

“IMPUESTOS MUNICIPALES: ¿UN SALTO AL VACIO?”

Universidad Torcuato Di Tella

Maestría Derecho Tributario.

Alumna: Spinosa Jimena

Legajo: 09h866

Síntesis:

Mediante el presente trabajo de tesis se buscará dar respuesta a la pregunta insinuada en el título de la misma, esto es: ¿Resulta viable la imposición de impuestos (valga la redundancia) por los municipio a la luz de la reforma de la Constitucional Nacional del año 1994?.

Con el desarrollo de la misma, pasando revista de las normas en juego, de la jurisprudencia local y los pronunciamientos de nuestro máximo tribunal, se buscará demostrar que las municipalidades cuentan hoy con dicha potestad tributaria, amén de las limitaciones que las garantías constitucionales y derecho intrafederal le imponen.

INDICE.

I.- Introducción.

II.- Detalle de las diferentes normas en juego.

II.I.- Constitución Nacional, Ley de Coparticipación, Pacto Fiscal y Convenio Multilateral.

II.II.- Constituciones locales.

a.- Provincia de Buenos Aires

b.- Provincia de Entre Ríos.

c.- Provincia de Tucumán

d.- Provincia de Córdoba

e.- Ciudad autónoma de Buenos Aires.

III.- Breve análisis de los casos jurisprudenciales más relevantes.

III.I. Corte Suprema de la Provincia de Tucumán.

III.II.- Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Entre Ríos

III.III.- Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

III.IV.- Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba.

IV.- Casos en los que tuvo oportunidad de pronunciarse la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

V.- Interpretación que se propone para el juego armónico de la legislación vigente.

I.- Introducción.

Por este trabajo de tesis, se intentará efectuar un análisis pormenorizado de las facultades tributarias municipales a partir de la Reforma Constitucional del año 1994.

Particularmente, se buscará responder si la autonomía que detentan a partir del nuevo el artículo 123¹ de dicho cuerpo normativo, los habilita a cobrar impuestos *latus sensu*.

En este sentido, se señala que la problemática a desentrañar se suscitó a partir de la modificación del artículo citado, que dio al municipio carácter de tercer nivel de gobierno, lo que permitió entrever una expectativa de cambio, con un aumento de sus atribuciones tributarias.

Esto así, en cuanto por el juego armónico del artículo 5² y nuevo 123 de la Constitución nacional, la Nación se compromete a garantizar a las Provincias el goce y ejercicio de sus instituciones en tanto éstas aseguren su autonomía municipal.

Dicha reforma también estableció como debían implementarse las nuevas potestades de cada estamento, al indicarle a las Provincias el deber de dictar para sí una Constitución con determinados requisitos y condiciones, dentro de los

¹ Ley 24.430 de 1994 B.O. fecha de publicación 10 de enero de 1995 pag.1. Artículo 123: "Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero." En principio el vocablo "autonomía" no habría sido autorizado por la Comisión Constituyente, la que expresamente habría denegado su inclusión, siendo el Dr. Prieto (encargado de la redacción) quien a espaldas de la misma lo incorpora.

² Artículo 5.- Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

cuales se encontraba el de asegurar el régimen municipal reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero (siendo esto último lo que permitió vislumbrar facultades tributarias)

Un primer pronunciamiento respecto el nuevo orden institucional, lo dio la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al denominarlas como “autonomía de segundo grado”, concepto al que arribo en el eximio fallo “Municipalidad de la Ciudad de Rosario c/ Santa Fe, Provincia de s/ Inconstitucionalidad y cobro de australes”³ en el cual luego de ajustar la doctrina naciente de su anterior pronunciamiento en el causa “Rivademar, Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción”⁴ estableció que, la reforma constitucional de 1994 consagró una autonomía “semiplena” para los municipios, desde el momento que el artículo 123 dispone que cada provincia debe asegurar aquella autonomía, pero “reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, político y financiero”.

Pero, vale destacar, que la autonomía de las Provincias les es originaria, siendo la porción que detenta la Nación una derivación de lo que las Provincias cedieran a ellas en pos de consagrar la Federación.

En esta inteligencia, y como señalamos respecto a que son las provincias quienes deben establecer la porción de autonomía que deleguen a sus municipios (conforme el nuevo contexto constitucional), es que pueden darse regímenes disímiles a lo largo de todo el territorio nacional.

³ Sentencia del 4 de junio de 1991(Fallos 314:495)

⁴ LL, 1989-C, 49) CSJN R.593.XXI, del 21/3/1989.

Pero los problemas no se agotan allí, por cuanto desde aquella reforma constitucional a la actualidad sigue pendiente de concreción la Cláusula Transitoria Sexta⁵, la que ordena la creación de una “Ley Convenio”. Esto es, derecho intrafederal que supliría la ya bastardeada Ley de Coparticipación Federal de Impuestos ⁶, el Convenio Multilateral ⁷ y el Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento⁸, las que en forma casuística hacen una repartición de las potestades tributarias, en acuerdo de que lo allí establecido no debe ser objeto de revisión bajo la lupa de las Garantías Constitucionales de tributación.

Y es dicha Ley Convenio la que arreglaría el nuevo reparto de potestades tributarias que nace de la reforma constitucional.

Por último, a todo lo expuesto se suma, empantanando aún más el estado de incertidumbre, el hecho de que el máximo tribunal con competencia para zanjar ésta disputa de potestades no se haya pronunciado al respecto, habiendo tenido oportunidad de hacerlo, como se comentará a continuación.

⁵ Sexta. Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación. La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias. (Corresponde al artículo 75 inciso 2).

⁶ Ley 23.4548 del año 1988, B.O. fecha de publicación 26 de enero de 1988, pag. 1

⁷ Convenio Multilateral del 18/08/77.

⁸ El 12 de agosto de 1993 el Presidente de la Nación y los Gobernadores de las Provincias firmaron el denominado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. La Ley 24.307 de Presupuesto General de la Administración Pública Nacional correspondiente al ejercicio 1994 autorizó al Poder Ejecutivo Nacional a ratificar el acuerdo firmado el 12 de agosto de 1993. En consecuencia, el 6 de enero de 1994 se dictó el Decreto 14 (B.O.: 25/01/1994) ratificando el mencionado pacto.

II.-Detalle de las diferentes normas en juego.

Por este punto se hará una breve reseña de las normativas aplicables al caso, para que el lector pueda ubicar con claridad la confrontación que da nacimiento al planteo que se analiza en este trabajo.

A tal fin se hará mención de las normas aplicable en el ámbito de todo el territorio nacional, para luego llegar a casos particulares de orden local.

Cabe con antelación efectuar una reseña histórica de cómo evoluciono hasta la actualidad la repartición de las potestades tributarias, que en mérito a la brevedad, se repasará someramente:

Desde la sanción de la Constitución de 1853-60, el Estado nacional y los estados federales han vivido un proceso de lucha y confrontación por las competencias tributarias distribuidas por la Carta Magna entre ambos niveles de gobierno.

En esta dirección, resulta de trascendencia destacar la sanción por el Congreso Nacional de la ley sobre de los impuestos internos en 1891, que estableció un sistema de concurrencia provincial y nacional en materia de contribuciones indirectas, que tiempo después fue convalidado por el Alto tribunal en la causa "Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada", y cuyas conclusiones fueron incorporadas más tarde, mediante la reforma constitucional del año 1994 al inciso 2 del artículo 75.

Esto así permitió al Estado nacional hacerse de la potestad de cobrar impuestos indirectos, lo que originalmente resultaba autorizado a las provincias. A posteriori, el Estado nacional incurrió en nuevo desborde al instaurar el impuesto a los réditos en el año 1932, tributo directo que por entonces sólo podía ser recaudado por las provincias, y excepcionalmente por la nación en casos de emergencia; la que se sostiene hasta el presente por vías de hecho.

Así fue que por la confluencia de los impuestos internos y a los réditos a nivel nacional, con los diversos tributos que crearon las provincias para solventar sus necesidades públicas, fue menester palidar las consecuencias de la doble y/o múltiple imposición, producto del caos jurídico que imperaba en la distribución de las competencias tributarias.

A ello se sumó la aplicación de los impuestos internos provinciales sobre materias primas y manufacturas, que implicó en muchos casos la reinstalación de las aduanas internas, por haberse hecho uso de esos impuestos para evitar el ingreso de determinados bienes dentro de cada jurisdicción provincial como medida económica de protección.

Con el fin de sortear los problemas descriptos, aparecieron soluciones concretas que intentaron poner orden en situaciones en las que confluían diversos niveles de gobierno sobre una misma actividad, como las leyes de exenciones impositivas a los ferrocarriles, a la vez que comenzaron a desarrollarse proyectos de integración de alcance más general.

Entre estos últimos, aparece como primer antecedente la ley 12.139, de unificación de impuestos internos, vigente a partir del 1º de enero de 1935, que funcionaba como ley federal a la que debían adherir las legislaturas provinciales, al contraer obligaciones y adquirir correlativamente los derechos preestablecidos.

Se perfeccionó así una "ley-contrato" o "ley-convenio", categoría jurídica inexistente hasta entonces en el derecho argentino, por la que las jurisdicciones locales se comprometían a no establecer tributos análogos a los impuestos nacionales, y como contrapartida, obtenían el derecho a percibir un porcentaje de lo recaudado por tales recursos.

A posteriori, la nación crea el impuesto a las ventas, mediante la ley 12.143 y prorroga el impuesto a los réditos por ley 12.147: ambas normas previeron la distribución de los ingresos por tales impuestos a las provincias y a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Con la ley 12.956 aparece la primera ley de coparticipación que comprendía en un régimen único lo percibido por los impuesto a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales, y a los beneficios extraordinarios, vigente desde 1947 a 1955, y con participación de los estados provinciales y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

De allí en más, las regulaciones de los impuestos en particular contuvieron cláusulas sobre distribución de ingresos con las provincias, a la vez que los regímenes de distribución que caducaban se prorrogaban.

Así fue hasta la sanción de la ley 20.221, basada sobre el anteproyecto de unificación y distribución de impuestos elaborada por el profesor Dino Jarach, presentado ante el Consejo Federal de Inversiones en 1972, que integró los diversos regímenes de coparticipación anteriores. Tal fue el antecedente de la actual ley de coparticipación⁹.

⁹ Recoge el resumen histórico efectuado por Colombres (h.), Federico J., en su obra "La constitucionalidad de un impuesto municipal en la jurisprudencia de Tucumán" Publicado en: PET 2010 (diciembre-456), 5-LLNOA 2011 (marzo), 113.

II.I. Constitución Nacional, Ley de Coparticipación, Pacto Fiscal y Convenio Multilateral.

Conforme el reparto de potestades tributarias efectuado por la Constitución Nacional, le corresponde al Gobierno Federal establecer:

- 1) Los derechos de exportación e importación de modo exclusivo y permanente, y tasas postales;
- 2) Los impuestos indirectos en forma permanente pero en concurrencia con las provincias;
- 3) Los impuestos directos con carácter transitorio y de excepción, que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio.

De ello se desprende que corresponde a las provincias establecer de forma permanente impuestos directos e indirectos, con excepción de los aduaneros.

Las facultades municipales derivarán necesariamente de las potestades que le otorgue la Provincia de la que forman parte.

Sobre el particular, la Ley de Coparticipación (la que pretendió coordinar las políticas impositivas de manera que no se superpusieran las materias imponibles en los tres niveles de gobierno), estableció un sistema que podría resumirse de la siguiente manera:

a.- Regla general: Están impedidas de aplicar tributos análogos a los nacionales coparticipados las provincias.

b.- Municipalidades: pueden recaudar mediante las tasas municipales retributivas de servicios.

c.- Excepción para provincias: éstas pueden recaudar impuestos que no sean análogos a los coparticipables, con excepción a esta última regla el impuesto sobre los ingresos brutos, el de sellos, a la transmisión gratuita de bienes, inmobiliario, automotores y tasas por servicios prestados (efectivos estos últimos y con razonable proporción entre la tasa y el costo global de la prestación, Pacto Federal del 12/8/93), siendo una vía excepcional de imposición de las mismas materias imposables que los impuestos nacionales coparticipados.

Tal comprensión de las cosas es la que resulta coherente con el resto de la ley, que estableció un principio general para las provincias en su artículo 9 apartado b)¹⁰, de no aplicar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, al dejar expresamente aclarado cuáles son los impuestos provinciales que se podrán cobrar, y establecer, asimismo, que la fuente de financiamiento del municipio serían las tasas por servicios efectivamente prestados.

Ahora bien, recogiendo la actual autonomía municipal, que viene a cambiar el status quo existente al momento de la sanción de la ley bajo análisis, se presenta la posibilidad de interpretar que son ahora capaces de aplicar impuestos que: a) no resulten análogos a uno nacional, y b) no recaigan sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad inmueble, sobre sellos, etc, **por ser una excepción sólo permitida a la provincia.**

¹⁰ ARTICULO 9º — La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas. b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

II.II.- Constituciones locales.

De suyo, cada provincia guarda para sí la atribución de dictar su propia carta magna (conforme art. 5 de la Constitución nacional).

En ellas, no solo ordenan sus potestades tributarias no delegada a la Nación, sino que también determinan el tratamiento que detentarán sus municipios.

Ahora bien, las constituciones locales deben compadecerse con lo normado por la nacional, y la reforma del '94 les permitió abrir el abanico de posibilidades respecto de los recursos financieros de sus municipios, siendo que ahora mediante la norma del artículo 123, serían autónomos.

a.- Provincia de Buenos Aires.

La Constitución Provincial, en concreto, adolece de normas al respecto.

Se trata de una situación que resultó respaldada por la convención constituyente de 1994 que, a diferencia de lo acontecido en el orden nacional, conservó el estado de cosas imperante al no alcanzar la mayoría necesaria las reformas propuestas, lo que denota toda una manifestación de voluntad a dicho respecto¹¹.

Así es que, no podrá sino sostenerse que hasta el presente la autonomía de que gozan las municipalidades de esa Provincia (aquella que les asegura el artículo 123 C.N.) se encuentra reducida a una mínima expresión y que su orden

¹¹ El 6 de diciembre de 1993, el Poder Legislativo provincial sanciona la ley provincial 11488 que declaraba la necesidad de reforma parcial de la Constitución, especificando los artículos que la Comisión Reformadora podía modificar.

tributario, se resume a lo ordenado por el artículo 228 de la Ley Orgánica de Municipios¹², que establece que la percepción de tributos municipales es legítima en virtud de la satisfacción de las necesidades colectivas que con ella se procura.

No debe omitirse en este análisis el artículo 227 que, amén de establecer un nuevo concepto del término "impuestos" al considerarlo genéricamente como aquel que comprende todas las contribuciones, tasas, derechos y demás obligaciones que el municipio imponga al vecindario en sus ordenanzas, le impone la obligación de respetar los límites establecidos en esa misma ley y los principios generales de la Constitución. Es decir, una autonomía condicionada.

Amén de lo expuesto, muchos fueron los municipios que intentaron mediante el establecimiento de la tasa de publicidad y propaganda extender sus potestades a hechos imponible que están por fuera de lo conocido como "el uso del espacio público para fijar comunicaciones gráficas", y avanzar al cobro de la tasa por la fijación de carteles publicitarios dentro de locales comerciales, fracasando en tal intento, al encontrarse limitados por la normativa dictada por la provincia.

b.- Provincia de Entre Ríos.

A diferencia de la Provincia de Buenos Aires, la reforma de la Constitución de la Provincia de Entre Ríos, sancionada en el año 2008¹³, sí incorpora en su texto el reflejo de la reforma de la Constitución nacional, asegurando en su artículo 231 la autonomía institucional, política, administrativa, económica y

¹² Ley Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, sancionada en 1958 (y sus modificaciones) Decreto Ley 6.769.

¹³ La Ley N° 9.768 declara la necesidad de la reforma parcial de la Constitución de la Provincia de Entre Ríos.

financiera a todos sus municipios, los que ejercen, según la redacción, sus funciones con independencia de todo otro poder.

Avanza al respecto, estableciendo que aquellos con más de diez mil habitantes (los que suman alrededor de 20 ciudades sobre un total superior a setenta) podrán dictar sus propias cartas orgánicas.

Detalle a parte ocupa la limitación al régimen electoral establecido por el artículo 238, que se vio obligado el constituyente a razón de resguardar el orden institucional, con la consecuencia de limitar dicha pretendida autonomía.

En materia tributaria, la Constitución establece en su artículo 244 que los municipios ejercerán de modo exclusivo su facultad de imposición respecto a personas, cosas o actividades sujetas a su jurisdicción pero siempre respetando los principios de la tributación y la armonización con los regímenes impositivos provincial y federal.

De lo expuesto se detrae que los municipio entrerrianos, cuentan legalmente con la capacidad de crear impuesto que respeten las dos condiciones a las que propugno deben someterse para estarse a la legalidad. Esto es: a) que no resulten análogos a uno nacional, y b) que no recaigan sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad inmueble, sobre sellos, etc. (clausulas nacientes de la ley de coparticipación vigente.)

c.- Provincia de Tucumán.

En el año 2006 se modificó la Constitución tucumana¹⁴, la que por su artículo 132 consagró expresamente la autonomía municipal y, en lo referido a las facultades tributarias, en su artículo 135 enunció que pueden establecer y percibir los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal.

En concordancia con tal facultad, el municipio de San Miguel de Tucumán creó el Tributo Económico municipal¹⁵, del que me ocupare más adelante al tratar la jurisprudencia naciente de tal imposición municipal.

d.- Provincia de Córdoba.

La reforma constitucional provincial de 1987¹⁶ le otorga a los municipios en el artículo 186 la competencia para “crear, determinar y recibir los recursos económicos financieros”, con independencia de la efectiva contraprestación de un servicio. Y ello así, en tanto los constituyentes provinciales quisieron resguardar recursos para garantizar la autonomía municipal.

Echando mano a la reforma sufrida por la Constitución Nacional en el año 1994, la que establece la autonomía municipal, es que se logro el andamiaje en el cual se amparó el ejercicio que la provincia se había reservado por medio de las clausulas de su carta magna.

¹⁴ B.O.: 07/06/2006.

¹⁵ Regulado en el art. 122 del Código Tributario Municipal (ordenanza 229/77, actualizada por ordenanza 4168/09). Al momento de ser dictada la sentencia que se comenta, el impuesto se denominaba tributo de emergencia municipal, creado por ordenanza 3809/06.

¹⁶ BOLETIN OFICIAL, 29 de Abril de 1987, y reforma sancionada con fecha 14.09.01, la que no modifica el artículo 188.

Así, el caso particular de Río Cuarto que pretendió aplicar la tasa de seguridad e higiene a casos en los que no se cumple la "Teoría del Beneficio"¹⁷, mediante la aplicación del art. 173 del Código Tributario Municipal¹⁸ justificando tal pretensión en su nuevo status que les permite ahora perseguir impuesto *latus sensu*, el que también será analizado a continuación.

e.- Ciudad autónoma de Buenos Aires.

El caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es un caso en extremo particular, siendo que la reforma constitucional del año 1994 estableció en el artículo 129, la siguiente cláusula: "La Ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su Jefe de Gobierno será elegido directamente por el pueblo de la Ciudad. Una ley garantizará los intereses del Estado Nacional, mientras la Ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación".

Conforme el nuevo status, la Ciudad ahora es equiparable al de las provincias (Ekmekdjian); o una "Ciudad-Estado de nivel provincial" (Quiroga Lavie) o "...un nuevo sujeto en la relación federal que comparte con las provincias el mismo escalón o nivel en la estructura del Estado Federal" (Gil Domínguez)¹⁹.

¹⁷ Son los requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia de la CSJNI, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y M.1893, L.XLII, "Mexicana de Aviación S.A. de CV c/Estado Nacional", sentencia del 26 de agosto de 2008, entre otros).

¹⁸ Ordenanza 48/96, T.O. Ordenanza N° 931/10 del 10/12/2010. TITULO 2: CONTRIBUCIONES QUE INCIDEN SOBRE EL COMERCIO, LA INDUSTRIA Y EMPRESAS DE SERVICIOS Capítulo 1: Hecho Imponible. Norma General ARTICULO 173°.- 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.

¹⁹ Cfr. LA LEY, 6/7/06.

Así la constitución de la ciudad estableció que principio regirían sus potestades tributarias materiales o sustantivas, encontrándose consagradas en el artículo 51 y concordantes, a semejanza de los establecidos a nivel nacional, siendo²⁰:

1) Principio de legalidad, cuya sustancia es la representatividad (o de auto-imposición por los propios ciudadanos), requiere de ley formal, que deberá definir todos los aspectos del hecho imponible (material u objetivo, temporal, espacial y subjetivo) y de la obligación tributaria (subjetivo y cuantitativo: base imponible y alícuota), prohibiendo la delegación propia cuanto la impropia.

2) Principio de irretroactividad de las leyes tributarias. Este principio, que la jurisprudencia de la C.S.J.N. tradicionalmente no aceptó como doctrina general ²¹ se encuentra consagrado expresamente en la Constitución de la Ciudad, es decir que su Legislatura no puede gravar con efecto retroactivo manifestaciones históricas de riqueza (ingresos, patrimonios, consumos, etc.), esto es verificadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma, sin perjuicio, de suyo, de su gravabilidad presente y futura.

²⁰ Este capítulo recoge sustancialmente el trabajo del autor: "El encuadre constitucional del Derecho Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires" Corti, Arístides Horacio M. Publicado en: LA LEY2006-F, 1066

²¹ Cfr., por todas sentencia de la CSJN, 24/11/81, "Angel Moiso y Cía. SRL", con nota crítica del autor "Retroactividad impositiva y derechos constitucionales (A propósito de una doctrina que reclama revisión)", "Impuestos", 1982-A, 730/5. Dicha revisión parece haberse producido con las sentencias del 15/04/04 citadas en los capítulos V, tercer párrafo "in fine", y en el presente capítulo VI, punto 2), segundo párrafo "in fine", en cuanto la CSJN establece como condición de validez de los tributos respecto de la "necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria", tesis en línea con las enseñanzas del maestro Jarach (cfr. "Curso Superior de Derecho Tributario", "Edición nueva actualizada", 1969, p. 112) en punto a que "el principio de legalidad... significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por la ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio ...para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas del juego... es decir que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, deban saber cuáles son las consecuencias tributarias que deben esperar. Interpretado a la luz de este fundamento, el principio de legalidad no significa sólo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles. De manera que cuando ellos se verifiquen, los contribuyentes sean conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos. De este razonamiento se infiere que el principio de legalidad significa también el principio de la no retroactividad de las leyes tributarias...".

3) Principio de certeza. Garantiza la seguridad jurídica y la necesaria claridad y precisión de las normas legales tributarias, por las razones expuestas al tratar el principio de irretroactividad²².

4) Principio de capacidad contributiva (económica). Es central en el derecho tributario material o sustantivo. Donde no hay capacidad económica no existe impuesto válido²³.

5) Principio de generalidad. Consagra la igualdad horizontal: gravar igual en condiciones de igual capacidad contributiva o económica sin privilegios subjetivos.

6) Principio de igualdad. Ordena que los impuestos realicen la igualdad de sacrificio, esto es, que sean desiguales cuando desiguales sean las capacidades contributivas. Se integra con el principio de progresividad: mayor impuesto a mayor capacidad contributiva, a los efectos de igualar el sacrificio de los distintos contribuyentes²⁴.

²² Como bien señalara Raúl Gustavo Ferreyra, haciendo suyo lo opinado por Fabiana Schafrik y Javier Barraza: "La certeza consiste en que el ciudadano sepa de antemano y esté fijado por la ley, el modo, 'quantum' y forma de la obligación tributaria que deberá ingresar al Fisco"(conf. "La Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Estudio de la ley fundamental porteña", Ed. Depalma, 1997, p. 72.). Así como también cuando señala, con cita de Rodolfo Spisso, que: "El principio de certeza impone un orden racional, a fin de que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo de permitir al particular prever en grado razonable las consecuencias que pueden derivarse de sus actos a la luz del orden jurídico. De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en orden a lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica"(conf. "Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino", IMP, 1992-B, 1689 y sigtes., en especial p. 1697. P. 73.)

²³ La capacidad económica se exterioriza de manera inmediata o directa a través de impuestos que graven ingresos o patrimonios —en la Ciudad, impuestos inmobiliarios y a los automotores— o de manera mediata o presunta, esto es, a través de impuestos que graven la circulación/consumo —en la Ciudad, de sellos y sobre los ingresos brutos—. De tal suerte, allí donde no hay capacidad contributiva no existe hecho imponible válido apto para generar obligaciones tributarias también válidas. Existen, en tales casos, supuestos de no sujeción o exclusión de objeto de base constitucional. También opera el principio en aquellos casos en que el legislador presume capacidad contributiva (a partir de manifestaciones históricas de la misma), si dicha presunción no se mantiene al momento de realización del hecho imponible. En estos casos, dicha presunción deviene ficción inconstitucional por afectación del principio, el cual como condición de validez del impuesto, debe ser actual, o lo que es igual, subsistente la realidad económica histórica que el legislador adoptó como indicio para presumir su mantenimiento ("Fallos" 312:2467; 319:1726).

²⁴ Se sigue de ello, la validez constitucional de establecer legalmente categorías de contribuyentes a los efectos de contemplarlos con igual imposición dentro de cada categoría y con imposición diversa, en la medida que reflejen distintos niveles de capacidad contributiva o funciones extra-fiscales de promoción o disuasión, en su caso. De suyo que dichas categorías no deben ser arbitrarias o establecer favoritismos o privilegios personalizados.

7) Principio de solidaridad, el que autoriza gravar en excedencia de igualdad, utilizando al tributo como instrumento de transformación social a los efectos de obtener la igualdad de hecho o, con mayor precisión, la igualdad en la efectivización de los derechos humanos de los habitantes²⁵.

8) Principio de no confiscatoriedad. Este principio pone un límite máximo a la imposición, en la medida en que en función del mismo los gravámenes no podrían exceder en principio más del 33% de la renta real o presunta (potencial) de los contribuyentes económicamente incididos de manera individual o, incluso, formando un concurso o acumulación de gravámenes si ello afecta la aptitud de seguir generando manifestaciones de riqueza (efectivamente no trasladados)²⁶.

9) Principio de equidad. Al que debe asignársele un contenido diverso, receptivo de la razonabilidad. Los tributos deben ser razonables, tanto en su ponderación cuanto en su selección. En la ponderación, porque debe existir equilibrio entre el antecedente y el consecuente de la norma jurídica tributaria (el hecho imponible y la obligación tributaria respectivamente) y en la selección, toda vez que el legislador debe clasificar los distintos hechos imponibles, sus categorías integrativas, así como los aspectos cuantitativos de la obligación tributaria (base imponible y alícuota), de manera razonable, sin discriminaciones persecutorias u odiosas.²⁷

²⁵ Se trata del tránsito "...de la igualdad formal al (principio/valor) más evolucionado de igualdad jurídica o real, lo que implica la modificación axiológica del techo ideológico de la Constitución" (BIDART CAMPOS, Germán, "Los Valores en la Constitución Argentina", Ediar, 1999, p. 401).

²⁶ Se observa que 33% es el porcentaje máximo de imposición admitido por la CSJN en su jurisprudencia actual ("Fallos" 318:677, en especial págs. 707, 727, 729 y 737; y por extensión a materia no tributaria, sentencia del 14/9/04, autos "Vizzoti", considerando 11, 2º párrafo y sus citas)

²⁷ Se advierte que se trata de principios que interactúan, se complementan y gobiernan (con valor operativo, es decir como condición de validez de las leyes tributarias locales) una hacienda pública democrática al servicio del "desarrollo humano en una democracia fundada en la libertad, la igualdad, la solidaridad, la justicia y los derechos humanos". Como dispone imperativamente el Preámbulo de la Constitución de la Ciudad.

Bajo las premisas constitucionales enunciadas, su Código Fiscal y Ley Tarifaria para la C.A.B.A. (T.O. 2012) establece los siguientes tributos²⁸:

- 1.- Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- 2.- Contribución sobre el alumbrado, barrido y limpieza territorial y de pavimentación y aceras.
- 3.- Derechos sobre la alineación y construcción y Tasas por Servicios de Verificación de Obras.
- 4.- Gravámenes sobre estructuras, soportes o portantes de antenas.
- 5.- Gravámenes Ambientales.
- 6.- Patentes sobre vehículos en general y de las embarcaciones deportivas o de recreación.
- 7.- Gravámenes por el uso y la ocupación de la superficie, el espacio aéreo y el subsuelo de la vía pública.
- 8.- Derechos de cementerios.
- 9.- Gravámenes que inciden sobre el abasto.
- 10.- Contribuciones sobre la publicidad.
- 11.- Derecho de timbre.
- 12.- Impuesto de sellos.

Como puede observarse, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires recauda tanto los impuestos propios reservados por las Provincias, como las tasas y contribuciones de las que los municipios se abastecen, siendo así una nueva

²⁸ En su sentido amplio que implica impuestos, tasas y contribuciones, conf. sus amplias facultades de imposición.

categoría de gobierno que no detenta facultades originarias pero si la autonomía necesaria para establecer su propio sistema tributario.

De la reseña efectuada, surge con claridad que en nada se asemeja al esquema constitucional diseñado para los municipios, amén de que podría entenderse que la autonomía que ostentan es semejante, particularizándose la municipal en su accesión con el gobierno provincial, que funciona como un valladar para su ejercicio.

III.- Breve análisis de los casos jurisprudenciales más relevantes.

Acorde al marco legal descripto y siendo que muchos municipio hicieron uso del nuevos status al que fueron ascendidos, persiguiendo el cobro de impuestos, es que se suscitaron variadas controversias en cuanto a la constitucionalidad de dicha prerrogativa.

Se efectuará por éste acápite una reseña de los casos más trascendentes, a fin de conocer las distintas tesis que se pronunciaron desde el poder judicial a fin de dar solución al nuevo marco normativo.

III.I. Corte Suprema de la Provincia de Tucumán.

El 22 de febrero de 2011, la Corte de la Provincia de Tucumán se pronunció en la causa “Mundo House S.R.L. c. Municipalidad De San Miguel De Tucumán”²⁹, donde el contribuyente demandó a éste municipio de la Provincia de Tucumán

²⁹ Corte Suprema de Justicia de Tucumán, sentencia del 22 de febrero de 2011. Comentado por Revilla, Pablo en “Tribunales superiores” Publicado en: IMP 2011-6, 103

alegando la inconstitucionalidad de un gravamen sobre los ingresos brutos en violación a los límites tributarios impuestos por el art. 9, ap. b, de la Ley de Coparticipación. La sentencia de la Cámara concluyó que el municipio podía imponer dicha clase de tributos análogos al provincial, atento que el legislador no limitó tal permisión únicamente al ente provincial. Contra dicho pronunciamiento se alzo el actor mediante Recurso de Casación.

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán rechazó el recurso.

Para así hacerlo amplió los fundamentos dados por la Cámara, argumentando que la prohibición del artículo 9 ap. B de la Ley de Coparticipación es exclusiva para las provincias, agregando que resulta lógico que no mencionara las facultades tributarias municipales, puesto que resulta privativo de las Provincias conceder o no a sus municipalidades la facultad de crear impuestos.

Ello, como señaló el Tribunal, no implica que la Municipalidad de San Miguel de Tucumán pueda desatender las obligaciones asumidas por la Provincia al adherirse al régimen de coparticipación federal. Es que "cualquiera sea el status jurídico de estos entes públicos territoriales, actúan de manera inflexible los sistemas de coordinación financiera y tributaria a que hayan adherido las provincias. Consecuentemente, le son oponibles las obligaciones que a título propio y que por los municipios de su jurisdicción han asumido las provincias al adherir sin limitaciones ni reservas al régimen de coparticipación provincial en impuestos nacionales y, en especial, la de no establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados"

Así concluyó que quien cuestiona la inconstitucionalidad de un tributo municipal³⁰ por su identidad con el impuesto a los ingresos brutos, en violación de la prohibición de establecer a nivel local impuestos análogos a los coparticipados del art. 9 inc. b de la ley 23.548, debe señalar y probar una superposición írrita a la distribución del poder de imposición establecida en la Constitución Nacional y de Tucumán, su propia condición de contribuyente de ambos tributos y la existencia de una presión fiscal indebida sobre una misma fuente de riqueza que se traduzca en una imposición de índole confiscatoria.

Entiendo que el pronunciamiento efectuado por el Superior Tribunal es condescendiente con la teoría que propugno, desde que efectivamente en el caso particular juzgado, existía analogía con el impuesto sobre los ingresos brutos recaudado por la provincia, lo que rompe con una de las dos condiciones que debe respetar el municipio para ejercer su facultad de imposición de conformidad con lo dispuesto por la Ley de Coparticipación actual.

III.II.- Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Entre Ríos

Con fecha 30/08/2006 en los autos “Nidera Sociedad Anónima c. Municipalidad de Concordia” tuvo oportunidad de pronunciarse el máximo tribunal provincial.

La causa se suscitó cuando una sociedad comercial a la que la Municipalidad de Concordia le reclamaba el pago de la tasa de Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad, interpuso una demanda contenciosa, con el fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad de las normas que la establecen, puesto que comparte la base imponible con el impuesto sobre los ingresos brutos, que imponía la Provincia.

³⁰ El Tributo Económico Municipal del artículo 122 del Código Tributario Municipal.

El Tribunal Superior de Entre Ríos se declaró incompetente, y ordenó la remisión de las actuaciones a la justicia federal.

Para así resolver señalo que: “La Justicia Federal resulta competente para entender en la causa en la que se solicita la declaración de inconstitucionalidad de la tasa de Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad, impuesta por el Código Tributario de la Municipalidad de Concordia, en el entendimiento que al liquidarse en base a los ingresos brutos devengados se superpone a un impuesto provincial y viola la Constitución Nacional y la ley de Coparticipación federal, puesto que se encuentra en discusión el derecho federal, lo cual se determina por la naturaleza de la cuestión debatida y no por la normativa que invoquen las partes.”

De esta forma, sacó de su competencia la materia, evitando pronunciarse al respecto.

En rigor de verdad, si bien se encuentran en juego normas de corte federal, bien podría el tribunal, al igual que lo hizo la Corte tucumana, ocuparse de una cuestión siendo que se trata de la delegación de facultades que la propia provincia efectúa mediante el artículo 244 de su Constitución, el que establece que los municipios ejercerán de modo exclusivo su facultad de imposición respecto a personas, cosas o actividades sujetas a su jurisdicción pero siempre respetando los principios de la tributación y la armonización con los regímenes impositivos provincial y federal.

Amén de lo expuesto, siendo que la imposición municipal compartía base imponible con el impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos, considero que debería correr igual suerte que el impuesto por el municipio tucumano, por idénticas razones.

III.III.- Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

El 11 de marzo de 2009, se pronunció el máximo Tribunal Provincial en la causa "Seara, Juan Ignacio c. Municipalidad de Berazategui"³¹ donde el propietario de un inmueble inició una acción originaria de inconstitucionalidad pretendiendo se declare la inconstitucionalidad del Capítulo XI, art. 26 inc. 2° de la Ordenanza Impositiva de la Municipalidad de Berazategui, en tanto establece un "Canon por extracción de agua del subsuelo". La Suprema Corte de Buenos Aires admitió la demanda, resolviendo que:

Resulta inconstitucional el art. 26 inc. II de la Ordenanza Impositiva de la Municipalidad de Berazategui en cuanto establece el pago de un "canon por extracción de agua del subsuelo", pues, visto que la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires al contemplar los recursos de las comunas ninguna referencia hace a la extracción del agua del subsuelo, queda en evidencia el desajuste entre la habilitación normativa provincial y el agregado comunal, máxime cuando el Código de Aguas Provincial establece que toda persona podrá utilizar el recurso hídrico a título gratuito y conforme a la reglamentación vigente.

Señalando que las facultades de los municipios bonaerenses en materia tributaria son limitadas, pues de acuerdo a la Constitución local en la que hallan fundamento —arts. 192 inc. 5 y 193 inc. 2— están sujetas, bajo pena de nulidad, a los límites de las facultades otorgadas por la legislatura.

Así se resta validez a la ordenanza municipal por haber sido dictada en desmedro a lo ordenado por la Ley Orgánica de Municipios, pero no se analiza el trasfondo de la cuestión, cuál sería la validez de dicha Ley orgánica frente al

³¹ S.C.B.A. causa I. 2254.

artículo 123 de la Constitución nacional, tema que amerita un análisis pormenorizado que escapa a este trabajo.

III.IV.- Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba.

El Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, sala contenciosa administrativa, en los autos "Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad De Córdoba"³² donde la Cámara había rechazado en todas sus partes la demanda de plena jurisdicción planteada por la firma contribuyente y confirmó la Resolución de la comuna que determinó la obligación tributaria de la accionante respecto de la "Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios".

La contribuyente interpuesto recurso de casación y el Superior Tribunal de Justicia de Córdoba no hizo lugar al recurso y, en consecuencia, confirmó el resolutorio recurrido en todas sus partes.

Para así decidir, el Tribunal estimó que, de conformidad a las pruebas de autos, la actora incumplió el deber de abonar la Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios establecida en las ordenanzas tributarias aplicadas en el acto de determinación tributaria.

Contra tal decisorio, la actora interpuso recurso extraordinario federal, el que fue denegado.

Así, la actora con fecha once de diciembre de dos mil seis interpuso recurso de hecho por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la que haciendo

³²TSJ, sala Contenciosa administrativa, sentencia Número Sesenta y tres, de fecha siete de septiembre de dos mil cinco.

lugar al mismo, resto validez al acto jurisdiccional, ordenando un nuevo pronunciamiento del Tribunal Provincial acorde a los lineamientos seguidos por el máximo tribunal de la nación para tener por válido el cobro de una tasa.

A los fines de emitir el nuevo pronunciamiento ordenado con motivo del reenvío el Tribunal Provincial estableció que: “Resulta ilegítimo el cobro de la "Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios" pretendido por el Municipio de Córdoba, por cuanto la pretensión fiscal municipal deviene contraria a un requisito fundamental respecto de las "tasas", cual es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, criterio que encuentra sustento en el art. 17 de la Constitución Nacional.”

Si bien el T.S.C., ataca el reenvío y se pronuncia conforme los parámetros indicados, señala que: “En definitiva, este Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba calificó jurídicamente a la pretensión tributaria municipal como un impuesto municipal (arts. 188 inc. 1 de la Constitución Provincial y 123 de la Constitución Nacional) y a partir de esa base juzgó su juridicidad, esto es, como una prestación coactiva patrimonial a favor del Fisco y a cargo de un sujeto pasivo u obligado tributario, por la realización de un hecho imponible, previsto en la ley, que tiene por fundamento una actividad administrativa organizada, con finalidad colectiva y equitativa, al servicio de los intereses generales o como una "Extracción coactiva -con basamento legal- de una parte de la riqueza de los particulares, preferiblemente en dinero, cuyo propósito básico es el de obtener ingresos para cubrir las necesidades públicas, sin perjuicio de perseguir, además, objetivos extrafiscales, para promover el bienestar general" (VILLEGAS, Héctor Belisario, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ed. Astrea, 8ª ed., Buenos Aires, 2003, pág. 158).”.

El pronunciamiento dictado por el Tribunal Provincial, se encuentra alineado con lo la teoría que aquí se propugna, en el sentido que busca legitimar la facultad municipal de imposición, amén que en el caso fuera en definitiva mal considerado por la C.S.J.N. como una tasa.

IV.- Casos en los que tuvo oportunidad de pronunciarse la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La última causa en la que tuvo oportunidad de pronunciarse en cuenta a constitucionalidad de aplicación de impuesto por municipios fue la causa "Y. P. F. S.A. c/ Municipalidad de Laguna Larga plena jurisdicción recursos de casación inconstitucional" ³³del 13 de noviembre de 2012, en la que la Corte señaló que: "Que en el recurso extraordinario se plantea una cuestión insustancial, en tanto la sentencia del quo sigue la consolidada jurisprudencia de esta Corte respecto de los recaudos exigibles para la validez constitucional de los tributos locales (confr. causa "Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba", Fallos: 332: 1503 sus citas, así como los casos fallados, mediante remisión dicho precedente; confr. en igual sentido causa N.I 9. XLVII "Nidera S.A. c/ Municipalidad de Rio Cuarto demanda contenciosa administrativa- plena jurisdicción si recurso de casación", sentencia del 28 de febrero de 2012).

Que en el citado fallo "Laboratorios Raffo S.A." la Corte expuso, como se indicara antes, que las distinciones entre especies tributarias no son meramente académicas, sino que sirven a la armonización de las potestades tributarias de los diferentes niveles de gobierno (según art. 9 inc. "b" de la Ley N° 23.548). A partir

³³ CSJN causa Y.23. XLVIII. Rex. Del 13 de noviembre de 2012.

de ello y de la descripción del hecho imponible de la contribución de comercio (que es integrada con una enumeración de servicios municipales), entendió que la misma se correspondía a la categoría jurídica "tasa" que —por ser tal y según doctrina de la propia Corte— requiere la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio estatal sobre algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (234:663; 236:22; 251:222; 259:413, entre muchos otros). En tanto la actora carecía de un local en donde sea posible la prestación de tales servicios en la forma referida, la exigencia del municipio cordobés violentaba el art. 17 de la Constitución Nacional.

Sin embargo, y pese a que la Sra. Procuradora aconsejó hacer lugar sin más a las impugnaciones de este tipo, la Corte se apartó de tal sugerencia y decidió devolverlas —sin resolver— al Tribunal Superior cordobés a fin de que sea éste quien dicte un fallo acorde a Sus consideraciones.

Remitida la causa al Tribunal Superior de Justicia Cordobés, se dictó un nuevo pronunciamiento el 1º de Octubre de 2010 acorde las consideraciones recién expuestas y, por ende, hizo lugar a las demandas entabladas por las empresas, ordenando la restitución de los importes abonados en concepto de "solve et repete" (art. 9, Ley N° 7182).

No obstante ello, expuso y fundó su disidencia con el criterio que la Corte le mandó obedecer, explicitando los motivos que justificaron su apartamiento a lo resuelto por ella en "Cía. Química" (312:1575). Especialmente, afirmó que el examen de la validez legal y constitucional de los tributos debe hacerse atendiendo necesariamente a lo dispuesto por las normas del derecho vigente aplicable (especialmente la Constitución Nacional y la Provincial), por encima de las doctrinas relativas a la clasificación y definición de las especies tributarias.

Como fuere, en tanto estas sentencias **en su parte resolutive** admitían las demandas de los contribuyentes, los municipios presentaron nuevamente impugnación extraordinaria, valiéndose —en general— de los argumentos proporcionados en **los considerandos** de aquellas.

Fiel a su posición sustancial, el Tribunal Superior resolvió conceder formalmente estos recursos, exponiendo a tal fin tres razones fundantes:

1º Los arts. 5º y 123 de la Constitución Nacional comprometen a la Nación a garantizar a las Provincias el goce y ejercicio de sus instituciones en tanto éstas aseguren su autonomía municipal. Por ello, el análisis de la legalidad de un tributo municipal en ningún caso podrá omitir el estudio de las normas constitucionales provinciales llamadas por la propia C.N. a delimitar tal autonomía (en el caso, art. 188 de la Constitución de la Provincia de Córdoba).

2º No podría considerarse que el tributo municipal es inconstitucional por transgredir lo dispuesto por la Ley Nº 23.548. Ello por cuanto la gabela proviene del ejercicio de una facultad conferida por normas constitucionales (arts. 5º y 123, CN), en tanto la Ley de Coparticipación, al decir de la propia Corte, forma parte del plexo normativo local (3) (art. 31, C.N.). Ello sin perjuicio de que la falta de dictado de la ley de coparticipación pueda haber provocado una inconstitucionalidad sobrevenida del régimen impuesto por la referida ley (C.N., D.T. 6º).

3º La Corte no ha analizado la validez del tributo como un "impuesto municipal" en el marco del nuevo orden constitucional inaugurado con la reforma de la carta magna del año 1994.

Así, es como llega nuevamente la causa al Máximo Tribunal Nacional, que con fecha 12 de julio de 2012, desestima el recurso por entender que: “el recurso extraordinario se plantea una cuestión insustancial, en tanto la sentencia del quo sigue la consolidada jurisprudencia de esta Corte respecto de los recaudos exigibles para la validez constitucional de los tributos locales (confr. causa "Laboratorios Raffo S.A. cl Municipalidad de Córdoba", Fallos: 332: 1503 sus citas, así como los casos fallados mediante remisión dicho precedente; confr. en igual sentido causa .179 XLVII "Nidera S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto -demanda contenciosa administrativa- plena jurisdicción si recurso de casación", sentencia del 28 de febrero de 2012).

Lamentablemente, si bien considero que el recurso fue correctamente desestimado, nos encontramos frente a un estado de situación que vulnera la seguridad jurídica, siendo que los argumentos vertidos por el Tribunal Superior de Córdoba, al igual que otros pronunciamientos, avalan la imposición de impuestos por los municipios.

A mayor abundamiento, y contrario sensu, podría leerse que la C.S.J.N. al especificar que siendo “una tasa” no era legítima como tal, permite entrever un haz de luz direccionado a que sí podría serlo de tratarse de un impuesto -como postuló el TSJC-.

V.- Interpretación que se propone para el juego armónico de la legislación vigente.

En rigor de verdad, al momento de ser sancionada la ley de coparticipación, los municipios gozaban del carácter de autárquicos.

En consecuencia, la asignación de las tasas por servicios efectivamente prestados, resultó coherente con el consenso generalizado de que tales eran los

únicos tributos que podían percibir de conformidad con el régimen constitucional vigente y la Ley de Coparticipación.

Así, cuando ésta última Ley estableció la excepción al principio general a favor de las provincias, permitiéndoles cobrar el impuestos sobre los ingresos brutos (entre otros) amén de ser considerados análogos a ciertos impuestos nacionales coparticipados, lo hizo sólo a favor de ellas y sólo de ellas, dado que en tal momento el municipio no podía cobrar impuestos, por lo que la permisión a tales órganos resultaba de imposible cumplimiento.

En ese contexto de clara definición empírica, el intento constituyente de 1994 varió en algo el planteo teórico en que se formula la cuestión pero no aportó cambios reales respecto de una situación fácticamente consolidada.

Así, si bien la reforma constitucional establece un nuevo esquema elevando a los municipios a la categoría de tercer estamento con potestades impositivas, siguen vigentes normas de derecho intrafederal que arreglan el reparto de las facultades tributarias sin contemplar a los municipios.

Desde esta óptica resulta necesario e urgente diagramar un nuevo sistema de coparticipación que atienda las necesidades de los tres niveles de gobierno, contemplando el nuevo diagrama municipal.

Hasta que ello no ocurra, y en respuesta a la pregunta que dio origen a éste trabajo, considero **que los municipio se encuentran plenamente facultados a hacer uso de la potestad de recaudar impuestos.**

Ello así, ya que normas constitucionales plenamente vigentes le confieren tal potestad (conf. arts. 5º y 123, CN).

Ahora bien, tal imposición debe siempre ser respetuosa de los límites que los principios imperantes le imponen, esto es:

- Ingeniárselas para sortear el valladar de analogía prescripto por el artículo 9º, inciso b), de la Ley N° 23.548, el que continúa con plena vigencia.
- Y tener resguardo de la prohibición de doble imposición, que de resultar confiscatoria priva al municipio de dicha imposición.

Es decir, que si encuentran nuevas expresiones de capacidad contributiva que no estén alcanzadas por la imposición nacional ni provincial, podrán hacerse de recursos mediante la imposición de impuestos, siendo que a partir de la reforma están facultados de así hacerlo.