



Universidad del Salvador  
Facultad de Ciencias Económicas

**Contador Público**  
**Trabajo Final de Grado**

**“Análisis de litigios en materia de tasas municipales  
por inspección de seguridad e higiene.”**

**Alumno: Javier Enrique Simone**

**Tutor: Prof. Patricio Alvariñas**

Julio de 2014

## Resumen

El presente trabajo se propone analizar los límites a las potestades tributarias municipales. En los últimos años las comunas se han propuesto lograr un ávido repunte en la recaudación de tributos; incluso llegando al punto de vulnerar los derechos de los contribuyentes pretendiendo el cobro de impuestos disfrazados de tasas retributivas de servicios. Una de las tasas que evidencia el mayor exceso es la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

Con el fin de poder rebatir la pretensión municipal, es necesario comprender la naturaleza del poder tributario municipal y recorrer los límites de las potestades del mismo. Luego de un conciso repaso por las nociones básicas de la tributación, pasaremos a analizar los conceptos generales y nociones particulares referidas a la tasa en cuestión.

Este análisis abre la puerta a la presentación de los aspectos más controversiales que se deducen de la aplicación de la gabela. Se llevará a cabo entonces un análisis de la normativa local en función de los principios establecidos previamente en el presente trabajo para abordar los puntos de conflicto; para continuar con el análisis de jurisprudencia respecto a tales circunstancias.

De la jurisprudencia analizada se podrá deducir que el proceso ante los tribunales locales no siempre resulta favorable al contribuyente, pero que el planteamiento de estas cuestiones ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación asegura un tratamiento imparcial del caso. Dicho esto, se analizará la procedencia del reclamo por la vía recursiva del Máximo Tribunal de la Nación.

En conclusión, se comprobará que la pretensión de los fiscos municipales del cobro de impuestos encubiertos como tasas municipales no es procedente; siendo esto respaldado por la amplia jurisprudencia emanada de la Justicia Federal.

# Índice

1. Introducción.....	1
2. El poder tributario municipal.....	2
2.1 Análisis de la autonomía municipal.....	2
2.2 Limitaciones a las potestades del fisco municipal emanadas de las constituciones provinciales.....	4
2.3 Limitaciones a las potestades del fisco municipal emanadas de la Constitución Nacional.....	5
2.4 Limitaciones a las potestades del fisco municipal emanadas de las leyes – convenio.....	7
2.5 Síntesis de las limitaciones.....	10
3. Conceptos generales y nociones particulares referidas a la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.....	10
3.1 Naturaleza jurídica de las tasas.....	11
3.2 Proporcionalidad del monto de las tasas.....	12
3.3 La carga probatoria en materia de tasas.....	13
3.4 Sustento territorial de las tasas.....	13
4. Principales controversias por la aplicación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.....	14
4.1 Pretensión de gravar sujetos que no tienen local o establecimiento en la jurisdicción.....	15
4.2 Pretensión de gravar sujetos por servicios mencionados en forma genérica.....	16

4.3 Pretensión de gravar considerando como base imponible los ingresos brutos del contribuyente.....	16
5. Análisis de jurisprudencia.....	17
5.1 Massalin Particulares S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego.....	18
5.2 Compañía Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán.....	18
5.3 de Gregorio Viuda de Cipriano Cándida y otros.....	19
5.4 Banco Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael.....	20
5.5 Hidroeléctrica Tucumán S.A. c/Tucumán, Provincia.....	20
5.6 Central Puerto S.A. c/G.C.B.A.....	21
5.7 Laboratorios Raffo c/Municipalidad de Córdoba.....	22
5.8 Breve conclusión sobre la jurisprudencia analizada.....	23
6. Competencia de la Justicia Federal.....	23
6.1 Invocación de la Ley de Coparticipación Federal.....	24
6.2 Invocación del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.....	24
6.3 Invocación del Convenio Multilateral.....	26
7. Conclusión.....	28
Bibliografía.....	30
Anexo I.....	32

## 1. Introducción

El Contador Público, en el ejercicio de su profesión, se encuentra con frecuencia ante consultas efectuadas por sus clientes respecto a temas impositivos. Así como tienen preponderancia a tal respecto los tributos nacionales, también es común que surjan planteos relativos al fisco municipal y a las tasas.

Las tasas municipales han quedado relativamente relegadas en el ámbito de estudio de las Ciencias Económicas a causa de su escasa relevancia como componente tributario, en comparación con otros tributos nacionales o provinciales.

Como sostiene Dino Jarach en su obra “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, la tasa “es un fenómeno financiero, cuya importancia presupuestaria es escasa y totalmente desproporcionada con las controversias doctrinales que ha generado”; y continúa diciendo que “cuantitativamente, las tasas como recurso del presupuesto del Estado son de importancia muy reducida. Pero pueden ser más significativas para las finanzas de las Provincias o municipalidades, especialmente cuando –institucionalmente- estas entidades no pueden establecer impuestos o tienen muchas restricciones legales para establecerlos” (p. 234).

Esta última afirmación de Jarach allana el camino para la presentación del tema; ya que en el transcurso de los últimos años, la presión fiscal municipal se ha ido incrementando a un ritmo lento pero sostenido. Esto ocurre a raíz del creciente déficit en las cuentas fiscales, sumado a la dispar y exigua recaudación que perciben las provincias por los impuestos coparticipados y también al surgimiento de una incipiente inflación.

Esta acumulación de factores termina lanzando a las comunas a la búsqueda de una mejora en la recaudación estableciendo nuevos tributos; los cuales en algunos casos resultan ser impuestos disfrazados de tasas retributivas de servicios.

Esta particular situación nos lleva a plantear el siguiente interrogante: ¿Es procedente la pretensión del fisco municipal de recaudar impuestos encubiertos como tasas? Primariamente, el Contador Público en contacto permanente con temas tributarios sabe que la pretensión del fisco municipal encuentra su límite en las Leyes Nacionales, Provinciales y en los Convenios suscriptos a nivel Provincial y Nacional. Sin embargo, y para poder rebatir esta pretensión, debe contar con el suficiente conocimiento teórico del tema.

El presente trabajo está orientado a analizar los límites a las potestades tributarias en la relación fisco municipal – contribuyente en el ámbito de la aplicación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, recorriendo los antecedentes doctrinarios y los litigios con el fin de contribuir a la labor del Profesional de Ciencias Económicas con una herramienta clara y concisa al momento de brindar oportuno asesoramiento sobre un planteo de esta índole.

## 2. El poder tributario municipal

Para dar inicio al presente trabajo, resulta fundamental comprender la naturaleza del poder tributario de los municipios; ya que sería imposible determinar la pertinencia del reclamo del fisco, si no conocemos primero los límites de las potestades del mismo. Para tal fin, se desarrollará en los siguientes apartados un breve y conciso repaso por las nociones básicas de la tributación.

Es sabido que los municipios tienen potestad para establecer no solamente tasas y contribuciones, como en algún momento se sostuvo, sino que están habilitados para el cobro de impuestos (aun cuando la mencionada facultad se ve reducida al mínimo); pero resulta necesario indagar sobre cómo resulta investido el fisco municipal con tales atributos.

En este apartado nos remontaremos a nociones básicas como las potestades tributarias y sus límites, que se desprenden del texto de la Constitución Nacional; también analizaremos y comentaremos las perspectivas sobre las facultades originarias y derivadas guiándonos por expertos en la materia como Dino Jarach y Héctor Villegas.

### 2.1 Análisis de la autonomía municipal

Como bien sabemos, la Nación Argentina ha adoptado la forma federal de gobierno, hecho que se desprende del artículo 1 de la Constitución Nacional. Esto significa la reunión de las provincias como unidades autónomas con funciones definidas bajo un gobierno federal.

A tal respecto cabe mencionar que el artículo 5 de la Carta Magna habilita a las provincias a dictar su propia Constitución, siempre y cuando la misma se rija coincidentemente con las declaraciones de la Constitución Nacional. A continuación se cita el mencionado artículo:

Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, **de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional**; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno Federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones (subrayado de autor).

Consecuentemente, las provincias delegaron sobre el gobierno federal los poderes vinculados a sus funciones, pero conservan aún aquellos no delegados expresamente. Esto es expresado con claridad en el artículo 121 de la Carta Magna, que indica que “las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.

En consecuencia, los gobiernos provinciales están facultados para dictar sus propias constituciones y leyes, los cuales gozan de plena vigencia, con la salvedad

de tener que ajustarse a los principios plasmados en la Constitución Nacional. Este mismo parecer expresa Villegas (2001), cuando dice:

Se entiende que esta autonomía de las provincias consiste en darse sus propias normas de gobierno y administración, con independencia de todo otro poder, y tal es la situación de las provincias argentinas. Sus normas tienen vigor desde que son dictadas, sin revisión ni aprobación previa de otra autoridad, pero esos preceptos deben conformarse a otros superiores, que son los de la Constitución (p. 229).

Continuando con este análisis, podemos remontarnos a lo enunciado por el artículo 123 de la Carta Magna de nuestro país; donde se puede reconocer entonces las potestades derivadas al municipio desde el nivel provincial: “cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

Este artículo ha suscitado una particular controversia respecto a la mención de una cierta *autonomía municipal*. No obstante, conforme a la interpretación que se desprende del conjunto articulado de la Carta Magna, entendemos que los municipios detentan un poder tributario derivado de las provincias, dado que las facultades tributarias le vienen dadas al municipio de parte de la legislación provincial.

Villegas (2001), coincide con el mencionado análisis postulando que:

Las facultades de los municipios, en cambio, no surgen de la misma forma de la Constitución, sino que ésta se limita a disponer la obligación para las constituciones provinciales de establecer su régimen municipal, lo que implica que deben reconocerles potestades tributarias, que por ello son llamadas derivadas (p. 231).

En concordancia con los conceptos vertidos, Jarach (1996) dice al respecto:

Para definir el alcance del poder fiscal municipal se debe, a nuestro juicio, establecer el principio que las municipalidades carecen de Poder Fiscal originario, el que compete exclusivamente al Estado o a los Estados Provinciales. De esa afirmación se deduce que las municipalidades tienen únicamente potestades tributarias de carácter derivado, esto es el conjunto de facultades impositivas que el Estado les asigne (p. 165).

Finalmente, y con el objetivo de aclarar la controversia existente en la doctrina respecto a la mentada *autonomía municipal* que nombra este artículo, Bulit Goñi opina que “(...) En la medida en que los poderes de los municipios se encuentren siempre sometidos al poder provincial, se trata de una autonomía relativa o de segundo grado, sin perjuicio de la naturaleza política que posee la institución municipal” (p. 190).

Coincidentemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha fijado una posición intermedia y se enmarcó en la autonomía relativa, ya que al analizar el alcance y los límites de las facultades municipales, afirmó que los mismos surgen de las constituciones y leyes provinciales. Es decir que el ordenamiento provincial es lo que delimita las facultades tributarias municipales; ya que la autonomía municipal estará limitada por la normativa provincial y los acuerdos a los que las provincias hayan adherido. (Bulit Goñi, 2007)

## **2.2 Limitaciones a las potestades del fisco municipal emanadas de las constituciones provinciales**

La Carta Magna de nuestro país, en su artículo 75, reserva expresamente para el Congreso de la Nación la facultad de imponer contribuciones. Se cita a continuación el inciso 2 del mentado artículo:

Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Ahora bien, en el caso de los municipios, la potestad tributaria no surge directamente de la Carta Magna, sino que surge de cada Constitución Provincial. Esto es sostenido por Bulit Goñi (2007) en su obra: "(...) la necesaria existencia de un régimen municipal, impuesta por el art. 5° de la Constitución Nacional, determina que las leyes provinciales no sólo deben establecer imperativamente los municipios, sino que no pueden privarlos de las atribuciones mínimas indispensables para desempeñar su cometido" (p. 244).

Se entiende entonces que si la existencia de los municipios está determinada por la Carta Magna, las constituciones provinciales deben otorgarles potestades que sean por lo menos suficientes para el cumplimiento razonable de sus propios fines. Asimismo, y como consecuencia de lo explicado precedentemente, los municipios deben sujeción a la normativa constitucional o legal de las provincias.

En síntesis, dentro del ámbito de la potestad tributaria es donde la Provincia debe ejercer su poder reglamentario, a través de una ley o bien de por medio de su ley fundamental, estableciendo, y de esa manera limitando, cuales son las facultades tributarias de los municipios.

Por consiguiente, la potestad tributaria municipal deberá ser analizada caso por caso, o sea provincia por provincia, teniendo a mano cada una de las constituciones y leyes provinciales aplicables. Ello es así por cuanto cada provincia podrá dotar al municipio de distintos grados de autonomía en lo que se refiere en su poder de imposición.

Con un fin aclaratorio sobre esta cuestión, nos remitimos a la Constitución de la provincia de Córdoba, donde los artículos 186 y 188 del cuerpo normativo establecen que las municipalidades pueden crear, determinar y percibir recursos económicos financieros. Dentro de estos recursos de menciona los impuestos municipales. Sin embargo agrega que los mismos deben respetar los principios constitucionales de la tributación y deben guardar armonía con el régimen impositivo provincial y federal.

Parámetros similares surgen al analizar la Constitución de la provincia de Tucumán, la cual en su artículo 132 consagró expresamente la autonomía municipal y en lo que respecta a las facultades tributarias, enuncia en su artículo 135 los recursos con los que pueden contar las municipalidades, entre los cuales se



describen “los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal”.

Por otro lado, la Constitución de la provincia de Buenos Aires reconoce a los municipios las facultades tributarias en el artículo 193 inciso 2, el cual establece que “Todo aumento o creación de impuestos o contribución de mejoras, necesita ser sancionado por mayoría absoluta de votos de una asamblea compuesta por los miembros del Concejo Deliberante y un número igual de mayores contribuyentes de impuestos municipales”. Como se observa, no hay un mayor desarrollo del tema así como tampoco se especifican las fuentes tributarias, del cuerpo normativo citado se desprende que los constituyentes consideraron que los municipios poseen facultades tributarias; y solo estipularon el procedimiento con el cual pueden ejercer las mismas.

Como se comprenderá, los cuerpos normativos citados son a mero efecto enunciativo y no taxativo. Lo que se pretende demostrar es que en cada constitución provincial ha contemplado un límite a las potestades tributarias de los municipios, fundado siempre en la necesidad de preservar un cuerpo tributario armónico con las normas provinciales y nacionales.

En tal sentido, la provincia debe hacer un claro deslinde de cuáles son los impuestos que serán de su competencia exclusiva, y cuales corresponden a los municipios de su jurisdicción, teniendo como objetivo primordial el dotar a estos últimos de los recursos tributarios necesarios que le permitan cumplir con las funciones que tradicionalmente le han correspondido, así como aquellas que les han sido transferidas recientemente, y con las que se les transmitirán en un futuro.

### **2.3 Limitaciones a las potestades del fisco municipal emanadas de la Constitución Nacional**

Seguidamente, corresponde analizar en forma sucinta los principios generales de la tributación emanados de la Constitución Nacional. Conforme a los conceptos vertidos con anterioridad en este trabajo, se desprende que las normativas municipales deben respetar estos principios.

Al respecto de los mentados principios que emanan de la Carta Magna, se puede hacer referencia a una extensa bibliografía que versa sobre el tema. Por una cuestión de practicidad nos remitimos a lo plasmado en la obra de Jarach (1996) y Villegas (2001), en las cuales se analiza en profundidad los principios de *legalidad*, *igualdad*, *equidad*, *proporcionalidad*, y *no confiscatoriedad*, los cuales serán explicados en forma sintética a continuación.

a) El principio de *legalidad* se desprende de la interpretación armónica del artículo 4 y 17 de la Constitución Nacional. El primero, establece en forma indirecta que la facultad de imponer tributos recae sobre el Congreso (ya que el artículo en cuestión alude a los fondos que integran el Tesoro Nacional); mientras que el segundo afirma que es potestad exclusiva del Congreso la imposición de los tributos que conformarán el Tesoro (Jarach, 1996).

En coincidencia, Villegas (2001) dice “el principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista

material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo” (p. 190).

b) Respecto al principio de *igualdad*, el mismo se desprende del texto del artículo 16, el cual dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Este artículo es interpretado como un límite, no solo para el poder fiscal, sino para el ejercicio del mismo por parte del Congreso (Jarach, 1996).

Dice Jarach (1996):

El principio va mucho más allá. La ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. No es que los jueces o la Administración deban tratar a todos con igualdad frente a la ley, sino que ella debe ser pareja. Por consiguiente, el principio de igualdad es un límite para el Poder Legislativo (p. 318).

c) Continuando con el principio de *equidad*, podemos decir que el mismo se encuentra plasmado en el artículo 4° de la Constitución, respecto al carácter equitativo que debe revestir a las contribuciones que imponga el Congreso. Concurrentemente, Jarach (1996) dice: “El principio de equidad en la Constitución Argentina vigente se halla expresado incidentalmente en el artículo 4° como condición del uso del Poder Fiscal por el Congreso Nacional” (p. 323).

d) Respecto al principio de *proporcionalidad*, el mismo se encuentra en el texto del ya mencionado artículo 4° y del artículo 67 inciso 2°; a tal respecto Jarach (1996) aclara que “En la Argentina, se interpretó dicho principio como que la proporcionalidad requerida por la Constitución no significa la prohibición de los impuestos progresivos y que no se exigía una proporción respecto del número, sino de la riqueza de los habitantes” (p. 324).

e) Continuando con el análisis de la obra de Bulit Goñi (2007), la misma permite añadir a esta enumeración un postulado valorativo clave al respecto del tributo ajustado a derecho, el cual es el principio de la *capacidad contributiva*. Según el autor, “[...] la capacidad contributiva es siempre el fundamento del hecho imponible, ya que al generar éste una obligación tributaria, ésta carecería de justificación – no sería justa – si su nacimiento y su cuantía no se produjeran con sujeción al criterio de justicia que la capacidad contributiva encarna” (p.104). En definitiva, el fundamento del tributo debe establecerse sobre un cierto hecho o conducta, la cual resulte manifestación de cierta capacidad contributiva.

El enfoque del principio mencionado *ut supra* dado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación está orientado en el sentido de respetar el límite superior en la recaudación, al no permitir que el gravamen exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente y respetando las igualdades en materia de cargas tributarias. Como antecedente a tal respecto, nos remitimos a la causa “Marta Navarro Viola de Herrera Vegas c/Nación Argentina (DGI) (Fallos 312:2467); donde el Máximo Tribunal deja sentado los caracteres de la capacidad contributiva, que debe ser real, efectiva y actual.

De esta forma se hace una referencia directa a tres de los principios generales de la tributación, dos de ellos considerados basales del derecho tributario; como son

la *capacidad contributiva* y el principio de *igualdad*; y uno que sólo rige para la especie tributaria tasa: el principio de *equivalencia*, el cual indica que las tasas deben tender a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible; además de respetar el resto de los principios de menor valía, que rigen la tributación.

Cabe aclarar que la interpretación de este principio de *equivalencia* no debe hacerse en un sentido netamente matemático, de respetar una igualdad férrea, sino mas bien alude a una relativa y coherente relación que debe existir entre el costo del servicio prestado por el municipio y la pretensión tributaria del fisco. Al respecto, Villegas (2001) dice:

La concepción señalada, en la actualidad, se inclina por afirmar que la relación 'costo-importe', aun necesaria como elemento de la tasa, no puede ser una igualdad matemática o una equivalencia estricta. Lo que sí debe existir es una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre ambos términos (p. 100).

En síntesis, así como existen limitaciones emanadas de las propias constituciones provinciales, los tributos a cargo de los municipios deben respetar también los principios que emanan de la Constitución Nacional, en razón de la supremacía del derecho federal sobre el derecho provincial y municipal.

## **2.4 Limitaciones a las potestades del fisco municipal emanadas de leyes - convenio**

Existe un tercer tipo de factores limitantes que operan sobre las potestades tributarias municipales, los cuales emanan de aquellas leyes – convenio suscriptas por los gobiernos provinciales y que, por consecuencia directa, operan también sobre los municipios.

En este apartado haremos mención a las limitaciones que implican para los municipios la suscripción de la *Ley de Coparticipación Federal*, el *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento* y el *Convenio Multilateral*. La invocación de estos tres cuerpos normativos habilita la vía recursiva ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (tema que se analizará con mayor profundidad hacia el final del presente trabajo).

*Ley de Coparticipación Federal de Impuestos Nacionales (Ley 23.548. Sancionada el 7 de enero de 1988).*

La mencionada ley tiene como fin el establecimiento de un mecanismo de distribución de tributos recaudados a través de ciertas leyes tributarias nacionales, entre la Nación y las Provincias. Para adherir a este sistema, las provincias deben dictar una ley de adhesión al régimen (aceptando el mismo sin reservas), a cambio de su cuota en el sistema. La adhesión significa también el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley, entre los cuales se encuentra la obligación de adecuar los tributos locales a las pautas impartidas en el cuerpo de la misma; y además, la distribución de los ingresos a favor de los municipios. Posteriormente, las arcas

provinciales recibirán la porción correspondiente en la medida que se vayan recaudando los impuestos coparticipados (Bulit Goñi, 2007).

Del régimen de esta Ley Nacional surge la obligación para cada provincia adherente de no aplicar gravámenes análogos a los coparticipados por la ley en cuestión, abarcando tanto el nivel provincial como el municipal. Esto se desprende del artículo 9 del cuerpo normativo en cuestión, transcripto a continuación:

Artículo 9 — La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

- a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.
- b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

Bulit Goñi (2007) dice en referencia al artículo citado *ut supra* y al respecto de la obligación que surge para las provincias adherentes, que “si se partiera de la premisa de que cada municipio tiene competencias tributarias originarias, esta restricción realizada en su nombre por la provincia a la que pertenece sería harto discutible” (p. 342).

*Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Anexo I del Decreto Nº 1807 del 27 de agosto de 1993).*

Corresponde considerar que este Pacto, en articulación con el *Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal* del 17/11/2000, el *Pacto Fiscal* del 12/8/1992 y el *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento* suscripto en el año 2003, resultan ser un intento por homogeneizar la política tributaria de las provincias a través de un alineamiento con el “federalismo fiscal”, aún en detrimento de lo establecido por la Ley de Coparticipación. El gobierno federal pretende asociarse a las provincias en el ejercicio de sus poderes delegados, de los conservados y también de los concurrentes. Esto se manifiesta a través de la idea de “acuerdo” en la concreción de las políticas promovidas por el gobierno central.

A efectos de puntualizar esta cuestión, podemos referir al artículo 1° del Pacto Federal de 1993, que define como objetivo común la “adopción de políticas uniformes que armonicen o posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y la reactivación de las economías regionales” (Bulit Goñi, 2007).

Del cuerpo del mismo Pacto se desprende que las provincias asumen el compromiso de no crear tributos análogos a los coparticipados y también surge la prohibición de establecer tasas, sin la correspondiente contraprestación de servicios. Cito a continuación el sexto párrafo del apartado primero del mencionado texto normativo (cabe aclarar que el artículo hace referencia al Impuesto a los Sellos y los

impuestos provinciales a la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios, detallados en párrafos anteriores):

Asimismo se promoverá la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura Provincial o a través de la recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. **Igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación** (subrayado de autor).

*Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977.*

El objetivo de este Convenio es desarrollar un método de coordinación sobre todas las jurisdicciones, respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para evitar la múltiple imposición en actividades cuyo desarrollo abarca dos o más jurisdicciones. Este Convenio en su artículo 35 establece un mecanismo para coordinar la potestad tributaria del fisco municipal respecto de la base imponible provincial. Se transcribe a continuación el mencionado artículo:

Artículo 35 — En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.

La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio, si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida.

Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial.

Se entiende entonces que las facultades comunales no pueden ir más allá de aquellas que surjan de las leyes provinciales.

## 2.5 Síntesis de las limitaciones

En resumen, los municipios pueden aplicar cualquier tributo, no obstante deben atenerse a las limitaciones que surgen de las *cláusulas constitucionales* anteriormente vistas; es decir, los principios de rango constitucional que jamás podrán ser sobrepasados por el poder tributario municipal.

También deben respetar la supremacía de los *cuerpos normativos provinciales*, los cuales deben contemplar la autonomía municipal, toda vez que la misma no debe interpretarse en un sentido absoluto, sino en armonía con los cuerpos normativos de mayor jerarquía).

Por último, deben considerar las restricciones de compatibilidad que surgen en función de los *pactos suscriptos por las provincias* (y por ende, los municipios) con la Nación a través de los cuales se han comprometido a no establecer impuestos análogos a los nacionales coparticipados, además de haber asumido el compromiso de establecer tasas que respondan a servicios efectivamente prestados y cuyo monto guarde relación con el costo de las prestaciones brindadas al contribuyente.

## 3. Conceptos generales y nociones particulares referidas a la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene

Las tasas constituyen la fuente principal y prácticamente exclusiva de recursos tributarios de los municipios. Aquellas que aportan al erario municipal en forma más significativa son aquellas conocidas como *Tasa por Alumbrado, Barrido y Conservación de la Vía Pública* y la *Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene*. Estas tasas se encuentran presentes en la totalidad de los ejidos a lo largo y a lo ancho de la República Argentina; presentando eventualmente algunas variaciones en su denominación formal, pero sin alterar el fundamento básico del tributo. Sobre la *Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene* versa el interés del presente trabajo, y es sobre la cual comenzaremos a referirnos en forma directa.

Cabe aclarar que en cada municipio existe una importante cantidad que tasas, sobre las cuales no haremos referencia, por no resultar de mayor interés para la presente investigación, además de tener un escaso impacto en el erario público.

Los puntos que se presentarán a continuación están orientados a contribuir con conceptos referidos a las tasas municipales en general y sobre la *Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene* en particular, contribuyendo así con el acerbo de conceptos que se expuso previamente; y que servirán a los fines de interpretar la esencia de los litigios y la jurisprudencia existente en la materia presentados más adelante en esta obra.

### 3.1 Naturaleza jurídica de las tasas

Las tasas constituyen una especie del género tributario. Cabe recordar que se considera “tributos” a aquellas prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (Villegas, 2007).

Al los efectos de la distinción de la tasa respecto a las otras especies del género tributario, Villegas (2007) postula:

En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir (p. 67).

Uno de los requisitos fundamentales a los que hace referencia la bibliografía y la jurisprudencia respecto de las tasas es que el cobro de tal tributo debe corresponderse con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público, relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos 236:22).

Jarach (1996) define la tasa como “un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo. Se entiende que, como tributo, es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo; no tiene, pues, el carácter de precio” (p. 234).

La presencia de esa actividad de la Administración referida al sujeto pasivo es lo que distingue a la tasa del impuesto. Sin embargo no es necesario que esa actividad de la Administración sea de alguna forma beneficiosa para el contribuyente. A tal respecto el Máximo Tribunal ha establecido que no bastará para eximir al sujeto pasivo de la obligación respecto del cumplimiento de la misma, por el hecho de que carezca de interés en el servicio estatal (Fallos, 251:222).

Concurrentemente, Villegas (2001) propone:

En algunos (*tasas*), la obligación surge ante la mera particularización de una actividad administrativa o jurisdiccional del Estado (inherente a su soberanía) con respecto al obligado, sin que jurídicamente interese su requerimiento del servicio ni su beneficio como consecuencia de él. En consecuencia, el hecho imponible es la prestación del servicio, que en nuestra opinión, debe ser siempre efectiva (p. 71).

Para el caso particular de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, el servicio que constituye el objeto de la misma es la realización de inspecciones destinadas a constatar y preservar la seguridad, salubridad e higiene en locales, establecimientos u oficinas destinados al ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios (Bulit Goñi, 2007).

### 3.2 Proporcionalidad del monto de las tasas

El monto de la tasa ser proporcional al costo del servicio que se retribuye. Esta idea ya se había esbozado con anterioridad en el apartado que refiere al principio de *equivalencia*, siendo que no debe pretenderse una equivalencia aritmética o matemática del monto respecto al costo; sino que debe considerarse la existencia de una vinculación razonablemente lógica entre la pretensión tributaria y el costo del servicio prestado por el municipio. Esto responde a que resultaría virtualmente imposible establecer la equivalencia estricta entre los factores mencionados.

En su obra, Villegas (2001) coincide con estos conceptos, diciendo que "(...) para que la tasa sea legítima, y no arbitraria, tiene que existir una discreta y razonable proporción entre el monto exigido y las características generales de la actividad vinculante" (p. 101).

A raíz de esta relación entre monto y costo, cabe destacar que puede configurarse el supuesto de *confiscatoriedad de la tasa* para aquellos casos en que el gravamen absorba una parte sustancial de la renta.

Por otro lado, y en forma independiente respecto de la *confiscatoriedad* (o no) de la tasa; el planteo respecto de tasas que no guardan proporción con el costo de la actividad específica cumplida por el municipio ha sido respaldado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien ha acogido la impugnación de tasas cuyo cálculo del monto se realiza en prescindencia del costo del servicio (Bulit Goñi, 2007).

Según Villegas (2001), "Lo que en cambio resulta jurídicamente inadmisibles es que la graduación de la tasa tenga en cuenta la mayor o menor riqueza del obligado, o sea, en otros términos, su capacidad contributiva" (p. 102).

Sin perjuicio de esto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido que el costo del servicio sea distribuido entre los sujetos pasivos de la gabela, en función de su capacidad contributiva. Como bien expresa el Alto Tribunal, "el Estado (...) puede efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del obligado al pago, (...) no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado" (Fallos, 234:663).

Como bien dice Bulit Goñi (2007) respecto a esta circunstancia:

(...) no significa que la recaudación se desinterese del costo del servicio. Lo que dice la Corte es que el costo total del servicio se puede distribuir entre los obligados al pago teniendo en cuenta sus respectivas capacidades contributivas por imperio del principio de equidad (p. 265).

En consecuencia, las tasas que presenten este vicio podrán ser impugnadas en base al principio de razonabilidad, en la medida que sus montos hayan sido establecidos en función de la cobertura de costos de otras erogaciones estatales.

Al respecto de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, es importante enfatizar que la misma está destinada a financiar los costos incurridos por el municipio por de la prestación del servicio de verificación de las condiciones de higiene y seguridad de las instalaciones. Como es esperable, el monto de la gabela no se corresponderá en forma directa con los costos emanados de la mera



inspección acontecida en el local del contribuyente, sino que además el mentado monto deberá contemplar los costos indirectos atribuibles en forma proporcional al servicio prestado (Bulit Goñi, 2007).

### **3.3 La carga probatoria en materia de tasas**

A los efectos de la resolución por vía judicial de un planteo vinculado con tasas municipales, resulta fundamental determinar sobre quién recae la carga probatoria. Desde un punto de vista general, se dice que quien alega la falta de prestación del servicio, tiene que probar sus dichos fehacientemente.

Recordemos que el fundamento del *onus probandi* radica en un viejo aforismo de derecho que expresa que "lo normal se presume y lo anormal se prueba". Por lo tanto, la parte que invoca el quiebre del estado de normalidad, debe probarlo. En los procedimientos de aplicación de Derecho Tributario, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

La aplicación de este precepto implicaría entonces un perjuicio para la parte más débil (el contribuyente) a causa de la dificultad que significa la demostración de un hecho negativo (particularmente en nuestro caso de estudio, la "no prestación" de un servicio). Con el objetivo de subsanar esta situación, corresponde remontarse a las V Jornadas Bonaerenses de Derecho Civil, Comercial, Procesal e Informático celebradas en Junín en octubre de 1992, donde encontraremos un elemento clave en defensa de los intereses del contribuyente. La Comisión de Derecho Procesal formuló en estas Jornadas una declaración afirmando que la doctrina de las cargas probatorias dinámicas puede y debe ser usada en los estrados judiciales ante situaciones en las que las previsiones legales que reparten la carga probatoria no funcionen adecuada y valiosamente (Bulit Goñi, 2007).

El mismo supuesto también aplica para el caso de pretender probar la razonabilidad del costo del servicio, dado que esta cuestión resulta una exigencia procesal de imposible cumplimiento para la parte obligada al pago de la tasa. Debe recaer entonces sobre el municipio tal comprobación.

En resumen, la carga de probar queda entonces adjudicada a la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo, aún cuando esto significa la inversión del principio tradicional del *onus probandi*. Para que esto suceda, deberá analizarse la aptitud de cada una de las partes para esclarecer los hechos, sopesando la posición privilegiada en que una de ellas pueda encontrarse respecto de tales hechos.

### **3.4 Sustento territorial de las tasas**

Tal y como expresamos en el apartado 3.1, la procedencia de las tasas está condicionada a la efectiva prestación de un servicio público con relación a un bien o actividad determinados del contribuyente. Sobre este precepto corresponde aclarar que el bien o actividad en cuestión debe estar situado dentro de la jurisdicción municipal, para que se configure la procedencia de la tasa.

Coincidentemente con este criterio, Bulit Goñi (2007) sostiene que “(...) para que el hecho imponible se configure, la actividad debe haberse desarrollado de manera efectiva, tangible, dentro del territorio que se trate”

En el supuesto en que no existiera el sustento territorial en la actividad desarrollada o en los bienes del contribuyente, no existiría entonces la posibilidad de prestación del servicio por parte del municipio. En consecuencia de esto, deviene impropio la exigibilidad de la tasa (Bulit Goñi, 2007).

Para el caso de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, el sustento territorial se configurará cuando, dentro del ejido municipal, exista un local que pueda ser sometido a las verificaciones que hacen al objeto de la misma. Al respecto de esta tasa en particular, Bulit Goñi (2007) afirma que el hecho imponible se completa con la existencia de un establecimiento dentro del ejido que pueda ser sometido a inspección, ya que no será suficiente la prestación de servicios o el ejercicio de la actividad habitual.

#### **4. Principales controversias por la aplicación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.**

Como bien planteamos anteriormente, la denominación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene puede variar en cada municipio, pero el quid de la cuestión siempre versa sobre aquellas tasas retributivas de servicios destinadas a financiar la actividad de contralor e inspección del municipio con el fin de preservar la salubridad, seguridad e higiene en locales establecimientos y oficinas donde se desarrollen actividades a título oneroso sujetas al poder de policía municipal, ya sea en forma permanente o temporaria. Asimismo, el hecho imponible de este tributo se perfecciona con la prestación efectiva de servicios de inspección por parte del municipio, en un establecimiento dentro del ámbito municipal donde se llevan a cabo actividades comerciales, industriales o de servicio.

Estos conceptos planteados en esta primera parte del trabajo allanan el camino para la presentación de las siguientes controversias que han surgido por la aplicación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene y han sido llevadas a juicio. Estos litigios tienen su fundamento en la aplicación de verdaderos impuestos por parte de los municipios encubiertos bajo la denominación de tasas retributivas de servicios.

A continuación se procederá a realizar un análisis de la normativa local en función de los principios establecidos previamente en el presente trabajo para abordar los puntos de conflicto entre las pretensiones del fisco y los contribuyentes. Cabe aclarar que no se pretende ser taxativo al momento de citar los cuerpos normativos, sino que hemos tomado una pequeña muestra que sirva a los fines de ejemplificar los conceptos vertidos.

## 4.1 Pretensión de gravar a sujetos que no tienen local o establecimiento en la jurisdicción.

Con el fin de obtener un mayor ingreso en las arcas públicas, los municipios pretenden gravar con la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene a aquellos contribuyentes que desarrollan su actividad dentro de los límites del ejido, pero no poseen radicación en el mismo. Es así el caso del desarrollo de una actividad comercial a través de viajantes o agentes de comercio (Bulit Goñi, 2007).

Es decir que, aún cuando no exista un establecimiento, local u oficina que pudieran ser inspeccionados por el municipio, el fisco procede gravando la mera realización de actividades comerciales, industriales o de servicios; ignorando así el sustento territorial. Los distintos supuestos configurados para la desnaturalización del concepto de la Tasa pueden clasificarse en dos grupos:

a) En una primera categoría pueden agruparse las ordenanzas municipales que en forma manifiesta establecen que no será requisito para configurar el hecho imponible de la tasa la existencia de local o establecimiento dentro del municipio.

Tal es el caso de la aplicación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene en el Municipio de San Martín; que grava con la mentada tasa a “toda persona física o jurídica, que desarrolle actividades económicas de cualquier naturaleza, en jurisdicción del Municipio, inclusive aquellas que, por su modalidad operacional, lleven adelante las mismas **sin tener local (...)**”; concepto que se desprende del artículo 179 de su Ordenanza Fiscal e Impositiva 2013. Aún más explícito resulta el artículo 99 bis de la Ordenanza Fiscal 2013 del Municipio de Pilar, que especifica que “de la misma manera estarán alcanzadas por el presente tributo, todas aquellas actividades que se desarrollen sin poseer local o establecimiento habilitado” (subrayado del autor).

b) Otros cuerpos normativos optan por gravar directamente el mero ejercicio de la actividad comercial, industrial o de servicios dentro del municipio, ya sea que el mismo se efectúe a través de un intermediario, corredor, viajante de comercio, agente de propaganda médica u otros, con o sin relación de dependencia.

Estos conceptos vertidos se pueden encontrar en el artículo 4.5 de la Ordenanza Fiscal 2013 de la Municipalidad de Ezeiza, que indica:

Son contribuyentes de ésta tasa las personas físicas o jurídicas y las sucesiones indivisas que ejerzan las actividades señaladas en el ARTÍCULO 4.1. Cuando un mismo contribuyente desarrolle dos o más actividades sometidas a distintos tratamiento fiscal, las mismas deberán discriminarse; si omitiere la discriminación será sometido al tratamiento más gravoso. Igualmente para el caso de actividades anexas, se tributará el mínimo mayor que establezca la Ordenanza Tributaria anual.

Las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el presente gravamen, en especial todas aquellas que por su actividad estén vinculadas a la comercialización de productos y bienes en general, que faciliten sus instalaciones para el desarrollo de actividades gravadas por ésta tasa, deberán actuar como agentes de

percepción o retención e información en el tiempo y forma que determine el Departamento Ejecutivo (p. 6).

En el mismo sentido se pronuncia la Ordenanza Fiscal del Municipio de Bahía Blanca del año 2013, en su artículo 129, aclarando que “son contribuyentes de la tasa las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, sociedades de hecho y toda entidad que ejerza con habitualidad una actividad económica a través de terceros que operan por cuenta y orden de las mismas”.

## **4.2 Pretensión de gravar a sujetos por servicios mencionados en forma genérica.**

Por otra parte, hay un grupo de normas que omite cualquier referencia al elemento territorial pero que es fuente de controversias al fijar como servicio a cargo del municipio no solo los de inspección para la salubridad, la seguridad e higiene, sino también todos aquellos que faciliten o promuevan el ejercicio, el desenvolvimiento, la evolución y el progreso dentro del municipio. El artículo 128 de la Ordenanza Fiscal 2013 del Municipio de Bariloche es un claro ejemplo de lo antedicho. Citamos a continuación el texto mencionado:

ARTICULO 128º.- Se establece en todo el ejido municipal una Tasa que retribuye los servicios y actividades reales o potenciales prestados por el Municipio con la finalidad de preservar la seguridad, salubridad e higiene y cualquier otro servicio que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población dentro del ejido municipal y en especial en los lugares de concurrencia de público, comercios, locales y oficinas, que gravará toda actividad económica, comercial, industrial, de servicios o agropecuaria, independientemente del ámbito en que se realice y sin distinción del carácter, estructura jurídica y tipo de organización que revista el titular o responsable de los mismos.

Sobre este tema podemos decir que en lo que se refiere a los servicios que debe prestar el municipio como contrapartida de la tasa pero que son mencionados en forma genérica (como ser cualquier otro servicio no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población), debe tenerse presente que es doctrina de la Corte Suprema que “al cobro de una tasa siempre le corresponde la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado, bien o acto, del contribuyente” (Fallos 312:1575).

## **4.3 Pretensión de gravar considerando como base imponible los ingresos brutos del contribuyente**

Existe además un grupo de cuerpos normativos municipales que contempla como base imponible para la tasa, los ingresos brutos del contribuyente. Como vimos anteriormente, la tasa debe guardar relación con el servicio prestado; al tomar como base imponible de la gabela este indicador, la tasa debe considerarse un impuesto ya que no posee vinculación con una actividad o servicio específico del Estado. Se entiende que su recaudación se aboca a solventar la integridad de las erogaciones de

la actividad estatal, y no solo a aquellas que se relacionan con el servicio prestado al contribuyente.

Asimismo, estos cuerpos normativos tienden a considerar como ingresos gravados a todos aquellos que fueran generados por el contribuyente tanto dentro como fuera del ejido. Los fiscos fundamentan su pretensión con el tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral que permite la apropiación de la totalidad de la base imponible en la jurisdicción donde el sujeto pasivo de la gabela tiene habilitación. (Bulit Goñi, 2007)

Claro ejemplo de esto es el artículo 113 de la Ordenanza Fiscal 2014 del Municipio de Bahía Blanca, que establece respecto de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene que la misma “será proporcional a la suma de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada”.

El mismo caso se presenta al analizar el artículo 100, inciso a) de la Ordenanza Fiscal y Tarifaria 2013 del Municipio de Pilar, que fija para la determinación del Tributo por Inspección de Seguridad e Higiene “los ingresos brutos devengados durante el período fiscal que se determinaren y/o el ejercicio fiscal inmediato anterior al vigente, por la ejecución de la actividad gravada conforme a las modalidades que establezca la Ordenanza Tarifaria”.

En síntesis, al gravar sobre los Ingresos Brutos del contribuyente, se está midiendo la capacidad contributiva y no se está buscando la compensación de los costos incurridos por la prestación del municipio. En la mayor parte de los cuerpos normativos municipales existen tasas que, bajo diferentes denominaciones, deberían retribuir el servicio de inspección de seguridad e higiene, pero al liquidarse sobre la base de los ingresos del contribuyente, terminan no correspondiendo en absoluto con los costos erogados oportunamente para la prestación del servicio.

## **5. Análisis de jurisprudencia**

Va de suyo que se han hecho planteos ante la Justicia respecto a las cuestiones que hemos ido develando a lo largo del presente trabajo. Una considerable cantidad han llegado a la Corte Suprema de Justicia, y otros tantos se han resuelto en los tribunales de cada provincia. A continuación procederemos a analizar algunas presentaciones judiciales realizadas respecto a las tasas municipales, evaluando la pretensión de la parte actora y el fallo respectivo.

Principalmente analizaremos aquellos fallos que hemos citado a lo largo del presente trabajo, además de incorporar otros, cuya selección responde al criterio de probar e ilustrar los principios que hemos fundamentado y verificar el tratamiento que reciben los mismos al momento de ser alegados en un tribunal en defensa del contribuyente.

## **5.1 Massalin Particulares S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego**

En este caso, el litigio proviene de la aplicación de la Tasa retributiva de servicios de verificación de legitimidad y origen de cigarros y cigarrillos destinados al consumo, en virtud a lo establecido por la Ley N° 566 de Tierra del Fuego. El pago de la tasa en cuestión fue reglamentado mediante una resolución que establecía que los contribuyentes estaban obligados a presentar el día 10 de cada mes una declaración jurada detallando las operaciones realizadas y la liquidación del tributo. Cabe aclarar que la cuestión que aquí se dirime no es a nivel municipal, sino provincial, pero siempre versando sobre el tema tasas, lo que hace relevante este análisis.

La empresa procedió a labrar actas notariales con el objetivo de acreditar la ausencia de control fiscal y procedió a plantear que la tasa cuestionada no retribuía ningún servicio efectivamente prestado por el Estado Provincial, sino que resultaba ser un impuesto interno adicional al consumo de cigarrillos, resultando el mismo inconstitucional, ya que termina resultando ser un derecho de tránsito prohibido por el artículo 11 de la Constitución Nacional; y a su vez, resulta violatorio del régimen de Coparticipación Federal de Impuestos que obliga a los estados provinciales a no aplicar gravámenes análogos (Fallos 329:792)

En su defensa, el Gobierno Provincial alegó que el control se llevaba a cabo con la concreción de inspecciones de los productos en los comercios distribuidores; y que además el gobierno llevaba a cabo campañas de prevención contra la adicción al tabaco, con prestaciones específicas en los hospitales públicos y centros de salud para curar a los adictos.

Para dirimir esta cuestión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió que resulta inaceptable que la interpretación de la tasa en cuestión incluya las actividades enunciadas como finalidad de la misma (en este caso, campañas de prevención contra el tabaco y los servicios hospitalarios para la curación de los adictos) ya que esta situación resulta ajena al fin que expresa la norma (Fallos 329:792). Esto hace directa alusión a lo planteado en el apartado 4.2 de la presente obra.

## **5.2 Compañía Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán**

El litigio presentado a continuación proviene de la aplicación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene sobre el contribuyente en cuestión. Esta presentación llega a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, luego de que la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán no hiciera lugar a la demanda promovida por la Compañía Química contra el municipio por nulidad de acto administrativo y por inconstitucionalidad de la tasa municipal.

La parte actora cuestionó la generalidad del artículo 120 del Código Tributario Municipal vigente en ese momento, que establece que:

(la tasa) será abonada por cualquier actividad comercial, industrial y de servicios por las que se usen o aprovechen las obras y demás prestaciones

que hacen al progreso regular y continuo de la Ciudad, en virtud de los servicios municipales de contralor, seguridad, higiene, salubridad, moralidad y de cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que prevenga, asegure y promueva el bienestar general de la población (Fallos 312:1577).

Al respecto, y como era previsible, el Tribunal Cintero determinó que “al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente” (Fallos 312:1577); lo cual constituye un requisito fundamental respecto de las tasas, como fuera visto en el apartado 3.1 del presente trabajo. Asimismo fue tratado el tema en el apartado 4.2, haciendo alusión a los cuerpos normativos que hacen mención genérica de los servicios.

En base a lo expuestos, la Corte determinó que la gabela atacada no se ajusta a los principios previamente enunciados, los cuales encuentran sustento en el artículo 17 de la Constitución Nacional que fuera oportunamente analizado en el apartado 2.3 de este trabajo. Por ello deviene en ilegítimo el cobro de la tasa correspondiente.

Merece una particular mención el hecho que este fallo trae a colación en su punto 7) a la sentencia del caso "De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros" de 1956; Fallos 236:22; el cual analizaremos en el apartado a continuación.

### **5.3 de Gregorio Viuda de Cipriano Cándida y otros**

Este fallo se constituye como fundamento de una gran parte de la jurisprudencia emanada por el Máximo Tribunal en lo referente a la correspondencia entre la prestación de un servicio y el cobro del tributo. Tal es la opinión de la corte en este caso:

Si bien el pago de las tasas finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado, ello no implica una equivalencia estricta, sino que al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio a algo (bien o acto) no menos individualizada del contribuyente; por lo que la impugnación de una tasa considerada exorbitante debe juzgarse desde el punto de vista de su posible carácter confiscatorio (Fallos 236:22).

En este caso, la postura municipal se evidencia contraria a un requisito fundamental respecto de las tasas como es que el cobro de la gabela debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado, bien o acto del contribuyente, tal y como fuera planteado en el apartado 3.1.

## **5.4 Banco Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael**

Respecto a este caso en particular, cabe aclarar que la Corte avaló la gabela que se reputaba de confiscatoria, aunque terminó fallando a favor de la parte actora, ya que la tasa era violatoria de una exención impositiva otorgada al contribuyente.

Al margen de esta salvedad, lo interesante de este caso en particular son los dos principios resaltados por el Máximo Tribunal para fundar su opinión. En primer lugar la Corte sostuvo que el costo de la tasa no puede ser fijado con exactitud en relación al servicio prestado; pero si deviene necesario que el cobro de la tasa responda a una concreta, efectiva e individualizada prestación de servicios (Fallos 234:663). Al respecto de estos temas nos hemos referido en el apartado 2.3, sobre el principio de *equivalencia* y también en el apartado 3.1 y 3.2 de este trabajo.

En segundo lugar, hace mención al principio de *no confiscatoriedad* descripto en el apartado 2.3 de este trabajo, al considerar “equitativo y aceptable que, para fijar la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos, se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad tributaria de éstos, representada por el valor del inmueble o el de su renta” (fallos 234:663). Por ende, el hecho de que el incremento del monto de gabela no guarde proporción con el acrecentamiento del costo de los servicios respecto a lo erogado en años anteriores no constituye un elemento suficiente para reputarla de impuesto, o probar el carácter confiscatorio de la misma.

## **5.5 Hidroeléctrica Tucumán S.A. c/ Tucumán, Provincia**

En este caso, el conflicto versaba respecto a la aplicación de una Tasa al Uso del Agua. La parte actora consideraba que la gabela gravaba el mismo concepto que las regalías que ya se encontraba pagando; además de no corresponderse el hecho imponible emanado de la normativa con la labor desarrollada por la empresa.

Al respecto de la cuestión, la Corte reputó de válidas las afirmaciones de la Hidroeléctrica, sosteniendo que no había un servicio efectivamente prestado y que la tasa resultaba análoga a otros impuestos y a las regalías que la actora efectivamente estaba tributando. Sostiene entonces que aceptar la tasa configuraría un caso de doble imposición, con el agravio que ello significa para los derechos del contribuyente. Esta situación resultaría violatoria a los conceptos tratados en los apartados 2.2, 2.3 y 2.4 del presente trabajo, respecto de los límites a las potestades tributarias del fisco municipal.

Cabe destacar que, al respecto de la cuestión de la doble imposición, la Corte hace énfasis respecto a la pretensión municipal estableciendo que “(...) lo que quiere percibir la demandada no condice con ningún servicio prestado por ella sino que coincide con el concepto del impuesto a los ingresos brutos” (Fallos 325:1370). Esta cuestión fue tratada en el apartado 4.3 de este trabajo; siendo evidente que no opera como argumento individual para atacar a la gabela, pero que puede utilizarse en combinación con otros alegatos para rebatir la pretensión del fisco.



## 5.6 Central Puerto S.A. c/ G.C.B.A.

Este caso en particular tramitó ante el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el cual falló en contra del contribuyente. El análisis de esta sentencia es pertinente para ilustrar el tratamiento que reciben las cuestiones planteadas ante la justicia local.

La empresa Central Puerto hizo una presentación ante la Justicia reclamando por el monto erogado en concepto de Tasa por Alumbrado, Barrido y Limpieza a favor del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires; argumentando que aquél no prestara efectivamente los servicios en el ámbito donde se encontraba establecida la terminal portuaria.

Aunque la cuestión más notoria en cuanto al Derecho pasa por que el contribuyente abonó sin protesta el tributo, perdiendo por aplicación de "la doctrina de los actos propios" la posibilidad de reclamar en un proceso judicial en contradicción con su anterior conducta.

A efectos de arrojar luz sobre esta cuestión, dicha doctrina indica que nadie puede válidamente ir contra sus propios actos (*nemo potest contra factum venire*); resultando que la protesta es un requisito indispensable para fundar la acción de repetición de impuesto y debe ser expresa y concreta.

Pero aún a pesar de esto, la opinión de los Jueces que emanaron la sentencia giró en torno a la carga de la prueba, y la comprobación efectiva de la *no prestación del servicio*. A tales efectos, el juez Centanaro, interviniente en la segunda instancia de la causa, dijo:

(..) la actora alega la ausencia de las prestaciones cobradas por el GCBA y que en consecuencia los pagos efectuados fueron sin causa. Afirma que dichos servicios han sido prestados por la Administración General de Puertos; sin embargo, no acredita en el expediente dicha afirmación, por el contrario (...) surge que los inmuebles en cuestión no se encuentran dentro de las zonas dadas en concesión a la Administración General de Puertos (...). Cabe recordar que las partes tienen la carga de aportar al proceso los elementos necesarios a fin de convencer al juez que los hechos sucedieron en la forma que se alega, quien no prueba los hechos que debe probar pierde el pleito, si de ellos depende la suerte de la litis.

A raíz de estos dichos, se entiende que el mentado Juez atribuye la carga de la prueba referida a la ausencia de prestación a Central Puerto, por ser quien alegó tal circunstancia fáctica en su demanda; que posteriormente la actora no acreditó dicha afirmación con la prueba producida. Se entiende entonces que la parte actora adolece de defectos para probar fehacientemente lo pretendido. No obstante no se hace alusión a la doctrina de las cargas probatorias dinámicas. En consecuencia con lo establecido en este punto, el juez Corti, que también intervino en la instancia de apelación dice que:

Es cierto que en el último párrafo de dicho informe (...) se niega que la Ciudad hubiese realizado servicios y obras, pero se trata de una afirmación de carácter dogmático, que no encuentra apoyatura en otras pruebas concordantes. (...) Evaluada entonces a la luz de las reglas de la sana

crítica, la prueba producida en autos es a mi juicio insuficiente para convalidar en los hechos la pretensión de la actora.

Una vez planteada la cuestión ante el Tribunal Superior de Justicia, se resolvió en forma desfavorable para la parte actora. Al respecto de la cuestión de la carga probatoria, el mentado tribunal se expidió diciendo que:

Si bien nos referimos a un hecho negativo (...), no existen razones que relevan a dicha parte de la carga de la prueba, ya que la regla según la cual “la negativa no debe probarse” sólo es válida cuando se refiere a la mera negativa o desconocimiento, por parte del demandado, de los hechos afirmados por el actor., supuesto distinto al de autos (...). Y tampoco se trata de un caso de “prueba diabólica” o de imposible cumplimiento, ya que si bien el hecho negativo no es susceptible de comprobación directa, la actora podría haber intentado acreditar hechos positivos que permitan presumir el negativo (...), cosa que no hizo.

Como se puede ver, los criterios de la Cámara de Apelaciones y del Tribunal Superior coinciden respecto al tratamiento de la carga de la prueba.

## **5.7 Laboratorios Raffo c/Municipalidad de Córdoba**

En este caso, la Municipalidad de la ciudad de Córdoba exigió al contribuyente en cuestión la Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios por los períodos enero de 1995 a abril de 2000.

El laboratorio en cuestión, careciendo de presencia física en el Municipio de Córdoba, no configura el supuesto de sustento territorial para la prestación efectiva del servicio por parte de la Municipalidad. Entonces, en disconformidad con la determinación tributaria, recurrió ante la Justicia y planteó la ilegitimidad de la gabela, alegando que al no poseer presencia física en el Municipio, no se cumple el requisito de sustento territorial para la prestación efectiva del servicio. En definitiva, si no hay local, no puede efectuarse el control de salubridad e higiene. Si no hay servicio, no se configura el hecho imponible de la tasa, por ende no hay tasa y no existe obligación de pago.

El municipio, por su parte, fundó su pretensión en que el laboratorio contaba con un agente de propaganda médica en relación de dependencia, cuyo domicilio particular estaba ubicado en la ciudad de Córdoba. Asimismo la empresa vendió sus productos en esa ciudad, para lo cual había encargado la distribución a una tercera empresa, pero carecía de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo en el territorio del municipio.

Entonces el fisco argumentó que el tributo reclamado se refiere a una serie de servicios que no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente, cuyo objetivo es que las actividades lucrativas desarrolladas en su ejido lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno. Asimismo argumentó que dicho objetivo se logra organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad, entre ellas, las cumplidas por el contribuyente en cuestión.

La cuestión obtuvo un fallo favorable al fisco en el Tribunal de Primera Instancia y en la Cámara. Ante esta situación, el contribuyente apeló al Máximo Tribunal Provincial, el cual rechazó la presentación de la parte actora. Llegada esta instancia, hizo una presentación ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Al respecto de la cuestión planteada, la Corte expresó que “la postura municipal se evidencia contraria al requisito fundamental respecto de las tasas, (...) como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta efectiva e individualizada prestación de un servicio” (Fallos, 332:1503). Resulta entonces evidente que para que sea procedente la tasa, resulta necesaria la existencia de un establecimiento local u oficina en el ejido municipal en el cual pueda verificarse la prestación de tal servicio. Esto hace clara referencia al *sustento territorial* de la misma, desarrollado en el apartado 3.4 del presente trabajo.

En el mismo sentido, la Corte aclara que si el fisco municipal procede con la pretensión de cobro, contrariando el principio de sustento territorial, se apartaría de la definición de tasa. Entonces el tributo recaudado debe interpretarse como un impuesto y así entraría en colisión con lo establecido en la *Ley de Coparticipación Federal* en su artículo 9, inciso b) respecto a la obligación asumida por las provincias y los municipios a no aplicar gravámenes análogos a los nacionales distribuidos por la mencionada ley. Esta cuestión fue analizada en el punto 2.4 del presente trabajo.

## **5.8 Breve conclusión sobre la jurisprudencia analizada**

El objetivo del análisis de jurisprudencia que precede a este apartado es reflejar que el proceso ante los tribunales locales no siempre resulta favorable al contribuyente; mientras que la presentación de estas cuestiones ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación asegura la imparcialidad en el tratamiento del caso.

Por eso mismo, es recomendable la vía recursiva del Máximo Tribunal de la Nación; la cual analizaremos a continuación.

## **6. Competencia de la Justicia Federal**

Como pudo verse con la jurisprudencia analizada en el apartado 5 del presente trabajo, los tribunales provinciales tienden a respaldar la pretensión municipal. Por ende resulta conveniente estudiar los supuestos que habilitan la competencia del fuero federal.

El Poder Judicial de la Nación será competente, en la medida que haya que aplicar o interpretar alguna cláusula de la Constitución Nacional, las leyes federales y los tratados internacionales. Coincidentemente con este criterio, Bulit Goñi (2007) propone que “(...) podemos ensayar un esquema procesal y de jurisdicciones vinculado al ‘vicio’ relativo que pudiera contener la normativa municipal, así:

- a) Si resulta violatoria de la Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional;” (p. 1023).

Además, el citado autor continúa y aclara que “si se arguye que una norma municipal es contraria a otra normativa local o a la ley provincial o constitución provincial, debe ocurrirse a la justicia local” (p. 1023). De esta forma queda trunca la vía recursiva federal y el reclamo del contribuyente debe tramitar ante los tribunales locales. En el eventual supuesto de una norma municipal que trasgrede la normativa local y, conjuntamente, la normativa nacional; el caso debe dirimirse primero ante la justicia provincial, y posteriormente tramitará ante el Máximo Tribunal por el recurso extraordinario del artículo 14 de la ley 48.

A continuación realizaremos un breve análisis sobre los efectos que tendrá la invocación de distintos cuerpos normativos en la habilitación de la vía recursiva.

## **6.1 Invocación de la Ley de Coparticipación Federal**

La Coparticipación Federal de Impuestos reviste el carácter de ley – convenio. Esto viene dado por su naturaleza de “ley formal” por provenir del Congreso Nacional, y de “convenio”, ya que su vigencia depende de la suscripción de la misma por las provincias (Bulit Goñi, 2007); tal como habíamos expresado al analizar esta ley en el apartado 2.4.

En el artículo 75, inciso 2 y 3 de la Constitución Nacional se hace especial mención a esta ley, quedando de esta forma establecida una cuestión constitucional susceptible de ser ventilada ante el fuero federal. Al quedar plasmado en el texto constitucional la vigencia del esquema de distribución de impuestos previsto en la ley - convenio sancionada por la Nación y suscripta por las provincias, una hipotética violación a la ley local de adhesión (y por ende a la ley federal), resulta contraria a las cláusulas constitucionales.

Como caso testigo de este supuesto, traemos a colación el fallo de la Corte Suprema en el caso “Unilever de Argentina S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto, sobre acción declarativa de certeza”. La empresa actora interpuso contra el municipio una acción declarativa de certeza a fin de que se declarara la inconstitucionalidad de la contribución que se le pretendía cobrar alegando que la gabela se superponía a un impuesto provincial y violaba, por ende, la Constitución Nacional y la Ley de Coparticipación Federal. Finalmente, el Máximo Tribunal falló a favor de la parte actora, revocando una sentencia de la Cámara Federal de Córdoba, que había sostenido que la acción debía tramitar ante la justicia provincial.

## **6.2 Invocación del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento**

Respecto a la invocación del “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” (mencionado en el apartado 2.4 de este trabajo); cabe decir que se encuentra jurisprudencia tanto a favor como en contra de la pretensión del contribuyente. La principal dificultad que se encuentra en este tema es que las cuestiones vinculadas con los pactos fiscales no recibieron el mismo tratamiento en la Carta Magna que la Ley de Coparticipación.

Recordaremos entonces que en el citado pacto se acordó que, a partir de su aprobación, se debía promover la derogación de las tasas municipales que no constituyeran la retribución de un servicio efectivamente prestado o en aquellos supuestos en los que excedieran el costo que derivara de su prestación (Bulit Goñi, 2007).

Primeramente, la Corte Suprema ha denegado la competencia en aquellos casos en que se ha solicitado la ilegitimidad de la pretensión municipal con base a la violación de este pacto. Así consta en el fallo de la causa "Petrobrás Energía c/Municipalidad de General Belgrano sobre acción declarativa de certeza". La empresa actora pretendía que cesara el estado de incertidumbre respecto de la imposición por parte de la Municipalidad de General Belgrano de una Tasa por Derecho de Propaganda que resultaba violatoria del mencionado pacto federal. En este caso, la Procuradora Fiscal resolvió que:

(...) Según se desprende de los términos de la demanda, a cuya exposición de los hechos se debe acudir de modo principal para determinar la competencia (...), la pretensión de la empresa actora consiste en obtener que cese el estado de incertidumbre en que se encuentra respecto de la imposición, por parte de la Municipalidad de General Belgrano, de una tasa por derecho de propaganda y publicidad, que **-según dice- es contraria a las previsiones del Régimen de Coparticipación Municipal de la Provincia de Buenos Aires (Artículo 10 de la Ley Nº 10.559)**, la Ley Orgánica de Municipalidades local y las normas federales.

En consecuencia y, toda vez que el juez que deba resolver el pleito tendrá que examinar el alcance de un tributo que deriva de ciertas ordenanzas municipales creadas y aplicadas por las autoridades de igual carácter, pienso que corresponde a los jueces locales entender en este proceso, interpretándolos en el espíritu y en los efectos que la soberanía local ha querido darles (Fallos: 328:3700; subrayado de autor).

En este caso, el recurso cae por lo antedicho en el presente trabajo, respecto al caso en que se argumenta la existencia de un conflicto entre una norma municipal y una normativa local, aún cuando se trasgreda conjuntamente las normas federales (Bulit Goñi, 2007).

Pese a esto, el Máximo Tribunal ha reconocido su competencia ante la misma pretensión. Así consta en el fallo de la causa "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa". El factor que constituye la diferencia es la pretensión de la parte actora. En este caso solicitó que "(...) se declare la inconstitucionalidad de los decretos-leyes 7290/67 y 9038/78, y del decreto 1160/92 por ser violatorios de la Constitución Nacional, del orden normativo federal (ley 24.065) y de las normas que lo reglamentan y complementan" (Fallos, 322:2958).

A tal respecto, la Corte dijo que

(...) que el Pacto es claramente un instrumento de la política económica nacional que integra un conjunto de medidas económicas coherentes y con una finalidad común: el crecimiento de la economía nacional y las economías regionales. Se trata, entonces, de una norma federal compleja, generada por la voluntad concordante del Estado Federal y las provincias para cumplir fines federales (Fallos, 322:2958).

Y más adelante continúa diciendo:

Ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Fallos, 322:2958).

En conclusión, el planteamiento de la cuestión federal es más delicado en el caso de los pactos fiscales, ya que el factor definitorio pasa por omitir la controversia entre la normativa municipal y la provincial, y enfocar la cuestión en el ataque directo que la imposición de la gabela representa al régimen federal.

### **6.3 Invocación del Convenio Multilateral**

Históricamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha considerado que el citado convenio es otra manifestación del “federalismo de concertación o cooperativo”, pero de distinta jerarquía que el caso mencionado en el apartado 6.2 del presente trabajo, ya que se encuentra ausente la Nación. El régimen contractual queda constituido entonces “entre las veintitrés provincias y la Ciudad de Buenos Aires, para evitar que sus respectivos impuestos sobre los ingresos brutos graven más de una vez la misma materia imponible” (Bulit Goñi, 2007, p. 1035).

Sostuvo en forma unívoca el Máximo Tribunal que los pronunciamientos sobre cuestiones referidas al Convenio Multilateral no constituyen una cuestión federal, ya que la aplicación del mismo remite en forma exclusiva a la interpretación de cuestiones de derecho público local (Bulit Goñi, 2007).

Sin embargo, del texto de la Ley de Coparticipación podría surgir un argumento para habilitar el fuero federal. A continuación citaremos el artículo 9 del mentado cuerpo normativo, y en particular su inciso d:

ARTICULO 9º: La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: (...)

d) Que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos;

Ahora bien, considerando que la Ley de Coparticipación hace expresa alusión al respeto de las disposiciones establecidas en el Convenio Multilateral, conforme lo establecido en su artículo 9 inciso d; puede inferirse entonces que el incumplimiento del citado Convenio implica una violación a lo establecido expresamente en la Ley de Coparticipación.

Este argumento fue recogido por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Argencard S.A. c/Provincia de Salta”, en el año

2004. Citamos a continuación el Dictamen del Procurador General, que luego fuera avalado por los miembros del Máximo Tribunal:

(...) Ha sostenido V.E. que el nuevo rango asignado a la Coparticipación Federal de Impuestos por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional (Fallos: 324:4226, Cons. 8°).

Como necesaria consecuencia de este criterio, asume tal calidad la eventual violación –por parte de una provincia- del compromiso de continuar aplicando las normas del Convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, así como sus modificaciones o sustituciones, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos (confr. art. 9°, inc. d., ley 23.548), aunque esa trasgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos normas o actos locales.

En este caso se discutió la competencia de la Corte respecto de cuestiones que atentaban contra el Convenio Multilateral; en consecuencia el Máximo Tribunal resolvió hacer lugar a favor de la competencia federal. En definitiva, el fundamento es que mediante el inciso d del artículo 9 de la Ley de Coparticipación, las provincias quedan obligadas a respetar el citado Convenio; por ende la trasgresión de este compromiso constituye una cuestión federal.

Distinto fue el fallo que emanó la Corte en el caso “YPF S.A. c/ Municipalidad de La Matanza”, cuyos autos concluyeron en el rechazo de la competencia federal.

El siguiente caso toca particularmente de cerca el tema central del presente trabajo, ya que el reclamo procede por la pretensión municipal de cobrar un tributo en concepto de Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, cuya norma tributaria dictada por el municipio fuera reputada de violatoria del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 y a la ley 23.548 de Coparticipación Federal.

Puntualmente el planteo de la parte actora ataca la base imponible de la gabela en cuestión, la cual (conforme la ordenanza municipal) es determinada por el total de los ingresos gravados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires sólo entre aquellos municipios en los que desarrolla actividades y posee local, oficina o establecimiento; atentando contra la previsión del art. 35 del Convenio Multilateral que ordena el reparto entre todos los municipios donde desarrolle actividades, independientemente de si lo hace con o sin establecimiento.

Al respecto, el Procurador General resuelve que: “la actora no se agravia de la negativa municipal a ‘aplicar’ el Convenio Multilateral sino que, encontrándose fuera de debate su vigencia y aplicación, mantiene una controversia sobre la recta ‘interpretación’ de uno de sus preceptos” (Fallos, 331:2586).

Vemos entonces que surge la cuestión de interpretación de una normativa local, lo cual lleva al Procurador General a concluir lo siguiente:

Estas divergencias sobre la interpretación de normas de derecho público local -como lo es el Convenio Multilateral- deben ser ventiladas ante los jueces locales, que deberán examinar el alcance de un tributo que deriva de una ordenanza municipal creada y aplicada por las autoridades de igual

carácter, interpretándolos en el espíritu y en los efectos que la soberanía local ha querido darles (Fallos, 331:2586).

En síntesis, el planteamiento de la cuestión federal en este caso también requiere precisión al momento de proceder con la presentación judicial, ya que debe exponerse claramente el contrasentido que representa la gabela respecto a las normas de carácter federal.

## 7. Conclusión

Tomando como base fundamental el análisis realizado a lo largo del presente trabajo, cabe concluir que a partir de la reforma constitucional del año 1994, los municipios han ido incrementado su participación, tanto a nivel institucional como en la realidad económica, aun cuando su autonomía sigue siendo parcial y, en consecuencia, sus herramientas de recaudación continúan limitadas (p. 3).

Los límites en cuestión, provienen directamente de la delegación de facultades que realizan las provincias; y en forma indirecta, como consecuencia de los convenios suscriptos entre la Nación y las provincias; de las cuales los municipios son parte (p. 10).

En base a lo expuesto, podemos concluir que las posibilidades reales con las que cuentan los municipios para poder incrementar su recaudación resultan acotadas, particularmente si lo comparamos con el incremento del gasto público que deben soportar. Como solución al respecto, los municipios han actualizado y modificado sus cuerpos normativos, ampliando así la base de contribuyentes alcanzados, e incluso, han implementado verdaderos impuestos bajo la denominación de “tasa” (p. 14).

Un análisis más profundo de la legislación municipal, se puede observar que la misma resulta ser, en términos generales, una copia mal adaptada de otras legislaciones provinciales, orientada a engrosar los ingresos del erario público. Estos cuerpos normativos presentan grandes falencias jurídicas y terminan ocasionando un alto grado de incertidumbre en la relación fisco – contribuyente. Se observa entonces una ilegitimidad normativa de las ordenanzas municipales con base en la violación de los principios de *transparencia* y *claridad*, como derivación del principio de *legalidad* (p. 17).

En la realidad, estas gabelas ilegítimas no generan una significativa mejora en la recaudación, sino que por el contrario alienta la evasión fiscal e incrementa el grado de litigiosidad, con el correspondiente costo para el municipio.

Habiendo analizado fallos vinculados a esta materia, puede concluirse que el contribuyente agraviado por las tasas debería dirigir su acción a través de la Justicia Federal si fuera posible, dado que los tribunales provinciales tienden a respaldar la pretensión de los municipios, y no hacen lugar a los reclamos planteados (p. 23).

En cambio, la jurisprudencia emanada de la Justicia Federal se ajusta a la realidad, habiendo sentado amplios precedentes doctrinarios a favor del derecho del contribuyente, cosa que no ocurre a menudo con los tribunales provinciales (p. 24 – 27).



Como conclusión final, se considera que la hipótesis planteada al inicio de este trabajo queda confirmada, con fundamento en la amplia jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que oportunamente se expidiera en forma pormenorizada sobre los temas ya expuestos.

## **Aporte de mejora**

Como contribución del presente trabajo, proponemos una revisión de los códigos tributarios municipales. Esta tarea debe ser principalmente orientada a corroborar y eventualmente modificar los preceptos que rigen las tasas vigentes, conforme las limitaciones a las potestades tributarias de los municipios aquí expuestas. Dicha revisión debe realizarse con el doble objetivo de reducir el número de litigios que enfrentan los municipios (y con ello, también reducir los costos derivados del proceso); y por otra parte, perseguir la creación de un shock de confianza en el desgastado sistema tributario municipal, reduciendo la evasión impositiva, y por ende incrementando los ingresos al erario público en forma legítima.

Considerando que la Corte Suprema de Justicia ha reconocido en su jurisprudencia la pertinencia de la cuestión federal en casos de tasas municipales que contravienen las disposiciones de la Ley Federal de Coparticipación, creemos que sería entonces viable que la Comisión Federal de Impuestos que emana del cuerpo de la Ley 23.548, podría ser el órgano que encabece esta revisión fiscal desde las bases.

Asimismo, la contribución de este trabajo más inmediata es para el Profesional de Ciencias Económicas, quien cuenta ahora con los fundamentos básicos para poder atender consultas pertinentes a las tasas en general, y a la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene en particular. Si bien la procedencia por la vía judicial es materia exclusiva de los Abogados, es consabido que muchos colegas habilitados por el título de Contador Público cuentan también con un título en Leyes, y encontrarán interesante y sintética esta obra para la práctica profesional.

## Bibliografía

### Referencias

Bulit Goñi, E. (2007). Tasas Municipales. Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.

Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977.

CSJN. "Banco Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael". Sentencia de 1956. Fallos 234:663.

TSJCABA. "Central Puerto S.A. c/G.C.B.A". Sentencia del 20 de febrero de 2008. Exp. N° 5351/07.

CSJN. "Cía Química c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán". Sentencia del 5 de septiembre de 1989. Fallos 312:1575.

CSJN. "Cipriano, Cándida De Gregorio, Vda. de y otros s/demanda de inconstitucionalidad". Sentencia del 3 octubre de 1956. Fallos 236:22.

CSJN. "Hidroeléctrica Tucumán S.A. c/Tucumán, Provincia". Sentencia del 11 de junio de 2002. Fallos 325:1370.

CSJN. "Massalin Particulares S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego". Sentencia del 21 de marzo de 2006;. Fallos 329:792.

CSJN. "Laboratorios Raffo c/Municipalidad de Córdoba". Sentencia del 23 de junio de 2009. Fallos 332:1503.

Jarach, D. (1999). Finanzas Públicas y Derecho Tributario (3ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo - Perrot.

Ley 23.548 de Coparticipación Federal.

Ordenanza Fiscal de Avellaneda (2014). Recuperado de <http://www.mda.gob.ar/index.php?s=141>

Ordenanza Fiscal de Bahía Blanca (2013). Recuperado de <http://www.bahiablanca.gov.ar/digesto/fiscal2013.pdf>

Ordenanza Fiscal de Bariloche (2013). Recuperado de [http://www.bariloche.gov.ar/boletin\\_contenido.php?id\\_contenido=5208&id\\_boletin=5207](http://www.bariloche.gov.ar/boletin_contenido.php?id_contenido=5208&id_boletin=5207)

Ordenanza Fiscal de Ezeiza (2013). Recuperado de <http://www.muniezeiza.gob.ar/documentos/ORDENANZA%20FISCAL%20Y%20TRIBUTARIA%202013.pdf>

Ordenanza Fiscal de Lomas de Zamora (2013). Recuperado de <http://ldz.eregulations.org/media/ORDENANZA%20FISCAL%20-%20Texto%20Ordenado%202013.pdf>

Ordenanza Fiscal de Pilar (2013). Recuperado de <http://www.pilar.gov.ar/uploads/publicaciones/84/ordenanza-fiscal-y-tarifaria-2013-1355234868.pdf>

Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Anexo I del Decreto N° 1807 del 27 de agosto de 1993).

Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (7ª ed.). Buenos Aires, Argentina: DePalma.

## **Bibliografía**

Almada, L., Matich, C. (2009). La Corte Suprema de Justicia de la Nación obstaculiza la pretensión fiscal de los municipios cordobeses [Versión Electrónica], Recuperado el 25 de abril de 2014, de <http://www.fiscalex.com.ar/articulos-publicaciones/fl66.htm>

Badeni, G. (2006). Tratado de Derecho Constitucional (2ª ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Bonacina, M. (2009). Golpe a la Justicia Cordobesa. Tasa sin contraprestación fue, es, y será, violación a la Constitución [Versión Electrónica], Errepar Novedades. Recuperado el 25 de abril de 2014, de [http://www.errepar.com/errepar/impuesto/novedad/DTE\\_23-07-2009.htm](http://www.errepar.com/errepar/impuesto/novedad/DTE_23-07-2009.htm)

Dei, D. (2006). La Tesis. Buenos Aires, Argentina: Prometeo Libros.

Jarach, D. (1999). El hecho imponible. (3ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo - Perrot.

Miani, G. (2011). Litigios en materia de tasas municipales. Doctrina Tributaria, 30(347), 103-115.

Rocha, V., Andías, H. (2005). Funciones y Recursos de los Gobiernos Locales (Municipalidades). Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta.



Universidad del Salvador  
Facultad de Ciencias Económicas

**Contador Público**  
**Proyecto de Trabajo Final de Grado**

**“Análisis de litigios en materia de tasas municipales  
por inspección de seguridad e higiene.”**

**Alumno: Simone, Javier Enrique**

Julio de 2014

## **1. Introducción - Justificación**

El Contador Público, en el ejercicio de su profesión, se encuentra con frecuencia ante consultas efectuadas por sus clientes respecto a temas impositivos. Así como tienen preponderancia a tal respecto los tributos nacionales, también surgen con frecuencia planteos relativos al fisco municipal y a las tasas.

Las tasas Municipales han quedado relativamente relegadas en el ámbito de estudio de las Ciencias Económicas a causa de su escasa relevancia como componente tributario, en comparación con otros tributos nacionales o provinciales. Sin embargo, en el transcurso de los últimos años, la presión fiscal municipal se ha ido incrementando a un ritmo lento pero sostenido. Esto ocurre a raíz del creciente déficit en las cuentas fiscales, sumado a la dispar y exigua recaudación que perciben las provincias por los impuestos coparticipados y también al surgimiento de una incipiente inflación.

Esta acumulación de factores termina lanzando a las comunas a la búsqueda de una mejora en la recaudación, ya sea a través del incremento de las alícuotas sobre las tasas vigentes, o bien con una ampliación de la base imponible, o finalmente estableciendo nuevos tributos; los cuales en algunos casos resultan ser impuestos disfrazados de tasas retributivas de servicios.

Esta particular situación nos lleva a plantear el siguiente interrogante: ¿Es procedente la pretensión del fisco municipal de recaudar impuestos encubiertos como tasas? Primariamente, el Contador Público en contacto permanente con temas tributarios sabe que la pretensión del fisco municipal encuentra su límite a las potestades tributarias en las Leyes Nacionales, Provinciales y en los Convenios suscriptos a nivel Provincial y Nacional.

El presente trabajo está orientado a analizar los límites a las potestades tributarias en la relación fisco municipal – contribuyente; en el ámbito de la aplicación de la tasa por inspección de seguridad e higiene, recorriendo los antecedentes doctrinarios y los litigios con el fin de contribuir a la labor del Profesional de Ciencias Económicas con una herramienta clara y concisa al momento de brindar oportuno asesoramiento sobre un planteo de esta índole.

## **2. Problema**

¿Es procedente la pretensión del fisco tendiente al cobro de impuestos encubiertos bajo la denominación de Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene?

### **3. Objetivos**

#### **3.1. Objetivo General**

Analizar los límites a las potestades tributarias en la relación fisco municipal – contribuyente; en el ámbito de la aplicación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

#### **3.2. Objetivos Específicos**

- Analizar el poder tributario municipal y su autonomía en función de la Constitución Nacional y constituciones provinciales.
- Plantear los límites a las potestades tributarias municipales que surgen como consecuencia de los convenios suscriptos con el gobierno provincial y federal.
- Definir el concepto de tasa municipal, en general; y de Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene en particular.
- Enumerar y describir las principales controversias en la materia, analizando la normativa de aplicación, la doctrina y el fallo respectivo.
- Plantear la competencia del Fuero Federal en materia de tasas municipales.

### **4. Hipótesis**

La pretensión del fisco tendiente al cobro de impuestos encubiertos como “Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene” no es procedente, debido a los límites a las potestades tributarias que surgen de las leyes nacionales, provinciales y de los convenios suscriptos a nivel nacional y provincial.

### **5. Estado del Arte**

Para el desarrollo de este trabajo fue tenido en cuenta un amplio espectro bibliográfico relativo al tema de tasas municipales. La investigación abarca trabajos que van desde los aspectos dogmáticos estructurales hasta el análisis pormenorizado de la jurisprudencia argentina relacionada con el tema.

En relación con el tema en sí, el Profesional de Ciencias Económicas cuenta con la excelente obra de Enrique Bulit Goñi, denominada “Tasas Municipales, (tomo I y II)”; orientándose a un nuevo enfoque sobre las tasas municipales. La obra abarca

desde los conceptos básicos de tributación y la definición del concepto de Tasa, hasta el tratamiento de problemas puntuales y complejos como ser la relación entre la tasa y la Ley de Coparticipación Federal, o el Convenio Multilateral. El trabajo aplica particular énfasis sobre aspectos doctrinarios y de jurisprudencia de la Corte Suprema, a los efectos de arrojar luz sobre aspectos controvertidos del tratamiento de las tasas municipales.

Por otra parte, entre el material bibliográfico existente, se encuentran los conceptos orientados hacia una perspectiva “clásica” del tema tasas, que vienen dados por Dino Jarach en su libro “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, o bien en la obra de Héctor Villegas “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Si bien estos trabajos no están dirigidos específicamente al tema en cuestión, es necesario reconocer que los conceptos vertidos por los autores mencionados son respaldados por su notable currículum.

Se encuentran plasmadas en estas obras las nociones básicas de derecho tributario, así como también las principales controversias que se plantean al respecto, lo que permite presentar al lector un panorama más completo al momento de realizar una primera aproximación a las tasas municipales.

Como tercer factor de referencia bibliográfica, el profesional de Ciencias Económicas cuenta con una vasta cantidad de libros, trabajos de investigación y artículos publicados en referencia a los antecedentes doctrinarios planteados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y a los cuales haré oportuna mención a lo largo del presente trabajo.

La doctrina de nuestro Alto Tribunal ha sentado precedentes en relación a la concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio, a fin de que se configure la posibilidad de exigir el pago de la tasa, lo cual permite atacar la pretensión del fisco municipal desde diversas perspectivas, las cuales procederemos a nombrar y analizar más adelante.

En conclusión, el presente trabajo encuentra sustento en la vasta bibliografía mencionada, orientándose hacia una síntesis de los conceptos vertidos para lograr el desarrollo de una herramienta integradora de fácil manejo que permita al profesional de Ciencias Económicas una rápida inmersión en el tema y la obtención de una respuesta ante cualquier inquietud que surgiera sobre el tema en cuestión con el debido respaldo.

## **6. Marco Teórico**

Para iniciar el análisis de los temas del presente trabajo, es necesario partir desde el concepto de poder tributario Municipal y su autonomía en función de la Constitución Nacional y Provincial.

Al respecto haremos referencia a las nociones vertidas por Gregorio Badeni, en su Tratado de Derecho Constitucional (2006), donde postula con acierto que:

Sin perjuicio de ciertos principios esbozados por la Corte Suprema de Justicia, entendemos que los municipios carecen de un poder autónomo originario reservado por la Constitución a las provincias. Solamente poseen una autonomía derivada o una autarquía originaria, cuyo

ejercicio está organizado por las constituciones provinciales y sujeto al control de las legislaturas de cada provincia (p. 323).

En conclusión, nuestra Constitución reconoce en forma directa las potestades tributarias de la Nación y de las Provincias, por tal motivo se las reconoce como facultades originarias; mientras que en el caso de los municipios se consideran facultades derivadas.

A partir del planteo anterior, es pertinente remontarse a los límites a las potestades tributarias municipales que surgen como consecuencia de los convenios suscriptos con el gobierno provincial y nacional entre los cuales analizaremos la Ley de Coparticipación Federal. Del régimen de esta Ley surge la obligación para cada provincia adherente de no aplicar gravámenes análogos a los coparticipados por la ley en cuestión, abarcando tanto el nivel provincial como el municipal.

Asimismo es procedente el análisis de las implicancias del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. A través de este decreto, el gobierno central intentó homogeneizar la política tributaria de las provincias, del cuerpo del mismo se depende que las provincias asumen el compromiso de no crear tributos análogos a los coparticipados y también surge la prohibición de establecer tasas, sin la correspondiente contraprestación de servicios.

Por último, respecto de los límites a las potestades tributarias, haremos referencia al Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977; que establece un mecanismo para coordinar la potestad tributaria del fisco municipal respecto de la base imponible provincial.

Para proseguir con el objetivo del presente trabajo, se torna necesario llegar a la definición de tasa en general, para lo cual tomaremos como punto de partida el concepto vertido por Jarach (1996), quien postula: “la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo. Se entiende que, como tributo, es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo” (p. 234)

Asimismo, y en coincidencia con el concepto vertido, la doctrina de la Corte Suprema ha hecho énfasis en que la causa del tributo “[...] es la prestación de un servicio determinado y divisible” y donde “la exigibilidad [...] se encuentra condicionada a la efectiva prestación del servicio” (Bulit Goñi, 2007, p. 270).

Siguiendo el curso lógico del trabajo, pasaremos a enumerar y describir las principales controversias en la materia, analizando la normativa de aplicación, la doctrina y el fallo respectivo. Se tomará en este trabajo un enfoque analítico sobre las controversias que surgen respecto a la relación fisco municipal – contribuyente.

A tal respecto resulta evidente el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien en reiteradas ocasiones sostuvo que “la tasa se refiere a un servicio determinado, y con ella se cubre el gasto que ocasiona la prestación de dicho servicio; el impuesto, en cambio se paga en proporción a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y su característica es la generalidad, pues tiende a costear las funciones y servicios del estado sin referencia a los contribuyentes”, (fallos 313:1366).

Además se ha expedido sobre la individualización del servicio, postulando que “al cobro de una tasa siempre le corresponde la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado, bien o acto, del



contribuyente". (Fallos 312:1575). Como conclusión de este apartado veremos que la Corte se ha pronunciado en contra de los cuerpos normativos Municipales que desnaturalización la tasa en reiteradas ocasiones, sentando una vasta jurisprudencia al respecto. Por último, es necesario analizar la competencia del Fuero Federal en materia de tasas municipales, ya que se podrá recurrir por esta vía si la ordenanza Municipal que se pretende impugnar resulta violatoria de la Constitución Nacional, Tratados Internacionales o Leyes Federales. A tal respecto, la Corte Suprema sostuvo que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos involucra en principio una cuestión constitucional susceptible de ser ventilada ante el fuero federal.

Diferente es la situación cuando se invoca el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento, ya que el Tribunal Supremo ha denegado la competencia fiscal en aquellos casos en que se ha solicitado la ilegitimidad de la pretensión provincial o municipal, a causa de que el Pacto Federal en su carácter de ley convenio entre la Nación y las Provincias es considerada como parte del derecho local.

Por último, y para el caso de invocar el convenio multilateral, el Máximo Tribunal ha considerado al referido convenio como un régimen contractual entre los estados provinciales y la Ciudad de Buenos Aires y, en consecuencia, los pronunciamientos que aplican a disposiciones del convenio multilateral no constituyen una cuestión federal, por remitir a la interpretación de cuestiones de derecho público local.

## **7. Metodología**

Desde una perspectiva metodológica, este trabajo se enmarca dentro de una investigación bibliográfica y documental de autores con quienes coincidimos en sus planteos. Para tal fin recurriremos a libros, artículos, legislación vigente y trabajos de investigación referidos al tema de tasas Municipales. Se realizará un análisis de la bibliografía en materia de derecho, con el objetivo de interiorizarnos en los aspectos dogmáticos del género tributario y del concepto de tasas en particular. Asimismo se recurrirá al análisis de la normativa vigente a nivel nacional que se encuentra vinculada con el objeto de este trabajo.

Continuando con el análisis de las cuestiones inherentes al tema, procederemos a estudiar detenidamente el material bibliográfico referido a los conflictos en materia tributaria sobre las tasas Municipales que se han resuelto en la Corte Suprema de Justicia de la Nación, presentando una mirada interpretativa sobre la misma. Además se contemplarán artículos periodísticos, ponencias y trabajos de grado publicados que guardan estrecha relación con el objeto de este trabajo.

Se realizará entonces una investigación de tipo exploratorio-descriptivo, a fin de brindar una caracterización de esta problemática, tomando como eje articulador el material bibliográfico y el análisis jurídico y doctrinario. Además recurriremos a la utilización de citas provenientes del material bibliográfico para enfatizar las ideas centrales conducentes a la verificación de la hipótesis planteada.

## 8. Referencias Bibliográficas

Badeni, G. (2006). Tratado de Derecho Constitucional (2ª ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Bonacina, M. (2009). Golpe a la Justicia Cordobesa. Tasa sin contraprestación fue, es, y será, violación a la Constitución [Versión Electrónica], Errepar Novedades. Recuperado el 25 de abril de 2014, de [http://www.errepar.com/errepar/impuesto/novedad/DTE\\_23-07-2009.htm](http://www.errepar.com/errepar/impuesto/novedad/DTE_23-07-2009.htm)

Bulit Goñi, E. (2007). Tasas Municipales. Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.

Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977.

CSJN. "Cía Química c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán". Sentencia del 5 de septiembre de 1989. Fallos 312:1575.

CSJN. "Cipriano, Cándida De Gregorio, Vda. de y otros s/demanda de inconstitucionalidad". Sentencia del 3 octubre de 1956. Fallos 236:22.

CSJN. "Navarro Viola de Herrera Vegas, María c/ Estado Nacional". Sentencia del 19 de diciembre de 1989. Fallos 312:2467.

CSJN, "Rivademar, Angela D. B. Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario", Sentencia del 21 de marzo de 1989, Fallos 312:326.

Jarach, D. (1999). Finanzas Públicas y Derecho Tributario (3ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo - Perrot.

Ley 23.548 de Coparticipación Federal.

Miani, G. (2011). Litigios en materia de tasas Municipales. Doctrina Tributaria, 30(347), 103-115.

Ordenanza Fiscal de Avellaneda (2014). Recuperado de <http://www.mda.gob.ar/index.php?s=141>

Ordenanza Fiscal de Ezeiza (2013). Recuperado de <http://www.muniezeiza.gob.ar/documentos/ORDENANZA%20FISCAL%20Y%20TRIBUTARIA%202013.pdf>

Ordenanza Fiscal de Lomas de Zamora (2013). Recuperado de <http://ldz.eregulations.org/media/ORDENANZA%20FISCAL%20-%20Texto%20Ordenado%202013.pdf>

Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Anexo I del Decreto N° 1807 del 27 de agosto de 1993).

Rocha, V., Andías, H. (2005). Funciones y Recursos de los Gobiernos Locales (Municipalidades). Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta.

