

NOTA DE ACTUALIDAD

“Dos miradas sesgadas sobre al financiamiento de los municipios argentinos.

La Corte Suprema ante el desafío de sentar doctrina superando la mera coyuntura.”¹

A propósito de la causa “ESSO PETROLERA ARGENTINA S.R.L. C/ MUNICIPALIDAD DE QUILMES s/acción contencioso administrativa”.

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe²

En el proceso la empresa petrolera impugna, esencialmente, la forma de calcular la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene que cobra el Municipio de Quilmes, cuestionando que se incluya en dicha base no sólo los ingresos brutos obtenidos por la actividad desplegada en el ámbito de la comuna, sino también los originados en aquellos municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que no contaba con establecimiento o local.

La causa, en los momentos en que escribo estas líneas, está abierta a la presentación de Amicus Curiae, conforme el llamado realizado por la Corte Nacional el 11 de abril de 2019 para la audiencia que tendrá lugar el 29 de mayo, luego de que la Dra. Laura Monti el año pasado³ emitiera el dictamen de

¹ Se usa esta palabra conforme la siguiente definición de sesgado: que no es objetivo o imparcial, sino que está condicionado por determinados intereses.

² Doctor en Derecho (USAL). Abogado (UBA). Profesor Regular Adjunto en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Profesor Titular Regular en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Profesor Titular en la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Salvador. Profesor de posgrado en diversas universidades del país. Autor de tres libros y coautor de otros veinticinco. Director de los Posgrados en Procedimiento Tributario, Penal Tributario y Previsional de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora y en Penal Tributario y Económico de la Universidad Siglo 21. Socio titular del estudio Álvarez Echagüe y Asociados. Cualquier comentario puede ser dirigido al siguiente e-mail: jmae@aeyasoc.com.ar

³ El 27 de junio de 2018.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

la Procuración General de la Nación (PGN), en la cual sostuvo, partiendo de lo establecido en el art. 35 del Convenio Multilateral (CM), que la pretensión del Municipio de computar, para la formación del coeficiente unificado los ingresos provenientes de actividades desplegadas en otras comunas, implica un desborde ilegítimo de los límites territoriales de su poder de imposición. Para ello, realiza una interpretación del tercer párrafo del art. 35 CM, señalando que el mismo se aplica cuando se trata de contribuyentes que desarrollan su actividad provincial íntegramente en dos o más municipios en los que cuentan, en todos ellos, con local o establecimiento, siendo admisible en ese supuesto que el conjunto de municipios pueda gravar el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuido al fisco provincial.

Sin perjuicio de ello, que es lo más relevante, el Dictamen agrega que, aun cuando puedan computarse los ingresos brutos del contribuyente en la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene, debe observarse en el caso concreto la debida correspondencia entre el monto de este tributo y el costo del servicio. Con base en todo ello, entiende que debe hacerse lugar al recurso deducido por la accionante y revocarse la sentencia de la Suprema Corte de la Prov. de Bs. As.

Esta postura, invocada por la empresa, y que al menos hasta el momento el Dictamen de la PGN admite como válida, es admisible y proviene de una razonable interpretación de la norma, más allá de una seria de discusiones que podrían darse sobre el art. 35 del Convenio Multilateral, pero que exceden la propuesta de este breve trabajo.⁴

Conforme esta primera mirada del asunto, parece ser claro que los caminos conducen a un fallo de la CSN que invalide el sistema de construcción de la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene en tanto se conforme no sólo los ingresos brutos obtenidos por la actividad desplegada en el ámbito de la comuna, sino también los originados en aquellos municipios de la provincia en los que no cuenta con establecimiento o local.

⁴ Recomiendo acudir al trabajo de Juan Dogliani: "Los tributos municipales y el convenio multilateral" en Juan Manuel Álvarez Echagüe, coord., en "Tributación Provincial y Municipal", primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, p. 754.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

La reacción no se hizo esperar. Un proceso que estaba transitando los caminos normales de un recurso extraordinario, fue, repentinamente abierto por la CSN a audiencia pública y Amicus Curiae. Conjeturo que el Máximo Tribunal decidió ello advirtiendo la importancia que esta sentencia tendría sobre el financiamiento de los Municipios, es decir, la trascendencia institucional del asunto por su vinculación con el Federalismo Fiscal.

Así, casi cuarenta Intendentes de Municipios diversos de la Provincia de Buenos efectuaron una presentación de Amicus Curiae sobre finales de diciembre del año pasado, es decir, meses antes de que la Corte decidiera convocarlos.

La postura esgrimida en esta presentación, en apoyo a la accionada Municipalidad de Quilmes, se sustenta en la declamada y reconocida por la Constitución Nacional (art. 123) autonomía municipal y en la necesidad de proteger las finanzas de las comunas, señalando que los tributos municipales tienen una muy baja participación en la presión tributaria global de nuestro país. Por su parte, afirman que tradicionalmente la legislación y la jurisprudencia han convalidado la existencia y modalidad de esta tasa, pieza esencial en la recaudación de las comunas argentinas.

Una destacable presentación ha efectuado el CeATS ante la CSN,⁵ donde como Amicus Curiae se adhiere al escrito de los Intendentes de la Provincia de Buenos Aires, aunque realiza una interesante, aunque debatible, interpretación de los alcances del art. 35 del CM, a la que me remito en honor a la brevedad, pero que claramente difiere con la que efectúa la accionante en la causa que motiva estas líneas.

Distinta es esta mirada, antagónica a la señalada en la primer aparte, conforme la cual debería admitirse que la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene se conforme no sólo los ingresos brutos obtenidos por la actividad desplegada en el ámbito de la comuna, sino también con los originados en aquellos municipios de la provincia (aunque no tenga establecimiento o local).

⁵ Disponible en <https://www.ceats.org/uploads/pdfs/AMICUS-CEATS-CORTE-FINAL.pdf>

La Corte deberá expedirse en breve sobre este tema, probablemente asumiendo – al menos en términos generales – una de las dos posturas antes reseñadas, en cuyo caso, creo que será un fallo también sesgado, en el sentido de que no podrá visibilizar el problema en su integridad, realizando un análisis meramente parcial, cuando lo que uno espera del Máximo Tribunal de Justicia es que no solo resuelva los casos que se le presentan con una mirada focalizada estrictamente en lo micro, sino que se permita sentar doctrina a partir de una visión general del problema. En el caso, sin duda alguna, lo que tiene en sus manos la CSN es analizar el financiamiento de los Municipios de provincia, su sustentabilidad en términos financieros y tributarios, a partir del mandato Constitucional que emana del art. 123 de la CN, en consonancia con los principios y garantías del contribuyente. Ese enorme dilema, que inclusive se extiende al Federalismo Fiscal argentino todo, implica que goza de una oportunidad única para dejar planteada su posición sobre la visión global de la temática, dejando sentada las bases para la necesaria reformulación (sinceramiento) que debe darse al sistema de obtención de recursos tributarios por parte de las comunas.

Hace algún tiempo sostuve que “... nos encontramos hoy con Municipios de provincia que se encuentran desfinanciados de origen, lo que los lleva a acudir a formas de financiamiento que, muchas veces, son decididamente ilegítimas, sin vislumbrarse que se adoptando medidas, ni siquiera pensándolas, que permitan efectivizar la autonomía municipal en materia financiera y tributaria”.⁶

Es sabido que los municipios tienen potestad para establecer no solamente tasas y contribuciones, como en algún momento se sostuvo, sino que están habilitados para el cobro de impuestos,⁷ aun cuando la mencionada

⁶ “Reflexiones sobre la autonomía municipal a poco más de veinte años de la reforma constitucional. La Corte Suprema reafirma el estatus autonómico en un precedente reciente”, en “Derecho constitucional financiero y tributario local. En homenaje al profesor emérito doctor José O. Casás y al doctor Enrique Bulit Goñi”, Director Juan Manuel Álvarez Echagüe, Ad-Hoc, 2015, p.141.

⁷ García Belsunce Horacio A, “Impuestos y tasas municipales”, en “Temas de Derecho Tributario”, Abeledo Perrot, 1984.

facultad se ve reducida al mínimo, o bien deja de existir, ya que en la práctica y virtud del régimen de coparticipación federal no quedan materias imponibles para gravar con dicha especie tributaria.

La imposibilidad práctica de establecer impuestos de significancia (atento que los que puede reglamentar –mineros o ecológicos- son inexistentes desde el punto cuantitativo) llevó a que los municipios, en medio de su búsqueda permanente por obtener ingresos, han recurrido a las tasas como fuente de financiamiento casi exclusiva, muchas de las cuales, más allá de su denominación, constituyen verdaderos impuestos. Estos mecanismos, cuestionables por cierto, han llevado a que la Corte Nacional en la causa “Laboratorios Raffo S.A.” sostuviese que la distinción entre impuestos y tasas no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9, inc. b), de la ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

El querido Maestro José Osvaldo Casás realizaba una muy clara descripción sobre estas tasas que encubren verdaderos impuestos, como sobre los problemas de financiamiento de los municipios: “...Por otro lado, el expediente descrito en el párrafo anterior sirve, en más de un caso, para, en los hechos, enmascarar bajo el nombre de tasa, o derechos, a verdaderos impuestos-método de *travestismo tributario*- y en otros, para ampliar la potestad normativa del ente impositor a un campo en el cual no la posee o para crear o incrementar prestaciones públicas obligatorias, sustrayéndose de la exigencia de utilizar preceptos sancionados por los órganos legislativos competentes...”,⁸ agregando posteriormente que: “...Sentada en la premisa de que el poder tributario municipal se encuentra menguado, o lisa y llanamente esterilizado, por la prohibición de sancionar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, adquieren particular relevancia, desde el punto de vista rentístico, las tasas retributivas de servicios. De todos modos, respecto de esta última especie tributaria-la tasa- debe prevenirse que su utilización no

⁸ “Coparticipación y tributos municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía”, Ad-Hoc, 2007, p. 60.

puede ser el instrumento convalidante de la sanción de *verdaderos impuestos encubiertos...*⁹

Sin perjuicio de la crítica efectuada, reafirmo la obligación constitucional que tienen las provincias de adecuar sus leyes fundamentales y reconocer la autonomía municipal,¹⁰ lo que debe ser complementado con un nuevo sistema de reparto de competencias impositivas entre la Nación, las provincias y los municipios.

Es que, en definitiva, los municipios se encuentran frente a un desfinanciamiento estructural, pues tienen a su cargo prestar diversos servicios públicos, no solo divisibles (ej.: alumbrado público), sino también, indivisibles (salud y educación, por ejemplo). Las tasas, tradicionalmente han sido definidas como la especie tributaria que permite solventar servicios públicos divisibles. Y los impuestos, son el mecanismo exclusivo para financiar los servicios públicos indivisibles, que prestan cada vez más los municipios conforme el nuevo rol asumido en los últimos años.

Ese estado de situación se complementa con la casi inexistente posibilidad de cobrar impuestos, implicando que los Municipios se encuentran en un callejón sin salida, atento que el desfinanciamiento es de origen, no pudiendo ser compensado sino casi exclusivamente por medio de los fondos que le son remitidos por las coparticipaciones federal y provincial, las que como es sabido no son suficientes.

Lo dicho de ningún modo pretende justificar la desnaturalización de las tasas, ya que ello es jurídicamente inadmisibles, sino que con ello se busca comprender el origen el problema para atacarlo y buscar soluciones en armonía con nuestro ordenamiento constitucional.¹¹

⁹ Idem nota anterior, página 167.

¹⁰ Sobre el tema pueden verse los siguientes artículos de mi autoría: “Los municipios, su status jurídico, y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución reformada”, Revista Impuestos, Tomo 1999-B, páginas 2436 y siguientes y “La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía”, PET 2005, 214.

¹¹ Bien señala Paula Pedulli en su trabajo Tasas municipales y sustento territorial, La Ley on line, que: “Por otro lado, si bien el municipio presta servicios indivisibles, para eso cuenta (o debería contar) con la coparticipación que recibe (o debería recibir) de los niveles superiores de gobierno (quienes sí cobran impuestos). Lo que debe sin lugar a dudas debe mejorarse son los

Por supuesto que también los problemas al desfinanciamiento deben atacarse analizando y racionalizando el gasto público comunal, que sin lugar a dudas está en muchos casos sobredimensionado y efectuado de manera ineficiente, aunque es una tarea que por su complejidad excede el marco de este breve trabajo.

Creo que, el punto de partida, es la necesidad de contar con una nueva ley de coparticipación. También debe consensuarse un régimen entre las provincias y los municipios por el cual se transfieran impuestos que hoy en día se encuentran bajo la órbita de aquéllas, pues el trasvaso de competencias y funciones debe ir acompañado de los recursos suficientes para tener servicios de calidad.

Por otro lado, y como vengo propiciando hace tiempo, deben ser transferidos a los municipios aquellos tributos que puedan ser objeto de fácil recaudación a nivel local,¹² es decir, los vinculados con hechos imponible realizados en el ejido municipal, lo que deberá ser complementado con un sistema de coparticipación inversa, por el cual las comunas transfieran parte de lo recaudado a la provincia.¹³

mecanismos de coparticipación que actualmente se encuentran altamente sesgados hacia el poder central, principalmente de la nación a las provincias, lo que comprime a su vez lo que estas puedan trasladar hacia sus municipios, que en críticas situaciones de ahogo financiero se vuelven cada vez más propensos a la violación de ciertos preceptos constitucionales, y creando verdaderos impuestos bajo el nombre de "tasas" caen en la doble o triple imposición".

¹² Una posición similar adopta José Casas: "...Entendemos que, habiéndose demostrado que los municipios – a partir de la *prohibición de analogía* que para los planos subnacionales contiene la Ley de Coparticipación- no pueden establecer impuestos en forma explícita, ni tampoco subrepticamente a través de insinceras tasas que no son más que impuestos encubiertos, es necesario dotarlos de otros recursos que posibiliten una adecuada financiación de sus cometidos..."., cfr. "Coparticipación y tributos municipales..." citado, página 170.

¹³ Considero que deberían cederse a los municipios: a) impuestos sobre bienes inmuebles; b) impuesto a los automotores; c) impuestos a los espectáculos públicos; d) impuestos sobre los establecimientos que desarrollan actividades económicas, o de otro tipo, en su jurisdicción, siempre que no tomen como base imponible sus ventas; e) impuestos específicos al consumo, como por ejemplo: juegos de azar, clubes de lujo, turismo, etc. y; f) impuestos sobre construcciones, instalaciones y obras.

Respecto aquellos tributos que puedan generar traslados en la radicación de los bienes (automotores e inmobiliario, aunque éste en mucho menor medida), generando la competencia entre los municipios y tornar ilusorio este recurso, es conveniente que sea la provincia, previo acuerdo con los municipios, quien regule la estructura del impuesto, base imponible y alícuota, a fin de que la carga tributaria sea uniforme en todos los municipios de la provincia.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

Reformular el sistema financiero y tributario de los municipios es una obligación pendiente desde hace más casi veinticinco años, ya que la autarcía es un requisito ineludible de la autonomía municipal. Es necesario que las comunas cuenten con ingresos propios para cumplir con las actividades que le son inherentes, sin la necesidad de depender de los ingresos que puedan proveerles las provincias (y que muchas veces son distribuidos de forma arbitraria por el Ejecutivo en razón del partido político a que responden), ya que sólo de esa manera podrá decir que los municipios gozan de autonomía, pues sólo quien cuenta con recursos propios suficientes para cumplir con las competencias y funciones propias, sin necesidad de depender de auxilios externos, es un órgano autónomo e independiente.

La Corte tiene en sus manos la posibilidad de dar complementariedad y sistematicidad a las miradas sesgadas que se han expuesto, efectuando un análisis del asunto que exceda lo meramente coyuntural, exponiendo el problema de fondo que subyace debajo de ambas posturas y del debate puntual que se realiza en el expediente, dejando explicitada la necesidad de avanzar en una reformulación de nuestro federalismo fiscal con pautas claras y precisas que redefinan el financiamiento no solo de los Municipios, sino de los tres niveles de gobiernos, conforme las lineamientos que sabiamente contiene nuestra Constitución Nacional.

Espero que el Máximo Tribunal esté a la altura de las circunstancias y no deje pasar la oportunidad.

Por otro lado, coincido con el querido Profesor José Osvaldo Casás en la necesidad de habilitar a los municipios a cobrar un tributo por la ocupación del espacio público: "...Que en consonancia con lo señalado en el punto precedente, en nuestro concepto, se hace necesario replantear la habilitación municipal para sancionar un *Impuesto de Ocupación por el Uso Diferencial del Suelo, el Subsuelo y Espacio Aéreo del Dominio Público*, con una definición de todos sus elementos estructurales y cuantitativos en la propia Ley de Coparticipación, y contemplar, igualmente, los criterios de vinculación a los sujetos impositores y de atribución a los sujetos contribuyentes para descartar cualquier posibilidad de doble imposición interna", Cfr. "Coparticipación y tributos municipales..." cit., páginas 172 y 173.