 153

Esto también surge de forma implícita si analizamos el artículo 9 inc. b) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos que establece “... *la prohibición de analogía respecto de impuestos coparticipables no opera respecto de las **tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...***”

La Corte Suprema ha reafirmado ininidad de veces este requisito básico y esencial que debe tener la tasa, así por ejemplo podemos remitirnos al caso “Quilpe S.A – s/ Inconstitucionalidad”<sup>21</sup> en donde se resolvió, en sentencia del 9 de octubre de 2012, al rechazar el cobro de una tasa de seguridad e higiene por ausencia de prueba del servicio:

*“Que esta Corte ha expresado en reiteradas oportunidades, que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene 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 el, ya que el servicio tiene en mira el interés general”* (Fallos 312:1575; 326:4251; 332:1503, entre otros).

En el mencionado fallo la actora no se había inscripto en la tasa y la impugno por falta de la prestación del servicio por parte del Municipio, quien no pudo acreditar en el proceso que el mismo haya sido efectivamente prestado. En este asunto es el Estado quien debe demostrar que tal servicio existió, ya que es quien se encuentra en mejores condiciones de producir la prueba.

En el precedente de Fallos Laboratorios Raffo S.A.<sup>22</sup> el Máximo Tribunal sostiene siguiendo el dictamen de la Procuradora Fiscal “la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste 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, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general”

Sobre la prestación del servicio, existen diferentes posturas respecto si el mismo debe ser prestado efectivamente o basta que lo sea de forma potencial. A favor de esta última opción se han pronunciado algunos autores tales como Valdés Costa, Villegas, Glogauer y es el criterio seguido por el Modelo de Código Tributario para América Latina. Quienes apoyan esta posición sostienen que es suficiente que exista la estructura y medios humanos y materiales necesarios para que el servicio pueda ser prestado en un futuro, el servicio debe estar a disposición de los contribuyentes. En este supuesto el sujeto a quien se le pretende cobrar la tasa debe estar en condiciones de recibir ese servicio potencial, es decir que deberá contar dentro del ámbito del municipio con un local, establecimiento u oficina sobre el cual el municipio pueda brindarle

---

<sup>21</sup> CSJN – Fallo 335:1987

<sup>22</sup> CSJN - Raffo S.A contra Municipalidad de Córdoba. Fallo 332:1503

servicios de salubridad, seguridad, higiene y demás que se indiquen. Villegas<sup>23</sup> afirma *“que es suficiente la organización y descripción del servicio, así como su ofrecimiento a los eventuales contribuyentes, para que surja la exigibilidad del tributo. No es imprescindible que el servicio se preste a un individuo en particular, basta con que el Estado se encuentre adecuadamente preparado para su prestación efectiva”*.

Otra parte de la doctrina, entre la que podemos encontrar a autores tales como Jarach o García Belsunce, aseveran que la actividad debe ser prestada efectivamente y no en forma potencial, de lo contrario consideran que se trataría de un impuesto disfrazado, ya que podría responder a servicios que el Estado no prestaría jamás, solo para justificar su cobro.

Un aspecto importante para mencionar en este punto es que reiteradamente la CSJN ha designado que la carga de la prueba de la prestación del servicio o actividad recae sobre el propio Estado, ya que es quien se encuentra en mejores condiciones de ofrecer la prueba, sin importar si es actor o demandado<sup>24</sup>.

#### **b) Afectación del servicio en mayor o menor medida al contribuyente**

El presupuesto de hecho de la tasa consiste en una situación que determina, o se relaciona, necesariamente, con el desenvolvimiento de una cierta actividad que realiza el Estado y es relativa, en forma individualizada a la persona obligada a su pago, es decir el contribuyente.

El servicio debe ser divisible para que se pueda individualizar al sujeto (contribuyente) que recibe los beneficios o ventajas del mismo, este es uno de los presupuestos básicos de la tasa. No obstante a esto, no debemos olvidar que los servicios del Estado se organizan en función del interés público y no del particular, de allí que el hecho de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal, no basta para eximirlo del pago de la tasa respectiva. Al respecto Rafael Bielsa<sup>25</sup> en su clasificación general de tasas, manifiesta que *dentro de los diversos casos y modalidades de aplicación, la inspección, contralor y fiscalización de actividades comerciales es función que debe realizar siempre la Administración Pública, y aunque esa inspección o vigilancia sea impuesta, la contribución que se exige es tasa y no impuesto, pues se trata de un servicio determinado que aporta una ventaja diferencial a la entidad inspeccionada, pese a que la razón de ello sea, por el contrario, la de proteger a terceros*.

Podemos señalar como uno de los fundamentos doctrinarios el ya citado fallo Quilpe S.A<sup>26</sup> en el que la Corte Suprema se pronunció sobre una tasa retributiva de servicios creada por el Municipio de la ciudad de La Rioja, donde se dijo *“...en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora...”*. Es decir se destaca que el contribuyente (la actora) es a quien se le debe prestar servicio, debe estar involucrada en el recibimiento del mismo.

<sup>23</sup> Villegas Héctor - “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” - 10° edición, Buenos Aires - Editorial Astrea - Año 2016. Pag. 135

<sup>24</sup> CSJN - Fallos 275:407 312:1575, 319:2211, entre otros

<sup>25</sup> Bielsa, Rafael. “Derecho Administrativo” - Tomo IV - Editorial La Ley. 1965 - Pag.678

<sup>26</sup> CSJN - Fallo 335:1987

**c) Razonable proporcionalidad con el costo del servicio**

Otra de las características fundamentales que debe tener una tasa se refiere a la proporcionalidad que deberá existir entre el quantum de la tasa y el costo (directo e indirecto) del servicio prestado. El eje central está dado por el monto que debe abonar cada contribuyente por la tasa, es aquí donde deberán evaluarse criterios razonables para graduar el valor de las tasas, hay que remarcar que la capacidad contributiva, si bien puede ser tenida en consideración, no resulta una pauta válida por sí sola al momento de fijar el monto de la tasa.

Es esencia de la tasa que no exceda de una razonable equivalencia entre el servicio estatal que da nacimiento a la misma y el costo global del mismo.

Horacio García Belsunce<sup>27</sup> ha dicho que *“desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa, ella no puede superar más allá de un límite discreto y razonable al costo del servicio, ya que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio divisible se financien otros servicios divisibles o indivisibles y aún funciones del gobierno municipal”*

Nuestro Máximo Tribunal ha afirmado sobre la correspondencia entre el monto de este tributo en el caso concreto y el costo del servicio, que ha de guardar cierta relación, sin que ello se deba interpretar en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer<sup>28</sup>, pero ello no implica que la relación sea desproporcionada y menos que el destino de los fondos sea aplicado a cualquier otro objetivo.

La doctrina jurisprudencial al respecto ha dejado sentado como base que resulta equitativo y aceptable, tomar en cuenta para fijar el monto de la tasa que debe abonar el contribuyente, no solo el costo efectivo del servicio, sino también la capacidad contributiva de los mismos, representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que a la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público<sup>29</sup>. No obstante no hay que dejar de mencionar que en casos puntuales en los que se tuvo en cuenta solo la capacidad contributiva para determinar la cuantía de la tasa, la graduación de esta es pasible de ser impugnada, por vulnerar la garantía de la razonabilidad entre el costo de prestación del servicio y monto cobrado o atentar contra el derecho de propiedad.

Si tomamos en consideración la cuota individual que debe abonar cada contribuyente, no va a tener una estricta equivalencia con lo que le cuesta al Estado prestar el servicio en cuestión a ese contribuyente en concreto, atento que el costo global del servicio no solo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos sino que es susceptible de hacerse de acuerdo a criterio de capacidad contributiva<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> García Belsunce, Horacio - “Temas de derecho tributario” - Editorial Abeledo-Perrot – Pag 227

<sup>28</sup> CSJN - Fallos 201:545; 234:663, entre otros.

<sup>29</sup> CSJN – Fallo 234:663

<sup>30</sup> CSJN - Fallos 234:663 y concordantes.

No podemos dejar de mencionar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fallo reciente de fecha 02/09/2021, en la causa "Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes", se pronunció favorable al Municipio. El reclamo de la Municipalidad de Quilmes a Esso se vinculó con la Tasa de Inspección por Seguridad e Higiene. El municipio pretendía calcular la tasa, no sólo considerando el costo del servicio, sino además, incluyendo los ingresos brutos de la empresa atribuibles a la Provincia de Buenos Aires, reveladores de su capacidad contributiva. El pronunciamiento de los jueces avalo esta postura tomada por el Municipio. La Corte Suprema fijó que la base imponible de la Tasa en cuestión debe considerar el costo del servicio y la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la misma, pero ello no puede resultar en un importe irrazonable, desproporcionado y desasociado del gasto.

En el voto de los jueces de Juan Carlos Maqueda y Horacio Rosatti se fijaron los lineamientos a los que se encuentran sujetas las tasas municipales, entre los que se encontraba *"la adecuada y precisa cuantificación del tributo (base imponible, alícuota, exenciones y deducciones), debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido y la capacidad contributiva."* Concluyendo *"no existen reparos de índole constitucional para recurrir a los ingresos brutos del contribuyente como indicador de capacidad contributiva y factor para el cálculo de la base imponible de un tributo como el considerado en autos, en tanto ello no derive en resultados irrazonables, desproporcionados y disociados de las prestaciones directas e indirectas que afronta el municipio para organizar y poner a disposición el servicio"*.

Ese voto opina que compone el costo del servicio, no solamente el estrictamente necesario para la prestación de la tasa sino todos los indirectos involucrados.

En el caso de que exista un conflicto con el Estado respecto a la razonable equivalencia, la carga probatoria recaerá sobre este último.

## **VI-LAS TASAS MUNICIPALES Y LA LEY 8.173 DE SANTA FE**

En Santa Fe la legislación provincial reglamentaria de la Constitución en materia tributaria viene establecida por la Ley 8.173. Dicha ley fue publicada en el boletín oficial el 13 de enero de 1978 conocida como ley marco, vino a establecer en el ámbito territorial provincial un patrón mínimo y básico, nos presentó lo que hoy llamamos Código Tributario Uniforme o Modelo, al que debían adecuarse todas las municipalidades y comunas de Santa Fe. La misma se dictó con el objeto de facilitar la interpretación y aplicación de los tributos en todo el territorio santafesino. Dicha ley impartió la obligación para los Municipios radicados en la provincia de sancionar el Código Fiscal que formaba parte del anexo de la ley o adecuar sus ordenanzas impositivas a las disposiciones del mismo, contando para ello de un plazo de 60 días. En el mismo plazo las Comunas deberían adecuar sus normas tributarias a los preceptos de dicho Código.

En consecuencia, los municipios y comunas de Santa Fe han tenido dos opciones: adhesión lisa y llana al código aludido; o adecuar sus normas propias al mismo. En caso de apartamiento se viola el principio de supremacía legal establecido en el artículo 31 de la Constitución Nacional.

Este código cuenta con una parte general donde se puede encontrar la regulación referida a los tributos en general, a los sujetos, a las obligaciones, a los deberes formales, ilícitos, sanciones y procedimientos, y una parte especial donde se disponen los tributos que pueden disponer los municipios y comunas.

El artículo primero del Código Tributario Modelo estableció que las obligaciones fiscales que pueden establecer los Municipios y Comunas son las Tasas, Derechos y Contribuciones de Mejoras.

Posteriormente en el título II parte especial, detalla los recursos tributarios con los que cuentan los Gobiernos Locales para su financiamiento, ellos son:

- Tasa general de inmuebles (Capítulo I)
- Derecho de registro e inspección (Capítulo II)
- Derechos de cementerios (Capítulo III)
- Derecho de acceso a diversiones y espectáculos públicos (Capítulo IV)
- Derecho de abasto, matadero e inspección veterinaria (Capítulo V)
- Derecho de ocupación de dominio público (Capítulo VI)
- Permisos de uso (Capítulo VII)
- Tasa de remate (Capítulo VIII)
- Tasa de actuaciones administrativas y otras prestaciones (Capítulo IX)

Respecto a estas disposiciones algunas jurisdicciones locales se limitaron a sancionar solo sus ordenanzas fiscales anuales, aplicando directamente el anexo de la ley 8.173 como código propio, otras han incorporado las normas de dicho anexo a su normativa local y otras, por lo general las de mayor envergadura, han hecho esto pero además le han incorporado modificaciones y agregados no previstas en la norma modelo. En el caso de aquellas jurisdicciones que no respetaron lo previsto en la misma incurrieron en una violación al derecho constitucional de supremacía legal.

Debido al objeto de estudio de este trabajo nos centraremos en el análisis del Derecho de registro e inspección.

La Tasa General de Inmuebles y la Tasa de Seguridad e Higiene –denominada de diferentes maneras, tal como Derecho de Registro e Inspección- constituyen las fuentes de recursos propios de mayor importancia para los gobiernos locales. En los Municipios de Santa Fe se denomina Derecho de Registro e Inspección (DReI), esta se cobra a quienes desarrollen actividades industriales, comerciales o de servicios, con establecimiento de cualquier naturaleza en el ejido municipal y a quienes a cambio se les presta un servicio enumerado dentro de la Ordenanza de cada Municipio. En casi todas las jurisdicciones se toma como base imponible los ingresos brutos devengados dentro del Municipio en el período de que se trate,

teniendo mucha similitud con la legislación de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos provincial así como exclusiones y deducciones.

El Código Tributario Municipal modelo nos otorga la definición de TASA en su artículo 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”

Se desprende de esa definición como aspecto relevante “servicios públicos prestados”. Tal como expresa Villegas el hecho imponible de las tasas se integra con una actividad que el Estado cumple, y que está vinculada con el obligado al pago. Nuestra Corte Suprema ha dejado en claro en sus fallos, tal como *Compañía Química contra Municipalidad de Tucumán*<sup>31</sup>, o *Laboratorios Raffo contra Municipalidad de Córdoba*<sup>32</sup>, que es de la naturaleza de la tasa que “su cobro corresponda a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”. No obstante a esto se ha admitido que es suficiente la organización y descripción del servicio, así como su ofrecimiento a los eventuales contribuyentes, para que surja, la exigibilidad del tributo. Es decir que para que el cobro del tributo sea legítimo solo basta que el Estado se encuentre adecuadamente preparado para la realización efectiva de la actividad, aún si el contribuyente no goza de los beneficios o se rechaza a la misma.

Respecto a este tema nuestra Corte Suprema ha insistido en que “desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar el pago de la tasa, aun cuando no hagan uso de aquel o no tengan interés en él, ya que el servicio tiene en miras el interés general”<sup>33</sup>

Claramente el servicio público o la actividad estatal deben pertenecer al ámbito de competencia del nivel del Estado que reclame la tasa y cumplirse dentro de su ámbito territorial.

Otra definición importante se da en su artículo 4, al decir que “se entiende por DERECHO 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.”

En lo inherente al Derecho de Registro e Inspección, el artículo 76 reza:

*“Art. 76: 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;*

---

<sup>31</sup> CSJN - Fallo 312:1575

<sup>32</sup> CSJN - Fallo 332:1504

<sup>33</sup> CSJN - Fallos 312:1575; 332:1504.

4- *Inspeccionar y controlar las instalaciones eléctricas, motores, máquinas en general y generadores a vapor y eléctricos;*

5- *Supervisión de vidrieras y publicidad propia.”*

La ley 11.123, introdujo una modificación al artículo 76 incorporando un inciso, que considera dentro de los servicios que se financian con el DRel *“los demás servicios prestados que no estén gravados especialmente”*.

Del artículo 77 podemos dilucidar claramente que como condición para el cobro del DRel deberá existir en el ámbito jurisdiccional del Municipio un local donde se encuentre el contribuyente o este desarrolle su actividad, el mismo reza *“... cuando el local en donde se desarrollan aquéllas o se encuentren estos últimos, esté situado dentro de la jurisdicción de Municipio”*

Si analizamos la ley 8.173 para que se configure el hecho imponible del Drel se deberán manifestar de forma conjunta dos requisitos, el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios dentro de un establecimiento ubicado en el ámbito municipal, y por otro lado la prestación sobre ese establecimiento por parte del municipio de servicios de salubridad, seguridad, higiene y demás que se indican. La procedencia de estos dos hechos es lo que va a dar nacimiento a la obligación de pago del gravamen. De esto deriva que no puede exigirse el pago de tasas a sujetos sin presencia física en la jurisdicción municipal.

Los Municipios y Comunas radicados dentro de la Provincia deberían sujetarse a los lineamientos de la ley 8.173, dando seguridad jurídica al contribuyente, no obstante algunos debido a su imperiosa necesidad de cubrir los gastos crecientes que demandan sus funciones con recursos siempre escasos , termina dando como resultado una desviación de los preceptos de la misma.

En los últimos años muchas Municipalidades se dedicaron a ampliar el concepto de local o establecimiento, para poder extender sus contribuciones a actividades económicas que son desempeñadas en su territorio pero sin asiento real en el mismo, y de esa manera abarcar mayor cantidad de contribuyentes y acrecentar sus ingresos.

Un ejemplo de ampliación del concepto de local o establecimiento es la cuestionable creación del Municipio de Firmat en su artículo 9 del Código Tributario Municipal de *“local compartido”*, fundamentando esta nueva definición en una derivación del principio de realidad económica. El Municipio consideró que adaptó su normativa a las nuevas formas utilizadas, donde en un mismo local existía más de un sujeto desarrollando su actividad, sobre la nos explayaremos cuando tratemos fallos de la justicia santafesina.

Existen también otros municipios tales como el de Villa Constitución o el de Rafaela, donde la falta de local no es impedimento para que exijan la inscripción y cobro mensual del DRel, sin brindar o tener organizado un servicio en miras del interés general que se encuentre a disposición del contribuyente que no posee un establecimiento o local, apartándose esta postura municipal de las condiciones impuestas en la Ley 8.173, a la cual debió ajustarse su Código Fiscal.

Si analizamos el Código Fiscal Municipal de Villa Constitución en su artículo 81 proclama “*Son contribuyentes del derecho instituido precedentemente, las personas y entidades enumeradas en el artículo 9º, titulares de actividades o bienes comprendidos en el artículo anterior; cuando desarrollen aquellas o se encuentren estos últimos en el distrito de Villa Constitución, aún cuando sus respectivos domicilios o **negocios habilitados estuvieren fijados en otras jurisdicciones***”. Si analizamos el texto podríamos decir, como ejemplo, que una persona con domicilio en cualquier otra ciudad que presta un servicio en Villa Constitución, como ser servicio de electricidad en un domicilio, o plomería, sin tener un local dentro del Municipio, lo consideran sujeto pasivo del DRel.

Una técnica utilizada hace unos años en el Municipio de Villa Constitución para detectar sujetos no inscriptos en el DRel fue tomar datos de publicidades de un diario local, para intimar a un número de personas que ofrecían sus servicios a través de publicaciones en el mismo, a que realicen el registro en su padrón de DRel, dichos sujetos se encontraban inscriptos a nivel Nacional y Provincial, pero no a nivel local ya que no correspondía por no tener un asiento físico donde pudieran recibir servicios prestados por el Municipio en cuestión. De tal acción resultó que un grupo de personas realizaron inscripción y pasaron a ser contribuyentes del DRel, a pesar de estar conscientes que no correspondía, y de esa manera evitar disputas o bien con el objetivo de poder ser proveedores del Municipio ya que de no estar inscriptos y abonar la tasa mensual correspondiente no podrían serlo.

De esta forma podemos observar en Municipios pequeños, como factor común la resignación del contribuyente, viendo como los gobiernos locales avasallan sus derechos ante las pretensiones fiscales, destruyendo la seguridad jurídica. La mayoría de los sujetos obligados a abonar tasas que encubren verdaderos tributos inconstitucionales en ciertos municipios y comunas, no tiene suficiente poder económico para recurrir a la justicia y se termina adaptando a las exigencias locales que van en contra de principios constitucionales, leyes nacionales, provinciales, jurisprudencia y todo marco legal.

## **VII- EL ARTÍCULO 35 DEL CONVENIO MULTILATERAL Y LAS TASAS MUNICIPALES**

El Convenio Multilateral, del 18/08/1977, al que la Provincia de Santa Fe adhirió a través de la Ley 8.159<sup>34</sup>, se trata de una norma intrafederal de gran importancia como limite a las tasas municipales que toman como base imponible los ingresos brutos del contribuyente. El objetivo de este convenio es evitar la superposición impositiva en aquellos contribuyentes que desarrollan sus actividades en más de una jurisdicción provincial, delimitando las facultades en materia de distribución de base imponible de las jurisdicciones adheridas y las de sus municipios o comunas.

El artículo 35 del convenio multilateral con implicancia directa en el Derecho de Registro e Inspección, el cual fue creado con el objetivo de coordinar las potestades fiscales de los municipios y comunas expresa:

---

<sup>34</sup> Boletín Oficial Santa Fe, 22/12/1977

*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.*

Este primer párrafo está refiriéndose a un límite provincial, estableciendo que la porción de ingresos brutos que graven los municipios y comunas de una provincia adherida no puede superar el importe que le corresponde a esta última, es decir tenemos un tope a la potestad tributaria.

Continua el texto *“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.”*

El segundo párrafo indica la manera en que se debe distribuir el ingreso imponible entre las diferentes municipalidades o comunas en las que el contribuyente tenga un sustento territorial.

El tercer párrafo dispone una regla de excepción de cómo se debe distribuir la base imponible entre las diferentes jurisdicciones municipales que toman como criterio los ingresos brutos para determinar las tasas municipales y en los cuales exista espacio físico donde se desarrolle la actividad. Los municipios en los que exista local habilitado podrán tomar el 100% de la base imponible provincial, a pesar que esos ingresos no sean generados dentro de dicho municipio. Este tercer párrafo podrá ser aplicado únicamente a los municipios de las provincias de Santa Fe y de Buenos Aires, ya que son quienes establecen la obligatoriedad de la existencia de “local” a fin de que los municipios puedan exigir tasas municipales en concepto de seguridad e higiene. En Santa Fe se estableció tal obligación a través de la Ley 8.173<sup>35</sup> y en Buenos Aires por la Ley 14.393<sup>36</sup>.

Puede verificarse un apartamiento de este artículo con la aplicación de cuotas fijas o mínimas o el acrecentamiento de la base imponible más allá de la que corresponde atribuir a la jurisdicción municipal, perturbando una correcta asignación de base imponible, o generando

<sup>35</sup> Boletín Oficial Santa Fe 13/01/1978

<sup>36</sup> Boletín Oficial Buenos Aires 19/11/2012

que el importe a abonar por el contribuyente sea mucho mayor a lo que correspondería aplicando el procedimiento adecuado. Respecto a estas cuestiones la justicia no siempre adoptó una postura uniforme.

Un fallo de nuestra corte santafesina que atañe al este tema es el de “Fábrica de Aceites Santa Clara SAIC”<sup>37</sup>, donde se sostuvo que: *“al estar radicado el contribuyente al momento de realizarse la determinación tributaria que se cuestiona en la presente causa en un solo municipio éste ha podido legítimamente atribuirse como base imponible para el derecho de registro e inspección el 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial, en un todo de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral y en los artículos 77, 78 y 79 del Código Tributario Municipal santafesino”*.

Para esclarecer cuestionamientos que puedan existir sobre el establecimiento de cuotas mínimas nos debemos remitir al artículo 90 de la resolución general 18/2022 de la Comisión Arbitral que expresa *“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 éstas, y la determinación del coeficiente intermunicipal en los casos que corresponda.”*

Otra cuestión a remarcar sobre este artículo es que los municipios han planteado que no correspondía la aplicación del mismo fundamentándose en que ellos no fueron quienes suscribieron este convenio. La Comisión Arbitral vino a dar respuesta a ello a través del artículo 83 de la resolución general 18/2022 que expresa *“el artículo 35 del Convenio resulta de aplicación a todas las Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas al Multilateral. En todos los casos en que se mencione la expresión Municipalidad en disposiciones del presente Anexo, se entenderá que bajo dicho término comprende a Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares”*. El Convenio Multilateral vino a delimitar la distribución de la base imponible de las jurisdicciones provinciales adheridas así como también la de sus municipios o comunas, para evitar que los mismos ingresos de los contribuyentes sean gravados dos o más veces.

### **VIII- JURISPRUDENCIA EN LA PROVINCIA DE SANTA FE**

Antes de entrar en el tratamiento de este punto es necesario aclarar el esquema judicial santafesino. El fuero contencioso administrativo se compone de 2 cámaras, la Cámara de lo Contencioso Administrativo 1, con asiento en la ciudad de Santa Fe y la Cámara Contencioso Administrativo 2, con asiento en la ciudad de Rosario. Estas se ocupan de modo originario en la impugnación de actos tributarios y ordenanzas tributarias sancionadas por municipios y comunas de Santa Fe. Previamente se va a exigir el cumplimiento de la regla del *solve et repete* y agotar la vía administrativa, mediante el recurso de reconsideración (art. 53 del código

---

<sup>37</sup> Corte Suprema de la Justicia de Santa Fe “Fábrica de Aceites Santa Clara S.A.I.C. c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 24/07/1996

modelo), debiendo interponerse luego el recurso de apelación ante el intendente, es importante destacar que no requiere el pago previo en vía administrativa.

La instancia revisora de las sentencias dictadas por las cámaras se encuentra a cargo de la Corte Suprema de Justicia de la provincia.

Otra forma que tiene el contribuyente de llegar a la justicia es a través de la acción de amparo, o acción meramente declarativa o de inconstitucionalidad mediante la justicia ordinaria.

En el caso que la demanda del contribuyente cuestione leyes y/o decretos locales que establezcan tributos, contrarios a mandatos constitucionales de carácter nacional, leyes del Congreso Nacional, o se trate de violación a tratados internacionales se podrá acudir directamente a la justicia federal. La competencia federal está delimitada en el art. 116 de la Constitución Nacional, en el cual se atribuye a los tribunales federales el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, por las leyes de la Nación o por tratados internacionales, exceptuadas las cuestiones de derecho común. Por consiguiente, si nos encontramos frente a excesos de las potestades tributarias de los municipios o comunas, vulnerando el orden público constitucional, se puede promover una acción ante el fuero federal, cuyo último intérprete es la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La aplicación del instituto tributario “tasa” ha sido objeto de múltiples debates doctrinarios y jurisprudenciales. En Santa Fe a lo largo de los últimos años existieron una gran variedad de litigios entre fiscos y contribuyentes que fueron definiendo la postura adoptada por la jurisprudencia local en los conflictos donde el eje de discusión eran las Tasas Municipales conocidas como Tasas por Inspección e Higiene.

Los diferentes municipios al momento de definir las Tasas por Inspección e Higiene (con la diferentes variedad de nombres que pueda llegar a tener) deberán respetar las normas y principios constitucionales, tanto nacionales como provinciales, y las directivas de coordinación y armonización tributaria establecidas en las normas denominadas intrafederales, tales como la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, el Convenio Multilateral y Pactos Fiscales. Y en la provincia de Santa Fe debemos sumar que el control de legitimidad debe dilucidarse siempre con relación a lo normado en la Ley 8.173, a cuyas disposiciones deberían estar adecuados los diferentes Códigos Tributarios Municipales. Pero los diferentes Municipios, parecen no estar siempre acorde al marco legal.

Cuando el contribuyente considera que el tributo no se ajusta a la normativa vigente o se vulneran los principios constitucionales a los que se debe sujetar se da nacimiento a un conflicto con el Fisco que instituyó el tributo y ello puede generar la intervención de la justicia a fin de dar una solución al asunto.

Hay que aclarar que la justicia de Santa Fe no siempre resuelve siguiendo los mismos lineamientos que fija la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como se espera que lo haga, variando en algunas causas de criterio, afectando a lo que es una verdadera justicia.

Pasaremos a analizar brevemente 1 fallo de cada Cámara y uno de Corte que se encuentran entre los casos más destacados dentro de la justicia santafesina, que pueden resultar

relevantes a los fines del trabajo por su contenido teórico, sin dejar de mencionar que son muchísimos los que pudiéramos aplicar.

**a) La Segunda Coop. Ltda. De Seguros generales c/ Municipalidad de Firmat s/ Recurso Contencioso Administrativo.**

Existe una multiplicidad de casos que se pueden analizar en Santa fe a fin de entender cuál es la postura mayoritaria de la jurisprudencia local. Entre ellos nos encontramos el fallo de Cámara Contencioso Administrativo N° 2 de Rosario “La Segunda Coop. Ltda. de seguros generales c/ Municipalidad de Firmat s/ Recurso Contencioso Administrativo”. El debate se originó porque la Municipalidad de Firmat mediante Resoluciones 116/08 y 129/08 declaró de oficio local habilitado y contribuyente de DRel a la aseguradora La Segunda, determinando una deuda en concepto de dicha tasa y multa por infracción. La Municipalidad aludiendo que recurría al principio de realidad económica, concluyó que encuadraba en el concepto de “local compartido”, que se define en el artículo 9 de su Código Tributario Municipal. El local en cuestión ya se encontraba habilitado por un Agente de Seguros, el cual tributaba por dicha actividad, pero el Municipio consideraba que el mismo actuaba en representación de la aseguradora, tomando como elementos presuntivos publicidad, cartelería, folletos, cobro de primas de seguros, entre otros, en la dirección del local que habilitaron de oficio.

El tema definitorio en la causa a fin de poder resolverla fue determinar si la aseguradora contaba o no con local habilitado dentro del ámbito del Municipio, ya que eso iba a determinar la legitimidad del tributo pretendido. Se logró demostrar que la actividad desarrollada en el local que el Municipio pretendía habilitar a nombre de la aseguradora, era acorde a la establecida por la ley 22.400 que regula la actividad del productor asesor, quien se encontraba con todas las inscripciones correspondientes y abonaba el derecho de registro e inspección por la misma. Las pruebas rendidas en autos evidenciaron que la actividad allí desarrollada era la definida para un productor asesor, sin subordinación jurídica ni relación de dependencia con la aseguradora.

En el debate se examinaron conceptos de tasa brindados por doctrina destacada, de autores tales como Llanos, Bullit Goñi, Spisso, además de analizar la ley 8.173 de Santa Fe y el marco legal dado por la Constitución Nacional y Provincial que deben respetar los Municipios al momento de dictar su Código Tributario. También se hizo referencia a la ley 23.548 de Coparticipación federal de Impuestos por la cual se estableció la prohibición de aplicar tributos análogos a los nacionales coparticipados y la reserva expresa a las provincias para que apliquen el impuesto a los ingresos brutos, cuyas directivas estarían siendo violadas por aquellas municipalidades que pretendan aplicar el Derecho de Registro e Inspección sin la prestación de ningún servicio a los contribuyentes, ya que de esa manera la tasa sería análoga al Impuesto coparticipable al Valor Agregado, de aplicación nacional, o bien se aplicaría la tasa por el simple desarrollo de una actividad económica en el Municipio, lo que la tornaría análoga al impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El tribunal haciendo referencia al art. 76 de la Ley 8.173 sostuvo “En particular y en el tema que nos ocupa, conforme lo define el artículo 76 del Código Tributario Municipal, el hecho

imponible del derecho de registro e inspección requiere la **existencia conjunta de dos requisitos** de procedencia del gravamen –que se encuentran interrelacionados-, el ejercicio efectivo de actividades comerciales industriales o de servicios dentro de un establecimiento ubicado en el ámbito municipal, y la prestación por parte del Municipio sobre este establecimiento de los servicios de salubridad, seguridad, higiene y demás que se indican. Solo la realización de estos dos hechos conexos configurará el presupuesto de procedencia del gravamen y consecuentemente dará nacimiento a la obligación de pago”.

Con todas las definiciones y análisis realizado quedó fuera de debate que la recurrente no tenía local, oficina u establecimiento en el territorio del municipio de Firmat, con lo cual al no tener presencia física no podía recibir servicios por parte del Municipio, la Cámara determino que la proposición prevista en el Código Fiscal Municipal de Firmat resultaba ilegítimo, por colisionar con expresas disposiciones de mayor jerarquía.

**b) “Terminal 6 S.A c/ Municipalidad de Puerto General San Martin” Corte Suprema de Justicia de Santa Fe**

Otro difundido precedente en lo que respecta a controversias sobre tasas es el fallo de fecha 26/12/1996 de la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe “Terminal 6 S.A c/ Municipalidad de Puerto General San Martin”. Terminal 6 S.A era propietaria de una terminal de embarque que se dedicaba a prestar servicios portuarios a los interesados en la exportación de granos, subproductos y aceites. La empresa interpuso recurso contencioso administrativo contra la Municipalidad de Puerto General San Martin, para que se deje sin efecto resolución en fecha 23/03/1988, por la que se resolvía liquidar de oficio el “derecho de registro e inspección” por ciertos períodos, en concepto de diferencia entre lo ingresado y cuotas fijas determinadas por un régimen especial para ciertas actividades.

Entre los planteos expuestos por Terminal 6 S.A, destacaba que era improcedente el reclamo del ingreso de esas sumas en concepto de derecho de registro e inspección, ya que el servicio nunca fue prestado por la Municipalidad, con lo cual no cumplía el requisito de proporcionalidad que debía mediar entre la tasa y el costo del servicio. La actora manifestaba que las tasas deben ajustarse a ciertos principios como por ejemplo, retribución de servicios determinados, organizados y de intereses públicos, concretos, individualizados y efectivamente prestados, debiendo la contraprestación aproximarse al costo del servicio. La demandada expuso que el cobro que pretendía constituía un tributo de una categoría diferente de las tasas, por lo que no se podían aplicar los condicionamientos que rigen para dicho tributo.

De acuerdo a lo establecido en el párrafo precedente la Corte como punto de partida trató el régimen jurídico al que debe considerarse sujeto el tributo denominado “derecho de registro e inspección” ya que existía discrepancia entre las partes al respecto. El máximo tribunal destaco que el *empleo por parte del legislador de la voz “derecho” para designar la obligación tributaria del contribuyente que se establece con motivo de las actividades descriptas en el artículo 76 del Código Tributario Municipal no es razón suficiente para concluir que dicho tributo deba regirse por un régimen distinto al de las tasas. El solo empleo del vocablo*

«derecho» no permite determinar con certeza a qué categoría de las obligaciones tributarias pertenece. Llega a la conclusión que se aplican a su respecto las pautas elaboradas para el régimen jurídico de las tasas, apoyando la misma en la circunstancia que el Derecho de registro e inspección es abonado por el contribuyente como consecuencia del desarrollo por parte del Municipio de diversas actividades descritas por la norma, fundamentalmente funciones vinculadas al control y vigilancia de ciertas actividades que se realizan en su ámbito.

La Corte desestimo el planteo de falta de prestación efectiva que hacia Terminal 6 S.A, ya que del examen de las pruebas documentales y testimoniales presentadas surgía la existencia de actividad estatal individualizada en el contribuyente. A partir de ello concluyó: *“Surge pues, de las normas analizadas y de la prueba examinada la existencia de un servicio de registro e inspección organizado y cuya prestación efectiva no puede ser puesta en duda. De tal modo, la tasa cuya legitimidad se cuestiona en el sub lite se ajusta, desde la perspectiva ahora analizada, a las pautas sentadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas antes mencionadas”*.

Otro de los cuestionamientos de la actora se refería a la pretensión del Municipio de cobrar mediante un régimen especial de ingreso, mediante cuotas fijas mínimas, aplicable a ciertas actividades, que a consideración de la demandante eran diferentes a las que ellos realizaban, no encuadrando en dicho régimen. Alegaban en su defensa que pretender el cobro del derecho de inspección y registro mediante un régimen diferente al general de liquidación, violaban el principio de igualdad impositiva, mediante la creación de una categoría irrazonable, arbitraria y hostil para determinadas empresas, al establecer una tasa fija extraordinariamente superior al régimen general de liquidación.

Sobre esto la Corte se expidió diciendo *“no se desconoce la posibilidad, legalmente reconocida, de que el ente establezca un régimen especial para ciertos contribuyentes, ni que incluso determine que el pago del tributo se efectivice a través del sistema de cuota fija. De lo que se trata es de que cuando el ente público cuenta con la prerrogativa de crear una régimen especial apartándose de la metodología establecida legislativamente -que, como se dijo representa una pauta indicativa de la proporción de la tasa con el costo del servicio- debe entenderse que el ejercicio de esa facultad ha de descansar en la evaluación de distintos elementos, no resultando admisible que el modo de alcanzar dicho monto se constituya en un interrogante absoluto para el contribuyente gravado”*.

*“La instauración de un régimen especial para el cobro del tributo denominado "derecho de registro e inspección" que contempla en forma diferenciada a cierto sector o actividad productiva, debe ejercerse en forma compatible con la preservación de la seguridad jurídica, entendida en el campo de la disciplina tributaria como interdicción de la arbitrariedad y como condicionamiento a la Administración para que en el ejercicio de sus facultades de determinación de obligaciones fiscales se logre un aceptable grado de certeza para los contribuyentes.”*

“...tal como se ha establecido el régimen especial de pago del ‘derecho de registro e inspección’ a través de la ordenanza 57/85 consistente en el pago de una cuota fija que se actualizaría sucesivamente conforme a la evolución de los índices de precios al consumidor - art. 32 ordenanza 2/88-, y frente a las pruebas que demuestran que se han cubierto con

holgura los costos del servicio, la demandada no ha allegado a la causa elemento objetivo alguno que permita apreciar al Tribunal sobre qué base racional descansa la determinación de tal cuota fija. De tal forma cabe concluir que el régimen especial establecido es irrazonable en el caso, y por tanto deben anularse los actos administrativos impugnados en los que la determinación de lo adeudado se efectuó con base en dicho régimen especial”.

En conclusión en este caso se considera válida la tasa por seguridad e higiene establecida por el Municipio, pero deberá efectuarse la liquidación de la misma por el régimen general, no por el régimen especial, el cual carecía de fundamentos racionales que otorgaran seguridad jurídica al contribuyente.

**c) Gilardoni Carlos c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo.**

Fallo de fecha 10/08/2015 de la Cámara Contencioso Administrativo N° 1, en esta causa se interpuso recurso contencioso administrativo contra la Municipalidad de Santa Fe que pretendía gravar con DRel al periodista Carlos Gilardoni, quien realizaba su actividad comercial en su casa-habitación, sin contar con un local. Una vez admitido y considerado procedente el recurso, la cuestión se centraba en que el tribunal determinara si la actividad desarrollada por el actor dentro del ámbito municipal reunía o no las condiciones necesarias para ser encuadrada dentro del hecho imponible previsto legalmente para el Derecho de Registro e Inspección.

Gilardoni, expresa que se encontraba por error inscripto en el padrón del Derecho de Registro e Inspección, y al entender que su actividad no encuadraba en el tributo en cuestión por carecer de local comercial solicita la baja en el año 1999. Luego de años el municipio solicita regularización de la tasa y el periodista no considera que hubiese nada por regularizar, hecho que desencadena la intervención judicial.

El municipio entre sus fundamentos para proceder al reclamo del pago del DRel expone que el recurrente cuenta con un lugar físico dentro del ejido municipal en el cual desarrolla su actividad y donde se encuentra instalada y por lo tanto se encuentra potencialmente en condiciones de recibir las prestaciones que supone el tributo cuestionado.

En tanto Gilardoni argumenta que no está exento del Derecho de Registro e Inspección sino que directamente no entra en el objeto del mismo, es un caso de no sujeción, pues dicha tasa requiere no sólo actividad local, si no que requiere instalación. Da como sustento legislativo los arts. 4, 76, y 77 de la ley 8.173 de Santa Fe y el art. 33 de la ordenanza fiscal de la Municipalidad de Santa Fe. Sostiene según normativa citada que deben registrarse y pagar el tributo en cuestión quienes ejerzan cualquier actividad desarrollada e instalada dentro del Municipio y que no basta el desarrollo sino su instalación, pues solo se puede registrar e inspeccionar lo que existe.

El Tribunal le asiste razón al actor en cuanto plantea que para configurarse el hecho imponible del tributo mencionado es indispensable, además del desarrollo de una determinada actividad de carácter económico en la jurisdicción del Municipio, la existencia en el ejido municipal de

“local” o “instalación” en cuyo ámbito se desarrolle dicha actividad. Se remite a lo resuelto por la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 2 en la causa “Sancor Cooperativa de Seguros Ltda.” (A. y S. T. 30, pág. 164), *“el requisito de sustento territorial, para que el hecho imponible [del Derecho de Registro e Inspección] se configure, requiere que la actividad deba desarrollarse de manera efectiva, y tangible dentro del territorio del Municipio, por lo que no basta con la sola presencia física o material del sujeto, precisamente porque el hecho imponible se completa con la prestación efectiva de los servicios municipales de que se trata, en ejercicio del poder de policía municipal, y sin local, oficina o establecimiento ubicado dentro de su ámbito espacial, no es posible que pueda ser inspeccionado, o que se materialice prestación de servicio alguno, efectivo o potencial”*... Agregó (A. y S. T 251, pág. 256) “... tal como lo exige la norma que crea y define el hecho imponible del Derecho de Registro e Inspección, la existencia de local y prestación de los servicios a que la norma hace referencia, es la razón de ser de este gravamen, la justificación de su cobro, su causa, lo que este derecho financia”.

Concluyó el Tribunal diciendo que *“es necesario que el sujeto al que se le requiera el pago del gravamen -Derecho de Registro e Inspección- se encuentre objetivamente en condiciones de recibir ese servicio potencial, es decir, que cuente en el ámbito del Municipio respectivo con un local capaz de ser inspeccionado, ya que no sería razonable argumentar la potencialidad en el servicio con relación a un sujeto al que ni aun queriendo podría el Municipio prestarle el servicio”*

El Tribunal aclaró que para la configuración del hecho imponible del Derecho de Registro e Inspección se requiere el desempeño de una actividad susceptible de ser gravada y un local en el cual se desarrolle, todo ello en el ámbito municipal, siendo insuficiente la sola existencia de ingresos dentro de dicho ámbito, y tras entender que el domicilio del demandante no funcionaba como tal concluyó en que la Administración Municipal no presto servicios alguno por la tasa que exigía.

Por todo lo expuesto, la Cámara determinó anular los actos administrativos impugnados.

### **VIII- CONCLUSIÓN**

En base a lo expuesto y analizado anteriormente podemos concluir que el sistema tributario argentino posé un alto grado de complejidad, con muy poco orden y sin la coordinación necesaria entre los diferentes niveles de gobierno.

En los últimos tiempos en numerosos municipios de nuestro país, en búsqueda de recursos que puedan cubrir sus crecientes gastos, se han creado normativas arbitrarias, que rebasan los límites impuestos por jerarquías superiores, desestimando principios constitucionales. En la práctica existen abusos que ponen en riesgo derechos y garantías de los habitantes de nuestro país que fueron reconocidos por la Constitución Nacional. Todo ello sumado a una diversidad de criterios en los fallos que haga frente a estas situaciones, queda claro que no se les puede otorgar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes en materia tributaria. Es necesario que frente al mismo grupo de normas y hechos los diferentes juzgados arriben a resultados similares, con igual sentido de criterio. Los Municipios en concordancia con las normas deben

cobrar las tasas retributivas de servicios y los impuestos que cada constitución provincial faculte o bien de acuerdo al grado de autonomía que posean.

Debemos mencionar que esta codicia fiscal que encontramos en una gran pluralidad de municipios y comunas suele hallar su causa en la desigualdad del reparto de recursos fiscales, hay un gran traslado de funciones y descentralización de servicios desde los órganos nacionales y provinciales hacia los municipales, pero nos encontramos frente a una gran centralización financiera que imposibilita poder cumplimentar los mismos, no obstante esto no es justificativo para que usen estos medios de obtención de fondos cuestionables, arrasando con cualquier límite impuesto, desentendiéndose de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Nos enfrentamos a una realidad a lo largo de todo el territorio Argentino donde existen una gran cantidad de impuestos municipales y comunales disfrazados de tasas, con una indiferencia de la justicia local, pisoteando estándares constitucionales y normas de jerarquía superiores. Sin olvidar mencionar que en algunos casos existe muy poca información de las mismas, con un acceso muy limitado. Sobre el tema es sumamente interesante el planteo que hace Villegas<sup>38</sup> cuando manifiesta *“Debe distinguirse entre tasas razonables y tasas desproporcionadas, esto es, impuestos disfrazados de tasas. En este sentido, se debe tener cuidado porque las iniciales tasas pueden pasar a transformarse en breve tiempo en abultados impuestos que desde luego serían inconstitucionales. Citamos por ejemplo, a tasas excesivas para obtener un pasaporte o para hacer uso de un aeropuerto, o aranceles exorbitantes para cruzar puentes internacionales, así como el recargo de tributos en pasajes aéreos. Ante esto cabe la consideración de que si una persona no puede ejercitar su derecho de salida porque le resulta excesivamente oneroso el pago de estos verdaderos impuestos disfrazados de tasa, nos encontraríamos con que dicho derecho habría quedado perjudicado en forma inconstitucional”*.

En municipios y comunas de la provincia de Santa Fe, existen ordenanzas que establecen tasas de Derecho de Registro e Inspección que van más allá de los límites territoriales, gravando a vendedores y/o prestadores de servicios que no se encuentran radicados en su jurisdicción, pero realizan alguna actividad dentro de la misma, atentando con la Ley 8.173, que determina que la carencia de un lugar físico determina la imposibilidad por parte del municipio o comuna de prestar servicio alguno, es decir no existe sustento territorial. Si el Derecho de Registro e Inspección se establece sobre un mismo hecho imponible y una base imponible en esencia análoga a la establecida por la provincia para la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sin la posibilidad efectiva o potencial de la prestación del servicio por el Municipio sobre un local, oficina, o establecimiento, ejercitando su poder de policía, se estaría ante la presencia de un tributo idéntico al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, violando el precepto constitucional, establecido en el inc. 2° del art. 75 en el que un impuesto indirecto, solo puede establecerse por las provincias en forma concurrente con la Nación, encontrándonos de esta manera con un tributo inconstitucional.

Una cuestión muy importante es que al momento de determinar el monto de la tasa se tengan en consideración el costo del servicio y parámetros razonables, no solo tomando como base

---

<sup>38</sup> Hector B. Villegas. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. 10° ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Astrea 2016. Pag. 213

los ingresos, en el caso de la tasa de seguridad e higiene, que es la tasa de mayor recaudación en términos generales a nivel municipal. Podrán analizarse otros factores al momento de determinar la cuantía de la tasa, tal como la superficie afectada a la actividad, personal en relación de dependencia empleado, tipo de control que requiere la actividad específica, entre otras.

Otra forma de traspasar límites que tienen los Municipios la observamos en la creación de tributos con definición de bases imposables o hechos imposables idénticos a los tributos nacionales coparticipables, violando la prohibición de analogía establecida en el art. 9 de la ley de coparticipación declarando en su inciso *b) 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.*

La falta de publicación oficial y difusión de las normas tributarias contribuye a que caractericemos al sistema tributario municipal argentino como ineficiente, complejo y sin certeza del derecho para los contribuyentes. Esto fue objeto de bastantes litigios y controversias entre fiscos y contribuyentes, las normas deberán ser conocidas por estos últimos para que puedan ser cumplidas, para lo cual es necesario que sean publicadas. Las ordenanzas tributarias que establecen las tasas locales santafesinas no son publicadas en el boletín oficial provincial, ni en ninguna publicación oficial, limitando al ciudadano al acceso a la información. Esto es fundamental en un Estado de derecho para garantizar la seguridad jurídica y certeza. En un país con más de 2200 municipios solo la minoría cuenta con un Boletín Municipal.

El Consenso Fiscal firmado en 2017, promovió la creación de una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imposables, bases imposables, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa, aún no lo vemos implementado en la práctica, pero claramente sería una manera de ir mejorando las condiciones del sistema tributario actual, aclarando que por supuesto que esto no suplantaría la obligación de los municipios de publicar sus normativas.

Cada una de estas falencias, junto a la propagación de regímenes de retención, percepción, recaudación y / o pagos a cuentas, afecta sustancialmente a la actividad económica de la región, ya que van a influir en las decisiones de inversiones, tanto de pequeños comercios como de grandes corporaciones, debiendo ser analizadas las condiciones en la planeación impositiva de cada proyecto.

La autoridad municipal es la que se encuentra en mayor cercanía al ciudadano, es la primera línea de contacto que este tiene con el estado, lo que hace necesario que cuente con una rápida y razonable respuesta a las exigencias de los mismos. El sistema tributario local necesita una pronta atención para reordenarse y adecuarse a las normas.

Las normativas municipales deben enfrentarse a las modificaciones que exigen los cambios en la realidad económica y en las funciones que han debido asumir los Gobiernos Locales, para lo cual es necesario un análisis integral de la estructura del sistema tributario local enfrentado a los gastos inherentes a sus funciones, buscando un cumplimiento de objetivos eficiente. Se debe trabajar en conjunto en los diferentes niveles para obtener relaciones

intergubernamentales más sanas, apuntando a lograr fortalecer la gestión de los municipios y comunas, logrando que puedan sostenerse financieramente, sin recurrir a prácticas que resulten cuestionables.

Se debe intentar establecer una coordinación de las diferentes administraciones tributarias de los municipios con la de la provincia, y a través de esta última con la nacional, con el objetivo de acrecentar el intercambio de información, necesario para disminuir los niveles de evasión e incumplimiento y a su vez priorizar la armonización de normas tributarias unificando criterios dentro de cada provincia, acorde a las imposiciones superiores, garantizando los derechos de los contribuyentes. Un mecanismo que podrían evaluar los municipios de una misma provincia es la suscripción de acuerdos intermunicipales tendientes a armonizar y evitar superposiciones tributarias entre ellos.

Hoy en día es necesario ir al encuentro de un sistema tributario que asiente la imposición tributaria en el BIEN COMÚN, siempre con el aval de la ley, mejorando la responsabilidad fiscal de los gobiernos locales, buscando dotar a estos últimos de una mayor transparencia fiscal, esto va a fortalecer las condiciones de estabilidad necesarias para el crecimiento.

#### **IV- BIBLIOGRAFÍA:**

- VILLEGAS, Héctor Belisario. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. 10° edición – Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Astrea, 2016.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. “Derecho financiero”. Volumen I. 9° edición. Buenos Aires, La Ley, 1995.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. “Derecho financiero”. Tomo II. 9° edición. Buenos Aires, La Ley, 2004.
- BIDART CAMPOS, Germán J., “Derecho Constitucional”. Tomo I. Buenos Aires, Ediar, 1968.
- “La Estructura de la recaudación municipal en Argentina: alcances, limitaciones y desafíos”. Estudio coordinado por López Accotto Alejandro y Macchioli Mariano. 1° edición – Los Polvorines: Universidad Nacional de General Sarmiento, 2015.
- Trabajo elaborado en el 2016 por el área tributaria del Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, “La crisis del federalismo fiscal argentino y los problemas de atribución de potestades tributarias entre los tres niveles de gobierno”. Autor C.P. German López Toussaint.
- Publicación de ÁBALOS, María Gabriela “Facultades delegadas y potestades tributarias provinciales”
- Constitución de la Nación Argentina
- Constitución de la Provincia de Santa Fe
- Consenso Fiscal, suscripto el 16/11/2017 entre el Poder Ejecutivo Nacional y los representantes de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aprobado por la Ley 27.429.
- Ley 8.173 de la Provincia de Santa Fe.
- Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
- Resolución 18/2022 de la Comisión Arbitral
- Charla on-line de Errepar, “Las complicaciones del sistema tributario argentino”, brindada por Martín Kermer y Diana Mondino el 31/05/2022
- Fallo de la CSJN, “Laboratorios Raffo S.A c. Municipalidad de Córdoba”.
- Fallo de la CSJN “CIA. Química SA C/ Municipalidad de Tucumán S/Recurso contencioso administrativo y acción de inconstitucionalidad” 05/09/1989.
- Fallo de la CSJN, “Quilpe S.A s/ inconstitucionalidad” 09/10/2012.
- Fallo de la CSJN "Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes", 02/09/2021.
- Corte Suprema de Justicia de Santa Fe “Fábrica de Aceites Santa Clara S.A.I.C. c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 24/07/1996
- Fallo de Cámara Contencioso Administrativo N° 2 de Rosario “La Segunda Coop. Ltda. de seguros generales c/ Municipalidad de Firmat s/ Recurso Contencioso Administrativo”.
- Fallo de la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe “Terminal 6 S.A c/ Municipalidad de Puerto General San Martin” 26/12/1996

- Fallo de la Cámara Contencioso Administrativo N° 1 de Santa Fe “Gilardoni Carlos c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo”. 10/08/2015.
- CCA 2, “Tarjeta Naranja S.A. c/ Municipalidad de Venado Tuerto s/ RCA”, 03/05/2007.