

**COMENTARIOS SOBRE LA OBSERVANCIA DEL PRINCIPIO DE
TRANSPARENCIA TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN MUNICIPAL A LA
LUZ DE UN RECIENTE FALLO**

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

I – Facultad tributaria municipal¹

De conformidad con el artículo 1° de la Constitución, la Nación Argentina adopta para su gobierno el sistema federal, lo que implica que el poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominados provincias que coexisten con el Estado federal en un contexto de relaciones interestadales.

Así, las provincias se han organizado en un Estado federal que las contiene, a partir del año 1853, por imperio de la sanción de la Constitución Nacional.

La distribución territorial de competencias del sistema federal importa la existencia de un gobierno central con poder de imperio sobre todo el territorio del país con relación a las cuestiones inherentes a toda la Nación, coexistiendo gobiernos locales con poder sobre su respectivo territorio con respecto a los asuntos de interés local. Mientras el Estado federal es soberano, máxima jerarquía política, las provincias son autónomas, ya que están capacitadas para establecer sus propias instituciones en ejercicio del poder constituyente.

Por imperio del artículo 5° de la Constitución Nacional que manda a las provincias asegurar su régimen municipal, los municipios vienen a constituirse dentro del reparto constitucional, en un tercer órgano estatal junto con el Estado nacional y los Estados provinciales.

A partir del año 1957 se fue perfilando en las constituciones provinciales la tendencia a reconocerles a los municipios autonomía política, facultándoselos a dictarse sus propias cartas orgánicas. En materia tributaria la concepción tradicional es que los municipios tienen acotadas sus potestades tributarias a las que le confieran las respectivas legislaturas provinciales.

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires sostuvo que las facultades municipales en materia tributaria no son tan absolutas como para poder crear contribuciones a su antojo, con prescindencia de la materia o hecho imponible, ni tan limitadas que los impida atender eficazmente a todos los intereses y servicios locales, pero tales facultades nunca estuvieron libradas al resorte exclusivo de las mismas².

¹ Puede verse una descripción mas completa del estudio de la potestad tributaria municipal en la doctrina y la jurisprudencia en el “Tratado de Derecho Tributario”, Oswaldo H. Soler, Ed. La Ley, 4ª edición, pág. 176 y ss.

² “Instituto Quimioterápico Argentino” S.C. Buenos Aires, 4/10/1957, en Derecho Fiscal, T.VII,p.351.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

El poder tributario provincial proviene de la Constitución Nacional, por lo tanto es *originario*, estando limitado por los preceptos de dicha Carta Fundamental, para cuya sanción concurrieron las provincias, siendo sus poderes reservados de carácter *implícito* pues conservan los poderes no delegados a la Nación no estando, por ello, enumerados en la Carta Fundamental.

Las limitaciones de rango constitucional para el ejercicio de la potestad tributaria de las provincias están dadas tanto por la delegación de poderes efectuada por ellas a favor de la Nación cuanto por las garantías individuales reconocidas en la parte dogmática de la Constitución. A ello cabe agregar otras limitaciones que han surgido últimamente de pactos celebrados entre la Nación y las provincias, de duración circunscrita a un lapso determinado.

Las Municipalidades no tienen reservado constitucionalmente ningún poder tributario. Sus facultades tributarias le vienen de las Constituciones provinciales las que determinan la competencia de sus órganos, quedando lo relacionado con las rentas provinciales a cargo de la legislatura. En tal contexto, las limitaciones en el ejercicio de sus facultades tributarias no sólo están referidas a las garantías de los derechos individuales, de naturaleza constitucional (las que deben ser respetadas también por la Nación y las provincias), sino también a las impuestas por la propia provincia.

En consecuencia, mientras las provincias ejercen sus atribuciones tributarias en forma amplia y absoluta, las municipalidades reciben de las provincias respectivas la delegación de facultades. Mientras la facultad impositiva municipal está originada en la ley provincial respectiva, el poder tributario tanto nacional como provincial proviene de la Constitución. Estando pues, sometida la organización comunal a la órbita de las facultades propias provinciales en lo atinente al sistema económico financiero, la autonomía municipal tiene como límite la normativa provincial, y los compromisos que las provincias hayan asumido recíprocamente entre sí.

La reforma constitucional del año 1994 significó un avance debido al reconocimiento constitucional de la autonomía municipal (artículo 123°, Constitución Nacional). Sin embargo, la norma mencionada adjudica a las Provincias fijar el "alcance y contenido" de la autonomía de sus municipios.

Por ello esta disposición, pese al avance señalado, produce un efecto paradójico, por cuanto ratifica implícitamente la preeminencia de la autonomía provincial sobre la municipal, y la subordinación jerárquica en la que se encuentra esta última respecto de la primera.

La jurisprudencia de la Corte luego de la reforma ha enfatizado la subordinación señalada en materia de los regímenes de coparticipación en vigencia, al concluir que las municipalidades deben observar necesariamente los compromisos asumidos por las provincias adheridas que pudieran afectarlas.

II – Tasas municipales. La causa jurídica de este tributo

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

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

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.

García Belsunce tiene dicho que cuando la recaudación global de la tasa excede más allá de lo discreto y razonable el costo directo del servicio más la proporción que a él corresponda atribuirle de los costos indirectos de la organización municipal, cabe impugnar la tasa por: a) falta parcial de causa en la tasa, dado que la misma retribuye, además del servicio efectivamente prestado, otro tipo de servicios o funciones del estado y b) porque dado el destino de la tasa recaudada se están financiando servicios generales del municipio u otros servicios divisibles que no ha usado el contribuyente y que, por razón de su destino –y no del excesivo monto- se trata de un impuesto y no de una tasa, advirtiendo que su construcción hermenéutica se basa en que la realidad económica demuestra que la tasa constituye una ficción jurídico-tributaria que oculta un verdadero impuesto que, como tal, debería calificarse. No se trata aquí, de argüir que la tasa debe ser denostada porque ella, al exceder el costo del servicio individual, constituye un verdadero impuesto, sino porque con ella 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, desnaturalizándose su condición de tasa.

Mediante la alambicada fórmula de establecer una tasa con la declarada intención de retribuir un individualizado servicio prestado por el municipio, es decir sobre un hecho imponible distinto al determinado por las provincias o la Nación al establecer sus propios impuestos, pero aplicable sobre una base imponible coincidente con la establecida para tales gravámenes, se pretende soslayar el reproche que deviene de la incidencia fiscal múltiple.

Esto ha estado muy claro con relación a las tasas municipales que gravan la actividad comercial cualquiera sea su denominación (vg. Inspección, seguridad e higiene) que establecen bases imponibles coincidentes con las del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El empleo de un ropaje falso impone la necesidad de prescindir del disfraz y considerar la situación económica real, siendo ésta la más adecuada para determinar la intención de la ley que, no parece ser otra, que la de gravar con la tasa la misma actividad constitutiva del hecho imponible para el Impuesto provincial.

Recientemente ciertos municipios han adoptado la práctica de establecer “tasas” que pretenden justificar mediante el propósito declarado de que su recaudación tiende a solventar necesidades generales. Es decir, se apela a un doble mensaje. En efecto, se dice que el nuevo tributo es una “tasa” pero, inmediatamente, se fundamenta su recaudación en el interés general y no en la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente, con lo cual el propio municipio desvirtúa la naturaleza jurídica del tributo. La falta de transparencia conculca el principio de legalidad, generando una confusión que atenta contra la seguridad jurídica de los particulares quienes, frente a tal desconcierto, ven limitada su capacidad de discernir acerca de la legitimidad del tributo, pues son diferentes las limitaciones constitucionales a la potestad tributaria estatal atribuible a los impuestos que las que pesan sobre las tasas y con ello se vulnera, además, su derecho de defensa.

Ello denota que se disfraza la realidad jurídica del tributo bajo la apariencia de una tasa con el propósito de eludir el reproche sobreviniente de la insuficiente potestad tributaria municipal. Ello así en razón de que la mayoría de los municipios del país no tienen facultad para establecer impuestos pues sus respectivas provincias no se la han otorgado.

III – Fallo reciente. Fundamentos de la sentencia

El Juzgado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Trenque Lauquen en la causa Rimasa S.A. y Otro /a c. Municipalidad de Rivadavia mediante sentencia del 22/02/2011 ordenó el reintegro de la "Tasa por servicios indirectos" cobrada por dicho Municipio.

Sobre la base de doctrina y jurisprudencia precedente, la sentencia señala que el tributo establecido por la ordenanza fiscal 2999/08 en sus artículos 269/272 y ordenanza impositiva 3000/08, art. 34, denominado "Tasa por servicios indirectos y directos varios" es un tributo que debe identificarse como un impuesto, debido a no estar vinculado a una actividad o servicio específico del Estado, sino que su recaudación tiende a solventar la integridad de las erogaciones provenientes de la actividad estatal, siendo la mera tenencia de un bien inmueble radicado en la jurisdicción municipal lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria y no la existencia de un servicio específico y determinado a cargo del municipio en beneficio del contribuyente.

Luego procede a analizar las atribuciones y competencia del municipio para imponer este tipo de gravamen (impuestos), partiendo para ello de lo preceptuado por los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional en tanto y en cuanto disponen que las provincias deben asegurar un régimen municipal autónomo, reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo y económico y financiero y que la Constitución de la Provincia de Buenos Aires en sus artículos 190 a 187 establece el régimen municipal, disponiendo en el art. 191 que la Legislatura deslindará atribuciones y responsabilidades confiriendo las facultades necesarias para atender a los intereses y servicios locales.

Con base en el principio de que "...las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5° y 123)...". (Fallos 320:619; ídem. 320:162 "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de general Pico") y que "el art. 123 de la Constitución Nacional -incorporado por la reforma de 1994 - no confiere a los municipios el poder de reglar las materias que le son propias sin sujeción a límite alguno, se admite un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser delineados por las provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que éstas conservan (arts. 121, 122, 124 y 125 de la Constitución Nacional) con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el art. 123." (Fallos 325:1249)".

Señala el Juzgado que "a diferencia de otros regímenes municipales, el de Buenos Aires no es una mera dependencia o delegación administrativa del poder provincial, pues tiene una jerarquía institucional netamente demarcada por la Constitución, que le ha conferido las facultades necesarias para que pueda atender eficazmente los intereses o servicios locales" (causa B. 42.200, sent. 12-XI-1957, en "Acuerdos y

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Sentencias", 1957-V-519)" y que el decreto ley 6769/58, en sus artículos 226, 227 y 228 establece una enunciación amplia y de carácter no taxativo de los distintos recursos tributarios municipales (cfme. SCJBA, "Aguas Argentina c/ Municipalidad de Lomas de Zamora", del 7.3.05, act. I 1992; CCASM, "Kraft Food Argentina SA c/ Municipalidad de Merlo", act. 983/07, del 6.7.07). Entre ellos, se incluyen en forma amplia, impuestos, tasas, contribuciones"

Ello le permite al Juzgado concluir que el municipio tienen facultades, en el marco de la normativa constitucional y legal aplicable para imponer distintos tipos de tributos - entre ellos, impuestos-, elegir los objetos imponible, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que se respeten las limitaciones de origen constitucional, y legal que actúan sobre su potestad tributaria (cfme., CSJN, Fallos 314:1293; 328:175; 333:993).

Luego de pronunciarse en el sentido de que la potestad tributaria de los municipios de la Provincia de Buenos Aires no está limitada a las tasas y contribuciones pues incluye a los impuestos, el juzgado 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.

En dicho contexto se señala que la provincia y por ende sus municipios - cfme., art 31 CN, 103, inc. 9 CP al adherirse sin limitaciones al sistema de coparticipación federal de impuestos, ley 23.548, -ver ley 10.650- coordinaron sus facultades impositivas, y en relación a los tributos municipales, se comprometieron, entre otras obligaciones, a no aplicar impuestos análogos a los nacionales distribuidos en la ley (art. 9, apart. b, inc. 1 anteúltimo párr.) Ello así, corresponde analizar si el tributo cuestionado grava una materia imponible sujeta a algún tributo nacional coparticipable.

Teniendo en cuenta que la hipótesis de incidencia y el hecho imponible del tributo impugnado -principio de realidad económica-, se configura con la mera posesión de bienes inmuebles radicados en el municipio de Rivadavia (cfme., art. 271 ord. 2.999/08 y art. 34 incisos i y ii ord. 3.000/08), se produce una violación a la ley 23.548, debido a que el municipio aplica un impuesto sobre materias imponibles idénticas al Impuesto sobre los Bienes Personales previsto en la Ley 23.966 y al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Ley 25.063), ambos impuestos nacionales. Por lo tanto dicho tributo es ilegítimo por contraponerse a las obligaciones asumidas en la ley 23.548.

En efecto, el impuesto sobre los bienes personales, grava entre otras manifestaciones patrimoniales, los inmuebles ubicados en el territorio nacional -cfme., art. 16, 17, 18, 19, 26, ley antes citada, en particular para personas físicas y demás patrimonios de afectación previstos en la ley-. Es decir, la hipótesis de incidencia del tributo, y su hecho imponible, incluyen la titularidad de inmuebles en el municipio de Rivadavia.

Por otro lado, la ley 25.063 -Impuesto a la ganancia mínima presunta-, establece que la base imponible para el cálculo del tributo radica en distintos activos de las personas jurídicas, dentro de los cuales se incluyen los bienes inmuebles (arts. 1, 2, 4 y cc). Por lo tanto, la manifestación económica alcanzada con el tributo incluye a los bienes

inmuebles radicados en el municipio de Rivadavia.

Será inválida toda normativa de jerarquía inferior, y/o interpretación de la ley, reñida con la ley 23.548, que dispone que los municipios no pueden gravar con impuestos la misma materia imponible alcanzada por los impuestos nacionales coparticipables (art. 31 CN, cfme., CSJN, Fallos 324:4226; 327:1051; 327:1083; 327:1108; 331:718).

Por lo expuesto, el Juzgado resuelve hacer lugar a la demanda fundada en la inconstitucionalidad de la tasa y ordena el reintegro al contribuyente de los importes abonados por el tributo impugnado por el ejercicio 2008.

IV - Reflexiones acerca del Fallo comentado

En general la posición adoptada por el Juzgado es coincidente con las pautas doctrinarias y jurisprudenciales existentes sobre la cuestión controvertida.

Sin embargo, en nuestra opinión, el Juzgado debería haber omitido avanzar en el análisis acerca de la potestad municipal para crear impuestos, dado que lo que debía estar en entredicho, la cuestión determinante, es si la "Tasa por servicios indirectos y directos varios" creada por las ordenanzas 2999 y 3000 del año 2008 está o no vinculada a una actividad o servicio específico del Estado y al resolver la justicia que no lo está en razón de que su recaudación tiende a solventar la integridad de las erogaciones provenientes de la actividad estatal, debió por esa sola razón declarar su ilegitimidad.

La circunstancia de haberse revelado la presencia de un impuesto encubierto denota en sí misma la existencia de una irregularidad que lesiona principios fundamentales de rango constitucional y, en nuestra opinión, 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.

La norma legal debe ser clara y transparente y por lo tanto no debe contener ambigüedades y su texto no debe prestarse a dudas.

La precisa calificación jurídica del tributo por parte de la ley, es decir, su expresa indicación de la condición de tasa o impuesto, se torna en un dato fundamental para el contribuyente que se encuentre en la situación fáctica que establece la norma, pues podrá así juzgar si dicho tributo respeta efectivamente o en cambio, conculca, los principios de la imposición de rango constitucional acuñados por la doctrina y la jurisprudencia. En efecto, si como es sabido, el impuesto se rige por el principio de capacidad contributiva como una derivación del la justicia tributaria, frente a una norma que establece una tasa devenida en impuesto no se podría determinar si tal principio es respetado por la norma legal pues esta no define con precisión si el tributo de marras en un impuesto o una tasa.

El principio de transparencia tributaria 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

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.

Los efectos perversos de la falta de legalidad y transparencia en las sociedades modernas se ven traducidos en la falta de credibilidad en las instituciones. Por otra parte, el respeto a dichos principios conduce a darle efectiva virtualidad al derecho a la información consagrado por la Constitución, a la garantía fundamental del derecho de defensa y a la auténtica tutela de la seguridad jurídica.

Desde el punto de vista jurídico la transparencia tributaria se dirige, pues, a la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes. Además, coadyuva al mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales, al tiempo que facilita la verificación de las obligaciones fiscales y las facultades de comprobación del Fisco. Apunta también a evitar fraudes y conflictos entre el Estado y los particulares.

Un Estado de Derecho debe regirse y administrarse bajo normas legales de comportamiento predecibles, conforme a las leyes vigentes, con el objeto de evitar caer en la discrecionalidad y, peor aún, en la arbitrariedad.

En nuestra opinión, entonces, se imponía la declaración judicial lisa y llana de ilegitimidad de las normas que establecieron la "Tasa por servicios indirectos y directos varios", no sólo en razón de que tal tributo, definido como impuesto en la sentencia, se superpone con sendos impuestos nacionales, conclusión que compartimos sino, antes de ello y justamente, por la falta de transparencia de dichas normas al calificar como "tasa" lo que finalmente se revelaría como un "impuesto". En dichas normas legales subyace oculto un impuesto cuyo "descubrimiento" por parte de la Justicia no puede remediar la falta de transparencia innata y natural atribuible a las ordenanzas que establecieron el tributo. Tal irregularidad denota una conducta legislativa que se aparta del derecho constitucional formal y por ser violatoria de sus mandatos no puede tener validez jurídica.

Es, precisamente, a través del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial, que debe producirse el desplazamiento de la conducta infractora.

Buenos Aires, 21 de marzo de 2011