

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 44

Objetivo del Informe:

En el presente nos limitamos a analizar de forma exhaustiva el Dictamen, de la “Procuración General de la Nación”, sobre la causa *“Esso Petrolera Argentina S.A. c/Municipalidad de Quilmes s/Acción Contencioso Administrativa (27/06/2018)”*, referido al ejercicio de las potestades tributarias por parte de los fiscos municipales.

Procuración General de la Nación. “Esso Petrolera Argentina S.A. c/Municipalidad de Quilmes s/Acción Contencioso Administrativa (27/06/2018)”. Potestades Tributarias. Tasas Municipales.

I. Consideraciones Preliminares. ¿Por qué la elección del objeto de estudio? ¿No es una temática agotada?

En la presente publicación estaré rompiendo dos reglas que habitualmente me impongo al momento de elegir el material sobre el cual reflexionar, las cuales son:

a) No trabajar sobre un dictamen de la “Procuración General de la Nación (PGN)”, referido a una causa sobre la cual aún la Corte Suprema de Justicia de la Nación no haya dictado la respectiva sentencia¹.

b) No adentrarme en la problemática del ejercicio de las potestades tributarias a nivel del estado municipal, más allá que hace más de una década esta temática fue el objeto de estudio en mi tesis de posgrado.

Ahora bien, el presente **“Dictamen”**, si bien no es novedoso en cuanto a su sustancia, porque simplemente se ciñe a aplicar al caso concreto en forma cabal el “Convenio Multilateral”, la “Constitución Nacional” y, en forma sesgada, la “jurisprudencia vigente”, amerita desconocer los dos mandamientos autoimpuestos, dado que estamos frente a una problemática que ha vuelto a tomar una inusitada vigencia, dadas las necesidades fiscales de los municipios.

Es raro que, como sucede en un sin número de situaciones en materia tributaria², volvamos sobre temas ya resueltos de forma contundente por la “justicia”, errando en un *loop* constante anclado en el pasado. Esto tiene lugar sólo por el hecho de que los fiscos sub-nacionales maximizan las vicisitudes procesales de debe atravesar un contribuyente para hacer valer sus derechos (como en el caso de marras, el período reclamado es del año “1996” al “2002”).

Es decir, la lentitud en la resolución de los pleitos judiciales, en materia contenciosa-administrativa, amplía “de facto” las potestades tributarias de los tres niveles del estado. Esta

¹ En especial después de la sentencia *“Telecom S.A. Argentina c/ Provincia de Corrientes s/ Acción Declarativa (26/12/2017)”*, relacionada, en forma indirecta, también con la misma problemática (ejercicio de potestades tributarias).

² Un ejemplo palmario de esto es la resurrección de la teoría del complejo instrumental en materia de “Impuestos de Sellos” que están pretendiendo ungir algunas provincias petroleras.

situación debe ser resuelta en algún momento si se quiere alentar las inversiones y propender a un desarrollo sustentable de la economía del país.

Además, a nivel municipal asistimos a una conculcación de los derechos del contribuyente de manera sistemática, aprovechando su situación de debilidad, por ser limitada su capacidad de movilidad en cuanto a su locación³.

El Dictamen será una excusa para revivir el pasado y, de paso, repasar conceptos básicos y esenciales de la tributación.

II. El Dictamen

El Caso

La “**Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires**” rechazó la demanda interpuesta por “*Esso Petrolera Argentina S.R.L. (la Sociedad)*” contra el Decreto N° 4246 (19/12/2002). Por medio de ese acto administrativo, se había desestimado el recurso de reconsideración presentado por la actora contra la intimación al pago de la “Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene (Tasa de Seguridad e Higiene)”, por distintos períodos que se extienden desde el 4/1996 al 7/2002.

Para así resolver, la sentencia señaló que **el contribuyente no discutía su carácter de sujeto pasivo de la tasa sino que cuestionaba la forma de cálculo de la “base imponible”**, en cuanto incluía no sólo los ingresos brutos obtenidos por la actividad desplegada en el ámbito del Municipio demandado sino también los originados en aquellos municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que no contaba con establecimiento o local.

Indicó que esa situación se encuentra reglada por el artículo 35, tercer párrafo, del “Convenio Multilateral”, por lo cual, ante la falta de participación tributaria de las otras comunas de la provincia, el municipio que cuenta con agencias o locales habilitados puede gravar el 100% (cien por ciento) del monto imponible atribuido al Fisco Provincial.

Por su parte, “**el Fisco**”, rechazó también el planteo de ilegitimidad de la tasa por no guardar relación con el costo del servicio prestado, al *“afirmar que no existe norma constitucional o legal que obligue a observar dicha proporcionalidad”*. Añadió que: ***“lo percibido en concepto de tasas retributivas no atiende únicamente al gasto de la oficina que presta el servicio sino que financia a la organización municipal toda, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera”***.

Por último, la Administración aseveró que las constancias de la causa acreditan la realización de varias visitas e inspecciones del personal municipal a los establecimientos de la actora, por lo que se impone el rechazo del argumento basado en la falta de prestación en concreto de los servicios a cargo de la comuna.

Disconforme, “**la actora**” **presentó el “recurso extraordinario” ante la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”**.

Para ello la Sociedad destacó que el Municipio, mediante una aplicación indeliberada del artículo 35, del Convenio Multilateral, pretende arrogarse para sí no sólo los ingresos obtenidos por la actividad del contribuyente en su ejido, sino también aquellos obtenidos fuera de sus límites geográficos, en aquellos municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que la actividad se despliega sin local o establecimiento.

³ Ninguna empresa quiere una contienda judicial contra el Municipio en donde está radicada, dadas las consecuencias de facto que tal situación acarrea.

La Sociedad manifestó que las normas tributarias locales deben operar únicamente sobre las personas, bienes o actividades domiciliadas, ubicadas o desarrolladas dentro del espacio político territorial en el que pueden ejercer sus atribuciones, por lo que arrogarse ingresos obtenidos fuera de esos límites implica una extralimitación ilegítima de su potestad de gravar.

No surge de la lectura del Dictamen que la demandante hubiera también manifestado como agravio la utilización *per se* de los “ingresos brutos devengados” como base imponible de la tasa, tema que abordaremos a lo largo del presente artículo. Dado el derrotero temporal de esta causa es razonable que no se haya planteado el tema, dada la jurisprudencia vigente al momento de su interposición.

Nuestro Máximo Tribunal denegó el recurso y motivó la presentación directa, que fue remitida a la Procuración para su dictamen.

La Opinión de la Procuradora

A su turno, la Dr. Laura Monti, expresó, en primer lugar, que se encuentra fuera de debate en esta causa que el Municipio optó por los ingresos brutos provenientes del ejercicio de la actividad gravada como base imponible de su “tasa de inspección, seguridad e higiene”. Vale recordar aquí que este tributo es exigido, precisamente, como contraprestación por dichos servicios, que son brindados por el propio demandado a esa actividad.

Ahora bien, toda vez que esa actividad gravada se desarrolla en un proceso único y económica inescindible en varias provincias y, a su vez, dentro de la Provincia de Buenos Aires, en varios municipios, la distribución de los ingresos brutos entre estos últimos debió realizarse sobre la base de las disposiciones del Convenio Multilateral (CM), ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional específico que lo reemplace (artículo 35, segundo párrafo, del mencionado convenio).

La única función del CM es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal, al fijar una determinada esfera de imposición para cada una de éstas. A su vez, la Procuradora, citando jurisprudencia, precisó que la misión del citado CM consiste en “medir” cuánto de la actividad corresponde a cada jurisdicción (en este caso, a cada municipio) y “distribuirla” entre ellas.

En consecuencia, expresa que: ***“mediante la aplicación de este mecanismo, la facultad de imposición de cada municipio queda acotada a gravar únicamente la porción de ingresos que corresponden a la actividad desarrollada dentro de sus límites, evitando así tanto los desbordes territoriales en el ejercicio de sus potestades tributarias cuanto los posibles conflictos de doble o múltiple imposición.....Ahora bien, el CM no prevé la posibilidad de acrecentamiento de esa porción gravable, sea como consecuencia de la falta de prueba de pago del tributo en otro u otros municipios, o de ausencia de local o establecimiento en ellos⁴”.***

⁴ Recordemos que el inciso 17°, del artículo 226, de la Ley Orgánica de Municipios (DECRETO-LEY 6769/58 - Texto según Ley 14393) hoy establece que ***“Constituyen recursos municipales los siguientes impuestos, tasas, derechos, licencias, contribuciones, retribuciones de servicios y rentas:.....la inscripción e inspección de seguridad, salubridad e higiene en establecimientos u oficinas, en los que se desarrolle actividades comerciales, industriales, servicios, científicas y toda otra actividad, cuando exista local, establecimiento y/u oficina habilitado o susceptible de ser habilitado, situado dentro del ejido del Municipio”.*** Si bien en el período bajo fiscalización este requisito no estaba exteriorizado en la Ley Orgánica de Municipios, tal cual ha sido redactado el “Dictamen” bajo análisis, en nada afecta sus conclusiones este cambio normativo.

Luego, al analizar el **artículo 35, tercer párrafo, del CM⁵**, la Dra. Monti no ilustra sobre que es inveterada la doctrina del Tribunal que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger.

Bajo el prisma de esta consolidada pauta hermenéutica, añade, “considero que la redacción antes transcripta no puede ser entendida como un permiso para que aquellos municipios que cuenten con local o establecimiento del contribuyente se apropien de ingresos originados en actividades desarrolladas fuera de sus límites puesto que el CM....”.

De esta perspectiva, cuando el CM menciona que “... 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”, se busca dejar en claro la situación de aquellos contribuyentes que desarrollan su actividad provincial íntegramente en dos o más municipios en los que cuentan, en todos ellos, con local o establecimiento. En este caso, es de toda lógica que el conjunto de municipios podrá gravar el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuido al fisco provincial, dado que se verifica una total identidad entre la actividad desarrollada en la provincia y la desplegada en el grupo de los municipios en los que cuenta con local o establecimiento.

En estos términos, es evidente que la pretensión de la demandada de computar, para la formación del coeficiente unificado correspondiente al Municipio de Quilmes, los ingresos provenientes de actividades desplegadas en otros municipios, implica un inaceptable desborde de los límites territoriales de su poder de imposición.

Con respecto a la sentencia de la “Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires”, la PGN nos recuerda que inveteradamente ha sostenido nuestro Máximo Tribunal que es condición de validez de las sentencias judiciales que ellas sean fundadas y que constituyan, por tanto, derivación razonada del derecho aplicable, con referencia a los hechos comprobados de la causa. En consecuencia, el fallo cuestionado no cumple con tales recaudos, toda vez que sólo se apoya en una afirmación dogmática para resolver un punto controvertido de derecho y trasunta un análisis insuficiente de los preceptos del CM, razón por la cual estimo que procede su descalificación con sustento en la conocida doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre arbitrariedad de sentencias.

Agrega la Dra. Laura Monti que, si bien con lo expuesto bastaría, sin más, para dejar sin efecto la decisión recurrida, a todo evento “debo señalar que lo dicho hasta aquí no implica convalidar que puedan computarse los ingresos brutos del contribuyente en la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene, sin observar en el caso concreto la debida correspondencia entre el monto de este tributo y el costo del servicio”.

Si bien nuestro Tribunal Címero ha resuelto que “no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la **capacidad contributiva** de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su

⁵ En el mismo se establece que: “Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones 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”.

renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público”, esta doctrina no hace más que reflejar las consecuencias jurídicas de la decisión financiera adoptada por el legislador quien, al estimar oportuno brindar un determinado servicio y frente a la necesidad de prever la manera en que éste ha de financiarse, al apreciar la característica de su divisibilidad (que permite individualizar a cada uno de sus beneficiarios), optó por solventarlo mediante una tasa, descartando así los demás recursos financieros a su alcance (endeudamiento, ingresos patrimoniales, otro tipo de tributo).

De tal forma, es el propio legislador quien, en el origen de la obligación, liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, por lo que mal puede pretender que aquélla, apreciada globalmente, sobrepase con exceso el costo de la prestación.

Ello no implica necesariamente, desde la posición individual de los contribuyentes a quienes el servicio les ha sido prestado que la cuota individual con la que cada uno ha de concurrir al sostenimiento de ese determinado gasto público deba tener una estricta equivalencia con lo que le cuesta al Estado prestar el servicio en cuestión a ese contribuyente en concreto, puesto que el coste global del servicio no sólo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad contributiva.

Arribados a este punto, y atendiendo a las constancias del expediente, la Procuradora dictamina que la valoración realizada por la sentencia recurrida no se adecua a la doctrina de nuestro Máximo Tribunal expuesta en los párrafos anteriores, puesto que: “el demandado no ha demostrado que el producido de la tasa guarde proporción con el costo total del servicio de inspección de seguridad, higiene y salubridad que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa cuyo pago aquí se cuestiona”.

Es decir, la Procuradora no cuestiona que se cuantifique la base imponible en función de las ventas (capacidad contributiva⁶), sino que el Municipio no probó que los ingresos totales recaudados guardan relación con el costo de la prestación del servicio.

Es más, del expediente surge que el Municipio admitió que “...no se puede determinar el costo, ya que no contamos con el detalle de los insumos, ni el personal abocado (informe suscrito por el Contador Municipal)”. **En consecuencia, se impidió explicitar la preceptiva correlación entre la recaudación total por la tasa y el coste global del servicio a prestar.**

Por lo tanto, la omisión de la sentencia recurrida en advertir esa falta del Municipio demandado la vicia como acto jurisdiccional válido, toda vez que no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente con adecuada referencia a los hechos de la causa.

Finalmente dictamina que “*por los fundamentos aquí expuestos, considero que se debe hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia apelada*”.

En síntesis, la Procuradora concluye que:

- a)** El tercer párrafo, del artículo 35, del Convenio Multilateral, no es una herramienta que les permita a los municipios excederse en el ejercicio de sus potestades tributarias gravando la riqueza generada en otros municipios de la misma provincia.
- b)** Se admite, en función de la jurisprudencia existente, que para determinar la “base imponible” de la “tasa” se pueda utilizar el principio de capacidad contributiva (ej. cuantificando la misma en función de las ventas devengadas dentro de su territorio - sin excederse en el ejercicio de

⁶ Lo cual *per se* es cuestionable, como analizaremos posteriormente.

sus potestades tributarias como se mencionó en el párrafo anterior), pero debe haber una correlación entre la recaudación total y el costo global del servicio, estando en cabeza del Municipio probar este ratio.

Si bien consideramos positivo el análisis del tercer párrafo, del artículo 35, del CM, y la reiteración de la “razonabilidad” que debe imperar en la cuantificación de la base imponible, se vuelve a incurrir en un error conceptual básico en materia tributaria, el cual es aceptar pacíficamente la aplicación del principio de “capacidad contributiva” en materia de “tasas”, puesto que **“la utilización de los ingresos brutos devengados como elemento cuantitativo del hecho imponible, afecta de forma certera la naturaleza jurídica de este último, provocando que la supuesta tasa se transforme en un impuesto y, por lo tanto, sea inconstitucional”**. Por supuesto, la demandante es quien debería haber planteado el agravio, pero dada la longevidad de la causa, es normal que no lo hubiera hecho puesto que nuestro Máximo Tribunal aún no se había expedido en las causas relativas a la **“Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos (Tierra del Fuego)”**, que analizaremos en el presente informe.

Cabe destacar que en nada afectan estas conclusiones la redacción actual de la Ley Orgánica de Municipios de la Provincia de Buenos Aires.

III. ¿Qué es una “tasa”?

Para comprender cabalmente el “Dictamen” de la PGN y la problemática que aborda en general, nos detendremos a repasar conceptos básicos, pero muchas veces desconocidos por los fiscos sub-nacionales (con o sin intencionalidad) y, también, por muchos contribuyentes también, en relación a esta especie de tributo tan singular, la cual se encuentra en la frontera que existe entre el “poder tributario” y el “poder de policía”⁷.

Presupuestos Básicos de una Tasa. Determinación del *Quantum*.

Los “impuestos”, “tasas” y “contribuciones” constituyen especies dentro del género de los “tributos”. Las tasas, por lo tanto, quedan comprendidas en la definición de prestaciones obligatorias, establecidas por la ley, tendientes a la cobertura del gasto público.

Es pertinente destacar que no se debe confundir a esta “especie de tributo” con un “precio público”, es decir, con los deberes que surgen de un “contrato de derecho administrativo”, emanado del poder de policía del estado. A diferencia de las “tasas”, los “derechos” y “cánones”⁸ no tienen como presupuesto de hecho que el estado preste ningún servicio individualizado al concesionario o prestatario, sino que representa la contraprestación que deben pagar los particulares para ejercer ciertas actividades de manera diferencial al resto de la población en un determinado dominio público (calles, caminos, plazas, puentes, recursos hídricos, etc.).

Esta diferenciación, no es meramente teórica, sino que tiene consecuencias sobre cuál es el marco legal aplicable a las “tasas” y como se pueden cuantificar las mismas⁹.

En consecuencia, por su carácter de “tributo”, son de plena aplicación los principios rectores aplicables a esta materia, provenientes de nuestra propia “Constitución Nacional”, como ser:

⁷ Es decir, entre los tributos y los precios públicos.

⁸ Por detallar algunos ejemplos.

⁹ De estar en presencia de un precio público y no de un tributo, no sería de aplicación el principio de “capacidad contributiva” para la determinación de la magnitud en pesos del servicio, más allá que plantearemos nuestros reparos con relación a la utilización de este principio de la tributación.

- Legalidad.
- Igualdad.
- Capacidad contributiva.
- Equidad.
- Proporcionalidad.
- No confiscatoriedad.
- Razonabilidad.
- No limitación del libre ejercicio del derecho de trabajar y ejercer la industria lícita.
- Libre circulación territorial.
- Seguridad jurídica.

A diferencia de los impuestos, los cuales son exigibles por la sola configuración en la realidad fáctica del “hecho imponible” presupuesto en la ley, **en el caso de las tasas, para su exigibilidad, es necesario que se correspondan con una concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público por parte de la Administración hacia el contribuyente.** Esta definición es afirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa **“Compañía Química”** en el año 1989. La presencia de esa actividad por parte de la administración referida al sujeto pasivo es lo que distingue a las tasas de los impuestos.

Para aclarar más este concepto (el cual es esencial) recorreremos diecinueve años y nos situaremos en el fallo **“Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba (23/06/2009)”**, de nuestro “Tribunal Címero”, en el cual, refiriendo al Dictamen de la Procuradora y citando el antecedente **“Mexicana de Aviación SA de CV c/Estado Nacional (26/08/2008)”**, resolvió que *“la jurisprudencia ha sido categórica al definir 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 este por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés genera..... Cabe destacar que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el artículo 9, inciso b), de la citada ley 23.548¹⁰ excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos..... Esta postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente..... en virtud de lo dicho considero: revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda”*.

Volviendo al caso de **“Esso”**, al tener locales dentro del Municipio de Quilmes, difiere de las “contribuciones de la Provincia de Córdoba”, como la mencionada en el caso **“Laboratorios Raffo”**, puesto que sí existe la posibilidad fáctica de que se preste un servicio concreto, efectivo e individualizado en favor del contribuyente (*más allá que el contador municipal no pudo probar algo tan primario como el costo de la prestación de este tipo de actividad*). Ahora bien, la forma de cuantificación de ese presunto “servicio”, la cual está asociada a los ingresos brutos devengados (en toda la Provincia de Buenos Aires), desnaturaliza su esencia como especie tributaria.

Es decir, los casos **“Raffo”** y **“Esso”** son extrínsecamente casos muy diferentes, pero tienen un punto en común sustancial que los une: **en ambos casos estamos en presencia de impuestos y no de tasas, con lo cual hay un exceso inconstitucional en el ejercicio de las potestades tributarias por parte de los respectivos fiscos municipales.**

¹⁰ Coparticipación Federal de Impuestos.

La disociación entre “base imponible” y “hecho imponible”, confieren a la “Tasa de Seguridad e Higiene” de Quilmes el carácter de impuestos, conculcando dicho tributo nuestra Constitución Nacional, al igual que, por fundamentos distintos, la Municipalidad de Córdoba, donde la inconstitucionalidad era exudada desde vaguedad en la definición del “hecho imponible” (*contraria a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos*) y apalancada por la metodología de cuantificación del mismo (también ingresos brutos devengados). Estas consideraciones son de aplicación, más allá de lo disímil que es la autonomía municipal, según las respectivas Constituciones Provinciales, en “Córdoba” y “Buenos Aires”.

Es una pena que en el Dictamen de la Procuración, en la causa bajo estudio, sólo se haya deslizado este tema solapadamente al analizar la razonabilidad de la cuantía global. Se debería haber detenido en la sustancia y no sólo a su correlación con los gastos totales del Municipio para prestar el servicio, utilizando de forma sesgada la jurisprudencia de propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, como veremos en los próximos párrafos.

Hace pocos años, nuestro Máximo Tribunal, dictó el fallo “**Glaciar Pesquera S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas Malvinas s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/03/2016)**”¹¹, en este caso relativo a una “tasa” provincial. Como veremos a continuación, el mismo no puede ser soslayado en la actualidad al momento de analizar el elemento cuantitativo de una tasa, independientemente de los agravios que hace décadas hubiera planteado el demandante (cuando esta jurisprudencia no existía).

En el mismo la empresa pesquera, plantea la inconstitucionalidad del artículo 3, de la Ley Local 854, en cuanto establece una “**Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos (TVPP)**” para la pesca en altura, cuyo quantum es del 2% del valor FOB de las exportaciones destinadas al territorio continental y del 3% de aquellas cuyo destino sean otros países. Además, solicitó una medida cautelar.

Como agravios, la empresa expresa que:

- a)** La Provincia pretende cobrar una tasa por un servicio que no presta, con lo cual se viola el artículo 17 de nuestra Constitución Nacional;
- b)** Por su estructura legal es un verdadero derecho aduanero;
- c)** Se obstaculiza el comercio interprovincial e internacional, violentando los artículos 9, 10, 11, 75 inciso 13) y 126 de la Constitución Nacional;
- d)** Interfiere en el régimen promocional de la Ley 19.640;
- e)** Es arbitraria en tanto fija una alícuota mayor según el destino al extranjero de la mercadería y
- f) Es irrazonable en relación con el eventual costo del servicio teóricamente prestado.**

En síntesis, la demandante plantea que la provincia ha creado un verdadero derecho a las exportaciones (impuesto), potestad que tiene vedada de acuerdo a nuestra Carta Magna. Además, para otorgarle un mayor contenido federal a la causa, el contribuyente, como mencionamos, manifiesta que la norma cuestionada se contrapone con la Ley 19.640 y el Decreto 490/03, del cual es beneficiario¹².

¹¹ El cual compone una familia de fallos similares todos relativos a la misma tasa. En este caso a nivel Provincial.

¹² En este punto es oportuno recordar que el artículo 13, inciso c) de la Ley 19.640 establece, entre otros beneficios, “la exención de los derechos de exportación, como así también de todo impuesto, con afectación

Por su parte, **la Provincia**, argumenta sobre la existencia real de la prestación del servicio de verificación de los procesos productivos y que es una facultad que le viene dada como autoridad de aplicación del régimen de promoción industrial establecido por la Ley 19.640. **Con respecto al costo de la tasa plantea que la equivalencia requerida con respecto al valor de la misma no debe ser matemática ni estricta.** Continúa diciendo que es razonable que quienes resultan favorecidos por el servicio paguen por el mismo, toda vez que es una carga que la Nación traslado a la Provincia, en su carácter de autoridad de aplicación. **Por último, cita fallos de la propia CSJN en los cuales se convalida la aplicación del principio de “capacidad contributiva” a los fines de fijar la base imponible de una tasa.**

A su turno la “**Corte Suprema de Justicia de la Nación**”, haciendo suyo el Dictamen de la Procuradora, convalidó su competencia originaria y el remedio procesal elegido por la actora. Sobre este último punto específicamente se aclara que no se trata de dar solución a una hipótesis abstracta, sino que se procura precaver los efectos de la Ley Local 854, siendo la “acción declarativa” la vía idónea. Sí, es preciso resaltar, que la CSJN había rechazado oportunamente el otorgamiento de la medida cautelar solicitada.

Con respecto al fondo de la cuestión destaca que¹³:

- **La tasa de verificación del proceso industrial trasuntaría un derecho de exportación en la media en que para definir la base imponible se recurre al valor FOB de salida, sea de las exportaciones al territorio continental o al exterior.**

Es decir, la Corte, define que la metodología utilizada por la Provincia para cuantificar la base imponible, afecta la estructura legal del tributo¹⁴, transformando al mismo en un impuesto (derecho de exportación), en lugar de una tasa.

- Se reconoce que la Provincia, tiene (como autoridad de aplicación) facultades para imponer tasas retributivas de servicios a las empresas que operan en la zona aduanera especial, en el marco de las actividades que desarrollan según ese régimen promocional (Ley 19.640).
- **El tributo legislado en el artículo 3 de la Ley Tarifaria tipifica *prima facie* como “tasa”, puesto que el presupuesto de hecho para que nazca la obligación tributaria es la verificación de procesos productivos.**
- **No obstante lo expresado en el punto anterior, al momento de fijar la base imponible, lo hace en función del valor FOB, lo cual remite concretamente a una acción ulterior al proceso productivo de que se trate, situación que puede darse o no (exportación del producto).**
- **Para determinar la validez de la tasa bajo análisis es necesario que guarde consistencia con la estructura fiscal en que se encuadra. En consecuencia, es la exportación de la mercadería lo que genera el nacimiento de la obligación tributaria, en vez de exigirla en función de procesos técnicamente anteriores a ese**

especial o sin él, contribuciones especiales a, o con motivo de la exportación, existentes o a crearse en el futuro, excepción hecha, en este último caso, cuando la ley respectiva expresamente estableciere su aplicación al supuesto...”

¹³ Remitiendo directamente al extenso fallo “*Empresa Pesquera de la Patagonia y la Antártida S.A. c/Tierra del Fuego s / Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/04/2015)*”.

¹⁴ Más allá de la definición del “hecho imponible”.

hecho. Es decir, sin exportación no habría precio FOB de salida y por ende no se devengaría la obligación fiscal.

- Se debería haber establecido como base imponible otro criterio referido concretamente a los costos del servicio que se pretende solventar. Bajo este criterio, si realmente se estuviera en presencia de una “tasa”, la misma debería abonarse sin excepción más allá que se produzca o no la exportación ulterior de los productos elaborados.
- En consecuencia, la “tasa” objeto de la presente Litis es un verdadero derecho de exportación y, por lo tanto, carece el estado provincial de las potestades tributarias necesarias para exigir el pago del mismo. Además, se afecta el principio de igualdad al establecer alícuotas diferenciales de acuerdo al destino de los productos.

Finalmente, resuelve que es ilegítimo el cobro de la Tasa de Verificación de Procesos Productivos en razón del modo de cálculo de la base imponible.

Por su parte, consolidando esta jurisprudencia el mismo día se dictó el fallo “*San Arawa S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (29/03/2016)*”.

Esta jurisprudencia, emanada de nuestro Máximo Tribunal¹⁵, es perfectamente aplicable a las “Tasas de Seguridad e Higiene”, como la de Quilmes, cuyo aspecto cuantitativo se pretende dilucidar en virtud de las ventas de un período determinado. **Son los “ingresos brutos devengados” los que generan el nacimiento de la “obligación tributaria”** y no la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio hacia el contribuyente. Es decir, sin ventas no se devengaría la obligación fiscal, lo cual exterioriza el despropósito que es utilizar esta metodología como parámetro de cuantificación de las tasas.

Nos preguntamos, tal cual lo hizo nuestro Tribunal Címero, en relación a la **TVPP**: *¿Sin ventas (ej. las estaciones de servicios permanecen cerradas un mes por remodelación), no habría base imponible de la tasa y, por ende, no se devengaría la obligación fiscal, más allá de la prestación efectiva del servicio referido a las condiciones de seguridad e higiene del local y/o planta? ¿Porqué, ante un mismo servicio, de no haber venta, en el caso de preverlo la Ordenanza Impositiva, se cambiaría la forma de cuantificación de la base imponible (ej. por cantidad de empleados)? ¿Porqué, bajo este criterio, si realmente se estuviera en presencia de una “tasa”, la misma debería abonarse sin excepción más allá que se produzca o no la prestación del servicio, por el sólo hecho de que hubiera ventas devengadas en el período?*

Así como la Corte Suprema de Justicia de la Nación no alcanzó a comprender cuál era el justificativo de utilizar el valor FOB de las exportaciones para cuantificar la **TVPP** y, es más, sentenció que su utilización la torna en ilegítima, nosotros tampoco logramos hacerlo en relación a utilizar los ingresos brutos devengados para cuantificar la prestación de los servicios de Seguridad e Higiene, más allá de cierta jurisprudencia previa que abrió la puerta a la aplicación del principio de la “capacidad contributiva”. Esto sin adentrarnos en la extensión de la “base imponible” a nivel provincial que pretenden muchos municipios de la Provincia de Buenos Aires, haciendo un uso ilegal del tercer párrafo, del artículo 35, del CM y que la procuradora, la Dra. Laura Monti, busca frenar en el Dictamen bajo estudio.

¹⁵ Sin adentrarnos en la existencia o no de la competencia originaria (en el caso de las empresas pesqueras esto se allanó por estar beneficiadas por la Ley 19.640).

Las ventas pueden ser un parámetro apto para cuantificar el ejercicio de actividad, como sucede en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos¹⁶, pero no la prestación de un servicio, más allá de que se pretenda aplicar, el principio de capacidad contributiva. Desconocemos el motivo por el cual la Procuradora, no atendió a esta familia de fallos, en su Dictamen, independientemente del planteo de la demandante.

Sin lugar a dudas será relevante analizar los temas de competencia (por no contar con las mismas facilidades que en los casos analizados de las empresas pesqueras) y la vía procesal idónea, pero en cuanto a la sustancia del tema, las conclusiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, adquieren una relevancia más que significativa ante un proceso constante por parte de los municipio, no sólo de determinar el *quantum* de la tasa en función de las ventas, sino ir incrementando año a año las alícuotas aplicables, profundizando el impacto económico de las incorrectamente llamadas tasas.

También, al analizar estos temas nunca hay que dejar de lado los temas políticos que naturalmente vinculan a las empresas con los municipios en donde operan, siendo complejo para un empresario tomar la decisión de litigar (por varias décadas) contra la locación en donde está establecido, más allá de los excesos a los cuales día a día estamos asistiendo.

La Aplicación del Principio de “Capacidad Contributiva” en Materia de Tasas. Su Historia.

En el caso **“Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael”**, sentencia del 16/05/1956, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dijo que: *“no cabe argumentar que la Ordenanza Municipal en cuestión ha establecido una contribución territorial y no una tasa, al cobrar el doce por mil del valor del suelo libre de mejoras. Podrá o no ser acertado o recomendable el criterio adoptado en la Ordenanza al fijar de esa manera el monto de la tasa o contribución de los servicios, como podría ser criticable el criterio de fijar ese monto atendiendo al valor locativo del inmueble beneficiado con los servicios. Pero no se sigue de ahí que haya dejado de ser la retribución del servicio prestado para convertirse en un impuesto”* y agrega que, ***“no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien como equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos en relación al contribuyente, 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 la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de este modo el costo total del servicio público”***.

El fallo no significa que la recaudación se desinterese del costo del servicio, lo que dice el fallo es que el costo global del servicio se puede distribuir entre los obligados teniendo en cuenta sus propias “capacidades contributivas”.

Igualmente permitir que se cuantifique una tasa mediante una medida que nada tiene que ver con la misma, por ejemplo los “ingresos brutos”, es dejar abierta la posibilidad a que se cometa cualquier tipo de exceso por parte de los municipio en su afán, legítimo por cierto, de conseguir recursos. Es hacer caer en letra muerta la tutela de los principios de legalidad e igualdad, que analizaremos en el acápite siguiente. En el mencionado caso, que fue la piedra angular de toda la jurisprudencia que lo sobrevendría, la municipalidad demandada cobraba una retribución por servicios municipales de alumbrado público, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles, tomando como base imponible de la tasa un porcentaje del valor del inmueble. A partir de este fallo se dio una serie ininterrumpida de decisiones judiciales en el mismo sentido.

¹⁶ Donde el hecho imponible es *“el ejercicio de actividad habitual a título oneroso dentro del ámbito de una jurisdicción.....”*.

Como ejemplo de esto podemos citar la causa **“Nobleza Picardo S.A.I.C. c/Municipalidad de General San Martín”**, fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires del año 1995, relacionado a un planteo de la empresa correspondiente a la tasa de Seguridad e Higiene. En este fallo se plantea que no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, pues mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de la oficina que presta el servicio, puesto que tanto la existencia de esta como el cumplimiento de sus fines dependen de la organización total de la municipalidad.

En el fallo se agrega que las impugnaciones en materia del gravamen solo deben acogerse en caso de que se demuestre que el mismo, en su aplicación al volumen del negocio o del giro patrimonial del contribuyente, resulta confiscatorio. Con relación a utilizar la puerta abierta por el artículo 35, del Convenio Multilateral, es decir determinar la base imponible por medio de los ingresos brutos el tribunal plantea que, **“el hecho de que la mismo se determine de esa manera no la transforma en impuesto, desde que ambos tipos de tributos se diferencian por el presupuesto de hecho adoptado por la ley para poder exigirlo, la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público hace que estemos en presencia de una tasa independientemente de la forma en que la midamos”**.

Como corolario de lo anterior se define que, **“es correcto, en el caso de la tasa bajo cuestión, que se tome como base para su medición los ingresos brutos, es decir, la capacidad contributiva del obligado pues, como se dijo anteriormente, no hay norma constitucional que exija que exista una proporcionalidad de la cuantía del tributo con el costo del mismo”**.

Claramente el tribunal desconoce, entre otros principios constitucionales de la tributación, el principio de la igualdad, consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional, el cual analizaremos exhaustivamente con posterioridad.

En la causa **“Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L. c/ Municipalidad de Puerto Tirol (10/10/1996)”**, en la cual la empresa actora había impugnado la constitucionalidad de una tasa retributiva de servicios cuya base imponible era un porcentaje de sus ventas, en el quinto párrafo del fallo se plantea lo siguiente, **“el a quo ha omitido que de los términos del art. 1° de la ordenanza 68/90 resulta que el porcentaje del 10% debe aplicarse sobre la totalidad de los boletos correspondientes a un mes, esto es, sobre la actividad mensual total de la empresa de transportes, lo cual, por tratarse de una empresa que cumple otros recorridos, no guarda proporción con una prestación comunal que se cumple exclusivamente dentro del ámbito territorial de la Municipalidad”**.

Debe decirse, en primer lugar, que el fallo presenta un aspecto positivo en cuanto afirma que **la tasa debe guardar alguna proporción con el costo del servicio**, aspecto olvidado en el fallo de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires mencionado anteriormente. En otros términos, para nuestro Tribunal Cívero no es en absoluto indiferente el costo del servicio para analizar la legitimidad de una tasa, y en modo alguno parece el Tribunal dispuesto a aceptar una aplicación lisa y llana del principio de capacidad contributiva a las tasas. Este punto el fallo es realmente positivo.

Sin embargo, el punto débil del razonamiento de nuestra Corte se da en el modo en que pondera la proporción entre el costo del servicio y lo recaudado por la tasa, es necesario insistir en que la única proporción que debe analizarse es la de verificar si existe o no cierta equivalencia entre lo presupuestado y lo cobrado. Creemos que es erróneo este concepto, por el cual afirma que no existe proporción entre la prestación comunal y el valor del 10% de total de las ventas de la empresa, porque la empresa cumple otros recorridos. El defecto lógico es claro, porque aun cuando la empresa agotara sus servicios de transporte dentro del ejido del Municipio en cuestión, la proporcionalidad aludida no necesariamente se verificaría. Y ello por la sencilla razón de que no existe *a priori* relación

alguna entre el volumen de ventas de la empresa y los costos del servicio solventado por la tasa recaudada por la municipalidad.

El parámetro “ingresos”, no es apto para cuantificar el hecho imponible de una tasa, por no tener ninguna correlación con los supuestos servicios prestados por el municipio, más allá que se pretenda aplicar el principio de “capacidad contributiva”. Este último, podría ser perfectamente utilizado, aún bajo definiciones más certeras del elemento cuantitativo del hecho imponible.

El Convenio Multilateral, al aceptar expresamente que los municipios graven según los ingresos brutos (artículo 35) ha puesto fin, al menos normativamente, a la discusión referida a si pueden graduarse las tasas municipales por la capacidad contributiva, ya que el ingreso bruto es una manifestación de la misma.

El artículo 35 establece que *“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 le sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas dentro del ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de los ingresos atribuibles a dichos fiscos adheridos como resultado de la aplicación del convenio”*.

En el segundo párrafo se consigna que *“la distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas se hará con arreglo a las disposiciones previstas en el convenio”*.

Por último, en el tercer párrafo, se agrega que ***“cuando las normas vigentes en las municipalidades solo 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 en conjunto grabar el 100% del monto imponible atribuido al fisco provincial”***. Esta última previsión, tal cual plantea Bulit Goñi, es inaplicable con respecto al instituto de la tasa, puesto que los municipios ven limitada su potestad tributaria a la porción de base imponible que le resulta asignada, con independencia de lo que el administrado haga o deje de hacer en otros municipios de la misma provincia.

El Dictamen de la Procuradora, en la causa “Esso”, pone un límite a estos excesos, limitando la cuantificación a los ingresos devengados dentro del municipio y, por lo tanto, la aplicación del tercer párrafo del artículo 35, del CM, así como estableciendo la necesidad de que exista una correlación entre el costo total de prestar el servicio para el municipio y los recaudado. El problema es que no atiende a la principal incompatibilidad con nuestra Constitución Nacional, que es la aplicación del principio de “capacidad contributiva” en materia de tasas. Los ingresos brutos devengados tienen una absoluta desconexión con el hecho imponible¹⁷ y, por lo tanto, transforman a la tasa en un impuesto. Por suerte, nuestro Máximo Tribunal poco a poco va revirtiendo la histórica jurisprudencia de *“Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael”*.

Principios Constitucionales Básicos Aplicables a las Tasas

A continuación analizaremos los principales principios Constitucionales aplicables a la tributación y, en particular, haciendo foco en la especie bajo análisis, las “tasas”:

- **Principio de Legalidad:** es el principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, análogo al que rige en el Derecho Penal. Los tributos representan invasiones del poder público en la riqueza de los particulares, en un Estado de Derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal o sea la ley. En nuestra Constitución Nacional el principio se halla establecido por el artículo 17, el que garantiza la propiedad privada. De esta

¹⁷ Como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia en los fallos sobre la Tasa de Tierra del Fuego.

manera el principio de legalidad como principio formal, en realidad está consagrado por la Constitución en conexión con el principio de garantía de la propiedad, que ha dado lugar, en virtud de la jurisprudencia de nuestra Corte, al otro principio y límite constitucional al poder fiscal que es el de la prohibición de establecer impuestos confiscatorios. Lo que se quiere es que las invasiones en la propiedad privada únicamente se realicen a través de la ley. En resumen, no se vulnera el derecho de propiedad solo cuando el tributo es recaudado en virtud de una ley dictada por el congreso.

Ahora bien, la ley debe definir en forma precisa los principales elementos de la relación jurídica tributaria esto es los hechos imponible, en su acepción objetiva y también la esfera subjetiva, o sea, cuales son los sujetos pasivos, debe surgir de la ley el objeto y la cantidad de la prestación (base imponible) que permita luego aplicar el impuesto a un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto. Por último, la ley debe definir cuál es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del sujeto activo y las exenciones. Es absolutamente inconstitucional establecer normas genéricas y dejar que el poder ejecutivo determine en forma precisa alguno de los elementos antes citados. Tampoco puede delegarse en el poder ejecutivo la facultad, discrecional, para aplicar en ciertos casos el impuestos y en otros no, o, para establecer distintos criterios de aplicación.

En el caso de las tasas municipales podemos apreciar que no cumplen con este principio aquellas que no establecen en forma detallada cual es la prestación individualizada hacia el sujeto pasivo por parte de la administración, tal cual el ejemplo que surge del histórico fallo de la C.S.J.N en la causa “*Cía. Química c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán*”, donde la excesiva laxitud de la norma es considerada, por el Dr. Belluscio, como contraría al principio desarrollado en este punto y señala que “*la ley debe, en el caso de las tasas, discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita*”. Ahora bien, afectación a la estructura jurídica prevista en el hecho imponible que puede provocar la utilización de una base imponible inadecuada, a nuestro entender conlleva el mismo efecto. Lo mismo fue ratificado 19 años después en la fallo “*Laboratorios Raffo*”, analizado previamente.

También podemos apreciar un ataque a este principio en aquellas comunas donde se delega al Poder Ejecutivo comunal que designe, bajo el concepto de interés fiscal, que contribuyentes se los empadrona dentro del concepto de grandes contribuyentes y a cuales no y, de esta manera, que se les aplique formas de liquidación diferentes, puesto que, se está delegando, en el Ejecutivo, la facultad discrecional de establecer distintos criterios de aplicación del tributo.

Distintos ejemplos de esta situación los encontramos en municipios de la Provincia de Buenos Aires, donde el Poder Ejecutivo es que determina quien es o no gran contribuyente, en relación con la aplicación de la tasa de “Seguridad e Higiene”. **Esto tiene fuertes implicancias en la forma de determinación del tributo puesto que, los declarados “grandes contribuyentes” lo deberán hacer tomando como base imponible los ingresos brutos y el resto, pagaran un tributo específico en función de la cantidad de empleados en relación de dependencia.**

En consecuencia, industrias de capital intensivo, con una alta productividad por empleado, como consecuencia de que fueron declaradas grandes contribuyentes, se les ha multiplicado por “n” veces el monto a tributar, más allá que fácticamente es imposible que el servicio que le presta el municipio se haya incrementado en la misma magnitud¹⁸.

Es más, por más que esta segregación tuviera su origen en la propia “Ordenanza Impositiva”, también sería inconstitucional, puesto que provoca que la tasa transmute en un impuesto.

¹⁸ La paradoja: se castiga a quien invierte en capital y mejora su productividad.

Otro caso en donde se vulnera este principio, como analizamos en el Dictamen “Esso”, es cuando la cuantía global de las mismas excede el costo del servicio prestado, incluyendo esta la proporción asignable a los costos indirectos necesarios para su prestación, generando al Fisco municipal ingresos que destina a otras actividades de la comuna.

En este caso el contribuyente puede oponer la defensa de “falta parcial de causa” en cuanto que se está retribuyendo otras prestaciones del Estado que las indicadas en la norma legal como causa de la tasa por la cual se está pagando. Esta falta parcial de causa vicia a la tasa de inconstitucionalidad por que se lesiona el principio de legalidad al violar la ley de creación de la tasa destinando el producido de la misma a un servicio distinto del indicado en la norma y también el principio constitucional de garantía de la propiedad, por haber pago sin causa.

- **Principio de Capacidad Contributiva**: es una garantía constitucional material, innominada por nuestra Carta Magna, pero ampliamente aceptada por la jurisprudencia. Se la puede definir como la aptitud económica de los miembros de una comunidad para contribuir a la cobertura del gasto público. En una definición mucho más certera, el catedrático “Sainz de Bujanda”, plantea que *“la capacidad contributiva implica en el sujeto la titularidad de un patrimonio o una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago de impuestos, una vez cubiertos los gastos vitales o ineludibles del sujeto”*. Por su parte, la Constitución Española establece que *“todos contribuirán al sostenimiento del gasto público de acuerdo a su capacidad económica”*.

En nuestro país es un principio constitucional que está incluido en forma implícita, tal cual surge de la jurisprudencia y se relaciona con el resto de los principios. Así, podemos advertir que la igualdad se da cuando todos los habitantes contribuyen al sostenimiento del gasto público según su aptitud patrimonial, que la proporcionalidad, no se refiere al número de habitantes sino a la riqueza gravada, que la equidad es cuando la imposición es justa y razonable en relación a su capacidad contributiva, y que la confiscatoriedad es cuando un tributo o conjunto de tributos exceden la razonable capacidad contributiva de las personas. El sistema tributario se debe estructurar de tal manera que quien tenga mayor capacidad contributiva tenga una mayor participación en el sostenimiento del gasto público.

Más allá de lo expuesto, y destacando que es un principio que aplica a todos los tributos, sin distinción de especie, la aplicación del mismo difiere si estamos en presencia de un impuestos o una tasa, tal cual lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

- **Principio de Igualdad**: el artículo 16, de la Constitución Nacional dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Es un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del poder legislativo. En todo el desarrollo de nuestra jurisprudencia y de nuestra doctrina no hallamos una definición precisa y si una serie de fallos a través de los cuales se va elaborando.

El concepto lo debemos buscar en diversos fallos de la corte:

- ***Causa Olivar Guillermo (año 1875)***: el tratamiento debe ser igualitario en igualdad de condiciones. En el caso de desigualdad de condiciones la igualdad impone que la ley de un tratamiento desigual a las situaciones correspondientes.
- ***Causa Sánchez, Viamonte c/Giustinián (1916) y en fallos siguientes***: se planteó que igualdad quiere decir igualdad de tratamiento en igualdad de situaciones.
- ***Causa Unanué c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (1923)***: precisa el concepto al decir que la igualdad constitucional es que no se hagan distingos con fines de hostilizar o favorecer una determinada categoría; que es constitucional que una ley

establezca grupos o clases de contribuyentes, pero siempre estos no tengan un propósito de favorecimiento hacia algún grupo, o de hostilización hacia alguna otra categoría de contribuyente. En particular, reproduce los términos de un fallo de la Corte Suprema de los Estados Unidos en el cual se afirma que: *“no respetan el criterio de igualdad las diferencias fundadas en el color, la raza, la nacionalidad, la religión, la opinión pública y otras circunstancias que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes”*.

Con esta sentencia se establecen dos reglas fundamentales, la posibilidad de las agrupaciones y de los distinguos y que ciertos distinguos no son aceptables.

Choca en contra de este fallo, la causa **“Guardian Assurance Co. c/Gobierno Nacional”** en el cual la corte planteo que el distingo que surge de la ley de impuestos interno entre compañías de origen nacional y extranjeras era constitucional. Contra esta jurisprudencia existen fallos que condenan los distinguos fundados en la ubicación de los bienes dentro de la República Argentina (causa *Mason c/Municipalidad de Santa Rosa*) por ejemplo en el caso del impuesto inmobiliarios.

- **Causa Díaz Velez c/Provincia de Buenos Aires:** la corte dice que el principio de igualdad significa prohibir las excepciones y los privilegios. Se trata de una igualdad relativa y que tiende a la protección de las desigualdades naturales. Se condena toda política tendiente a castigar o favorecer determinada actividad. Con este criterio el único fin de un tributo es conseguir recursos, no admitiéndose como instrumento de política económica para fomentar una determinada actividad o para redistribuir riqueza.
- Con el fallo **Gaviña c/Provincia de Buenos Aires** el supremo tribunal estableció que el impuesto se funda en el criterio de capacidad contributiva y, por lo tanto, el criterio de igualdad significa que en iguales condiciones de capacidad contributiva con respecto a una misma clase de riqueza, deben aplicarse iguales impuestos. De esta manera, habrá igualdad desde el punto de vista de esta especie de tributo (los impuesto) si se da un tratamiento igualitario a aquellos que son iguales desde el punto de vista de su capacidad contributiva.
- Más recientemente en el fallo **López Luis C/ Provincia de Santiago del Estero**, en el año 1991, la Corte Suprema de Justicia de la Nación planteó que la garantía de igualdad de las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estime diversas de modo tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes.
- Por último, en el fallo **Corti, Arístides C/ Municipalidad de Buenos Aires**, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, en el año 1999, estableció que *“la igualdad fiscal es una aplicación específica del principio de igualdad ante la ley, la cual en modo alguno impide discriminar entre los contribuyentes, siempre que el criterio para establecer las distintas categorías se encuadren dentro del concepto de razonabilidad”*.

El problema es que entendemos por “capacidad contributiva”, principio ya tratado en el punto anterior. En principio no es una medida objetiva y absoluta, más allá de existir ciertos parámetros que nos ofrecen una referencia muy clara de la existencia de la misma. Cuando se realizan distinguos entre los contribuyentes en la mayoría de los casos no se aplica una métrica objetiva para medir la riqueza, sino un criterio valorativo basado en apreciaciones políticas. En distintos fallos, principalmente referidos a la equidad, la Corte Suprema estableció que no tiene facultad para controlar al Poder Legislativo en cuanto a la apreciación de la equidad de la imposición y que la elección de los criterios y las finalidades perseguidos por los legisladores son

prerrogativas exclusivas de ellos, no sujetas al control del poder judicial. Esto queda reflejado en la causa **“Lorenzo Larralde y Otros”** donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación (1959) dictaminó que *“respecto a la utilización extra-fiscal de tributos, mientras se procure el bien general y dentro de los límites de la Constitución Nacional, el poder legislativo puede establecer libremente impuestos, teniendo facultades amplias, dentro de esos límites, e irrevisables por el Poder Judicial”*. También relacionado con la libre elección de propósitos podemos apreciar, en el anteriormente mencionado fallo López c/ Provincia de Santiago del Estero, que se reitera que *“los jueces son incompetentes para juzgar la conveniencia y equidad de los tributos creados por el Poder Legislativo”*. Elegir los objetos imponibles y las finalidades de los tributos es irrevisable por el poder judicial. De esta manera se sustenta la facultad de los legisladores para establecer impuestos con fines meramente fiscales o de otras índoles como pueden ser de protección, de fomento de un sector económico, etc.

Siguiendo esta línea de pensamiento la Corte ha establecido que la progresividad se justifica frente a la igualdad, porque se inspira en el propósito de solidaridad social y, por lo tanto, permite al legislador, en favor de esta solidaridad, hacer pagar proporcionalmente más a aquellos que proporcionalmente tienen más. Es, por lo tanto, la capacidad contributiva, una apreciación política del legislador acerca de una determinada riqueza, fundada en los propósitos y los fines del mismo legislados.

Como conclusión podemos decir que la clave, al tamizar una norma tributaria por el principio de igualdad, es analizar el concepto de capacidad contributiva y, en consecuencia, el fin perseguido por el legislador. La apreciación política sobre la capacidad contributiva debe ser “razonable” en función de los fines que se propone, el control que ejerce el poder judicial puede hacerse únicamente una vez identificado con los propósitos del legislador. Los fines, ha dicho la Corte, no son controlables por el Poder Judicial.

Un claro contraejemplo, que ratifica lo dicho anteriormente, es la causa **“Tapera Arteché C/ Municipalidad de Magdalena”**, del año 1996, donde la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires planteó que *“la finalidad, de proteger los recursos no renovables, por parte del municipio, no parece razonablemente perseguida mediante las categorías que creo, por lo tanto estos distinguos se contraponen con el principio de igualdad”*.

Todo lo expresado hace que “Jarach” llegue a la conclusión de que se da el principio de igualdad solo cuando el Poder Judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador. Si los distinguos que realiza el legislador, fundados en las diferentes capacidades contributivas, concuerdan con las apreciaciones del Poder Judicial entonces los impuestos resultan iguales.

Ahora bien, podemos destacar que un impuesto de tipo real, es decir aquel que no toma en cuenta condiciones subjetivas, por ejemplo un impuesto a los inmuebles, la capacidad contributiva es de tipo objetiva, en este caso sería el valor del inmueble. Se debe gravar a esa fracción de riqueza, y por lo tanto se descuida la situación global del contribuyente. Hacer distinguos en función de la situación personal del contribuyente, en este tipo de tributos, sería claramente inconstitucional. Esto se contradice con muchas legislaciones provinciales que establecen alícuotas progresivas a los impuestos sobre la propiedad inmueble o automotor.

Introduciéndonos en el ámbito de las tasas, la aplicación del principio de igualdad, dada la naturaleza de las mismas, es sustancialmente distinta de lo expresado anteriormente en materia de impuestos, en particular en lo referente a la aplicación de la regla de la “capacidad contributiva” como principio rector en materia de distribución de la carga tributaria. En el terreno de las tasas municipales, ya sea en el caso de las tasas de “Seguridad e Higiene” o de “Industria y Comercio”, es común que la legislación de las comunas establezcan que deben calcularse

sobre los ingresos brutos del contribuyente siendo admitido mayoritariamente por la justicia¹⁹ sosteniendo, a mi entender equivocadamente, que distribuir el costo de las tasas mediante esta modalidad es admisible porque tiene en cuenta la capacidad contributiva de cada contribuyente (*Ej. causa Gas Natural Ban c/Municipalidad de la Matanza, Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, 02/09/2000, entre otros fallos*). Los ingresos son un parámetro incorrecto *per se*, más allá de la aplicación o no del principio de capacidad contributiva, cuestionable en materia de “tasas”.

Pero, más allá del caso particular de estos dos tipos de tasas, es vasta la jurisprudencia que admite la utilización de la regla de la capacidad contributiva como principio rector para la distribución de la carga tributaria generada por las tasas. Podemos destacar los siguientes fallos:

- a) **Causa Banco Nación c/ San Rafael – C.S.J.N. – 1956:** se admite tener en cuenta la capacidad contributiva, en una tasa de alumbrado, barrido y limpieza, con el argumento de la complejidad de estimar los costos.
- b) **Causa Sniafa S.A.I.C. C/Berazategui – C.S.J.N. – 1971:** se admite tener en cuenta la capacidad contributiva, pero se debe guardar cierta proporción con el costo del servicio.
- c) **Causa Gas Natural Ban c/Municipalidad de la Matanza, Cámara Federal de Apelaciones de San Martín - 2000:** se admite la utilización del principio de capacidad contributiva. Esta es la posición mayoritaria en los tribunales pero dentro de cierta “razonabilidad”.

Como corolario de los aspectos tratados al momento de analizar este principio podemos analizar la previamente mencionada causa “**Tapera Arteche c/ Municipalidad de Magdalena**”. En esta causa la actora litiga por el hecho de que el municipio pretende cobrarle una tasa por “*derecho de extracción o explotación del suelo o subsuelo*” que se calcula en función de la cantidad de toneladas o metros cúbicos extraídos.

Por su parte, se plantea que la Ordenanza Impositiva modifica a la Ordenanza Fiscal imponiendo montos diferenciados en atención a que el material saliera de los límites del municipio o permaneciera en el mismo. Todo esto hace que la actora plantee que dicha tasa viola varios principios constitucionales, entre ellos el de igualdad. Además, el municipio plantea que existe la prestación efectiva de un servicio que es el control de las toneladas de material extraído y que además se persigue un fin extra-fiscal que la preservación de los recursos no renovables y la promoción de la industrialización del material extraído dentro del municipio, de manera de generar más fuentes de trabajo dentro del mismo.

El tribunal planteo que la igualdad presupone igualdad de tratamiento ante igualdad de circunstancias, con lo cual se viola este principio si se otorga un tratamiento desigual a situaciones que no lo son. **De esta manera se determina que el municipio violó este principio al tratar de modo desigual a quienes desarrollan una misma actividad, no advirtiéndose que el destino del material extraído, dentro o fuera del municipio, permita distinguir los servicios y por ende establecer tasas diferenciales.** Es decir, el tribunal no encuentra, que la distinción establecida por la Ordenanza Impositiva, pueda generar un servicio distinto por parte del municipio que dé lugar a establecer tasas diferentes.

Por su parte, el municipio plantea que la norma busca la preservación de los recursos naturales de la zona, lo cual tampoco parece razonable para el tribunal puesto que la finalidad parafiscal invocada no depende de que si quien extrae los recursos es de la zona o pertenece a otro

¹⁹ Por lo menos hasta la Jurisprudencia emanada de la familia de fallos referidos a la TVPP.

municipio. En este caso no se cuestiona el hecho de que el municipio quiera preservar el medio ambiente sino que no es razonable, para alcanzar este fin, establecer distingos en función del destino de los recursos.

Se puede advertir que el tribunal no tiene en cuenta el otro de los fines extra-fiscales perseguidos por el municipio *“cuál es el la promoción de la industrialización del material extraído dentro del municipio, de manera de generar más fuentes de trabajo dentro del mismo”*, donde el medio utilizado, el establecer valores de tasas diferenciales, es absolutamente razonable. Es llamativo esta omisión en los fundamentos de la votación del tribunal.

También es de destacar, en el fallo, que en ningún momento se cuestiona la utilización de una tasa, cuyo fundamento es la prestación de un servicio obligatorio por parte del estado, como instrumento para alcanzar fines extra-fiscales.

Más allá de lo expuesto en los últimos párrafos, el fallo, es un fiel reflejo de la definición de “Jarach” sobre la igualdad, en este caso el Poder Judicial no participó de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador y por lo tanto consideró que el tributo no reflejaba el principio de igualdad.

- **Principio de Equidad:** la Corte se ha referido a este principio estableciendo que no es función de ese estamento judicial el examinar la equidad de los impuestos con referencia a su monto o a la base de imposición. Esto resulta sumamente extraño frente a los preceptos del artículo 4º de la Constitución Nacional. Lo que plantea la Corte es que escapa a su competencia la equidad en el sentido de cuantía o monto del gravamen, y en el sentido de necesidad y urgencia del recurso establecido por el legislador. No puede controlar si existe la necesidad del recurso y la equidad en cuanto a la magnitud del gravamen que se establezca. El límite con relación a lo gravoso del impuesto es la confiscatoriedad y eso sí es materia de la Corte. En los últimos fallos se ha identificado la equidad con la prohibición de la confiscatoriedad.
- **Principio de no Confiscatoriedad:** actualmente tan utilizado en materia de ajuste por inflación impositivo²⁰, este principio esta exteriorizado en nuestra Constitución, en el artículo 17, donde se consagra el derecho de propiedad. La jurisprudencia de la Corte se funda en el principio de que los impuestos no pueden ser confiscatorios, no ya en sentido de que se respete la garantía formal de legalidad, sino que no se quite al derecho de propiedad de su contenido. Y ha hecho aplicación de esta doctrina en diferentes tributos como ser: contribuciones de mejoras, de pavimentos y, especialmente, en dos clases de impuestos: transmisión gratuita de bienes e inmobiliario. La jurisprudencia se refiere a estos tributos porque se trata (o trataba) de gravámenes que se aplican sobre la sustancia del patrimonio, con lo cual se afecta directamente el derecho de propiedad. Durante mucho tiempo se estableció que era confiscatorio cuando absorbía más del 33% del haber hereditario. Sin duda que esta jurisprudencia provoca que el en caso de un impuesto progresivo, como lo era el relativo a la transmisión gratuita de bienes, establecer un tope del 33% crea un tratamiento desfavorable hacia los pequeños contribuyentes porque para estos rige en plenitud la progresividad, mientras que en los segmentos de más altos el tributo se transforma en proporcional.

Con respecto al impuesto inmobiliario se estableció que era confiscatorio cuando absorbía más del 33% de la renta anual. No se trata del 33% de la renta real del inmueble cualquiera esa sea, sino, de la renta del inmueble pero explotado en forma racional. No se pretende la mejor explotación sino la más racional. Esto trae como consecuencia que el impuesto no se considere confiscatorio en el caso de aplicarse a inmuebles no explotados. Esto es reiterado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el año 1991 en el mencionado **“López c/ Provincia de**

²⁰ Ver familia de fallos en Informes anteriores en nuestro sitio web.

Santiago del Estero”. Es interesante que el límite se estableciera sobre la renta y no sobre el valor del inmueble puesto que en definitiva los impuestos siempre se pagan con la renta, siempre que estén explotados.

En el caso de impuestos a los consumos la Corte ha establecido que los impuestos que gravan las mercaderías, aunque en cantidades desmedidas, no son impuestos confiscatorios, porque la confiscatoriedad solo se aplica cuando se afecta la renta de la persona. Solo será confiscatorio si el contribuyente no puede resarcirse del gravamen tributado.

También la corte ha tratado el tema de la acumulación de varios gravámenes sobre el mismo contribuyente. En un fallo de 1942, **“Fredering y otros c/Nación”**, se afirma que se admite la acumulación de gravámenes sobre una misma materia en tanto que, como consecuencia de la misma, no se transformen en confiscatorios. Por lo tanto es inconstitucional la acumulación de impuestos que excede cierto límite. Esto se fundamenta en que si bien la capacidad contributiva se exterioriza de diversas maneras y ello da lugar a múltiples tributos, esto no significa que se trate de capacidades contributivas plurales, siempre el patrimonio afectado es uno solo.

Pero el problema que se plantea es cuál de los tributos, en caso de acumulación, es el que resulta inconstitucional. Es un grave inconveniente porque todos los impuestos son pagados con la renta o, en su defecto, con el patrimonio, con lo cual la incidencia final siempre recae sobre la misma materia. Si todos los impuestos se acumularan se superaría largamente el umbral del 33%. Es más, la jurisprudencia admite en caso de acumulación se supere ese porcentaje.

Ahora bien, como podemos concluir de los párrafos anteriores, es virtualmente imposible, dada la jurisprudencia actual, que sea factible que prospere algún reclamo basado en la confiscatoriedad de las tasas. Es más, cualquier tribunal podría plantear que el sujeto pasible de cualquiera de estos gravámenes podría, vía precios, verse resarcido de los importes tributados, con lo cual no daría lugar a que prospere un fallo declarando la confiscatoriedad de los mismos. Podríamos ir un paso más allá y concluir lo siguiente: en el caso de la tasa de “Seguridad e Higiene”, son en los hechos “impuestos a las ventas”, independientemente de la denominación que el municipio le dé, con lo cual es de plena aplicación la jurisprudencia citada para este tipo de impuestos.

Más allá de lo expuesto existen algunos fallos judiciales en donde se trata la aplicación de este principio en el ámbito de las tasas. Por ejemplo, en la causa **“Sniafa C/ Municipalidad de Berazategui”**, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1971, en el voto en disidencia se plantea la confiscatoriedad de la tasa de “Seguridad e Higiene” determinada mediante los Ingresos Brutos. Por su parte, en las varias veces mencionada causa **“Tapera Arteche c/ Municipalidad de Magdalena”**, en el caso de la tasa que graba la extracción en cantera, por alcanzar entre el 45,45% y el 80,62% del precio de venta, se determinó su confiscatoriedad.

- **Prohibición de los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho de trabajar y ejercer industria lícita**: es una limitación al poder fiscal que le prohíbe establecer impuestos que limiten el libre ejercicio del derecho de trabajar o ejercer industria o comercio lícito. La Corte ampara la garantía establecida en el artículo 14, de la Constitución Nacional, en el sentido de que condena por inconstitucionales todos los impuestos que de alguna forma impidan, menoscaben o prohíban el ejercicio de industrias o comercios lícitos.

Pero en clara contradicción con esto la misma Corte estableció que son constitucionales los impuestos prohibitivos de determinadas actividades, cuando por su naturaleza estas actividades deban o puedan ser prohibidas. En el fallo **Nougues Hnos c/Provincia de Tucumán (1903)** la Corte plantea que es arbitrio del legislador fijar impuestos que puedan prohibir o restringir ciertas actividades. Todo esto lleva a plantear el siguiente interrogante: *¿Cuáles son las industrias que*

por su naturaleza deben ser prohibidas? De las ilícitas no hay dudas, pero mientras sean legales su libre ejercicio está amparado por la misma Constitución, con lo cual no pueden ser restringidas por vía del impuesto.

- **Principio de proporcionalidad:** la jurisprudencia plantea que la proporcionalidad que establece la Constitución Nacional no se refiere a la alícuota del impuesto sino a la capacidad de tributar de los habitantes. Se plantea que los impuestos progresivos son legítimos por que se fundan sobre la base de la solidaridad social. Esta jurisprudencia es plenamente aplicable a los impuestos, no así para las tasas, en cuyo caso la proporcionalidad que se cita en la constitución deber ser una proporcionalidad aritmética por no ser aplicable el principio de capacidad contributiva, como base para distribuir la carga tributaria, sino la teoría del beneficio.
- **Principio de Razonabilidad:** es otra garantía innominada pero de plena aceptación jurisprudencial. La mera legalidad es insuficiente si el contenido de la actividad estatal choca con la razonabilidad. Un acto para ser constitucionalmente válido debe ser razonable, en sentido de verdad y justicia. Este principio es el complemento o elemento de valorización de las garantías nominadas por la constitución e implica que un tributo además de ser legal sea justo. En el fallo **Cía. Química c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán** se plantea que *“las normas jurídicas son susceptibles de ser cuestionadas en cuanto a su constitucionalidad cuando resultan irrazonables, en la inteligencia que la irrazonabilidad se configura cuando no se adecuan a los fines cuya realización procuren o, consagran una manifiesta inequidad”*. Por su parte, el Dr. Belluscio agrega que *“la tasa es irrazonable porque carga en el contribuyente la manutención de servicios indiscriminados que benefician a toda la comunidad, constituyendo una manifiesta inequidad”*. Otro fallo en donde podemos apreciar la correcta aplicación de este principio es en el mencionado **“Tapera Arteche c/ Municipio de Magdalena”** en el cual, como se dijo en reiteradas ocasiones, la igualdad se analiza a la luz de la razonabilidad y se llega a la conclusión que los distinguos realizados no son “razonables” en función al propósito del legislador y por lo tanto atentan contra la igualdad.

Por último, en el fallo **“Gas Natural Ban c/ Municipalidad de la Matanza”**, la Cámara dice que *“el exceso de esa razonable y prudente proporcionalidad entre el costo de la prestación y la contraprestación va dirigido a atender necesidades distintas a la que dio origen a la tasa, de modo a determinados sujetos le fue impuesta la manutención de gastos que deben estar a cargo de toda la comunidad, lo que resulta contrario al principio de igualdad y razonabilidad (que incluye la adecuada proporcionalidad)”*.

- **Principio de libre circulación territorial²¹:** según surge de los artículos 9º a 12º el mero tránsito dentro del país no puede constituir, en sí mismo, motivo de imposición alguna. Héctor Villegas plantea que todo esto, y es muy común que suceda, no debe confundirse con la circulación económica de los bienes, que sí es objeto pleno de gravámenes. Con relación a esto la corte declaró que era inválido el impuesto provincial cobrado por el solo hecho de transitar ganado desde un campo situado en una provincia, hacia otro inmueble ubicado en una provincia diferente, ambos de un solo propietario y sin realizar transferencia de la hacienda.

Asimismo, en la causa **Bovril Argentina S.A.**, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que es legítimo un gravamen provincial sobre actividades nacidas, desarrolladas y terminadas en la provincia, sin interesar que los bienes fueran a salir luego de la provincia para ser exportados, puesto que el tributo no recayó sobre el tránsito.

²¹ Sobre este principio y su relación con la “cláusula comercial” (inciso 13) recomendamos la lectura de nuestros “Informes” referidos a **Alícuotas Diferenciales de Ingresos Brutos**, en donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido contundente.

- **Principio de Seguridad Jurídica:** este es un principio que, si bien no está enumerado en forma taxativa en nuestra Constitución Nacional, es imprescindible que sea de aplicación plena para evitar que el resto de los principios no se conviertan en simple enunciaciones de carácter virtual. Está en la misma esencia de la seguridad jurídica la posibilidad de previsión por los particulares de sus propias situaciones legales. Se expresa prácticamente en la previsibilidad de la actuación estatal. La doctrina internacional entiende que la seguridad jurídica requiere confiabilidad, certeza e interdicción de la arbitrariedad. En el campo del derecho tributario, una finalidad de esta rama del derecho debe ser realzar la seguridad jurídica de los contribuyentes. Este principio implica certeza acerca de la cuantía de la deuda tributaria, implica la no aplicación de normas en forma retroactiva que alteren derechos ganados o modifiquen obligaciones. En sentido subjetivo implica la convicción que tienen las personas de que están a salvo de peligros, daños y riesgos tributarios.

Este principio tiene como aspectos básicos: “Confiabilidad”; “Certeza”, “No arbitrariedad”, “Poder judicial independiente” y “Adecuada Publicidad de las Normas”.

IV. Límite al Ejercicio de las Potestades Tributarias. *“Helicópteros Marinos SA c/Provincia de Tierra del Fuego s/Acción Declarativa (08/06/2010)”*. Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Si bien ingresamos al mundo del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, a nivel del estado provincial, un antecedente que no podemos soslayar a la hora de entender el Dictamen bajo análisis, es el referido a la causa “Helicópteros Marinos”.

En esta causa, en la cual se discutía el ejercicio de las potestades tributarias de la Provincia de Tierra del Fuego, la Dr. Laura Monti expresó:

- ***Las “facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias y sus municipios sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones”.***
- *“Con mayor precisión aún, remarcó el Tribunal que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente del impuesto sobre los ingresos brutos aquí discutido), pudiendo hacerlo por medio del precio de venta de los productos o cualquier otro que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales”.*
- *“Bajo estas claras premisas, concluyo que la postura de la demandada es inaceptable, pues.....intenta gravar una porción de la actividad realizada por el contribuyente a extramuros de sus límites territoriales, incurriendo en un desborde de su poder de imposición”*

Las mismas consideraciones fueron replicadas en el Dictamen de la causa ***“Telecom S.A. Argentina c/ Provincia de Corrientes s/ Acción Declarativa (26/12/2017)”***, pero no fueron tenidos en cuenta por nuestro Máximo Tribunal.

Estas consideraciones son perfectamente aplicables al caso de las tasas municipales cuando el *quantum* de las mismas refiere a los ingresos, en donde se transforman, en un “impuesto”, tal cual lo constituye el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Ahora bien, un detalle no menor a tener en

cuenta: a diferencia de las Provincias, los Municipios carecen de potestad tributaria para aplicar este tipo de imposición.

V. Conclusiones.

El “Dictamen” de la PGN, como hemos mencionado, presenta varios aspectos positivos (los cuales detallamos oportunamente y a su lectora remitimos), que esperamos sean convalidados por la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”.

Ahora bien, el núcleo del problema, no es el tercer párrafo, del artículo 35, del CM y, tampoco, que el Municipio logre probar la correlación entre los ingresos totales y los gastos, sino la utilización de los ingresos brutos devengados como parámetro para determinar la “base imponible” de la “tasas de Seguridad e Higiene”, desnaturalizando la estructura legal del tributo, convirtiéndolo en un “impuesto”, independientemente de la redacción del “hecho imponible”, tal cual sentenció de forma indubitable la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “**Glaciar Pesquera S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas Malvinas s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/03/2016)**”, y sus similares, al expedirse sobre la “Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos”.

Sabemos que las vicisitudes procesales (décadas) y la relación, en muchos casos estrecha, con el Municipio en donde se ejerce la actividad, son desincentivos claves para que los contribuyentes accionen. Pero seguir sometiéndose dócilmente a estos excesos por parte de los Fiscos Municipales, solo tiene como consecuencia un *in crescendo* constante en este tipo de fiscalidad, afectando de forma certera la competitividad de las empresas y, por lo tanto, su futuro.