

UN NUEVO ENFOQUE ACERCA DE LA ILEGITIMIDAD DE LAS TASAS MUNICIPALES CUYA BASE IMPONIBLE SON LOS INGRESOS BRUTOS DEL CONTRIBUYENTE

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

I - Introducción

Como sugiere el título del presente trabajo nos proponemos exhumar un tema que ha sido profundamente examinado durante cinco décadas por la mejor doctrina tributaria de nuestro país.

A pesar de la indudable valía del juicio técnico de nuestros doctrinarios, en la mayor parte de los Municipios del país subsisten tasas municipales que, bajo diferentes denominaciones, deberían retribuir el servicio de inspección e higiene, y que, sin embargo, al liquidarse con base de los ingresos del contribuyente, no se compadecen en absoluto con el costo del servicio prestado por el municipio.

Recientemente la Municipalidad de Corrientes ha reformado su tasa adhiriéndose a dicho régimen de determinación del tributo, sumándose así a la larga lista de Municipios que han adoptado esta práctica reprochable.

Recordamos al respecto que el cobro de la tasa municipal debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (C.S.N., 11/10/61, "Cía. Swift de la Plata", "Fallos", 251-51). El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 16°, define a la tasa como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Es fundamental que dicha actividad municipal se dirija al contribuyente incidido.

Hasta el presente la cuestión relativa al cuestionamiento que hace la doctrina de la legitimidad de la tasa municipal que tenga en cuenta el parámetro de los ingresos brutos del contribuyente para someterlo al tributo, ha partido de la base de que, una tasa así concebida, es un tributo que debe considerarse como un impuesto, debido a no estar vinculado a una actividad o servicio específico del Estado, dado que su recaudación tiende a solventar la integridad de las erogaciones provenientes de la actividad estatal, derivándose de ello la necesidad de analizar las atribuciones y competencia del municipio para imponer impuestos, a los efectos de juzgar su legitimidad. En dicho contexto, en el caso de que la potestad tributaria de los municipios no esté limitada a las tasas y contribuciones, pues tienen facultades otorgadas por la Provincia para crear impuestos, se pasa a examinar el marco jurídico concerniente al federalismo de concertación el cual se dirige a la coordinación de la potestad tributaria interestadual, a fin de determinar si en dicho marco existe alguna limitación al ejercicio de aquella potestad municipal en materia de impuestos. Compartimos los sólidos fundamentos desarrollados por la doctrina y sus conclusiones con relación a tema bajo análisis.

Se sostiene, además, que al caer el tributo en la calificación de “impuesto” debería declarárselo inconstitucional por superponerse con el gravamen análogo sobre los ingresos brutos que recaudan las provincias y la Ciudad de Buenos Aires.

Con relación a esto último hemos aportado algunas ideas complementarias tendientes a demostrar que la múltiple imposición es un fenómeno ilegítimo, las cuales se tradujeron en la siguiente conclusión:

“Al establecerse un impuesto, se presume que un determinado hecho de contenido económico es representativo de la capacidad contributiva del contribuyente, capturándose con la imposición. Ello da lugar al nacimiento de determinados efectos jurídicos pues, al realizarse el hecho imponible previsto en la ley fiscal, emerge de la relación jurídica tributaria la obligación de pagar el impuesto, a cargo del contribuyente. Entonces, la creación de otro impuesto que venga a superponerse con el primero, al producir un nuevo efecto jurídico –el nacimiento de otra obligación tributaria- se encuentra en pugna con el principio aludido precedentemente. En otras palabras, en el campo del derecho tributario, como disciplina autónoma pero integrada dentro del marco de unicidad que prevalece en el derecho, no se concibe la convalidación de la anarquía, debiendo prevalecer el criterio sistemático que, en el caso, ordena que los actos jurídicos no pueden producir efectos superpuestos”¹.

“En derecho, no se concibe que un mismo acto jurídico pueda producir efectos contradictorios o superpuestos. Cuando el legislador dicta una ley (norma jurídica), le lleva el propósito de regular una determinada situación que le ofrece su entorno histórico, a la que asigna un preciso efecto de derecho. Por ello quien busque aplicar tal norma debe individualizar ese propósito legislativo, a través de sus palabras, y del espíritu que trasuntan, que constituyen la ratio legal, conforme lo tiene declarado con reiteración la jurisprudencia de nuestros tribunales, incluida la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, invocando la juridicidad de dicha ratio, que revela el análisis de su espíritu, al que dan relieve las disposiciones generales del ordenamiento (art. 14, Código Civil) que veda la aplicación de las leyes extranjeras, cuando ella “fuere incompatible con el espíritu de este Código” –inciso 2do.-, y 16, que remite principalmente a las palabras y al “espíritu de la ley”, entre otras disposiciones concordantes de tal ordenamiento básico, que rige para todas las relaciones jurídicas.”
“Del razonamiento expuesto se deduce que es uno el efecto jurídico derivado de la ley que se aplica, como criterio general.”

II – Nuestra opinión. Una teoría que ataca la raíz de las ordenanzas municipales así concebidas.

Las ordenanzas municipales denotan claras discordancias entre el propósito declamado al crearlas y el destino final de su recaudación. En efecto, la tasa se crea con un fin específico que no puede ser otro que el de pagar el servicio concreto y puntual para la que se dice ha sido creada, y sin embargo, la realidad evidente es que el producido de la tasa se dirige a satisfacer la integridad de las erogaciones originadas en la actividad del Municipio.

¹ Soler, Oswaldo H., “Tratado de Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal”, Ed. La Ley, 4ª Edición, punto 5.4. (La múltiple imposición es un fenómeno ilegítimo) del Capítulo VIII.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

En razón de ello, desde nuestro punto de vista, no es necesario avanzar en el análisis acerca de la falta de potestad municipal para crear impuestos para fundar la ilegitimidad del tributo, ni examinar si, en el caso que el Municipio tuviere facultadas para crear impuestos, existen limitaciones para su ejercicio por aplicación del Convenio Multilateral. En efecto, como hemos dicho en otra oportunidad, la circunstancia de haberse revelado la existencia de un impuesto encubierto denota en sí misma la existencia de una irregularidad que lesiona principios fundamentales de rango constitucional y, por ese solo hecho “no cabe otorgarle legitimidad a un *“impuesto” encubierto dentro del ropaje de una tasa, porque nos hallaríamos ante un acto legislativo que se emite simulando satisfacer una determinada finalidad pública, pero que, en realidad, responde a la satisfacción de otros objetivos, prescindiendo del fin declarado en aquél.*”

Ello es así, pues cuando con la Tasa **no se está retribuyendo sólo** el servicio que constituye el presupuesto de la obligación tributaria, sino otros servicios o funciones distintos del recibido por el particular, se desnaturaliza su condición de tasa y por dicha razón el tributo deviene en inconstitucional por conculcar el principio de transparencia y legalidad, ya que con tal proceder se oculta el verdadero destino de la recaudación, incurriendo el Municipio en desviación de poder, entendido como la falta grave que comete quien infringe el ordenamiento jurídico afectando un interés público concreto y que no está referido sólo a la gestión a cargo de la Administración Pública, sino, además, a la responsabilidad que le cabe al resto de los órganos de poder que representan al Estado, como es el caso de la legislatura.

Coincidimos con González Navarro³ quien sostiene que la “desviación de poder” no es sino la versión administrativa de una unidad jurídica de aplicación del derecho en general “el fraude a la ley” remitiéndose para afirmar su criterio a conceptos vertidos por Jaime Guasp en el libro titulado *Derecho*⁴, donde bajo el título de “fines jurídicos anormales” estudia este autor lo que él denomina verdaderas enfermedades del derecho, el abuso y el fraude que ataca a todos los ámbitos jurídicos, sosteniendo que mientras que el que abusa del derecho, simplemente lo violenta, el que defrauda el derecho lo que hace en realidad es estafarlo”.

Quien dicta la norma permisiva del ocultamiento de los fines para la que ha sido creada incurre en desviación de poder, porque consciente y deliberadamente persigue un fin distinto del que sabe que le corresponde satisfacer en ejercicio de su potestad tributaria, lo que constituye una infracción al principio de legalidad al encontrarse viciada la finalidad de la norma.

El abuso, exceso o desviación de poder implica, en síntesis, violación de los fines establecidos por la ley. En el caso que nos ocupa, la referencia a la ley debe hacerse con relación a la Constitución Nacional y a los principios tributarios que de ella emanan

² Soler, Oswaldo H., Obra citada en el op. anterior, pág. 186.

³ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco, “Derecho Administrativo Español” El acto y el procedimiento administrativo. Ed. EUNSA Pamplona Navarra 1997.pag. 438

⁴ GUASP, Jaime “Derecho” Instituto de estudios políticos Madrid 1971 pags. 370-382 citado por González

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

y que han sido desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia. Y es precisamente esta doctrina y esta jurisprudencia las que le han dado a la tasa una calificación concreta y unánime que la diferencia de los otros tributos a partir de su identificación con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. Y esta contundente definición no puede ni debe desconocerla el legislador tributario al sancionar una ordenanza municipal que establece una tasa. En dicho contexto, según vimos, no cabe sino concluir que al fijar el parámetro de los ingresos brutos como base de determinación de la misma, aquél está incurriendo intencionadamente en un abuso por violación a los fines establecidos por la ley.

La ley tiene un fin determinado que cumplir y ese fin debe quedar claramente plasmado en el plexo normativo, en los debates parlamentarios o en las consideraciones que a modo de introducción (“considerandos”, en ciertos casos) justifican su sanción. La norma legal sólo será válida si realiza dicho fin, que es el espíritu que la ha inspirado. Cuando existe contradicción entre la intención declamada y el fin real perseguido por la norma falta el necesario ligamen entre la idea de poder y el debido respeto a los derechos de los particulares, pues la relación que une a éstos con el Estado está tutelada por principios fundamentales de rango constitucional, entre los cuales la transparencia ocupa un lugar fundamental.

A esa falta de ligamen que conduce a la invalidez de la ordenanza debe añadirse el sentido teológico de la actividad estatal, en cualquiera de sus estamentos, orientada a la promoción del interés público y sometida a ineludibles imperativos de moralidad.

La Corte Suprema ha tratado el tema (Fallos 250: 491 y Fallos 118:278 “Zacarías Canale”) donde fundado en los arts. 14, 17, 19, 20 y 28 de la Constitución Nacional, los jueces del máximo tribunal dijeron que la Jurisdicción es competente para revisar la oportunidad y conveniencia de las medidas legislativas y administrativas cuando las mismas no tienen relación con sus fines aparentes y que han desconocido con ellas innecesaria e injustificadamente derechos primordiales, reconociendo el apartamiento de la finalidad perseguida por la norma en el caso concreto.

El principio de transparencia tributaria, identificado con el principio de legalidad, exige que las leyes tributarias y sus normas reglamentarias se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos. Desde el punto de vista jurídico la transparencia tributaria se dirige, pues, a la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes.

Si, como ha sido reconocido unánimemente, el principio de legalidad implica la necesidad de que en el texto legal se establezcan todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal, espacial, no puede menos que concluirse que la calificación de la especie del tributo se torna en una condición necesaria, sin la cual este carece de virtualidad jurídica, pues una ordenanza que oculta la verdadera intención del legislador al sancionarla, coloca a los contribuyentes ante la imposibilidad de proteger sus derechos fundamentales. La base imponible del gravamen es un elemento fundamental no sólo porque ella es la que define la importancia cuantitativa del mismo sino, además, por la

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

circunstancia de que su exteriorización en la ley, es la que permite constatar su vinculación con la causa del tributo. Y cuando el legislador apela a la alambicada fórmula de establecer una tasa sobre un hecho imponible distinto al determinado por las provincias al establecer sus propios impuestos, pero aplicable sobre una base imponible coincidente con la establecida para tales gravámenes, con ello está desnaturalizando la esencia misma de la tasa, subvirtiéndose así el principio de legalidad en la tributación

Ya hemos visto que la base imponible de una tasa que tenga en cuenta los ingresos brutos del contribuyente no guarda relación con el costo del servicio prestado por el Municipio y por ello es ilegítima.

El principio de legalidad es el principal principio del Estado de Derecho y es la manifestación jurídica del principio político del imperio o supremacía de la ley, considerada ésta como expresión de la voluntad popular soberana, materializada a través del Parlamento que la representa.

Buenos Aires, 26 de Abril de 2011