

“TRIBUTOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES”

ÁREA III: TRIBUTARIA

Tema 1: Tributos provinciales y municipales.

Autor:

Vicente E. Rocha – 0387 - 4215424

Avelino C. Benavidez – clementebenavidez@hotmail.com – 0387 – 4395701 -
154512804

19º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas
Bicentenario Creación de la Bandera
Mendoza, 17 al 19 de octubre de 2012

ÍNDICE

RESUMEN	2
1- PROBLEMÁTICA MUNICIPAL	3
La división de las funciones fiscales entre los niveles de gobierno	4
2- FEDERALISMO FISCAL	6
3- PODER FISCAL. FACULTADES DE NACIÓN Y DE LAS PROVINCIAS...	7
3.1 Facultades tributarias de los municipios	8
4- PRINCIPALES TRIBUTOS MUNICIPALES	8
4.1 Impuesto inmobiliario	8
4.2 Impuesto a los automotores	9
4.3 Tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza	10
4.4 Tasa por Ocupación del Espacio de Dominio Público Municipal	11
4.5 Tasa que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios ...	13
4.6 La contribución de mejoras	18
4.6.1 Enfoque económico	18
4.6.2 Enfoque jurídico	21
5- CONCLUSIONES	25
6- REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	27
7- ANEXOS	28

RESUMEN

Analizamos escuetamente los principales tributos municipales: Impuesto Inmobiliario Urbano, Impuesto a los Automotores, gravámenes que en varias provincias son administrados por las municipalidades; Tasa de Alumbrado y Limpieza, Tasa que incide sobre el Comercio, Industria y Empresas de Servicios o denominaciones similares, Tasa por Ocupación del Espacio Público Municipal y por último, la Contribución por Mejoras, un tributo olvidado.

Incursionamos también en la división de funciones fiscales entre los niveles de gobierno, abordando aspectos del Federalismo Fiscal, facultades de la Nación, las Provincias y los Municipios

Consideramos que cabe insistir en la necesidad impostergable de ordenar la normativa para tender a un equilibrio, atemperando y disminuyendo el alto grado de conflictividad en torno a esta tasa, que *más que tasas, son verdaderos impuestos*, y por otro lado, dar respuesta a *la falta de correspondencia fiscal entre ingresos y gastos*.

Estimamos de suma importancia referirnos a aspectos del fallo “Laboratorio Raffo c/Municipalidad de la Ciudad de Córdoba” en el cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación pone límites a las municipalidades cordobesas, reafirmando los conceptos tradicionales de la tasa, respecto a la concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio público. La discusión sobre este tema, data de más de medio siglo, adoptando los gobiernos municipales posiciones diametralmente opuestas en sus legislaciones tributarias (local habilitado -su innecesariedad-, prestaciones efectivas o potenciales, decisorios judiciales y de comisiones especiales contradictorios).

Reafirmamos que los niveles superiores de gobierno deben respetar el principio de correspondencia fiscal entre ingresos y gastos, dotando a los municipios de los recursos suficientes y oportunos para el cumplimiento de sus funciones establecidas por ley. Los municipios, por su parte, deben ajustarse estrictamente a los principios financieros que surgen de la Constitución Nacional: Legalidad, equidad, razonabilidad, generalidad, no confiscatoriedad, entre otros. Y en su gestión en general deben observar los conceptos de eficiencia, eficacia, efectividad y economía. Destacamos también la necesidad de una nueva Ley de Coparticipación Federal, en cumplimiento de la Sexta Cláusula Transitoria de la Constitución Nacional, y propugnamos la reforma de la Ley de Coparticipación Provincial 5082/76 (Salta).

En el presente trabajo analizamos conceptos de un autor clásico -Seligman (1.893)- referidos a principios económicos de la Tasa y la Contribución de Mejoras, y la opinión de autores contemporáneos, como Eusebio Cleto del Rey, uno de los economistas, a

nuestro juicio que más se ocupó del análisis científico al igual que Jorge Macón, y Rafael Bielsa y otros prestigiosos autores en los aspectos económicos, constitucionales y jurídicos que se citan en el presente trabajo.

Por último presentamos las Conclusiones.

1.PROBLEMÁTICA MUNICIPAL

Siguiendo a Gabriel AGHON (1), hay que reconocer que, pese a los importantes desarrollos legales y avances dados en materia de descentralización fiscal en las últimas décadas en América Latina, las finanzas locales siguen estando caracterizadas, en general, por una escasa autonomía municipal en la determinación de sus principales impuestos, una utilización reducida de los cargos a usuarios y contribuciones, una alta dependencia de las transferencias o aportes presupuestales de los gobiernos nacionales, un uso inadecuado del endeudamiento territorial y una generalizada carencia de mecanismos de coordinación financiera con los otros niveles de gobierno. Este panorama se da en un contexto caracterizado tanto por un acelerado proceso de urbanización como de un fortalecimiento de la democracia local acompañada de un traspaso creciente de responsabilidades de gastos y por lo tanto de mayores demandas ciudadanas, lo que en conjunto ofrece como resultado una permanente brecha fiscal a nivel local entre las necesidades de sufragar gastos y la capacidad de obtención de recursos, brecha que dificulta la gestión local y en general una efectiva consolidación y sostenibilidad de los procesos descentralistas en América Latina. Los municipios de nuestro país han asumido nuevas responsabilidades como consecuencia de los procesos de urbanización, descentralización, globalización y apertura económica. A las funciones que histórica y universalmente les corresponden en atención a los intereses locales, se les han agregado las inherentes a la preservación del medio ambiente y la promoción del desarrollo económico.

Esta situación produce mayores demandas de bienes y servicios por parte de los residentes locales que obligan a los gobiernos municipales a contar con un adecuado y sostenible sistema de financiamiento que guarde proporcionalidad o correspondencia con las competencias, funciones o servicios que le han sido conferidas por ley y mayor autonomía y responsabilidad política (accountability). Los municipios se ocupan con exclusividad de la prestación de servicios públicos a grupos geográficamente localizados y su financiamiento lo constituyen los impuestos, tasas y contribuciones de mejoras o de valorización y la transferencia de los recursos provenientes de la coparticipación nacional y provincial.

(1) AGHON, Gabriel (1998) "Fortalecimiento de las finanzas municipales", ASAP, pág. 139.

Como sabemos, los gobiernos nacional y provincial centralizan cada vez más los ingresos a la vez que han transferido a los municipios nuevas funciones sin los recursos correspondientes. En consecuencia a los gobiernos municipales les queda un escaso margen residual para aplicar tributos y, como si esto fuera poco, los mencionados gobiernos tienen una serie de limitaciones a su poder fiscal, a saber: Ley de Coparticipación Federal Nº 23.548, que prohíbe aplicar tributos análogos a los coparticipados por ley; Pacto Fiscal del 12 de agosto de 1.993; Convenio Multilateral; Constitución Nacional: Artículos 13 (cláusula comercial), 18 (cláusula del progreso o prosperidad) y 30 (establecimiento de utilidad nacional), y el denominado bloque de derechos y garantías de los contribuyentes: legalidad, igualdad, generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, entre otros.

La división de las funciones fiscales entre los niveles de gobierno

Existe consenso acerca de que al gobierno central le atañe la responsabilidad de estabilizar la economía, modificar la redistribución de la renta y proporcionar aquellos bienes públicos cuyos beneficios alcancen a todos los miembros de la sociedad.

Por su parte, el gobierno Provincial debe atender la provisión de aquellos bienes públicos que son de interés dentro de sus respectivas áreas geográficas, por ejemplo, educación, salud, seguridad y salubridad, entre otros.

Por su parte, a las autoridades municipales les cabe asegurar la prestación o suministro de servicios generales que tiendan a satisfacer necesidades primordiales en el orden local, tales como: Alumbrado Público; Recolección de Residuos; Barrido de las Calles; Agua Potable; Cloacas; Desagües Pluviales; Pavimento; Control de Alimentos; Habilitación de Comercios; Ordenamiento del Tránsito; Gas; Limpieza y Conservación de Plazas, Parques y Arbolados Urbanos; Cementerios; Mercados; Mataderos, funciones que están expresamente contempladas en la Carta Municipal de la Ciudad de Salta (Ley 6534/88).

Sabido es que las organizaciones modernas crecen en volumen y complejidad, y a este fenómeno no escapa el municipio debido fundamentalmente al proceso de urbanización, descentralización, apertura económica y desarrollo económico.

Este proceso trae como consecuencia la demanda por parte de la comunidad de más bienes y servicios públicos, cuya responsabilidad queda a cargo del municipio, por ser el ente que está en contacto más directo con los vecinos y es el que más conoce sus necesidades (principio de subsidiariedad).

Ahora bien, los Municipios prestan servicios públicos divisibles e indivisibles, y la elección de las fuentes para financiarlos es privativa de ellos dentro del marco de sus Constituciones y Cartas Orgánicas.

Siguiendo a GARCIA BELSUNCE (2), “teorías financieras ya superadas”, han sostenido que los municipios solo pueden percibir tasas por prestaciones de servicios, como principales recursos financieros, ya que la facultad de crear impuestos era reservada a la Nación o a las Provincias. Tal pretensión carece de fundamento, tanto constitucional como financiero. Impuestos, Tasas, Contribuciones de Mejoras, Precios, Cánones, son las distintas figuras financieras mediante las cuales los municipios solventan el costo de sus servicios divisibles e indivisibles.

JARACH (3) considera que si las Municipalidades se limitaran a recaudar Tasas, se verían forzadas a recaudar Tributos de Usuarios y no podrían repartir las cargas fiscales haciendo pagar a los que más pueden con respecto a los que menos pueden, y este sistema tendría un inconveniente grave porque todos los servicios generales que no tienen usuarios, deberían ser pagados por medio de las Tasas cobradas a los usuarios de los servicios que se presten en forma individualizada.

Agrega luego Jarach que tampoco podrían prestarse gratuitamente ciertos servicios públicos, porque ello significaría gravar excesivamente a los demás usuarios que tienen que pagar los servicios. Asimismo este autor manifiesta claramente que también los Municipios pueden cobrar impuestos, además de las tasas y contribuciones de mejoras. Afirmar lo contrario no encuentra sustento en norma constitucional o legal alguna. Un rastro de aquella teoría (*de los autores que dicen que los municipios no pueden cobrar impuestos*) puede verse en opiniones doctrinarias que consideran a las tasas como meras derivaciones del poder de policía, sin advertir que son tributos, basados en el poder tributario del Estado, que se basan en una combinación del principio de capacidad contributiva con el del beneficio.

En mérito a ello, consideramos que los municipios podrán cobrar impuestos mientras no incursionen en ámbitos reservados por las provincias o que correspondan a la Nación. Es decir que “respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo Provincial y Federal”, tal como lo dispone el Art. 188 de la Constitución de la Provincia de Córdoba.

(2) GARCIA BELSUNCE, Horacio: “Temas de derecho tributario”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 202.

(3) JARACH, Dino: “Curso superior de derecho tributario”, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1980, pág. 71.

2. FEDERALISMO FISCAL

Los países que adoptaron la forma de gobierno federal se han visto en la necesidad de diseñar esquemas financieros -de gastos y recursos- acordes con esa organización institucional. A título ilustrativo, la República Argentina es un Estado Federal organizado políticamente en 24 jurisdicciones: El gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires (Capital Federal del país) y 23 provincias, con sus respectivos municipios. Actualmente existen en nuestro país, aproximadamente 2.200 municipios y comunas.

Según PORTO (4), el Gobierno Federal es un sector público con niveles centralizados y descentralizados de toma de decisiones, en el que las elecciones hechas a cada nivel con respecto a la provisión de los servicios públicos están determinadas en gran medida por la demanda de esos servicios por parte de los residentes en las respectivas jurisdicciones.

Esta definición se complementa con la formulación por el mismo autor del “problema teórico central” del federalismo fiscal: “la determinación de la estructura óptima del sector público en términos de la adscripción de las responsabilidades en la toma de decisiones sobre las funciones específicas a representaciones de subconjuntos geográficos adecuados de la sociedad”.

El punto central en la organización federal del gobierno es la capacidad de decisión de los gobiernos locales.

Como lo señala H. GONZALEZ CANO (5), un aspecto de la problemática que merece ser analizado es el referente a la distribución de impuestos entre el gobierno central, las provincias o estados, y los municipios; además de coordinar la acción en el campo tributario. Y tal vez como requisito previo, debe coordinarse la prestación de funciones entre los distintos niveles de gobierno, como la prestación de servicios públicos, la distribución del ingreso, la estabilidad de la actividad económica y la promoción del desarrollo.

La función clásica de prestar bienes y servicios públicos se refiere al suministro de bienes que tienen características objetivas especiales que los diferencian de los bienes privados; esas características son: *consumo conjunto* y la *no aplicación del sistema de precios*.

(4) PORTO, Alberto: “Federalismo fiscal en la Argentina, evolución y perspectivas” (Doc), Tandil, 1995.

(5) GONZALEZ CANO, Horacio, “El federalismo fiscal y la descentralización tributaria”, (Doc). Buenos Aires, 1990.

Pero lo más relevante desde el punto de vista de las finanzas a distintos niveles de gobierno es que los beneficios alcanzan siempre a grupos sociales de determinado tamaño, en un ámbito geográfico específico.

Los municipios se ocupan con exclusividad de la prestación de servicios públicos a grupos geográficamente localizados; ello posibilita que los niveles de esos servicios así como la distribución de los costos y su forma de pago, puedan ser determinados por los grupos directamente interesados. Precisamente el hecho de que los beneficios de los servicios municipales se limiten esencialmente al ejido municipal es lo que permite que los contribuyentes puedan decidir –a través de sus representantes- sobre el tipo y nivel de las prestaciones a recibir y de cómo se financiará el costo de los servicios.

3. PODER FISCAL. FACULTADES DE LA NACIÓN Y DE LAS PROVINCIAS

El esquema básico destinado a definir el Poder Fiscal y las Facultades de la Nación y las provincias en esta materia, radica en la correlación del artículo 4º con el capítulo IV de la Constitución Nacional, referido a las atribuciones del Congreso, especialmente el nuevo artículo 75, incs. 1, 2 y 3. El artículo 4º de la C.N. se refiere a la formación del Tesoro Nacional, constituido por derechos de importación y exportación; la venta y locación de bienes de propiedad del Estado; renta de correos y demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General.

De conformidad a las facultades tributarias previstas en la Constitución Nacional (Art. 75), corresponde:

A LA NACION

Contribuciones directas por tiempo determinado siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan,

Contribuciones indirectas en forma concurrente con las provincias.

A LAS PROVINCIAS

Impuestos directos en forma exclusiva e indirectos en forma concurrente con la Nación.

Como consecuencia de que a muchos municipios les está vedada la aplicación y percepción de los impuestos, la tasa -tributo procedente en cualquier nivel del Estado- pasa a constituir el recurso típico de aquellos, debiendo necesariamente complementarse el financiamiento municipal con una parte sustancial de recursos de origen impositivo, ya sea que estos provengan de facultades propias o de la Coparticipación de impuestos nacionales o provinciales.

3.1 Facultades tributarias de los municipios

1 – El poder impositivo de las provincias con respecto a todas las personas y a todas las actividades en el ámbito de su jurisdicción, es histórica y constitucionalmente indiscutible. Históricamente, las Provincias son anteriores a la Nación, forma estatal que nace de la conjunción de las voluntades de los representantes de aquellas, al constituir la Federación Argentina y va de suyo, que siendo las provincias las componentes de la Nación, detentaron originariamente todos los poderes, que solo pasaron a la última en la medida que lo delegaron expresamente.

2 – Constitucionalmente el principio que campea en nuestra Carta Magna, se reafirma expresa y categóricamente en el Art. 121, cuando estatuye que “las Provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal y el que expresamente se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.

3 – Se ha discutido y se lo sigue haciendo en la doctrina, acerca de si las municipalidades poseen poder fiscal originario. La discusión se ha planteado en términos tales que, sin desconocer la potestad impositiva de las municipalidades, se circunscribe a si tal potestad le corresponde consustancialmente de pleno derecho, o si solo le pertenece por delegación de los estados nacional o provinciales, según el ámbito a que los municipios correspondan. En nuestra opinión, si bien las Municipalidades gozan de autonomía institucional, económica, financiera y administrativa, según surge de los Arts. 5º y 123º de la Constitución Nacional, tal autonomía no es equiparable a las autonomías de las Provincias, ya que las Municipalidades poseen en una autonomía morigerada, acotada, atenuada o de segundo grado.

4. PRINCIPALES TRIBUTOS MUNICIPALES

La estructura tributaria de la Municipalidad de la Ciudad de Salta está integrada básicamente por el Impuesto Inmobiliario Urbano, el Impuesto a los Automotores, la tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza, la tasa por Inspección, Seguridad e Higiene, Tasa por Ocupación del Espacio del Dominio Público Municipal y además otros tributos menores, que en conjunto contribuyen aproximadamente con el 80 % del total del producido de los ingresos de jurisdicción municipal.

Haremos una breve referencia a estos tributos:

4.1 Impuesto Inmobiliario

El Hecho Imponible está constituido por la propiedad, posesión a título de dueño de las parcelas urbanas en el radio de la Municipalidad de Salta. Prescindiendo de la relativa significación que puede asumir la riqueza inmobiliaria en el patrimonio total de las personas como consecuencia de la variedad en las formas de acumulación que contemporáneamente pueden ser observadas, la elección de una exteriorización parcial de

bienestar económico a través de la propiedad de un bien inmueble aislado, puede razonablemente considerarse un adecuado indicador de capacidad de las personas para contribuir al financiamiento de los bienes y servicios que provee el Estado.

Según especialistas, se estima en nuestro país, un sesgo del orden del 30 % en las valuaciones fiscales debido a la no incorporación de mejoras y construcciones no declaradas.

La imposición a la propiedad inmueble, es la forma más difundida de imposición patrimonial parcial, casi siempre en los niveles provinciales, estatales o municipales, más comúnmente en estos últimos. Por ejemplo, en Brasil, la imposición a la propiedad rural, es aplicada por el estado federal.

Lo importante para la percepción de este tributo, es contar con un catastro actualizado, es decir, un inventario de los bienes inmuebles de la jurisdicción que se trate.

Dice Jorge Macón que lo significativo no es tanto la valuación fiscal, sino el impuesto que se paga. Es decir, si la valuación fiscal está efectuada, digamos al 50 %, que todos los inmuebles estén al mismo nivel, quizá con un ligero margen de error, considerándose razonable un 10 %.

A título ilustrativo, destacamos que el Impuesto a la Propiedad en Estados Unidos, es municipal y en consecuencia, los catastros son también municipales, pero son controlados periódicamente por los gobiernos estatales, respecto de los valores que fijan, a fin de asegurar la constancia de las *ratios*, es decir que haya una reducida dispersión.

El sistema está tan difundido, que existen normas concretas para realizar estas tareas.

4.2 Impuesto a los Automotores

El Hecho generador está constituido por la propiedad de vehículos automotores incluidos acoplados, semi-remolques, casas rodantes, motocicletas y motonetas y, en general, unidades apropiadas para el transporte de personas o de cosas radicadas en jurisdicción del Municipio de Salta.

En la Provincia de Tucumán, el Código Fiscal establece que el Impuesto de Patentamiento y Transferencia de Automotores, será uniforme para todos los municipios, recaudados y administrados por la Provincia y distribuido su producido entre las jurisdicciones conforme lo establezca la Ley.

La Provincia de Jujuy, dispone que el Impuesto al Patentamiento y Transferencia de los Automotores, como así también el de Habilitación para conducir, serán uniformes para todos los municipios y fijados por la Ley.

En la Provincia de Salta, en la actualidad, el Impuesto Inmobiliario Urbano es establecido por la Legislatura Provincial; en cambio el Impuesto a la Radicación de Automotores (Impuesto a los Automotores), es fijado y cobrado por cada uno de los municipios.

Tributos municipales conflictivos en la Provincia de Salta

Para la Comisión de Economía y Finanzas de la Convención Constituyente, « los “Recursos Municipales” son de propiedad de cada municipio, es decir que no puede apropiarse ni quedarse con ellos la Provincia, tal como lo ordenaron, decretaron y establecieron en el Art. 175 (incs. 1, 2 y 3) de la Constitución, pero la facultad para imponerle a la población es del Poder Legislativo, cuando se trata de “impuestos” (Art. 127 - inc. 11) y del Concejo Deliberante, como Poder Legislativo Municipal, cuando se trata de “tasas y tarifas” (Art. 176 - inc. 3 de nuestra Carta Magna). Esto es así por entender los Constituyentes que, si bien los legisladores municipales tienen tanta idoneidad como los legisladores provinciales para medir la capacidad contributiva de la población, los primeros no participan en el ordenamiento global tributario para la Provincia, razón por la que dejaron en manos de los legisladores provinciales la facultad exclusiva de establecer los “impuestos y contribuciones”, no así las tasas y tarifas de los municipios. »

« Consecuentemente con ello y estando íntimamente ligadas la valuación de la propiedad con las alícuotas, como determinantes del valor del impuesto, es facultad pero también responsabilidad del Poder Legislativo provincial, el de establecerlas. »

4.3 Tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza

Este tributo cubre básicamente los siguientes aspectos:

- a) Recolección de residuos;
- b) Alumbrado público frente a cada propiedad;
- c) Alumbrado público en espacios públicos (Avenidas, Plazas, Parques, Edificios Históricos);
- d) Barrido frente al domicilio;
- e) Conservación de calles frente a los domicilios;
- f) Conservación en lugares públicos; etc.

La Base Imponible de esta tasa (alumbrado, barrido y limpieza), al igual que en el Impuesto Inmobiliario Urbano, está constituida por la Valuación Fiscal determinada por la Dirección General de Inmuebles de la Provincia de Salta. La alícuota aplicable sobre dicha base es del orden del 0,5% y 0,6% promedio, respectivamente.

En ambos casos, se establecen cuotas mínimas mensuales por zonas.

Para la zonificación a los efectos del cobro de la tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza se toman ciertos criterios como localización del inmueble, frecuencia en la prestación de los servicios de recolección de basuras y barrido de las calles, infraestructura urbana existentes en la zona, tipo de luminarias, etc.

4.4 Tasa por Ocupación del Espacio de Dominio Público Municipal

Con respecto a la contribución que incide sobre la ocupación o utilización del espacio del dominio público, cabe destacar que el artículo 170 del Código Tributario Municipal, Ordenanza N° 6.330/91 (*hoy 13254/10*) define el **hecho imponible**: “Por la ocupación o utilización diferenciada del subsuelo, superficie o espacio aéreo del dominio público municipal y por los permisos para el uso especial de áreas peatonales o restringidas o privadas de uso público reglamentado, se abonará un tributo conforme a los importes fijos o porcentajes que establece la Ordenanza Tributaria Anual”.

El artículo 52 de la Carta Municipal -Bienes del Dominio Público- establece “serán bienes del dominio público municipal, los destinados para el uso y utilidad general, con sujeción a las disposiciones reglamentarias pertinentes, como asimismo, aquellos que provinieran de legados, donaciones u otros actos de disposición y que se encontraran afectados a tal fin o a la prestación de un servicio público, salvo disposición expresa que establezca lo contrario”; y el artículo 57 -Recursos Municipales- del mismo instrumento legal, en su inc. “f” (reproduciendo el artículo 169 – inc. “g” de la Constitución Provincial) estatuye las contraprestaciones por uso diferenciado de los bienes municipales, y el inciso “h” establece: los derechos y licencias provenientes del uso de bienes de dominio público municipal.

La Municipalidad de la Ciudad de Salta, reiteradamente ha sostenido que la exención del pago de tasas o contribuciones de mejoras o de todo otro gravamen que constituya una retribución por un servicio prestado o por un beneficio recibido, solo se puede disponer por la misma autoridad que impusiera el tributo, en nuestro caso, la Municipalidad de la Ciudad de Salta. Siempre, claro está, que no exista una norma de rango superior, por ejemplo la ley N° 19.798 relacionada con la eximición de las Compañías Telefónicas. A esta altura, cabe señalar que esta tasa ha sido y es muy cuestionada por las empresas concesionarias de servicios públicos (teléfonos, gas, etc.).

La Ordenanza Tributaria Anual N° 13776/10 establece que las empresas telefónicas debitarán en concepto de Ocupación de la Vía Pública, Espacios Aéreos, Superficiales y/o Subterráneos, un porcentaje sobre la facturación total, a cargo del usuario, libre de impuestos. La compañía cargará dicho valor en las respectivas boletas de cobro de este servicio, debiendo hacer de agente de percepción de esta comuna, e ingresará los respectivos importes del 1 al 10 de cada mes vencido, adjuntándose la documentación que acredite el monto de lo recaudado. Igual temperamento se adoptaba para las empresas de electricidad.

En el caso de la Municipalidad de la Ciudad de Salta, a través del tiempo, se han ido perdiendo importantes fuentes de recursos, principalmente las derivadas del uso y

ocupación de los bienes del dominio público, caso de las compañías de electricidad y telefónicas.

Con respecto a las telefónicas, conforme a la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de fecha 27 de febrero de 1.997, recaída en causa Municipalidad de General Pico s/acción meramente declarativa, se reconoce que la exención legislada en el artículo 39 de la Ley de Telecomunicaciones N° 19.798, se encuentra plenamente vigente.

Con referencia a esta tasa, resulta interesante referir sendos artículos referidos a recientes demandas por el cobro de tributos por gas y por televisión por cable, publicados en diario El Tribuno de Salta:

« Millonaria demanda por un tributo facturado (19/10/10)

Fue presentado por consumidores argentinos a favor de usuarios de la Capital Salteña.

“La acción fue entablada contra Gasnor por un gravamen municipal del 10 % que se carga en las boletas desde hace años”.

“(…) Remarcó que Gasnor es licenciataria para la prestación del servicio público nacional de distribución de gas natural por redes en la Provincia de Salta, Jujuy y Tucumán, en virtud del Decreto Nacional N° 2452/ 92, dictado en consecuencia de la Ley N° 24.076, que prohíbe trasladarles impuestos a los usuarios sin una causa legal que lo justifique. La demanda también se apoya en los alcances de los artículos 179 y siguientes del Código Tributario Municipal de Salta y las Ordenanzas anuales dictadas en consecuencia, en particular la ordenanza N° 13.776.” ».

« Nueva acción colectiva en defensa de usuarios del cable en la ciudad de Salta (7/11/10)

Por el cobro de un tributo municipal trasladado a las facturas de servicio

El juicio fue entablado por Consumidores Argentinos, que ya hizo una presentación igual por las boletas del gas. »

Por último, es ilustrativo citar el concepto de este gravamen expresado por Eusebio Cleto DEL REY (6) en su trabajo “Seligman y la Contribución de Mejoras”: “El tendido de caños de agua, crea otro problema, que quizá se deba a los cambios en la tecnología y la organización del suministro de agua potable ocurrido a lo largo del último siglo”. “Si tal suministro (*afirma del Rey*) se realiza midiendo la cantidad consumida y cobrando por ello un precio, no corresponde el tributo, es decir la Contribución de Mejoras, pues se trata de un bien privado, como es el caso del gas natural”.

(6) DEL REY, Eusebio Cleto: “Seligman y la Contribución de Mejoras” (Doc), Reunión de Discusión N° 183 (01/07/08), Instituto de Investigaciones Económicas de la Universidad Nacional de Salta.

4.5 Tasa que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios

Esta tasa, también se denomina de la siguiente manera: Tasa de Registro e Inspección, en la Provincia de Santa Fe; Contribución que incide sobre el Comercio, industrias y las Empresas de Servicios, en la de Córdoba, Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene, de la Provincia de Buenos Aires; Tasa por Inspección de Seguridad, Salubridad e Higiene, en la Municipalidad de la Ciudad de Salta. La Tasa de Seguridad e Higiene constituye en los Municipios de Buenos Aires, “en rendimiento fiscal”, el segundo ingreso tributario, cuya administración está en manos de las municipalidades. En la Municipalidad de la Ciudad de Salta, los cuatro rubros más importantes son: el Impuesto Inmobiliario Urbano; Impuesto a los Automotores (recursos propios); Tasa General de Inmuebles (ABL) y Tasa por Inspección de Seguridad, Salubridad e Higiene (TISSH), concentrando alrededor del 80 % de los recursos de jurisdicción municipal, siendo la TISSH la de mayor rendimiento recaudatorio con casi un 35 % de dichos recursos.

Recordemos que para que proceda el cobro de la referida tasa, la municipalidad debe prestar el servicio en forma concreta, efectiva e individualizada, por lo menos una vez al año; es decir dentro del periodo fiscal. Ello responde en general a la amplia mayoría de la doctrina especializada, y es jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, reiterado en el fallo del caso Cía. Química S.A. vs. Municipalidad de la ciudad de S.M. de Tucumán (05/09/89); y últimamente en el fallo sobre Laboratorio Raffo contra Municipalidad de Río Cuarto – Córdoba. La Municipalidad de la Ciudad de Salta define a la tasa por Inspección, Seguridad, Salubridad e Higiene de la siguiente manera: “Por la prestación de los servicios municipales de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene, en establecimientos, oficinas y en general en locales en los cuales se desarrollen cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, extractiva, agropecuaria y de cualquier otro tipo a título oneroso, cualquiera sea el sujeto que la desarrolle, incluidas las cooperativas, se deberá pagar por cada local, el tributo establecido en el presente título, conforme a las alícuotas, importes fijos, índices y mínimos que establezca la Ordenanza Tributaria anual, desde la fecha de inicio de tales actividades”. Por su parte, la Constitución de la Provincia de Salta en su artículo 67 establece que “La legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, progresividad, simplicidad y no confiscatoriedad son la base de los impuestos y las cargas públicas”. “El mayor valor de los bienes, que fuere consecuencia de las obras públicas es el hecho imponible de la contribución de mejoras, en los términos de la legislación respectiva”. “*Las tasas retributivas de servicios exigen su efectiva prestación*”. Este texto está reproducido en el Art. 58 de la Carta Municipal, sancionada por la Convención Constituyente y aprobada por Ley Provincial 6534/88. Por lo demás, todas las

municipalidades y comunas de la República Argentina deben dar cumplimiento estricto a las leyes de coordinación federal, a saber: Ley de Coparticipación Federal 23548, Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12/08/93, y el Convenio Multilateral de agosto de 1977. Para el análisis consideraremos dos casos singulares: el que enunciamos precedentemente, de la Municipalidad de Salta, y el de la Municipalidad de Río Cuarto. Resulta interesante comentar aspectos relacionados con la normativa legal y jurisprudencia reinante en la mayoría de las municipalidades de la provincia de Córdoba, que se enrolan en la tesis amplia del concepto y noción general de tasa. Así, Villegas (“Derecho Tributario”, pág. 169) sostiene que “las tasas son prestaciones tributarias a aquellos o a quienes de alguna manera atañe, beneficia o afecta alguna actividad estatal”. La tesis amplia parte de supuestos de servicios que benefician a toda la comunidad en la cual se encuentran incluidos los obligados al pago de ciertas tasas.

No hay aquí “particularización estricta”, pero los obligados son aquellos a los que dichos servicios atañen, afectan o benefician en mayor medida, porque gracias a esos servicios ejercen actividades que les reportan ingresos. “En tales casos se proporcionan servicios como los de seguridad, salubridad e higiene, que no se encuentran estrictamente “particularizados”, pero cuyo cobro, como consecuencia del poder fiscal de que están dotados los distintos niveles del Estado (y especialmente el municipal), resulta equitativo y adecuado. “La conclusión de esta teoría es que siempre que se preste efectivamente un servicio, puede dar lugar a la tasa aunque no se particularice en una persona determinada, y en tanto los habitantes realicen actividades que serían imposibles, dificultosas o simplemente no rentables de no contarse con esos servicios básicos”. No compartimos esta referida teoría, por entender que la prestación de los servicios a los que se refieren son de naturaleza indivisible, que se financian con impuestos y no con tasas.

Refiere LUKSZAND (7) que en la mayoría de los Municipios del conurbano bonaerense y de la Argentina, este tributo se estructura como una típica imposición al consumo que se aplica en “cascada” (se gravan las ventas o ingresos en todas las etapas del proceso económico, sin establecer un sistema de crédito fiscal por el impuesto soportado en las etapas anteriores y generando efectos de acumulación).

(7) LUKSZAND, Alberto J. (1996) “Análisis de los ingresos municipales”, ASAP, pág. 105.

En los conflictos que se plantean en los municipios cordobeses, las firmas expresan que no poseen local ni establecimiento alguno, como el caso de la ciudad de Río Cuarto. Analizan la “Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y Empresas de Servicios” como si fuese una “tasa”, negando que el Municipio de Río Cuarto le haya prestado o pueda prestarle alguno de los servicios enumerados por el art. 173 del C.T.M.V. por el cual pudiese cobrarle una retribución. Citan en su apoyo el fallo de la C.S.J.N. “Compañía Química c/ Municipalidad de Tucumán” y “Pelikan Argentina S.A. c/ Municipalidad de Córdoba – Plena Jurisdicción” de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Segunda Nominación de la Provincia de Córdoba. Entiende que el tributo que se le pretende imponer sería análogo al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, violando en consecuencia las disposiciones de la Ley de Coparticipación Federal, del Convenio Multilateral y del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. La Municipalidad, por su parte, aduce que a los fines de responder a los argumentos delineados, corresponde dejar aclarado el criterio de este municipio en relación a los puntos esgrimidos. A este respecto, debe manifestarse que el art. 173 del C.T.M.V. al definir el hecho imponible del tributo reclamado, exige claramente los dos extremos propios de una “tasa”: **A) el ejercicio** en el ejido municipal de **actividades** comerciales, industriales, de servicios u otras a título oneroso y los hechos o acciones destinados a promoverla, incentivarla, difundirla o exhibirla de algún modo, y **B) la prestación** por el municipio de los **servicios** enumerados por la norma y cualquier otro no retribuido por un tributo especial y que tienda al bienestar general de la población. Así, resulta claro que la norma **no exige** –como bien lo entienden los contribuyentes- **la existencia de un inmueble** (local, depósito o radicación física de cualquier tipo) del contribuyente ubicado en el **ejido municipal**, para que se configure el hecho imponible. Ello es así, puesto que, dentro de las variadas y crecientes modalidades del comercio moderno, es perfectamente posible que una persona, física o jurídica, realice en el ejido municipal actividades gravadas a título oneroso, efectuando gastos y obteniendo ingresos, y a su vez se beneficie con los servicios municipales ya citados, sin tener un local o depósito instalado en ese mismo municipio. Teniendo presentes las innovaciones permanentes en los modos de negocio modernos, es claro que el primero de los requisitos exigidos por la norma se halla presente: **el contribuyente desarrolla en el ámbito municipal una actividad efectiva, con indudable presencia física (aun cuando carezca de local, habilitado o no, en el municipio) y concierta operaciones en ese espacio territorial.** La **innecesariedad de que exista un local o depósito habilitado en jurisdicción municipal** a efectos de pretender el cobro del tributo en cuestión, fue ratificada por la jurisdicción local. Así, la Sala Contencioso Administrativa del tribunal Superior de Justicia, en autos “BANCA

NAZIONALE DEL LAVORO S.A. c/ MUNICIPALIDAD DE RÍO CUARTO - CONTEN-
CIOSO ADMINISTRATIVO PLENA JURISDICCIÓN – RECURSO DE CASACIÓN”
(sentencia de 09/12/1999).

No compartimos los argumentos esgrimidos por los funcionarios de la Municipalidad de Río Cuarto en razón de que en general, los servicios descriptos en el art. 173 – C.T.M.V., son de naturaleza indivisible, son bienes públicos que satisfacen necesidades sociales cuyas características son no exclusión y no rivalidad en el consumo o utilización y que deben ser financiados con impuestos y no con tasas. En el fallo Laboratorios Raffo S.A., la Procuración coincide con el razonamiento de la actora en lo atinente a la falta de sustento territorial, y revitaliza la clásica doctrina de “Compañía Química”, donde se ha señalado que es requisito fundamental para la legitimidad de las tasas, que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto del contribuyente).

Aplicada dicha doctrina a las constancias de autos, dice Milton BONACINA (8), “queda en evidencia que la pretensión fiscal de la demanda carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en el párrafo anterior, los cuales encuentran sustento en el artículo 17 de la Constitución Nacional. Por este motivo, es ilegítimo el cobro de la gabela aquí tratada (fallos : 313:1575 y sus citas)”.

“Finalmente, dedicamos unas líneas a repasar los conceptos fundamentales que se discutieron en autos y concluimos, de la mano de la procuradora y del tribunal, en que cada vez que se intente cobrar una tasa sin la correspondiente contraprestación efectiva, concreta e individualizada, se estará frente a una violación de la Constitución Nacional”.

Rodolfo R. SPISSO (9), destacando la opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresa: “En el mismo sentido, es decir, acentuando la manera en que se ha desvirtuado el concepto de tasa en los aludidos autos, el Dr. Belluscio, destaca que “la citada norma resulta irrazonable, toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios, la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad”. La Corte Suprema, en sentencia recaída en la causa “Compañía Química contra Municipalidad de Tucumán”, descalificó como contraria al Art. 17 de la Constitución la tasa regulada por el Artículo 120 del Código Tributario Municipal de Tucumán, establecida en retribución de servicios indivisibles hechos en interés general.

(8) BONACINA M. (2009) Doctrina Tributaria Económica N° 353, Agosto 2009, pág. 47.

(9) SPISSO R.R. (2001), “Derecho tributario municipal”, Ed. Ad Hoc, págs. 194 y 198.

El Dr. Belluscio, en su voto, señaló que la excesiva latitud de la norma contenida en el artículo 120 del código citado contraría el principio de legalidad al no discriminar los servicios cuya manutención solicita, posibilitando la recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le había dado origen. Tales circunstancias, a su juicio, ponen en evidencia que se han desnaturalizado, en forma indebida, las facultades estatales al impedir a quienes se ven obligados a sostener económicamente la prestación de los servicios públicos, conocer en forma fehaciente cuáles son aquellos cuya manutención específica se le exige en forma imperativa. En nuestra opinión, tampoco resulta razonable, justo y equitativo que los costos fijos o de estructura, por ejemplo Concejo Deliberante, Departamento Ejecutivo Municipal, Secretaría de Hacienda, Área de Inspección de Seguridad, Bromatología, Medio ambiente, entre otros, recaigan sobre toda la comunidad, si se financian con impuestos, siendo que estos gastos están directamente vinculados con todo el universo de inscriptos y que desarrollan actividades comercial, industrial o de servicios, reciban o no la inspección anual. Como bien se ha señalado, el costo del servicio prestado por el Estado, no puede ser medido por la cifra que en el presupuesto ocupa la oficina respectiva. Los servicios retribuidos, v. gr. con la tasa de habilitación, seguridad e higiene, son prestados por las municipalidades, lo cual hace necesario que éstas existan como tales con el conjunto de todas las dependencias que la integran y que son requeridas por la naturaleza propia de tales órganos del Estado. El costo del servicio no es sólo el costo de la dependencia municipal que lo presta, sino el costo de esa dependencia, más el de una parte proporcional al costo del servicio calculada en el monto de los gastos generales que determinan la existencia misma de las municipalidades.

Sustento Territorial

Coincidiendo con Bulit Goñi, Rodolfo R. SPISSO (10) señala que la procedencia de la tasa de inspección, seguridad e higiene se encuentra condicionada a la efectiva prestación de los servicios de inspección, lo cual necesariamente depende de la existencia de un local en el ámbito jurisdiccional de la municipalidad de que se trate. Sin ese sustento territorial, dado por la existencia de un local donde el administrado desarrolla sus actividades, no existe posibilidad de prestar el servicio por el Estado, y por ende deviene improcedente la exigibilidad de la tasa.

Al respecto afirmamos que el gasto incurrido para prestar el servicio público está vinculado con la totalidad de los contribuyentes de la tasa en cuestión, entonces no sería justo ni equitativo que los comerciantes, industriales que no recibieron la visita de los funcionarios municipales no pagaran absolutamente nada, usufructuando del servicio público municipal y permaneciendo a manera de free riders (polizones).

(10) SPISSO R.R. ob.cit, pág. 202-203.

Existe otra teoría más amplia que sostiene que siempre que se preste efectivamente un servicio puede dar lugar a la tasa aunque no se particularice en una persona determinada y en tanto los habitantes realicen actividades que serían imposibles, dificultosas o simplemente no rentables de no contar con esos servicios básicos.

A título ilustrativo, con respecto a las tasas locales en Costa Rica, en la doctrina predomina netamente la opinión de que los servicios que dan lugar al pago de la tasa deben ser divisibles “en el sentido de que sean susceptibles de ser divididos en unidades de consumo o de uso”. Esta nota viene recogida en la definición del artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos tributarios en cuanto establece que el hecho generador de la tasa es la prestación efectiva **o potencial** de un servicio público individualizado en el contribuyente. Con mayor precisión que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. Es decir que en la tasa no sólo rige un principio de beneficio, sino también el principio de provocación de coste, de acuerdo con el cual, “el gasto provocado o perjuicio patrimonial causado a la colectividad”.

En nuestro país, existen decisiones jurisprudenciales que sostienen incluso que aunque no se haya prestado el servicio de inspección al contribuyente en forma individual, lo mismo debe abonar la tasa si el servicio se presta razonablemente en forma general.

Finalmente colegas, debemos admitir que tal como está estructurada esta “tasa”, se trata de un verdadero impuesto de gran rendimiento recaudatorio que los municipios habrán de defender a ultranza sin la más mínima posibilidad de cambiar esta actitud y tal vez hasta tanto no se efectúe una reforma tributaria general.

Dice G. Fonrouge “la verdad, es que ahora se computan los ingresos brutos, y por lo tanto, pese a lo que dicen los fallos, existe identidad con el impuesto a las actividades lucrativas, pues, lo argumentado en contrario es pura dialéctica basada en las apariencias formales de los textos legales, porque en esencia, en la realidad de las cosas, se trata de lo mismo.

4.6 La contribución de mejoras

4.6.1 Enfoque económico

Seligman, citado por Cleto del Rey, define el tributo que nos ocupa: “Un Gravamen Especial es una contribución compulsiva pagada por una sola vez para sufragar el costo de un mejoramiento específico a la propiedad, emprendido en interés público, y recaudado por el gobierno en proporción al beneficio especial que resulta para el dueño de la propiedad”. La contribución de mejoras es un tributo basado en el principio del beneficio. Tal principio nos dice: Si un individuo (persona física o ideal) se beneficia en forma privada con una actividad del Estado, éste puede cobrarle una cierta cantidad

de dinero por esa razón. [del REY, Eusebio Cleto (2008) "Seligman y la Contribución de Mejoras" (Doc). Reunión de Discusión N° 183 (01/07/08) Instituto de Investigaciones Económicas de la Universidad Nacional de Salta].

Sostiene enfáticamente, en discrepancia con Seligman, en cuanto este autor relaciona el tributo que nos ocupa con el costo de la obra, "en tanto (...) que está ligado por el beneficio recibido por el dueño del lote". Continúa el autor que "no se trata de un disenso en cuanto a la naturaleza del tributo, que para ambos se basa en el principio del beneficio, sino en relación a cuánto y para qué se va a recaudar". "Según nosotros, si los beneficios son suficientemente grandes, se puede recaudar una suma mayor que el costo de la obra, dedicando los fondos a cubrir a otros gastos del Estado", concluye Cleto del Rey. Seligman señala varios indicadores de beneficio especial: acres (superficie), rendimiento, entre otros, que –según Cleto Del Rey- son innecesarios "si estimamos el beneficio recibido por determinado lote con nuestro método econométrico basado en los precios hedónicos, que es superior".

Diferencias con impuesto y tasa

Como consecuencia de que SELIGMAN (1.893) se propuso hacer en su artículo una clasificación de los ingresos públicos, según reza el título, dedica mucho espacio a distinguir contribución de mejoras (special assesement) de impuesto (tax) y de tasa (fee). Así, en la página 314 nos dice, en relación con los impuestos: "Pero los gravámenes especiales, como las tasas, no son impuestos en el sentido ordinario y preciso. Los impuestos, según los conocemos, son contribuciones compulsivas recaudadas para sufragar los gastos incurridos en el interés común, sin ninguna referencia a que resulten ventajas particulares para el contribuyente. Pero en los gravámenes especiales, como en las tasas, el servicio por el cual los gastos son incurridos, redundan en el beneficio particular del individuo. La primera prueba de un impuesto es la carga común. La prueba de un gravamen especial es el beneficio especial. "...un gravamen especial siempre debe implicar un beneficio a una propiedad inmueble: una tasa es pagada por un servicio que puede beneficiar a elementos diferentes a la propiedad privada, tales como propiedades personales u otros atributos de un individuo, sin referencia, en absoluto, a la propiedad."

SELIGMAN (1.893), en pág. 318 y 319, presenta un ejemplo que deja claramente establecido que, en ciertos casos, es posible optar entre los tres tipos de tributos que hemos considerado, y nos da un criterio para hacerlo. Dice: "Por ejemplo, al construir un puente, el costo puede ser sufragado, sea recaudando un gravamen especial sobre los propietarios de los inmuebles contiguos, o cobrando peaje a la gente que usa el puente; y estos serán presumiblemente en su mayor parte los propietarios de los in-

muebles contiguos o sus amigos y dependientes. Si el beneficio redunda en gran parte a favor de esos propietarios, el cargo debe ser un gravamen especial; si el beneficio redunda en su mayor parte a favor de los individuos que no son propietarios, el cargo debe ser una tasa (peaje); si el beneficio es tan difundido que la comunidad como un todo está casi igualmente interesada en él, el cargo no debe ser ni un gravamen especial ni una tasa, sino un impuesto sobre el contribuyente general”.

De acuerdo con la Clasificación Común de Ingresos Tributarios y Paratributarios (CLACIT), se incluyen en esta categoría los ingresos derivados de las contribuciones instituidas para costear la obra pública que produce la valorización inmobiliaria y tienen como límite total el gasto realizado, y como límite individual el incremento en el valor del inmueble beneficiado. [GOMEZ SABAÍNI y GONZALEZ CANO (11)]. Para la mayoría de los autores, la contribución de mejoras es un tributo basado en el principio del beneficio, cuya función consiste en recuperar para el sector público los beneficios diferenciales que, en forma de aumento de valor de las propiedades, se derivan de la construcción de una obra pública. Un aspecto de interés es señalar que los beneficios diferenciales de mejoras en el sistema tributario, es la de recuperar las economías externas que se producen como consecuencia de la realización de una obra pública y que fluyen hacia un grupo determinado de personas que se benefician con ellas, permitiendo de esta forma reducir el peso del financiamiento sobre los contribuyentes corrientes.

En lo referente al proceso de determinación de la contribución de mejoras existe coincidencia en que para su aplicación se deben definir algunos aspectos básicos. En primer lugar se debe determinar qué parte de la obra ha de ser financiada por medio de la contribución de mejoras. Esto implica necesariamente poder distinguir entre los beneficios generales que resultan para toda la comunidad por la realización de la obra pública y los beneficios diferenciales o aumentos en el valor de las propiedades que fluyen hacia un grupo limitado de personas. Una vez delimitada la zona beneficiada y establecida la medida en que el aumento de valor en conjunto de esa zona es capaz de financiar el costo de la obra, el paso siguiente es una prorrata de este monto entre propiedades que caen en la zona beneficiada. En principio, esta prorrata debería obtenerse mediante la comparación del valor del inmueble antes y después de ejecutada la obra, a fin de determinar el mayor valor adquirido por la propiedad como consecuencia de aquella.

(11) GOMEZ SABAÍNI, J.C. y GONZALEZ CANO, H.N. “Manual de finanzas públicas y políticas tributarias”, págs. 39 y 40.

Este procedimiento plantea una serie de dificultades prácticas, por lo cual muchas veces se recurre a estimaciones o métodos subjetivos, como por ejemplo establecer que un cierto porcentaje del costo de la obra sea equivalente al mayor valor experimentado por los inmuebles afectados en su conjunto, al que posteriormente se repartirá entre los inmuebles de la zona de influencia en función de algún parámetro elegido por el legislador.

Dice Jorge MACÓN (12): Otra forma de imposición parcial son las llamadas contribuciones de mejoras o por valorización, como se la denomina en Colombia, lugar donde tienen un desarrollo muy amplio.

Se trata de una especie de impuesto a la propiedad de inmuebles, pero parcial, que está determinado por el acrecentamiento del valor de estos, aunque esa obra pública no forme parte de ellos. Determinadas obras públicas son, al construirse, causales del incremento del valor de inmuebles, generalmente contiguos o cercanos a ella. Que los beneficiarios contribuyan a pagar el costo de la obra con ese incremento de valor, constituye una de las aplicaciones del principio del beneficio, puesto que de lo contrario, las Obras Públicas se construyen con aportes de los contribuyentes que no recibieron nada. Beneficiar a ciertas personas con el aporte de otras afectaría visiblemente la noción de equidad.

4.6.2 Enfoque jurídico

Siguiendo a Giuliani FONROUGE (13), la contribución de mejoras es una institución de sólido arraigo en el país para financiar obras públicas, principalmente utilizadas en la pavimentación de calles y caminos; y si bien ha perdido gran parte de su importancia en el orden federal por haber sido reemplazada por impuestos o contribuciones especiales de otro tipo, aún la conserva en provincias y en los municipios, especialmente en éstos.

La doctrina brasileña más actualizada y prestigiosa se manifiesta decididamente en el sentido de que la institución que nos ocupa es un tributo sui generis inconfundible con la tasa o con el impuesto; aparte de ello, en ese país tiene sustento constitucional y ha sido materia de legislación específica.

Las normas constitucionales establecen la potestad de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los municipios para crear contribuciones de mejoras “cobrada a los propietarios de inmuebles valorizados por las obras públicas, que tendrá como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor derivado de la obra para cada inmueble beneficiado”.

(12) MACON J. (2002) “Economía del sector público”, pág. 134.

(13) FONROUGE, G. “Régimen tributario argentino”, págs. 879-881

Ciertas normas de ese país también legislan sobre la materia al establecer que la contribución de mejoras “tiene como hecho generador el incremento de valor del inmueble ubicado en las zonas beneficiadas directa o indirectamente por obras públicas”, y especifica que puede aplicarse con motivo de las siguientes obras: aperturas, ampliación, pavimentación, iluminación, arborización, desagües pluviales y otras mejoras de plazas y vía pública, puentes, túneles y viaductos; servicios y obras de abastecimiento de agua potable, cloacas, instalación de redes eléctricas, telefónicas, de provisión de gas.

“La contribución de mejoras -dice Baleeiro- ofrece matiz propio y específico: no es la contraprestación de un servicio público incorpóreo, sino la recuperación del enriquecimiento obtenido por un propietario en virtud de una obra pública efectuada en el lugar de la situación del inmueble” lo que destaca el predominio del factor “beneficio”, y no del “costo”; o, como dice Gomes de Sousa, el costo de la obra es un límite genérico y la valorización un límite específico.

Por su parte, el art. 17 del Modelo de Código Tributario OEA/BID incluye entre las contribuciones especiales la de mejoras, que define como “la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado”, aclarando la exposición de motivos que en su redacción se tuvo principalmente en cuenta la fórmula del derecho brasileño.

Contribuciones Especiales

Definición de la Contribución de Mejoras y Análisis del Concepto: La contribución de mejoras es un tributo especial, impuesto en razón de un beneficio aportado a un bien del patrimonio del contribuyente, mediante una obra pública. De ahí los siguientes elementos constitutivos de esta institución: A) Obligación de contribuir al pago de una obra de interés general. La obligación puede ser establecida directamente por ley formal (que es un principio de régimen impositivo) o autorizada por ley; en este caso siempre debe ser una disposición dictada por representantes del contribuyente; así, las ordenanzas municipales de pavimentación deben ser sancionadas por el Concejo Deliberante “autorizado” por ley formal (de Congreso o de una legislatura).

B) Beneficio particular aportado por la obra pública. El “beneficio” directo es el fundamento de la equidad y de justicia que sirve de base a esta contribución, pues ella, a diferencia del impuesto, no considera la capacidad económica del contribuyente. La contribución de mejoras, lo mismo que la tasa, grava en consideración al beneficio, y en proporciones a las unidades de la prestación, pero no a la capacidad contributiva o económica del propietario de la cosa mejorada. Este beneficio es particular o especial, aunque la obra siempre tiene por fin el interés general. Lo mismo que en la tasa, la

prestación es diferencial y conmensurable. A diferencia del impuesto, su causa está en un enriquecimiento directo e inmediato. El impuesto se paga sin referencia a una obra pública o a un servicio público dado.

Fundamentos de la Contribución de mejoras

Del concepto que se analiza sumariamente se deduce el fundamento jurídico de la contribución de mejoras. En general se aduce la equidad como principio de justificación del pago de la obra, pero este concepto debe siempre tener una base jurídica. Si la obra pública es realizada en razón del interés general, como todo lo que el Estado hace, parece lógico pagarla con el producto de los impuestos; pero la propiedad en particular se beneficia concretamente; la cosa mejorada adquiere más valor, y sería injusto que este propietario se enriqueciera con una obra que pagan todos, la equidad aconseja que él contribuya en la proporción en que se enriquece. LOPEZ VARELA funda en el enriquecimiento del propietario su obligación de pagar parte de la obra; de no ser así habría un enriquecimiento sin causa.

El concepto de “mejora” no es invariable ni preciso. La mejora es más bien una presunción legal. Ella puede tener en casos excepcionales un elemento inclusive negativo, es decir, que la obra que la presupone no mejore realmente a la propiedad, sino que hasta la perjudique, al menos en su valor locativo. Así por ejemplo, una calle que se pavimenta es más transitada; en lugares de descanso, el tránsito puede afectar la tranquilidad de las fincas que se consideran mejoradas.

Fin público

Es importante el punto relativo a la determinación del fin. Se realizan mejoras, v. gr., se construyen pavimentos en lugares cuyo uso es esencialmente público, por ejemplo, para unir dos pueblos o dos grandes arterias o calles, o mejorar una zona de la ciudad o pueblo. El fin de la obra es público. Puede ocurrir que el interés público sea aparente, y que en realidad se trate de beneficiar a determinados propietarios o establecimientos, construyéndose pavimentos. Los beneficios recibidos deben ser efectivos y la contribución debe ser proporcional a ellos, lo cual es muy importante en los casos en que la obra no es contigua a la cosa gravada sino que ella tiene sobre ésta un grado de influencia (en la valoración) por su proximidad, esa influencia decrece a medida que se aleja de la obra; caso típico el de los caminos pavimentados y las propiedades beneficiadas que están a 50, 100, 500 metros o más. Cuanto más alejado del camino pavimentado está el inmueble particular, menor es la contribución. [BIELSA (14)]

(14) BIELSA, Rafael “Compendio de Derecho Público” (págs. 45 y 368-375).

Causa constitucional de las contribuciones. Motivos políticos, económicos y sociales

El impuesto, la tasa y la contribución especial tienen su causa inmediata y propia. La falta de causa invalida la contribución. Por ejemplo, una tasa sin la correlativa prestación administrativa que implique una ventaja diferencial para el contribuyente no tiene causa jurídica (falta de causa); una contribución especial que se impone en razón de una obra pública sobre el supuesto de que esa obra mejora o beneficia a una cosa del contribuyente, si en realidad falta la mejora o el beneficio, no tiene causa jurídica; la tasa cobrada con motivo de la entrada de un producto en el territorio de una provincia o de una comuna, en concepto de servicio de policía, tiene falsa causa si el servicio no se presta o no es necesario, pues entonces la contribución es simplemente un impuesto al tránsito, que prohíbe la Constitución Nacional (arts. 10 y 11). Pero si la contribución es proporcional al beneficio y se reparte en consideración a esos beneficios entre los contribuyentes, ella es constitucional (Fallos CLXVII, 75/6).

5. CONCLUSIONES

Los niveles superiores de gobierno deben respetar el principio de correspondencia fiscal entre ingresos y gastos, dotando a los municipios de los recursos suficientes y oportunos para el cumplimiento de sus funciones establecidas por ley. Las municipalidades, por su parte, deben ajustarse estrictamente en materia tributaria a los principios financieros emanantes de la Constitución Nacional: legalidad, equidad, razonabilidad, generalidad, no confiscatoriedad, entre otros, y en su gestión en general deben observar los conceptos de eficiencia, eficacia, efectividad, economía, transparencia y ejemplaridad.

Como posible solución y ante la imposibilidad real de prestar eficientemente el servicio -en forma total, continua y particularizada- surge la alternativa (en los grandes y medianos municipios) de hacerlo selectivamente, dando prioridad a las industrias y comercios que impliquen peligro para la salud y seguridad de las personas y siendo condición *sine qua non* que la municipalidad cuente con el servicio organizado y a disposición de los contribuyentes, y que se lleve a cabo una efectiva inspección por lo menos una vez al año para los denominados establecimientos críticos. La tasa debe cubrir la totalidad de los gastos de funcionamiento (costos directos e indirectos) que atañen al grupo de contribuyentes de la Tasa en examen. El Municipio necesita de recursos suficientes y oportunos para llevar a cabo una buena gestión. Ante la serie de limitaciones a su poder fiscal y la pérdida de recursos experimentados a través del tiempo, y la multiplicidad de funciones que se le han agregado, no le queda otro recurso que propugnar en forma inmediata ante las autoridades superiores el dictado de una nueva Ley de Coparticipación prevista en la cláusula 6ª transitoria de nuestra Carta Magna. Paso seguido y previa definición de los roles y funciones de cada municipio, dictar también sus respectivas leyes de coparticipación provinciales que habrán de reemplazar a las existentes. Para una adecuada gestión de los municipios en esta materia, también estimamos conveniente:

- Contar con el conocimiento desagregado de los costos de los servicios municipales sobre los cuales se cobran las tasas (es decir cuánto le cuesta al municipio cuidar de la salubridad, seguridad e higiene y demás servicios definidos en el hecho imponible de las actividades comerciales, industriales y de servicios), debiendo abonar la tasa la totalidad de los contribuyentes, en razón de que los beneficios de la actividad municipal se externalizan en general para el resto de la comunidad -objetivo primordial- y en particular para el universo de contribuyentes de dicho tributo. Los funcionarios municipales decidirán sobre la forma de distribuir el costo total del servicio entre la totalidad de los contribuyentes.

En nuestra opinión, prestar el servicio en forma particularizada y divisible resulta, sino imposible, de muy difícil cumplimiento en términos de recursos/resultados prestar el servicio como lo exige la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sobre todo en las grandes ciudades de nuestro país.

Una alternativa como posible solución, sería: ante la imposibilidad real de prestar eficientemente el servicio, en forma total, continua y particularizada, surge la alternativa (en los grandes y medianos municipios) de hacerlo selectivamente, dando prioridad a las industrias y comercios que impliquen peligro para la salud y seguridad de las personas y siendo condición “sine que non” que la Municipalidad cuente con el servicio organizado y a disposición de los contribuyentes, y que se lleve a cabo una efectiva inspección, por lo menos una vez al año para los denominados establecimientos críticos, naturalmente, **“siempre que sea a éstos a los que se les exige el referido pago”** –CSJN – Fallos 251 – 51. Otra alternativa, un impuesto de Patentes que no tenga como base imponible los ingresos brutos.

Con respecto al Impuesto Inmobiliario y Alumbrado, Barrido y Limpieza, contar con un catastro actualizado insustituible para la correcta percepción de estos tributos, Dicho catastro, deberá incluir todas las propiedades y mejoras efectuadas y mantener una relación valor fiscal – valor venal uniforme y general para toda la masa de contribuyentes.

Impuesto Automotor: Es deseable que este tributo sea uniforme en cada jurisdicción provincial. Tal como lo establecen las provincias de Tucumán y Jujuy, entre otras.

Tasa por Ocupación del Dominio Público Municipal: En este gravamen, las exenciones vigentes deben estar sujetas a dos condiciones como lo señalan algunos prestigiosos autores, a la temporalidad y a la razonabilidad.

Contribución de Mejoras: Por lo general el enfoque económico y jurídico de la contribución de mejoras, concluyen como la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado. Los funcionarios municipales, deberán analizar en general su reimplantación por tratarse de un importante recurso tributario que en países como Colombia, Méjico y Guatemala, ha financiado la mayor parte de la Obra Pública.

Dios inspire a los funcionarios municipales en sus decisiones.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. AGHON, Gabriel (1998) "Fortalecimiento de las finanzas municipales", ASAP, pág. 139.
2. GARCIA BELSUNCE, Horacio: "Temas de derecho tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 202.
3. JARACH, Dino: "Curso superior de derecho tributario", Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1980, pág. 71.
4. PORTO, Alberto: "Federalismo fiscal en la Argentina, evolución y perspectivas" (Doc), Tandil, 1995.
5. GONZALEZ CANO, Horacio, "El federalismo fiscal y la descentralización tributaria", (Doc). Buenos Aires, 1990.
6. DEL REY, Eusebio Cleto: "Seligman y la Contribución de Mejoras" (Doc), Reunión de Discusión N° 183 (01/07/08), Instituto de Investigaciones Económicas de la Universidad Nacional de Salta.
7. LUKSZAND, Alberto J. (1996) "Análisis de los ingresos municipales", ASAP, pág. 105.
8. BONACINA M. (2009) Doctrina Tributaria Económica N° 353, Agosto 2009, pág. 747.
9. SPISSO R.R. (2001), "Derecho tributario municipal", Ed. Ad Hoc, págs. 194 y 198.
10. SPISSO R.R. ob.cit, pág. 202-203.
11. GOMEZ SABAÍNI, J.C. y GONZALEZ CANO, H.N. "Manual de finanzas públicas y políticas tributarias", págs. 39 y 40.
12. MACON J. (2002) "Economía del sector público", pág. 134.
13. FONROUGE, G. "Régimen tributario argentino", págs. 879-881
14. BIELSA, Rafael "Compendio de Derecho Público" (págs. 45 y 368-375).

7. ANEXOS

ANEXO I

Extracto de Resolución Nº 99/94 de la Comisión Federal de Impuestos

COMISION FEDERAL DE IMPUESTOS

BUENOS AIRES, 29 de Julio de 1.994

RESOLUCION Nº 99

VISTO el expediente Nº 304/93, promovido por la Provincia de Salta impugnando la Ordenanza Municipal Nº 6.628/92 de la Municipalidad de la Ciudad de Salta por considerar la "Tasa de Emergencia por el Uso de la Vía Pública" como análoga al impuesto al Valor Agregado (tributo nacional coparticipado) y consiguientemente, en infracción con la obligación asumida por los Fiscos contratantes y por sus Municipalidades, a tenor del Art. 9, Inc. b) de la Ley Nº 23.548, y

CONSIDERANDO

Que se indica en la demanda que la base imponible de la tasa toma en cuenta el consumo del combustible, recayendo el gravamen en aquellos contribuyentes que se aprovisionan del mismo en la Ciudad de Salta, efectuando diversas consideraciones sobre la inconveniencia del gravamen.

Que asimismo, centra su impugnación en la restricción instituida por el Art. 9º, Inc. b) de la Ley Nº 23.548, alcanzada por impuestos nacionales distribuidos, cualquiera fuera su característica o denominación, indicando al respecto que el consumo de combustible, a través de su venta, se encuentra dentro del ámbito de acción del Impuesto al Valor Agregado.

Que a este respecto, la Ley Nº 23.548 ha establecido por su artículo 9º, Inc. b) que la adhesión de cada provincia, debe efectuarse mediante una ley que disponga que se obliga por si y por los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, lo cual es coherente con el status jurídico de las municipalidades argentinas, independientemente de lo que disponga cada una de las Constituciones locales (caracterización autárquica o autonómica), ya que aún en el caso de reconocerles autonomía, la misma será de segundo grado frente a la de las provincias, que reviste otra jerarquía dentro de nuestra organización política e institucional.

Que es manifiesto que desde el punto de vista de la estructuración jerárquica de los planos normativos, en nuestra arquitectura constitucional, y en el encajamiento normativo decreciente que de ello resulta, según ha quedado consagrado a partir del artículo 31 del Estatuto Fundamental, encuentra andamiaje la oponibi-

lidad a los municipios de provincia de las obligaciones y compromisos asumidos por los Estados locales en su representación, al adherir a los sistemas de coordinación financiera, que conviene recordarlo, no son mas gravosos ni severos que aquellos, que con idéntico alcance, han tomado a nombre propio de las provincias, lo que descarta, en lo jurídico por insustancial, y en lo político por impracticable, el reclamo de que sea necesaria la conformidad municipal para hacer extensivas las obligaciones de tales regímenes a dicho plano de gobierno.

Que el gravamen de los combustibles (nacional cooparticipado por un régimen especial, ha regido por el Título III de la Ley Nº 23.966 – naftas sin o con plomo hasta 90 RON o de más de 90 RON), es un típico impuesto interno específico a los consumos, razón por la cual, juega a su respecto la prohibición contenida en la Ley Nº 23.548 de establecer un gravamen –imposición proporcionalmente mayor- específico local, sobre una materia imponible ya alcanzada por un impuesto interno específico al consumo nacional, mas allá de la exclusión expresa, también contenida en la Ley de Coparticipación, y que sólo comprende los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen.

Que a este respecto, se hace menester computar dos circunstancias que habilitan la competencia de esta Comisión para pronunciarse en base a dicho precepto: 1º) que la Ley Nº 23.966, por el Título III, referente al Impuesto sobre los Combustibles Líquidos, Art. 7º, Art. 25, primer párrafo, del texto del ordenamiento interno del impuesto específico en consideración, dispone: “Con relación a los fiscos contratantes y los contribuyentes, la Comisión Federal de Impuestos, tendrá las funciones establecidas en el capítulo III de la Ley Nº 23.548”; y 2º) que a mayor abundamiento, por el Art. 11, Inc. f) de la Ley Nº 23.548, se establece como función de la Comisión Federal de Impuestos: Asesorar a la Nación y a los entes públicos locales, ya sea de oficio o a pedido de partes, en las materias de su especialidad y, en general, en los problemas que cree la aplicación del derecho tributario interprovincial cuyo juzgamiento no haya sido reservado expresamente a otra autoridad.

Que cabe recordar que el Decreto – ley Nº 505/58 ha contemplado por su Art. 29. las siguientes obligaciones a cargo de las jurisdicciones adheridas - la Provincia de Salta se encuentra incorporada a su régimen-: “c) Compromisos de no establecer gravámenes locales sobre los combustibles líquidos y no gravar a los lubricantes con impuesto alguno. Estos compromisos alcanzan también a las municipalida-

des; d) Institución de garantías legales efectivas, para que el libre tránsito, a través de las jurisdicciones locales comprendidas en los trazados de caminos nacionales y provinciales, no sufra obstrucciones o inconvenientes de ninguna naturaleza, legales o de hecho. Este compromiso deberá incluir la necesaria prohibición de todo gravamen, cualquiera sea su denominación, así como de toda instalación, obra o servicio que sean extraños al tránsito del mismo, que de algún modo lo obstaculicen.

Que por las razones hasta aquí desarrolladas:

EL COMITÉ EJECUTIVO
DE LA COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS

RESUELVE

ARTICULO 1º: Declarar la pugna de la Tasa de Emergencia por el Uso de la Vía Pública de la Municipalidad de Salta, con la Ley Nº 23.548, habida cuenta de la analogía del hecho y base imponible con el Impuesto a los Combustibles Líquidos instituido por el artículo 7º de la Ley Nº 23.966, incompatibilidad a su vez abonada por las prescripciones contenidas en los incs. c) y d) del Art. 29 del Decreto – Ley Nº 505/58.

ARTICULO 2º: Notificar esta resolución a las partes intervinientes.

ARTICULO 3º: Comunicar lo decidido a las demás jurisdicciones y firma que quede lo resuelto, proceder al archivo de las actuaciones.

ANEXO II

Carta Municipal de la Ciudad de Salta – Funciones

La Carta Municipal establece entre sus funciones las siguientes:

- a) Gobernar y administrar los asuntos públicos e intereses locales para promover el desarrollo humano y social dirigido al bien común;
- b) Cooperar con la Provincia y la Nación en la Asistencia Social, la Salud Pública, la Preservación del Medio Ambiente y de los Recursos Naturales;
- c) Determinar las normas relativas a Urbanismo, Higiene, Salubridad y Moralidad;
- d) Ejercer el poder de policía en el ámbito de su competencia;
- e) Reglamentar la habilitación y funcionamiento de los locales comerciales, industriales y de servicios;
- f) Dictar el reglamento municipal de tránsito, asegurar el transporte público de pasajeros y fijar sus tarifas.

Facultades Tributarias de los Municipios de la Provincia de Salta

Las facultades tributarias de los Municipios de la Provincia de Salta emergen del artículo 169 de la Constitución Provincial, sancionada el 02/06/86 (actualmente artículo 175º, tras la reforma de 1996) que dispone: “Constituyen recursos propios de los municipios:

- 1. - El Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria Urbana;
- 2. - Los impuestos cuya facultad de imposición correspondan por Ley a las municipalidades;
- 3. - El impuesto a la radicación de automotores en los límites de cada uno de ellos;
- 4. - Las tasas;
- 5. - Las contribuciones por mejoras provenientes de obras municipales;
- 6. - Las contraprestaciones por uso diferenciado de los bienes municipales;
- 7. - La coparticipación en los impuestos que recaude la Nación o la Provincia con las alícuotas que fije la ley.

Esta misma enunciación se reproduce en el artículo 57º de la Carta Municipal Capitalina. Enfatizamos que esta Carta ha sido dictada por Convención Constituyente y aprobada por Ley Provincial N° 6534/88.