



Comisión: Derecho tributario

Tema Principal: La Potestad Tributaria de los Municipios: Límites en el Cobro de Tasas municipales

**Subtemas: Autonomía municipal. Límites constitucionales y límites jurisprudenciales.
Requisitos de las tasas**

Autor: Ferreyra Correa, Laura Marcela

Inscripción Profesional: T.LXXI F.259 C.A.L.P

Domicilio: 44 N° 1324, La Plata

Tel: (221) 3146090

La Potestad Tributaria de los Municipios: Límites en el Cobro de Tasas municipales.

Resumen

Este trabajo analiza la potestad tributaria de los municipios en relación con las tasas municipales y los desafíos que enfrentan para generar recursos suficientes para cumplir con sus fines. Se examina cómo, ante la falta de una solución desde el sistema federal, los municipios incrementan la carga tributaria sobre los contribuyentes, a menudo gravando hechos imponible fuera de sus límites territoriales o generando hechos imponible genéricos. Se subraya la importancia de tinte jurisprudencial de la prestación efectiva de un servicio como elemento esencial de las tasas, advirtiendo que el uso exclusivo de la capacidad contributiva como parámetro puede generar desigualdades. Además, se aborda el problema de la extraterritorialidad en la potestad tributaria provincial y principalmente municipal, destacando los límites que impiden a los municipios imponer tributos fuera de su territorio en la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene (TISH) resaltando que no está tan claro el límite en los demás tributos locales. La investigación concluye con la discusión sobre el "punto de conexión" que podría permitir a las provincias gravar fuera de sus límites en ciertos casos, lo que abre nuevas interrogantes sobre la evolución de la tributación local en el marco federal argentino.

I. Introducción

En Argentina, el financiamiento de los municipios está en gran parte vinculado a la creación de tributos locales, teniendo como fundamento la autonomía municipal, es que los municipios crean tasas a los fines de obtener recursos para cubrir las necesidades que la comunidad que les ha encomendado. Entendiendo que sin recursos no hay autonomía posible y, reconocer la autonomía municipal implica reconocer también su derecho a los medios de subsistencia es que, el régimen financiero federal, por el principio de suficiencia de recursos, debe asegurar que cada nivel de gobierno con potestad tributaria, (Nacional, Provincial y Municipal), disponga de ingresos suficientes para cumplir con sus fines y esto a su vez, debe integrarse con el principio de solidaridad que exige, por su parte, a las provincias responder por la suficiencia financiera de aquellos municipios que no alcancen a cubrir sus gastos. A través de los años, los municipios han ido incrementando sus funciones y disminuyendo sus recursos, lo que los ha dejado en una preocupante situación financiera para garantizar el cumplimiento de sus funciones, directamente relacionadas con la comunidad.

El incumplimiento de estos principios por parte de las Provincias, ha llevado a los municipios a incrementar, muchas veces de forma excesiva, las cargas tributarias en busca de satisfacer sus necesidades económicas, avasallando así los derechos constitucionales de los contribuyentes. Uno de los puntos de mayor discusión en este ámbito de las tasas es si los municipios pueden cobrar tasas sobre actividades económicas que se desarrollan fuera de sus límites territoriales, vinculado a esto se ha presentado la discusión sobre la base imponible de dicho tributo, en cuanto si un municipio puede exportar potestad tributaria y acaparar los ingresos generados por el contribuyente en otra comuna fuera de sus límites territoriales. Por último, trataremos el tema relativo al hecho imponible genérico que, ha llevado a la CSJN a resolver conflictos fijando parámetros mínimos para el cobro del tributo. De este modo, el Tribunal Superior a través de sus fallos ha mencionado los requisitos esenciales de las tasas marcando un límite a la potestad tributaria municipal.

II. Desarrollo.

2.1 Límites constitucionales en el ejercicio de la potestad tributaria municipal.

La autonomía municipal, encuentra su reconocimiento con la reforma constitucional de 1994, en el artículo 123 de la Constitución Nacional. En este marco, las Provincias deben asegurar la autonomía municipal, por tanto, son responsables de garantizar el marco económico y financiero de los municipios.

Históricamente, los municipios enfrentan restricciones en cuanto a sus potestades tributarias, con fundamento en diversas disposiciones, tales como las cláusulas sobre aduanas interiores, la cláusula del progreso, la cláusula comercial, los establecimientos de utilidad nacional y, en particular, en el artículo. 9, inciso b, de la Ley de Coparticipación.

En virtud de esta normativa, los municipios no pueden establecer impuestos análogos a aquellos federales sujetos a coparticipación, pero sí están habilitados para cobrar tasas, siempre que correspondan a servicios efectivamente prestados y a las demás condiciones que analizaremos más adelante.

Esta situación genera una gran limitación para los municipios, dado que, en lo que respecta a las materias imposables sujetas a impuestos nacionales, los municipios solo pueden gravar manifestaciones de capacidad contributiva en la medida en que se tratan de tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

En este sentido, la autonomía financiera municipal prevista en el artículo 123 de la Constitución Nacional entra en conflicto con las disposiciones de la Ley de Coparticipación dejándole a los

municipios un marco muy acotado para la imposición de tributos. Pero además, los límites al poder fiscal municipal deben complementarse con los principios básicos de los tributos: El *principio de legalidad* (art. 19, C.N) debe estar claramente identificado en la norma el hecho imponible, sujeto activo, el sujeto pasivo del gravamen, el criterio que sirve de base para establecer el *quantum* del tributo, las modalidades de pago y las exenciones; El *principio de igualdad ante las cargas públicas* (art. 16, C.N), que no importa “igualitarismo”, sino “equivalencia” el legislador puede tratar de manera diferentes situaciones que considere diferentes siempre y cuando no lo haga con criterios arbitrarios; El *principio de finalidad* de interés público o común orientado a la satisfacción de necesidades públicas y, entre otros, el *principio de no confiscatoriedad* (art. 17 C.N) que prohíbe al Estado, en ejercicio de su poder fiscal, privar al contribuyente de una parte sustancial de su renta o patrimonio.

2.2. Análisis de la Potestad Tributaria Extraterritorial: ¿Una municipalidad puede gravar hechos imponibles fuera de sus límites geográficos?

Este fue precisamente uno de los temas que se discutió en la causa "**Esso Petrolera SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes**" (2021), la empresa cuestionó que el municipio pretendiera cobrarle la por tasa por inspección de seguridad e higiene (en adelante TISH) calculada sobre la base imponible de Ingresos Brutos que fueron devengados en otros municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que ESSO no tiene local o establecimiento habilitado y están fuera del municipio de Quilmes. La empresa argumentó que pagó la TISH tomando en consideración los ingresos generados solo dentro del municipio de Quilmes y que ese pago cubría el costo total del servicio prestado directo e indirecto.

Mencionó que el municipio estaba cobrando la tasa por actividades realizadas fuera de su jurisdicción, violando el **principio de territorialidad**. Además planteó la inconstitucionalidad del art. 35 del Convenio Multilateral, que autoriza al municipio a calcular el gravamen sobre el cien por ciento del monto imponible del impuesto a los ingresos brutos atribuible al fisco provincial, afirmando que no era aplicable a las tasas ya que estas requieren de una prestación de servicio público individualizado y debe guardar “proporcionalidad” con el costo del servicio.

Sin embargo, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** falló a favor del municipio, estableciendo que Esso no logró demostrar la desproporcionalidad de la tasa, mencionó que no hay normas que obliguen al municipio a cobrar una proporcionalidad estricta entre el costo del servicio y el monto del tributo pero sí debía guardar cierta “razonabilidad”. Es esto así, ya que la Corte toma en consideración los gastos indirectos que tienen los municipios para llevar a cabo las actividades

de control (a condición de que sean relacionadas con el hecho imponible de la tasa). Descartó la posibilidad de que el fallo invocado por la **actora “Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa”** sea aplicable al caso ya que en ese precedente la Corte rechazó la pretensión fiscal de la Provincia para cobrar el tributo porque estaba fuera de sus límites territoriales provinciales y no existía un **“punto de conexión”** entre el territorio de la provincia y aquel que se pretendía gravar. Acá la Corte pareciera fijar un límite en el que una Provincia no podría gravar hechos imponibles fuera de sus límites territoriales, salvo que hubiere un **“punto de conexión”**.

Ahora bien, esto no impide que dentro de una misma Provincia, por ejemplo, la Provincia de Buenos Aires, teniendo en miras el principio de solidaridad y el motivo principal del convenio multilateral (evitar la doble imposición), habilitara a sus municipios a tomar como base de cálculo para la base imponible el cien por ciento de los ingresos que le corresponderían al fisco provincial y luego lo repartan entre los municipios que corresponda conforme las pautas del convenio, siempre que guarde relación razonable con el costo del servicio directo e indirecto, este último es el que pareciera de muy difícil determinación por los municipios.

En cuanto a la falta prestación efectiva del servicio, la Corte entendió que el municipio había prestado servicio en Quilmes por tanto le asistía el derecho al cobro de la tasa. Más nada dijo de la imposibilidad de Quilmes de prestar servicio efectivo e individualizado fuera de su límite municipal.

Si partimos de la premisa de que el presupuesto para el cobro de una tasa es la efectiva prestación del servicio o la potencialidad de la prestación, mal podría Quilmes prestar un servicio en una localidad en la que la petrolera no tiene establecimiento, y aun suponiendo que lo tuviera, Quilmes se vería impedido de prestar el servicio fuera de sus límites territoriales. Pero admitida por la Corte la capacidad contributiva como presupuesto de la tasas y, habilitados los municipio por el Convenio Multilateral, nada impide vincular el Quantum de la tasa con los ingresos que le corresponden al fisco provincial en función de los ingresos brutos del contribuyente, como uno de los parámetro para fijar la base imponible. Descartando en principio, la idea de una habilitación implícita a los municipios a la exportación de potestad tributaria fuera de sus límites territoriales, lo que se desprende del último carácter que menciona Lorenzetti en el fallo Esso “el cuarto elemento es que, tratándose de un servicio de seguridad e higiene en una decisión de un municipio que tiene jurisdicción determinada, **hay una delimitación territorial**”, excluyendo al caso Esso por mediar el convenio multilateral.

2.3 El problema de la determinación del costo indirecto del servicio y el hecho imponible genérico.

Los municipios han fundamentado el quantum de las tasas en gastos directos e indirectos, estos últimos, son los de más difícil determinación, introduciendo en las tasas de modo residual, genérico e indefinido una gran cantidad de materias que al ser tan abarcativas, dificultan su determinación en términos de costos y en muchos casos, además generan doble imposición. A modo de ejemplo, vamos a tomar la “Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios”, cuestionada en el fallo **“Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda s/ acción meramente declarativa”**, en el cual se discute que, la municipalidad de La Banda, que grava los “...servicios municipales de contralor, salubridad, seguridad, salud pública, higiene, asistencia social, desarrollo de la economía y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que, indistintamente: a) Facilite, posibilite o permita de manera directa o indirecta el desarrollo, ejercicio o realización de actividades comerciales, industriales, de servicio o de cualquier otra realizada a título oneroso, aunque se realicen o desarrollen en sitios pertenecientes a jurisdicción federal o provincial enclavados dentro del ejido municipal...”.Es decir, tenga o no local, con que una empresa desarrolle actividad directa o indirecta en la localidad ya era sujeto obligado por el tributo.

La corte ha entendido que la tasa: **“ha descripto el hecho imponible de un modo excesivamente genérico, impropio de la tipificación de las contribuciones de su clase.** Por tanto, el municipio no pudo probar la efectiva prestación del servicio de un hecho imponible tan amplio y concluye que no se ajusta a las pautas constitucionales. En el fallo **“Compañía Química S.A. vs Municipalidad de Tucumán”** la tasa debía ser abonada “por cualquier actividad comercial, industrial o 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” la corte lo tachó de confiscatorio por no haberse correspondido el cobro del tributo con una prestación concreta, efectiva e individualizada.

En **“Laboratorios Raffo”** y **“Quilpe S.A”**, entre muchos otros precentes en los que la Corte ha fallado a favor de los contribuyentes, a razón de que los municipios intentan gravar hechos imposables ya gravados en otros tributos, por tanto análogos o lo hacen de forma muy amplia y genérica por lo que no logran luego pasar el tamiz constitucional y, mucho menos probar la

concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio ya que es útil destacar que son los municipios sobre los que recae la carga de la prueba.

III. Requisitos de Procedencia para el Cobro de Tasas

A lo largo de diversos fallos la CSJN ha mencionado algunos de los requisitos esenciales para el cobro de las tasas municipales, recopilaremos algunos de ellos: En el fallo “**Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda s/ acción meramente declarativa**” la corte ha mencionado el test de constitucionalidad de las tasas en el que, deben cumplirse las siguientes condiciones: a) la contribución debe ser caracterizable como una tasa y no como un mero tributo; b) su redacción debe identificar un servicio en particular que debe ser efectivamente prestado por el Estado por lo que sus términos no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos; y c) es el fisco municipal quien debe probar, en todo caso, la concreta, efectiva e individualizada prestación estatal.

Además deben cumplirse con los principios del derecho tributario; Legalidad, Igualdad, Finalidad, no confiscatoriedad, entre otros.

Por su parte, en el fallo “**ESSO Petrolera SRL y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa**” menciona las pautas sobre las cuales deben quedar sujetas las tasas : a) la definición clara y precisa del hecho imponible y la individualización de los servicios o actividades que se ofrecen; b) la organización y puesta a disposición del servicio, acto o bien al contribuyente, pues de lo contrario el cobro carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad del contribuyente y c) la adecuada y precisa cuantificación del tributo, debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernido y la capacidad contributiva del contribuyente. La corte a su vez ha mencionado los caracteres jurídicos de la tasa municipal, entre los que mencionó: en primer lugar, **el presupuesto de hecho** que es el desarrollo de la actividad estatal, el cobro debe corresponder a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado. En segundo orden, **la suma dineraria debe guardar un vínculo razonable con la prestación** del servicio aproximadamente equivalente que guarde cierta relación, no puede superar la cuantía el limite razonable ya que no se puede financiar con el ingreso de un servicio divisible con otros servicios divisibles o indivisibles. En tercer lugar, **no necesariamente el obligado tiene que hacer uso del servicio**, el Estado debe organizarlo y ponerlo a disposición. En

último lugar, solo **en los casos de TISH**, basado en una decisión que tiene jurisdicción determinada, **hay una delimitación territorial dentro del ámbito de la municipalidad.**

IV. Conclusión

Como pudimos observar, la potestad tributaria de los municipios está sumamente limitada. Ante la necesidad de obtener recursos para cubrir sus crecientes demandas y la falta de una solución estructural que garantice una adecuada distribución de fondos en el sistema federal, los municipios tienden a incrementar la carga tributaria sobre los contribuyentes. En muchos casos, esto se traduce en la creación de tributos sobre hechos imposables que exceden los límites territoriales, abarcando situaciones más genéricas y tomando la capacidad contributiva como base para la cuantificación del tributo, cuando el elemento esencial de las tasas es la “prestación efectiva o potencial de un servicio estatal”.

La capacidad contributiva no puede ser tomada como parámetro único, si bien, es la condición de cualquier tributo, porque sin capacidad contributiva no podría haber tasas pero que haya capacidad contributiva no significa que haya tasas, por tanto debe ser valorada en conjunto con el costo razonable del servicio prestado directo e indirecto que, al no ser cuantificado correctamente de forma clara y precisa por los municipios, se utiliza como una carta blanca para invocar el máximo de la capacidad contributiva del contribuyente como base imponible para el cobro de la tasa, disfrazándola en muchos casos de costo indirecto.

Que la capacidad contributiva no guarde al menos una relación con el costo del servicio podría importar no solo una violación al principio de igualdad y sino una doble imposición ya que no solo se cubren impuestos vestidos de tasas, sino que, tomar en cuenta solo la capacidad contributiva podría llevar a que se grave diferente a un contribuyente por tener más capacidad contributiva pero obteniendo un servicio de menor costo, es decir, una empresa podría pagar más por un servicio cuyo costo de prestación es menor que otra empresa que demande más costo de prestación de servicio y por tener menos capacidad contributiva pagaría menos.

Respecto a la cuestión de la extraterritorialidad de la potestad tributaria municipal, no ha quedado claro si los municipios pueden gravar hechos imposables más allá de sus límites territoriales, ya que exclusivamente en los casos de la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene (TISH) la Corte ha dicho que están sujetos a la territorialidad, en este punto cabe preguntarse, ¿en las demás tasas municipales?

Por otro lado, quedó claro con el fallo **Esso** que, si media un convenio intra-federal que habilite a

un municipio a gravar toda la provincia, tenga o no local, tendría vía libre para hacerlo. En lo que respecta a las provincias, la Corte Suprema, en el fallo “**Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa**”, parece haber dejado abierta la posibilidad de gravar hechos imponibles fuera de los límites provinciales cuando exista un "punto de conexión" entre el hecho gravado y el territorio de la provincia.

La complejidad del sistema tributario federal, plantea grandes desafíos para los municipios, tanto en la justa distribución de cargas como en el respeto de los principios constitucionales. Si bien los municipios enfrentan la necesidad constante de generar ingresos, ¿hasta qué punto puede expandirse esta potestad sin comprometer los derechos de los contribuyentes y la equidad fiscal? El equilibrio entre los recursos necesarios y los límites territoriales para la legitimidad de los tributos sigue siendo una cuestión confusa.

Propuesta

Uno de los problemas planteados es la indeterminación de los costos indirectos. Se propone que los municipios elaboren un presupuesto basado en un análisis de estos costos, utilizando como referencia los de años anteriores, desglosados por sectores. Por ejemplo, una empresa petrolera genera mayores costos que un local de venta de artículos de limpieza. De este modo, se podría determinar claramente el hecho imponible y se podría fijar el valor del tributo de modo razonable.