

## **MUNICIPIOS E IMPUESTOS**

*Comunicación del académico de número Juan Vicente Sola,  
en la sesión privada de la Academia Nacional de Ciencias  
Morales y Políticas, el 26 de junio de 2019*

*Las ideas que se exponen en los ANALES son de exclusiva responsabilidad de los autores, y no reflejan necesariamente la opinión de dicha publicación, ni la de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas.*

ISSN: 0325-4763

Hecho el depósito legal

© Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas  
Avenida Alvear 1711, P.B. - Tel. y fax 4811-2049 (1014)  
Buenos Aires - República Argentina  
[www.ancmyp.org.ar](http://www.ancmyp.org.ar)  
[ancmyp@ancmyp.org.ar](mailto:ancmyp@ancmyp.org.ar)

**ACADEMIA NACIONAL DE CIENCIAS  
MORALES Y POLÍTICAS  
JUNTA DIRECTIVA 2019 / 2020**

*Presidente*.....Académica Lic. Marita CARBALLO  
*Vicepresidente* .. Académico Dr. Horacio JAUNARENA  
*Secretario*..... Académico Dr. Santiago KOVADLOFF  
*Tesorero* . . . . . Académico Dr. Adalberto RODRÍGUEZ GIAVARINI  
*Prosecretario* ... Académico Ing. Manuel A. SOLANET  
*Protesorero*.... Académico Dr. Ricardo LÓPEZ MURPHY

**ACADÉMICOS DE NÚMERO**

| Nómina                              | Fecha de nombramiento | Patrono               |
|-------------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| Dr. Horacio A. GARCÍA BELSUNCE..... | 21-11-79              | Rodolfo Rivarola      |
| Dr. Alberto RODRÍGUEZ VARELA.....   | 28-07-82              | Pedro E. Aramburu     |
| Dr. Natalio R. BOTANA.....          | 11-07-84              | Fray Mamerto Esquiú   |
| Dr. Horacio SANGUINETTI.....        | 10-07-85              | Julio A. Roca         |
| Dr. Leonardo MC LEAN.....           | 22-04-87              | Juan B. Justo         |
| Dr. Gregorio BADENI.....            | 18-12-92              | Juan Bautista Alberdi |
| Dr. Eduardo MARTIRÉ.....            | 18-12-92              | Vicente Fidel López   |
| Dr. Isidoro J. RUIZ MORENO.....     | 18-12-92              | Bernardino Rivadavia  |
| Dr. Jorge R. VANOSI.....            | 18-12-92              | Juan M. Gutiérrez     |
| Dr. René BALESTRA.....              | 14-09-05              | Esteban Echeverría    |

|                                    |          |                               |
|------------------------------------|----------|-------------------------------|
| Dr. Alberto DALLA VÍA.....         | 14-09-05 | Félix Frías                   |
| Dr. Rosendo FRAGA.....             | 14-09-05 | Cornelio Saavedra             |
| Dr. Juan Vicente SOLA.....         | 14-09-05 | Deán Gregorio Funes           |
| Dr. Carlos Pedro BLAQUIER.....     | 27-08-08 | Nicolás Matienzo              |
| Ing. Manuel SOLANET.....           | 27-08-08 | Joaquín V. González           |
| Dr. José Claudio ESCRIBANO.....    | 27-05-09 | Domingo F. Sarmiento          |
| Dr. Rodolfo Alejandro DÍAZ.....    | 14-04-10 | Dalmacio Vélez Sarsfield      |
| Dr. Santiago KOVADLOFF.....        | 14-04-10 | Estanislao Zeballos           |
| Dr. Vicente MASSOT.....            | 14-04-10 | Fray Justo Santa María de Oro |
| Dr. Felipe DE LA BALZE.....        | 14-04-10 | Bartolomé Mitre               |
| Lic. Marita CARBALLO.....          | 26-10-11 | Roque Sáenz                   |
| Peña Dr. Héctor A. MAIRAL .....    | 26-10-11 | Carlos Pellegrini             |
| Dr. Eduardo Martín QUINTANA.....   | 26-10-11 | Vicente López y Planes        |
| Dra. María Angélica GELLI .....    | 12-12-12 | Antonio Bermejo               |
| Dr. Adalberto RODRÍGUEZ GIAVARINI. | 12-12-12 | Adolfo Bioy                   |
| Almte. Enrique MOLINA PICO .....   | 12-12-12 | José de San Martín            |
| Monseñor Héctor AGUER.....         | 10-09-14 | Ángel Gallardo                |
| Dr. Horacio JAUNARENA.....         | 10-09-14 | Mariano Moreno                |
| Dr. Luis Alberto ROMERO .....      | 10-09-14 | Nicolás Avellaneda            |
| Dr. Marcos AGUINIS .....           | 24-08-16 | Benjamín Gorostiaga           |
| Dr. Ricardo LÓPEZ MURPHY .....     | 24-08-16 | Miguel de Andrea              |
| Dr. Norberto PADILLA.....          | 24-08-18 | José Manuel de Estrada        |

# **MUNICIPIOS E IMPUESTOS**

Por el académico DR. JUAN VICENTE SOLA

La Constitución establece la autonomía municipal y nos lleva a plantearnos algunas preguntas:

¿Qué tributos pueden establecer los municipios sin extenuar a sus habitantes?

O, dicho de otra manera: ¿Puede la autonomía municipal aumentar tanto sus competencias que impongan un gasto público insostenible?

## **Las tasas e impuestos municipales**

Estas cuestiones se plantean desde la definición de la autonomía municipal y sus consecuencias en los tributos. En el inicio determinar la distribución de competencias entre Nación, Provincia y Municipio en materia tributaria para evitar superposiciones que desvirtúen al territorio nacional como mercado único. Luego, el cumplimiento del requisito de la proporcionalidad en las tasas municipales entre su monto y el servicio prestado. El siguiente análisis se refiere a la transformación de la tasa en un impuesto dado que no guarda proporcionalidad con el servicio

efectivamente prestado. Asimismo el conflicto producido con los derechos de los habitantes en materia de igualdad tributaria, no discriminación, proporcionalidad y no confiscatoriedad. El esclarecimiento del destino de los fondos recaudados por las tasas. El carácter discriminatorio de las alícuotas impuestas en las tasas. Finalmente, la cuestión más específica: el monto de la alícuota de la Tasa de seguridad e higiene basada en el monto del impuesto de Ingresos Brutos aún en aquellos municipios donde no tiene local habilitado.

## **Autonomía municipal e impuestos**

### La autonomía municipal.

La primera cuestión federal para analizar es el conocimiento de la autonomía municipal y el contenido de su capacidad para determinar y percibir tributos. El debate se renueva al abandonarse la distinción tradicional entre autonomía y autarquía en materia municipal. Términos como “autonomía” y “autarquía” pueden tener un carácter metafísico y la distinción está asociada a la jurisprudencia de los conceptos que tuvo su origen en Alemania en el Siglo XIX a través de la obra de Puchta pero que ha sido abandonada en la actualidad. Porque en realidad determinar los conceptos es una tarea que no agrega al conocimiento. La autonomía de una organización significa que tiene la capacidad de darse a sí misma sus propias normas, dentro de una jerarquía normativa, pero para esto es conveniente definir claramente el concepto de autonomía y en particular de autonomía particular. Esto no es una cuestión de concepto sino simplemente de significado de las palabras. La jurisprudencia de conceptos es una concepción jurídica que imagina al Derecho como una inmensa cantidad de casilleros donde la única obligación del jurista es encontrar el casillero correcto, y si lo encuentra, ahí dentro de ese casillero tendrá todas las respuestas que pueda desear solucionar por anticipado, todas las cuestiones que puedan plantearse. El riesgo es equivocarse de casillero y en ese caso las consecuencias son desastrosas. La jurisprudencia de conceptos es errónea,

pretende reducir todo el sistema jurídico a un número relativamente limitado de ideas. Aunque a partir de la reforma constitucional de 1994 el problema de la distinción sobre la autarquía y autonomía de los municipios ha quedado desactualizada y la reforma ha zanjado este debate. La palabra *autonomía* es ambigua y darle el contenido correcto a la autonomía municipal es parte de la tarea de V.E. como intérprete final de la Constitución.

### Aspectos de la autonomía municipal.

Algunos aspectos para definir la autonomía municipal son:

El **institucional**, la capacidad que tiene el municipio para dictar una carta orgánica organizativa es decir como una norma constitucional propia, en cumplimiento de la Constitución Nacional y de la provincia respectiva.

El **político** que supone que el gobierno municipal tiene una base electiva y democrática con una división republicana entre el departamento ejecutivo y el departamento legislativo.

El **administrativo** que es la posibilidad de prestar servicios públicos y actos de administración sin interferencia de otro órgano de gobierno exterior a él.

El **financiero**, es decir la recaudación de tributos, la inversión de las rentas y la satisfacción de los gastos del gobierno propio. Con sujeción a las normas de control fiscal para evitar la expansión desquiciada del gasto público.

La autonomía constituyente del municipio al darse su propia carta orgánica puede ser **irrestringida** si proviene de una decisión de su elección y no está supeditada por control legal y político alguno.

Frente a esta autonomía irrestringida está la llamada autonomía **condicionada** si su validez y su aplicación dependen de la formación de otra institución u órgano superior. Su autoridad es la que se somete a la carta municipal al poder legislativo como ocurría en la Constitución de la provincia de Santa Fe de 1921 actualmente sin vigencia.

La Corte Suprema en el año 1989 en el caso "*Rivademar c/ Municipalidad de Rosario*" (Fallos: 312:326) dejó de lado el criterio de autarquía. Interpretó los caracteres de la autarquía y estos no se condicen con los de las municipalidades. Estas presentan:

- 1) Origen constitucional, la imposibilidad de la supresión o desaparición ya que está garantizado su existencia.
- 2) La existencia de la población de la comuna.
- 3) La posibilidad de creación de entidades autárquicas en los municipios.
- 4) La elección popular de sus autoridades no posible en las entidades autárquicas.

Con el reconocimiento constitucional de la autonomía municipal se ha interpretado el término para cubrir el vacío de liderazgo político dejado por el Congreso y las autoridades provinciales. Al mismo tiempo la urbanización de grandes espacios, particularmente, en el gran Buenos Aires que demanda nuevos servicios municipales, pero al mismo tiempo cada área municipal es completamente diferente y mantener autoridades separadas requiere de una coordinación con el gobierno provincial frente a la tentación de las autoridades de municipales de asumir competencias que no son las propias. Uno de los riesgos de la asunción de competencias es el aumento de la presión tributaria sobre los habitantes del municipio, pero también sobre aquellos que realizan actividades económicas en los municipios aún cuando no sean habitantes. No existe en nuestro sistema jurídico ninguna forma efectiva de control de la presión tributaria por parte de los contribuyentes, fuera del control judicial, generalmente los organismos legislativos no asumen esta función tradicional. Uno de los motivos a la oposición el aumento de tasas e impuestos municipales es la multiplicación de costos administrativos sumados a los que ya existen de la Nación y de la provincia. Al mismo tiempo no existen formas eficaces de control sobre la actividad tributaria municipal y el gasto público asociado con esos recursos. En nuestro sistema tributario la Nación es el órgano recaudador de

sus impuestos, más aquellos correspondientes originalmente a las provincias tienen a través del sistema de coparticipación federal, una recaudación única con un sistema de distribución posterior de acuerdo a criterios que han sido variables en el tiempo, pero alejados de la contribución original. Con la coparticipación federal de impuestos existe también una asignación de estos recursos por parte de los gobiernos provinciales hacia los municipios quienes suelen tener en esto su principal fuente de ingresos.

Las provincias recaudan otros impuestos directos, fundamentalmente, el muy cuestionado impuesto de ingresos brutos y las que se basan en este sistema se definen además tasas municipales particularmente como las de seguridad e higiene. Si las tasas son contraprestaciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el estado, cuando se exige el pago de un tributo, sin contraprestación proporcional del municipio nos encontramos frente a un impuesto. Esta confusión es reconocida por la doctrina, que dice que si la tasa puede ser definida tradicionalmente como *“prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”* (Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*. 2ª Ed. P. 276) señala también que la tasa *“tiende a confundirse con un impuesto”* (Giuliani Fonrouge. P. 1075) lo cual es contrario a la proporcionalidad como regla constitucional en los tributos. En el caso de la tasa de Seguridad e Higiene este mecanismo ha multiplicado los impuestos sobre un mismo hecho imponible, a pesar del cambio de nombre, creando una fuerte presión tributaria adicional a la que ya sufren los contribuyentes con los impuestos nacionales y provinciales. Nuestros municipios no ofrecen en general servicios públicos, tradicionales en otras sociedades, como son servicios sanitarios, de seguridad pública, infraestructura eléctrica y mantenimiento de caminos, tampoco en la educación primaria, por lo tanto las actividades fundadas en el gasto público municipal son reducidas aún en intendencias con una población tan numerosa como la de provincias.

A pesar de la existencia la autonomía municipal y la importancia para la salud de la democracia del debate político sobre

las cuestiones locales, las competencias gubernamentales de los municipios continúan siendo reducidas. La expansión del gasto público municipal tiene objetivos fuera de las competencias propias de las intendencias.

### La expansión desordenada del gasto público.

Una cuestión a plantearse es **¿Cuál es el destino de los tributos municipales?**

El riesgo por lo tanto es que a pesar de las reducidas competencias existan en los municipios una tendencia generalizada al subsidio al empleo a través del nombramiento de funcionarios municipales más allá de las necesidades efectivas de cumplimiento de los servicios a su cargo. Esta situación es particularmente grave, no sólo por el aumento de la presión tributaria con el objetivo claro para el gasto público, sino también porque los impuestos son una forma de regulación de la actividad económica a través de un cambio de los incentivos para quienes deben asumir la carga del pago de esos tributos.

### La autonomía municipal y la superposición de competencias.

Es de primordial importancia evitar el conflicto de competencias en los tres espacios de gobierno: el federal, provincial y municipal, particularmente en la organización de finanzas públicas con el objetivo de no superponer competencias regulatorias y la acumulación de impuestos de origen de los tres órdenes de gobierno. Ambas circunstancias tienden a la confusión en el ejercicio de los derechos. Es por las personas, a la confiscatoriedad por los tributos y al estancamiento económico.

La autonomía municipal supone no entrar en colisión con las otras autonomías dentro de la Constitución, es decir sus competencias no pueden sobreponerse a las de la Nación o de las provincias.

Este deseo de asumir competencias actividades por parte de los municipios fue advertido tempranamente por Domingo Faustino

Sarmiento cuando cumplía su actividad como integrante del Concejo municipal de la ciudad de Buenos Aires. Descubrió entre sus colegas, particularmente figuras como Valentín Alsina y José Mármol la vocación de utilizar al Concejo como una caja de resonancia para sus planes políticos de largo alcance y consideraba a las funciones municipales, como mucho más prácticas y concretas. Dijo entonces: *“no debemos salir de nuestro humilde terreno, ... Aquí estamos encargados como municipales, del barrido de las calles y de sacar las basuras, y todas esas grandezas y retóricas amplificaciones, están fuera de lugar. Hagamos algo útil para que no se nos aplique la observación taimado del paisano, al ver la lozanía de ciertas plantas: muchas guías y zapallo nada.”* Augusto Belin Sarmiento. *Sarmiento anecdótico Buenos Aires 1905. Página 121.*

Buscaba limitar, así, la vocación de funcionarios municipales por ser figuras provinciales o aún nacionales asumiendo competencias fuera de la Constitución. (Ver también Allison Williams Bunkley. *Vida de Sarmiento. Buenos Aires EUDEBA. Página 318*)

El territorio argentino es un espacio económico único y toda regulación superpuesta contradictoria crea barreras al movimiento de bienes y servicios y va en contra de la libertad de recirculación establecida en la Constitución. Por ese motivo el comercio interprovincial es competencia federal de acuerdo con lo establecido en la cláusula comercial, o aún de la cláusula comercial durmiente o negativa tal cual lo establecido V.E.

### El control judicial como único límite eficaz a la presión tributaria.

Generalmente se asocia la autonomía municipal con un mayor control por parte del ciudadano de las actividades gubernamentales locales. Si bien esto es cierto en muchas circunstancias no lo es generalmente en los municipios de grandes centros urbanos asociados en una megalópolis. Donde la actividad política local se confunde con el debate político nacional y provincial, sin mayor distinción de las competencias de cada uno

por parte del ciudadano. De esta manera el verdadero control es judicial donde los contribuyentes que sufren una presión tributaria desmedida tienen en los tribunales el debate que no han podido tener frente a los órganos legislativos.

La importancia del control judicial sobre la presión tributaria es debido a la ausencia de un efectivo control de la actividad de los funcionarios a través del voto, no existe en nuestro país el referéndum en materia tributaria en ninguna de las instancias de gobierno. Tampoco hay una tradición de control de los órganos legislativos del gasto público y de la tributación. Existe una tendencia a una asociación de los departamentos ejecutivos y legislativos en los municipios a fin de aumentar los tributos para solventar un gasto público, que tiene en algunos casos elementos de clientelismo político. Frente a eso en un sistema republicano con frenos y contrapesos aumenta la importancia del control judicial frente al aumento de la carga tributaria. Esto lo hizo tempranamente V.E. al establecer el límite de la confiscatoriedad.

No existen formas efectivas de hacer responsables a los funcionarios municipales por el desmanejo fiscal, antes bien existen formas muy efectivas inclusive penales para asegurar el cumplimiento por parte de los ciudadanos de sus obligaciones fiscales. Por otra parte, la aplicación del llamado “federalismo de concertación” hace que no sea posible aplicar la solución de la mudanza a otras jurisdicciones donde la carga tributaria sea más reducida. Fenómeno definido originalmente por Charles Tiebout como “votar con los pies” (Ilya Somin *Footvoting, political ignorance, and constitutional design*. *Social Philosophy and Policy*, Vol. 28, No. 1, November, 2010, pp 202 – 227). Porque si hay acuerdos tributarios para mantener la misma presión tributaria en distintas jurisdicciones, es imposible utilizar una de las características centrales del federalismo que es la competencia entre las distintas unidades para ofrecer mejores bienes y servicios a quienes se radiquen o establezcan empresas en sus territorios. Existe entonces un **federalismo “cartelizado”** es decir con una forma de oligopolio regulado entre las provincias y los municipios.

### La presión tributaria límite a la innovación.

La ampliación de la competencia tributaria de los municipios no asegura la innovación económica por el contrario la experiencia demuestra que sólo ha servido para el aumento del gasto público municipal con lo cual se ahoga la posibilidad de creación de nuevas actividades y empresas. Asimismo debido al sistema altamente distorsivo de las leyes de coparticipación federal de impuestos, los ingresos recibidos por provincias y municipios no responden a las actividades económicas desarrolladas en sus territorios sino a sistema de distribución basado en criterios fundamentalmente políticos. Esta situación es particularmente grave en la provincia de Buenos Aires y en el gran Buenos Aires donde la distribución de los ingresos recibidos por la coparticipación no guarda relación con la actividad económica por ellos desarrolladas y sobre la que se recaudaron los tributos. Esta fuerte restricción en los recursos fomenta a algunos municipios a compensar ingresos no recibidos por la coparticipación distorsionada. Sin embargo la exacción sufrida por las distorsiones en la distribución secundaria de la coparticipación no puede ser una justificación a comportamientos tributarios rayanos en la confiscatoriedad.

### **Acumulación tributaria y confiscatoriedad.**

#### La autonomía de las personas frente al poder fiscal.

La organización establecida en la Constitución nos reconoce como Ciudadanos antes que contribuyentes, como integrantes de una Nación y no solo solventando al Fisco. Si bien la primera garantía tradicional frente al abuso tributario, es la representación política cuando los órganos representativos son insuficientes en el control de la voracidad tributaria es fundamentalmente el control judicial el procedimiento a recurrir.

**El Control Judicial como garantía de la proporcionalidad y no confiscatoriedad fiscal, ante la inacción**

## **de órganos legislativos. Los jueces como intérpretes finales del contrato social.**

El impuesto supone un sacrificio hecho por los habitantes para solventar el gasto público, este sacrificio debe ser igual, proporcional y mínimo. Si el sacrificio debe ser igual entonces cada uno de los contribuyentes debe pagar aquella suma monetaria del impuesto que le ocasionen un sacrificio igual al que experimentan los demás, es decir de acuerdo con sus ingresos. El sacrificio puede ser mínimo si cada uno de los contribuyentes debe pagar aquella suma impuesto que ocasione la colectividad un mínimo de sacrificio, es decir teniendo en cuenta la renta íntegra de cada contribuyente. Es decir, si el gobierno debe alcanzar una meta para obtener una ventaja pública, la sociedad no debe experimentar por este motivo un sacrificio mayor al mínimo concebible. Finalmente el sacrificio debe ser proporcional, cada uno de los contribuyentes debe pagar la suma monetaria que ocasione a cada uno un sacrificio que sea idéntica proporción de la utilidad que obtenían de sus respectivos patrimonios antes del impuesto. (Luigi Einaudi. Principios de hacienda pública Madrid. 1962 página 98) Las tasas municipales de seguridad e higiene se convierten en un impuesto porque dejan de ser la contraprestación de un servicio prestado a la comunidad y se transforman en un tributo directo a la actividad comercial, en esas circunstancias no se cumplen ninguno de los principios enunciados precedentemente. Por las características de estas pueden ser confiscatorias en el caso de aplicación a pequeñas empresas donde tienen una influencia negativa en su giro de negocios.

### La base de cálculo de la tasa de seguridad e higiene.

**La Corte Suprema ya ha establecido un precedente sobre las distorsiones en la base de cálculo de la tasa de seguridad e higiene en “Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/acción meramente declarativa” (2006).** Fallos 329:5 En el Dictamen del Procurador Fiscal que la Corte hace suyo señala que el tribunal anterior: ... *declaró que Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. (en adelante Y.P.F.) debía liquidar la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad de la*

*Municipalidad de Concepción del Uruguay sobre la base del cien por ciento (100%) de los ingresos atribuibles a la Provincia de Entre Ríos. Para así resolver, consideró acertada la interpretación del Convenio Multilateral efectuada por el a quo, pues se había apoyado en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, la cual era evidenciada por sus ingresos brutos. Esta capacidad, en su criterio, confiere al Municipio aptitud recaudatoria sobre el total de los ingresos asignados a la jurisdicción provincial a la que pertenece, supeditado ello a la posibilidad que cabría al contribuyente de demostrar que -en otras localidades de la misma provincia- abonó una tasa similar, hipótesis en la cual se reduciría el monto a pagar....*

*Más es evidente que aquel Convenio -cuya finalidad es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7°), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de estas (Fallos: 298:392, cons. 6°)- no prevé la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras (cfr. arts. 2° a13 del Convenio).*

#### La proporcionalidad de los tributos.

**La Constitución Nacional consagra la proporcionalidad tributaria en dos artículos, en el artículo 4° de la Constitución Nacional lo establece como regla general junto con la equidad ("...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...) y en el artículo 75 inciso 2 señala en la competencia del Congreso *Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la -Nación, ...* Es decir, los tributos deben ser “proporcionalmente iguales” reiterando la regla general.**

Las tasas municipales y la proporcionalidad de los servicios prestados.

El mandato constitucional de la proporcionalidad de los tributos se aplica a las tasas percibidas por los municipios como contraprestación a un servicio efectivamente prestado. Así lo ha establecido V.E. en el precedente de Fallos 307:360 ***Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L. s/ acción de inconstitucionalidad contra ordenanza n° 068/90 - Municipalidad de Puerto Tirol***. Donde se impugnaba la elevada tasa impuesta a las empresas de transporte urbano, interurbano e intermunicipal cuando tuvieran paradas en el ejido del Municipio de Puerto Tirol por el concepto de “conservación de paradas...” V.E. anuló el tributo por falta de proporcionalidad entre el servicio prestado y la tasa percibida:

*La ordenanza impugnada dispone en su artículo 1°: "Las empresas prestatarias del servicio de transporte urbano, interurbano y/o intermunicipal, con paradas dentro del ejido municipal, tributarán una tasa del diez por ciento (10%) sobre el valor de la tarifa vigente, que serán liquidados sobre la cantidad de boletos retirados y habilitados durante cada mes del año, en concepto de conservación de paradas, espacios de reserva, señalización de los mismos, ordenamiento del recorrido, fiscalización, como asimismo, para gastos de conservación y mantenimiento de las calles pavimentadas y de tierra, dándose prioridad a las arterias que correspondan al recorrido de dicho transporte público" (fs. 4/5). ...*

5°) *Que aun cuando el tribunal que ha descartado la utilidad de la distinción entre las nociones de "impuesto" y de "tasa", al pronunciarse sobre el requisito constitucional de la razonabilidad del gravamen, admite la necesidad de que, al tratarse de una "tasa", la recaudación total guarde proporcionalidad con el costo del servicio público efectivamente prestado como contrapartida por la comuna de los términos del artículo 1° de la ordenanza 68/90 resulta que el porcentaje del 10% debe aplicarse sobre la totalidad de los boletos correspondientes a un mes -esto es, sobre la actividad mensual*

*total de la empresa de transportes- lo cual, por tratarse de una empresa que cumple otros recorridos, **no guarda proporción con una prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad.***

El Convenio Multilateral de agosto de 1977 y el  
“federalismo cartelizado”

El objetivo de este Convenio es “prevenir y evitar las perniciosas consecuencias que se derivarían de la doble o múltiple imposición dentro del territorio nacional por medio de los tributos locales que inciden sobre las actividades lucrativas o económicas, los ingresos brutos y todo otro gravamen, provincial, territorial, municipal o comunal de similares características;...” según expresa su exposición de motivos. Es decir, el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 su protocolo adicional y sus normas complementarias, no es una norma tributaria en cuanto pueda aumentar impuestos sino una forma de determinar cuando un mismo contribuyente de ingresos brutos realiza actividades en distintas jurisdicciones. De esta manera no puede ser justificación para el establecimiento de tributos y mucho menos fundamento para transformar la tasa de Seguridad e Higiene en un impuesto a la actividad económica.

La Municipalidad de Quilmes no puede identificar cómo utilizaba recursos recaudados por la tasa.

Por ser la tasa de seguridad e higiene el pago por la contraprestación de un servicio, es imprescindible conocer el destino de lo recaudado, porque debe ser dirigido para mejorar la prestación pública a efectuarse. Sin embargo, la municipalidad percibe estos fondos como provenientes de un impuesto y no la contraprestación de un servicio por lo tanto lo obtenido tiene el destino general, pago de personal, etc.

El control de la alícuota de los tributos y la no discriminación.

**Los municipios controlan la alícuota de la tasa de seguridad e higiene.** La importancia de las alícuotas de los impuestos ha sido señalada por V.E. en el precedente Bolsa de

Cereales de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa (Fallos: 337:1464). En este caso V.E. señaló el carácter discriminatorio de la utilización de las alícuotas en el impuesto de sellos, y es aplicable en este caso donde la alícuota de la tasa de seguridad e higiene varía de acuerdo a las características del contribuyente antes que la proporción con el servicio ofrecido. El comportamiento del municipio de Quilmes es discriminatorio frente al contribuyente domiciliado fuera del territorio comunal, esta discriminación hacia el extraño es habitual en los sistemas tributarios porque está dirigido a quienes no pueden influir, por vivir en otro lugar, sobre el control parlamentario del tributo. El tributo recae sobre quién no es elector en el distrito.

### **El espacio económico único y las barreras de entrada.**

#### Los tributos como forma de regulación económica.

*El poder de imponer es el poder de destruir. McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 316 (1819), 17 U.S. 316 (Wheat).*

El carácter destructivo del impuesto para las actividades productivas ha sido considerado tempranamente en la doctrina constitucional. De esta manera, el juez John Marshall en el caso McCulloch dijo:

*El poder de imponer contribuciones sobre las personas y sus bienes es esencial a la existencia misma del gobierno, y puede ser legítimamente ejercido sobre los objetos a los que es aplicable, con la máxima amplitud con que el gobierno puede desear aplicarlo. La única garantía contra el abuso de este poder se halla en la estructura del gobierno. Al imponer una contribución, la legislatura actúa sobre sus electores. Esto importa, en general, una garantía suficiente contra la imposición errónea y opresiva...Que el poder de imponer incluye el poder de destruir, que el poder de*

*destruir puede derrotar y transformar en inútil el poder de crear (...)*

*Se dice que los impuestos no destruyen necesaria e inevitablemente. Pero llevarlos adelante hasta el exceso de destrucción sería un abuso que podría hacer desaparecer la confianza que es esencial en el gobierno.*

Constitucionalmente los impuestos encuentran límites, referidos a la igualdad de su carga, y a la no confiscatoriedad de los patrimonios de los contribuyentes. La Constitución menciona los privilegios tributarios en la llamada ‘cláusula del progreso’. La Constitución también tiene normas sobre las competencias tributarias, la federal y la provincial.

Los tributos son una forma de regulación al establecer variaciones en los incentivos de las personas que producen y comercian bienes y servicios. De esta manera además el gasto público municipal debe limitarse sus funciones y no extenderse al cumplimiento de competencias de las provincias o de la Nación. La explosión del gasto público municipal al asumir funciones propias de otras jurisdicciones requiere el aumento inusitado de los tributos y entre ellos la transformación de las tasas, contraprestación de un servicio concreto ofrecido por el municipio en un impuesto fuera de la competencia municipal.

### Gobierno y ciudadanos en la Constitución fiscal.

El sistema tributario, supone la existencia de dos clases de sujetos: por un lado, el Gobierno y por otro los habitantes y ciudadanos, siendo el primero de estos el sujeto activo de la relación en virtud de la delegación de poder que han realizado los ciudadanos (llamados algo despectivamente “contribuyentes” en la Constitución Fiscal); y por el otro los ciudadanos sujetos pasivos de esta relación. Intrínsecamente con los sujetos mencionados existe una relación coactiva, que necesariamente en un sistema democrático, encontrará un límite material (la capacidad contributiva) y uno formal (no confiscatoriedad) a la posibilidad del Estado de realizar exacciones a los contribuyentes.

El poder impositivo no es la única dimensión del poder coercitivo del Estado pero es una de sus formas más notorias. De esta manera sabemos que existen interdependencias significativas entre las restricciones fiscales y otro tipo de clase.

Históricamente los Estados se han visto constreñidos por normas constitucionales. Las normas tributarias establecidas en una Constitución pueden imponerse, pero **la doctrina tributaria y en general toda la doctrina de la reglamentación de los derechos económicos tienen como modelo del proceso político al dictador benevolente o al filósofo rey. Es una imagen subyacente que aparece en la idea de la administración benévola que defiende el interés general.** Esta visión contradice la relevancia empírica en los gobiernos observables, donde la política tributaria y el gasto público no coinciden con conceptos tan genéricos como interés general o bien común. La no consideración de los beneficios y de los costos del gasto público y de su distribución es una laguna importante en la visión tradicional de la administración.

El problema constitucional estriba en cómo limitar las tendencias naturales del gobierno para que sostengan resultados que estén de acuerdo con lo deseado por el votante contribuyente. El proceso electoral puede ser el instrumento de limitación frente al gobierno monopolista en algunos casos, pero la hipótesis de que los procesos electorales sean suficientes para limitar a un gobierno con fuertes intereses recaudatorios es extremadamente vulnerable. De allí es necesario utilizar la protección de procesos de decisión no electorales. Entre ellos el control judicial de constitucionalidad.

**Si no hay límite sobre los usos a los que se pueden dedicar los ingresos, el ingreso viene a ser equivalente a la renta privada para los agentes decisores gubernamentales.** Si por ejemplo, los controles del uso de los ingresos exigen efectivamente que cierta proporción de los ingresos totales se gastara en unos bienes y servicios públicos específicos, entonces el excedente del Estado, la renta que percibe el Estado para su uso discrecional, es el exceso de los ingresos recaudados sobre gastos en usos concretos. **La pregunta es: ¿A quién pertenece el exceso de lo recaudado en los impuestos?**

Los gastos públicos no están limitados a la financiación de bienes y servicios públicos puros. Sin embargo, una vez que nos alejamos del caso extremo puro, la posibilidad de que los gobiernos utilicen los ingresos para redistribuir a su favor por razón de consideraciones puramente políticas los bienes suministrados públicamente, implica que los incentivos para incrementar el tamaño del presupuesto son todavía más fuertes y los límites de saturación son todavía más elevados debido a la posibilidad de negociar de nuevo los beneficios privados. La maximización de los ingresos continúa siendo una simplificación adecuada del comportamiento gubernamental.

### **Los requisitos de un sistema tributario.**

El sistema tributario debe tener cinco características. A saber:

- 1) **la eficiencia económica:** no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos. El sistema tributario no debe ser distorsivo; si es posible debe utilizarse para aumentar la eficiencia económica.
- 2) **Sencillez administrativa:** debe ser fácil y relativamente barato de administrar. los costos de administración y de cumplimiento del sistema tributario. Deben ser bajos
- 3) **Flexibilidad:** debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.
- 4) **Responsabilidad política:** debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias. El sistema tributario debe ser transparente.
- 5) **Justicia:** debe ser justo en su manera de tratar a los distintos individuos. Tratar de forma similar a quienes se encuentran en circunstancias similares. Que obliga a pagar más impuestos a los que pueden soportar mejor la carga tributaria.

La manera de fijar la tasa profundiza las asimetrías entre los municipios en perjuicio de los menores y obliga a los establecimientos comerciales a centralizar sus actividades en los municipios de mayor tamaño.

## **Confiscatoriedad e impuestos.**

El debate de las tasas municipales transformadas en impuestos nos expone a sus consecuencias confiscatorias, porque el impacto del impuesto en la actividad económica de una pequeña empresa puede ser mucho mayor del monto inicial. Un impuesto indebido es siempre confiscatorio, priva a una persona de sus bienes con un motivo solo aparente. La confiscación es la privación a una persona de sus bienes y la aplicación de éstos al fisco. Consiste en la adjudicación que se hace al fisco de los bienes de alguna persona. La confiscación es un doble castigo que recae sobre los herederos de las personas sancionadas, sirve como doble amenaza ya que surge el temor de dejar a su familia en la indigencia.<sup>1</sup> (Joaquín Escriche, Diccionario razonado de legislación y Jurisprudencia. P. 487) La Constitución la fulmina con una cláusula pétrea.

El artículo 17 dice:

*“...La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino...” (Con mucho más realismo la reforma de 1949 decía ‘queda abolida para siempre de la legislación argentina.’)*

La prohibición absoluta de la confiscación de bienes no incluye solamente la confiscación total sino la de cada uno de ellos. Por lo tanto, a pesar que se utilicen eufemismos como ‘decomiso’, ‘incautación’ u otras que la habilidad burocrática pudiera crear, la Constitución las prohíbe por igual.

## **Los impuestos distorsivos**

Los efectos económicos de los impuestos que gravan acumulativamente todas las etapas del proceso productivo, en particular a fin de analizar nuevamente su incidencia sobre los precios relativos finales de bienes y servicios. Estas tasas se

comportan como un impuesto monofásico a las ventas finales. Quienes pagan esta tasa, un verdadero impuesto a la venta de combustibles no solamente venden sus bienes a los consumidores finales, sino que muchas ventas son dirigidas a otras firmas como consumo intermedio. Es decir grava el consumo final al mismo tiempo que gravan ciertos consumos intermedios, lo cual tiene un efecto acumulativo sobre los costos. El impuesto genera una distorsión en los precios relativos de los bienes finales. La acumulación del impuesto en las sucesivas etapas de producción puede implicar una tasa efectiva muy superior a su tasa nominal, aún en el caso en que las ventas finales no fueran gravadas, porque el precio final puede incluir la carga tributaria de los impuestos gravando las ventas de etapas anteriores.

### **El sistema centralizado y los municipios.**

La principal crítica a los sistemas fiscales centralizados, en especial cuando se trata de recaudación tributaria, es en relación a la correspondencia fiscal y a la sobredimensión del gasto público. La descentralización de las facultades fiscales induce a una mayor transparencia e imputabilidad fiscal. Dicho de una manera simple, facilita el conocimiento del destino de los fondos recaudados por los impuestos. Por el contrario, si el sistema es centralizado la tarea gubernamental para aumentar los recursos es la de fortalecer su tarea de ‘lobby’ sobre el fondo común de recaudación. Ya que como los impuestos recaudados localmente son exiguos un aumento del gasto local requeriría un aumento excesivo de la presión tributaria sobre los contribuyentes locales. De esta manera, algunos gobiernos locales constituyen un ‘cartel tributario’ que distorsiona todo el sistema representativo. En esos casos el acuerdo fiscal federal debe ampliar la base tributaria provincial, la descentralización tributaria, y si existen brechas entre jurisdicciones podrán existir transferencias de nivelación.

Como la distribución de recursos es producto de la coparticipación de impuestos y en menor medida de los adelantos que el gobierno nacional hace a algunos gobiernos provinciales, el

reparto se hace en sede federal. Es decir que las cuotas de la coparticipación se hacen por una negociación política, por lo tanto la distribución la efectúa las autoridades del gobierno nacional, aun cuando muchas de ellas dependan políticamente de los gobiernos provinciales. La distribución de recursos es producto de una negociación más que del monto de los impuestos recaudados originalmente. Por lo cual el fundamento de la distribución no es la capacidad contributiva de cada provincia sino la influencia política que tenga cada una de ellas dentro del proceso político federal. Es decir que las bases por las cuales se distribuyen los recursos tributarios, que tuvieron su origen con la creación del llamado impuesto a los réditos en 1931, pero que se consolidaron durante los gobiernos militares, continúan siendo el fundamento de nuestra distribución de recursos con una notable rigidez que impide su reforma independientemente del mandato constitucional de hacerlo.

**La tasa**, la de más difícil encuadre jurídico, al señalar que bien puede referirse al tipo de obligación tributaria fijada sobre un contribuyente individual en oportunidad de la prestación de un servicio estatal, pero que desde el punto económico puede tener connotaciones totalmente diferentes puesto que puede retribuir exactamente el costo del servicio (Por ejemplo tasa por servicios sanitarios), o bien puede desviarse de este (Por ejemplo tasa por inspección de seguridad e higiene), así como apartarse por completo de este (Por ejemplo tasa por inscripción de nacimiento).

En el problema tributario hay un conflicto de intereses entre gobernantes y ciudadanos que es evidente desde los orígenes de la sociedad moderna:

*“El interés gubernamental es establecer impuestos elevados: pero el de la comunidad es solamente pagar impuestos en cuanto sea necesario para los gastos necesarios de un buen gobierno”. J. S. Mill, Considerations on Representative Government, Essays on Politics and Society, Collected Works, vol. 19, p. 441*

**Para contestar con una pregunta ¿Ha llegado la hora de hambrear al monstruo?**