

COMPETENCIA FEDERAL. TRIBUTOS MUNICIPALES. VIOLACIÓN DEL PRIMER PÁRRAFO, INCISO 2º, ARTÍCULO 75º DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL.

Dr. Oswaldo H. Soler

Buenos Aires, 4 de junio de 2020

La pretensión de imposición por parte del Municipio sobre una base imponible sustancialmente análoga a la establecida por la Provincia para la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos denota, en forma manifiesta, la colisión que se observa entre la Tasa así determinada, con el primer párrafo del inciso 2º del artículo 75 de la CN, precepto éste que determina la distribución de las potestades tributarias en la Argentina.

Por definición constitucional un impuesto indirecto, como lo es el impuesto sobre los ingresos brutos, sólo puede establecerlo las provincias en forma concurrente con la Nación.

A mayor abundamiento, los municipios no están facultados para establecer impuestos análogos a los provinciales pues no puede admitirse “conurrencia de facultades delegadas”.

Hemos dicho en otra oportunidad¹: *Si nos situamos en el escenario comprendido por la potestad tributaria provincial y por las facultades tributarias municipales, el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es la actividad con propósito de lucro y el hecho generador en la tasa municipal debería ser el servicio prestado por el municipio. Cuando el “precio” de este último excede desproporcionadamente el costo de la prestación por aplicarse la alícuota tributaria sobre un parámetro arbitrario que por su naturaleza y magnitud no guarda relación alguna con el sacrificio económico que demanda la ejecución del servicio, la evidente realidad económica es que la tasa está gravando a la actividad con fines de lucro del contribuyente incidido, es decir, el mismo hecho económico alcanzado por el impuesto provincial.*

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 real 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.

Lo expuesto precedentemente vale, igualmente, al comparar al tributo municipal con el gravamen nacional al Valor Agregado.

En dicho contexto, partiendo de la premisa que los municipios carecen de facultad tributaria autónoma, y están subordinados a las facultades que le asignen sus provincias, el tributo municipal análogo al impuesto provincial sobre los ingresos brutos es ilegítimo por vulnerar el primer párrafo del inciso 2º del artículo 75 de la Constitución Nacional, el cual faculta a las

¹ Soler, Oswaldo H. “Derecho Tributario – Constitucional y Sustancial”, Ed. Osmar D. Buyatti, pág. 214.

provincias (no a los municipios) a establecer impuestos indirectos, conjuntamente con la Nación. Por otra parte, las provincias jamás podrían delegar a los municipios un impuesto análogo al que originariamente aquellas tienen derecho y del cual han hecho uso, pues no se concibe la coexistencia de facultades simultáneas entre el ente delegante (provincia) y el ente delegado (municipio), interpretación esta que fuera desarrollada oportunamente por García Belsunce².

La legitimación de la delegación por parte de la Provincia a los municipios sólo se concibe con relación a impuestos municipales que no impliquen una superposición con impuestos provinciales y, esto no es de fácil concreción teniendo en cuenta que prácticamente no existen hechos de la vida social, que constituyen índices de capacidad contributiva, que no hayan sido ya adoptados como presupuesto generador de la obligación tributaria por el poder tributario provincial.

Tampoco tienen los municipios facultad para crear impuestos análogos a los gravámenes nacionales por carecer de facultades originarias, pues la Constitución no le concede dicha potestad.

La ilegitimidad del tributo municipal por conculcar el primer párrafo del inc. 2° mencionado, fue recogida en la Ley N° 23.548, sin que la facultad de concurrencia de imposición, reservada exclusivamente para la Provincia, pueda ser extendida a los Municipios.

Fundamentalmente, la autonomía municipal tiene el límite que emana de la Constitución Nacional cuando en el párrafo primero del inciso 2° del artículo 75° dispone que corresponde al Congreso de la Nación Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias.

El artículo 9° de la Ley de Coparticipación Federal, ley ésta que coordina el espíritu del principio de distribución de las potestades tributarias en la Argentina, fue inspirado por el primer párrafo del inciso 2° del art. 75 de la Constitución Nacional, párrafo éste que manda que un impuesto indirecto (vg. sobre los ingresos brutos) sólo pueden recaudarlo la Nación y las provincias con facultad concurrente. Los municipios están excluidos de dicha potestad. Ello implica que un tributo municipal, si recayera sobre los mismos hechos imponible y, en lo sustancial, sobre la misma base de cálculo del Impuesto sobre los ingresos brutos, viola el precepto consagrado en el primer párrafo del inciso 2° del artículo 75 de la Constitución Nacional; tornándose así en un tributo inconstitucional. La misma conclusión devendría con relación a un Impuesto directo, teniendo en cuenta que dicho precepto constitucional reserva la potestad de creación de un gravamen de este tipo a la Nación, por delegación de las provincias.

Nótese que el artículo 9° de la Ley de Coparticipación Federal se limita a plasmar con mayor grado de detalle, las directivas obrantes en el mencionado primer párrafo del inciso 2° del art.75 de la CN, sin apartarse del principio que emana de este último, dado que dicha ley no puede ser contraria el espíritu de la Constitución, pues siempre debe prevalecer el principio de conservación del Derecho, que es el que tiene por finalidad la conservación de la propia Constitución.

² García Belsunce, Horacio A. *Temas de Derecho Tributario*, Ed. Abeledo Perrot, p. 203.

Oswaldo H. Soler y Asociados

La Constitución es una norma que produce efectos vinculantes inmediatos y por ello no requiere de desarrollo legal para hacerse efectiva. "... toda norma constitucional - independientemente de su estructura o de su contenido normativo- es una norma jurídica genuina, vinculante y susceptible de producir efectos jurídicos"³.

El poder o fuerza vinculante de las normas constitucionales generan que estos derechos puedan ser exigidos por el solo hecho de estar consagrados en la Norma Fundamental.

La Ley Fundamental regula actualmente tanto los aspectos sustanciales como los instrumentales de la coparticipación federal de impuestos, a la vez que delega en el Congreso de la Nación la determinación de las pautas para su distribución. Pero dicha delegación se dirige a reglamentar un principio instalado previamente en el primer párrafo, inc. 2, art. 75 CN), ue nace del sistema republicano y federal de gobierno del país (artículo 1° CN) en lo que atañe a la distribución de la potestad tributaria en todo su territorio.

La distribución de las potestades tributarias en el país, están determinadas en el primer párrafo del inciso 2° del artículo 75 de la CN y dicho reparto goza de una eficacia tal que no necesita del dictado de una norma legislativa que establezca su protección y las condiciones de su ejercicio, pues, al tener rango constitucional, es plenamente operativa y su eficacia procede de su posicionamiento constitucional y de límite al ejercicio de la soberanía del Estado Federal y de lo ordenado por el artículo 28° de la Constitución cuando dispone que "los principios, garantías y derechos reconocidos ... no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio".

La Constitución admite su regulación mediante la ley, pero sin que ésta pueda conmovir el contenido esencial del mandato consagrado en la Carta Fundamental, lo que deviene en sendos principios, a saber: la reserva de ley y el respeto al contenido esencial de esos derechos. La reserva de ley, que le confiere al legislador la facultad de sistematizar u ordenar la manda constitucional no implica otorgarle un poder normativo en blanco pues siempre la sanción de la norma debe justificarse en un interés legítimo y, en ningún caso, puede afectar el contenido esencial del mandamiento constitucional, cuya extensión y alcance no podrá la ley alterar.

Del plexo constitucional emanan "principios" que pueden o no estar sistematizados a través de normas de igual o inferior rango, pero en todos los casos tienen plena virtualidad u operatividad por sí mismos.

Por lo tanto, la Ley Convenio a la que alude el segundo párrafo del inciso 2° del art. 75 de la C.N. debe ajustarse al contenido esencial del primer párrafo de dicho inciso al establecer las pautas de la distribución y al garantizar la automaticidad en la remisión de fondos. En otras palabras, **debe cumplir con los fines establecidos por dicho párrafo sin desnaturalizarlo**. Es decir, dicho reparto económico y financiero debe efectuarse teniendo en cuenta los límites a la potestad tributaria establecidos por el primer párrafo del inciso mentado. La Ley de Coparticipación Federal N° 23.548 recepta puntillosamente la manda del primer párrafo

³ Guastini R. (2005). *La "Constitucionalización" del ordenamiento jurídico: El caso italiano*. En Carbonell, M. (Editor). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2ª Edición. Madrid: Trotta. Pág. 52.

Oswaldo H. Soler y Asociados

mencionado. Este párrafo, pues, viene a constituirse en la norma constitucional directriz que le da virtualidad jurídica a la potestad tributaria de la Nación y de las provincias que, como tales, coexisten en un contexto de relaciones interestadales.

La eficacia del reparto de la potestad tributaria en el país procede de su posicionamiento constitucional (Art. 75, inc.2°, primer párrafo) y del límite al ejercicio de la potestad tributaria que es su consecuencia.

Por lo tanto, el tributo municipal (directo o indirecto) viola la manda constitucional al instituir un impuesto y apartarse así claramente del sistema de distribución de las potestades tributarias consagrado en la Ley Suprema de la Nación en el primer párrafo del inciso 2° del art. 75 de la CN.

Conclusión

El ámbito dentro del cual se encuentra delimitada la distribución de las potestades tributarias en la Argentina está perfectamente regulado por el inciso 2° del artículo 75 de la Constitución Nacional. El sistema adoptado por el constituyente ha sido consagrar el principio general del reparto interestadual de facultades en el primer párrafo de dicho inciso, y prever simultáneamente, en el segundo párrafo, que *una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos*. Esta ley convenio (N° 23.548) reglamenta con mayor especificidad y detalle el mandato del primer párrafo.

Con el objeto de soslayar la jurisprudencia de la Corte sentada a partir del fallo “Papel Misionero S.A.” que deriva al ámbito local cualquier cuestionamiento que al respecto quisiera hacerse respecto a la violación de dicha ley, consideramos que si el objetivo de interposición de una demanda es en sede federal, la acción debe fundamentarse en el mandato consagrado en el primer párrafo del inciso 2° del artículo 75 de la CN y no en la colisión del tributo municipal con la ley convenio N° 23.548, en tanto la Corte mantenga el criterio esgrimido en la causa “Papel Misionero”, dado que aquel precepto es la fuente constitucional genuina y, por lo tanto legítima, de distribución de las potestades tributarias en el país y tiene plena virtualidad y operatividad por sí mismo para impugnar ante dicho fuero a tales tributos, por la innegable afectación constitucional que en tal caso se verifica, por tratarse de una norma jurídica, vinculante y susceptible de producir efectos jurídicos, sin necesidad de que por su autonomía constitucional sea menester que la misma sea objeto de adhesión por las provincias.