

AVANZINI, H.C
Controversia en Torno

2008

66022

66022

T.540



UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

ESCUELA DE POSGRADO

ESPECIALIDAD EN TRIBUTACION

*"Controversia en torno a la Contribución que incide sobre el Comercio, la
Industria y las Empresas de Servicios"*

Director: Cra. Graciela BELLANDI
Especialista en Tributación

Alumno: Cr. Hernán C. AVANZINI

JUNIO DE 2008.-



Dedicatoria:

**A mi hijo Santiago y a mi esposa Denise
A mis padres Víctor y Virginia
A mis hermanos German y Mariano.-**

66022

MFN:
Clasif:
T.540

INDICE

CAPITULO I.....	5
1. CIUDAD Y MUNICIPIO.....	5
1.1. CIUDAD – ORIGEN.....	5
1.2. MUNICIPIO ORIGEN Y EVOLUCIÓN.....	5
1.3. EL MUNICIPIO ORIGEN Y EVOLUCIÓN -DESDE EL CABILDO INDIANO Y HASTA LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994-.....	8
1.4. MUNICIPIO.....	13
1.4.1. DEFINICIÓN.....	13
1.5. ELEMENTOS DEL MUNICIPIO.....	14
1.5.1. TERRITORIO.....	14
1.5.2. POBLACIÓN.....	17
1.5.3. EL PODER DEL MUNICIPIO.....	18
1.5.4. FIN DEL MUNICIPIO.....	18
1.5.5. PERSONALIDAD DEL MUNICIPIO.....	19
CAPITULO II.....	21
2. AUTONOMÍA MUNICIPAL.....	21
2.1. INTRODUCCIÓN.....	21
2.1.1. DIFICULTAD PARA DEFINIR EL CONCEPTO DE AUTONOMÍA MUNICIPAL.....	21
2.1.2. APROXIMACIÓN AL PROBLEMA DE LA AUTONOMÍA MUNICIPAL.....	22
2.2. DISTINTOS CONCEPTOS PARA CARACTERIZAR LA NATURALEZA JURÍDICA DEL MUNICIPIO.....	22
2.2.1. SOBERANÍA.....	22
2.2.2. AUTONOMÍA.....	23
2.2.3. AUTARQUÍA.....	24
2.2.4. AUTARCÍA.....	25
2.3. COMPARACIÓN ENTRE AUTARQUÍA Y AUTONOMÍA MUNICIPAL.....	25
2.3.1. AUTONOMÍA MUNICIPAL.....	25
2.4. COMPARACIÓN ENTRE UN MUNICIPIO Y UNA PERSONA AUTÁRQUICA.....	27
2.5. EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA EN NUESTRO PAÍS.....	28
CAPITULO III.....	37
3. EL RECURSO TRIBUTARIO TASA.....	37
3.1. CONCEPTO DE TASA.....	37
3.2. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES.....	39

3.3.	DIFERENCIA ENTRE TASA E IMPUESTO	45
3.4.	DIFERENCIAS TASA Y PRECIO.....	49
3.5.	CLASIFICACIÓN DE LAS DISTINTAS TASAS.....	52
3.6.	GRADUACIÓN DE LAS TASAS	53
3.7.	EL HECHO IMPONIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE EL COMERCIO, LA INDUSTRIA Y LAS EMPRESAS DE SERVICIOS DE LA MUNICIPALIDAD DE RÍO CUARTO. 56	

CAPITULO IV 62

4.	LA CONTROVERSIA.....	62
4.1.	DISIDENCIAS TÉORICAS.....	62
4.1.1.	AUSENCIA DE HECHO IMPONIBLE – SUSTENTO TERRITORIAL	64
4.1.2.	NATURALEZA DE LA CONTRIBUCIÓN (IMPUESTO O TASA)	72
4.1.3.	FALTA DE EFECTIVA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y CARGA DE LA PRUEBA	81
4.1.4.	AUSENCIA DE PROPORCIONALIDAD ENTRE EL COSTO DE LOS SERVICIOS Y LA RECAUDACIÓN DE LA TASA.....	83
4.1.5.	VIOLACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL, LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL LEY 23.548, PACTO FEDERAL PARA EL EMPLEO, LA PRODUCCIÓN Y EL CRECIMIENTO LEY 24.307Y LEGISLACIÓN PROVINCIAL.....	86
4.1.6.	VIOLACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE TRIBUTACIÓN	97
4.2.	CONSIDERACIONES FINALES	102
1º)	AUSENCIA DE HECHO IMPONIBLE – SUSTENTO TERRITORIAL	104
2º)	NATURALEZA DE LA CONTRIBUCIÓN (IMPUESTO O TASA)	106
3º)	FALTA DE EFECTIVA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y CARGA DE LA PRUEBA.....	108
4º)	AUSENCIA DE PROPORCIONALIDAD ENTRE EL COSTO DE LOS SERVICIOS Y LA RECAUDACIÓN DE LA TASA.....	109
5º)	VIOLACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL, LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL LEY 23.548, PACTO FEDERAL PARA EL EMPLEO, LA PRODUCCIÓN Y EL CRECIMIENTO LEY 24.307Y LEGISLACIÓN PROVINCIAL	110
6º)	ECONOMÍA EN LA ADMINISTRACIÓN DEL TRIBUTO	112
7º)	COMENTARIO FINAL.....	113
	ANEXO I.....	115
	ANEXO II.....	133
	ANEXO III.....	138

CAPITULO I

1. CIUDAD Y MUNICIPIO

Este primer punto del capítulo nos permitirá rescatar las diferencias conceptuales de estos términos íntimamente vinculados, a la vez que intentaremos identificar el origen y la evolución de los mismos, todo lo cual espero contribuya de manera sintética y clara a definir el ámbito en el que se desarrolla el tema central de este trabajo.

1.1. Ciudad – Origen

Las preocupaciones del hombre en relación a los orígenes de la ciudad no son recientes, pensadores antiguos han opinado sobre las causas que originaron las ciudades, en la actualidad autores como Antonio María Hernández¹ señalan que *"Basado en la complejidad antropológica del ser humano, no creemos en un solo tipo de causas como fundantes de la ciudad. Por eso pensamos que las necesidades sociales del hombre originan las ciudades"*.

Es útil señalar que esta posición, identifica genéricamente a las **necesidades sociales del hombre** como la causa a la cual se atribuye el origen de las ciudades. El rasgo saliente es que son genéricas y mudables a lo largo del tiempo, es lógico pensar que las necesidades sociales de los hombres que forjaron el origen de las ciudades romanas, no son exactamente iguales a las que impulsaron el nacimiento de las ciudades contemporáneas, pero es indiscutible que ambas reconocen su génesis en las necesidades y los medios que se adoptan para intentar satisfacerlas.

1.2. Municipio Origen y Evolución

La historia del hombre se remonta entre los 500.000 a 1.000.000 de años, no obstante lo cual, la aparición de las ciudades se remonta a unos 5.000 años, esto se da junto al abandono paulatino de la vida nómada con base en la casa y la pesca, para comenzar a desarrollar las primeras formas de agricultura de la mano de la cual llegaron los asentamientos estables a modo de aldea y con la llegada de lo que se conoce como la era de los metales hicieron su aparición las primeras ciudades.

En rigor existen dos hipótesis sobre la forma en que nacieron las primeras ciudades²:

¹ Antonio M. Hernández (h) - Derecho Municipal Vol. I, p. 35 Ed. Depalma

² Ob. Cit. P 36

- a) o las primitivas aldeas de campesinos se transformaron gradualmente en centros urbanos
- b) o los pueblos que tenían armas de metal sometían a los campesinos que tenían armas de piedra, constituyendo campamentos permanentes en islas o colinas de territorio de los pueblos vencidos, para facilitar el ataque y la defensa asegurando su dominación.

Estos núcleos poblacionales denominados ciudades antiguas eran en realidad ciudades-estado que no se aproximaban al concepto de municipio que hoy conocemos, toda vez que yacían independientes, tenían su propia religión, de la que emanaba una ley particular, además tenían una organización política de gobierno, justicia, moneda y hasta su propio calendario.

Dentro de las ciudades-estado antiguas la mas destacada fue Roma que propició el nacimiento de un vasto imperio, esta expansión hizo que otras ciudades cayeran bajo el dominio romano bajo dos grandes figuras la sumisión (deditii) o la alianza (socii), la importancia de este fenómeno es que los autores de ciencia política y derecho municipal consideraron que estas últimas alianzas que Roma llevo adelante con la fórmula llamada "socii" o "foederati" aproximadamente en el año 181 a.c. con los tusculanos, que permitía a ciertas ciudades conservar su régimen municipal y sus instituciones, pero que en virtud de la formula recibían ciertas ordenes de Roma, pagaban impuestos y sus magistrados debían rendir cuentas al gobierno de la provincia. Las cargas económicas que las ciudades debían soportar se llamaban "munera", y de ahí derivó el nombre de municipes a los habitantes de esas ciudades y de "municipio " a dicho régimen. Debemos destacar que de esta clase de relaciones surgió el municipio, por cuanto aquí se configura el rasgo fundamental del gobierno local inserto en una unidad política superior y si bien Roma otorgaba distinto tratamiento a las ciudades y reconocía diversos derechos a sus habitantes el rasgo común era su autonomía, que importaba el derecho de elegir sus propios magistrados. –a esta tesis adhieren autores como Bielsa, Posada entre otros-.

La evolución de la institución llegó a su máxima expresión con el dictado de la Lex Julio Municipales en el 45 a.C. que regulaba la organización municipal, disponía que la población del municipio se componía de ciudadanos, distribuidos en curias y habitantes de otras ciudades, sometidos a las cargas pero sin derechos. La asamblea del pueblo elegía a los magistrados el dictador, pretor –miembros del poder judicial- y edil –constituían la policía edilicia-.

Luego de la creación de los imperios romanos de Oriente y Occidente; hacia el año 476; Roma en el mundo occidental había caído dando comienzo a la Edad Media y al surgimiento de la ciudad

medieval. Los bárbaros destruyeron la civilización urbana, dado que tenían una cultura preurbana, y al basarse en la agricultura dieron nacimiento al feudalismo. En lugar de ciudades levantaron castillos para tener sometidos a los campesinos. Trescientos años después de la caída de Roma, el reino de Carlomagno –único gran imperio medieval en occidente- carecía de capital y el emperador no tenía residencia permanente. Las ciudades aunque no totalmente destruidas perdieron todo el peso que habían tenido. En opinión de Hinojosa *"durante estos cinco siglos desde el comienzo de la Edad Media hasta el resurgimiento de las ciudades, sólo es posible señalar una institución particular de los visigodos, el conventus publicus vicinorum, o sea la asamblea de los hombres libres de una población o distrito rural, que conservo la organización y la sombra de autonomía de que gozaban los municipios en los últimos tiempos del Imperio Romano"*.

Esta situación comienza a revertirse alrededor del siglo X, unos 500 años después de la caída del imperio Romano, como respuesta al terror impuesto por las invasiones bárbaras se formaron pequeños pueblos o suburbios al lado de los castillos y luego se construyeron o reconstruyeron murallas tras las cuales comenzó a florecer el comercio y la vida urbana nuevamente. En este periodo fue clave el papel de los monasterios que llevaron a cabo las funciones de la ciudad al transmitir la herencia social, métodos agrícolas, las técnicas de la manufactura del vidrio y la decoración. Estos monasterios fueron depositarios del acervo cultural e histórico ya que en sus bibliotecas se conservaba lo que se había escrito en la antigüedad.

Este renacimiento de las ciudades amuralladas pudo permitir la apertura de las rutas comerciales, el mejoramiento de la industria, la agricultura, la creación de las universidades, la celebración de las grandes ferias etc., que llevaron al aumento de la población urbana y a una etapa de fundación de nuevas ciudades. En este proceso sobresalieron las ciudades de Italia Florencia, Venecia, Genova, Pisa y Milan de Alemania Colonia, Tréveris y Mainz luego de Inglaterra como Londres.

Weber señala los siguientes rasgos de las ciudades medievales:

- Autonomía política y política exterior de modo que el régimen de la ciudad dispone de poder militar propio.
- Establecimiento autónomo del derecho por la ciudad
- Autocefalia, autoridades judiciales y administrativas exclusivamente propias
- Poder impositivo sobre los ciudadanos
- Derecho de mercado, policía autónoma del comercio y de la industria

Debemos señalar que las Ciudades-República de la Italia septentrional a fines de la edad Media, se acercaban más a la Polis Antigua y por tanto eran Ciudades-Estado antes que municipios, constituían el máximo esplendor en cuanto a la descentralización política.

Luego surge la ciudad moderna, Arthur Korn señala que el tránsito de la ciudad medieval a la renacentista y al del gran estilo, tuvo las siguientes etapas:

- *Las primeras manifestaciones del capitalismo en Italia, Flandes y la región de la hansa*
- *El desplazamiento del comercio europeo desde el Mediterráneo al Atlántico, su transformación de local en nacional, con el fortalecimiento del Estado central y del rey, y los descubrimientos de los mercaderes aventureros*
- *El crecimiento del Estado nacional bajo el nuevo despotismo y la transformación de la primer etapa del capitalismo en mercantilismo*
- *Finalmente la revolución industrial*

En esta nueva etapa las ciudades ceden su poder en manos del Estado Central y las Monarquías, perdiendo Autonomía. Es así que las ciudades quedan a merced de la diversidad de formas de Estados que emergen, pero la pérdida de autonomía a favor de las nuevas estructuras es una constante, no obstante lo cual las ciudades experimentan un crecimiento demográfico y urbanístico acelerado y con el correr del tiempo se forman las metrópolis y megalópolis contemporáneas.

En este periodo Pedro J. Frías señala que *"diversas serían las posiciones de los municipios en el Estado contemporáneo, por las distintas bases filosóficas que sustentan los regímenes políticos y por otros fenómenos particulares propios de esta época concentracionaria que ha robustecido no solo a Estados sino a bloques intercontinentales, y dentro de ellos a los órganos ejecutivos, sin traernos mayor calidad en el ejercicio del poder"*. En esta línea de ideas César Enrique Romero señala *"que esto afectó sensiblemente la descentralización de los gobiernos locales, que vieron en general absorber sus competencias por los Estados centrales en razón de problemas nacionales, continentales, regionales, de planeamiento y otros más, y en particular dentro de ellos, por los poderes ejecutivos"*. En general el municipio se vio relegado en su autonomía por la fuerza centrífuga de los Estados Centrales, en ellos y especialmente en sus poderes ejecutivos concentraron los poderes que le eran propios a las instituciones Municipales.

1.3. El Municipio origen y evolución -desde el cabildo indiano y hasta la Reforma Constitucional de 1994-

Hacia 1521 en España se produce la caída de los Comuneros de Castilla y de sus libertades municipales; posibilitando de esta forma se culmina por afianzar definitivamente el Estado Central. No obstante lo cual la tradición secular era restaurada en las nuevas posesiones castellanas en América Latina. La discusión doctrinaria pasa por la importancia que se asigna al Cabildo Indiano en relación a la posterior formación de repúblicas representativas en América Latina, así como

también de su valor como antecedente del municipio actual en nuestro país y del federalismo. Citamos a continuación a Adolfo Korn Villafañe *"El cabildo del gobierno indiano es solamente un engranaje del sistema monárquico absolutista español, y como tal, absolutamente ajeno al espíritu republicano y representativo de nuestras actuales instituciones. Pero dentro del cabildo existió la institución del cabildo abierto, el cual, en efecto poseía los caracteres de una democracia representativa sobre la base del voto calificado. En este sentido es dable afirmar que los cabildos coloniales son un antecedente histórico de nuestro sistema republicano representativo"*.

Una vez producido el movimiento revolucionario de 1810, los cabildos se adaptan al nuevo rol protagónico, habiéndose transformado en juntas de representantes, o sea, verdaderas legislaturas provinciales promoviendo el federalismo.

La institución tuvo un golpe en 1821 ya que la Junta de Representantes de la Provincia de Bs. As. Impulsada por Rivadavia, de corte unitaria y centralista dispuso su supresión; a la vez que se fraccionó sus atribuciones en varias nuevas instituciones, la justicia de primera instancia, la justicia de paz y la jefatura de policía. El reemplazo del resto de funciones vino de la mano de la institución Municipal creadas por las Juntas de Representantes. Estos gobiernos municipales que se crearon estaban inspirados en los municipios Franceses propio de los regimenes unitarios y nada tenían que ver con el municipio descentralizado típico del derecho hispano y de Indias. Bernard expresa *"esta ley importo la primer crisis del municipalismo en argentina, crisis cuyos perniciosos efectos se van a extender hasta la organización constitucional definitiva del país en 1853"*.

El juicio que Alberdi impuso a esta acción de la Junta de Representantes de 1821 es digno de reproducción *"En nombre de la soberanía del pueblo se quito al pueblo su antiguo poder de administrar sus negocios civiles y económicos. De un antiguo cabildo español había salido a la luz, el 25 de mayo de 1810, el gobierno republicano de los argentinos, pero a los pocos años este gobierno devoró al autor de su existencia. El parricidio fue castigado con la pena de tалиón, pues la libertad republicana pereció a manos del despotismo político, restaurado sin el contrapeso que antes le oponía la libertad municipal. La ley que suprimió la libertad municipal para reemplazarla por la policía militar, cuyo modelo trajo Rivadavia, de Francia, donde los Borbones lo tenían del despotismo de Napoleón, ha sido el brazo derecho de Rosas"*.

En 1853 con la sanción de la nueva constitución se restableció el régimen municipal en su Art. 5, en el cual entre las condiciones que fijaba a las provincias para el goce y ejercicio de sus instituciones impuso la de asegurar el "RÉGIMEN MUNICIPAL". La frase no figuraba en el proyecto de Alberdi y fue incorporada por Juan del Campillo constituyente de la provincia de

Córdoba, como no hubo discusión sobre el particular la frase fue muy poco feliz, porque provocó la mas variada gama de interpretaciones a nivel doctrinario y judicial; como resultado de ello se conformo en el país un régimen municipal cuyo denominador común es la DIVERSIDAD. Este tema será tratado con mayor detalle en el Capitulo II, no obstante lo cual es importante destacar dos antecedentes próximos a la constitución de 1853 que pueden clarificar la voluntad de los constituyentes respecto de este tema:

- Decreto de Urquiza de fecha 02 de septiembre de 1852, para organizar la Municipalidad de Buenos Aires, a continuación se transcriben los considerandos del decreto: 1) *Que siendo evidente que la Nación o sus representantes no pueden ejercer una jurisdicción útil y legitima sino sobre los intereses generales, y que los del distrito, como los del individuo, serán siempre mejor administrado por los interesados.* 2) *Que el régimen municipal está en el interés de toda la Nación porque no se puede conseguir armonía en las diferentes partes de un todo, si no se funda el orden en cada una de ellas.* 3) *Y finalmente que es propio y digno que la ciudad de Buenos Aires haga el ensayo de una institución tan benéfica, demostrando prácticamente la bondad de la regla del sistema municipal que consiste en dejar los negocios peculiares a la libre administración de los que tienen interés en ellos y más capacidad para dirigirlos, a fin de que el resultado sirva de ejemplo y modelo a las demás ciudades de la Nación.* Bernard se refirió a este decreto en los siguientes términos *"Este instrumento legal efectuó un claro resumen del problema municipal, lo definió como un instituto natural, señaló el error de la supresión del Cabildo y lo organizó como un auténtico poder o gobierno municipal sobre la base de la elección popular"*.
- La ley orgánica Municipal de la Ciudad de Buenos Aires sancionada el 06 de mayo de 1853, la importancia de este antecedente radica en que fue redactada por la misma Convención Constituyente que nos dio la Constitución nacional, actuando esta vez como Congreso nacional; dentro de la comisión redactora se encontraban Zapata, Leiva, Gutierrez, Díaz Colodrero, Ferrere, Gorostiaga y el propio Del Campillo quien introdujo a la Constitución de 1853 en el Art. 5 de puño y letra la obligación de las provincias de asegurar un Régimen Municipal, se reproduce a continuación los aspectos salientes de los considerandos de la comisión redactora: *"El sistema municipal, palanca del progreso material y de la buena policía de las ciudades, es de esperar que se extienda a toda la Republica y que sea consignado en las cartas provinciales. Por esta razón recomienda la comisión a vuestra honorabilidad, una atención especial a la ley referida, acompañada en proyecto para que alcance la perfección posible, puesto que, probablemente, servirá de modelo para establecer municipalidades en toda la Confederación. Se permitirá observar la Comisión que en la ley proyectada se ha*

cuidado de no dar a la Municipalidad injerencia alguna en el gobierno político, para que esta institución permanezca siempre dentro de la órbita policial, en la cual ha de prestar servicios incalculables e indispensables, hoy que tan abandonadas se hallan las ciudades argentinas, reclamando urgentemente el bienestar, el ornato, la salubridad, que tanto halagan a los hombres en los tiempos modernos". El articulado de esta ley seguía literalmente el Decreto de Urquiza antes citado.

No es posible finalizar los comentarios de la Constitución de 1853, sin reseñar las ideas de Alberdi relativas al problema municipal, así se refirió al tema *"La organización local, más realizable y fácil, prenderá más presto que la organización general, que se apoya regularmente en aquella. La patria local, patria del municipio, del departamento, del partido, será el punto de arranque y de apoyo de la gran patria argentina. Bien se que no bastaría un decreto o la sanción de una ley para crear la libertad municipal de un día para otro. Municipal o general, toda libertad es obra del tiempo. Sin embargo, el primer paso, su origen natural en la Republica, es la ley que decreta su existencia: el resto es de la educación"*, a su vez Alberdi listo una serie de facultades para los futuros cabildos: *"1) La administración de justicia civil y criminal en primera instancia por alcaldes y regidores, vocales del cabildo, elegidos por el pueblo en votación directa. 2) La policía de orden, de seguridad, de limpieza, de ornato. 3) la instrucción primaria de la niñez del partido o vecindarios. 4) los caminos y puentes, las calles y veredas deben estar bajo el cuidado inmediato de la municipalidad o vecindario. 5) La inmigración, respecto de lo que decía: el cabildo local de estos lugares desiertos debe reasumir sus deberes de policía, de educación, de orden, de progreso, en el deber de excitar y provocar la inmigración de habitantes capaces de servir al fomento y desarrollo de esos fines, por hombres con hábitos ya formados de industria, de orden de civilización. 6) Las rentas, los fondos, los medios de crédito y de todo género para llevar a ejecución esos objetivos y propósitos, deben ser puestos en manos de los cabildos, porque de lo contrario es como no darles facultad alguna. 7) otra condición se necesita para que el poder municipal sea una verdad y es que sea independiente. Toda idea de poder excluye la idea de pupilaje. La tutela administrativa de los Cabildos es un contrasentido, porque un cabildo en pupilaje es un poder a quien le administran sus negocios, que el no maneja. Su tutor -el gobierno- es quien administra por el".*

Finalmente debemos definir el concepto de Municipio para Alberdi: *"Los cabildos son pequeños poderes económicos y administrativos, elegidos directamente por el pueblo para ejercer la soberanía que delega constitucionalmente en ellos, en orden a dirigir y administrar, sin injerencia del poder político o gobierno general de la provincia, los intereses propios de cada localidad o vecindario en los ramos de policía, justicia, instrucción, beneficencia, caminos, población y mejoras materiales e inteligentes de todo genero".*

La reforma constitucional de 1994, incorpora el Art. 123 que completa el Art. 5, en lo relativo a las condiciones que debe cumplir las Constituciones Provinciales a efectos de que el Gobierno Federal garantice a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones, este Art. 123 establece *"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"*.

De esta manera se pone fin a la discusión a la que se prestó la disposición contenida en el Art. 5 de la Constitución de 1853, la disposición no admite dudas desde que las Provincias no solo deben asegurar la administración de justicia, la educación primaria y su régimen municipal sino que además éste deberá poseer autonomía en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero, correspondiéndole a cada Constitución Provincial reglar su alcance.

No obstante la claridad de la disposición Constitucional aludida María Celia Castorina de Tarquini³ *"Hubiésemos preferido, a efectos de fortalecer el régimen federal, que cada provincia fijara las características de su régimen municipal, atento a que la problemática municipal presenta notas peculiares, propias de la institución, lo cual se refleja en nuestro país donde encontramos múltiples formas de organización"*. Si bien este tipo de críticas son atendibles es importante que se tienda a la homogeneidad, en materia de disposiciones tan elementales como la autonomía de la institución Municipal, el desafío será encontrar las formas de adaptar este precepto fundamental a la realidad de cada Municipio por diversas que estas fueran, de modo que puedan beneficiarse de la autonomía garantizada por la Constitución. En definitiva la diversidad de las realidades Municipales, no se puede constituir en un obstáculo a la hora gozar de la autonomía tal cual lo establece la Constitución.

Finalmente debemos decir que la doctrina, la jurisprudencia y las normas se encaminan por la senda del Municipio Autónomo, pero no se puede negar la diversidad de realidades que desde 1853 se generaron en trono al tema, así como tampoco que en nada ayudo los vaivenes de las instituciones nacionales con las interrupciones de la vida democrática y por ende la constante voracidad de los Ejecutivos Nacionales y Provinciales por afianzar su poder despojando a veces a los Municipios de su autonomía. Antonio María Hernandez (h)⁴ enuncia algunos factores de hecho que conspiran contra la realidad de un municipio autónomo:

- *Los gobiernos de facto, que han centralizado el país y evitado el funcionamiento democrático y electivo de las instituciones locales.*

³ Pag. 280 Derecho Público Provincial y Municipal Vol. I 2º Edición actualizada - Editorial La Ley - Año 2003

⁴ Ob. Cit. Pag. 134

- *Las intervenciones a los municipios por gobiernos Provinciales, que alteran el juego normal de las instituciones locales.*
- *La ausencia de políticas municipales, resultado del fortalecimiento del poder ejecutivo federal y de las dirigencias de los grandes partidos políticos nacionales en detrimento de las políticas provinciales y municipales.*
- *El avance de los gobiernos provinciales sobre las competencias municipales en materias de poder de policía, prestación de servicios públicos, etc.*
- *El modus vivendi impositivo caracterizado por el despojo que las provincias efectuaron a los Municipios de sus facultades tributarias.*
- *La prestación de servicios públicos por empresas federales y provinciales, vedando el ejercicio de las facultades locales*
- *La dependencia financiera de los Municipios de los gobiernos Provinciales a causa las falencias en que casi siempre se hallaron aquéllos.*
- *El escaso desarrollo de los estudios municipales, motivado por la inexistencia de centros especializados y cátedras en la mayoría de las Universidades del país.*
- *La deficiente formación cívica de la ciudadanía, resultado de la crisis de la educación nacional o del reiterado quebrantamiento de las instituciones.*

1.4. Municipio

1.4.1. Definición

A continuación transcribiré las definiciones de municipio mas difundidas en la doctrina. Así para Adriano Carmona Romay, *"El municipio, en razón a su gobierno y administración, es pues, la organización político-administrativa de la sociedad local"*.

Adolfo Posada señaló tres conceptos del Municipio desde ópticas distintas, a saber:

- *Desde el punto de vista Sociológico "El municipio es el núcleo social de vida humana total, determinado o definido naturalmente por las necesidades de la vecindad"*
- *En perspectiva política "El Municipio es, o debe ser, un organismo con su sistema de funciones para los servicios, que se concretan y especifican más o menos intensa y distintamente, en una estructura: gobierno y administración municipales propios –autonomía-, desarrollados en un régimen jurídico y político más amplio: regional (Estados de Unión Americana, Estados Alemanes etc) o nacional (Francia, España, Italia etc.)"*

- *Finalmente desde lo jurídico "El Municipio, legal y positivamente considerado, es una expresión de valor estrictamente histórico, aplicada a un fenómeno que se ha producido en los diferentes países de manera distinta, planteándose y resolviéndose su problema de modo muy diverso"*

Para Daniel Hugo Martins jurídicamente *"El municipio es una institución político-administrativa-territorial, basada en la vecindad, organizada jurídicamente dentro del Estado, par satisfacer las necesidades de vida de la comunidad local, en coordinación con otros entes territoriales y servicios estatales"*.

Victor Rubén Marcellino hace un breve comentario teórico de la Institución Municipal conceptualizándola *"como una institución política organizada jurídicamente dentro del Estado, que posee territorio, población y gobierno propio, generada naturalmente en función de la suma de intereses y necesidades determinados por la vecindad y con personalidad jurídica pública estatal"*.

Si analizamos con detenimiento las distintas definiciones de Municipio, se advierten algunos elementos que son comunes a todas ellas; es así que todas asignan a los municipios una jurisdicción territorial claramente definida que se caracteriza por el sentido de lo local o cercano, en este espacio físico la institución es eficaz para cumplir con sus objetivos; citan además un núcleo social que tiene la particularidad de entrañar la idea de vecindad; todas se refieren a un gobierno-administración política que organiza y coordina las actividades de la institución en beneficio del núcleo social; esas actividades en retrospectiva son en realidad servicios que tienen por objeto cumplir con el objetivo mayor de alcanzar los fines de la propia institución Municipal y finalmente siempre se reconoce a la institución inmersa en una relación con otros Estados de grado superior, en nuestro caso Provincias y Nación, con una clara diferencia de competencia estando lo local casi exclusivamente en la órbita Municipal.

1.5. Elementos del Municipio

1.5.1. Territorio

Este configura el supuesto físico del municipio, es el lugar donde se asienta su población y el ámbito dentro del cual ejerce el mismo su poder político.

El primer problema al que nos enfrentamos es la fijación del ejido o radio municipal, toda vez que existen distintas posiciones doctrinarias en cuanto al modo de hacerlo y existen dos grandes alternativas, utilizando un concepto vecinal incorporando estrictamente a toda la superficie que ocupa la población que se sienta parte de la vecindad; o un concepto puramente territorial que importaría caracterizar al municipio como una simple división administrativa del territorio estatal dejando de lado la agrupación social sobre la que descansa.



Como vemos el establecimiento del territorio en función al concepto de lo vecinal debería ser el predominante, pero es inevitable preguntarse que ocurre con los grandes municipios respecto del concepto de vecindad al respecto Fernando Albi decía *"Lo vecinal es el contrapunto de la territorialización, pero no excluye la misma, ni mucho menos. Puede comprenderse perfectamente un municipio territorializado de extensa superficie, de amplias dimensiones humanas, de gran complejidad estructural, encuadrando una o más aglomeraciones vecinales, que serán las que imprimirán al mismo la tónica de lo municipal"*.

En nuestra provincia la solución que se dio al problema debe analizarse efectuando una división que definió la reforma constitucional de 1987, entonces podemos señalar que:

Antes de la reforma Constitucional de 1987:

- El texto de la Constitución Provincial vigente hasta 1987 establecía el criterio de que el radio municipal solo se extendía a las zonas de prestaciones de servicios, esta solución al problema se alineaba con la idea de lo vecinal incorporando estrictamente a toda la superficie que ocupa la población que se sienta parte de la vecindad, el elemento determinante era el servicio que el municipio prestaba a los vecinos y de esta manera quedaban delimitados los ejidos municipales.
- La ley 3373 (derogada) en su art. 4 establecía que el radio se fijaba para una zona de prestación de servicios permanente y otra que no podía exceder la quinta parte de la primera siempre que se previera la extensión de la prestación de servicios a dichas zonas.
- La ley 4783 extiende los radios municipales cinco kilómetros mas a los fijados inicialmente.
- La ley 5023 volvió a ampliar los radios cinco kilómetros más.
- Finalmente la ley 5286 define tres zonas dentro del radio municipal

Zona a beneficiada con la prestación de servicios de manera permanente.

Zona b definida como una zona de futuras prestaciones de servicios.

Zona c comprendía la superficie que se extiende entre la zona b y la zona c colindante de otros municipios próximos y hasta donde ella sea posible por todos los rumbos, al efecto del ejercicio del poder de policía y demás materias de su competencia.

Esta última norma se encolumnó tras el concepto puramente territorial que importaría caracterizar al municipio como una simple división administrativa del territorio estatal dejando de lado la agrupación social sobre la que descansa, pero trajo aparejado un beneficio que fue la eliminación de las denominadas "zonas de nadie" estas son superficies

del territorio que no son alcanzadas por las potestades municipales de ningún municipio y generan problemas en materia tributaria por falta de sustento territorial, además de la ausencia de controles municipales que garanticen la moralidad, costumbre, higiene, salubridad y seguridad edilicia.

Después de la reforma Constitucional de 1987:

El Artículo 185 de la Constitución establece que: *"La competencia territorial comprende la zona a beneficiarse con los servicios municipales. La Legislatura establece el procedimiento para la fijación de límites; éstos no pueden exceder los correspondientes al Departamento respectivo."*

En este sentido luego se sanciona la ley 8102 que establece en su Artículo 7º - *"El radio de los Municipios comprenderá:*

1) La zona en que se presten total o parcialmente los servicios públicos municipales permanentes.

2) La zona aledaña reservada para las futuras prestaciones de servicios."

Como se puede observar se abandona el concepto de territorialización de los ejidos municipales retomando los lineamientos de la ley 3373, no obstante lo cual se prevé una posibilidad para que la provincia delegue el poder de policía a los municipios en otras zonas distintas a las establecidas por el Art. 7 así el Artículo 8º establece *"Podrá delegarse en los Municipios el ejercicio del Poder de Policía en las materias de su competencia, dentro del territorio que se extienda hasta colindar con igual zona de los otros Municipios y los radios de las comunas próximas hasta que ello sea posible por todos los rumbos. La delegación se hará mediante convenio ratificado por Ordenanza y Ley Provincial."*

Finalmente la ley 8102 establece dentro de sus disposiciones transitorias tres artículos que tienen por objeto contribuir a la transición entre el régimen que había establecido la ley 5286 y el actual a saber.

Artículo 232 - *"Los Municipios de la Provincia conservan el radio fijado oportunamente en cumplimiento del artículo 4 incisos a) y b) de la Ley 3373 modificada por Ley 5286."*

Artículo 234 - *"Hasta que se celebren los convenios a que se refiere el artículo 8 de la presente Ley, las Municipalidades que ejerzan el poder de policía en materia de su competencia fuera de su radio municipal, continuarán haciéndolo dentro del territorio determinado por aplicación del Art. 4 inc. c) de la Ley 3373 modificada por Ley 5286."*

Esta disposición no implica que este reconociendo la existencia de la zona c o zona rural, esto debido a dos razones 1)- dada la claridad del texto del Art. 185 de la Constitución Provincial y Arts. 7 y 232 de la Ley Organica Municipal. 2)- Porque la disposición del Art.

234 antes citada establece una delegación legislativa transitoria de ejercicio del poder de policía en materia de competencia municipal fuera del radio correspondiente al municipio. Esta situación no trae aparejado dominio del municipio sobre ese territorio, esto esta en línea con el pensamiento de Pedro J. Frías "Introducción al derecho Público Provincial – Editorial Depalma" *"El dominio es –el derecho real en virtud del cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona- Art. 2506 del C. Civil, en cambio la jurisdicción es la suma de las facultades divisibles en las distintas materias de gobierno. El dominio se ejerce sobre las cosas, la jurisdicción sobre las relaciones. El dominio lleva necesariamente a la jurisdicción si nada la limita o la excluye, la jurisdicción no lleva necesariamente al dominio"*.

Finalmente debemos señalar que la Provincia de Córdoba se divide en departamentos superficies de territorio que incluyen a municipios y zonas rurales, otro problema se presenta cuando los municipios están emplazados en mas de un departamento, a la cuestión la resuelve la propia constitución en su Art. 185 *"...éstos no pueden exceder los correspondientes al Departamento respectivo."* Pero en muchos casos la realidad era previa a la voluntad de los constituyente y la Ley Orgánica vino a contribuir a la transición ya que en su Artículo 233 establece *"Hasta tanto se definan los límites Departamentales los Municipios cuyo asentamiento ocupe territorio de más de un Departamento mantendrán sus límites actuales."*

1.5.2. Población

Es la base humana del municipio, asentada en el supuesto físico que es el territorio, es importante señalar que no todo núcleo denso de personas se constituye en elemento de la institución municipal, en realidad este núcleo debe tener una característica saliente, y ésta es la voluntad de pertenencia a la comunidad y la voluntad de destino común; si esta característica esta ausente la sola existencia de un núcleo humano no es suficiente para conformar el elemento poblacional de un municipio, por eso no es un municipio una cárcel o un cuartel.

En lo que no existe consenso es en la cantidad ideal de habitantes que debería tener un municipio, el pequeño municipio origina problemas verdaderamente insolubles, ya que no cuenta con la infraestructura técnica, financiera y administrativa suficiente para el cumplimiento de los fines del gobierno local y se requiere el auxilio de las relaciones intermunicipales o de organismos provinciales centrales para superar las dificultades del infra-municipio. En el otro extremo se encuentran las metrópolis o las megalópolis que también deben enfrentar una problemática sumamente compleja, que es el funcionamiento de la institución local.

En el caso de la provincia de Córdoba la Ley 8.102 y sus modificatorias establece en su Art. 2 y 5 la cantidad de habitantes para establecer la diferencia entre distintas formas de organización local de tal modo que las poblaciones de hasta 2.000 habitantes se denominan Comunas, entre 2.001 y 10.000 habitantes las denomina Municipios y las poblaciones con mas de 10.000 habitantes serán Ciudades. De tal modo vemos que en la Provincia de Córdoba la población es también el criterio por el cual se crean o reconocen las instituciones locales y la organización del municipio.

1.5.3. El poder del Municipio

La palabra "poder" significa, según lo expresa German Bidart Campos, "*capacidad o energía para alcanzar un fin*", y es utilizable para definir este elemento del municipio, que tiene como fin el "bien común" de la sociedad local. Heller entendía que el poder del estado esta integrado por tres grupos que, naturalmente, no han de concebirse como magnitudes estáticas, sino como dinámicamente cambiantes: el núcleo de poder que realiza positivamente el poder del Estado, los que le apoyan y los partícipes negativos que a él se oponen. Es indiscutible que en el municipio operan estos tres grupos y en consecuencia, el gobierno integra el poder como elemento del municipio, sumado a quienes apoyan y quienes se oponen a él. A su vez Salvador Dana Montaña, señala que por la naturaleza política del municipio, en principio. Le corresponde un "poder constituyente" –de darse su propia ley fundamental-, un "poder legislativo" –para dictar sus reglamentos y ordenanzas-, un "poder institucional" –para darse sus propias autoridades y regirse por ellas sin injerencia de los poderes o esferas superiores de gobierno-, un "poder financiero" –recursos y facultades impositivas- y un "poder jurisdiccional –para juzgar las infracciones a sus normas y disposiciones-.

1.5.4. Fin del Municipio

El fin del municipio es el "bien común" de la sociedad local, de modo que es aplicable la definición del fin del Estado mismo solo que al ámbito local; para Dromi "El fin estatal es común, es público, porque la acción del Estado no debe limitarse a procurar el bien de determinadas personas o clases, sino de todos los habitantes. No es un bien particular, sino social, superior, universal, distinto del bien individual y del bien propio. El bien común de todos y para todos no es un simple agregado o yuxtaposición uniforme de bienes particulares. Ha de tratarse de un bien distribuido y compartido por todos los miembros del estado, proporcionalmente a sus actitudes y condiciones, tratando de que no prive ni un igualitarismo mecánico ni un indiferentismo arbitrario. Es el mejor de todos los bienes, porque confiere el mejor de los perfeccionamientos, un perfeccionamiento integral que representa el conjunto organizado de las condiciones sociales, gracias a las cuales la

persona humana puede cumplir su destino natural y espiritual, es, pues, la forma de ser del bien humano, en cuanto el hombre vive en sociedad. La justicia es su forma, y el bien mismo del hombre –personal y social- su contenido.

1.5.5. Personalidad del Municipio

Recordemos que los municipios son una consecuencia de las conquistas romanas, un *modus vivendi* en las ciudades conquistadas y las ciudades sometidas, no obstante lo cual Roma les dejó su capacidad privada, permitiéndoles actuar más o menos ampliamente en las relaciones patrimoniales de derecho común. En virtud de esta híbrida situación jurídica, los municipios, desprovistos de su originaria soberanía, y reducidos a miembros autónomos de una entidad superior, se encontraron sometidos al *jus singulorum*, investidos de los derechos comunes, obligados a usar las formas ordinarias del comercio jurídico y a comparecer ante los jueces conforme a las reglas de procedimiento civil, todo ello como simples particulares o personas privadas. De ahí en adelante se reconoció al municipio como persona jurídica, aunque posteriormente se debatió si dicha personalidad era única o doble y si era de derecho público o de derecho privado o de ambos.

En nuestro país, la personalidad jurídica del municipio fue reconocida en el Código Civil en el art. 33, y conforme a la distinción del codificador, Dalmacio Vélez Sarfield, entre personas jurídicas de existencia "necesaria" y de existencia "posible", fue incluida en la primera clase. La reforma de la Ley 17.711 modificó dicha distinción por la de personas jurídicas "públicas y "privadas", correspondiendo también al municipio el primer carácter.

Las personas públicas estatales, entre las cuales se halla el municipio, tienen caracteres jurídicos, estos según Dromi son:

- *Creación estatal, son creado por el estado a partir de la decisión soberana del pueblo.*
- *Personalidad jurídica propia, es decir que pueden actuar por sí, la capacidad de derecho es esencial a la persona jurídica, y en esta materia no admite limitaciones, excepto la del ámbito funcional.*
- *Patrimonio Estatal, tales entidades son de propiedad del Estado Central, al menos su capital mayoritario en el caso de que hubiere concurrencia patrimonial con personas privadas. Además ciertos bienes de ese patrimonio revisten la calidad de bienes del dominio público, del cual sólo pueden ser titulares personas jurídico-públicas estatales.*
- *Asignación legal de recursos, tienen o pueden tener por ley la percepción de algún impuesto o tasa, o reciben sus fondos regularmente del presupuesto general, o los han recibido en el*

momento de su creación aunque después se manejen exclusivamente con los ingresos obtenidos de su actividad.

- Control de la administración central, se lo ejerce a fin de que la actividad de tales entidades se coordine con el resto de la actividad estatal.*
- Responsabilidad del Estado, así como el Estado es responsable directamente por los actos y hechos de sus órganos, lo es indirectamente por los de sus entes o personas jurídicas estatales menores.*

CAPITULO II

2. AUTONOMÍA MUNICIPAL

El tema que nos ocupa se proyecta sobre los municipios y sus potestades tributarias, lo cual hace que no se pueda abordar el estudio de la controversia en torno a la Contribución riocuartense, sin antes, realizar una aproximación a este concepto, que Juan M. Alvarez Echagüe⁵ define *"como la capacidad que tienen las comunas de dictarse su propia ley, darse sus propias instituciones y de gobernarse por medio de ellas, sin que ningún otro órgano ejerza sobre el mismo autoridad alguna que desnaturalice dicha potestad."*

2.1. Introducción

2.1.1. Dificultad para definir el concepto de Autonomía Municipal

Antonio Maria Hernandez en su obra Derecho Municipal plantea la existencia en este tema de cinco aspectos que conspiran con la posibilidad de definir el concepto bajo estudio:

- *En primer lugar, la falta de acuerdo previo que se observa sobre el vocablo fundamental, razón por la cual en el punto 2.2 profundizaremos los distintos conceptos para caracterizar la naturaleza jurídica del Municipio.*
- *En segundo lugar, el significado emotivo que tiene la expresión "autonomía municipal".*
- *En tercer lugar, la autonomía municipal fue cambiando a lo largo del tiempo.*
- *En cuarto lugar, porque la existencia de gran cantidad de definiciones que a su vez son contradictorias, a partir de lo cual la doctrina a tenido dificultades para encolumnar las definiciones en un único concepto.*
- *En quinto lugar, porque Dana Montaña distingue entre la sociología municipal –el ser del municipio-, el derecho municipal positivo –el deber ser del municipio según la ley- y la ciencia del gobierno municipal –el deber ser del municipio según su naturaleza y sus fines-. La distancia entre el ser del municipio y deber ser conforme a la ley y a la ciencia, conspira aún mas en la posibilidad de unificar el concepto bajo estudio.*

⁵ Juan M. Alvarez Echagüe - Periódico Económico Tributario 16/06/2005 - Año XIV N° 326 pag. 1 y ss. –La Ley.-

2.1.2. Aproximación al Problema de la Autonomía Municipal

Al estudiar la autonomía municipal debemos señalar que se encuentra inmersa en las relaciones que existen entre el municipio y un estado mayor del cual aquel es parte, es esta situación de convivencia del municipio con una unidad política de rango superior la que realiza la relevancia del concepto bajo estudio y sus implicancias y obliga a definir con claridad el concepto y su alcance.

Es importante dejar claro que, en estados federales la relación citada en el párrafo anterior se da con la coexistencia de dos estados mayores la nación y las provincias.

Sin lugar a dudas el nacimiento del problema se remite a las fuerzas centralizadoras y descentralizadoras, Maurice Hauriou expresaba *"la centralización es la fuerza propia del gobierno del estado y la descentralización es la fuerza por la cual la nación reacciona contra el gobierno del estado, la primera tiende a establecer la unidad de derecho y la unidad es la ejecución de la leyes y también en la gestión de los servicios; la segunda busca llevar a la periferia la mayor suma posible de las facultades de decisión y de gestión"*.

Vemos que los estados mayores y el municipio se sitúan de diversos modos que van desde la centralización, hasta la máxima descentralización que es la autonomía y, en consecuencia, los regímenes políticos atribuyen diversa naturaleza jurídica a los entes locales, originándose distintas relaciones entre ellos y los estados mayores.

2.2. Distintos Conceptos para Caracterizar la Naturaleza Jurídica del Municipio

2.2.1. Soberanía

El poder es uno de los elementos del estado, este supone energía, competencia o capacidad para alcanzar un fin o sea que se trata de una actividad y en consecuencia dentro de un estado puede haber diversos poderes, según la organización dada. La soberanía es una cualidad del poder. Jellinek define el concepto de la siguiente manera *"La evolución histórica de la soberanía nos demuestra que ésta significa la negación de toda subordinación o limitación del estado por cualquier otro poder. Esta última nota se manifiesta predominantemente en su vida exterior; esto es, en la relación del Estado soberano con otros poderes, en tanto que la primera cualidad se hecha de ver singularmente, considerándolo en su vida interior, en su relación con las personalidades que encierra dentro de sí"*.

Esto nos lleva a razonar que la ausencia de soberanía como cualidad del poder, no obsta a la existencia del estado dado que sus elementos son el poder, la población y el territorio.

Ismael Sosa señala las siguientes características de la soberanía:

- *Es absoluta, en el sentido de que es única e ilimitada, porque su característica es ser voluntad superior y excluyente de toda otra*
- *Es indivisible porque no puede ser compartida, los poderes son susceptibles de repartirse entre el estado soberano, los estados provinciales y los municipios, pero no así la soberanía, que corresponde exclusivamente al primero, se trata, simplemente, de distribución de competencias y jurisdicciones.*
- *Es inalienable, porque es atributo esencial del estado y hace a su existencia misma. No podrían enajenarla quienes ejercen el poder porque nadie puede apropiarse la soberanía por razón del tiempo y el poder ejercido.*

2.2.2. Autonomía

Distintas acepciones del término:

- *Es una voz que proviene del griego y significa la posibilidad de darse la propia ley.*
- *Potestad que dentro del estado pueden gozar municipios, provincias, regiones u otras entidades de él, para regir intereses peculiares de su vida interior, mediante normas y órganos de gobierno propios.*

Podemos citar dos definiciones del concepto de autonomía que colaborara con la formación del concepto que necesitamos incorporar al trabajo

Miguel S. Marinhoff define a la autonomía de la siguiente manera *"ésta denota siempre un poder de legislación, que ha de ejercitarse dentro de lo permitido por el ente soberano. De modo que autonomía es un concepto político, porque político es el poder de propia legislación."*

Dana Montaña señala *"la autonomía es una cualidad específica de la corporación, que la distingue de otras corporaciones: su capacidad de gobierno propia y, con mas precisión, su facultad de organizarse, en las condiciones de la ley fundamental, de darse sus instituciones y de gobernarse por ellas con prescindencia de todo otro poder"*.

Podemos señalar entonces que el concepto se aplica a ciertos tipos de procesos de descentralización donde prevalece el concepto político, alcanzando éste la máxima expresión cuando posibilita el dictado de cartas fundamentales, dictarse su propia ley, darse sus propias instituciones y gobernarse por medio de ella, sin que ningún otro órgano ejerza sobre el mismo autoridad alguna que desnaturalice dicha potestad; todo esto excede claramente lo meramente

administrativo, no obstante lo cual reconoce ciertos límites, constituye también una noción de subordinación a un ente superior, que en el supuesto de no cumplimiento de ciertos requisitos o condiciones, lo autoriza a intervenir. Podemos señalar entonces que la autonomía es una cualidad de las corporaciones territoriales como las provincias.

2.2.3. Autarquía

Distintas acepciones del término:

- Es una voz que proviene del griego y significa mismo mando, o sea, el mando de sí mismo, por eso Aristóteles señalaba a la autarquía como la característica propia de la ciudad-estado, por lo que era un concepto que comprendía a la soberanía; con el transcurso del tiempo el término comenzó a utilizarse por los administrativistas italianos para quienes "entidad autárquica" es toda persona jurídica pública que dentro de los límites del derecho objetivo y con capacidad para administrarse, es considerada respecto del estado como uno de sus órganos, porque el fin de la entidad autárquica es la realización de sus propios intereses, que son también intereses del estado.

En la doctrina no se discute el concepto bajo estudio el cual para Miguel S. Marienhoff es cuando *"el ente tiene atribuciones para administrarse a sí mismo, pero de acuerdo a una norma que le es impuesta"*. Por su parte Dromi señala *"Los entes autárquicos son personas jurídicas públicas estatales, exclusivamente administrativas, es decir, entes descentralizados con funciones administrativas o en gestión de servicios públicos"*.

Se identifican algunos rasgos propios de esta figura:

- Constituyen una persona jurídica
- Es una persona jurídica pública
- Es una persona jurídica pública estatal, vale decir, pertenece a los cuadros de la administración pública e integra los mismos
- Realiza o cumple fines públicos que son fines propios del estado
- Su competencia o capacidad jurídica envuelve esencialmente la de administrarse a sí misma, conforme a la norma que le dio origen
- Siempre es creada por el estado

Podemos señalar entonces que el concepto se aplica a ciertos tipos de procesos de descentralización que lleva adelante el estado, por medio de una ley que crea este tipo de entes para cumplir un fin bien identificado, donde prevalece el concepto administrativo.

2.2.4. Autarcía

Distintas acepciones del término:

- Es una voz que proviene del griego e importa ser suficiente uno mismo, o sea, bastarse a uno mismo, lleva inmersa la idea de autosuficiencia económica.

En este caso el concepto denota una cualidad de la actividad financiera de un ente, ya sea que este sea Autárquico o Autónomo, es la posibilidad de que con los recursos que el ente genera de manera genuina, pueda llevar adelante la consecución de sus fines ya sea que estos hubiesen sido impuestos por el estado, en el caso de entes autárquicos o bien establecidos en su carta fundamental si se trata de entes autónomos.

Debemos señalar que la Autarcía no esta dentro de las características de entes Autárquicos o Autónomos, en ningún caso es indispensable, mas bien es una cualidad que independiza en mayor grado al ente del estado mayor es así que en todo caso podemos hablar de una cualidad deseable más que imprescindible.

2.3. Comparación entre Autarquía y Autonomía Municipal

2.3.1. Autonomía Municipal

Dana Montaña definía a la Autonomía municipal de la siguiente manera *"Es la facultad que tiene el municipio de autodeterminarse –dictar su propia ley fundamental-, de autoorganizarse -tener un gobierno propio elegido popularmente- y de autoconducirse –administrar libremente las rentas y de hacer lo propio con la prestación de los servicios públicos-, con prescindencia del estado a que pertenece el municipio o en cuya jurisdicción se encuentra, dentro de los límites de la ley fundamental de ese estado, porque es natural que por razón de ser el estado con respecto al municipio de mayor autoridad y con fines mas amplios, el municipio quede subordinado en cierto modo al estado"*.

Se advierte en la definición la existencia del concepto de descentralización política, que se manifiesta en la posibilidad de autodeterminarse, autoorganizarse y autoconducirse. De esta manera la descentralización política conforma la base en que se sostiene el concepto de autonomía municipal.

Dada la conclusión señalada en el párrafo anterior, cabe preguntarse ¿Qué ocurre con los municipios que no pueden dictar su ley fundamental, es decir que no pueden autodeterminarse? Al interrogante planteado Antonio María Hernández responde que *"el municipio sin la posibilidad de darse su propia carta orgánica, pero siempre que tenga la potestades de elegir sus autoridades, invertir libremente sus rentas y prestar sus servicios públicos, sin mayores tuteladas del estado, por su naturaleza social y política está más cerca de la autonomía que de la autarquía y requiere un gobierno destinado a la satisfacción de las necesidades colectivas locales. Siguiendo a Arturo H. Itrurrez señala la existencia de dos tipos de autonomía Plena cuando comprende aspectos que integran la autonomía y que examinaremos – institucional, político, administrativa y financiera- y semiplena o relativa –cuando alcanza a los aspectos políticos, administrativos y financiero-".*

Podemos concluir entonces que un municipio que goza de autonomía semiplena o relativa, solo ve afectado el aspecto institucional en cuanto a que no puede dictar su ley fundamental, pero no tiene menoscabado otros aspectos como el político –que como dijimos entraña la base popular, electiva y democrática de la organización y gobierno comunal-, el aspecto administrativo –que importa la posibilidad de la prestación de los servicios públicos y demás actos de administración local, sin interferencia alguna de autoridad de otro orden de gobierno-, aspecto financiero –que comprende la libre creación, recaudación e inversión de las rentas para satisfacer los gastos del gobierno propio y satisfacer sus fines, que no son otros que el bien común de la sociedad local; lo ideal en este sentido sería el reconocimiento de poderes impositivos originarios o inherentes.

2.4. Comparación entre un Municipio y una persona Autárquica

Antonio María Hernandez realiza una comparación muy interesante entre un municipio autónomo y una persona autárquica, de modo que señala:

Aspecto	Municipio	Persona Autárquica
Creación	<i>Estos tienen una base sociológica y son de origen constitucional Art. 5 de la Constitución Nacional</i>	<i>No tienen base sociológica y su origen es a través de una ley</i>
Mutación o desaparición	<i>No ocurre con los municipios</i>	<i>Es posible que ocurra con la sanción de una ley o el dictado de un decreto reglamentario para una nueva organización administrativa o porque cumplieron los fines de la persona</i>
Fines	<i>Son siempre amplios y mudables a través del tiempo ya sea que se trate del sistema de fijación de competencias anglosajón de facultades enumeradas o el sistema europeo continental de facultades no enumeradas.</i>	<i>Estos son indicados por la ley de creación</i>
Resoluciones que adoptan	<i>Tienen personalidad jurídica de carácter público según lo dispuesto en el código civil art. 33 inc. 1, junto al estado nacional y los estados provinciales</i>	<i>En el texto vigente, según la reforma de la ley 17.711, también las personas autárquicas tienen dicha personalidad, pero el legislador consignó ello en otro inciso, el 2, manteniendo en el 1 a los municipios, junto al estado nacional y provincial. O sea que el legislador diferencio al municipio y la persona autárquica, del mismo modo que Dalmacio Velez Sarsfield lo había efectuado en la vieja redacción del inc. 3 del art. 33, diferenciando en personas de existencia necesaria</i>
Alcance de las resoluciones	<i>Comprende a toda la ciudadanía radicada en su jurisdicción</i>	<i>Son limitadas a las personas vinculadas a la misma (universidad, bancos, etc.)</i>
Creación de otras entidades autárquicas	<i>Es una facultad de los municipios</i>	<i>No es posible que se creen entidades autárquicas a partir de entidades autárquicas</i>
Por la elección de sus autoridades	<i>En el municipio siempre en alguno de sus departamentos existe la participación electiva y popular</i>	<i>La elección a través de la participación electiva y popular no es común en las autoridades autárquicas</i>
En la integración de la administración central	<i>El municipio está excluido de aquella</i>	<i>La persona autárquica forma parte de la administración central</i>

Como se puede apreciar en estos nueve aspectos trascendentes para una persona ya sea autónoma o autárquica existen profundas diferencias y en este orden de ideas la IX Conferencia Nacional de Abogados, celebrada en San Francisco en 1979, por medio de su Comisión de Régimen Municipal, se expidió también por la autonomía municipal, aduciendo las siguientes razones:

- *Por el origen natural de la institución municipal basada en las necesarias relaciones de vecindad, que el estado sólo debe reconocer.*
- *El municipio, institución política primaria de la democracia representativa, que tiene como cualidad la autonomía que debe ser calificada para ser distinguida de la de tipo provincial. Esta calificación es la de autonomía municipal.*
- *El régimen municipal es el gobierno municipal base institucional, con substratum político.*
- *El origen constitucional del municipio en el propio art. 5 de la Constitución nacional. – Luego de la reforma constitucional de 1994, la antigua redacción en alusión al "Régimen municipal" fue cambiada a la de "Autonomía municipal", explicitándose constitucionalmente el pronunciamiento temprano de la IX Conferencia Nacional de Abogados del año 1979.*
- *El origen electivo de las autoridades locales.*
- *La competencia legislativa del municipio.*
- *La redacción del art. 33 del Código Civil, que lo caracteriza como persona jurídica estatal y lo distingue de las personas jurídicas autárquicas.*
- *La distinción conceptual existente entre el gobierno local y una persona autárquica por razón de origen, competencia y fines.*
- *Por la autosuficiencia financiera.*

2.5. Evolución de la Doctrina y Jurisprudencia en nuestro país

En el capítulo I, pto. 1.3 de esta monografía (El Municipio origen y evolución -desde el cabildo indiano y hasta la Reforma Constitucional de 1994-), deje expuesto cual fue la evolución de la institución a través del tiempo y tal vez el elemento más estudiado sea la autonomía municipal, de tal modo que para analizar la evolución de la doctrina y jurisprudencia en el tema, vamos a distinguir las siguientes etapas ya referenciadas en el punto antes citado.

Antes de la reforma constitucional de 1994

La doctrina se encolumnó detrás de dos grandes pensamientos, que reconocían su diferencia en la interpretación del Art. 5 de la Constitución Nacional, el cual para el ejercicio del poder

constituyente por las provincias y el goce de sus autonomías, se estableció como requisito "Asegurar el Régimen Municipal", la interpretación y alcance de este concepto dividió a la doctrina entre quienes:

1. Sostenían que el régimen municipal debía ser interpretado como gobiernos locales autónomos, apoyan esta postura Bidart Campos quien sostenía que el Art. 5 significaba *"que el estatuto máximo incorpora al orden constitucional argentino la realidad municipal bajo forma de régimen, es decir, de ordenamiento político, de gobierno local, con independencia y autonomía dentro de los Estados federados. El municipio no nace, pues, como un desglose de competencias provinciales para fines puramente administrativos, mediante creación de las provincias, sino como poder político autónomo por inmediata operatividad de la Constitución federal."* Se encolumnan tras esta postura Esteban Echeverría, José Manuel Estrada, Ángel Paulina, Arturo M. Bas y Salvador Dana Montaña.
2. Sostenían que el régimen municipal debía ser interpretado como autarquía, decía Rafael Bielsa del Art. 5 de la vieja Constitución *"... ha impuesto a las provincias el deber de asegurar el régimen municipal, y las provincias al dictar las leyes orgánicas de municipalidades, etc., han establecido no la autonomía municipal, sino y más bien un régimen de descentralización administrativa que constituye la autarquía territorial, concepto que responde a la definición que la Corte Suprema ha dado al decir que - las municipalidades no son más que delegaciones de los poderes provinciales, circunscritas a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial-"*. Es importante destacar que Rafael Bielsa y José Roberto Dromi sostienen que *"si existe posibilidad de sanción de la propia carta orgánica, se puede hablar en dicho caso de autonomía municipal"*.

La jurisprudencia antes de la reforma constitucional adopto a lo largo del tiempo tres posturas bien diferenciadas a saber:

- En primer término la Corte Suprema de justicia de la Nación sostuvo la "autonomía municipal" –Fallos t. 9, p. 279-, resaltó "la tradición hispano-colonial" –Fallos t.171, p.79- y expreso que eran "gobiernos o poderes" dotados de parte de la soberanía popular para el régimen de la localidades – Fallos, t.5 p. 284 y t. 13, p. 117-.
- Posteriormente se afirmo la conocida postura del caso "Ferrocarril del Sud c. Municipalidad de La Plata", de 1911, cuando expresan que *"las municipalidades no son más que delegaciones de los poderes provinciales, circunstancias a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación - Constitución nacional art. 5-, para lo cual ejercen también*

facultades impositivas y coextensivas en la parte del poder que para este objeto le acuerdan las constituciones y leyes provinciales en uso de un derecho primordial de autonomía" (Fallos t. 113, p. 282 y t.123, 9.31). En esta línea de pensamiento, dijo más adelante la Corte que las municipalidades "no son entidades autónomas, ni bases del gobierno representativo, republicano y federal" (Fallos t.194, p. 111).

- Finalmente hacia fines de la década del ochenta, en muchas Constituciones Provinciales se reconocía la Autonomía Municipal, como la constitución de Córdoba reformada de 1987 y la doctrina estudiaba el tema y generaba fundamentos que a posteriori fueron recogidos en un fallo que inclinaría la balanza a favor de la Autonomía municipal el decisorio de la Corte suprema de Justicia al cual hacemos referencia es Rivademar, Angela Digna Balbina Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso - administrativo de plena jurisdicción. R. 593. XXI.; 21-03-1989; T. 312 P. 326, el decisorio hace suyos gran parte de los argumentos antes enunciados siguiendo al Dr. Antonio María Hernandez (h) y por quienes predicaban la existencia de Autonomía Municipal, todos los cuales fueron abordados en este capítulo. No obstante la claridad y contundencia del fallo bajo estudio, debemos hacer referencia a lo expuesto por María Celia Castorina de Tarquini en la obra Derecho Público Provincial y Municipal Vol. I "La Provincia y el Municipio" pag. 270 y ss. "*...el reconocimiento hecho por la corte, si bien de suma importancia, no significa que de ahí en adelante los municipios argentinos hayan cambiado su naturaleza. Más aún, si así fuera un órgano de la justicia nacional estaría avasallando poderes exclusivamente provinciales, por expresa delegación constitucional (art. 5 de la C.N.)...*". La autora continua la idea y siguiendo a Rosatti quien sostiene "*... que el municipio tiene distintos grados de autonomía y que ni el esfuerzo doctrinario ni la voluntad legislativa alcanzan para modificar la realidad, en la que se muestra que -tiende a la autonomía-*". Vemos que el fallo antes citado no deja margen mas halla de la posibilidad de hablar de grados de autonomía que siguiendo al Dr. Antonio María Hernandez (h) será plena o semiplena pero jamás de autarquía. A continuación transcribimos los considerandos salientes de la sentencia bajo análisis

"...7º) Que frente a la discrepancia doctrinal entre la autarquía y la autonomía de las municipalidades, a partir del caso de Fallos: 114:282, esta Corte se pronunció claramente a favor del primer término de esa alternativa, considerándolas como entes autárquicos territoriales de las provincias al definir las como

"delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación" (en el mismo sentido, Fallos: 123:313, 308:403, entre otros).

8º) Que un nuevo y más detenido examen de la cuestión aconseja en el momento actual, revisar esa doctrina que se ha mantenido casi invariablemente en la jurisprudencia de esta Corte. En primer lugar como señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, ella de ningún modo podría ser afirmada con carácter uniforme para todo el territorio de la Nación, ya que a partir de 1957 diversas constituciones provinciales han consagrado el criterio de la autonomía de los municipios, que puede ser plena, cuando se los faculta a dictar sus propias cartas orgánicas, o semiplena cuando no alcanza a esa atribución. Por otra parte, aun prescindiendo de las prescripciones concretas de las constituciones provinciales vigentes, debe reconocerse que mal avienen con el concepto de autarquía diversos caracteres de los municipios, tales como su origen constitucional frente al meramente legal de las entidades autárquicas; la existencia de una base sociológica constituida por la población de la comuna, ausente en tales entidades, la imposibilidad de su supresión o desaparición, dado que la Constitución asegura su existencia, lo que tampoco ocurre con los entes autárquicos; el carácter de legislación local de las ordenanzas municipales frente al de resoluciones administrativas de las emanadas de las autoridades de las entidades autárquicas; el carácter de personas jurídicas de derecho público y de carácter necesario de los municipios (art. 33 del Código Civil, y especialmente la distinción hecha en el texto originario de Vélez Sársfield), frente al carácter posible o contingente de los entes autárquicos; el alcance de sus resoluciones, que comprende a todos los habitantes de su circunscripción territorial, y no sólo a las personas vinculadas, como en las entidades autárquicas; la posibilidad de creación de entidades autárquicas en los municipios, ya que no parece posible que una entidad autárquica cree a otra entidad autárquica dependiente de ella; y la elección popular de sus autoridades, inconcebible en las entidades autárquicas.

9º) Que, sin embargo, aún cuando no se reconozca que la autonomía de los municipios cuenta con base constitucional, tampoco puede prescindirse de que la necesaria existencia de un régimen municipal impuesta por el art. 5 de la Constitución determina que las leyes provinciales no sólo no puedan legítimamente omitir establecerlos sino que tampoco puedan privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido, entre las cuales resulta esenciales la de fijar la planta de su personal, designarlo y removerlo. Fácil es advertir que si se encontraran sujetos en esos aspectos a las decisiones de una autoridad extraña – aunque se trate de la provincial– ésta podría impedirles el cumplimiento de sus funciones negándoles el personal necesario para llevarlas a cabo, o causar el desorden administrativo o la ruina económica imponiéndoles un número excesivo de empleados o remuneraciones que sus recursos no permitan afrontar.

10º) *Que tal conclusión tiene también sus raíces en la propia jurisprudencia de esta Corte, que –como también recuerda la Señora Procuradora Fiscal- en Fallos 154:25 expresó que las municipalidades son organismos de gobierno de carácter esencial, en Fallos: 156:323 juzgó que tienen un ámbito propio a administrar, y en Fallos: 192:17 reconoció que la Municipalidad de la Capital Federal, a la cual los propios constituyentes entendieron atribuir carácter de modelo para las provincias, no es una mera repartición administrativa nacional. Es que son órganos de gobierno –aún cuando no se trate del gobierno político, que es del resorte de las autoridades provinciales, sino del gobierno municipal- resulta inconcebible que ese gobierno, bien que se ejerza en un ámbito limitado territorial y funcionalmente, esté desprovisto del poder de designar y remover a sus empleados..."*

- Con posterioridad al fallo comentado, el Máximo Órgano Jurisdiccional de la República se expidió nuevamente sobre la autonomía municipal in re "Municipalidad de la ciudad de Rosario v. Provincia de Santa Fe" (Fallos T. 314:495, del 4 de junio de 1991) precisando en forma más acabada los principios ya esbozados en "Rivademar". En este nuevo veredicto, el Alto Cuerpo declaró que *"en lo relativo al alcance y límites de las facultades municipales, ha señalado esta Corte que éstas surgen de la Constitución y leyes provinciales, cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí, no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional, las leyes de la Nación o los tratados con las potencias extranjeras (art. 31 de la Constitución Nacional). La Constitución Nacional se limita a ordenar el establecimiento del régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias (art. 5), pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico-financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de la órbita de las facultades propias locales..." (cons. 4º). De este pronunciamiento de la Corte se deriva como lógica consecuencia que la extensión y alcances que se atribuya a la autonomía municipal dependerá de la decisión político-institucional que adopte cada Estado Provincial, conclusión que corresponde adecuar a los preceptos de la Constitución Nacional reformada en 1994, ya que el art. 123 de la Ley Fundamental contiene una definición clara cuando impone a las Provincias la obligación de asegurar el régimen municipal "reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero". La realidad social de cada estado provincial determinará, entonces, los perfiles de la autonomía de los municipios insertos en sus respectivas jurisdicciones locales.*

- Seguidamente y de manera sintética recorreremos las principales definiciones brindadas por la doctrina jurisprudencial de la provincia de Córdoba en cuyo máximo tribunal y con anterioridad a la sanción de la Constitución Provincial de 1987, se propició la tesis favorable al carácter autónomo de los municipios. Así en "Frigorífico Carnevalli S.A.I.C. c/ Municipalidad de Córdoba" (T.S.J., Sala en lo Civ., Com. y Cont.-adm., Sent. del 30-10-1972, Bol. Jud. Cba. T XVI, 1972, pág. 345 y sgtes.) se adhirió a la conceptualización del Municipio como un nucleamiento político dotado de autonomía, aunque sea de un cierto grado. Se declaró que esta tesis *"...es la que mejor se ajusta al sistema estructurado en la materia por la Constitución Nacional. El art. 5° del Estatuto máximo prescribe entre las condiciones fijadas a las provincias para gozar de la garantía federal, que organicen su régimen municipal. Por tanto, dicho régimen está impuesto obligatoriamente. Las provincias deben organizarlo de manera ineludible, pues de no hacerlo se colocarían en situación de incompatibilidad con la Constitución Nacional..."*. En dicho precedente se precisó además que *"...la coexistencia de dos órdenes de autonomía dentro de un estado como el nuestro que ha adoptado el sistema federativo de gobierno no constituye una incongruencia ni ningún anacronismo."* En resumidas cuentas, el poder municipal, es, en pequeño, una reproducción del estado federal y provincial. En las materias que caen dentro de su jurisdicción, pueden ejercitar una verdadera función legislativa de creación de derecho nuevo *"...Cuando dictan normas en asuntos de su competencia -como ocurre en la especie en lo relativo a impuestos municipales-, y tales normas reúnen los ingredientes de generalidad y obligatoriedad, constituyen verdaderas manifestaciones de un poder político y legislativo y son propiamente leyes de carácter local..."*.
- Por último dicho Superior Tribunal de Justicia sostiene en "Nobleza Piccardo S.A.I. y F. C/ Municipalidad de Córdoba (T.S.J., Sala Contencioso-administrativa, Sent. Nro. 20 del 26-12-1994, "Nobleza Piccardo S.A.I. y F. C/ Municipalidad de Córdoba – Plena Jurisdicción – Recurso Directo – Hoy casación") que el "límite" al ejercicio de las facultades impositivas del municipio *"...está demarcado por el reparto de atribuciones y competencias que efectúa tanto la Constitución Provincial (arts. 180, 188 incs. 1, 14 Const. Pcial 1987) como la Constitución Nacional..."*.

Después de la reforma constitucional de 1994

En la reforma introducida a la Ley Fundamental de la Nación en el año 1994, se consagra la autonomía municipal, a nivel federal, siendo que, en el orden local, dicho carácter ya había sido proclamado con anterioridad a la reforma, en los textos constitucionales de algunas Provincias entre las que se incluye Córdoba reforma de 1987, que a continuación trataremos.

El art. 75 inc. 30 de la Constitución Nacional de 1994 dispone que corresponde al Congreso de la Nación *"Ejercer legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación, y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines"*.

Por su parte, el art. 123 ib. preceptúa que *"...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"*.

En la reforma introducida a la Ley Fundamental de la Nación en el año 1994, se consagra la autonomía municipal, a nivel federal, siendo que, en el orden local, dicho carácter ya había sido proclamado con anterioridad a la reforma, en el cuerpo normativo de la Constitución de la Provincia de Córdoba (Año 1987).

El Convencional Hernández enuncia *"Si observamos la redacción del artículo antes citado se utiliza el término "asegurar", porque se hace mención de algo que ya existe, teniéndose presente el concepto de municipio como institución natural y necesaria, basada en relaciones de vecindad, con un contenido político incuestionable y con fines de bien común hacia la sociedad local. Tiene la naturaleza del Estado, y es la base de la descentralización política. Se afirma la trilogía institucional de gobierno federal, provincias y municipios. Se respeta la autonomía de las provincias y se dice que ellas tienen que reglar su alcance y contenido, pues la variedad y la asimetría constituyen la base de todo buen régimen municipal. Naturalmente que se hace reserva a los órdenes institucional, político, económico, financiero y administrativo, lo cual significa reconocer todos los grados de la autonomía -la autonomía plena- que tendrán algunos municipios -según lo indiquen las constituciones provinciales-, y la autonomía semiplena o relativa que tendrán otros..."* (Hernández (h.), Antonio María, "Derecho Municipal", 2da. Edic., Depalma, Buenos Aires, 1997, pág. 184, con cita del despacho mayoritario del "Diario de Sesiones", y autor citado, "Federalismo, autonomía municipal y ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994", Depalma, Bs. As., 1997, pág. 133 y ss.).

Como se puede apreciar tal cual lo señalamos con anterioridad, la doctrina jurídica ya había efectuado el reconocimiento de la autonomía municipal con anterioridad a la reforma

constitucional del año 1994 con arreglo a lo previsto por cada una de las cartas magnas provinciales que como en el citado caso de la provincia de Córdoba y desde la reforma de 1987 consagró la autonomía municipal convirtiendo a los municipios en entes autónomos por sobre la concepción de que estos representaban meras descentralizaciones administrativas.

La Constitución de la Provincia de Córdoba de 1987 establece en el art. 180 que *"Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad natural fundada en la convivencia y asegura el régimen municipal basado en su autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional. Los Municipios son independientes de todo otro poder en el ejercicio de sus atribuciones, conforme a esta Constitución y las leyes que en consecuencia se dicten"*.

El art. 186 al reglar los aspectos relativos a la competencia material, establece que *"Son funciones, atribuciones y finalidades inherentes a la competencia municipal: ... 3. Crear, determinar y percibir los recursos económico-financieros, confeccionar presupuestos, realizar la inversión de recursos y el control de los mismos..."*. El art. 188 regula lo atinente a los "recursos" y establece que *"Las Municipalidades disponen de los siguientes: 1. Impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y armonización con el régimen impositivo provincial y federal. 2. Los precios públicos municipales, tasas, derechos, patentes, contribuciones por mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio..."*.

El art. 71 de la Constitución Provincial, incorporado en el Título Segundo sobre "Políticas Especiales del Estado", Capítulo Cuarto "Economía y Finanzas", preceptúa que *"El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza. El Estado Provincial y los Municipios establecen sistemas de cooperación, administración y fiscalización conjunta de los gravámenes..."*.

Finalmente debemos señalar que la Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Río Cuarto recepta y resalta en los siguientes artículos el alcance de la autonomía municipal:

El Art. 1 dice que: *"El Municipio de la Ciudad de Río Cuarto es independiente de todo otro poder en el ejercicio de su autonomía institucional, política, administrativa, económica y financiera, de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución Nacional, en la Constitución de la Provincia de Córdoba y en la presente Carta Orgánica."*

A su vez el art. 10 textualmente expresa: *"La presente Carta Orgánica **se aplica en el territorio de la Ciudad**, el que comprende la zona en la cual se presten total o parcialmente los servicios públicos municipales y la aldeaña reservada para futuras prestaciones."*

Al establecer la competencia material en el art. 14 insta: *"Son funciones, atribuciones y finalidades inherentes a la competencia municipal:*

4. **Crear, determinar y percibir los recursos económicos y financieros**, sancionar presupuestos, contraer empréstitos dentro de las limitaciones impuestas por la Constitución de la Provincia de Córdoba y esta Carta Orgánica y realizar la inversión de recursos y el control de los mismos.
15. **Atender las siguientes materias:** *higiene y moralidad pública; minoridad, ancianidad, necesidades especiales y desamparados; cementerios y servicios fúnebres; planes edilicios, apertura y construcción de calles, plazas y paseos, diseño, estética y nomenclatura de los mismos; vialidad, tránsito y transporte urbano, uso de calles y subsuelo; control de la construcción; protección del ambiente, paisaje y equilibrio ecológico; faenamiento de animales destinados al consumo, mercados, abastecimiento de productos en las mejores condiciones de calidad y precio, elaboración y venta de alimentos; creación y fomento de instituciones de cultura y de establecimientos de enseñanza regidos por ordenanzas concordantes con las leyes en la materia; turismo; servicios de previsión, asistencia social y bancarios..."*

Del análisis de la evolución normativa se desprende con absoluta claridad que desde la reforma constitucional de 1994, es inadmisibles cuestionar la autonomía del municipio Riocuartense en el orden **institucional, político, administrativo, económico y financiero, de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución Nacional, en la Constitución de la Provincia de Córdoba y en la presente Carta Orgánica.**

CAPITULO III

3. EL RECURSO TRIBUTARIO TASA

Una de las clasificaciones más utilizadas en finanzas públicas, de los recursos del Estado es la que los divide en: "originarios" aquellos que los estados obtienen de fuentes propias de riquezas, sea que posean un patrimonio fructífero o que ejerzan una industria, comercio o servicio y "derivados" aquellos que las entidades públicas se procuran mediante contribuciones provenientes de las economías de los individuos pertenecientes a la comunidad. Dentro de los recursos clasificados como "derivados", se encuentran los recursos "tributarios" estos conforman la mayor parte de los ingresos con los cuales los países capitalistas cubren sus erogaciones, Héctor B. Villegas en su obra (Curso de Finanzas ob. cit. p. 67) define el concepto de tributos de la siguiente manera *"son las 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"*. Dentro de los tributos encontramos tres grandes especies impuestos, tasas y contribuciones especiales; a lo largo del desarrollo de este capítulo vamos a analizar el concepto y características del tributo tasa y las diferencias entre ésta y las contribuciones especiales e impuestos.

3.1. Concepto de tasa

Es importante antes de conceptualizar a este tributo, encuadrarlo dentro de las finanzas públicas, a tal efecto podemos recordar que junto a los agrupamientos humanos surgen necesidades del conjunto de individuos a las que podemos calificar como necesidades públicas, estas son las que originan el interés en que exista una entidad que sea capaz de satisfacer esas necesidades, esa entidad superior fue evolucionando hasta convertirse en lo que hoy conocemos como los estados modernos y su objetivo final es convertirse en un medio útil para satisfacer aquellas necesidades que surgen de la vida comunitaria, ya sea que estas fueran de tipo absolutas (dado que de su satisfacción depende el sentido de la existencia misma del estado) o relativas (estas vinculadas al progreso y al bienestar general evidentemente con la característica de ser contingentes y mudables). Lo expuesto nos conduce a pensar que el estado debe proveer servicios públicos es decir deberá realizar un conjunto de actividades con miras a satisfacer las necesidades antes descritas y para ello deberá efectuar gastos que como contrapartida demandarán recursos. Los recursos son medios económicos que obtiene el Estado, ya sea desempeñando actividades similares a la de los particulares o usando modalidades coercitivas.

Como podemos observar las tasas forman parte de los recursos derivados que el Estado obtiene con el fin de satisfacer necesidades de carácter público, ya sea que estas últimas fuesen de tipo absolutas o relativas.

Para poder estudiar el concepto que la doctrina le asigno al recurso tributario "tasa", debemos señalar que existen disidencias importantes entre distintos autores, por lo que apelaremos a las definiciones que estos han elaborado analizando las diferencias y coincidencias.

Héctor B. Villegas⁶ cita el siguiente concepto *"la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente"*.

Giuliani Fonrouge⁷ define a este tipo de tributo como *"la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el estado, en virtud de una ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado, siendo de notar al respecto, que la última parte del concepto no significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en una «ventaja» o «beneficio» individual, sino tan sólo, que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación, por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público constituido (desarrollo de alguna actividad, propiedad o uso de bienes, realización de gestiones o trámites, etc.)."*

Catalina García Vizcaíno⁸ señala *"la tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible, por estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe"*.

Giannini, Aquile⁹ decía *"Son prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con base en una norma legal, y en la medida establecida por ella, por el desarrollo de una actividad del mismo ente que concierne en modo particular al obligado"*.

⁶ Hector B. Villegas, pag. 90 "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" 5ª edición, Editorial Depalma.

⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos, "Derecho Financiero", Ed. Depalma, Buenos Aires 1997, p. 1065.

⁸ Catalina García Vizcaíno, pag. 99 "Derecho Tributario – Consideraciones Económicas y Jurídicas" Tomo I – Parte General, Editorial Depalma.

⁹ Giannini, Aquile: *Instituzioni di diritto pubblico*, Giuffrè, Milan 1972 pag. 56 citado por Alvaro Luna Requena pag. 308 Administración Tributaria Provincial y Municipal, Editorial Adh-hoc

De estas definiciones podemos afirmar que existen aspectos en los que hay acuerdo generalizado en los distintos autores:

- . Se trata de recursos tributarios creados por ley nación-provincia o por ordenanza en el caso de los municipios.
- . Debe existir un servicio que se materializa mediante una actividad del estado y este debe guardar alguna relación con el administrado.
- . Establecen coactivamente al administrado el deber de efectuar un aporte en dinero o especie, para solventar el costo del servicio.

No obstante lo expuesto existe un aspecto en lo que existe disidencia y es que para algunos autores:

- . La prestación del servicio por parte del estado debe efectuarse de manera individualizada y particular sobre el obligado "uti singuli", para lo cual el servicio que se retribuye con la tasa debe ser divisible.
- . El servicio puede prestarse de manera general e indivisible o "uti universiti", siempre y cuando este exista efectivamente y pueda ser utilizado por el administrado relacionándose en forma muy especial con ciertas actividades lucrativas imposibles de materializarse sin la efectiva y eficiente prestación de esos servicios estatales.

3.2. Características esenciales

En este tema vamos a seguir la caracterización que efectúa Hector B. Villegas en su obra Curso de Finanzas pag. 90 y ss., incorporando opiniones de distintos autores sobre cada característica en particular:

1. **La tasa tiene carácter tributario**, ya que es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio. La circunstancia de que se trate de una prestación exigida coactivamente por el Estado, es justamente lo que asigna a la tasa carácter de tributo, ya que de lo contrario nos hallaríamos con un precio publico, en este caso no existen disidencias en la doctrina.
2. Como consecuencia de su carácter tributario **solo puede ser creada por ley**, a pesar de que existen ("Fallos", 225-688) donde el requisito fue dejado de lado, la doctrina lo considera inadmisibles de manera casi unánime (Héctor B. Villegas – Catalina García Vizcaíno – Jarach – entre otros).
3. La noción de tasa que propugnamos, conceptúa que **su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago**. La

actuación estatal vinculante es quizá el elemento caracterizador más importante para saber si al enfrentarnos con determinado tributo estamos ante una tasa. También se han discutido bastamente otros puntos controvertidos en relación a esta característica:

- a. Si la prestación del servicio, por el que se percibe la tasa, debe ser efectiva o basta con que el Estado esté, potencialmente, en condiciones de prestarlo. En este sentido la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires ha dicho que carece de causa y viola el derecho de propiedad garantizado por la Constitución nacional, la tasa municipal por inspección de comercio e industria que se cobra sin haberse prestado el servicio correspondiente, o sea que la actividad que integra el hecho imponible en una tasa debe ser efectivamente prestada y no puede ser meramente potencial. No obstante lo expuesto existe alguna doctrina contraria a esta posición entendiendo que la tasa puede surgir tanto de la prestación efectiva como potencial del servicio (así lo propone el art. 16 del M.C.T.A.L., y con ello está de acuerdo – entre otros- Valdes Costa)
- b. Si, en caso de litigio, es el contribuyente quien debe probar que el servicio no se prestó o si la carga de la prueba corresponde al Estado. Tradicionalmente, la jurisprudencia sostuvo que la carga de la prueba con relación a la prestación del servicio correlativo a la tasa, correspondía al contribuyente; pero en el caso "Llobet de Delfino, María T., contra Provincia de Córdoba 28/11/1969" la Corte Suprema nacional afirmó que con respecto a una tasa de servicios por inspección veterinaria preventiva que cobró la provincia demandada, ésta no acreditó, como correspondía, la efectividad de los servicios invocados, esa circunstancia es suficiente para declarar la ilegitimidad del cobro efectuado (a este criterio adhieren Villegas – Giuliani Fonrouge – García Vizcaino). No obstante la posición del más alto tribunal del país y de la justicia que la informa, algunos fallos posteriores han mantenido la teoría de que el contribuyente debe probar la no prestación del servicio. Así lo ha resuelto, por ejemplo el Tribunal Superior de Córdoba en los autos "Banco Social de Córdoba c. Municipalidad de Córdoba. Inconstitucionalidad" (fallo del 05/08/1983, publicado en "Diario Jurídico" de Córdoba, nº 316). En donde se sostuvo que no es cierto, por un lado, que los hechos negativos sean de imposible demostración y, por otro, que el contribuyente pudo acreditar "innumerables indicios" de la no prestación del servicio, con posibilidades "acaso mayores" que el propio fisco. Respecto a este fallo reflexiona Villegas *"Esta tesis no puede aceptarse. En el caso concreto, la tasa se cobra por la prestación del servicio de –*

inspección general e higiene-, ¿Qué prueba, aun indiciaria, pudo aportar el contribuyente de la falta de prestación de un servicio estatal que no deja huella?, lo contrario sucede con el Estado, que siempre tiene a su alcance el testimonio de los inspectores que desarrollaron la tarea, las actas labradas a tal efecto, la demostración del costo de los trabajos y toda la documentación avalante."

4. **Divisibilidad del servicio**, Miguel S. Marienhoff –para poder establecer con precisión la naturaleza de la relación que se crea entre el usuario de un servicio público y el Estado prestador– distingue los servicios públicos "uti universi" de los "uti singuli", y dentro de estos últimos diferencia a los "obligatorios" y a los "facultativos" para el usuario.

Así, concluye que tratándose de servicios públicos "uti universi", la relación usuario-Estado es meramente "legal"; no es nunca "contractual" porque el usuario efectivo es "cualquiera del pueblo": una persona indeterminada. El verdadero usuario no es el individuo, sino la "comunidad" (ejemplifica con la policía de seguridad o la inspección de bromatología).

Para el caso de los servicios públicos "uti singuli" de uso obligatorio para el usuario (entendiendo como obligación no sólo la impuesta por el Estado, sino también aquella inevitable como consecuencia de una situación de hecho que lo constriñe a usar el servicio), el vínculo administrado-Estado es también "legal o reglamentario". Distinto es el caso de los servicios públicos "uti singuli" de uso facultativo (correos, gas, teléfono, electricidad, etc.), en los que la relación usuario-Estado prestador es "contractual", de derecho privado principalmente (civil o comercial). Esa diferencia entre servicios de uso obligatorio y facultativo, se explica fácilmente, pues sólo en el último caso el administrado ha expresado libre y espontáneamente su voluntad y aquiescencia con la utilización del servicio, y sabido es que sin voluntad recíproca no puede hablarse de "contrato" (M. S. Marienhoff, "Tratado de Derecho Administrativo"; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1966, Tomo II, págs. 163 a 169).

- a. Dicho esto podemos señalar que existe una postura tradicional que propugna la divisibilidad del servicio con que se integra el hecho imponible de una tasa, así Catalina García Vizcaino (Derecho Tributario ob. cit. ps. 103 ss.) expresa *"el servicio que da origen a la tasa debe estar particularizado o individualizado en el obligado al pago. Si el servicio es indivisible, el tributo constituye un impuesto"*. Esta postura que sostienen otros autores considera fundamental que el servicio con que se integra el hecho imponible de una tasa sea divisible en unidades de uso o consumo, dado que sino es

imposible su particularización en persona alguna. En tal sentido debemos citar el fallo de la Corte Suprema de Justicia Nacional en el fallo "Cía. Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán" del 05/09/1989) donde se expresa "Al cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente".

- b. No obstante la posición antes citada, existe otra parte de la doctrina que difiere considerablemente respecto de la imprescindible divisibilidad del servicio para que estemos en presencia de una tasa, así Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. ps. 1061 y ss.) señala "...También se ha vinculado la institución en examen con el distingo que hace la ciencia de las finanzas entre servicios divisibles y servicios indivisibles, con el concepto de contraprestación y aún con el poder de policía.

La divisibilidad puede aceptarse como criterio diferencial de la modalidad de ejercicio del poder tributario o, en otros términos, para determinar las circunstancias de su aplicación a la riqueza de las personas, pero no justifica una separación de índole sustancial..." finalmente el autor llega a la siguiente conclusión "Desde el momento que la tasa y el impuesto pertenecen a la misma categoría jurídica, por derivar ambos del poder tributario, la obligación emergente de aquella surge por imperio de la ley, independientemente de la voluntad de los particulares, al realizarse el presupuesto fáctico previsto. Constituye, pues, una relación obligatoria, y no voluntaria o facultativa, no siendo posible rehusarse a su satisfacción una vez organizado el servicio respectivo, aunque éste no sea utilizado individualmente." Vemos entonces que este autor concibe que los servicios con que se integra el hecho imponible de una tasa, pueden no particularizarse en una persona que utilice el servicio individualmente, con lo cual los servicios aludidos pueden ser *uti universi* y el usuario efectivo es "cualquiera del pueblo"; una persona indeterminada, de donde se desprende que no es necesaria la divisibilidad del servicio que integra el hecho imponible de una tasa.

5. Para algunos autores **la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal**. Respecto a este tema debemos señalar que existen dos posturas bien definidas, a saber:

- a. Alguna doctrina se pronuncia en contra de la exigencia según la cual los servicios que dan lugar a tasas deben ser inherentes a la soberanía del Estado. Esto debido a que los servicios que presta el estado han sufrido una sustancial ampliación, y nada impide que ciertos objetivos considerados otrora como confiados exclusivamente a la actividad de los particulares, sean hoy reconocidos como tareas ineludibles del Estado, adhieren a esta postura Jarach, Gabriel Giampietro Borrás, entre otros. Otro aspecto a tener presente es que como se citara en el Capítulo II, del presente trabajo Jellinek define el concepto de soberanía de la siguiente manera *"La evolución histórica de la soberanía nos demuestra que ésta significa la negación de toda subordinación o limitación del estado por cualquier otro poder. Esta última nota se manifiesta predominantemente en su vida exterior; esto es, en la relación del Estado soberano con otros poderes, en tanto que la primera cualidad se echa de ver singularmente, considerándolo en su vida interior, en su relación con las personalidades que encierra dentro de sí"*. Esto nos lleva a razonar que la ausencia de soberanía como cualidad del poder, no obsta a la existencia del Estado dado que sus elementos son el poder, la población y el territorio. Dado el concepto de soberanía expuesto y teniendo en cuenta que nuestro Estado adopta la forma Federal, se puede decir entonces que las Provincias y Municipalidades carecen de soberanía, toda vez que se reconocen dentro de un Estado mayor, razón por la cual no podrían crear tasas (cuando sabemos no es así), ya que no tienen un poder soberano y por consiguiente no desarrollan actividades inherentes a la soberanía estatal sino mas bien inherente a aspectos de su competencia, este es otro elemento en apoyo a esta postura.
- b. La teoría opuesta sostiene, por el contrario, que sólo los servicios inherentes a la soberanía estatal pueden dar lugar a tasas, adhieren a esta postura Mario Pugliese, Ramón Valdés Costa, Hector B. Villegas, este último justificaba su postura de la siguiente manera (Curso de Finanzas ob. cit. ps. 94 y ss.) *"Aun admitiendo la moderna concepción intervencionista que amplía el campo de acción del Estado y que torna indispensable su obligación de actuar promoviendo el bien estar general, aun aceptándolo como verdad indiscutible, creemos factible efectuar una clara división según la diferente entidad de las necesidades públicas que el Estado debe satisfacer. Algunas, como la defensa de la soberanía ante ataques externos, la administración de justicia y el orden interno, son necesidades públicas absolutas, y si el Estado no las satisface, deja de existir como tal, por lo menos en el concepto de lo que se considera Estado de derecho. Las actividades que interesan*

al progreso y al bienestar general (necesidades públicas relativas) se cumplen también obligatoriamente en el Estado moderno, pero dentro de los límites de las posibilidades materiales y sin que la falta de cumplimientos afecte su subsistencia, desde el plano jurídico." Así respecto de las necesidades públicas absolutas —excluida la defensa exterior que es indivisible— para el resto señala Villegas "Ese carácter de actividades que no puede dejarse de prestar, lleva, por lógica consecuencia, al principio de la presunción de su gratuidad. Porque si el Estado debe prestar esos servicios tan trascendentales que afectan su propia subsistencia, no puede su prestación a que sean retribuidos o no, pero sí puede establecer gravámenes en ocasión del cumplimiento de tales actividades y hacerlos pagar a las personas concretas con respecto a las cuales la actividad de algún modo se singulariza." De lo expuesto surge que las necesidades públicas absolutas —excepto la defensa exterior por ser indivisible— pueden dar lugar al cobro de tasas, en tanto que las necesidades públicas relativas pueden dar origen a precios, contribuyendo a diferenciar estos dos conceptos. En tal sentido Catalina García Vizcaino (Derecho Tributario... ob. Cit. ps. 104 sostiene "Este criterio torna precisa la diferencia entre -Tasa- y -Precios-".

6. Finalmente existe disidencia en la doctrina en la circunstancia de que **el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo**. El Art. 16 del M.C.T.A.L. señala que "...su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación...", apoyan estas posturas entre otros García Belsunce, Glogauer, Spisso y el profesor Valdés Costas quien señala "Si se establece un tributo en ocasión del funcionamiento de un servicio para destinarlo a otro, ese tributo no es una tasa" (Curso..., t. I ps. 315 y 316). Otra parte de la doctrina sostiene que una cosa es el tributo y otra diferente lo que el Estado haga con los fondos que mediante ese tributo se recauden. De modo que una vez logrado el fin perseguido mediante el tributo, que es la obtención del recurso, el tributo se agota en su contenido y cesa el aspecto tributario de la actividad financiera, porque todo lo atinente al destino y administración del recurso ya obtenido es materia de orden presupuestario, y no tributario. En otro orden de ideas debemos tener presente el concepto de "capacidad contributiva", el cual fue admitido por nuestra Corte Suprema de Justicia como principio tributario para determinar el elemento cuantificante de la tasa, lo que puede conducir inexorablemente a que la recaudación exceda el importe del servicio que el Estado está prestando; de modo tal que García Vizcaino (Derecho Tributario ob. Cit. Ps. 105) concluye "no parece que pueda prosperar la

impugnación de una tasa atento a que su recaudación financia otro servicio. Por ende, el destino de lo recaudado no podría ser considerado como condición esencial de la legitimidad del tributo". Sin perjuicio de lo expuesto hay autores que aunque adhieren a esta última posición sostienen que el exceso del monto recaudado en relación al costo del servicio prestado por el Estado no puede ser irrazonable; de modo que en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12/08/1993 B.O. 02/09/1993, se acordó "promover la derogación de las tasas municipales en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación".

3.3. Diferencia entre tasa e impuesto

La cuestión adquiere relevancia para la controversia que se plantea en torno al hecho imponible de la Contribución que Incide sobre el Comercio la Industria y las Empresas de Servicios, toda vez que parte de la doctrina sostiene su analogía con el impuesto provincial a los Ingresos Brutos, en tanto que otra parte de la doctrina y para muchos de los municipios de la provincia de Córdoba se trata de una tasa. Dada la importancia práctica que adquiere la diferenciación entre impuesto y tasa se hace indispensable establecer con la mayor claridad posible las características salientes que diferencian a estos dos tributos. Adelantándonos a capítulos siguientes diremos que de la caracterización de la Contribución que Incides sobre el Comercio la Industria y las Empresas de Servicios como un impuesto o una tasa depende la armonía vertical del sistema tributario que incluye a la citada contribución.

A continuación señalaremos las principales posiciones doctrinales en el tema, así debemos citar a Gerardo Ataliba¹⁰, que recoge del derecho Brasileño una particular diferenciación entre la especie "Impuesto" y la especie "Tasas y Contribuciones" a tal efecto señala a los primeros como "Tributos no vinculados" en tanto que a los segundo los califica como "Tributos vinculados", a continuación se transcriben los conceptos de ambas especies:

"Se define el impuesto como tributo no vinculado, o sea como tributo cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal".

"Los tributos vinculados se define como aquellos cuyo aspecto material de la hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal."

El autor señala al criterio de exclusión para el reconocimiento del impuesto, así expone:

"No se estará delante de un impuesto cuando la exigencia formulada por la ley revista la figura de exacción vinculada, o sea cuando la hipótesis de incidencia consista en una actuación estatal, actual o potencial, referida al obligado.

¹⁰ Gerardo Ataliba pgs. 162 y ss., "Hipótesis de Incidencia Tributaria"; Instituto Peruano de Derecho Tributario

Por eso, bajo la perspectiva jurídica, es suficiente con identificar la materialidad de la hipótesis de incidencia como consistente en un hecho cualquiera no configurador de actuación estatal, para reconocer la naturaleza de impuesto del tributo configurado.

El criterio seguro par reconocer el impuesto es el criterio de exclusión: si, delante de una exacción, el intérprete constata que no se trata de un tributo vinculado, entonces puede afirmar su carácter de impuesto. Todo tributo no vinculado es impuesto.

En suma: el exegeta, munido de este criterio distinguirá los impuestos de los tributos vinculados por el examen de la hipótesis de incidencia, analizando la naturaleza de esta hipótesis y la relación de sus elementos constitutivos con el obligado. Por ello, los impuestos se identifican por exclusión: siempre que la hipótesis de incidencia no consista en una actuación estatal, se trata de un impuesto".

Para Villegas (Curso de Finanzas ob. cit. ps. 95. ss.) "la diferencia más evidente consiste en la vinculación de la tasa con una actividad estatal cuyas características hemos descrito, actividad, ésta, que no existe en el impuesto...".

A su vez señala Catalina García Vizcaíno (Derecho Tributario ob. cit. ps.106 ss.) "Las tasas se distinguen de los impuestos, en cuanto aquéllas responden a un servicio público divisible, en tanto que los impuestos financian servicios públicos indivisibles, ya que respecto de estos últimos, pese a que son útiles para toda la comunidad, no hay posibilidad fáctica de particularizarlos o individualizarlos en personas determinadas".

No puede estar ausente de la distinción que se pretende hacer entre impuesto y tasa la opinión de Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. ps. 1060 y ss.), "En verdad, desde el punto de vista jurídico no existe diferencia estructural entre el impuesto, y la tasa. Ambos tienen su fundamento en el poder tributario del Estado, que a su vez reposa en el poder de imperio y, al decir de algunos autores, en la soberanía financiera, llegándose a afirmar que no hay un verdadero criterio de diferenciación sustancial entre impuesto, y tasa y contribuciones especiales, sino de carácter puramente instrumental. El estado aplica tasas porque ejercita su potestad tributaria, sólo que vinculando la contribución a un presupuesto de hecho especial, como es la prestación de un servicio determinado, es decir, tomando como elemento determinante del gravamen, la realización de una circunstancia diferente de aquellas que normalmente adopta para el impuesto y para otras categorías tributarias". Y luego continúa argumentando su postura "Desde el momento que la tasa y el impuesto pertenecen a la misma categoría jurídica, por derivar ambos del poder tributario, la obligación emergente de aquella surge por imperio de la

*ley, independientemente de la voluntad de los particulares, al realizarse el presupuesto fáctico previsto. Constituye, pues, una relación obligatoria, y no voluntaria o facultativa, no siendo posible rehusarse a su satisfacción una vez organizado el servicio respectivo, **aunque éste no sea utilizado individualmente.** Tales consideraciones son válidas aun en el caso de tasas relacionadas con actos cuya realización depende de la voluntad del interesado, como la inscripción en registros públicos o certificación de documentos, porque al mediar su requerimiento y ponerse en ejecución la correspondiente actividad administrativa, se crea una relación obligatoria que determina el pago de la tasa, aun compulsivamente y bajo pena de sanciones de índole fiscal."*

Analizando las opiniones de la calificada doctrina citada, surgen algunos consensos respecto a la diferenciación entre impuesto y tasa, y es que en esta última la hipótesis de incidencia debe integrarse con una actividad estatal. Respecto a esto podemos señalar, dos posiciones que sintetizan las dos posturas que la doctrina tiene respecto al tema:

- a. De mínima Carlos M. Giuliani Fonrouge, señala que la diferencia es de carácter instrumental. Vale decir que, si el estado lleva adelante la actividad incluida en la hipótesis de incidencia, no sería necesario que el servicio que de ella se deriva sea utilizado individualmente por el obligado al pago, pues el servicio siempre se organiza en pos de la comunidad y no de un sujeto particular a quien eventualmente pueda afectar la prestación.
- b. En tanto en el otro extremo, con una posición de máxima, Catalina García Vizcaíno respecto al servicio prestado por el Estado señala que éste debe tener la característica de ser divisible, ya que son los impuestos los tributos que financian servicios públicos indivisibles y pese a reconocer que estos últimos son útiles para toda la comunidad, no ve posibilidad fáctica de particularizarlos o individualizarlos en personas determinadas.

De modo que el punto de contacto entre las dos posiciones es que la hipótesis de incidencia del tributo tasa se debe integrar inexorablemente con una actividad del estado que da origen a un servicio público, en línea con el pensamiento de Gerardo Ataliba se trata de un tributo vinculado a una actividad estatal específica definida en la propia hipótesis de incidencia, por oposición al impuesto en el que no existe explícitamente en su hipótesis de incidencia ninguna actividad del estado en beneficio del obligado y tampoco de la comunidad, es exigido en virtud del poder de imperio del estado y no se vincula a una actividad específica sino mas bien a la existencia del Estado, a la satisfacción de aquellas necesidades absolutas a la que Villegas hace referencia en su obra y que hacen a la existencia misma del Estado.

A continuación creo de utilidad señalar aquellos aspectos en los que la doctrina mayoritariamente esta de acuerdo en que no constituyen parámetros validos a efectos de establecer la diferencia entre los dos tributos que nos ocupan "impuestos y tasas". Así podemos decir:

- a. Alguna doctrina señala que una de las diferencias entre ambos tributos es la **ventaja o utilidad** que proporciona la tasa y que no existe en el impuesto, al respecto señala Héctor B. Villegas (Curso de Finanzas ob. cit. ps. 95 y ss.) *"Si bien es cierto que en la mayoría de los casos el obligado obtiene provecho del servicio que da lugar a la tasa (por ejemplo, el pago de la tasa que se cobra para autorizar la utilización de espacios públicos para propaganda), en otras ocasiones ese provecho no se da en absoluto, y ello no altera la naturaleza de las sumas que se ve obligado a pagar el contribuyente, por el solo hecho de particularizar la actividad a su respecto (por ejemplo, tasa por sellado que paga quien tramita una autorización administrativa que le es denegada, o la tasa por sellados de actuación que paga el perdidoso en juicio civil o el condenado en juicio penal). Pensamos con importante doctrina (Giannini, Valdés Costas, Giuliani Fonruoge), que la ventaja o provecho no constituye la esencia de la tasa y no es elemento válido para diferenciarla, en todos los casos, del impuesto": En coincidencia pero con una visión mas integral Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. ps. 1063 y ss.) "Los servicios del Estado se organizan en función del interés público, y no del particular. Cuando se aplica una tasa por inscripción de actos jurídicos en registros oficiales (Registro de la Propiedad, Registro de Comercio, etc.), se contemplan razones de seguridad pública y de certeza del derecho, cuando se inspeccionan comercios, establecimientos fabriles o que desarrollan tareas peligrosas o insalubres, se atiende a circunstancias de seguridad colectiva, de salud pública, de higiene del trabajo, cuando se organizan servicios de alumbrado, limpieza de calles, aguas corrientes y desagües, se tiene en mira el interés de la colectividad. Que esas tareas reporten beneficios o ventajas de orden individual es cuestión accidental o accesorio, y no es extraño el caso de que pueda derivar en perjuicio del obligado al pago de la tasa, como ocurre en el supuesto de sanciones derivadas de un régimen de vigilancia de tarifas y precios, p. Ej. Pues la tasa es exigible en tanto se lleve a cabo la actividad administrativa prevista por la ley, aunque el afectado no hubiere requerido el servicio o no recibiere la visita de los funcionarios".*
- b. Tampoco es característica diferenciadora entre impuesto y tasa, **el hecho de que esta sea voluntaria**, ya que su cobro depende de que el particular demande el

servicio. En tal sentido Héctor B. Villegas (Curso de Finanzas ob. cit. p. 96) *"A veces es cierto que la tasa surge de la voluntariedad, en cuyo caso se diferenciaría del impuesto por tal razón; pero esa regla no constituye la esencia de la tasa, puede darse el caso de tasas exigidas con motivo de servicios que si bien se particularizan con respecto a determinada persona que se ve obligada a su pago, no depende en absoluto de la concreta solicitud del sujeto en cuestión. Tal lo que sucede, por ejemplo, con el control de pesas y medidas, con las inspecciones de tipo higiénico, con las tareas de salubridad y desinfección, o en el caso de la actuación penal respecto al imputado o a la justicia civil en cuanto al demandado perdidoso (coinciden con lo expresado entre otros, Giannini, Giuliani Fonrouge, Valdés Costas, Giampietro Borrás, Tesoro. En contra Berliri)". En este punto es conveniente agregar la idea de Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. ps. 1064 y ss.) "Desde el momento que la tasa y el impuesto pertenecen a la misma categoría jurídica, por derivar ambos del poder tributario, la obligación emergente de aquélla surge por imperio de la ley, independientemente de la voluntad de los particulares, al realizarse el presupuesto fáctico previsto. Constituye, pues, una relación obligatoria y no voluntaria o facultativa, no siendo posible rehusarse a su satisfacción una vez organizado el servicio respectivo, aunque éste no sea utilizado individualmente".*

3.4. Diferencias tasa y precio

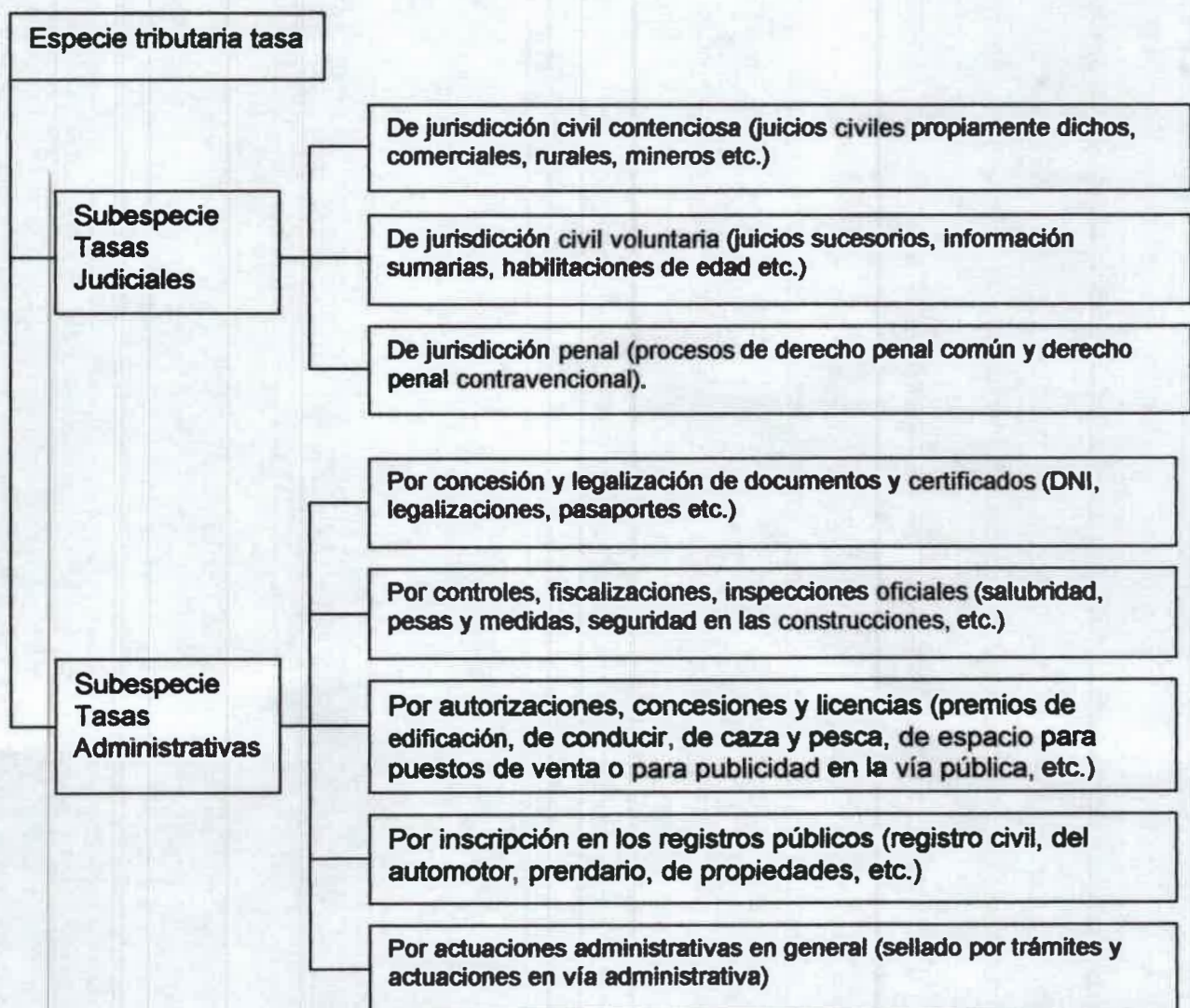
La distinción de estos conceptos desde el punto de vista técnico, desencadena consecuencias trascendentes desde el punto de vista práctico, así el incumplimiento del obligado en el caso de la tasa otorga al fisco la posibilidad de efectuar el reclamo por vía de la ejecución fiscal, no ocurre lo mismo con el precio. En argentina y en nuestra justicia federal y provincial se encuentra vigente el principio del "Solve et repete", este principio se aplica a la tasa pero no al precio. Finalmente estar frente a una tasa o a un precio a instancias de un conflicto, implica la existencia de competencias administrativas y judiciales distintas según el caso. Lo expuesto realza la importancia en la diferenciación teórica de estos conceptos, aún cuando dicha distinción se tome realmente compleja y difícil de conceptualizar, con respecto a esta dificultad Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. p. 1067) dice *"...no existe ningún elemento diferenciador de influencia decisiva y permanente, con valor absoluto. Prudente es decir, entonces, que debe examinarse en cada caso el motivo determinante de la institución del servicio estatal y el interés tutelado por la norma, así como la naturaleza, contractual o no, de la relación creada, sin omitir el análisis del desarrollo histórico de la institución"*. A continuación se enuncian algunas reglas para establecer una distinción entre tasa y precio:

- a. Einaudi y Cammeo sostiene que hay precio cuando la prestación del servicio deja un margen de utilidad, es decir el ingreso que se genera supera el costo de la prestación del servicio de que se tratara. En tanto que los ingresos que produce la tasa solo deberían ser suficientes para cubrir los costos en que se incurre para efectuar la prestación del servicio. Como ya se dijera con anterioridad, existe disidencia en la doctrina en la circunstancia de que el producto de la recaudación de una tasa, sea exclusivamente destinado a financiar el servicio respectivo, mas aún parte de la doctrina sostiene que una cosa es el tributo y otra diferente lo que el Estado haga con los fondos que mediante ese tributo se recauden, el primero es el aspecto tributario de la actividad financiera y el segundo "administración del recurso ya obtenido", es un problema de orden presupuestario. De modo que para buena párate de la doctrina no parece razonable que la naturaleza jurídica de un recurso "tasa o precio", dependa de las circunstancias señaladas.
- b. Duverger sostiene que cuando el Estado presta el servicio en condiciones de libre competencia nos hallamos ante un precio, y que en cambio, cuando lo hace en monopolio, da lugar a tasas. Basta una excepción para probar que esta postura puede en el mejor de los casos conformar una regla pero jamás, un elemento diferenciante de carácter permanente basta citar el caso de Ferrocarriles Argentinos o Entel antes de su privatización un monopolio que no cobraba tasas sin mas bien precios; Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. p. 1065) señalo respecto de este criterio "*...aparte de los incierto del criterio, el monopolio puede crearse en actividades a cargo de la industria privada, sin derivar en relaciones de derecho público*".
- c. Héctor B. Villegas (Curso de Finanzas ob. cit. p. 97) sostiene que "*...la ejecución de actividades inherentes a la soberanía (que tengan la posibilidad de ser divisibles), solo puede dar lugar a tasas, y que todas las otras sumas que el Estado exija como contraprestación de un bien, la concesión de un uso o goce, la ejecución de una obra o la prestación de un servicio no inherente, da lugar a un precio, que podrá ser un precio público, pero que no es el tributo denominado "tasa"*".
- d. Giannini, Máximo sostiene que "*...tratándose de una relación contractual, basada en la libertad de las partes, habría ingreso de derecho privado; en cambio, si aquella nace en virtud de la ley, con prescindencia del particular (a lo sumo, en ciertos casos, éste pondría en acción al mecanismo legal), entonces nos hallaríamos frente a una tasa*". El criterio anterior fue citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. p. 1066) quien a continuación expone "*...lo que es fácil establecer en teoría, no siempre puede apreciarse en la práctica,*

por lo cual opta Concivera por acudir a la naturaleza de las normas que disciplinan la relación del particular con el Estado y que pueden ser de derecho público o de derecho privado pero radicando la diferencia en el interés tutelado por la norma; si éste es exclusiva o preferentemente público, habría ingresos de derecho público –tasa, si el interés es exclusivamente público; ingresos de derecho público pero no tributario, si no hay esa exclusividad-; en cambio habría ingreso de derecho privado si el interés tutelado es exclusivamente privado". Esta última postura es quizás la más amplia y generalizable diferenciación entre tasa y precio.

3.5. Clasificación de las distintas tasas

Respecto a este tema la bibliografía consultada no ofrece una clasificación uniforme y muchos autores consideran que ésta es de poca utilidad, no obstante lo cual y esperando que contribuya didácticamente a comprender la gran cantidad de variantes concretas que existen de esta especie tributaria bajo estudio, exponemos la clasificación que entre otros sostiene Héctor B. Villegas (Curso de Finanzas ob. cit. p. 98).



Si observamos la clasificación podemos inferir que se estructura en función a la división republicana del poder del Estado, reconociendo un primer grupo de "tasas judiciales", -vinculadas a la actuación del poder judicial- y un segundo grupo "tasas administrativas" -vinculadas a la

actuación del poder ejecutivo-. Esta sistematización se podría profundizar, si además se tomara en cuenta el concepto de Estado federal que adopta nuestra Constitución Nacional; así entonces tendríamos una segunda subespecie vinculada al nivel de gobierno que hubiese normado la tasa, de modo que en materia de tasas judiciales deberíamos reconocer la existencia de tasas vinculadas a la justicia federal y provincial; a la vez que las tasas administrativas podrían ser de orden nacional, provincial o municipal.

Esto nos llevaría a ampliar la clasificación, pudiendo elaborar el siguiente esquema:



3.6. Graduación de las tasas

Este tema también da muestras de evolución como todo los elementos que caracterizan a la tasa, el tributo ha ido cambiando en el tiempo de modo que entre mas contemporánea sea la doctrina analizada, mayor será la aproximación de este tributo al impuesto y en materia de graduación a ocurrido lo mismo. Es así que se pueden rescatar tres criterios distintos y bien definidos; al principio se sostenía que la tasa debía adecuarse a las ventajas que obtienen los particulares del servicio que el Estado presta, luego la referencia para establecer la graduación la constituiría el costo del servicio y finalmente se admite a la capacidad económica del obligado como criterio

rector para establecer la graduación. A continuación vamos a analizar cada criterio para establecer la graduación.

- a. Ciertos autores sostienen que la tasa debe adecuarse a la ventaja que obtienen los particulares del servicio. Para sostener esta postura antes hay que aceptar que la tasa consiste en la retribución de una ventaja o beneficio especial obtenido por el particular. Es de señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fallos 225-688 calificó a la tasa como el resarcimiento directo *"de los gastos en determinado servicio prestado a los usuarios"*, lo que lleva implícito la necesidad de una ventaja o beneficio del obligado. Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. p. 1068) sostiene su categórico rechazo a este criterio y expresa *"Es innecesario recordar lo inadmisibile de este criterio. Ante todo porque, como señalamos en el curso de este capítulo, con frecuencia el obligado no obtiene beneficio alguno y hasta puede resultar perjudicado por la actividad que le impone la administración; además, porque es muy difícil apreciar en cifras la ventaja subjetiva u objetiva en los casos en que ella realmente existiere"*.
- b. Otro criterio es la relación entre la medida de ésta y el costo del servicio, a pesar de la evolución que tuvo la jurisprudencia en el criterio de graduación de la tasa, aún en la actualidad se pueden citar fallos de la Corte Suprema de Justicia (201-545; 234-663) entre otros en los que se referencia *"que es de la naturaleza de la tasa tener relación con el costo del servicio"*. Se deben rescatar dos cuestiones importantes relativas a este criterio:
 - i. La graduación no desnaturaliza jurídicamente al tributo tasa, no hace a su esencia, sino más bien a la razonabilidad o prudencia del criterio de fijación del importe. Así lo señala Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. ps. 1069 y ss.) *"Pero, ciertamente, el menor planteamiento aparece en un pronunciamiento posterior (Cámara civil. Sala A, en "la Ley", 96-601 ("j.A.", 1960-I-368), donde se estableció que si bien la tasa se desvirtúa económicamente cuando su monto excede el costo del servicio que lo origina, "de ahí no se sigue que la contribución que se hubiere percibido sea jurídicamente inválida, pues ello depende del respectivo régimen legal" (Voto del Dr. Llambías), lo que importa decir, en otros términos, que el quantum no hace a la esencia o naturaleza jurídica del tributo, sino a la razonabilidad o prudencia del criterio de fijación del importe"*.
 - ii. A renglón seguido del punto anterior surge inevitablemente un interrogante ¿Qué se debe entender por razonabilidad o prudencia?, al principio la Corte

Suprema se mantuvo en una postura que ubicaba la discusión en el plano subjetivo cercano a lo discrecional, ya que durante mucho tiempo se sostuvo que los jueces tenían amplias facultades para apreciar las circunstancias de cada caso según su libre albedrío, llegando a expresar el máximo tribunal que su estimación de la relación entre costo y tasa, "no importa invadir atribuciones privativas de otro poder" (C.S.N. Fallos 205-648). En tanto que para el impuesto la Corte ha declarado que el Poder Judicial no puede pronunciarse sobre su conveniencia económica y oportunidad, ni acerca de su justicia o moderación, sino tan solo apreciar su posible confiscatoriedad, ya que los inconvenientes o la falta de política de las leyes no autorizan objeciones a su validez constitucional (C.S.N. Fallos 201-545; 209-28; 210-172; entre otros). Con el tiempo este criterio que se sostenía para los impuestos fue gradualmente trasladándose a la tasa de modo que Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. p. 1071) expreso que *"se afianza la idea de que la cuantía de la tasa -como la de cualquier tributo- debe resultar de la ley, según criterios económicos-financieros adoptados por el legislador de acuerdo con conceptos variados de modo tal que el control de constitucionalidad sólo puede ejercitarse apreciando la posible confiscatoriedad del gravamen (C.S.J.N. Fallos 185-12; 192-139; 201-545; 234-663; 236-22). Cabe señalar, finalmente, que para apreciar el -costo- del servicio a retribuir, en general se ha aceptado el criterio del gasto total del servicio, y no del costo individual (Cámara Civil 1º, en "La Ley", 408 ("J.A.", 1945-IV-110 entre otros), que no debe limitarse a los gastos de oficina encargada de prestarlo (S.C.B.A. "Ac. Y Sent.", 1957-IV-542; Cámara 2º de La Plata, Sala I en "La Ley"); descartando en absoluto la idea de medirlo por el número de inscripciones administrativas efectuadas. Y es así que a la búsqueda de la forma o medida de distribución de ese costo, las nuevas formulaciones de la jurisprudencia han convergido en el concepto de capacidad económica del obligado..."*.

- c. Este último criterio utiliza el concepto de capacidad económica del obligado para graduar la tasa. La Corte Suprema tiene dicho en Fallo del 16/05/1956 "Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael (234-663) *"no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien como equitativo y aceptable que para la fijación de 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 contributiva de los*

mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público", a partir de este fallo se emitieron otros en igual sentido "la productividad económica de la explotación que determina y soporta el servicio", o "la entidad económica de la actividad o del bien a propósito de los cuales se presta el servicio", o "la capacidad económica del contribuyente" todas variantes del mismo concepto. Carlos M. Giuliani Fonrouge (ob. cit. ps. 1072 y ss.) reflexiona "No es difícil advertir cuan lejos estamos de las primitivas interpretaciones, y si bien sigue aludiéndose a la "relación tasa con el costo del servicio prestado", se trata de una fórmula vacía de sentido y que más se conserva por apego a viejos conceptos, de los que cuesta desprenderse. En realidad, sólo se atiende a la existencia de un servicio organizado o creado por el ente administrativo (no a la efectividad de su prestación y menos aún, a favor del sujeto de la prestación), y a que no resulten vulnerados los principios de igualdad, entendido "lato sensu", y de respeto a la propiedad privada -confiscación-, que a esto se reduce la exigencia de "razonabilidad del tributo". Finalmente el autor señala "Consideramos que, indudablemente, la calificación jurídica de la tasa no puede depender de la cuantía de la prestación, pero creemos, en cambio, que no es admisible cualquier medida y es menester que se den ciertas circunstancias esenciales. En primer lugar, que exista un servicio organizado con finalidades de interés colectivo, aunque no sea prestado en beneficio del obligado, y que no se trate de meras palabras estampadas en un documento -ley o presupuesto-, en segundo término, que la tasa no sea confiscatoria; finalmente, que sea discreta y razonable respecto de la actividad desarrollada. Faltando la última condición estaríamos en presencia de un impuesto, y no de una tasa o, dicho en otros términos, que el órgano legislativo eligió el impuesto, y no la tasa, para financiar una necesidad pública".

3.7. El Hecho Imponible de la Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios de la Municipalidad de Río Cuarto.

En la Municipalidad de Río Cuarto se encuentra vigente la Ordenanza 48/96, sancionada el 09/04/1996 y promulgada el 19/04/1996 por Decreto de Promulgación N° 232; dicho texto fue ordenado por la Ordenanza N° 995/98 del 14 de diciembre de 1998 y modificatorias, en adelante el "C.T.M.V."; dentro de su Libro Segundo, Título Segundo encontramos legislada la Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios de la Municipalidad de Río Cuarto en adelante "la contribución" y específicamente en el Artículo 173° se encuentra el hecho

imponible de la misma y fuente de la controversia que nos ocupa, a continuación se transcribe dicha norma:

"El ejercicio de cualquier tipo de actividad comercial, industrial, de servicios u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinada a promoverla, incentivarla, difundirla o exhibirla de algún modo, está sujeta al pago del tributo establecido por este Título conforme a las alícuotas, mínimos, adicionales, importes fijos e índices que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual en virtud de los servicios de higiene, contralor, seguridad, asistencia social, organización, coordinación del transporte y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población.

Estarán gravadas las actividades desarrolladas en sitios pertenecientes a jurisdicción Federal o Provincial enclavados dentro del ejido municipal, con acceso al público."

Esta norma se complementa con el Artículo 174° del C.T.M.V. que expresa:

"Cuando cualesquiera de las actividades que menciona el artículo 173° se desarrollen en más de una jurisdicción, ya sea que tengan su sede central en la Ciudad de Río Cuarto, sucursales u operen en ella mediante terceras personas - sean éstas intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes, consignatarios u otros, con o sin relación de dependencia - e incurran en cualquier tipo de gasto en la jurisdicción municipal, el monto imponible que servirá de base para tributar en la Municipalidad de Río Cuarto, se determinará mediante la distribución del total de los ingresos brutos del contribuyente de conformidad con las normas técnicas del Convenio Multilateral del 18/08/77, independientemente de la existencia de local habilitado. También serán de aplicación, en lo pertinente, los regímenes especiales previstos por el mencionado Convenio."

Finalmente el Artículo 176° viene a completar los elementos constitutivos del hecho imponible de la contribución, así expresa:

"Son contribuyentes los sujetos mencionados en el Artículo 10 de este Código que realicen en forma habitual las actividades enumeradas en el Artículo 173.

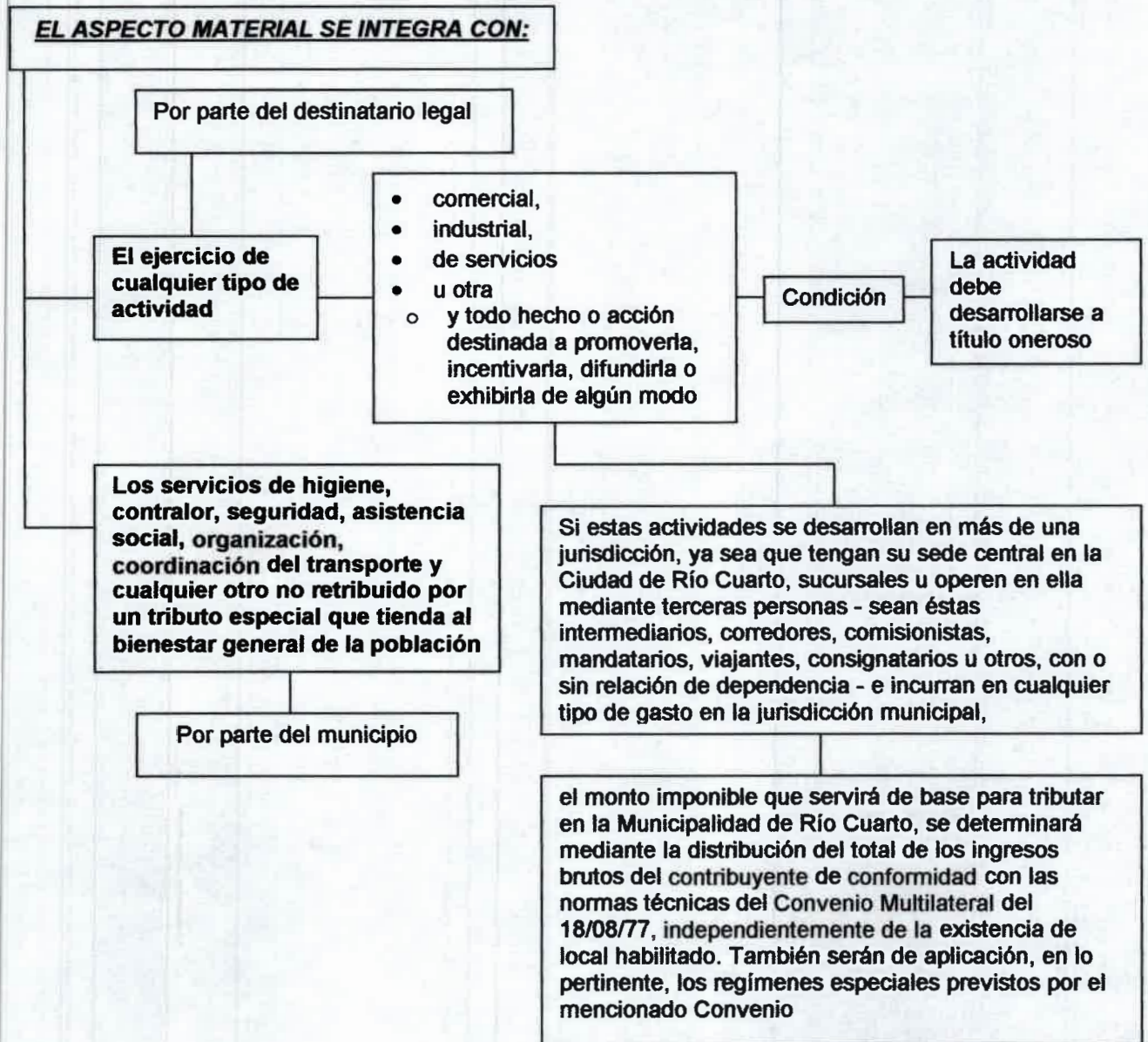
La habitualidad no se pierde por el hecho de que después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua."

Conforme a la terminología utilizada por Gerardo Ataliba, puedo señalar que estos artículos del C.T.M.V. contienen la "hipótesis de incidencia" de la contribución, la que una vez confirmada en la realidad (acaecida en la realidad la imagen abstracta que formulo la norma legal), se produce la

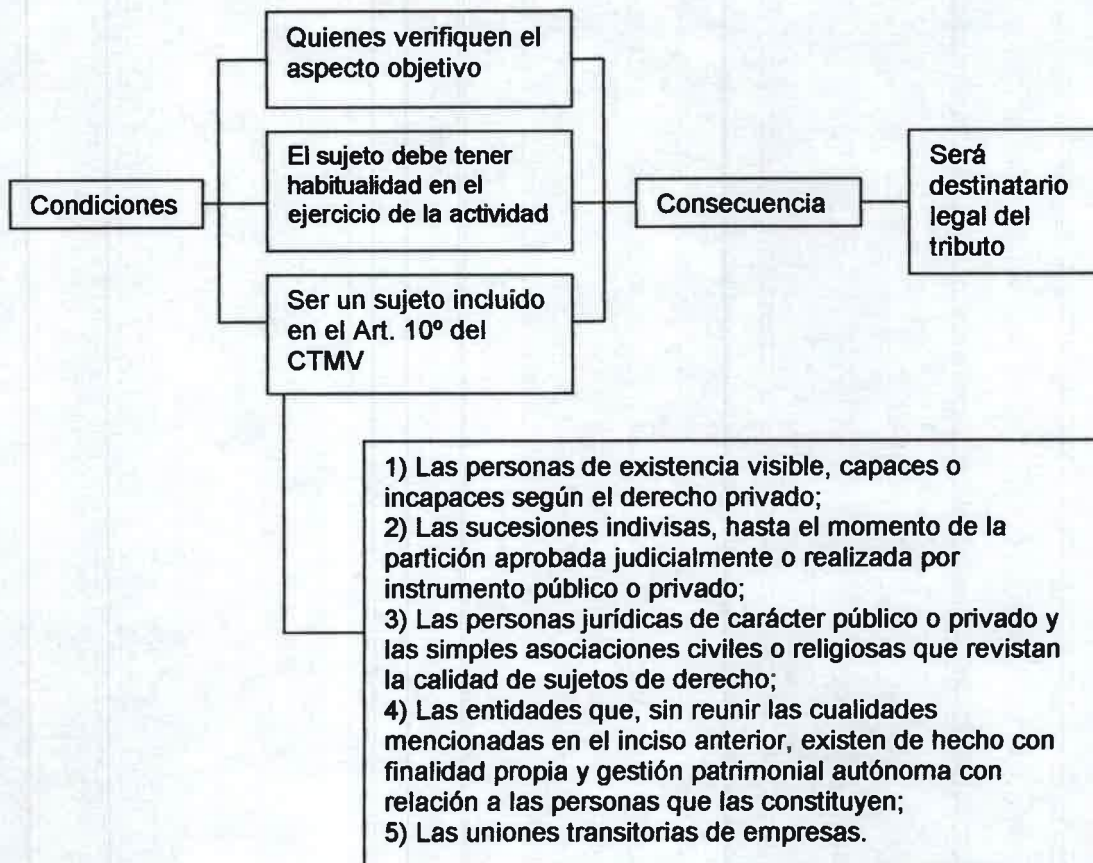
configuración del hecho imponible, que a su vez actúa como detonante de la relación jurídica tributaria entre el Contribuyente y el Fisco Municipal.

Distintos autores coinciden en señalar que la hipótesis de incidencia o condicionante debe contener indispensablemente diversos elementos como, el aspecto material, personal, territorial y temporal, a continuación vamos a identificar estos elementos en la hipótesis de incidencia de la contribución:

- a. Aspecto material, comprende la descripción objetiva de un hecho o situación, que constituye el aspecto central de la hipótesis de incidencia. En líneas generales se basa en un verbo, que atañe al destinatario legal "recibir", "transferir", "tener", "vender", "ejercer actividad", etc. En el caso de las tasas, este aspecto tiene la particularidad de describir una situación objetiva, como lo expresé anteriormente, normalmente un verbo, que se prevé respecto del destinatario legal y además describe una actividad estatal relacionada con un acto o bien individualizado del destinatario legal que integra la hipótesis de incidencia de una tasa. Entonces en el caso de la contribución podemos esquematizar el aspecto material de la siguiente manera:



- b. Aspecto personal, esta dado por aquel sujeto que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue objeto del elemento material de la hipótesis de incidencia y se lo denomina destinatario legal del tributo. En el caso de la contribución el elemento personal se configura cuando se reúnen básicamente tres condiciones:



- c. Aspecto espacial, este indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva del objeto del hecho imponible. Existen tres criterios de atribución de potestad tributaria:
- i. Pertenencia política, dependen de la nacionalidad del sujeto sin entrar a considerar otros aspectos.
 - ii. Pertenencia social, el elemento determinante es el domicilio del sujeto
 - iii. Pertenencia económica, en este caso se establece como criterio atributivo de la potestad tributaria el hecho de que se posean bienes y obtengan rentas o se realicen actos o hechos dentro del territorio del ente impositor -

principio de la fuente o de radicación-. Este último es el criterio que adopta el CTMV para la contribución.

Debemos señalar que el aspecto espacial no se encuentra definido expresamente en la contribución, pero la potestad municipal para fijar tributos se acota al ejido municipal, con lo que las actividades realizadas fuera de dicho ámbito espacial no serán alcanzadas por las disposiciones del CTMV o en su defecto si la actividad se desarrolla en más de una jurisdicción Municipal serán de aplicación las normas de convenio multilateral para efectuar la distribución de las bases imponibles. Finalmente es importante señalar que estarán gravadas las actividades desarrolladas en sitios pertenecientes a jurisdicción Federal o Provincial enclavados dentro del ejido municipal, con acceso al público; esto debido a que expresamente lo prevé el CTMV.

- d. Aspecto temporal, es el indicador del exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenido en el aspecto material del hecho imponible. Existen dos grandes modos de verificación del hecho imponible:
 - i. Verificación instantánea, en este caso las circunstancias fácticas se verifican en un preciso instante.
 - ii. Verificación periódica, en este caso la circunstancia tomada como hipótesis debe ocurrir a lo largo de una sucesión de hechos producidos en distintos momentos.

La contribución prevé una hipótesis de incidencia de verificación instantánea. No obstante lo cual el CTMV adopta una ficción jurídica atribuyendo las bases imponibles de los hechos imponibles acaecidos, a los periodos fiscales que en el caso de la contribución que nos ocupa son los meses calendarios, según el criterio de lo devengado "lo anterior surge de los Artículos 179º y 217º del CTMV".

CAPITULO IV

4. LA CONTROVERSIA

Nos ocupa la controversia que gira en torno al hecho imponible de la Contribución que incide sobre el Comercio la Industria y las Empresas de Servicios de la Municipalidad de Río Cuarto; ya que según **la posición del Municipio no es necesaria la existencia de local (asentamiento físico permanente) dentro del ejido municipal para que se configure el hecho imponible del presente tributo de la especie tasa**, bastando solo que el sujeto desarrolle actividad dentro del citado ejido y resulte de esta forma beneficiado por los servicios que presta la Comuna. Por otro lado, **parte de la doctrina (a la que adhieren las empresas de extraña jurisdicción sin local comercial en la ciudad)**, sostienen que la única manera de configurar el hecho imponible de un tributo de la especie tasa, **es si existe local (asentamiento físico permanente) dentro del ejido municipal donde se presten servicios individualizados al contribuyente**.

Si efectuamos una interpretación utilizando el método literal del Artículo 173° y s.s. del CTMV, que se limite a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la norma, debemos concluir que el hecho imponible que el legislador ha previsto para esta Contribución se integra con dos elementos constitutivos básicos a saber:

- a) El ejercicio de cualquier tipo de actividad comercial, industrial, de servicios u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinada a promoverla, incentivarla, difundirla o exhibirla de algún modo
- b) En virtud de los servicios de higiene, contralor, seguridad, asistencia social, organización, coordinación del transporte y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población.

Del análisis que antecede advertimos que la configuración del hecho imponible solo requiere del ejercicio de alguna de las actividades previstas por la norma dentro del ejido municipal y de la prestación de servicios por parte del Municipio, esto deja claramente expuesto que la controversia no se funda en un problema de interpretación literal del texto normativo, sino en los **fundamentos teóricos que determinan la procedencia y legalidad del Hecho Imponible de la contribución cuando no existe local o establecimiento estable dentro de la jurisdicción Municipal**.

4.1. DISIDENCIAS TEÓRICAS

En el presente punto vamos a hacer una revisión de los distintos fundamentos teóricos que esgrimen las empresas de extraña jurisdicción (sin local en la jurisdicción municipal) en adelante

E.E.J., para cuestionar la procedencia y legalidad del hecho imponible de la contribución, a la vez que se dilucidara cual es la postura del Fisco Municipal a cada planteo.

De los capítulos I, II y III del presente trabajo monográfico y de las sentencias judiciales que al final del párrafo se enuncian, vamos identificar y agrupar las cuestiones controvertidas que plantean las E.E.J., dada la gran variedad de planteos se tomarán los más relevantes y recurrentes. Por otro lado se expondrá la posición que recurrente y homogéneamente ha adoptado el Municipio, al responder los planteos de estas empresas.

- Instituto Sidus I.C.S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - C.A.P.J." (Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y en lo Contencioso Administrativo de Segunda Nominación de la Segunda Circunscripción judicial, sentencia del 22/03/2001)
- Banca Nazionale del Lavoro S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - Contencioso Administrativo - Plena Jurisdicción - Recurso de Casación" (Sala Contencioso Administrativa del Excmo. Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 09/12/1999).
- Bristol Myers Squibb Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - C.A.P.J." Sentencia N° 46 del 04/09/2001
- Kodak Argentina S.A.I.C. C/ Municipalidad de Córdoba – Plena jurisdicción" (Cámara en lo Contencioso Administrativo de 1ª Nominación de Córdoba, sentencia del 31 de julio de 1998)
- Fleischmann Argentina Incorporated C/ Municipalidad de Córdoba - Plena Jurisdicción - Recurso Directo" (Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 20/02/2001)
- Laboratorios Bagó c/Municipalidad de Villa María – Acción Declarativa de Certeza" Expte. 06-L-2004 – Juzgado Federal de Bell Ville.-
- "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Río Cuarto" - Sentencia N° 596 de la sala A de la Camara Federal de Apelaciones.
- "General Motor`s de Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Villa María¹¹ s/Acción Declarativa de Certeza" Expte. 17-G-06 - Juzgado Federal de la Ciudad de Bell Ville.

¹¹ El Art. 117 de la Ordenanza General Impositiva de la Municipalidad de Villa María es sustancialmente igual al Art. 173 del CTMV de la Municipalidad de Río Cuarto.

4.1.1. Ausencia de Hecho Imponible – Sustento Territorial

- **Planteo de las empresas de extraña jurisdicción**

Analizando la jurisprudencia existente se llega a la conclusión, que debemos distinguir, al menos dos grandes modalidades de comercialización adoptadas por las E.E.J., sin dejar de reconocer otras modalidades, se puede advertir que existen:

- i. Empresas que desarrollan actividad en la jurisdicción municipal por medio de un comisionista, que efectúa la venta por cuenta y orden de la E.E.J., esta modalidad es utilizada por empresas petroleras, automotrices, compañías de seguros, empresas dedicadas a las ventas de cosméticos, laboratorios medicinales, etc.
- ii. Empresas que venden en la Ciudad sus productos por medio de empleados los que desarrollan su actividad visitando a los distintos clientes, en esta variante encontramos a las empresas de la industria alimenticia, construcción, electrónica, productos de limpieza, repuestos, etc.

Algunas empresas utilizan una combinación de ambas modalidades, de modo que existen E.E.J. que plantean la ausencia de hecho imponible, debido a que la actividad es la industrialización de los productos y se efectúa fuera del Municipio. Cuando la actividad la realiza un comisionista suelen argumentar, que es éste quien debe abonar la tasa, por ser quien efectúa la actividad en la jurisdicción Municipal y que mal puede pretender el Municipio que la E.E.J. vuelva a abonar un tributo que ya pago otro. Para el caso donde la actividad es desarrollada por empleados de las E.E.J. suelen plantear que la naturaleza de la actividad de sus empleados en Río Cuarto se vincula con la promoción e información que aquellos brindan de sus productos y no con la venta de los mismos. En todos los casos se cuestiona el aspecto territorial que conforma la hipótesis de incidencia de la contribución.

En este sentido en la causa judicial Instituto Sidus I.C.S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - C.A.P.J. - Sentencia Nº 17 22/03/2000; el laboratorio sostuvo *"Instituto Sidus ICSA es una empresa dedicada a la industrialización de productos medicinales, cuya planta se encuentra ubicada en la provincia de Buenos Aires; que no tiene ni ha tenido, en la ciudad de Río Cuarto, ningún tipo de delegación, oficina, representación, sucursal, local, o similares, siendo ésta una circunstancia decisiva para la procedencia de la demanda. Que la firma sólo cuenta con agentes de propaganda médica, cuyas funciones consisten en visitar a los galenos de las zonas asignadas, a fin de explicarles las características de los productos que fabrica, dejándoles en ocasiones muestras gratuitas y folletos explicativos. Que en esta ciudad sólo cumplen funciones*

de información, y que dichos agentes tampoco disponen de local alguno en esta ciudad..." y continua argumentando el laboratorio "...Que la nulidad sustentada por Sidus se fundamentó en la ausencia de inspecciones que establecieran la existencia del hecho imponible..."

- **Postura del Municipio**

A este tipo de planteo el Municipio ha respondido en los siguientes términos:

El art. 173, C.T.M.V., exige dos extremos:

Primero) El ejercicio en el ejido municipal de actividades comerciales, industriales, de servicios u otras a título oneroso y los hechos o acciones destinados a promoverla, incentivarla, difundirla o exhibirla de algún modo.

Segundo) La prestación por el Municipio de los servicios enumerados por la norma y cualquier otro no retribuido por un tributo especial y que tienda al bienestar general de la población.

Respecto del primero de los extremos exigidos "Efectivo ejercicio de actividad"

El Municipio acredita siempre en el expediente administrativo la existencia de dichos hechos y normalmente surge de estos claramente que las E.E.J. desarrollan en el ámbito municipal una actividad con indudable presencia física (aun cuando carezcan de local habilitado en el municipio); así por ejemplo, poseen agentes de propaganda médica que se desempeñan en el ejido municipal, asesorando e informando a los clientes sobre las bondades de los productos que luego comercializa por medio de una distribuidora que actúa por su cuenta y orden; o se acredita el pago de comisiones a mandatarios de las E.E.J. que realizan su actividad en la ciudad. La Comuna sostiene, que es perfectamente posible que un contribuyente realice actividades en un determinado ámbito municipal, realizando gastos y obteniendo ingresos, aún sin contar con local habilitado en el Municipio. El ente municipal no interfiere, ni podría hacerlo, en la decisión empresaria de ejercer actividad comercial prescindiendo de local, e incluso se reconoce que ello puede significar un ahorro de gastos. Pero una cosa es librarse de determinados gastos prescindiendo del local, y otra distinta es intentar al mismo tiempo omitir el pago de los tributos municipales en base a esa misma falta de local cuando ello en nada impide que se efectúen otros gastos fijos (sueldos, comisiones y otras retribuciones, transporte, gastos de marketing, etc.) y se realicen las actividades de promoción y comerciales que prevé el art. 173, C.T.M.V..

A ello se agrega, que el citado artículo no exige para la percepción del tributo la existencia de local ya que no define el hecho imponible con esa condición, sino que recepta el concepto de "desarrollo de actividad", sumado a la prestación efectiva de los servicios que se enumeran.

Esta postura del Municipio fue sustentada por los tribunales locales (entre ellos el propio Tribunal Superior de Justicia) en diversas causas, entre las cuáles merecen citarse:

“Kodak Argentina S.A.I.C. C/ Municipalidad de Córdoba – Plena jurisdicción” (Cámara en lo Contencioso Administrativo de 1ª Nominación de Córdoba, sentencia del 31 de julio de 1998):

“Entiendo que no le asiste razón a la actora porque el art. 178 del CTM [sustancialmente idéntico al 173 del C.T.M.V. de Río Cuarto] (...) no exige para la percepción del tributo la existencia de local, ya que no define el hecho imponible con esa condición sino que recepta el concepto de «desarrollo de actividad». (...). Entiendo que no es consustancial el requisito de existencia de local para el nacimiento de la obligación tributaria que nos ocupa, toda vez que resulta perfectamente compatible con la índole de las imprescindibles contraprestaciones del Estado que la actividad se realice, por ejemplo, a través de un viajante como el que tiene la actora (...).” “Pero aun si aceptásemos, como mera hipótesis, que es dable exigir «sustento territorial» conforme lo preconiza la actora, igualmente podemos entender que éste se ha configurado, puesto que, con independencia de la forma en que se instrumentaron las ventas de material (...) que ha realizado la actora y que han generado sus ingresos, en todos los casos han implicado la realización de gastos, sea por aplicación del último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral o por las operaciones concretadas a través del viajante (...).”

“Banca Nazionale del Lavoro S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - Contencioso Administrativo - Plena Jurisdicción - Recurso de Casación” (Sala Contencioso Administrativa del Excmo. Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 09/12/1999):

“(...) El principio de territorialidad queda suficientemente satisfecho con el ámbito espacial de actuación del contribuyente (vobgr.: desarrollar una actividad en el ámbito del ejido municipal, con o sin local o depósito habilitado)...”. (...) “De la lectura de las normas... surge de modo claro que la contribución de que se trata tiene un sustento territorial dado por la prestación de los servicios municipales que faciliten o promuevan el ejercicio y el progreso dentro del municipio, de las actividades gravadas, aún cuando no sea requisito el establecimiento de local o depósito habilitado.”. (...) “...En el caso de la contribución que incide sobre el comercio, la industria y empresas de servicios, el sustento territorial está dado por la prestación de un servicio municipal respecto de una actividad gravada, desarrollada en el ámbito municipal.”

“Fleischmann Argentina Incorporated C/ Municipalidad de Córdoba - Plena Jurisdicción - Recurso Directo” (Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 20/02/2001):

"...el requisito de local o establecimiento comercial que el Tribunal de Mérito interpretó como una condición de aplicación de la norma tributaria municipal, no tiene sustento en el texto legal que aplica, y por tanto, debe ser admitido el agravio de la recurrente que acusa una errónea interpretación y aplicación de la ley sustantiva involucrada en la especie."

"Es que siendo claro el límite significativo del artículo 167 del Código Tributario Municipal, luce injustificada la argumentación sentencial tendiente a establecer una condición para la imposición municipal que no surge del texto legal, tal como es la existencia de local o establecimiento comercial sito en el ejido comunal." (...) "El artículo 167 del Código Tributario Municipal no sólo no sujeta la potestad impositiva comunal a la existencia del local comercial, sino que se presenta como un texto con límites semánticos expresos que no habilitan a inferir el requisito postulado desde la sentencia."

"La conclusión propiciada en el párrafo anterior es ratificada por lo dispuesto en el artículo 35 del Convenio Multilateral...". (...) "...el último párrafo del mencionado artículo 35 al prever una solución normativa para aquellos casos en los que la obligación tributaria se condicione a la existencia de un local, establecimiento u oficina donde se desarrolle actividad gravada, de manera implícita pero indiscutible, admite como posible que los Municipios graven determinadas actividades lucrativas que se cumplen en el ámbito territorial del Municipio, aunque los sujetos que desarrollan esa actividad no posean local comercial sito en el ejido de la ciudad."

"Instituto Sidus I.C.S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - C.A.P.J." (Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y en lo Contencioso Administrativo de Segunda Nominación de la Segunda Circunscripción judicial, sentencia del 22/03/2001):

"...el art. 104 de la Ord. 644 estructuró una contribución con incidencia sobre el comercio, la industria y las empresas de servicios y definió el hecho imponible pertinente, sustentando la obligación tributaria en la «prestación de los servicios existentes y a crearse en el futuro, higiene, seguridad, contralor, organización, coordinación de transporte, asistencia social, promoción de la comunidad, salud pública y todos aquellos que faciliten o promuevan el ejercicio y el progreso dentro del Municipio, de las actividades comerciales, industriales, agropecuarias, profesionales, artesanales, de servicio y en general, cualquier otro negocio con o sin local y/o depósito habilitado...», generando a favor del municipio el derecho de percibir el tributo legislado en el título respectivo. La existencia de un local, como se puede advertir, resultaba indiferente a los fines de la tributación exigida por la norma, que sólo requería del contribuyente el efectivo despliegue de las actividades lucrativas señaladas por la disposición de referencia, por una parte; y del organismo recaudador, la organización de servicios destinados a la promoción o facilitación de aquéllas, por la otra (...). Va de suyo que la innecesariedad de un asentamiento físico a los fines del surgimiento de la obligación tributaria, -en

tanto se exterioricen los hechos previstos por la norma-, invalida el razonamiento de la actora en cuanto a la exigencia legal de habilitación previa al inicio de toda actividad en el ejido; tal requisito, en efecto, sólo resultará indispensable si el contribuyente decide ejercitarla, precisamente, en un local, establecimiento, depósito o similar. Cabe aclarar que tampoco el art. 173 del Código Tributario actualmente vigente exige, para la configuración del hecho imponible, la existencia de un inmueble o local en el ámbito del municipio." (...) *"Cabe poner de relieve además que de los términos del Convenio Multilateral también se infiere la innecesidad de radicación de un establecimiento o local, a efectos de considerar incluidas las actividades del contribuyente en sus disposiciones legales. Dicho convenio, que procuró evitar la superposición impositiva y coordinar el ejercicio concurrente de los distintos poderes tributarios locales, resulta de indudable aplicación al caso de autos, en tanto su presupuesto fáctico está constituido por una actividad que se desarrolla en varias jurisdicciones fiscales."*

Esta postura fue confirmada en el ámbito de la justicia provincial por numerosos fallos de los cuales, quizás el mas significativo fue el emanado del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba en la causa "Fleischmann Argentina Incorporated C/ Municipalidad de Córdoba - Plena Jurisdicción - Recurso Directo" antes citado.

En el ámbito de la justicia federal existen fallos contradictorios ya que por ejemplo en el caso "Laboratorios Bagó c/Municipalidad de Villa María - Acción Declarativa de Certeza" Expte. 06-L-2004 la sentencia recoge los argumentos de la Justicia Provincial con lo cual se reproduciría la postura antes reseñada de los Tribunales Provinciales, en esta línea también encontramos la sentencia N° 596 de la sala A de la Camara Federal de Apelaciones en autos "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Río Cuarto" después de hacer un análisis pormenorizado de los aspectos objetivos, personal, temporal y territorial que debían concurrir para el nacimiento del hecho imponible en los términos del Art. 173 del CTMV, el Tribunal concluye "...Si bien no hay un inmueble o establecimiento que recibe el beneficio que prevé el Art. 173 de Código Tributario Municipal de Río Cuarto, la actividad de higiene, contralor, seguridad y organización a que alude la norma, se vincula en este caso concreto con toda esta red tecnológica asentada en el municipio de la que se vale para realizar la actividad que despliega. Es decir que el elemento justificante de la pretensión tributaria quedaría configurado por la prestación de servicios municipales a favor de la actividad desenvuelta por el contribuyente, compartiendo este juzgador la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba en el sentido que la presunción de legalidad que rodea a los tributos establecidos por el poder administrador, contiene implícita la presunción de efectividad de los servicios a que ellos respondieren (S.T.J. de Córdoba 21/12/2000

in re "Frigorífico Tinacher S.A. c/ Municipalidad de Córdoba –Plena Jurisdicción- Recurso Directo", pub. en "Revista de Derecho Público – Derecho Municipal", Hutchinson, Tomás (Director) Ed. Rubinzal – Culzoni Editores, Santa Fe 2005 pág. 440/446. En conclusión coincido con la apreciación efectuada por la entonces juzgadora en el sentido de que la actividad que desarrolla Telefónica de Argentina S.A. encuadra en el hecho imponible descripto en la norma cuyos destinatarios o usuarios individuales, son vecinos residentes dentro del mismo municipio también sometidos o alcanzados por su código tributario, en cuyo interés público y general se ha dictado el régimen de recaudación de las rentas municipales.". No obstante los precedentes citados el Juzgado Federal de la Ciudad de Bell Ville en autos "General Motor's de Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Villa María¹² s/Acción Declarativa de Certeza" Expte. 17-G-06 se aparta del criterio cuando manifiesta "...el mentado sustento territorial no se encuentra acreditado y menos lo está la contraprestación que la Municipalidad dice brindar para sustentar el cobro en cuestión...", con lo cual el Juez no comparte la presunción de legalidad que rodea a los tributos establecidos por el poder administrador y que esta contiene implícita la presunción de efectividad de los servicios a que ellos respondieren; que si sostuviera el Juzgado Federal de la Ciudad de Río Cuarto y la Cámara Federal en el precedente antes citado.

Otro argumento usado por el Municipio en auxilio a su postura respecto al concepto de "sustento territorial" está contemplado por el Convenio Multilateral (en adelante, C.M.) que es de aplicación obligatoria para los Municipios. En efecto, si bien los municipios no son partes contratantes directas del C.M., están obligados a sus disposiciones, dado que éste, al ser ratificado por la ley de la provincia, pasa a ser parte integrante del orden jurídico provincial que, como tal, les resulta plenamente aplicable en lo que sea pertinente; además, el C.M. se refiere expresa y directamente a ellos en el artículo 35, imponiéndoles obligaciones que por lo dicho deben acatar.

Este instrumento requiere que las jurisdicciones sólo graven la parte de actividad desarrollada dentro de sus límites territoriales, evitando que se acumulen obligaciones tributarias en cabeza de un mismo contribuyente por el sólo hecho de actuar en varias jurisdicciones.

Por ello, quedan sometidos al C.M., los contribuyentes que ejerzan actividades en dos o más jurisdicciones pero cuyos ingresos brutos deban atribuirse a todas ellas. Se dan las bases para distribuir equitativamente el tributo conforme a las pautas técnicas que se suministran.

El análisis de las regulaciones contenidas en este instrumento, lleva a concluir cuáles son los recaudos para que se entienda que una jurisdicción tiene "sustento territorial" y puede aspirar a una porción del ingreso bruto total del país.

¹² El Art. 117 de la Ordenanza General Impositiva de la Municipalidad de Villa María es sustancialmente igual al Art. 173 del CTMV de la Municipalidad de Río Cuarto.

a) El primer requisito es el ejercicio en una jurisdicción de alguna de las actividades de los 4 incisos del art. 1º, por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, comisionistas, viajantes, etc. con o sin relación de dependencia.

b) El otro requisito consiste en efectuar gastos en aquellas jurisdicciones en las que las actividades antes mencionadas se realizan. El concepto es amplio y están comprendidas todas las erogaciones siempre que estén vinculadas con las actividades que efectúa el contribuyente en más de una jurisdicción, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (sueldos, comisiones, publicidad, correspondencia, teléfono, fletes, etc.).

En conclusión, las municipalidades pueden aspirar a su porción en el ingreso bruto global del contribuyente por la actividad que éste desarrolló en su jurisdicción efectuando gastos. Si el tributo elegido fue una tasa, los recaudos anteriores se vinculan con la prestación de servicios que afectan a las actividades mencionadas, permitiendo que se cumplan sin tropiezos y con la máxima rentabilidad posible.

El propio Convenio Multilateral en su artículo 35, acepta que perciban tributos cuya base imponible es el ingreso bruto, municipios en los cuales sea requisito tener local para el cobro, así como también aquellos que no tengan el mencionado requisito.

Así lo reconoció la Comisión Arbitral para la aplicación del Convenio Multilateral en los autos "Laboratorios Bagó S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto" (Expte. C.M. 196/98). Con fecha 26/11/98 y mediante Resolución Nº 12/98, dispuso: *"Que el artículo 173 del Código Tributario Municipal no exige el requisito del local habilitado para que se genere el hecho imponible, lo que otorga legitimidad al Fisco Municipal para gravar a la misma"*.

Esta resolución fue apelada por el contribuyente municipal ante la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral; la que, con fecha 11 de mayo de 1999, y previo afirmar que *"analizados los antecedentes de la presente acción recursiva, se considera que la norma aplicable al caso (...) se refiere al ejercicio de cualquier tipo de actividad, al mismo tiempo que no exige la existencia de local habilitado para que se verifique el hecho imponible del gravamen en cuestión"*; resolvió *"no hacer lugar al recurso de apelación"*.

Así, el citado organismo especializado vio con claridad la simpleza de la cuestión, consistente sólo en el respeto al principio de legalidad: El hecho imponible analizado, que no viola ninguna norma jerárquicamente superior, no exige que el ejercicio de actividad gravada se complemente con una radicación inmobiliaria.

Para no perder de vista el argumento del municipio respecto a este punto específico, donde estructura la defensa del sustento territorial con la norma de Convenio Multilateral, voy a adelantar algunas reflexiones a mi conclusión final.

La comuna señala que el C.M. es de aplicación obligatoria para los municipios cuando expresa *"...es de aplicación obligatoria para los Municipios. En efecto, si bien los municipios no son partes contratantes directas del C.M., están obligados a sus disposiciones, dado que éste, al ser ratificado por la ley de la provincia, pasa a ser parte integrante del orden jurídico provincial que, como tal, les resulta plenamente aplicable en lo que sea pertinente;..."*, en mi opinión esto no es exactamente así, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento es un convenio firmado por las Provincias y la Nación, en donde se obliga a las Provincias a derogar gravámenes provinciales y a promover la derogación de los gravámenes municipales que resulten en pugna con esta ley. La norma solo usa el término **promover**, ya que fundado en la autonomía municipal de la que goza la ciudad de Río Cuarto, solo ésta puede derogar sus normas legítimas y constitucionalmente respaldadas. A mayor abundamiento y en línea con esta idea, el C.M. es aplicable en la Municipalidad de Río Cuarto en primer lugar por la habilitación que prevé el artículo 35 del mismo, y en segundo lugar porque la propia Contribución en su Art. 174 establece *"...el monto imponible que servirá de base para tributar en la Municipalidad de Río Cuarto, se determinará mediante la distribución del total de los ingresos brutos del contribuyente de conformidad con las normas técnicas del Convenio Multilateral del 18/08/77, independientemente de la existencia de local habilitado. También serán de aplicación, en lo pertinente, los regímenes especiales previstos por el mencionado Convenio."*

La hipótesis de incidencia de un tributo contempla cuatro elementos integrantes a saber, aspecto objetivo, aspecto subjetivo, aspecto territorial y aspecto temporal, lo que las E.E.J. cuestionan es el elemento territorial de la hipótesis de incidencia cuando no existe local habilitado; que nada tiene que ver con la hipótesis de distribución que prevé el Art. 1 del C.M.. Nótese que la hipótesis de distribución del C.M. no puede efectivizarse en cabeza de un sujeto, si antes no se configura respecto de aquel el hecho imponible del tributo cuya base se pretenda distribuir, es que sencillamente sin hecho imponible, no hay base imponible y sin base imponible el C.M. es inaplicable. Esto nos permite concluir que el "sustento territorial" al cual alude el C.M., es el que debe existir, para que se verifique en cabeza de un sujeto la hipótesis de distribución prevista en el Art. 1 de C.M. en otros términos la aplicación de esa norma.

En referencia al segundo extremo "La efectiva prestación de servicios por el Municipio"

La Comuna ha adoptado el criterio seguido por la constante jurisprudencia nacional según la cual *"la presunción de legalidad de los tributos contiene implícita la efectividad de las prestaciones mientras no se demuestre lo contrario"* (Suprema Corte de Bs. As., caso "Zunino y Daso S.A.", sentencia del 22/12/64 en Rev. "La Ley", XXX, 891, sum. 17).

Así podemos rescatar en la causa judicial Instituto Sidus I.C.S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - C.A.P.J. - 22/03/2001, la siguiente postura del Municipio respecto del extremo vinculado a los servicios que este presta "...Sienta en definitiva las siguientes conclusiones: a- que debe existir una verdadera realización del servicio, desde que carece de causa y viola el derecho de propiedad la contribución cuyo cobro se pretende, en ausencia de prestación alguna; b- que la actividad municipal debe ser efectivamente cumplida, resultando intrascendente aquélla que reviste carácter meramente potencial; c- que corre por cuenta del prestador la prueba de la efectiva prestación del servicio; d- que el importe de la tasa o contribución debe guardar una adecuada relación con su costo..."

4.1.2. Naturaleza de la contribución (Impuesto o Tasa)

- **Planteo de las empresas de extraña jurisdicción**

Respecto a la naturaleza de la Contribución que Incide sobre el Comercio la Industria y las Empresas de Servicios, normada en el Art. 173 del C.T.M.V. de la Municipalidad de Río Cuarto, se pueden dilucidar dentro de los planteos realizados por las E.E.J., que la falta de divisibilidad y determinación de los servicios prestados por el Municipio, ha derivado en dos planteos:

- i. Quienes consideran que en lo concreto, y a pesar de las extrañas características atribuidas a la contribución, no dudan que ésta es una especie mal entrazada del tributo denominado "tasa". Estas E.E.J. arriban a dicha conclusión ya que la Constitución de la Provincia distingue claramente en su artículo 188 los impuestos municipales de las restantes imposiciones, entre las cuales no se encuentran enumeradas las "contribuciones" innominadas sino las tasas, contribuciones especiales, y otras especies tributarias bien definidas, lo que obliga a encuadrar a las "contribuciones" bajo análisis en uno de los supuestos constitucionales a fin de determinar sus características, requisitos de exigibilidad y efectos.

"RECURSOS Artículo 188 Constitución Provincial.- Las Municipalidades disponen de los siguientes recursos:

- 1. Impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal.*
- 2. Los precios públicos municipales, tasas, derechos, patentes, contribuciones por mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio.*

3. Los provenientes de la coparticipación provincial y federal, cuyos porcentajes no pueden ser inferiores al veinte por ciento. El monto resultante se distribuye en los municipios y comunas de acuerdo con la ley, en base a los principios de proporcionalidad y redistribución solidaria.

4. Donaciones, legados y demás aportes especiales."

A tal fin éstas E.E.J. señalan que las especies previstas en el segundo inciso del artículo 188 antes transcrito, enumeradas de modo enunciativo como precios públicos municipales, tasas, derechos, patentes, contribuciones por mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración de su patrimonio, tienen naturaleza retributiva de una prestación particularizada o bien poseer naturaleza infraccional. La Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Río Cuarto, a su vez, utiliza un esquema similar al definir taxativamente en su artículo 148, como fuentes de recursos municipales, los "impuestos generales", precios públicos, tasas, contribuciones por mejoras derechos, licencias, aranceles, patentes, rentas, concesiones, cánones y servidumbres, omitiendo toda referencia a "contribuciones" a secas. Es decir que ninguna norma constitutiva local adhiere a la hipótesis de una contribución como la controvertida, sino a las hipótesis clásicas de "impuestos" como recursos generales y tasas, contribuciones de mejoras, precios públicos y demás como recursos retributivos de servicios y prestaciones municipales. En este contexto, dada la definición del tributo bajo análisis, que expresamente refiere que su imposición es en "virtud de los servicios" que enumera y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, estas E.E.J. consideran que la contribución controvertida en definitiva, es una tasa retributiva de servicios de pésima estructura legal. Ahora bien, admitiendo esto cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el considerando 7º del fallo "Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán" ha dicho en forma expresa que *"es un 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 relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente"*. De tal modo que la pretensión de la Comuna resulta improcedente, porque la misma se refiere a la prestación de un conjunto de servicios indivisibles, indeterminados e indeterminables y a aun

- de imposible verificación, en todos los casos sin vinculación con la actividad industrial, comercial o de servicios que pretende gravar, y en algunos casos de imposible prestación para una empresa, como son los servicios sociales
- ii. La otra postura que han adoptado las E.E.J., es señalar que la contribución controvertida en ausencia de un local habilitado, no es en realidad una tasa sino un impuesto, toda vez que las empresas no reciben de la Municipalidad ningún servicio prestado de manera efectiva e individualizada relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, a partir de lo cual el hecho imponible normado en el Art. 173 del CTMV, deriva en un impuesto y no en una tasa como pretende la Comuna. En tal sentido en la causa Bayer S.A. c/ Municipalidad de Córdoba¹³ (Cámara Contencioso Administrativa de Primera Nominación Sentencia N° 30 del 10/04/2006), la firma *"Plantea que la imposición que se le aplica deviene en un impuesto por el solo hecho de tener alguna relación comercial con habitantes del ejido municipal, cualquiera sea su domicilio real, legal, fiscal, administrativo, etc. Transcribe el texto del CTM en cuanto a definición del hecho imponible, como asimismo el objeto del Impuesto al Valor Agregado, ley 23.349. Dice que la "contribución" que nos ocupa representa una verdadera "tasa", y cuando pierde la naturaleza de tal por ausencia de sitio geográfico dentro del ejido municipal, con acceso al público, donde se desarrolle la actividad comercial y que posibilite la efectiva o potencial prestación de servicios municipales, se convierte en un impuesto encubierto. El ejercicio de una actividad comercial desarrollada desde la Pvcia. de Bs.As. generando ingresos y gastos atribuibles a todas las provincias, dice, también a la de Córdoba por aplicación del Convenio Multilateral, sin poseer sitio enclavado dentro del ejido municipal, obliga a tributar los impuestos sobre ingresos brutos en jurisdicción de la Provincia de Córdoba e IVA en el orden nacional. En resguardo del principio de legalidad, agrega, está prohibido utilizar elementos esenciales de un tributo para -por aplicación analógica- crear un sujeto pasivo de un tributo distinto".*

Ya sea que se cuestione la Contribución decretándola inválida por los argumentos expuestos en el pto. I que antecede, o bien que por la falta de divisibilidad del servicio haga que se encuadre a la Contribución como impuesto y no como tasa pto. II, las E.E.J. siempre citan el precedente

¹³ El Art. 167 del C.T.M. de la Ordenanza General Impositiva de la Municipalidad de Córdoba es sustancialmente igual al Art. 173 del CTMV de la Municipalidad de Río Cuarto.

"Compañía Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán" y "Massalin Particulares c/Tierra del Fuego, s/acción declarativa de inconstitucionalidad"; ambos precedentes en donde las E.E.J. entienden que el máximo tribunal no admite la constitucionalidad de una Contribución como la cuestionada. Esto toda vez que la Corte Suprema de Justicia dice que a los tributos que participen de la naturaleza del impugnado debe corresponder entre otros extremos una individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, de lo que se sigue que, en alguna medida, para que el servicio sea relativo a un bien o acto del contribuyente, mínimamente debe ser fraccionable en unidades de prestación claramente identificables, de lo contrario, no podría afirmarse que sea relativo al contribuyente, como ocurre con la E.E.J.

- **Postura del Municipio**

En lo referente a la divisibilidad y determinación de los servicios prestados, la Comuna a argumentado en reiteradas oportunidades que las E.E.J. pretenden la necesidad de que los servicios municipales integradores del hecho imponible de la tasa sean sólo divisibles; el fisco responde que la moderna doctrina tributaria sostiene que no existe diferencia estructural entre el impuesto y la tasa porque ambos tienen sus fundamentos en el poder tributario del Estado. En el caso de los municipios de la Provincia de Córdoba, ellos están facultados para crear ambos tributos según lo expresa el artículo 188 en sus incisos 1º y 2º de la Constitución Provincial.

Reitero que para alguna doctrina, no hay un verdadero criterio de diferenciación sustancial entre impuesto, tasa y contribuciones especiales sino de carácter puramente instrumental (Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", 5 Ed., Bs. As., 1993, T. II, p. 986). No obstante, esta falta de diferenciación encuentra sus claros límites. El impuesto es un tributo que se desvincula de toda actividad estatal. Así, el municipio pudo haber adoptado este instrumento financiero, gravando las actividades comerciales, industriales y de servicios sin comprometerse a prestar servicio alguno. No obstante, el ente municipal de Río Cuarto adoptó el esquema de la tasa, con lo cual se ha comprometido a prestar los servicios que están mencionados en su hecho imponible. Ello está concebido a favor de la comunidad y tiene considerable importancia jurídica. Si se acreditara fehacientemente que no hay una real y efectiva prestación de servicios (por ejemplo, zonas rurales anexadas a los ejidos municipales sin prestación de servicio alguno), el tributo sería ilegítimo y no podría ser legalmente percibido.

De lo anterior se desprende que el municipio de Río Cuarto aplica la tasa cuestionada ejercitando su potestad tributaria, aunque vinculando la contribución a un presupuesto de hecho especial, cual es la prestación de los servicios que la norma del art. 173 del C.T.M.V. especifica.

Giuliani Fonrouge define a este tipo de tributo como *"la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el estado, en virtud de una ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado, siendo de notar al respecto, que la última parte del concepto no significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en una «ventaja» o «beneficio» individual, sino tan sólo, que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación, por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público constituido (desarrollo de alguna actividad, propiedad o uso de bienes, realización de gestiones o trámites, etc.)."* (Giuliani Fonrouge, Carlos, "Derecho Financiero", Ed. Depalma, Buenos Aires 1997, p. 1065).

Continúa diciendo el citado autor: *"...la legislación de nuestro país y del extranjero, así como la nueva interpretación judicial, marcan una evolución de las ideas y permiten advertir que el concepto de tasa se aproxima al de impuesto por la ampliación de sus bases de aplicación, posiblemente al influjo de nuevas exigencias de orden político-social. En esta materia, como en otras, la realidad de la vida se impone por sobre las especulaciones doctrinales."*

"En verdad, desde el punto de vista jurídico no existe diferencia estructural entre el impuesto y la tasa. Ambos tienen su fundamento en el poder tributario del Estado, que a su vez reposa en el poder de imperio (...), llegándose a afirmar que no hay un verdadero criterio de diferenciación sustancial entre impuesto, tasa y contribuciones especiales, sino de carácter puramente instrumental."

"El Estado aplica tasas porque ejercita su potestad tributaria, sólo que vinculando la contribución a un presupuesto de hecho especial, como es la prestación de un servicio determinado, es decir, tomando como elemento determinante del gravamen, la realización de una circunstancia diferente de aquellas que normalmente adopta para el impuesto y para otras categorías tributarias."

Analizando la doctrina de los tribunales franceses, sostiene seguidamente:

"...Es inadmisibles radicar el fundamento jurídico de la tasa en circunstancias que pueden darse accidentalmente, como el hecho de que el servicio sea a favor del obligado, que le reporte alguna utilidad o ventaja, que sea de uso facultativo y no obligatorio. Los servicios del Estado se organizan en función del interés público y no del particular... Que esas tareas (salud pública, higiene del trabajo, alumbrado, limpieza de calles, aguas corrientes, desagües, por ejemplo) reporten beneficios o ventajas de orden individual es cuestión accidental o accesorio, y no es extraño el caso de que pueda derivar en perjuicio del obligado al pago de la tasa, como ocurre en el supuesto de sanciones derivadas de un régimen de vigilancia de tarifas y precios, por ejemplo; pues la tasa es exigible en tanto se lleve a cabo la actividad administrativa prevista por la ley, aunque el afectado no hubiere requerido el servicio o no recibiere la visita de los funcionarios. Desde el momento que la tasa y el impuesto pertenecen a la misma categoría jurídica, por derivar ambos del poder tributario, la obligación emergente de aquella surge por imperio de la ley, independientemente de la voluntad

de los particulares, al realizarse el presupuesto fáctico previsto. Constituye, pues, una resolución obligatoria y no voluntaria o facultativa, no siendo posible rehusarse a la satisfacción una vez organizado el servicio respectivo, aunque éste no sea utilizado individualmente..." (aut. cit, págs. 1063 y 1064).

El Prof. Giuliani Fonrouge sigue los lineamientos doctrinarios ya esbozados por Miguel S. Marienhoff cuando –para poder establecer con precisión la naturaleza de la relación que se crea entre el usuario de un servicio público y el Estado prestador– distingue los servicios públicos "uti universi" de los "uti singuli", y dentro de estos últimos diferencia a los "obligatorios" y a los "facultativos" para el usuario.

Así, concluye que tratándose de servicios públicos "uti universi", la relación usuario-Estado es meramente "legal"; no es nunca "contractual" porque el usuario efectivo es "cualquiera del pueblo": una persona indeterminada. El verdadero usuario no es el individuo, sino la "comunidad" (ejemplifica con la policía de seguridad o la inspección de bromatología).

Para el caso de los servicios públicos "uti singuli" de uso obligatorio para el usuario (entendiendo como obligación no sólo la impuesta por el Estado, sino también aquella inevitable como consecuencia de una situación de hecho que lo constriñe a usar el servicio), el vínculo administrado-Estado es también "legal o reglamentario". Distinto es el caso de los servicios públicos "uti singuli" de uso facultativo (correos, gas, teléfono, electricidad, etc.), en los que la relación usuario-Estado prestador es "contractual", de derecho privado principalmente (civil o comercial). Esa diferencia entre servicios de uso obligatorio y facultativo, se explica fácilmente, pues sólo en el último caso el administrado ha expresado libre y espontáneamente su voluntad y aquiescencia con la utilización del servicio, y sabido es que sin voluntad recíproca no puede hablarse de "contrato" (M. S. Marienhoff, "Tratado de Derecho Administrativo"; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1966, Tomo II, págs. 163 a 169).

Conforme ha interpretado desde antiguo la doctrina judicial, un municipio puede legislar un tributo de este tipo que por su naturaleza es una tasa compensatoria de un servicio público que delimita la misma ordenanza y que representa para el municipio una organización dispuesta de un modo regular y continuo, con vistas al aludido servicio (Suprema Corte de Buenos Aires, 5/7/66, L.L. XXVII, pág. 964).

También se ha dicho que: *"Cuando el servicio que debe realizar el estado ha sido instituido en ventaja o utilidad del particular, el mismo debe ser concretamente prestado a quien lo paga, pues la contribución del último recibe su causa en el beneficio recibido; pero la situación difiere cuando el servicio ha sido instituido con finalidades de interés general, teniendo en mira a la colectividad, pues entonces la tasa debe pagarse en tanto se lleve a cabo la actividad administrativa prevista por la ley"* (Tribunal Fiscal de La Plata, L.L. 89 - 434; Idem, J.A., 961-II-178).

El tributo de marras se refiere a una serie de servicios (higiene, contralor, seguridad, organización, coordinación del transporte, etc. y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población) que no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno. Esto se hace controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles y, en general, organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad. Por otra parte, todas las nombradas son actividades de contralor y organización que no cumplimenta ninguna otra autoridad (ni nacional, ni provincial) en la ciudad.

La posición que sostiene el Municipio ha sido receptada por la **Comisión Federal de Impuestos** en numerosos decisorios. A modo de ejemplo, en la causa "Microsules y Bernabó S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto de la Provincia de Córdoba" se decidió:

"Que, por todo lo expuesto y con fundamento en el razonamiento desarrollado en virtud de la doctrina, jurisprudencia y precedentes considerados debe desestimarse la demanda en la pretensión referida a la pugna de la contribución establecida por el artículo 173° del Código Tributario de la Municipalidad de Río Cuarto, en cuanto dicha contribución constituye una tasa retributiva de servicios efectivamente prestados y, por ello y conforme al art. 9°, inc. b), segundo párrafo, última parte, exceptuada de lo dispuesto en materia de analogía de gravámenes por el primero y segundo párrafo del mismo".

Por otra parte, tal posición es también la sustentada por los tribunales locales.

En este sentido, la Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia, en autos "Fleischman Argentina Incorporated c/ Municipalidad de Córdoba" (sentencia del 20 de febrero de 2001) sostuvo:

"En pos de determinar cual es la entidad que reviste el requisito de la prestación del servicio, al procurarse definir a la tasa como una especie individualizada de los posibles tributos, cabe recordar la delimitación acuñada por la doctrina jurisprudencial cuando señala que el presupuesto de hecho de la misma es la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado (cfr. SCJ Buenos Aires, "Bernal de Palacio, María Julia c/ Municipalidad de Rauch..." Sent. del 29/12/98; "Nobleza Piccardo S.A.C.I.F. c/ Municipalidad de Gral. San Martín..." del 28/11/95; "Papelera Juan V. F. Serra S.A.C.I.F. c/ Municipalidad de San Martín..." del 18/06/91 y "Casa Blanco S.C.A. c/ Municipalidad de General Pueyrredón..." del 18/04/89)". (...) "...la tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado, siendo de

notar al respecto, que la última parte del concepto no significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en una «ventaja» o «beneficio» individual, sino tan sólo, que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación, por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público constituido (desarrollo de alguna actividad, propiedad o uso de bienes, realización de gestiones o trámites, etc.) (Giuliani Fonrouge, Carlos, op. cit., p. 1065)."

Por su parte, la Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo de Segunda Nominación de esta Ciudad de Río Cuarto, en autos "Instituto Sidus I.C.S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto" (sentencia del 22 de marzo de 2001) determinó:

*"...en el supuesto de enmarcar exclusivamente como tasa la contribución que el art. 173 del actual Código Tributario riocuartense determina, resulta dable señalar que conforme una modernizada concepción, ésta es «la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado» (Giuliani Fonrouge, ob. cit, pág. 319, quien expresa seguir en tal sentido la definición proporcionada por el art. 16 del Modelo OEA/BID). **Desde tal enfoque, sólo resulta indispensable la organización estatal de un servicio de interés general, independientemente de que éste sea utilizado o no por el particular afectado.** El hecho imponible surge, entonces, en razón de la configuración efectiva del presupuesto normativo –en el caso concreto, el ejercicio de una actividad comercial, industrial o de servicios– **y en tanto medie estructurado un servicio público concerniente a dicha actividad, sin que la concreta utilización que de él efectúe el contribuyente se erija en presupuesto determinante del surgimiento de la obligación tributaria. La divisibilidad de la prestación, constituye, por lo tanto, un dato inocuo a los fines de la percepción del tributo; siendo que la tasa resulta derivada del poder tributario del Estado, su obligatoriedad sólo deviene de la configuración del presupuesto fáctico establecido por la norma, «no siendo posible rehusarse a su satisfacción una vez organizado el servicio respectivo, aunque éste no sea utilizado individualmente» (Giuliani Fonrouge, ob. cit., pag 1066). Es que, tal como lo señala el autor, la totalidad de los servicios estatales se estructuran tomando en consideración el interés general, y no el beneficio particular del sujeto obligado; aún más, la propia conceptualización del art. 173 del CTM permite extraer tal conclusión."***

En lo que hace al tan reiteradamente mencionado caso "Compañía Química c/ Municipalidad de Tucumán", es criterio de la Comuna, que de ninguna manera este fallo de la C.S.J.N. puede ser tenido como precedente, ya que tanto de su lectura como de todo antecedente que al respecto se haya publicado, no se desprende cuáles fueron las relaciones entre Cía. Química y la Municipalidad de Tucumán y si ésta prestaba servicios como los que efectivamente ejecuta la Municipalidad de Río Cuarto, razón por la cual se desconoce la base fáctica.

En resumen frente al precedente "Cía. Química c/ Municipalidad de Tucumán" el Municipio concluye que aquel, sólo se refiere a que los servicios integradores del hecho imponible de una tasa deben ser efectivamente prestados para otorgar validez a la misma.

En conclusión la Comuna no considera que para la validez de una tasa sea requisito ineludible la división de los servicios en unidades de prestación (*uti singuli*), sino que los mismos pueden ser válidamente servicios con finalidades de interés general que tienen en mira a la colectividad (*uti universi*).

Ello es así, en primer lugar, porque considera la Comuna que no existe ninguna norma vigente que exija la divisibilidad en unidades de prestación para la validez de una tasa y señala que la "divisibilidad en unidades de prestación" sólo surge del aislado voto del Dr. Belluscio que no fuera suscripto por ningún otro miembro de la Corte.

Señala además el Municipio que pese a desconocerse los hechos que rodean el caso, podemos echar luz a la situación observando que, tanto en las remisiones efectuadas por la Corte en "Cía. Química" (Fallos 236:22, 259:413); como en pronunciamientos anteriores y posteriores a dicho fallo (P.Ej.: L.L. 104:41; Fallos 311:1972 o "Municipalidad de Santa Fe c/Marconetti Ltda. Ind. y Com."), queda claro que la expresión "concreta, efectiva e individualizada" prestación de servicios, esta referida, en la doctrina de la Corte, a la efectiva prestación de servicios y, en ninguno de esos antecedentes, a la supuesta divisibilidad o no de los mismos en unidades de prestación.

En definitiva al decir de la Municipalidad, el texto de la Corte in re "Compañía Química..." admite interpretaciones diversas y parece haberse referido al caso de que la Municipalidad no preste ningún servicio al contribuyente, supuesto éste en el que coincidimos que la tasa es inválida, pero que es totalmente diverso de lo que sucede en nuestra ciudad, en la que los servicios comprometidos por la contribución de que se trata son efectivamente realizados, sin que la apelante haya probado algo en contrario.

Por otra parte, debo destacar que el propio Tribunal Superior de Justicia (en el citado precedente "Fleischman") sostuvo:

"La tesis que esgrime la parte accionante en orden a la efectiva prestación del servicio como inexcusable presupuesto para exigir el pago de una tasa, sustentando tal postura en doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no es de recibo en el ámbito de la Provincia de Córdoba..."

Lo verdaderamente relevante es la definición del hecho imponible proporcionada por las normas legales aplicables (en este caso, el art. 173 del C.T.M.V.), y —en tal sentido— es claro que la referida disposición legal no exige la divisibilidad del servicio en unidades de prestación, sino sólo la prestación efectiva (y no meramente potencial) de un servicio generalizado o *uti universi*.

La comuna señala que a fines de determinar las características del tributo "tasa", muchas E.E.J. parten de analizar legislaciones, doctrina y jurisprudencia, que regulan el tributo denominado "tasa de inspección e higiene" (o similar), cuyo hecho imponible evidentemente exige la prestación efectiva de un servicio divisible en unidades de prestación. Pero no advirtió que estamos ante tributos cuyos hechos imponibles están estructurados de manera diferente.

4.1.3. Falta de efectiva prestación de servicios y carga de la prueba

- **Planteo de las empresas de extraña jurisdicción**

Las E.E.J. suelen argumentar que la Municipalidad no presta los servicios enumerados en el Art. 173, porque son de imposible prestación sin un local comercial, así entre otros lo planteo Bristol Myers Squibb Argentina S.A. en la causa "Bristol Myers Squibb Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - C.A.P.J." Sentencia N° 46 del 04/09/2001 "...la pretensión esgrimida por la actora, en la circunstancia de que al no poseer local, establecimiento o depósito habilitado en la ciudad de Río Cuarto, no le presta el municipio en forma directa ningún servicio relacionado con la seguridad, salubridad, higiene, etc., por lo que no puede pretender percibir tasas retributivas de servicios (indivisibles, genéricos y abstractos)..." (...) "Que, por tanto, los servicios municipales no pueden prestarse sin la existencia de un local o depósito (sustento territorial)...""; o bien que es imposible demostrar que no se presta un servicio, que no se encuentra debidamente identificado y de hecho, en esta línea de ideas se ha llegado a señalar que mal puede imponérsele la carga al contribuyente de demostrar la inexistencia de un servicio que la Municipalidad se cuida muy bien de no identificar.

- **Postura del Municipio**

La Comuna normalmente señala que, la E.E.J. se ha limitado a afirmar que la Municipalidad de Río Cuarto no le presta servicio alguno, pero ello no constituye más que una mera afirmación dogmática, carente de todo sustento, pues las E.E.J. no han intentado probar tal circunstancia, pretendiendo derivarlo de la sola circunstancia de no poseer inmueble en Río Cuarto, como si los servicios que la norma describe fueran servicios a prestar a inmuebles.

El Municipio recurre a citar el caso "Zunino y Dasso S.A." (fallo del 22/12/64), la Suprema Corte de Buenos Aires sostuvo expresamente que la presunción de legalidad de los tributos contiene implícita la efectividad de las prestaciones mientras no se demuestre lo contrario (Rev. La Ley, "Actualización de Jurisprudencia", t.VIII, p.133).

Este criterio fue seguido en la causa "Compañía Swift de la Plata S.A. c/ Municipalidad de San Isidro" de fecha 11/04/69, en el cual la Cámara 2ª en lo Civil y Comercial de La Plata dijo: "Cuando

el tributo satisfecho es una tasa, lleva implícita la presunción de su legalidad la que a su vez comprende la presunción de efectividad de las prestaciones a que ellas se refieren, quedando a cargo del contribuyente la carga de la prueba en contrario".

Por otra parte, en la causa "Banco Social de Córdoba c/ Municipalidad de Córdoba" (Diario Jurídico de Córdoba, N° 316), el Superior Tribunal de la Provincia sostuvo que era el contribuyente que alegaba la falta de prestación de los servicios públicos, quien debía probar dicho extremo. Se agrega en el mismo fallo que *"Un adecuado esfuerzo probatorio hubiera permitido a la actora, obrando con diligencia, proporcionar la prueba de innumerables indicios reveladores de los hechos afirmados en la demanda con posibilidades acaso mayores que la misma demandada, de suerte que encuentro ilegítima su actual pretensión de transferir a la contraria los resultados de su propia inactividad..."*. (del Voto del Dr. Abad Hernando). A este último argumento se suma otro, sosteniendo que *"La carga de la prueba de los hechos demostrativos de la efectiva prestación del servicio público correlativo de la tasa municipal, debe recaer naturalmente, sobre la parte que ha negado su existencia, pues la presunción de legalidad que rodea a los tributos establecidos por el poder administrador, contiene implícita la presunción de efectividad en los servicios a que ellos respondieren, en tanto no se demuestre lo contrario"* (del Voto del Dr. Maldonado).

En igual sentido, se ha pronunciado con posterioridad la Corte Suprema de Buenos Aires, al afirmar que *"...La falta de prestación de un servicio -...- constituye una cuestión que corresponde acreditar a la actora..."* (Suprema Corte de Buenos Aires, 28 de Noviembre de 1995, E.D. 166-591).

Sin perjuicio de ello, el Municipio de Río Cuarto no necesita demostrar en estas actuaciones administrativas que presta los servicios mencionados por el art. 173, C.T.M.V.. Ello, además de su presunción de legitimidad, es de público y notorio conocimiento y su mejor demostración es la vida cotidiana en la ciudad. La falta de prestación de los servicios indicados implicaría un conjunto de situaciones adversas para la realización de las actividades de los administrados, como por ejemplo, la supresión de los controles edilicios, la no realización de obras públicas básicas - pavimento, alumbrado, obras viales-, la instalación de establecimientos insalubres en zonas céntricas o residenciales, la falta de limpieza del ejido urbano, la falta de recolección de residuos, o de controles bromatológicos, de toxicidad, de moralidad y buenas costumbres, y de defensa civil.

Las E.E.J. comercializan sus productos y obtiene beneficios sobre la base de que actúan en una ciudad ordenada, lo cual le permite primero promover y luego vender su producción. Si no se diesen estas circunstancias de seguridad y orden, difícilmente la actividad podría realizarse o la misma sería lucrativa. No puede negarse, entonces, que el servicio municipal le atañe. El hecho de que al mismo tiempo beneficia a la colectividad, no puede llevar al contribuyente a la equivocada conclusión de que ese beneficio común implica que él no recibe ventajas o que éste

no se le presta en forma individualizada y, que por lo tanto, no debe pagar. La tasa es un tributo y la relación es obligatoria. En consecuencia, las E.E.J. sostiene la postura de que dichos servicios deben ser efectivamente ejecutados y estima, asimismo, el Municipio de Río Cuarto proporciona los vitales servicios enumerados en el art. 173 C.T.M.V., los cuales han quedado a su cargo con exclusión de toda otra autoridad (salvo la actuación federal y provincial en ciertos aspectos de la seguridad interior). Estas acciones municipales, son indispensables para mantener una ciudad ordenada, pacífica y segura. Este obrar es el que permite el funcionamiento de actividades negociales de distinto tipo, y entre ellas la de las E.E.J.

4.1.4. Ausencia de proporcionalidad entre el costo de los servicios y la recaudación de la tasa

- **Planteo de las empresas de extraña jurisdicción**

En este punto es mas que curiosa la trama argumental de muchas E.E.J., porque primero niegan rotundamente la prestación de servicios por parte de la comuna y después proceden a cuestionar la "falta de proporcionalidad", admitiendo implícitamente que la Comuna presta efectivamente los servicio que enuncia el Art. 173 del CTMV y que en párrafos anteriores cuestionaban su existencia.

En el capítulo III señalé, que existe disidencia en la doctrina en la circunstancia de que el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo. El Art. 16 del M.C.T.A.L. señala que "...su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación...", apoyan estas postura entre otros García Belsunce, Glogauer, Spisso y el profesor Valdés Costas quien señala "Si se establece un tributo en ocasión del funcionamiento de un servicio para destinarlo a otro, ese tributo no es una tasa" (Curso..., t. I ps. 315 y 316). Las E.E.J. se valen de la doctrina que antecede para señalar que la base imponible de este tributo es, según el art. 179 del CTMV, "...el total de ingresos brutos devengados en el período fiscal de las actividades gravadas...", los cuales no guardan ni pueden tener ninguna relación de proporción con el costo de los servicios públicos supuestamente prestados. Además en los procesos judiciales se intenta probar la falta de razonable proporcionalidad, requiriendo informes sobre el cálculo de gastos y recursos (presupuesto) de los períodos por los cuales el Municipio intente el cobro vía determinación de oficio, especificando la recaudación anual de la Contribución que nos ocupa y el monto de erogaciones totales en el mismo período, con indicación de anexos, ítems, y partidas que correspondan, siempre que sean erogaciones realizadas para la eventual prestación de cada uno de los servicios mencionados en el artículo 173, indicando además el monto de gastos indirectos

que la municipalidad estima demanda la prestación de dichos servicios. Esta prueba -que es casi imposible de generar-, entre otros motivos porque tal cual lo señalan las E.E.J. ni la municipalidad sabe cuantos o cuales servicios se retribuyen con esta tasa y citan recurrentemente el último párrafo de artículo 173 *"...en virtud de los servicios de higiene, contralor, seguridad, asistencia social, organización, coordinación del transporte y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población..."*

- Postura del Municipio

En cuanto al requisito esencial de proporcionalidad de la tasa con el costo del servicio público efectivamente prestado como contrapartida por la Comuna, destaca que hace ya tiempo que la doctrina más encumbrada en la materia, con análisis de abundante y autorizada jurisprudencia, ha demostrado que la equivalencia entre el producido del tributo y el costo del servicio, es una ficción que debe ser abandonada definitivamente, puesto que dicha proporción es imposible de establecer.

Sobre este aspecto, la C.S.J.N. en autos "Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael", sintetiza y reitera la posición del Alto Tribunal en los siguientes conceptos:

"Como dice Grizziotti, aun cuando hubiera exceso en la tasa cobrada no puede afirmarse que, por el sobrante, deba considerarse que hay impuesto. Aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al estado se comprende que éste en el ejercicio de su soberanía tributaria, puede efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del particular, según todos los elementos que el estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el estado. Establecer la tasa por debajo, a la par o por encima del costo de la producción del servicio, y cuando este costo sea de posible valuación, es por tanto, la solución de los problemas que el estado debe resolver con criterios políticos de conveniencia, teniendo en cuenta sus fines y los intereses de los particulares, efectuando la distribución de las cargas públicas entre generaciones y categorías de contribuyentes. El pago de tasas o servicios es una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua consumida, de la evacuación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades o en las calles fronteras, de la luz que éstas reciben. De la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos estos impuestos (debió decir tasas) se fijan contribuciones aproximadas, equitativas, que pueden dejar superávit en unos casos y déficit en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados, que los jueces no pueden revisar. (...). Por consiguiente, la impugnación judicial que se haga del monto de una tasa considerablemente exorbitante,

debe juzgarse del punto de vista de su posible carácter confiscatorio. No se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de 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 contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público". (Fallo del 16/05/56 publicado en Revista "Derecho Fiscal", t.VI, pág. 496).

Señala la comuna que es Incluso, conceptualmente más preciso, el fallo dictado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil de la Capital, Sala A del 18/08/59, la cual integró el ilustre jurista Joaquín Llambías quien expresó en su voto ideas de extrema importancia para el tema tratado. Dijo el citado jurista:

"No se me escapa que en diversas ocasiones las tasas municipales, aun legítimas desde el punto de vista de su origen, fueron invalidadas por los tribunales en razón de juzgarse que resultaban desproporcionadas con relación al costo de los servicios cuya compensación procuraban. Por mi parte pienso que cuando los tribunales de justicia realizaban esa apreciación, desnaturalizan su función e invaden la órbita del organismo comunal, pues como ya lo expresara en medulosa sentencia el entonces juez doctor Tomás D. Casares, el costo de un servicio público determinado no puede ser medido por las cifras que en el presupuesto ocupa la oficina respectiva. Puesto que el servicio lo presta la municipalidad, es decir, que para que el servicio sea prestado es necesario que la municipalidad exista como tal, con el conjunto de todas las dependencias que la integran y que son requeridas por la naturaleza propia de este órgano del estado, el costo del servicio no es sólo el costo de la dependencia municipal que lo presta; es el costo de esa dependencia más el de una parte proporcional al costo de este servicio calculada en el monto de los gastos generales que determina la existencia misma de la municipalidad" (Fallo del 18/08/59, causa "Goñi Juan c/ Municipalidad de la Capital" publicado en Rev. "Derecho Fiscal", t.X, pág. 186).

Vemos que el Municipio adhiere al principio de "capacidad contributiva", el cual fue admitido por nuestra Corte Suprema de Justicia como principio tributario para determinar el elemento cuantificante de la tasa, lo que puede conducir inexorablemente a que la recaudación exceda el importe del servicio que el Estado esta prestando; de modo tal que Garcia Vizcaino (Derecho Tributario ob. Cit. Ps. 105) concluye *"no parece que pueda prosperar la impugnación de una tasa atento a que su recaudación financia otro servicio. Por ende, el destino de lo recaudado no podría ser considerado como condición esencial de la legitimidad del tributo"*.

4.1.5. Violación de la Constitución Nacional, Ley de Coparticipación Federal Ley 23.548, Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento Ley 24.307 y legislación provincial

• **Planteo de las empresas de extraña jurisdicción**

Este planteo de las E.E.J. es el que se utilizó para abrir la competencia de la Justicia Federal, la que se había declarado incompetente hasta la causa "Unilever de Argentina S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto s/acción declarativa de certeza" –que como anexo II se agrega a la presente-; en donde la Corte Suprema de Justicia admitió la competencia federal en este tema, a partir de este precedente el fuero Federal a intervenido con fallos contradictorios como los que se citaron en el presente trabajo, así en la causa Laboratorios Bagó c/Municipalidad de Villa María – Acción Declarativa de Certeza" Expte. 06-L-2004 – Juzgado Federal de Bell Ville.- y "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Río Cuarto" - Sentencia N° 596 de la sala A de la Camara Federal de Apelaciones; se confirmó la validez de la Contribución controvertida, en tanto que en el precedente "General Motor`s de Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Villa María¹⁴ s/Acción Declarativa de Certeza" Expte. 17-G-06 - Juzgado Federal de la Ciudad de Bell Ville se otorgó la razón a la E.E.J.

No solo es contradictoria la postura que ha ido tomando la Justicia Federal, sino que además hoy es manifiestamente cuestionable su competencia toda vez que la propia Corte Suprema de Justicia en la causa "Petrobrás Energía c/ Municipalidad Gral. Belgrano s/ acción declarativa" -que como anexo III se adjunta a la presente-, no habilitó la competencia federal para un planteo similar, así la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, al confirmar la resolución de la instancia anterior, declaró la incompetencia del fuero federal para entender en la acción meramente declarativa que promovió Petrobras Energía S.A. contra la Municipalidad de General Belgrano, (Provincia de Buenos Aires), a fin de que cese el estado de incertidumbre en que se encuentra, a raíz de la pretensión de cobrar por parte del municipio, una tasa de "derecho de publicidad y propaganda" por la utilización de espacios públicos municipales con carteles, banderas y demás elementos publicitarios. Para así resolver, sus integrantes consideraron que en autos se cuestiona la interpretación de determinadas normas municipales, materia que no se encuentra directamente regida por la Constitución Nacional, ni por la ley de coparticipación federal de impuestos, sino que, por el contrario, reviste carácter de derecho público local; nuestro Máximo

¹⁴ El Art. 117 de la Ordenanza General Impositiva de la Municipalidad de Villa María es sustancialmente igual al Art. 173 del CTMV de la Municipalidad de Río Cuarto.

Tribunal confirmó este decisorio que es posterior a la causa Unilever Argentina S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto retomando la vieja doctrina de la Corte Suprema. En la actualidad, "noviembre de 2007" la Justicia Federal sigue admitiendo competencia en la materia, aludiendo al precedente Unilever, no obstante lo cual es incierta la valoración que los Jueces del fuero federal harán del caso Petrobrás, que por lo reciente del fallo (03 de mayo del 2007), no se poseen antecedentes para estudiar la valoración que los magistrados federales harán del mismo y esto no porque no existan decisorios con posterioridad a dicha fecha sino porque el planteo no había sido incorporado por las partes a las distintas causas que fueron resueltas desde entonces.

No obstante la particular controversia en materia de competencia judicial del fuero federal, que excede en mucho al presente trabajo, se estudiarán los fallos disponibles en busca de los planteos de las E.E.J. y de las posturas que en este tema particular adopta el Municipio. Así empezaremos por reproducir los principales argumento expuestos por General Motor`s de Argenina S.R.L. en la causa *"General Motor`s de Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Villa María¹⁵ s/Acción Declarativa de Certeza"* Expte. 17-G-06 - Juzgado Federal de la Ciudad de Bell Ville.

Punto IV b de la sentencia "Que justifica la Actora su estado de incertidumbre en las pretensiones tributarias del Municipio, quien, acredita, le pretende cobrar una "tasa" sin que se encuentre facultado, según su ilación, para actuar en consecuencia. Esta situación vendría demostrada, en la circunstancia que su poderdante no recibe ninguna contraprestación con motivo de las ventas de automóviles realizados a personas domiciliadas en la ciudad de Villa María. Lo que significa, en la postura que ostenta, que se esté ante un "verdadero impuesto a los ingresos brutos", negando, en tal orden de ideas, que la aplicación de una tasa pueda efectivizarse con la prestación potencial o indirecta y no individualizada de los servicios que constituyen su génesis, ni que sea innecesaria la existencia de un asentamiento físico receptor de los servicios que indefectiblemente debe prestar el Municipio, argumentos que, a su juicio, son determinantes para dotar de fundamentación al decreto cuya impugnación ambiciona. Lo afirmado, dice, surge del hecho que para habilitar la potestad tributaria del Municipio respecto del cobro de la "tasa" en cuestión, debe mediar una efectiva, concreta e individualizada prestación de servicios divisibles por parte de éste, situación que sostiene no se presenta en el caso de la empresa que representa."

Hasta aquí el planteo no dista mucho de lo que expusiéramos en el punto 4.1.2 Naturaleza de la contribución (Impuesto o Tasa), lo distintivo radica en la consecuencia que la empresa atribuye a

¹⁵ El Art. 117 de la Ordenanza General Impositiva de la Municipalidad de Villa María es sustancialmente igual al Art. 173 del CTMV de la Municipalidad de Río Cuarto.

esta disidencia técnica con la Comuna y que en la sentencia bajo análisis se reproduce en el punto IV d. que a continuación transcribimos:

Punto IV d, de la sentencia "Que estima inevitable, en consecuencia, ingresar al examen de las prerrogativas del Estado municipal en materia tributaria, a los efectos de poder responderse si le asiste o no razón a la empresa. Así, el núcleo de sus planteo se focaliza en la reforma constitucional del año 1994, la que dice vino a convalidar lo que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia había establecido en orden al reparto del poder tributario propio de un sistema federal como el que establece la Constitución Nacional en su Art. 1º en tal sentido, indica, la reforma en cuestión del poder tributario vigente hasta entonces, constitucionalizando el régimen de coparticipación federal, el que habría pasado, desde entonces, a ser obligatorio. Bajo dicha premisa, los municipios se organizan en función de las prerrogativas que les confieren las provincias a las cuales pertenecen, por lo que ostentan una autonomía "relativa" o "de segundo grado", "semiplena" o simplemente "municipal", distinta a la provincial y de grado "inferior". Sin perjuicio del "carácter autónomo de los municipios" (Así los denomina expresamente), los mismos reconocen varias limitaciones a su poder de imposición, dado especialmente que la distribución de las competencias en el orden tributario que ha realizado nuestra Constitución Nacional, subordina las atinentes a los municipios a normas de orden superior emanadas de las provincias a las cuales ellos pertenecen. En ese sentido, asevera, puede señalarse que la imposición de tributos en el ámbito municipal reconoce dos tipos de limitaciones, aquellas que derivan en forma directa de nuestra Carta Magna y que se las conoce como los "principios generales de la tributación" (principios de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, etc.) y las derivadas de la delegación de competencias que en materia tributaria realizan las provincias y que resultan en forma "directa" de las disposiciones constitucionales de estos Estados y las leyes orgánicas de municipios dictadas en consecuencia. A las limitaciones citadas, las cuales llama "directas", agrega aquellas establecidas por leyes "convenio" suscriptas por las provincias, que sustentan su validez en disposiciones constitucionales preexistentes -nacional o provincial- y que igualmente imponen limitaciones a la potestad tributaria de los municipios, y que cita como "indirectas", entre las cuales incluye la proscripción de no establecer tributos análogos a los coparticipados (Ley de Coparticipación Federal 23.548, Art. 9 inc. d), Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1992 ratificado por ley 24.130, Pacto Federal para el empleo, la Producción y el Crecimiento 12 de agosto de 1993 ratificado por ley 24.307 etc.) y particularmente actuar en esta misma consecuencia cuando la mentada analogía resida en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, reservado para el nivel provincial (Básicamente Ley 23.548 Puntos 1 y 2), a estos límites se adicionan la exigencia que las tasas sean retributivas de servicios efectivamente prestados y guarden razonable y discreta proporción con el costo global de la prestación de éstos (Pacto Federal - Acto Declarativo Primero, Punto 2) y que los tributos municipales no afecten los mismos hechos económicos incididos por los

Controversia Hecho Imponible

"Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las empresas de Servicios"

gravámenes provinciales. Prosigue su narración, reiterando que desde el año 1994 el Régimen de Coparticipación Federal tiene rango "constitucional" y es, en consecuencia, oponible a los municipios, los que tienen limitaciones con relación al alcance de su potestad tributaria, entre ellas las citadas, recalando en la conclusión que ofrece y según la cual los Municipios "no están legitimados para recaudar un Impuesto sobre los Ingresos Brutos ni, claro esta, cualquier otro tributo análogo al mismo, bajo cualquier artificiosa denominación que el legislador municipal puede idear, incluyendo la "tasa" que aquí se impugna, que de consumo a lo que dilucida pretendería gravar "el ejercicio de actividad comercial" sin necesidad de existencia de local y ello por servicios generales indivisibles. Es decir, lo que considera como "un calco" del impuesto Provincial sobre los ingresos Brutos Provincial" (Trascripción exacta). Se observa así, que el decreto atacado da cuenta de la pretensión inherente a la exigencia de una obligación tributaria análoga a los impuestos nacionales coparticipados, analogía que se verifica con el impuesto sobre los ingresos brutos vigente a nivel provincial, por lo que el Municipio de Villa María pretendería "sortear" estas disposiciones mediante la calificación de un "impuesto" como una "tasa".

Hasta aquí he reproducido el planteo de la firma General Motor's de Argentina S.A., a continuación se procede a transcribir el considerando V.d de la sentencia donde el Magistrado interviniente desarrolla una tesis alternativa a la Autonomía Municipal que la Corte Suprema de Justicia sostuvo en Rivademar, Angela Digna Balbina Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso - administrativo de plena jurisdicción. R. 593. XXI.; ; 21-03-1989; T. 312 P. 326, decisorio en el que el Máximo Tribunal hace suyos gran parte de los argumentos del Dr. Antonio María Hernandez (h), todos los cuales fueron abordados en el capítulo II.

No obstante el Juez Oscar Valentinuzzi en el citado considerando V.d., desarrolla un concepto innovador **"autarquía tributaria plena"**. Expresa "Que en contra de lo aseverado por el Municipio demandado, opino, sin hesitación alguna que en la Constitución argentina las Municipalidades **no tienen reservado constitucionalmente ningún poder tributario**, pues de una interpretación sistémica de los artículos 5 y 123 (ex. Art. 106, en el texto anterior a la reforma del año 1994), si bien las provincias se encuentran **obligadas a reconocer la autonomía** de los municipios, esta autonomía debe necesariamente ser regalada, fijando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero (conf. Art. 5, CN). Lo que, a la postre, me lleva a concluir que **no existe la tan mentada "autonomía" tributaria municipal**, ya que la misma supone un poder de legislación propio y originario, vale decir, la facultad de darse sus propias instituciones y gobernarse por ellas. En contraposición, el régimen legal nacional hace referencia a un poder delegado, por lo tanto éste mal puede ser admitido como autónomo sino que, más bien, **presenta todas las particularidades del poder autárquico**. Para manifestarlo muy escuetamente y recurriendo a una **categoría de definición académica: autonomía tributaria controlada**

no es sino autarquía tributaria plena (conf. Milton S. Bonancita, "la potestad Tributaria Municipal" Ed. Errepar año 2006). En la Republica Argentina, antes y después de la reforma del año 1994, el poder tributario municipal, al igual que las restantes manifestaciones de la potestad aludida, es y fue siempre "delegado" y sujeto a límites muy precisos, es decir, "condicionado". Arribo así al fundamento de esta primer conclusión, de superlativa trascendencia para resolver en el sub-lite: la Municipalidad de la ciudad de Villa María posee potestades tributarias autárquicas y, como tales, deben actuar dentro de las potestades tributarias que la constitución de la Provincia de Córdoba expresamente le atribuye aunque sin posibilidad ninguna de soslayar los dispuesto en la Carta Magna, ni en la restante legislación aplicable a la especie y que de igual manera son de cumplimiento irrefragable por parte de este y cualquier otro municipio argentino. Lo expresado encuentra respaldo en lo consagrado por el Máximo Tribunal in re "Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pico" (CSJN, Fallos:320:162) y "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomus" (CSJN Fallos 320:619), entre otros. Así en el último pronunciamiento citado, como encabezamiento del considerando 7º puede leerse: "A título general, debe recordarse que, de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (Art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (rt. 75)". Dentro de ese contexto, cabe dilucidar que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (Arts. 5 y 123), lo que no permite ninguna otra alternativa y hecha por tierra la pretensión del Fisco municipal demandado en orden a la posibilidad de atribuirse facultades autónomas. Lo manifestado no es óbice para reconocer que en la provincia de Córdoba, la constitución local expresamente contempla que los municipios están facultados para el cobro de "impuestos" (Conf, Art. 188, inc. 1º). En igual sentido, el Art. 67 de la Ley provincial 6.328 (Ley de Municipios) establece que "Son recursos municipales los provenientes de: impuestos, precios públicos, tasa, derechos, patentes, contribuciones por mejoras, multas, ingresos de capital originados por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio, coparticipación provincial y federal, donaciones, legados y demás aportes especiales, uso de créditos y contratación de empréstitos" (sci.); Ya que, conforme quedó nítidamente plasmado, estas facultades no son ilimitadas ni menos todavía absolutas, sino que, contrariamente, se encuentran limitadas en numerosos y relevantes aspectos, entre ellos, los profusamente mencionados a lo largo de esta sentencia en los parágrafos que anteceden.

Ratifica la posición de este judicante lo decidido por el Tribunal cimero in re "Municipalidad de la Plata (CSJN, 28/05/2002), al sostener que "el Art. 123 de la Constitución Nacional incorporado a la reforma de 1994 no confiere a los municipios el poder de reglar las materias que le son propias sin sujeción a límite alguno. La cláusula constitucional les reconoce autonomía en el orden institucional, político, administrativo,

económico y financiero, e impone a las provincias la obligación de asegurarla; pero deja librado a la reglamentación que éstas realicen la determinación de su alcance y contenido."

Luego de este llamativo considerando, donde cuestiona la **autonomía municipal** asumiendo una postura, que ni siquiera, la propia firma General Motor's Argentina S.R.L. había asumido, al concluir que aquella no incluye mas que "**autarquía tributaria**". Esta reflexión del juez va mas halla de lo que la firma manifestó, cuando textualmente señaló "*Sin perjuicio del "carácter autónomo de los municipios" (Así los denomina expresamente), los mismos reconocen varias limitaciones a su poder de imposición, dado especialmente que la distribución de las competencias en el orden tributario que ha realizado nuestra Constitución Nacional, subordina las atinentes a los municipios a normas de orden superior emanadas de las provincias a las cuales ellos pertenecen"*.

Finalmente el Magistrado en el considerando V.e. señala "*Que existe una similitud indisimulable entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba (Ley Nº 6.006 texto vigente) y la denominada "Tasa que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de servicios..."(...)"es inconstitucional la coexistencia de tributos provinciales y municipales que recaigan sobre una misma manifestación de capacidad contributiva entre otras razones por el principio que proscribela doble o múltiple imposición."*

En el considerando VI. de la sentencia bajo análisis el Juez concluye "*Que resumiendo, el Municipio de la ciudad de Villa María no carece de facultades legales para exigir los recursos económicos necesarios para financiar los servicios que presta a la comunidad, reconociéndose el sustento fáctico de lo manifestado por sus representantes en el sentido que resulta necesario que se le transfieran recursos dado el incremento de funciones y gastos que se vienen produciendo y la mora en que se ha incurrido respecto de la ley de Coparticipación. En ese contexto, también es palpable que la Constitución de la provincia de Córdoba reconocer la potestad tributaria del municipio demandado para crear impuestos, salvo los que están expresamente vedados. Sin embargo, las limitaciones en la materia emergen no solo de la legislación cordobesa sino también y fundamentalmente de la ley 23.548 de Coparticipación Nacional, al imponer, a través del inc. b) del Art. 9, la obligación de las provincias por sí y por los organismos municipales de su jurisdicción, a no aplicar gravámenes análogos a los nacionales. Como colofón, teóricamente la Municipalidad de Villa María podría crear impuestos, pero en la práctica sólo estaría facultada para actuar en consecuencia si lograra captar alguna manifestación de capacidad contributiva que no haya sido ya receptada por algún impuesto nacional, cosa que, como se ha mostrado, es prácticamente imposible. Por ende,*

la Municipalidad accionada tiene limitada su potestad tributaria para el cobro de tasas, en particular, de la que aquí se trata según el Art. 117 de la Ordenanza municipal, pero con la condición de la prestación efectiva y no potencial del servicio. Así las cosas, y pese al superlativo esfuerzo realizado por la defensa técnica de la parte demandada, no ha quedado en la especie probado uno de los requisitos fundamentales respecto de la tasa allí prevista, cual es el de la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) de la contribuyente actora; lo cual no puede ser ignorado bajo la excusa que esta prestación es retributiva de un servicio "uti universi". Por ende, el citado dispositivo legal es irrazonable, toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales y de servicios, la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que benefician a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad, lo que nuestra Corte nacional expresamente proscribió (CSJN, Fallos 259:413). Por estas razones, la citada norma es inconstitucional, situación que es remarcada en el sub-lite ante la tampoco probada existencia de la exigencia del sustento territorial. Efectivamente, la Tasa de Comercio e Industria instituida en el Art. 117 aludido, exige la prestación efectiva de un servicio público divisible y ello materialmente no puede ocurrir si General Motor`s Argentina S.A. no tiene establecimiento, local u oficina en el radio de la Municipalidad de Villa María.

- **Postura del Municipio**

Este considera que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento obliga a las "provincias" a derogar gravámenes provinciales y a **promover** la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de la ley. Es decir, que la adhesión de la Provincia de Córdoba a dicho régimen, sólo la habilitaría a **"promover"** la derogación de las normas municipales en cuestión, lo cual no sería pertinente en este caso por cuanto entendemos que no se trata de un tributo en pugna con la citada ley. Sin embargo, jamás podría la provincia impedir por sí a un Municipio autónomo la aplicación de normas legítimas y constitucionalmente respaldadas. Sólo la Municipalidad de Río Cuarto está habilitada para derogar sus normas no teniendo efecto legal alguno las eventuales promociones, que jamás se hicieron, de extrañas jurisdicciones que carecen de facultades para derogar o modificar normas dictadas en ejercicio del Poder Tributario Municipal.

La Comuna reitera la postura que al respecto fijara la "Comisión Federal de Impuestos" creada por la ley 20.221 y ratificada por los arts. 10º y ss. de la ley 23.548 (Ley de Coparticipación Federal de Impuestos), como autoridad de aplicación de dicha norma. El mencionado organismo, integrado por un representante de la Nación y uno por cada una de las provincias argentinas, resolvió los autos iniciados por demanda de un contribuyente riocuartense realizador de una actividad sin

sustento inmobiliario, caratulados *"Microsules y Bernabó S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - Provincia de Córdoba"* (Expte. 454/98). Allí, mediante Resolución N° 174 del 07 de Julio de 1999, y previo resaltar el apoyo brindado por la Provincia de Córdoba a las razones jurídicas invocadas por el municipio, lo que demuestra que la misma ha ejercido en ese sentido las facultades que le reconoce el art. 123 de la Constitución Nacional (*"...a fs. 120 la Provincia de Córdoba, a través de su representante titular ante esta Comisión, contesta el traslado que oportunamente se le confiriera y manifiesta que «...se adhiere en todo lo expresado y manifestado en el escrito presentado ante ese Organismo por el Señor Intendente de la Ciudad de Río IV,...»"*), desestimó íntegramente la demanda planteada por el contribuyente, aduciendo que el artículo 173° del Código Tributario de la Municipalidad de Río Cuarto, no se encontraba en pugna con la Ley de Coparticipación Federal *"en cuanto dicha contribución constituye una tasa retributiva de servicios efectivamente prestados y, por ello (...) exceptuada de lo dispuesto en materia de analogía de gravámenes"* por el mencionado régimen. En lo que hace a la supuesta violación al Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento del 12 de Agosto de 1993, también se expidió la Comisión Federal de Impuestos en los autos citados, sosteniendo que carecía de todo sustento la pretensión de la actora con relación a la supuesta pugna de la contribución municipal impugnada con las disposiciones del mencionado Pacto; desestimando la demanda en ese sentido. Para así decidir, recordó que ya se había expedido sobre el hecho de que el tributo analizado *"era una tasa por servicios efectivamente prestados"*. Contra la mencionada Resolución de la Comisión Federal de Impuesto, el contribuyente interpuso recurso de revisión, resolviendo la Comisión Plenaria, mediante Resolución N° 70, no hacer lugar al mismo.

Es muy importante citar el considerando IV del fallo de la Cámara Federal de Apelaciones sala "A" del 31/08/2007 en Autos *"Telefónica de Argentina S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto – Acción declarativa de certeza"*, en este caso particular del pronunciamiento de la Cámara se pueden extraer dos conclusiones centrales;

- primero el Art. 173 de la contribución citada es una tasa
- y segundo no hay analogía entre esta y el Impuesto Provincial a los Ingresos Brutos por ende no hay violación a la (Ley de Coparticipación Federal de Impuestos ni al Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento del 12 de Agosto de 1993.

Por la importancia del caso a continuación transcribimos los fundamentos centrales *"...En tal sentido debe tenerse en cuenta que estamos en presencia de un servicio público de telefonía, que dada la tecnología propia del mismo y por la clase de servicio de que se trata, no requiere más que la posibilidad de contar con los recursos técnicos para las transmisión de las telecomunicaciones, llámese reproducción de las mismas a través de antenas, cableados de fibra óptica, transmisión satelital, entre otros. Es decir, que la*

especial naturaleza del servicio telefónico no requiere en esencia un establecimiento sede física u oficina como cabeza visible del mismo, sino que se propaga a través de un sinnúmero de recursos materiales y tecnológicos destinados a tal fin. Es por ello que en este caso en particular, pierde sustento la postura de la actora por cuanto, por un lado la normativa tributaria en análisis grava la sola prestación de un servicio o actividad comercial, y en particular el desarrollo del mismo por parte de Telefónica de Argentina S.A. dentro del ámbito jurisdiccional del municipio demandado y no requiere necesariamente de la presencia de un establecimiento o un inmueble en la ciudad como lo entiende la actora para justificar su pretensión del caso de autos. Queda evidenciado de este modo que si bien no hay un inmueble o establecimiento que recibe el beneficio que prevé el art. 173 del Código Tributario Municipal de Río Cuarto, la actividad de higiene, contralor, seguridad y organización a que alude la norma, se vincula en este caso concreto con toda esta red tecnológica asentada en el municipio de la que se vale para realizar la actividad que despliega. Es decir que el elemento justificante de la pretensión tributaria quedaría configurado por la prestación de servicios municipales en favor de la actividad desenvuelta por el contribuyente, compartiendo este juzgador la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba en el sentido que la presunción de legalidad que rodea a los tributos establecidos por el poder administrador, contiene implícita la presunción de efectividad de los servicios a que ellos respondieren (S.T.J. de Córdoba, 21-12-2.000 in re "Frigorífico Tinnacher S.A. c/ Municipalidad de Córdoba - Plena Jurisdicción - Recurso Directo-", pub. en "Revista de Derecho Público - Derecho Municipal", Hutchinson, Tomás (director), Ed. Rubinzal - Culzoni Editores, Santa Fé 2.005, pág. 440/446. En conclusión coincido con la apreciación efectuada por la entonces juzgadora en el sentido que la actividad que desarrolla Telefónica de Argentina S.A. encuadra en el hecho imponible descrito en la norma cuyos destinatarios o usuarios individuales, son vecinos residentes dentro del mismo municipio también sometidos o alcanzados por su código tributario, en cuyo interés público y general se ha dictado el régimen de recaudación de las rentas municipales..."

Respecto a la autonomía municipal y las potestades tributarias de los municipios debe señalarse que parte de la doctrina ha adoptado la teoría de la permisón, por la cual las municipalidades pueden ejercer sus facultades en la materia con total libertad, estableciendo todo tipo de tributos, en tanto la provincia no ejerza su poder de restringirla, aunque siempre teniendo en mira una serie de limitaciones que provienen de la Constitución nacional y la legislación del gobierno federal. Tal cual lo señala Juan M. Alvarez Echagüe¹⁶

¹⁶ Juan M. Alvarez Echagüe - Periódico Económico Tributario 16/06/2005 - Año XIV N° 326 pag. 1 y ss. -La Ley.-

"Lo expuesto con lo previsto en los arts. 75, inc. 30 –en cuanto que "...las autoridades provinciales y municipales conservan los poderes de policía e imposición..."- y 123 de la constitución –que afirma "...asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden... económico financiero"-, sirve de fundamento para sostener que claramente la ley Fundamental hace referencia concreta a la potestad tributaria municipal. Ello viene a dar por tierra con la afirmación del doctor Bonacita, en el punto 4 de su trabajo antes citado, al expresar que "...la Carta Magna nada dice respecto de la potestad tributaria municipal, sino que en todo momento alude a la nación y a las provincias." También resulta erróneo sostener, como lo hace el mismo autor, que "...los municipios pueden tener autonomía económica financiera, si las respectivas constituciones provinciales así lo previeran" , pues la Ley Fundamental nacional señala que las constituciones de cada provincia deben asegurar la autonomía municipal, y ello implica necesariamente garantizar la autonomía económica y financiera, pues ella es un requisito indispensable para reputar a un ente como autónomo."

La doctrina que estamos analizando reconoce las siguientes limitaciones al poder tributario:

- i. La proveniente de los arts. 4º y 75º inc. 1º, de la Constitución nacional, sobre la competencia exclusiva de la Nación para gravar las mercaderías con derechos de importación y exportación, lo cual excluye la posibilidad de que tales tributos sean utilizados por las provincias, o por los municipios de provincia, para gravar la entrada o salida de mercaderías.
- ii. En el art. 75 incs. 13, 18 y 30, figuran las cláusulas comerciales, del progreso y de los establecimiento de utilidad nacional, por los cuales las leyes que dicte el Congreso limitan el poder tributario, tanto provincial como municipal, siempre que tengan como objetivo promover cuestiones de interés general, nacional, que superan el mero interés local.
- iii. Una limitación de carácter genérico afecta no solo al poder tributario de los municipios, sino también a los de la nación y las provincias: proviene del conjunto de los principios constitucionales financieros, emanados de nuestra Carta Magna (reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, generalidad, etc.), constitutivos de una valla infranqueable para cualquiera de los tres niveles de gobierno en el ejercicio de sus facultades de imposición.
- iv. Una de las cuestiones de más difícil dilucidación proviene de los regímenes de coparticipación de impuestos, por un lado, la ley 23548 y por otro el

convenio Multilateral sobre distribución de la base imponible por el impuesto sobre los ingresos brutos

Respecto al último punto, que en el caso de la controversia que nos ocupa, es el que supuestamente habilita la competencia federal, Juan M. Alvarez Echagüe en nota ya citada señala *"Lo relevante, a los efectos del tema abordado en ambos casos, es que las provincias asumen compromisos por sí, y en nombre de los municipios de su jurisdicción; desde el punto de vista de la autonomía municipal que propugnamos, esa facultad aparece, cuando menos dudosa."* Con respecto a que las provincias pueden asumir obligaciones en nombre de las comunas de su jurisdicción, pero en caso de incumplimiento, son los municipios quienes soportan las consecuencias derivadas de tal accionar, este autor sostiene;

"Sobre la base de que los municipios son entes gubernamentales que gozan de autonomía financiera y, constituyendo el régimen de coparticipación una de las principales fuentes de recursos con la que cuentan, a partir de la distribución que realizan las provincias, para que éstas puedan negociar y obligarse por sí, y en nombre de las municipalidades que las componen, es necesario que previamente se realice un acuerdo interno entre la provincia y sus comunas para definir la posición que sustentará el gobierno provincial en el proceso de negociación previo al dictado de la ley de coparticipación. Solamente una ley convenio que surja del consenso entre municipios y provincias, y entre éstas y la Nación, constituirá una limitación válida a la autonomía financiera de los municipios y obviamente de las provincias.

En la actual situación, donde la ley de coparticipación es aplicada por la nación y las provincias, entendemos que los municipios no se encuentran obligados por la ley de coparticipación, dada su inconstitucionalidad, por lo cual aquellos podrían acudir válidamente a la teoría de la permisón y aplicar diferentes tipos de impuestos. Esta afirmación de inconstitucionalidad de la Ley 23.548 encuentra sustento en:

- a) *No se ha cumplido con el plazo establecido en la cláusula transitoria sexta de la Carta Magna, que imponía la obligación de dictar una nueva ley antes de fines de 1996.*
- b) *No se respetan los parámetros objetivos de reparto, referidos en el art. 75, inc. 2º, segundo párrafo y siguientes de la Constitución nacional, sino que se distribuyen conforme parámetros de tipo subjetivo.*
- c) *En un marco de autonomía, es imposible admitir que las provincias se obliguen, en nombre de sus municipios (art. 9º, ley 23.548), a que éstos no establezcan tributos análogos."*

Por el gran volumen pero la indiscutible importancia se incorpora como Anexo I al presente trabajo monográfico, la tesis que tiene el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba y que reiterara en distintas causas respecto de la Autonomía Municipal y el alcance de las potestades tributarias de las Municipalidades; así como también las pautas de armonización horizontal (entre municipios) y vertical (entre Nación, Provincia y Municipio), dicha tesis fue expuesta en la causa *"Banca Nazionale del Lavoro S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto – Contencioso Administrativo – Plena Jurisdicción – Recurso de Casación"* (Sala Contencioso Administrativa del Excmo. Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 09/12/1999)." y en igual sentido *"Fleischmann Argentina Incorporated C/ Municipalidad de Córdoba – Plena Jurisdicción – Recurso Directo"* (Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 20/02/2001)".

4.1.6. Violación de los principios constitucionales de tributación

- **Planteo de las empresas de extraña jurisdicción**

Otro argumento de las empresas de E.E.J. es que la Constitución de la Provincia de Córdoba contiene numerosas normas relacionadas con las organizaciones municipales y, si bien se declara la autonomía municipal como principio rector, establece diversas normas que ponen coto a eventuales desbordes legislativos, en aras de la armonización con el sistema de la Constitución Nacional y con las potestades provinciales. Particularmente cabe señalar que el Artículo 71 establece que el sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza, reglas estas que no se observan en la contribución bajo análisis.

- i. El principio de legalidad resulta quebrado por las disposiciones que regulan el conjunto de contribuciones bajo análisis en abierta contradicción con las normas de armonización tributaria reseñadas en el punto 4.1.4 anterior. Pero además, el artículo 173 del CTMV describe un tipo amplio e indefinido de contribuciones que retribuye, como dijimos un no menos amplio e indefinido universo de servicios, lo que impide conocer a ciencia cierta cuales serían en concreto las prestaciones que supuestamente estarían atendidas con el producido de los tributos. Ello vulnera la garantía establecida en el artículo 155 de la Carta Orgánica Municipal, que establece que "es nula de nulidad absoluta toda tasa que grava servicios no prestados directa o indirectamente por el municipio", ya que el municipio no puede

afirmar válidamente que presta la totalidad de los servicios comprendidos en la norma, cuando los mismos no son identificables.

- ii. El principio de equidad resulta violado porque se carga el sostenimiento de absolutamente todos los servicios municipales no regulados específicamente (que son la mayoría), sobre quienes ejercen una actividad onerosa en el municipio, de lo que se sigue que todos los servicios municipales son pagados sólo por una porción de contribuyentes, muchos de los cuales ni siquiera son los vecinos de la municipalidad, verdaderos obligados al sostenimiento del municipio según el artículo 16 de la Carta Orgánica Municipal. Las E.E.J. que cuestionan además que cuando se industrializa en una jurisdicción y se comercializa en Río Cuarto el Municipio afecta la equidad al fijarles una alícuota mayor. También el principio de capacidad contributiva resulta especialmente violado por la utilización de la base de ingresos brutos para la determinación de la cuantía de tributo, porque dicha base no guarda ninguna relación con el servicio retribuido.
- iii. Finalmente cabe señalar la contribución bajo análisis viola el principio de certeza porque, como vimos, la amplitud e indefinición de los servicios remunerados impide que el contribuyente conozca "qué servicio", es el que supuestamente recibe y en definitiva "qué servicio" es el que se le quiere obligar a remunerar.

- **Postura del Municipio**

A este tipo de planteos el Municipio a respondido en los siguientes términos; siempre deja sumamente aclarado el criterio sostenido en cuanto a la vinculación existente respecto al desarrollo de actividad, la prestación del servicio, el sustento territorial exigido para la configuración del hecho imponible y la base imponible establecida por el CTMV.

- i. Con relación a la violación del principio de legalidad, la administración, advierte que los puntos tratados escapan a sus facultades, atento lo que prescribe el art. 21 de la Ord. 155/96 según el cual "los jueces administrativos municipales no pueden incorporar en sus sentencias pronunciamiento alguno respecto de la validez constitucional de las disposiciones contravencionales o tributarias y sus reglamentaciones". En consecuencia, el Municipio tiene vedado realizar declaraciones sobre la validez constitucional de las normas impugnadas al no haber jurisprudencia

de la Corte Suprema de la Nación o del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba que haya declarado previamente dichas inconstitucionalidades. Sin perjuicio de ello, no está impedido de expresar una opinión, señalando la consistencia legal de la norma atacada, conforme lo dispuesto por la Constitución Nacional, Provincial y la Ley Orgánica Municipal.

- ii. Con respecto a la violación del principio de equidad en este caso hay que señalar que para el tributo tasa se puede utilizar el principio de capacidad contributiva para fijar su cuantía, como se señalara en el capítulo III la propia Corte Suprema de Justicia a validado este principio en el Fallo del 16/05/1956 "Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael (234-663) entre otros, *"no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien como equitativo y aceptable que para la fijación de 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 contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público"*. Finalmente se señala la violación del principio de igualdad, en lo que refiere al cuestionamiento de la naturaleza de la operaciones efectivamente desarrollada e ingresando al tratamiento de la codificación de la actividad de las E.E.J. que industrializan fuera del ejido y comercializan en la ciudad, es decir que en el ejido municipal realizan una actividad de comercialización y no de industrialización como ellas pretenden, el Organismo fiscal entiende que industria es *"la transformación física y/o química, en su forma o esencia, de materias primas o materiales, a través de un proceso inducido, mediante la aplicación de técnicas de producción uniformes, la utilización de maquinarias o equipos, la repetición de operaciones o procesos unitarios, para la obtención de un producto final"*, así si bien es cierto que los ingresos, por los cuales el Municipio de Río Cuarto grava con la tasa por actividades comercial, industrial y de servicios a la Empresa, provienen de un proceso único, económicamente inseparable, tal como lo conceptualiza el Convenio Multilateral, lo que la ley tributaria municipal tiene en cuenta para la determinación de la obligación tributaria tanto sea para una actividad que se desarrolla en más de una jurisdicción, como la que se agota o consume en

una sola, es el denominado "hecho imponible". En efecto, la hipótesis legal descrita en la norma, cuya configuración fáctica trae como consecuencia la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco, describe distintos tipos de actividades onerosas (comerciales, industriales, de servicios, etc.) que serán alcanzadas en virtud de la prestación de los servicios municipales que describe la misma norma. El artículo 5° del C.T.M.V. determina que para establecer la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, deben considerarse los hechos, actos o situaciones efectivamente realizados y la elección por los contribuyentes de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas es irrelevante a los fines de la aplicación del tributo. Desde este punto de vista, la actividad material y tangible que las E.E.J. efectúan en el municipio, es la comercialización de productos, y como tal (jamás como actividad industrial) queda abarcada por la definición de la hipótesis legal, quedando obligada al pago del tributo referido. En el caso del Impuesto a los Ingresos Brutos para que el fisco les dispense a las industrias de extraña jurisdicción el tratamiento de industria, fue necesario incorporar la cláusula contemplada en el último párrafo del Art. 147 de dicha norma "Los fabricantes en extraña jurisdicción conservan en la provincia su calidad de tales a los fines del pago de este impuesto.", de no ser por esta disposición estos fabricantes tendrían el trato de empresas comerciales. Finalmente la propia Corte Suprema de la Nación ha dicho en innumerables pronunciamientos: "El principio de igualdad que establece el art. 16 de la Const. Nac., sólo requiere que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se conceden a otros en idénticas circunstancias" (Fallos: 123:106; 137:105; 153:96; 157:28; 126:280; 182:355; 184:592; 270:374; etc.). También ha dicho, que la C.N. "...no prescribe una rígida igualdad, sino que entrega a la discreción y sabiduría de los gobiernos una amplia latitud para ordenar y agrupar distinguiendo y clasificando razonablemente los objetos de la legislación" (Fallos: 184:398; 238:60; etc.). Por último: "Las distinciones establecidas por el legislador entre supuestos que estime distintos, son valederas mientras no sean arbitrarias, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución, indebido beneficio o indebido privilegio de personas o de grupos de personas, sino a una objetiva razón de discriminación, aunque su

fundamento sea opinable" (Fallos: 182:355; 266:206; 273:241; 271:124; 243:98; 156:513; 263:460; 276:218; 278:287; 279:19; etc.).

- iii. La seguridad jurídica es un principio fundamental del Derecho, y se expresa cuando el individuo como sujeto activo y pasivo de relaciones sociales, sabiendo y debiendo saber cuáles son las normas jurídicas vigentes, tiene fundamentadas expectativas que ellas se cumplan. Así, este principio prevé que la Ley debe servir como un instrumento garantizador de un trato igual de todos ante ella. De esta forma, la seguridad jurídica se cimienta en dos ideas básicas: a) Certidumbre del Derecho, que es el principio de seguridad jurídica desde un punto de vista positivo y que se traduce en la importancia de la ley como un vehículo generador de certeza; b) Eliminación de la arbitrariedad, que es el punto de vista negativo de este principio y que debe entenderse como el papel que tiene la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. El maestro español Fernando Sainz de Bujanda coloca a la seguridad del contribuyente como un postulado primordial e irrenunciable en el seno de cualquier comunidad en la que los derechos básicos de la ciudadanía tengan un adecuado amparo, y la certidumbre del derecho supone para los individuos un contenido seguro, claro y evidente de las normas. El principio de certeza, garantiza la seguridad jurídica y la necesaria claridad y precisión de las normas legales tributarias. En este sentido el municipio entiende que los servicios que integran el hecho imponible de la "tasa" están lo suficientemente individualizados en la norma; además en distintas causas judiciales como "Cosméticos Avon S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto" o mas recientemente "Colgate-Palmolive S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto", el Fisco presento un Informe con una enumeración de los servicios y sus costos, con lo que normalmente desestima este planteo remitiendo a los informes obrantes en estos expedientes judiciales.

4.2. CONSIDERACIONES FINALES

Resta finalmente efectuar una consideración final de la controversia después de haber intentado, con mucho esfuerzo, recoger objetivamente los planteos teóricos del Municipio y las E.E.J., aún cuando soy consciente de que se extiende el trabajo, preferí incorporar textualmente y siempre que fue posible dichas posturas, con el ánimo de acercar al lector, no solo los datos de los fallos y posiciones doctrinales, sino y más aún, la expresión que se utilizó para asumir la postura de uno u otro lado. Es que en materia de Derecho Tributario es importante lo que se dice, pero es fundamental revisar el contexto en el que se encuentran insertos los conceptos de la doctrina o jurisprudencia.

Como vimos en el Capítulo III, el tributo tasa, se estructura a partir de un Hecho Imponible que debe integrarse con una "descripción objetiva", la cual debe definir el aspecto objetivo, subjetivo, temporal y territorial; además el aspecto objetivo debe incluir una actividad estatal que involucre al sujeto pasivo, el aspecto central de la controversia radica en poder valorar las consecuencias jurídicas, de que la actividad se desarrolle sin un local comercial en la jurisdicción, esta valoración es la que enfrenta al Municipio (para el que no hay cambios en las consecuencias jurídicas) y las E.E.J. (quienes entienden que si no hay local comercial no están obligadas al pago de la Contribución); a partir de estas posturas, ambas partes han argumentado su posición tal cual ya lo hemos analizado en este capítulo.

Me parece prudente entonces analizar la realidad en la que hoy se encuentra inmersa la controversia, es que la misma discusión a lo largo de la historia habría arribado a conclusiones inexorablemente distintas; es decir si esta controversia fuese objeto de una monografía en la década del 60 o 70, se debería resolver a la luz del debate entre autarquía o autonomía municipal, de una realidad sociológica y política distinta; pero fundamentalmente a la luz de una tecnología impensablemente distinta a la actual y de esta última variable depende el grado de desarrollo de la sociedad en su conjunto lo que incluye los mecanismos de organización de la producción, comercialización de bienes y servicios, no se respondía de igual manera las tres preguntas fundamentales de la económica en la década del 60 o 70, ¿Qué?, ¿Cómo? y ¿Para quién? producimos bienes y servicios. Increíblemente la tecnología disponible hoy, ha cambiado para siempre los paradigmas que responden esas tres preguntas básicas de la economía. Estos cambios seguramente afectan al Derecho Tributario y de hecho afectaron la fisonomía de la Contribución que incide sobre el Comercio la Industria y las Empresas de Servicios, es que el legislador inserto en esta realidad, intento adaptar esta contribución al contexto en el que debía

ser eficaz para cumplir con su finalidad y en este cambio "la no exigencia de que la actividad se desarrolle en un local comercial para resultar alcanzada", es que se origina la controversia.

Existen dos circunstancias que debemos señalar como impulsoras de las modificaciones que se dieran en el hecho imponible de la Contribución:

- a) En primer lugar el marcado avance del proceso de descentralización de funciones del Estado Federal, a las Provincias y de estas hacia los Municipios. De manera consistente vemos como a partir de 1987 con la modificación de la Constitución Provincial de Córdoba, en 1988 la Corte Suprema de Justicia de la Nación con el fallo "Rivademar" y finalmente con la modificación de la Constitución Nacional de 1994; se ha consagrado el concepto de "Autonomía Municipal", este principio descentralizador por supuesto incluye mayores funciones para los Municipios y sin lugar a dudas también, incluye la preservación de sus potestades tributarias para poder afrontar las mayores prestaciones que derivan de aquel proceso descentralizador y de esta manera caminar hacia la autarcía Municipal, esta última esencial para que los procesos sociales y políticos locales tengan plena libertad (Ver Capítulo II, Autonomía Municipal). Es en definitiva la búsqueda de la autarcía Municipal la que a llevado al legislador local, a ensayar una hipótesis de incidencia para la contribución con mayor amplitud y no ligada a la existencia de local en la jurisdicción Municipal.
- b) En segundo lugar, la tecnología ha desarrollado modalidades de comercialización que prescinden totalmente de la necesidad de tener un local comercial en una jurisdicción para efectuar ventas en la misma, para dar solo algunos ejemplos
 - i. Las empresas petroleras han desarrollado un esquema, a partir del cual los estacioneros locales son meros comisionistas de dichas empresas. Hasta la década del 80 inclusive, el estacionero local compraba el combustible y luego lo vendía a sus clientes, hoy es la petrolera quien efectúa la venta directamente al cliente consumidor final y el estacionero solo cobra una comisión, si la hipótesis de incidencia de la contribución no hubiese evolucionado, el Municipio habría perdido como base imponible el total de las ventas de la petrolera, gravando solo la comisión que cobra el estacionero, aún cuando la petrolera despliega un nivel de actividad increíble con un sistema tecnológico que le permite saber en tiempo real la cantidad de combustibles en existencia, las ventas que se están realizando, siendo la propietaria de tanques, surtidores, hardware y software que posibilitan el despliegue comercial, no posee local en la jurisdicción y es claro que no lo necesita.

- ii. Las telecomunicaciones no son la excepción, existen en la ciudad una enorme actividad de estas empresas con importantes redes tecnológicas, antenas, cableado, dispositivos de transmisión y recepción de datos, pero no necesariamente local comercial, es el caso tramitado ante la Justicia Federal en la causa Telefónica de Argentina S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto.
- iii. En igual sentido las empresas aseguradoras, en donde los bienes asegurados están en la jurisdicción de Río Cuarto y sin embargo, en ausencia de una norma como la controvertida, solo pagaría el productor de seguros por la comisión y la compañía de seguros no resultaría alcanzada.
- iv. Los laboratorios medicinales canalizan sus ventas a través de visitantes médicos que hacen la publicidad técnica y las distribuidoras a quienes les pagan una comisión por hacer la distribución y venta en la Ciudad de Río Cuarto.
- v. Las ventas de semillas e insumos agropecuarios, en este rubro existen dos modalidades, la venta directa por medio de un empleado que recorre la ciudad, o a través de acopios o comerciantes locales los que venden para las E.E.J. y cobran una comisión.

Solo por enunciar algunos rubros y para dejar expuesta la situación que la realidad impone, la tecnología disponible es la base a partir de la cual se estructuran estas modalidades de comercialización con prescindencia de local comercial, pero con un desarrollo de actividad comercial innegable, incluso en algunos casos mayor del que se alcanzaría con la existencia de un local comercial.

A continuación voy a desarrollar mi postura respecto de cada una de las disidencias teóricas analizadas en el presente capítulo:

1º) Ausencia de Hecho Imponible – Sustento Territorial

En relación a este punto quiero destacar una distinción que las E.E.J. omiten hacer recurrentemente y la misma distingue dos especies bien diferenciadas de este tipo de tributos. En los municipios argentinos vamos a encontrar dos grandes variantes de la contribución bajo estudio, a saber:

- a) La tasa de inspección seguridad e higiene, en la cual el servicio que el municipio presta debe inexorablemente estar ligado a un local o asentamiento

físico, de otra manera jamás podría cumplirse con la actividad que integra el hecho imponible en el caso de un tributo de la especie tasa.

- b) La contribución controvertida, en donde los servicios que integran el hecho imponible, no se presta a un local o asentamiento físico dentro de la jurisdicción, sino mas bien son servicios que facilitan o promueven la actividad comercial, industrial y de servicios, pero no varia la prestación por la existencia o no de local, el servicio beneficia la ACTIVIDAD que se desarrolle cualquiera fuere la modalidad elegida para llevarla adelante.

Dicho esto y para la contribución que nos ocupa, la configuración del hecho imponible depende de la concurrencia de los aspectos objetivo, subjetivo, temporal y territorial en este caso, me parece acertada la postura del Municipio cuando sostiene que el art. 173, C.T.M.V., exige dos extremos para la configuración del hecho imponible:

- a) El ejercicio en el ejido municipal de actividades comerciales, industriales, de servicios u otras a título oneroso y los hechos o acciones destinados a promoverla, incentivarla, difundirla o exhibirla de algún modo.
- b) La prestación por el Municipio de los servicios enumerados por la norma y cualquier otro no retribuido por un tributo especial y que tienda al bienestar general de la población.

Entonces, siempre que este acreditada la ACTIVIDAD que desarrollan en el municipio las E.E.J., cuando estas despliegan su fuerza comercial en la ciudad, ya sea por si mismas, a través de empleados de las empresas o por medio de comisionistas quienes desarrollan actividades por cuenta y orden de aquellas; y siempre que se presten los servicios previstos en la norma, las E.E.J. se encontrarán invariablemente alcanzadas por la contribución aún cuando no posean local o establecimiento fisco en el ejido municipal.

En este sentido se expidió el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba en la causa "Fleischmann Argentina Incorporated C/ Municipalidad de Córdoba - Plena Jurisdicción - Recurso Directo" (Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 20/02/2001), en donde revierte la sentencia del tribunal inferior y expone: *"...el requisito de local o establecimiento comercial que el Tribunal de Mérito interpretó como una condición de aplicación de la norma tributaria municipal, no tiene sustento en el texto legal que aplica, y por tanto, debe ser admitido el agravio de la recurrente que acusa una errónea interpretación y aplicación de la ley sustantiva involucrada en la especie."* *"Es que siendo claro el límite significativo del artículo 167 del Código Tributario Municipal, luce injustificada la argumentación sentencial tendiente a establecer una condición para la imposición municipal que no surge del texto legal, tal*

como es la existencia de local o establecimiento comercial sito en el ejido comunal." (...) "El artículo 167 del Código Tributario Municipal no sólo no sujeta la potestad impositiva comunal a la existencia del local comercial, sino que se presenta como un texto con límites semánticos expresos que no habilitan a inferir el requisito postulado desde la sentencia."

Este es el argumento que a mi juicio sustenta la pretensión municipal y se limita al análisis de las disposiciones del Art. 173 del Código Tributario Municipal. No obstante lo cual no comparto los argumentos que se valen del Convenio Multilateral para sustentar la existencia del hecho imponible, cuando el municipio utiliza esos argumentos, olvida el orden en el que se deben aplicar las normas, es así que confunde la hipótesis de incidencia establecida en el CTMV, con la hipótesis de distribución establecida en el Artículo 1º del Convenio Multilateral.

Ciertamente una actividad puede quedar comprendida dentro de las hipótesis de distribución que plantea el Artículo 1º del Convenio Multilateral, pero no encontrarse alcanzada por la contribución, por ej. si una empresa efectúa gastos en la jurisdicción por medio de un promotor, pero ésta vende a un distribuidor mayorista fuera de la jurisdicción Río Cuarto toda la producción y aquel se encarga luego de vender en la ciudad, vamos a llegar a la errada conclusión de que como la situación encuadra en el Art. 1º inc. c) del Convenio Multilateral la actividad esta gravada, lo cual es un error pues el hecho imponible requiere la existencia de actividad comercial onerosa y esta no se daría en cabeza de esta empresa en la jurisdicción Río Cuarto, porque todas las ventas se efectúan fuera de la jurisdicción a un distribuidor. Es por esto que a mi juicio y para la configuración del hecho imponible la única norma que se debe analizar es el Código Tributario Municipal con total prescindencia del Convenio Multilateral; si y solo si la actividad esta gravada en los términos del Art. 173º ss. y ctes., será de aplicación el Convenio Multilateral y recién entonces se deberá analizar su Art. 1º para confirmar su aplicación.

2º) Naturaleza de la contribución (Impuesto o Tasa)

En este punto el aspecto controvertido es la falta de divisibilidad y determinación de los servicios, la cual lleva a algunas E.E.J. a entender que la ausencia de estos elementos o su mala definición, hace que no estemos en presencia de una tasa, sino de un verdadero impuesto y otras E.E.J. reconocen a la Contribución como una *"especie mal entrazada del tributo tasa"*, la cual se torna ilegal dado que no existe una concreta efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. Este planteo siempre se apoya en el precedente del la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Compañía Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán".

Controversia Hecho Imponible

*"Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las empresas de Servicios" **

Lo que debemos preguntarnos entonces es si la falta de divisibilidad y determinación de los servicios que integran el hecho imponible de la contribución pueden desnaturalizarla y convertirla en un impuesto o tomarla ilegal, o tal cual sostiene la municipalidad nada de esto ocurre tomando legal la pretensión fiscal.

Con respecto a la falta de divisibilidad, me parece acertada la postura de Carlos M. Giuliani Fonruge (ob. cit. ps. 1061 y ss.) cuando señala "...También se ha vinculado la institución en examen con el distingo que hace la ciencia de las finanzas entre servicios divisibles y servicios indivisibles, con el concepto de contraprestación y aún con el poder de policía.

La divisibilidad puede aceptarse como criterio diferencial de la modalidad de ejercicio del poder tributario o, en otros términos, para determinar las circunstancias de su aplicación a la riqueza de las personas, pero no justifica una separación de índole sustancial..." finalmente el autor llega a la siguiente conclusión "*Desde el momento que la tasa y el impuesto pertenecen a la misma categoría jurídica, por derivar ambos del poder tributario, la obligación emergente de aquella surge por imperio de la ley, independientemente de la voluntad de los particulares, al realizarse el presupuesto fáctico previsto. Constituye, pues, una relación obligatoria, y no voluntaria o facultativa, no siendo posible rehusarse a su satisfacción una vez organizado el servicio respectivo, aunque éste no sea utilizado individualmente."* Vemos entonces que este autor concibe que los servicios con que se integra el hecho imponible de una tasa, pueden no particularice en una persona que utilice el servicio individualmente, con lo cual los servicios aludidos pueden ser utiuniversi y el usuario efectivo es "cualquiera del pueblo"; una persona indeterminada, de donde se desprende que no es necesaria la divisibilidad del servicio que integra el hecho imponible de una tasa para que esta preserve su condición de tal. Este es sustancialmente el criterio que sigue el Municipio y con respecto al precedente Compañía Química, es aceptable la postura, en cuanto a que no hay demasiada información de los antecedentes del caso, con lo cual la expresión tantas veces reproducida por las E.E.J. en sus descargos bien pudo referirse a que los servicios que integran el hecho imponible de un tributo de la especie tasa deben ser efectivamente prestados.

Finalmente y en relación a la falta de determinación de los servicios, tal vez este sea el aspecto mas endeble en el argumento del Municipio, pues bien el Art. 173 dice: "*...en virtud de los servicios de higiene, contralor, seguridad, asistencia social, organización, coordinación del transporte y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población...*" este último párrafo es poco feliz, toda vez que no determina que servicios debe prestar el municipio; razón por la cual, en este aspecto es acertado el planteo de las E.E.J. cuando

señalan "es una tasa retributiva de servicios de pésima estructura legal", no obstante también es cierto que hay algunos servicios que están claramente definidos y se puede determinar ciertamente su efectiva prestación, como por ejemplo los servicios de higiene, contralor, seguridad, asistencia social, organización, coordinación del transporte. En síntesis a pesar de la redacción y de la indeterminación de algunos servicios, otros están claramente determinados, con lo cual entiendo no se desnaturaliza el tributo, que obviamente continúa siendo una tasa y tampoco se tomaría ilegítimo, esto se corrobora con los innumerables fallos judiciales favorables a la postura del Municipio, tanto en la Justicia Provincial y en algunos precedentes de la Justicia Federal.

3°) Falta de efectiva prestación de servicios y carga de la prueba

Respecto a la efectiva prestación de los servicios hay que distinguir dos planteos de las E.E.J., a saber:

- a) Aquellos servicios que son indeterminados e indeterminables, que como ya vimos el Art. 173 incluye cuando utiliza la poco feliz expresión "...en virtud de los servicios de higiene, contralor, seguridad, asistencia social, organización, coordinación del transporte y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población...", para los cuales los planteos de estas empresas son correctos, debido a que mal podrían saber si el servicio se presta o no, si este no está determinado en el hecho imponible de la contribución, si bien ya había reconocido la validez del planteo en este aspecto, esta es otra consecuencia de que la norma no determine claramente cuales son los servicios que se retribuyen con la tasa, sean estos divisibles o indivisibles. En otros términos y adelantando los conceptos que hacen a la carga de la prueba, es imposible que el contribuyente demuestre que el fisco no presta servicios, que no están determinados y ya veremos que la abundante jurisprudencia existente en el tema, impone al contribuyente la carga de la prueba.
- b) El resto de servicios que enumera taxativamente la norma son servicios indivisibles o "utiuniversi", pero están claramente determinados con lo cual las E.E.J., podrían demostrar la falta de efectiva prestación por parte del Municipio. No obstante, normalmente se limitan a afirmar que hay falta de prestación de dichos servicios pero no me consta, haber visto una causa judicial donde esa afirmación haya sido debidamente acreditada.

En este sentido me parece acertado el cuestionamiento de las E.E.J., descrito en el pto. a) y en relación al pto. b) entiendo con buen criterio, el Municipio rescata siempre dos aspectos centrales en su defensa, la presunción de legitimidad de los actos administrativos y el sentido común ya que es de público y notorio conocimiento la prestación de los citados servicios –siendo su mejor demostración la vida cotidiana en la ciudad-, puesto que la ausencia de estos implicaría un conjunto de situaciones adversas para la realización de las actividades de los administrados, como por ejemplo, la superposición de los controles edilicios, la no realización de obras públicas básicas -pavimento, alumbrado, obras viales-, la instalación de establecimientos insalubres en zonas céntricas o residenciales, la falta de limpieza del ejido municipal, la falta de recolección de residuos, o de controles bromatológicos, de toxicidad, de moralidad y buenas costumbres, y de defensa civil.

Con respecto a la carga de la prueba es jurisprudencia de los tribunales, que se repite incontables veces, que esta a cargo del administrado, en este caso las E.E.J. deberían demostrar la falta de prestación del servicio, "esto independientemente de la divisibilidad o no de aquellos" lo que se debe acreditar es que los servicios enumerados por la norma como integrantes del hecho imponible no son prestados por el municipio. En este caso la jurisprudencia es clara y resulta razonable que la carga de la prueba este a cargo del administrado, rescato el fallo, "Banco Social de Córdoba c/ Municipalidad de Córdoba" (Diario Jurídico de Córdoba, N° 316), el Superior Tribunal de la Provincia sostuvo que era el contribuyente que alegaba la falta de prestación de los servicios públicos, quien debía probar dicho extremo. Se agrega en el mismo fallo que *"Un adecuado esfuerzo probatorio hubiera permitido a la actora, obrando con diligencia, proporcionar la prueba de innumerables indicios reveladores de los hechos afirmados en la demanda con posibilidades acaso mayores que la misma demandada, de suerte que encuentro ilegítima su actual pretensión de transferir a la contraria las resultas de su propia inactividad..."*. (del Voto del Dr. Abad Hernando). A este último argumento se suma otro, que sostiene *"La carga de la prueba de los hechos demostrativos de la efectiva prestación del servicio público correlativo de la tasa municipal, debe recaer naturalmente, sobre la parte que ha negado su existencia, pues la presunción de legalidad que rodea a los tributos establecidos por el poder administrador, contiene implícita la presunción de efectividad en los servicios a que ellos respondieren, en tanto no se demuestre lo contrario"* (del Voto del Dr. Maldonado).

4º) Ausencia de proporcionalidad entre el costo de los servicios y la recaudación de la tasa

Nos ocupa la graduación o proporcionalidad entre el costo de los servicios y la recaudación de la tasa, vale la pena señalar que este tema no desnaturaliza a la tasa sino que de máxima se la

podría considerar confiscatoria pero no alteraría al tributo en su esencia. Ya he señalado el error en el que muchas E.E.J. incurren cuando plantean conjuntamente la inexistencia de servicios y luego cuestionan la proporcionalidad, admitiendo implícitamente la prestación que párrafos antes negaban.

De todos modos en este punto considero correcto el criterio del municipio, cuando señala que la jurisprudencia y la moderna doctrina, han demostrado que la equivalencia entre el producido del tributo y el costo del servicio, es una ficción que debe abandonarse definitivamente, puesto que dicha proporción es imposible de establecer. Esto lleva a concluir que la impugnación judicial que se haga del monto de una tasa considerablemente exorbitante, debe juzgarse del punto de vista de su posible **carácter confiscatorio**. No se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la **capacidad contributiva** de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público, esta conclusión esta en línea con lo desarrollado en el Capítulo III "Graduación de las tasas pto. c"

5º) Violación de la Constitución Nacional, Ley de Coparticipación Federal Ley 23.548, Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento Ley 24.307 y legislación provincial

Si bien no es objeto de este trabajo, no puedo dejar de introducir un comentario describiendo el criterio seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación a la competencia de la Justicia Federal; esto toda vez que hasta el precedente "Unilever de Argentina S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto s/acción declarativa de certeza del 06/09/2005", la Corte había seguido un criterio claro donde se excluía del fuero federal a los litigios en los que se cuestionaba una norma local, como la del Código Tributario Riocuartense, los tribunales del fuero federal habían rechazado sistemáticamente estas causas declarándose incompetentes. Esta situación vario con el precedente antes citado donde la propia Corte Suprema habilita la vía federal para litigar cuestiones que hacen a la validez de la Contribución que incide sobre el Comercio la Industria y las Empresas de Servicio, toda vez que los supuestos vicios en la estructuración de su hecho imponible la convertiría en un tributo análogo, al Impuesto Provincial a los Ingresos Brutos violando de esta manera la ley de coparticipación federal. Mas halla de la competencia la medida instaurada por parte de las E.E.J. en el ámbito de la justicia federal, fueron acciones declarativas

de certeza, con lo cual el Municipio quedó imposibilitado de ejecutar o proseguir con la gestión de cobro de estas determinaciones tributarias.

El tema se habría cerrado, como un cambio de criterio de nuestro Máximo Tribunal, de no ser porque del estudio de algunos doctrinarios especializados en el tema, se podían concluir a partir de la utilización del nuevo criterio del Máximo Tribunal fuertes controversias e incongruencias en relación a las competencias de los poderes judiciales nacional y provincial en esta materia, de hecho en el propio fallo de Unilever la Dra. Carmen M. Argibay vota en disidencia entendiendo que es la Justicia Provincial competente en la materia y no el fuero federal (Ver anexo II).

Finalmente y para sumar contradicciones a este tema, con fecha 03/05/2007, la Corte Suprema de Justicia de la Nación con una composición similar se expide en la causa Petrobras Energía c/ Municipalidad Gral. Belgrano s/ acción declarativa, en donde declara incompetente el fuero federal para entender en las causas en donde se encuentre en pugna una tasa por derecho de propaganda y publicidad, que -según dice Petrobras- es contraria a las previsiones del Régimen de Coparticipación Municipal de la Provincia de Buenos Aires (art. 10 de la ley 10.559), la Ley Orgánica de Municipalidades local y las normas federales. **La similitud de los valores jurídicos en pugna a efectos de fijar competencias, son indisimulables con respecto a los ventilados en la causa Unilever**, lo que me conduce a pensar que posiblemente el Máximo Tribunal haya regresado a su viejo criterio en materia distribución de competencias.

Esta vuelta atrás debería impactar en las causas que se ventilan en el fuero Federal local y en las Cámaras Federales de la Ciudad de Córdoba, de todos modos a la fecha no ha habido resoluciones que permitan valorar las circunstancias antes descriptas.

No menos desconcertantes que la postura en materia de competencias, ha sido la resolución de la cuestión de fondo, para lo que existen dos antecedentes a la fecha; uno de primera instancia en contra del municipio de Villa María en la causa "General Motor's", analizado oportunamente y otro a favor del municipio en el caso "Telefónica de Argentina", también fallo analizado precedentemente con la particularidad, de que este último es un fallo favorable al Municipio de Río Cuarto en primera instancia y ratificado en la Cámara Federal de la ciudad de Córdoba.

Como se observa la cuestión controvertida sigue siendo en definitiva la naturaleza de la contribución, debido a que el hecho imponible se integra con servicios indivisibles, la variante es que en estos casos las E.E.J. entienden que la Contribución no es una tasa sino un impuesto, sustancialmente igual al Impuesto a los Ingresos Brutos, violando *la proscripción de no establecer tributos análogos a los coparticipados (Ley de Coparticipación Federal 23.548, Art. 9 inc. d), Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1992 ratificado por ley*

24.130, Pacto Federal para el empleo, la Producción y el Crecimiento 12 de agosto de 1993 ratificado por ley 24.307 etc.

En rigor ya he tomado posición respecto de este tema, es que tal cual lo señalé en los puntos precedentes, en tanto los servicios que integran el hecho imponible de la contribución sean prestados efectivamente, aún cuando estos no sean divisibles en unidades de prestación, considero que esa circunstancia no desvirtúa al tributo que continua siendo una tasa retributiva de servicios, por lo tanto en mi opinión esto implica que no se produce la mentada violación de las leyes 23.548, 24.130 y 24.307.

6°) Economía en la administración del tributo

No puedo dejar de lado este tema, porque son numerosas las oportunidades en que los responsables de impuestos de las E.E.J. manifestaran que, mas halla de las disidencias técnicas que se formulan en los descargos y que he analizado en este trabajo, existe un problema aún mas grave, que es el operativo. Al Gobierno nacional deben sumarse la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 23 Provincias y 2175 Municipios y Comunas; todos con potestades tributarias de distinto grado, cada uno de estos actores deben ser atendidos por un departamento de impuestos al que evidentemente lo supera ampliamente -no solo la cantidad de normativa que hace al derecho tributario material-, sino además y lo mas problemático la normativa en torno al derecho tributario formal y la posibilidad de tener innumerables causas administrativas y/o judiciales desperdigadas por todo el país.

Existe un desafío impostergable en el que la Contribución de Comercio e Industria, en mucho puede colaborar y es que los Municipios alcancen el mayor grado de autarcía posible, pero no se puede negar que existe otro desafío no menor y es -sin lugar a dudas-, alcanzar la coordinación horizontal (intermunicipal) en cada provincia, de modo que el derecho tributario material sea similar en cada jurisdicción municipal y además el derecho tributario formal sea ejecutado, -al menos en lo que se refiere a fiscalización y determinación de la obligación tributaria a empresas que actúen en mas de una jurisdicción municipal-, por un solo órgano intermunicipal que en cada provincia pueda fiscalizar a las empresas determinando la base imponible que le corresponde a cada municipio de la provincia de modo que, se unifiquen todas las causas bajo un único proceso administrativo y en su caso judicial. De este modo cada municipio recibiría la base imponible que conforme al Convenio Multilateral le corresponde y el contribuyente solo tendría una causa administrativa o judicial por cada provincia lo que resolvería equitativa y eficientemente el problema planteado sin perjudicar al administrado y/o a los fiscos municipales.

7º) Comentario Final

A lo largo de esta monografía vimos que las ciudades han encontrado en la institución municipal el modo mas eficiente de solucionar y satisfacer las necesidades publicas absolutas y relativas que se generan en la vecindad mas próxima al individuo, así la historia de la institución municipal fue moldeando su propia fisonomía, hasta alcanzar su máximo reconocimiento en la autonomía municipal. Esa autonomía será plena en la medida que se alcance un alto grado de autarcía, es que la posibilidad de ser y hacer por la vecindad local, esta ligada insoslayablemente a los recursos de los que el municipio se pueda proveer.

La corriente descentralizadora que añadió funciones a los municipios, es positiva y fruto de la experiencia que como sociedad hemos ido acumulando, nadie conoce con mayor detalle las necesidades de una ciudad que la institución más cercana a ella, que gestiona la problemática cotidiana de la comunidad.

El hecho imponible de la Contribución que Incide sobre el Comercio la Industria y las Empresas de Servicios, responde a dos grandes necesidades de la institución municipal, financiar la mayor cantidad y calidad de servicios que la comunidad local requiere y por otro lado adaptar el recurso tributario tasa a las nuevas formas de producción, comercialización y prestación de servicios que se generan a partir de los adelantos tecnológicos.

En este sentido el hecho imponible de la contribución controvertida se enmarca en la definición que el profesor Carlos M. Giuliani Fonruge confiere al recurso tributario tasa y a la cual adhiero, posibilitando que se alcance a quienes desarrollan actividad en la jurisdicción aún sin la existencia de local habilitado o asentamiento físico. De este modo el fisco alcanza numerosas exteriorizaciones de capacidad contributiva que ocurren en la jurisdicción, aún cuando no se desarrollen en un local comercial. Si adoptásemos la definición histórica del recurso tributario tasa, estas manifestaciones de capacidad contributiva se perderían.

El ejemplo mas palpable y grotesco es la comercialización de combustible por cuenta y orden de las empresas petroleras, en este caso gracias a la tecnología las empresas venden sus productos en la jurisdicción sin ningún local o asentamiento físico y el estacionero pasa a ser un mero comisionista, con lo cual si la contribución controvertida no definiese al hecho imponible como lo hace, el municipio perdería íntegramente la base imponible que le corresponde por la venta de combustibles.

Desde la perspectiva de las E.E.J. hay que rescatar, que en nuestro sistema federal conviven tres niveles de estado Nación, Provincia y Municipio, si se aplica el convenio multilateral se puede distribuir la base entre los distintos municipios en donde estas empresas desarrollan actividad y no deberían abonar ninguna carga tributaria adicional. Pero debemos decir que no en pocos casos

las empresas aplican un criterio donde tienen los asentamientos físicos "sustancialmente igual al que defiende el municipio riocuartense", asignando solo un porcentaje de la base imponible a dichos municipios y pretenden no tributar en los municipios donde desarrollan actividad sin local comercial "usando para esto el criterio que sostienen las E.E.J.", esta omisión fiscal suele ser el motivo por el cual se genera la controversia. En otro grupo se encuentran las E.E.J. que están íntimamente convencidas de que no les corresponde tributar cuando no tienen un local comercial. Sin embargo otras E.E.J. son reticentes a aceptar la postura del municipio, pero por el costo que tiene la administración del tributo y estas sí, es una razón atendible que se constituye en un desafío para los municipios, alcanzar un grado de organización intermunicipal que no tome antieconómica la administración del tributo.

Finalmente entiendo que el hecho imponible de la Contribución que incide sobre el Comercio la Industria y las empresas de Servicios, en la clasificación oportunamente aludida es una tasa retributiva de servicios aunque los mismos no sean divisibles en unidades de prestación y si algún problema genera este tipo de tasas es de tipo operativo, que pasa mas que nada por la economía en su administración tanto para el fisco como para el administrado.

ANEXO I

"Banca Nazionale del Lavoro S.A. c/ Municipalidad de Rio Cuarto - Contencioso Administrativo - Plena Jurisdicción - Recurso de Casación" (Sala Contencioso Administrativa del Excmo. Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 09/12/1999)

"...9.- AUTONOMÍA MUNICIPAL Y EL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA POR LOS MUNICIPIOS:

9.1.- La Constitución de la Provincia de Córdoba de 1987 establece en el art. 180 que "Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad natural fundada en la convivencia y asegura el régimen municipal basado en su autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional. Los Municipios son independientes de todo otro poder en el ejercicio de sus atribuciones, conforme a esta Constitución y las leyes que en consecuencia se dicten".

El art. 186 al reglar los aspectos relativos a la competencia material, establece que "Son funciones, atribuciones y finalidades inherentes a la competencia municipal: ... 3. Crear, determinar y percibir los recursos económico-financieros, confeccionar presupuestos, realizar la inversión de recursos y el control de los mismos...".

El art. 188 regula lo atinente a los "recursos" y establece que "Las Municipalidades disponen de los siguientes: 1. Impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y armonización con el régimen impositivo provincial y federal. 2. Los precios públicos municipales, tasas, derechos, patentes, contribuciones por mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio...".

El art. 71 de la Constitución Provincial, incorporado en el Título Segundo sobre "Políticas Especiales del Estado", Capítulo Cuarto "Economía y Finanzas", preceptúa que "El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza. El Estado Provincial y los Municipios establecen sistemas de cooperación, administración y fiscalización conjunta de los gravámenes...".

9.2.- De la exégesis gramatical de las cláusulas constitucionales transcritas, surge de manera explícita e indubitable la voluntad del Constituyente provincial de 1987, de conferir a los Municipios el carácter de autónomos, lo que en el aspecto económico y financiero se traduce en la atribución de potestades tributarias originarias en el ámbito de actuación de cada uno de ellos, con la limitación sustancial que surge de la última parte del art. 188 inc. 1, que impone una vinculación positiva de tales potestades, a los principios

constitucionales que rigen en materia de tributación y a la armonización con el régimen emergente del ejercicio de idéntica potestad por parte de la Provincia y del Estado federal.

Ciertamente, esta definición constitucional comporta una novedad con relación a la Constitución Provincial de 1923, donde fue minoritaria la moción de consagrar la autonomía municipal.

En la Convención Constituyente de 1987, fue el Convencional Berardo quien evocó cómo en el seno de la Convención Constituyente de 1923 se propuso un importante despacho que de haber sido aprobado, hubiera dotado a los cordobeses de la legislación más avanzada del país en aquellos tiempos, al reconocer autonomía a los distritos urbanos de primera categoría, pudiendo dictar sus propias cartas orgánicas, sin más limitaciones que las contenidas en la Constitución. El Convencional Berardo puntualizó que "...El afianzamiento y consolidación del estilo de vida democrático no tolera actitudes de simple espera, indiferencia, ni de impaciencia. Ya lo aseveraba Pericles "El hombre que no preste atención a los problemas de su ciudad, no es un pacífico habitante sino un mal ciudadano". La construcción de un verdadero municipio democrático requiere una participación vecinal consciente, comprometida y dinámica en todos los ámbitos de la vida comunal, no exclusivamente en el político..." ("Diario de sesiones", pág. 956).

La tesis de la autonomía municipal, en su aspecto económico y financiero, fue ampliamente desarrollada por quienes tuvieron a su cargo el tratamiento expreso de esta materia, reglada de manera novedosa en la Carta Magna Provincial de 1987.

Así, el Convencional Scoles señaló que "...Los fines del municipio, no se limitan a la actuación administrativa..." ("Diario de Sesiones", pág. 919) y "...En relación a los recursos municipales debemos señalar que esta cuestión importa una definición de la autonomía, pues la sola declaración de ésta no le otorgaría al municipio la independencia necesaria para el desarrollo de las funciones que le fueron encomendadas..." (ib. pág. 922).

El Convencional Barbieri reparó en las facultades y potestades atribuidas a los municipios y postuló que "... para que las mismas puedan ser efectivamente ejercidas por los municipios, es decir, para que sea cierta su autonomía política, administrativa, económica y financiera, resultaba imprescindible dotarlos de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Sin los recursos necesarios, la norma constitucional se convertirá en una simple declamación de propósitos, desvirtuándose así los fines que la misma pretende alcanzar..." (pág. 924).

El Convencional Barbieri especificó también que "...La capacidad económica y financiera de los municipios, se verá incrementada sensiblemente también por la facultad de percibir impuestos, además de las tasas y contribuciones, respetando los principios constitucionales de la tributación..." (pág. 922). Citando a Tocqueville añadía que "...las instituciones comunales son a la libertad lo que las escuelas primarias son a la

Controversia Hecho Imponible

"Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las empresas de Servicios"

ciencia: la ponen al alcance del pueblo, le hacen a éste gustar del uso pacífico de la ciencia y servirse de ella" (pág. 925).

Agregó que "...los gobiernos locales pueden convertirse en agentes eficaces de desarrollo. El municipio está más cerca de los ciudadanos y conoce mejor los problemas locales; la participación y la democracia se viven mejor a nivel de las ciudades y pueblos pequeños. En virtud de ello, se reconoce constitucionalmente al municipio capacidad impositiva, sin vulnerar los principios de la tributación y su armonización con el régimen provincial y nacional, a más de los ingresos tradicionales..." (pág. 926).

El Convencional Bergami puntualizó que "...En las Primeras Jornadas Municipales de Autonomía ...se definió al concepto de "autonomía", como la mayor o menor libertad o independencia del municipio para cumplir funciones que por su naturaleza le son propias, y para cumplirlas es imprescindible que la institución cuente con fondos para tal actividad; necesita contar con recursos que le permitan desarrollar múltiples actividades. Sin recursos no hay funciones, y sin funciones no hay autonomía. De nada sirve atribuir funciones si no se provee la forma de solventar los gastos originados para cumplir con esas funciones..." (pág. 933).

El Convencional Alciati señaló que "...Considera la Comisión como necesario e imprescindible que la Constitución provincial en su propio texto garantice la efectiva potencialidad de imponer gravámenes, contribuciones y contraprestaciones, que por su naturaleza permitan el cumplimiento como nivel jurisdiccional autónomo, de las funciones, facultades y atribuciones que ella misma le confiere, y no dejar librado al legislador, con absoluta discrecionalidad, la determinación de sus recursos económicos y financieros..." ("Diario de Sesiones", pág. 936). *Agregó además que "...Se incluyen como recursos en la nómina del proyectado artículo 191 tanto aquellos que se originan en la actividad fiscal de los municipios, y en ejercicio de su competencia material denominados como recursos propios por la doctrina, como los recursos por participación que tienen su origen en la actividad fiscal y competencia de la Nación y en las Provincias, dentro de la jurisdicción municipal o fuera de ella, avanzando en este caso sobre el artículo 160 inc. b) actualmente vigente, que tan solo contempla en los recursos por participación a aquellos que se perciban en sus respectivas jurisdicciones. Ello ha aparecido como necesidad de adecuación al sistema de coparticipación provincial y federal hoy vigente..."* (págs. 936/937).

El Convencional Alciati expuso que "...En materia de finanzas públicas se dice que debe existir una correlación entre funciones y recursos, es decir, la asignación de una nueva función debe estar complementada con la asignación de un nuevo recurso para su atención, de lo contrario la función se hace imposible de cumplir..." (pág. 936).

El Convencional Alciati afirmó que "...en la determinación de los recursos propios y en sus incisos 1 y 2 introduce singular modificación al establecerse, con absoluta claridad conceptual, que los municipios pueden

recaudar tanto impuestos como tasas, concluyendo así con imprecisiones de la norma vigente que originó controversias y discusiones con repercusión judicial, en orden a sus facultades fiscales... Es voluntad de quienes suscriben el despacho condensado en este artículo 191, dotar al municipio en forma inequívoca e indiscutible de la facultad y poder público de imponer contribuciones coactivas..." (pág. 937-938). Y agregaba que "...Las materias que como atributo de su poder, son mencionadas en el art. 189, en especial en su inciso 7, al referirse a la salubridad, ancianidad, discapacidad, desamparo, creación y fomento de instituciones de cultura intelectual y física; turismo, enseñanza, configuran servicios que no pueden ser solventados sólo a base de tasas, entendiendo este concepto como el de una contraprestación por un servicio particular y divisible que recibe el contribuyente, y cuyo monto debe ser en proporción a la calidad y cantidad del servicio concreto. Proscribir de la renta municipal, al impuesto en su estricta acepción, es conspirar contra el concepto, función y significado del municipio moderno, y reducir su rol y significado a un papel de mero administrador de los servicios públicos elementales, renunciando a concebirlo como lo piensa y proyecta esta Convención Constituyente, desde su proyecto de preámbulo, hasta todos y cada uno de los artículos del régimen municipal: como un verdadero poder político moderno y funcional al servicio de una concepción social integral del Estado en sus diversos niveles de jurisdicción debidamente integrado en cada una de sus provincias y en el Estado Federal..." ("Diario de Sesiones", pág. 938).

Concluyó diciendo "...Por ello, y en la medida que no se invada la competencia fiscal y tributaria reservada por la Provincia, ni la delegada por ésta a la Nación a través de la Constitución Nacional, los municipios en lo que es materia de su competencia, podrán cobrar tributos. Frente al riesgo de que los municipios puedan invadir competencias fiscales provinciales o de la Nación, no obstante el texto expreso que se proyecta ...hay que confiar en el juego libre de los pesos y contrapesos derivados de la división de funciones que asegura nuestro sistema federal. Será el órgano competente el que velará por la vigencia de los principios supremos de nuestro orden jurídico; lo contrario implicaría frente al miedo o temor, convertir al municipio en un ente anémico y con poderes insuficientes..." (pág. 938).

El Convencional Hernández defendió una categórica posición a favor de la autonomía municipal. En relación a los recursos destacó que "...En el aspecto económico ... nos colocamos en la avanzada de la legislación ... al detallar dos aspectos: primero la posibilidad del cobro específico de impuestos y segundo al fijar un tanto por ciento en la coparticipación impositiva, tanto federal como provincial...." ("Diario de Sesiones", pág. 961).

Al tratarse en particular el art. 188 inc. 1 el Convencional Alciati señaló que "...Debemos afrontar con confiabilidad plena en el sistema la tarea de dotar al municipio de los instrumentos idóneos para la consecución de sus fines; consagrar en forma clara e indubitable la facultad municipal de fijar y percibir impuestos, dará asimismo sinceridad y transparencia a la renta municipal que hoy en distintos municipios provinciales se la nomina como tasas..." ("Diario de Sesiones", pág. 986).

Por su parte el Convencional Peralta Carranza expuso que "...Atribuir la potestad de imponer al municipio implica sentar la base de un sistema tributario argentino que tome como elemento liminar de su integración sistemática al municipio, y también a la renta que el vecino ve aplicar en la célula organizativa más cercana a su accionar diario..." ("Diario de Sesiones", pág. 987).

9.3.- El repaso efectuado a los debates que precedieron a la sanción de la Constitución Provincial de 1987, nos ilustran acerca del alcance con que fue concebida la autonomía municipal, en particular, en su aspecto económico y financiero.

Es explícita la atribución de una potestad tributaria originaria del municipio que le permite contar entre sus recursos a los "impuestos municipales", a las "tasas" y "contribuciones", entre otros, conformando así la típica trilogía del derecho tributario. Esta declaración lleva ínsito el reconocimiento de una potestad tributaria a favor de los municipios que -reitero- debe adecuarse a los postulados constitucionales que rigen esa materia, a lo que se añade la exigencia sustancial de armonización con el régimen impositivo provincial y federal.

9.4.- En la doctrina jurisprudencial del Tribunal Superior de Justicia, ya con anterioridad a la sanción de la Constitución Provincial de 1987, se propició la tesis favorable al carácter autónomo de los municipios.

Así in re "Frigorífico Carnevalli S.A.I.C. c/ Municipalidad de Córdoba" (T.S.J., Sala en lo Civ., Com. y Cont.-adm., Sent. del 30-10-1972, Bol. Jud. Cba. T XVI, 1972, pág. 345 y sgtes.) se adhirió a la conceptualización del Municipio como un nucleamiento político dotado de autonomía, aunque sea de un cierto grado. Se declaró que esta tesis "...es la que mejor se ajusta al sistema estructurado en la materia por la Constitución Nacional. El art. 5° del Estatuto máximo prescribe entre las condiciones fijadas a las provincias para gozar de la garantía federal, que organicen su régimen municipal. Por tanto, dicho régimen está impuesto obligatoriamente. Las provincias deben organizarlo de manera ineludible, pues de no hacerlo se colocarían en situación de incompatibilidad con la Constitución Nacional...".

En dicho precedente se precisó además que "...la coexistencia de dos órdenes de autonomía dentro de un estado como el nuestro que ha adoptado el sistema federativo de gobierno no constituye una incongruencia ni ningún anacronismo ...En resumidas cuentas, el poder municipal, es, en pequeño, una reproducción del estado federal y provincial. En las materias que caen dentro de su jurisdicción, pueden ejercitar una verdadera función legislativa de creación de derecho nuevo ...Cuando dictan normas en asuntos de su competencia -como ocurre en la especie en lo relativo a impuestos municipales-, y tales normas reúnen los ingredientes de generalidad y obligatoriedad, constituyen verdaderas manifestaciones de un poder político y legislativo y son propiamente leyes de carácter local...".

9.5.- La trascendencia institucional que adquiere la definición constitucional de la autonomía municipal en el derecho público de nuestra Provincia, suscita particular significación a poco que se repare que en el marco de

la Constitución Nacional entonces vigente sólo se preveía en el artículo 5 -denominado de la "cláusula federal" o "garantía institucional"- que "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 estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones".

La expresión "régimen" (del latín *régimen*) significa norma o "conjunto de normas que rigen o gobiernan una cosa o una actividad" (Diccionario de la Real Academia, 21 Edic., pág. 1755).

En el marco del art. 5 de la Ley Fundamental de 1853, la doctrina interpretó que la Constitución Nacional incorporó "...al orden constitucional argentino la realidad municipal bajo forma de régimen, es decir, de ordenamiento político, de gobierno local, con independencia y autonomía dentro de los Estados federados. El municipio no nace, pues, como un desglose de competencias provinciales para fines puramente administrativos, mediante creación y delegación de las provincias, sino como poder político autónomo por inmediata operatividad de la Constitución federal" (Bidart Campos, Germán J., "Derecho Constitucional", T. 1, Ediar, Buenos Aires. 1968, pág. 544).

Ya decía Tocqueville que "...Sin instituciones municipales, una nación puede darse un gobierno libre, pero carecerá del espíritu de la libertad ...El municipio es el centro donde convergen intereses y sentimientos de los hombres ...Los municipios representan la realización de la democracia a escala local..." (Tocqueville, Alexis de, "La democracia en América", Madrid, Alianza Edi., 1989, pág. 58 y ss.).

En el análogo sentido se pronunció el Convencional Hernández al poner de relieve que "...En el fortalecimiento del municipio como escuela de participación ciudadana, estamos sentando las bases de una verdadera escuela social de la democracia. El federalismo tiene base municipal y el futuro de la democracia argentina está indisolublemente ligado a municipios autónomos y vigorosos, que sean los primeros teatros donde el hombre ejercite sus derechos, como decía Joaquín V. González..." (Convención Nacional Constituyente de 1994, "Diario de Sesiones", pág. 112).

9.6.- La reforma introducida a la Ley Fundamental de la Nación en el año 1994, complementa este bloque de constitucionalidad ya que de manera novedosa, se consagra la autonomía municipal, a nivel federal, siendo que, en el orden local, dicho carácter ya había sido proclamado con anterioridad a la reforma en los textos constitucionales de algunas Provincias.

El art. 75 inc. 30 de la Constitución Nacional de 1994 dispone que corresponde al Congreso de la Nación "Ejercer legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación, y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines".



Por su parte, el art. 123 ib. preceptúa que "...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".

Al debatirse este artículo en el seno de la Convención Constituyente de 1994, el Convencional Hernández puso de resalto que el artículo así proyectado "...es de excepcional importancia, porque establece la obligación de las provincias de asegurar la autonomía municipal. Y se utiliza el término "asegurar", porque se hace mención de algo que ya existe, teniéndose presente el concepto de municipio como institución natural y necesaria, basada en relaciones de vecindad, con un substractum político incuestionable y con fines de bien común hacia la sociedad local. Tiene la naturaleza del Estado, y es la base de la descentralización política. Se afirma la trilogía institucional de gobierno federal, provincias y municipios ...Se respeta la autonomía de las provincias y se dice que ellas tienen que reglar su alcance y contenido, pues la variedad y la asimetría constituyen la base de todo buen régimen municipal. Naturalmente que se hace reserva a los órdenes institucional, político, económico, financiero y administrativo, lo cual significa reconocer todos los grados de la autonomía -la autonomía plena- que tendrán algunos municipios -según lo indiquen las constituciones provinciales-, y la autonomía semiplena o relativa que tendrán otros..." (Hernández (h.), Antonio María, "Derecho Municipal", 2da. Edic., Depalma, Buenos Aires, 1997, pág. 184, con cita del despacho mayoritario del "Diario de Sesiones", y autor citado, "Federalismo, autonomía municipal y ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994", Depalma, Bs. As., 1997, pág. 133 y ss.).

Rosatti al comentar la Reforma Constitucional de 1994 señala que el art. 123 "define una intencionalidad inequívoca respecto de la inserción del municipio argentino en la vida política del país. En tal sentido, dice mucho más que la cláusula originaria del artículo 5° (que habla de régimen municipal a secas) pero no tanto como para uniformar nacionalmente a una realidad tan compleja y rica en matices...en modo alguno significa decir que todos los municipios del país deben gozar del mismo status jurídico. Corresponderá a cada provincia, atendiendo a su específica realidad, encuadrar las comunidades locales dentro del parámetro de autonomía señalado..." (Rosatti, Horacio D. y Otros, "La Reforma de la Constitución", Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 1994, pág. 222).

9.7.- Los sucesivos ciclos constitucionales de los estados provinciales de 1957 y 1986 que precedieron a la reforma de la Constitución Nacional de 1994, consagraron el principio de la autonomía municipal, principio que en la actualidad encuentra positiva recepción en el actual texto de la Ley Fundamental, y que se ha fortalecido aún más con las reformas que en las provincias siguieron a la de la Nación (vid. Constitución de Misiones de 1964 -art. 161-; Constitución de Jujuy de 1986 -art. 178-; Constitución de San Juan de 1986 -art. 241-; Constitución de Tucumán de 1990 -art. 118-; Constitución de Formosa de 1991 -art. 177-; Constitución de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur de 1991 -art. 169-; Constitución de

Corrientes de 1993 -art. 158-; Constitución de Santa Cruz de 1994 -art. 141-; Constitución de Neuquén de 1994 -art. 184-; Constitución de Chaco de 1994 -art. 182-; Constitución de Chubut de 1994 -art. 225-; Constitución de La Pampa de 1994 -art. 115-; Constitución de Santiago del Estero de 1997 -art. 202-; Constitución de La Rioja de 1998 -art. 154-; Constitución de Salta de 1998 -art. 170-; entre otras). De allí que se diga que "son las provincias quienes ofrecen al país un nuevo modelo federal, en el que la institución municipal adquiere, peraltada jerarquía..." (Zarza Mensaque, Alberto, "La autonomía municipal en el constitucionalismo provincial", en "Derecho Político, Constitucional y Público Provincial", pág. 229).

9.8.- Sobre el particular se ha dicho también que "...la autonomía de los municipios de provincia ya no podrá ser una mera autarquía administrativa, ni los municipios podrán ser reputados simples circunscripciones territoriales, o descentralizaciones administrativas, no obstante que, más allá del lineamiento que impone la constitución federal, siga perteneciendo a la competencia de las provincias darle desarrollo con variedad de modalidades..." (conf. Bidart Campos, Germán J., "Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino", Tomo VI, La Reforma Constitucional de 1994, Ediar, Bs. As., 1995, pág. 522).

Así, el juego armónico de los arts. 5, 75 inc. 30 y 123 de la Constitución Nacional, imponen a las provincias la obligación de asegurar la autonomía municipal, la que presenta variedad de matices y modulaciones normativas, ya que por la autonomía política los municipios eligen a sus propias autoridades, lo que supone una base popular, electiva y democrática de la organización del gobierno local; en el aspecto administrativo organizan su propia estructura de gobierno y la prestación de servicios públicos, sin interferencia de otras jurisdicciones del Estado; la autonomía económica y financiera que se traduce en la potestad de crear libremente, recaudar e invertir los fondos para el cumplimiento de sus cometidos esenciales y, asimismo, la autonomía municipal en su aspecto institucional dota a los municipios de la potestad de dictar sus propias Cartas Orgánicas, que se erigen en verdaderas constituciones locales, adquiriendo con ello una autonomía plena (vid Ildarraz, Benigno; Zarza Mensaque, Alberto y Otro, "Derecho Constitucional y Administrativo", Edic. Eudecor, 1999, pág. 182; Hernández, Antonio María (h.), "Derecho Municipal", 2da. Edic., Depalma, Buenos Aires, 1997, pág. 386).

9.9.- Si se efectúa un repaso a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se advierte que la naturaleza jurídica del municipio fue objeto de debate y decisión, incluso antes de la reforma constitucional de 1994, expidiéndose finalmente el Más Alto Cuerpo en sentido favorable al carácter autónomo del municipio (vid. "Rivademar, Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c. Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción", Fallos 312:326, de fecha 21 de marzo de 1989), oportunidad en la cual la Corte se apartó por primera vez de su tradicional doctrina de precedentes anteriores en la que, desde muy antiguo, había sostenido que "...pertenece a las Provincias decidir, con entera independencia de los Poderes de la Nación, sobre todo lo que se refiere a su régimen, su progreso y bienestar

interno... todo lo concerniente a la apertura, delineación y conservación de calles y caminos provinciales y vecinales, corresponde al régimen interno de las Provincias, constituye su derecho municipal, y es, por tanto, de su competencia exclusiva..." (C.S.J.N. Fallos 9:277 del 21-06-1870 "Doroteo García c. La Provincia de Santa-Fe").

En el pronunciamiento recaído en "Rivademar..." la Corte se anticipó a la Reforma de la Ley Fundamental de 1994, adoptando un criterio jurídico superador, con el que dejó atrás aquella doctrina judicial según la cual los municipios eran "...meras delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación (art. 5°)..." (Fallos 114:282; 123:313; 154:25; 156:323; 169:122; 192:17; 199:423; 249:99; 308:403, entre muchos), lo que significaba concebir a los municipios como entes autárquicos de los gobiernos provinciales (vid. Bielsa, Rafael, "Derecho administrativo", T. I, pág. 236; Diez, Manuel M., "Derecho Administrativo", Ed. Plus Ultra, Bs. As. 1976, t. II, pág. 178 y ss.; Marienhoff, Miguel S., "Tratado de Derecho Administrativo", Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As. 1975, t. II, pág. 504 y ss.), y que fue definitivamente superada al expedirse el Más Alto Cuerpo en sentido favorable al reconocimiento expreso de la autonomía municipal, y que hoy encuentra incontrovertido fundamento positivo en el propio texto constitucional.

Así, in re "Rivademar" la Corte aludió a su constante doctrina a favor de la autarquía y declaró que "...ella de ningún modo podría ser afirmada con carácter uniforme para todo el territorio de la Nación, ya que a partir de 1957 diversas constituciones provinciales han consagrado el criterio de la autonomía de los municipios, que puede ser plena, cuando se los faculta a dictar sus propias cartas orgánicas, o semiplena, cuando no alcanza a esa atribución..." (Fallo citado, cons. 8°).-

En esta oportunidad la Corte sostuvo que "...la necesaria existencia de un régimen municipal impuesta por el art. 5° de la Constitución determina que las leyes provinciales no sólo no pueden legítimamente omitir establecerlos sino que tampoco pueden privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido..." (cons. 9°).

Los comentarios que desde la dogmática jurídica siguieron al pronunciamiento citado, pusieron de relieve que "...la Corte deja acuñada la noción de que en materia de municipios de provincia, la constitución federal traza pautas que las provincias no pueden ignorar ni rebasar cuando, en ejercicio de su autonomía, organizan el régimen municipal en sus jurisdicciones locales..." (Bidart Campos, Germán J., "Semántica y onticidad: normas y realidad en torno de los municipios provinciales", E.D., T. 133:539).

Cierto es que, como bien se puso de relieve en el dictamen de la Dra. Graciela Reiriz que precedió al fallo de la Corte Suprema, tal conclusión había sido esbozada desde antiguo por Joaquín Víctor González, auténtico precursor de la autonomía municipal, quien sostenía que la Constitución de 1853 impuso la obligatoriedad para las provincias del establecimiento del régimen municipal, y si bien "No les prescribe bases para definir

la naturaleza del gobierno municipal ...es justo entender que dejaba librada su elección a la voluntad y a la experiencia de los constituyentes de Provincia...", añadiendo que "...Respecto de su posición en el Estado o Provincia, las hay de dos formas: los que son sólo una rama administrativa y política del gobierno y los que tienen existencia más separada y distinta de éste..." (Joaquín V. González, "Manual de la Constitución Argentina", Buenos Aires, 1897, págs. 717, 718 y 721, cita del Dictamen de la Procuración General).

9.10.- Con posterioridad al fallo comentado, el Máximo Órgano Jurisdiccional de la República se expidió nuevamente sobre la autonomía municipal in re "Municipalidad de la ciudad de Rosario v. Provincia de Santa Fe" (Fallos T. 314:495, del 4 de junio de 1991) precisando en forma más acabada los principios ya esbozados en "Rivademar".

En este nuevo decisorio, el Alto Cuerpo declaró que "en lo relativo al alcance y límites de las facultades municipales, ha señalado esta Corte que éstas surgen de la Constitución y leyes provinciales, cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí, no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional, las leyes de la Nación o los tratados con las potencias extranjeras (art. 31 de la Constitución Nacional). La Constitución Nacional se limita a ordenar el establecimiento del régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias (art. 5), pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico-financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de la órbita de las facultades propias locales..." (conf. cons. 4°).

De este pronunciamiento de la Corte se deriva como lógica consecuencia que la extensión y alcances que se atribuya a la autonomía municipal dependerá de la decisión político-institucional que adopte cada Estado Provincial, conclusión que corresponde adecuar a los preceptos de la Constitución Nacional reformada en 1994, ya que el art. 123 de la Ley Fundamental contiene una definición clara cuando impone a las Provincias la obligación de asegurar el régimen municipal "reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero". La realidad social de cada estado provincial determinará, entonces, los perfiles de la autonomía de los municipios insertos en sus respectivas jurisdicciones locales.

De allí que se diga que "...aún después de la reforma constitucional plantear la cuestión en términos de autonomía absoluta puede conducir a conclusiones equivocadas pues el régimen de los municipios dependerá también de lo que establezcan las Constituciones de cada Provincia y en su caso las leyes orgánicas que dicten las legislaturas provinciales ...como los poderes de los municipios se encuentran siempre sometidos al poder constituyente provincial, se trata de una autonomía relativa o de segundo grado, sin perjuicio de la naturaleza política que posee la institución municipal..." (conf. Cassagne, Juan Carlos, "La problemática política, constitucional y administrativa de los municipios y su autonomía a la luz de la

Constitución Reformada", L.L. 1995-A-977; autor cit., "Derecho Administrativo", T. I, Ed, Abeledo-Perrot, Bs. As. 1998, pág. 453).

Análogos conceptos se formulan en la doctrina que propone referirse a la autonomía municipal como un género distinto de la autonomía provincial, siendo esta última una autonomía de primer grado, ya que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución en el gobierno federal (art.121 Const. Nac.), a lo que se suma el hecho que la autonomía provincial es uniforme, es decir que confiere un status jurídico igual para todos los estados provinciales, mientras que la autonomía municipal admite diversos grados (vid. Uslenghi, Alejandro J., "La naturaleza jurídica del municipio según la Corte Suprema", Revista de Derecho Administrativo, Nro. 3, Depalma, 1990, pág. 121).

Quienes con anterioridad a la reforma de la Constitución Nacional de 1994 sustentaron la tesis de la autarquía municipal (Rafael Bielsa; Miguel S. Marienhoff; Dino Jarach, op. cit., pág. 163; García Belsunce, Horacio A., "Temas de derecho tributario", Abeledo-Perrot, Bs. As., 1982, pág. 199; entre muchos), simultáneamente y como una derivación implicada en ese concepto, calificaron a las potestades tributarias de los municipios como poderes delegados por las Provincias, sujetos a la legislación provincial.

Por su parte, quienes desde la dogmática propiciaron la tesis de la autonomía municipal (Juan Bautista Alberdi, Adolfo Korn Villafañe; Salvador Dana Montañó; Carlos M. Giuliani Fonrouge "Derecho Financiero", Vol. II, Depalma, Bs. As. 1978, pág. 984; Spisso, "Derecho Constitucional tributario", Ed. Depalma, Bs. As. 1991, pág. 69 y ss., entre muchos), aún cuando sostuvieron que la misma admite distintos grados (según que los municipios dicten sus propias cartas orgánicas con o sin aprobación de la legislatura local, o bien se rijan por leyes orgánicas municipales), reconocieron la existencia de potestades tributarias originarias, que son inherentes o connaturales al Estado, en cualquiera de sus manifestaciones, esto es federal, provincial o municipal (vid. Martínez, Patricia Raquel, "Potestad tributaria de los municipios" en "Derecho Público Provincial" Tomo III, Pérez Guilhou y otros, Capítulo 14, pág. 552, Edit. Depalma, Bs. As. 1993), y que con obvia salvedad, deben vincularse al ámbito de cometidos estatales propios de los municipios, guardando necesaria coordinación y armonización con análogas potestades ejercidas por la Nación y por las Provincias.

Al analizar el caso "Rivademar" desde una perspectiva impositiva, Bianchi afirma que las municipalidades "...merced al reconocimiento general de la Corte Suprema, han recobrado el status autónomo ...Con él han recobrado paralelamente, el ejercicio pleno de sus poderes impositivos... Ello implica que es preciso delimitar cuál es el alcance de tal poder impositivo, es decir cuáles son los "techos" que el mismo debe reconocer..."(Bianchi, Alberto B., "La Corte Suprema ha extendido carta de autonomía a las municipalidades", L.L. 1989-C-71).

Sobre el particular, el Convencional Antonio María Hernández apunta que el art. 123 de la Constitución Nacional consolida una interpretación favorable al carácter originario de los poderes tributarios municipales, al tratarse de un orden de gobierno autónomo que surge de la Ley Suprema (vid. "Federalismo...", pág. 143). Tal reconocimiento habilita a los municipios a establecer tributos sobre las cosas que conforman su riqueza local, disponiendo su distribución en el modo y alcance que estimen oportuno, sin más limitación que la que surge del propio texto constitucional. En ese marco, sus facultades son amplias, y el criterio de oportunidad, mérito o conveniencia con que se materializa su ejercicio no resulta revisable por el Poder Judicial, ya que no es dable a los jueces revisar los errores o desaciertos de una política tributaria, en tanto y en cuanto en el ejercicio de dicha potestad no se exceda el marco de atribuciones reconocidas por el Constituyente, o bien que su ejercicio comprometa el logro de los fines que la Constitución Nacional y la Constitución Provincial atribuyen al gobierno federal o provincial.

9.11.- En orden a este aspecto de la cuestión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús s/ acción meramente declarativa" (fallo del 18 de abril de 1997) declaró que "...de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos 304:1186, entre muchos). Dentro de ese contexto, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5° y 123)...". Este pronunciamiento, fue reiterado por la Corte in re "Telefónica de Argentina S.A. c. Municipalidad de Luján" del dieciocho de abril de mil novecientos noventa y siete (L.L. 1997-E-113). De tal suerte, que la determinación de la naturaleza y alcance de los poderes tributarios de los municipios, depende de la definición que de ellos efectúe el Constituyente Provincial.

9.12.- Del examen de los antecedentes analizados, tengo para mí que, a pesar de las diferencias conceptuales que puedan mediar en torno a la calificación de las potestades tributarias municipales como originarias o delegadas, cuestión ya zanjada por la doctrina jurisprudencial de la Corte, de lo que no cabe ninguna duda es que las atribuciones conferidas a los municipios en esta materia no pueden ser ejercidas extra muros del reparto constitucional de competencias entre las Provincias y la Nación, establecido por el poder constituyente nacional y provincial, es decir que no pueden exceder los ámbitos en los que se desenvuelven análogos poderes de la autonomía provincial y de la Nación, en el marco de un estado federal. A esta limitación sustancial se añade también la vinculación positiva a los principios constitucionales que rigen en esta materia (legalidad; igualdad; equidad; proporcionalidad; no confiscatoriedad; generalidad; capacidad contributiva; etc.), lo que impone una necesaria coordinación y armonización con el régimen tributario provincial y federal.



Tan es así por cuanto, como ha señalado la Corte Suprema desde antiguo, con el apoyo doctrinario de Joaquín V. González (Fallos 156:323) "el régimen municipal que los Constituyentes reconocieron como esencial base de la organización política argentina al consagrarlo como requisito de la autonomía provincial (art. 5º), consiste en la Administración de aquellas materias que conciernen únicamente a los habitantes de un distrito o lugar particular sin que afecte a la Nación en su conjunto y, por lo tanto, debe estar investido de la capacidad necesaria para fijar las normas de buena vecindad, ornato, higiene, viabilidad, moralidad, etc. de la Comuna y del poder de preceptuar sanciones correccionales para las infracciones de las mismas..." (L.L. 1997-E-115).

9.13.- Con esa proyección se ha pronunciado este Tribunal Superior, en anterior integración (T.S.J., Sala Contencioso-administrativa, Sent. Nro. 20 del 26-12-1994, "Nobleza Piccardo S.A.I. y F. C/ Municipalidad de Córdoba - Plena Jurisdicción - Recurso Directo - Hoy casación"), ocasión en la que sostuvo que el "límite" al ejercicio de las facultades impositivas del municipio "...está demarcado por el reparto de atribuciones y competencias que efectúa tanto la Constitución Provincial (arts. 180, 188 incs. 1, 14 Const. Pcial 1987) como la Constitución Nacional...".

9.14.- El reparto de competencias que emerge de la Constitución Nacional y de la Constitución Provincial, habilita la existencia de tres esferas de gobierno: federal, provincial y municipal.

El municipio se inserta entonces en un ámbito de actuación más amplio cual es el delimitado a la Nación y a las Provincias. Por tanto si bien la autonomía municipal importa el reconocimiento de un status jurídico propio, ello no significa una equivalencia jerárquica, sino que sus posibilidades de actuación deben coordinarse y armonizar con el reparto de competencias y atribuciones que efectúa la Constitución Nacional y Provincial respecto de cada uno de esos niveles de gobierno.

En materia impositiva, también se efectúa un reparto de atribuciones entre la Nación y los estados provinciales, cuya consecuencia lógica en orden a los gobiernos municipales autónomos es la que estos últimos no pueden poseer un poder impositivo más extenso que el de los propios estados provinciales (vid. Bianchi, Alberto B., op. cit., pág. 72).

De ello se desprende entonces que el ejercicio de la potestad tributaria por parte de los municipios debe vincularse positivamente a los límites jurisdiccionales de tales entes, evitando situaciones de duplicidad o multiplicidad de imposición, que menoscaben o lesionen los derechos y garantías reconocidos a los contribuyentes.

9.15.- En definitiva, de los arts. 5, 75 inc. 30, 123 y cc. de la Constitución Nacional y de los arts. 71, 180, 186, 188 y cc. de la Constitución Provincial, se deriva que los municipios deben contar con las atribuciones necesarias para desempeñar sus cometidos de interés general, pero en el ejercicio de sus poderes

tributarios, no deben exceder los límites impuestos por los respectivos ámbitos de actuación de las Provincias y de la Nación, a cuyo desenvolvimiento armónico debe propenderse.

La complejidad y magnitud de los cometidos públicos locales que caracterizan al municipio en la realidad social de nuestro días, ponen de manifiesto que esta institución local muchas veces no cubre el presupuesto de gastos con los fondos que reciben de la coparticipación federal y provincial, lo que provoca la necesidad de cubrir sus erogaciones con recursos municipales originarios o genuinos para poder asumir competencias, funciones y servicios que exceden la reasignación de recursos provenientes exclusivamente de la percepción de tasas retributivas de servicios.

Por ello, los municipios deben tener las potestades tributarias que la Constitución Provincial les asegura, y que, por el carácter necesario de esta institución, deben ser suficientes para alcanzar el cumplimiento de los cometidos propios que el poder constituyente provincial les ha encomendado.

Esta autonomía económica y financiera municipal significa el reconocimiento con jerarquía constitucional de una capacidad de los municipios para decidir por sí mismos, sobre la cuantía de los recursos que han de obtener para atender a las necesidades públicas municipales, efectuando una libre, racional, armónica y organizada distribución de sus gastos.

Este es el razonable equilibrio al que debe orientarse el ejercicio de tales prerrogativas en el marco de un estado federal, para que la autonomía municipal basada en el reconocimiento constitucional, no sea una visión ideal de los Constituyentes, pero tampoco una fuente constante de controversias que obstaculicen, en última instancia, la gestión y la concreción de los cometidos públicos municipales, en el que está comprometida su esencia misma.

Finalmente, ha menester recordar que la autonomía, por su naturaleza, supone un poder limitado. Con ello se quiere significar que "autonomía" no es "soberanía", y ni siquiera esta última está exenta de límites. De allí que los municipios, aún cuando sean autónomos, se hallan insertos en una unidad dentro de la cual se desarrollan y adquieren su justo sentido.

10.- EL DEBER CONSTITUCIONAL DE ARMONIZACIÓN CON EL RÉGIMEN IMPOSITIVO PROVINCIAL Y FEDERAL:

10.1.- El deber de armonización de la potestad tributaria municipal con el régimen impositivo provincial y federal (art. 188 inc. 1, Const. Pcial.) es una obligación, cuya posibilidad de concreción material dependerá, en gran medida, de la real dimensión que a la autonomía municipal reconozcan las personas que ejercen la representación política de la comunidad. La Constitución y la ley serán los primeros instrumentos de armonización pero, puede ocurrir que las formulaciones jurídicas de carácter infraconstitucional sean insuficientes para promover, en la realidad, ese deber constitucional.

Es verdad que los órganos de representación política (función legislativa y función ejecutiva) también interpretan la Constitución y la ley en el ejercicio de sus atribuciones, pero es el Poder Judicial el órgano que, en el desarrollo de la función jurisdiccional, está llamado por la propia Constitución a interpretar y aplicar en primer término la Ley Fundamental. Ello en el ejercicio de una atribución que presenta una alta potencialidad creadora en procura de arribar a una solución justa para cada caso concreto.

La Constitución no es un cuerpo dogmático, cerrado, cristalizado de normas, que se impone a todos como una verdad revelada. Antes bien, es el resultado de un proceso de conciliación de intereses que se desarrolla y actualiza día a día.

Con esa proyección debe interpretarse el deber de armonización del ejercicio de la potestad tributaria del Municipio frente a análoga potestad de la Provincia y de la Nación. Debe procurarse un equilibrio de modo tal que el predominio de una jurisdicción no comporte simultáneamente un obstáculo para el eficaz desarrollo de las competencias propias de los otros ámbitos que la propia Constitución establece.

De lo contrario, la intervención de la función jurisdiccional será insoslayable para dirimir los conflictos, mediante soluciones pretorianas, muchas veces originales. Verbigracia lo acontecido con la retención de los fondos coparticipables de los municipios en concepto de aportes previsionales no ingresados a la Caja de Jubilaciones, retención cuya proporción no debe exceder los límites sustanciales de la confiscatoriedad en materia tributaria (vid. T.S.J., Sala Contencioso-administrativa, Sent. Nro. 100/1997 "Benchetrit...").

Las decisiones judiciales fundadas en la lógica y en una interpretación racional y sistemática de la totalidad del ordenamiento jurídico, serán entonces instrumentos que, en última instancia, han de salvaguardar en cada caso particular, el cabal acatamiento al deber de armonización del art. 188 inc. 1 de la Constitución Provincial de 1987.

Sólo así, la autonomía tributaria municipal y el deber de armonización podrán transitar desde una formulación normativa general y abstracta, hacia una dimensión realista, que haga de los municipios un verdadero gobierno local.

10.2.-Este deber de armonización de la potestad tributaria municipal con el régimen impositivo provincial y federal (art. 188 inc. 1, Const. Pcial.) tiene que ser analizado desde una doble perspectiva que presenta el ejercicio de potestades tributarias de fuente directamente constitucional por parte del Estado Federal, de las Provincias y de los Municipios autónomos, lo que genera relaciones de coordinación vertical, entre las distintas jurisdicciones, y de coordinación horizontal en orden a la base de imposición y distribución de la materia imponible por las distintas esferas de gobierno y su proporcionada distribución.

10.3.- La Ley de Coparticipación Federal –Ley 23.548- que adquiere la jerarquía normativa propia de las "leyes-convenio", y que persigue una coordinación vertical entre las distintas jurisdicciones, a la cual

adhirió la Provincia de Córdoba, importa la obligación asumida por el Estado provincial por sí y por los municipios de su jurisdicción, a no aplicar gravámenes análogos a los tributos nacionales, cuyo producido se distribuye entre las provincias, las que, a su vez, se comprometen a distribuir una parte entre los municipios (vid. Bulit Goñi, Enrique G., "Autonomía o autarquía de los municipios", L.L. 1989-C-1064).

10.4.- Ese marco de cobertura se complementa con el Convenio Multilateral de 1977, al que adhirió la Provincia de Córdoba mediante Ley 6119, el que referido al Impuesto a los Ingresos Brutos, se estructura a partir de una coordinación horizontal de la potestad tributaria, y cuyo art. 35 "...condiciona a los municipios de las provincias en dos sentidos: uno, que sus gravámenes que recaigan también sobre ingresos brutos no podrán afectar en conjunto más que el total de los ingresos gravables por la provincia misma, y otro, que la distribución entre ellos de esa base imponible común, habrá de hacerse según los mismos principios que el convenio tiene..." (autor cit, pág. 1064).

El Convenio Multilateral tiene por finalidad no solamente subsanar el inconveniente de la doble o múltiple imposición, sino que también, propende a la armonización y coordinación del ejercicio de poderes fiscales autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes de la imposición en el Estado Federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción (Dino Jarach, op. cit. pág. 832).

Así el art. 8 del Convenio Multilateral establece que "En los casos de contribuyentes comprendidos en el régimen de la Ley de Entidades Financieras, cada fisco podrá gravar la parte de los ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitadas por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país. Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en las que las entidades no tuvieren casas o filiales habilitadas, los que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en que la operación hubiere tenido lugar".

El art. 35 del Convenio Multilateral preceptúa que "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.

Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierta disposiciones constitucionales".

El primer párrafo del artículo precedentemente transcripto, habilita a los municipios a gravar en concepto de tributos municipales, únicamente la parte de ingresos brutos correspondientes a la provincia en la que está asentado el municipio. El ejercicio de la actividad productora de los ingresos gravados en forma parcial entre varias jurisdicciones, provoca la necesidad de delimitar el derecho de cada fisco sobre una parte de los ingresos brutos, que resulte proporcionada al volumen de actividad desplegada en el ámbito jurisdiccional del municipio de que se trata.

Si, como acontece en la actualidad, no hay a su vez un convenio entre los municipios para que, de manera análoga a lo establecido en el Convenio Multilateral, se establezca la forma de distribuir los ingresos totales entre los distintos municipios de una misma Provincia, su distribución deberá llevarse a cabo de conformidad a las directrices del Convenio (art. 35, segundo párrafo).

Por último, si la normativa municipal condiciona la exigibilidad de la obligación tributaria a la existencia de local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, el tributo local podrá percudir sobre el total del monto de ingresos brutos atribuido al fisco provincial en el que está localizado el asiento del contribuyente.

10.5.- Ciertamente es que, en la actualidad, la descentralización de funciones y la atribución de competencias materiales a cargo de los municipios -no siempre acompañada de los recursos suficientes-, ha mostrado que los recursos que ellos reciben de la coparticipación provincial y federal, muchas veces, no alcanzan a cubrir los gastos que demanda la realización efectiva de sus cometidos públicos esenciales, por lo que la potestad de recaudar recursos originarios o genuinos se ha acrecentado y, con mayor razón, su desarrollo debe ser armónico, esto es, sin interferir negativamente en los regímenes de concertación que emergen de las leyes de coparticipación provincial y federal, como así también del Convenio Multilateral, cuyos principios rectores deben interpretarse en armonía con los textos constitucionales que han sido sancionados con posterioridad a dicho convenio.

10.6.- Por lo demás, y en el particular caso del Convenio Multilateral, no debe soslayarse que se trata de una normativa que es anterior a los procesos de reformas constitucionales que en las Provincias y con posterioridad, en la propia Constitución Nacional, consagraron el principio de autonomía municipal, atribuyéndoles a los municipios una serie de competencias materiales cuyo cumplimiento -reitero- no es posible en la medida que no cuenten con los recursos mínimos esenciales. De allí que toda interpretación de sus preceptos, debe efectuarse en el marco normativo más amplio que conforma dicho bloque de constitucionalidad.

Tal circunstancia, torna necesario distinguir lo que es la potestad de los municipios de establecer tributos -impuestos, tasas o contribuciones- en ejercicio de potestades tributarias originarias, de lo que constituye una necesidad de armonización y coordinación de dicho ejercicio con iguales potestades de la Nación y de las Provincias, que tienen su concreción en los regímenes de coparticipación federal, provincial y en los Pactos Fiscales de las distintas jurisdicciones..."

ANEXO II

Dictamen

U. 93. XL.

Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza.

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

A fs. 111/114, la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba (Sala B), al confirmar el fallo de la instancia anterior, resolvió que la justicia federal es incompetente para entender en la acción declarativa de certeza interpuesta por Unilever de Argentina S.A. contra la Municipalidad de Río

Cuarto, a fin de obtener que se declare la inconstitucionalidad de la contribución que se le pretende cobrar, prevista en el art. 173 del Código Tributario Municipal, sobre su actividad comercial, industrial y de servicios.

Para así decidir, sus integrantes consideraron que compete a los jueces locales expedirse cuando se cuestiona la interpretación y aplicación de leyes provinciales o municipales y que, en el caso de autos, no se advierte que se encuentren en juego, en forma inmediata normas federales ni que la cuestión federal sea predominante, ya que el tema principal radica en el examen y revisión de actos legislativos de carácter municipal. Por otra parte, señalaron que no resulta aplicable la doctrina sentada por V.E. en la causa "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/ Provincia de Buenos Aires" (Fallos: 324:4226), puesto que ella era de competencia originaria de la Corte -al ser demandada una provincia- y porque aquí se está "en presencia de un conflicto entre la ley provincial que adhirió al régimen de coparticipación federal y una Ordenanza Municipal, por lo que resulta competente la Justicia Ordinaria de la Ciudad de Río Cuarto".

-II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 116/129, con fundamento en que, si la justicia federal es incompetente en esta acción, se sustraerían de su conocimiento aquellas causas en las cuales está directamente afectada la organización financiera de todo el Estado federal. Afirma que la sentencia, al remitirse a lo decidido en los casos "Nidera Semillas S.A." y "Siderar", omitió considerar los argumentos expuestos para fundar la procedencia del fuero federal en razón de la materia, pues la norma

tributaria dictada por el Municipio de Río Cuarto viola la Constitución Nacional y el derecho invocado se funda directa y exclusivamente en esta última, sin que se hubiera argüido que fuera contraria a disposiciones provinciales.

Finalmente, considera que el a quo incurrió en autocontradicción, toda vez que reconoce que la Corte Suprema afirmó que los aspectos sustanciales e instrumentales de la coparticipación federal de impuestos gozan de rango constitucional y, sin embargo, se apartó de lo resuelto en Fallos: 324:4226 (in re "El Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/Provincia de Buenos Aires"), de cuyos considerandos se desprende claramente que la afectación del régimen de coparticipación supone un agravio directo de la Constitución Nacional y no de una ley provincial de adhesión a la ley 23.548.

-III-

Si bien las decisiones sobre cuestiones de competencia no constituyen sentencia definitiva, ni pueden ser equiparables a ella y, por tanto, no son apelables por la vía del art. 14 de la ley 48, al mediar en el caso denegatoria del fuero federal y encontrarse discutidos temas que remiten a la consideración de puntos regidos por la Constitución Nacional, el recurso intentado resulta formalmente admisible (Fallos: 310:1885; 315:75; 324:286, entre otros). U. 93. XL. Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza.

Procuración General de la Nación

-IV-

A mi modo de ver, asiste razón a la apelante en cuanto a que resultan aplicables al sub lite las consideraciones efectuadas por V.E. en el precedente publicado en Fallos: 324:4226. Allí se sostuvo 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 concluir que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional (v. considerando 81). Añadió el Alto Tribunal que asume tal calidad la eventual violación, por parte de una provincia, del compromiso de abstenerse de legislar en materia de facultades impositivas propias, aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales. En efecto, la Constitución Nacional establece la imperativa vigencia del esquema de distribución de impuestos previsto en la ley-convenio, sancionada por el Estado Nacional y aprobada por las provincias, la que "no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada", de modo que una hipotética violación a la ley local de adhesión y, por ende, a dicha norma federal, se proyecta sobre las nuevas cláusulas constitucionales, sin que en ello incida el carácter local de la norma mediante la cual

puddera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional (v. considerando 9□). A la luz de lo expresado y teniendo en cuenta que, en la especie, se solicita la declaración de inconstitucionalidad de la contribución impuesta por el art. 173 del Código Tributario Municipal que se le exige a la actora, bajo la pretensión de que se superpone a un impuesto provincial y viola la Constitución Nacional y la ley 23.548, entiendo que no existe obstáculo para que el fuero federal conozca en el sub iudice. Ello es así, pues el conflicto -tal como ha sido planteado por la actora en su demanda- no involucra cuestiones cuyo tratamiento corresponda a los tribunales locales, más allá de la naturaleza de los actos que confrontan con la ley convenio y con las cláusulas constitucionales que rigen el tema (v. Fallos: 324:4226, cons. 131 y sentencia del 27 de mayo ppdo, in re A. 2601, L.XXXVIII, "Argencard S.A. c/ Provincia de Salta s/ sumarísimo - acción declarativa - medida precautoria", en lo que resulten aplicables al sub lite).

-V-

Por lo expuesto, opino que corresponde hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto y declarar la competencia de la justicia federal de Río Cuarto para continuar con el trámite de la causa.

Buenos Aires, 29 de octubre de 2004

RICARDO O. BAUSSET

Es Copia

U. 93. XL.

Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Fallo

Buenos Aires, 6 de septiembre de 2005.

Vistos los autos: "Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza".

Considerando:

Que esta Corte comparte y hace suyos los fundamentos y conclusiones del dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante a los que cabe remitir por razones de brevedad.



Por ello, de conformidad con el referido dictamen, se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada y se declara que esta causa es de competencia de la justicia federal. Sin costas, en razón de la índole de la cuestión planteada y de la ausencia de contradictorio.

Notifíquese y, oportunamente, devuélvase el expediente al Juzgado Federal de Primera Instancia de Río Cuarto, por intermedio de la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones con asiento en la ciudad de Córdoba. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - CARLOS S. FAYT - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - RICARDO LUIS LORENZETTI - CARMEN M. ARGIBAY (en disidencia).

U. 93. XL.

Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad
de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza.
Corte Suprema de Justicia de la Nación

DISIDENCIA DE LA SEÑORA MINISTRA DOCTORA DOÑA CARMEN M. ARGIBAY

Considerando:

- 1) La actora promueve acción declarativa de certeza con el objeto de que se ponga fin a la incertidumbre provocada por la Municipalidad de la Ciudad de Río Cuarto que determinó de oficio una deuda impositiva en orden a la "contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios", prevista en el art. 173 del Código Tributario municipal. Sostiene la inconstitucionalidad del mencionado tributo por superponerse al impuesto sobre los ingresos brutos provincial y, en consecuencia, resultar violatorio de la ley de Coparticipación Federal.
- 2) La Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, al confirmar la decisión anterior, declara la incompetencia de la justicia federal para entender en el sub lite. Contra esta decisión, la actora interpuso recurso extraordinario federal que fue concedido. Aduce la procedencia del fuero de excepción en razón de la materia toda vez que la afectación del régimen de coparticipación supone un agravio directo a la Constitución Nacional.
- 3) Cabe señalar que no le asiste razón a la recurrente, pues como lo sostiene el tribunal de alzada las cuestiones que se plantean no se fundan directa y exclusivamente en disposiciones de carácter federal, sino en actos legislativos de carácter municipal, y tal circunstancia exige que en oportunidad de dictar sentencia se deba examinar el contenido, alcance y aplicación de normas locales que la provincia ha dictado en ejercicio de la autonomía que debe reconocérsele (Fallos: 180:87; 311:1791 y 2065). En efecto, en el caso, la discusión principal radica en que la contribución reclamada se opone a la ley provincial que determina el impuesto a los

ingresos brutos y a la Constitución Nacional, en la medida que contraviene la Ley de Coparticipación Federal. Se está en presencia de un conflicto entre una ordenanza municipal y la ley provincial que adhirió al régimen de coparticipación señalado.

4) Habida cuenta de lo expuesto, tal como lo ha decidido este Tribunal, no basta para la intervención del fuero federal la única circunstancia de que los derechos que se dicen vulnerados se encuentren garantizados por la Constitución Nacional, porque cuando se arguye como en esta causa que un acto es contrario a las leyes provinciales y nacionales debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial, y en su caso llegar a esta Corte por la vía del art. 14 de la ley 48 (Fallos: 176:315; 311:1588; 315:448; 322:1470). Por ello, oído el señor Procurador Fiscal subrogante, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Sin costas, en razón de la índole de la cuestión planteada y la ausencia de contradictorio. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase el expediente a la Cámara Federal de Apelaciones de la Ciudad de Córdoba a sus efectos.

CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por el apoderado Dr. Diego Estévez de Unilever de Argentina S.A.

Tribunal de origen: Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba

Tribunales que intervinieron con anterioridad: Juzgado Federal de Río Cuarto

ANEXO III

Dictamen

P. 1644. XLII.

Petrobras Energía c/ Municipalidad Gral.

Belgrano s/ acción declarativa.

Suprema Corte:

-I-

A fs. 50/52, la Cámara Federal de Apelaciones de Mar de Plata, al confirmar la resolución de la instancia anterior, declaró la incompetencia de la Justicia Federal para entender en la acción meramente declarativa que promovió Petrobras Energía S.A. contra la Municipalidad de General Belgrano, (Provincia de Buenos Aires), a fin de obtener que cese el estado de incertidumbre en que se encuentra a raíz de la pretensión de cobrar, por parte del municipio, una tasa de "derecho de publicidad y propaganda" por la utilización de espacios públicos municipales con carteles, banderas y demás elementos publicitarios.

Para así resolver, sus integrantes consideraron que en autos se cuestiona la interpretación de determinadas normas municipales, materia que no se encuentra directamente regida por la Constitución Nacional, ni por la ley de coparticipación federal de impuestos, sino que, por el contrario, reviste carácter de derecho público local.

-II-

Contra tal pronunciamiento, la actora dedujo el recurso extraordinario de fs. 56/60, que fue concedido por el a quo en orden a la denegación del fuero federal y rechazado, expresamente, en lo atinente a la invocada causal de arbitrariedad, sin que aquél dedujera, a su respecto, la correspondiente queja, circunstancia que limita la competencia del Tribunal en la medida que la otorgó la Cámara (doctrina de Fallos: 324:1721; 325:1038, entre otros). Sostuvo, en sustancia, que la sentencia impugnada lesiona sus derechos de debido proceso, defensa en juicio y de ser juzgado por el juez natural de la causa, reconocidos en la Constitución Nacional.

Asimismo, señala que para determinar si las ordenanzas municipales se superponen y contradicen lo previsto en la Ley Fundamental, las leyes de coparticipación federal y del Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, será necesario examinar leyes de carácter nacional, cuyo conocimiento atañe a los magistrados federales.

-III-

Ante todo, cabe recordar que los pronunciamientos que resuelven cuestiones de competencia no autorizan la apertura de la instancia del art. 14 de la ley 48, pues dichas decisiones no constituyen sentencia definitiva, salvo que medien determinadas circunstancias excepcionales que permitan equipararlas a tales, como que haya denegatoria del fuero federal (Fallos: 324:533; 326:4352; 327:4650).

Esto es lo que ocurre en el sub lite, puesto que la empresa actora solicitó que se declare la competencia de la justicia federal y ello le fue denegado por el decisorio recurrido.

-IV-

Sentado lo anterior, en cuanto al fondo del asunto, pienso que no le asiste razón al recurrente en cuanto afirma que este proceso corresponde a la competencia federal.

En efecto, en el sub lite, 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 (art. 4° del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), 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 (art. 10 de la ley 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.

No obsta a lo expuesto lo afirmado en torno a que el municipio, cuando dictó la norma cuestionada, desconoció los alcances del "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", puesto que V.E. tiene dicho que las leyes-convenio entre la Nación y las provincias son parte del derecho local de modo que su violación colisiona con el plexo normativo provincial y es el propio Estado local, mediante la intervención de sus jueces, el que debe evaluar si ha sido violada esa legislación (Fallos: 328:3700).

Ello es así, en razón de que el respeto del sistema federal y de las autonomías provinciales requiere que sean los jueces locales los que intervengan en las causas en que se ventilen cuestiones de esa naturaleza, sin perjuicio de que los temas federales que también puedan comprender esos pleitos sean susceptibles de

adecuada tutela por la vía del recurso extraordinario regulado en el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 313:548; 323:3859; 327:1789; 328:3700).

P. 1644. XLII.

Petrobras Energía c/ Municipalidad Gral.

Belgrano s/ acción declarativa.

-V-

Por ello, opino pues, que cabe confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 26 de diciembre de 2006.

ES COPIA LAURA M. MONTI

Fallo

P. 1644. XLII.

Petrobras Energía c/ Municipalidad Gral.

Belgrano s/ acción declarativa.

Buenos Aires, 3 de mayo de 2007.

Vistos los autos: A Petrobras Energía c/ Municipalidad Gral. Belgrano s/ acción declarativa

Considerando:

Que esta Corte comparte y hace suyos los fundamentos y conclusiones del dictamen de la señora Procuradora Fiscal a los que cabe remitir por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado, se hace lugar al recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Notifíquese y, oportunamente, remítase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por Petrobras Energía S.A., representada por la Dra. Laura Beatriz Marinovich, con el patrocinio letrado del Dr. Héctor O. Rossi Tribunal de origen: Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata Tribunales que intervinieron con anterioridad: Juzgado Federal de Primera Instancia de Dolores



Bibliografía y jurisprudencia analizada

Bibliografía

1. Antonio M. Hernández (h) - Derecho Municipal Vol. I - Editorial Depalma - Año 1984.-
2. Derecho Público Provincial y Municipal Vol. I 2º Edición actualizada - Editorial La Ley - Año 2003.-
3. Juan M. Alvarez Echagüe - Periódico Económico Tributario 16/06/2005 - Año XIV N° 326 – La Ley.-
4. Hector B. Villegas - "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" 5º edición, Editorial Depalma.
5. Giuliani Fonrouge, Carlos - "Derecho Financiero", Editorial Depalma, Buenos Aires 1997.-
6. Catalina García Vizcaíno - "Derecho Tributario – Consideraciones Económicas y Jurídicas" Tomo I – Parte General, Editorial Depalma.
7. Giannini, Aquile: *Instituzioni di diritto pubblico*, Giuffrè, Milan 1972 citado por Alvaro Luna Requena pag. 308 *Administración Tributaria Provincial y Municipal*, Editorial Adh-hoc.-
8. Miguel S. Marienhoff - "Tratado de Derecho Administrativo"; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1966.-
9. Gerardo Ataliba - "Hipótesis de Incidencia Tributaria"; Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima Perú 1987.-

Jurisprudencia:

1. Rivademar, Angela Digna Balbina Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso - administrativo de plena jurisdicción. Corte Suprema de Justicia de la Nación – R. 593. XXI.; 21-03-1989; T. 312 P. 326.-
2. "Frigorífico Carnevalli S.A.I.C. c/ Municipalidad de Córdoba" (T.S.J., Sala en lo Civ., Com. y Cont.-adm., Sent. del 30-10-1972, Bol. Jud. Cba. T XVI, 1972, pág. 345 y sgtes.)-.
3. Nobleza Piccardo S.A.I. y F. C/ Municipalidad de Córdoba (T.S.J., Sala Contencioso-administrativa, Sent. Nro. 20 del 26-12-1994, "Nobleza Piccardo S.A.I. y F. C/ Municipalidad de Córdoba – Plena Jurisdicción – Recurso Directo – Hoy casación).-
4. Instituto Sidus I.C.S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - C.A.P.J." (Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y en lo Contencioso Administrativo de Segunda Nominación de la Segunda Circunscripción judicial, sentencia del 22/03/2001)
5. Banca Nazionale del Lavoro S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - Contencioso Administrativo - Plena Jurisdicción - Recurso de Casación" (Sala Contencioso Administrativa del Excmo. Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 09/12/1999).

6. Bristol Myers Squibb Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto - C.A.P.J." Sentencia N° 46 del 04/09/2001
7. Kodak Argentina S.A.I.C. C/ Municipalidad de Córdoba – Plena jurisdicción" (Cámara en lo Contencioso Administrativo de 1ª Nominación de Córdoba, sentencia del 31 de julio de 1998)
8. Fleischmann Argentina Incorporated C/ Municipalidad de Córdoba - Plena Jurisdicción - Recurso Directo" (Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia, sentencia del 20/02/2001)
9. Laboratorios Bagó c/Municipalidad de Villa María – Acción Declarativa de Certeza" Expte. 06-L-2004 – Juzgado Federal de Bell Ville.-
10. Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Río Cuarto - Sentencia N° 596 de la sala A de la Camara Federal de Apelaciones.
11. General Motor`s de Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Villa María s/Acción Declarativa de Certeza Expte. 17-G-06 - Juzgado Federal de la Ciudad de Bell Ville.
12. Laboratorios Bagó S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto" (Expte. C.M. 196/98). Con fecha 26/11/98 y mediante Resolución N° 12/98 – Comisión Arbitral.-
13. Zunino y Daso S.A., sentencia del 22/12/64 en Rev. "La Ley", XXX, 891, sum. 17 - Suprema Corte de Bs. As..
14. Compañía Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán – Suprema Corte de Justicia de la Nación.-
15. Massalin Particulares c/Tierra del Fuego, s/acción declarativa de inconstitucionalidad Suprema Corte de Justicia de la Nación.-
16. Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza. Dictamen Procuración General de la Suprema Corte.-
17. Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza – Sentencia Corte suprema de Justicia de la Nación.
18. Petrobras Energía c/ Municipalidad Gral. Belgrano s/ acción declarativa. Dictamen Procuración General de la Suprema Corte.-
19. Petrobras Energía c/ Municipalidad Gral. Belgrano s/ acción declarativa. – Sentencia Corte suprema de Justicia de la Nación.

U.N.R.C.
Biblioteca Central



66022

66022