

caratula

Dedicatorias.

Se lo quiero dedicar a mis padres, Marisa y Quique, que son los soles de mi vida, que los amo con toda el alma, que son mi guía y ejemplo a seguir, que me apoyaron incondicionalmente en todo momento y que fruto del esfuerzo compartido me encuentro a pasos de cumplir un sueño común, y que gracias a ellos hoy soy lo que soy..!!!

A mi hermana Goldi, amor de mi vida, por estar siempre, apoyarme y ser un sostén para mí.

A mi novio, mi gran amor, por esperarme, acompañarme, ayudarme y por compartir el gran camino de la vida.

A mi tío Mariano, el mejor, un sol en mi vida, por ayudarme, escucharme y ser mi compinche en todo.

A mi tía Ale, por su bondad, y por enseñarme a través de la vida que con poco o con mucho se puede ser feliz.

A mis primas, Agus y Flor, mis princesitas, por la alegría y energía, por tanto amor.

A mi tía Lechu y mi tío Alberto, mis ejemplos del amor, por enseñarme a luchar de a dos y por todo el amor que me dieron a través de todos estos años.

A los que ya no están, que siempre los llevo en mi corazón y que me acompañan en todo momento.

A mis amigas de Pergamino y a mis amigas rosarinas, que puedo decir, no me alcanzan las palabras...la amistad es una pieza de la vida incalculable, por todo el amor y compañía constantes, por estar siempre a mi lado, y por compartir la vida conmigo.

A mi amigo Javi, puro amor, compañero de estudio, por escucharme y ayudarme, por compartir su familia conmigo y hacerme sentir un integrante mas

A la Universidad Abierta Interamericana, mi tercer casa, mi querida facultad. A todas las personas que forman parte de ella, a las cuales estoy muy agradecida por el gran cariño que me brindaron todos estos años, por la calidad de personas que son, y por la enseñanza tanto académica como personal.

A mi tutor, DarioPaglieta, por guiarme en este trabajo, por su buena predisposición y por llevar a las aulas de la universidad su gran conocimiento, su buena energía y su calidez de persona.

Este trabajo se lo dedico a todos y todas, y le agradezco a Dios que los haya puesto en mi camino para compartir toda o una parte de mi vida. No tengo otra palabra más que Gracias!

Área.

Derecho Público.

Derecho Tributario y Financiero.

Tema.

Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene del municipio de la ciudad de Pergamino.

Título.

La Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene del municipio de Pergamino y su problemática actual.

Problema.

La financiación de un servicio por medio de la imposición de una tasa, que se cobra y no se presta.

Hipótesis.

La Tasa es una especie del genero tributo, que tiene características propias que la diferencian del resto de las especies.

Su nota distintiva, radica en el hecho imponible que está dado por la prestación de un servicio por parte del municipio, lo cual conlleva a que el contribuyente realice la contraprestación en dinero.

Dos puntos centrales hay que tener presentes:

- La efectiva prestación del servicio;
- El pago que deviene del primero.

Al contraponer estos dos caracteres, observamos que faltando el primero, el segundo deviene ilegal por carecer de fundamento.

Puntos de tesis que se demostraran y se defenderán.

Se demostrara las facultades impositivas del municipio de la ciudad de Pergamino, reconocidas luego de la reforma constitucional de 1994 para disponer las tasas que financiaran los servicios prestados.

Se demostrara las características fundamentales y particulares de la tasa que se impone para el sostenimiento de los servicios por la Inspección de la Seguridad e Higiene.

Se defenderá la efectiva prestación de un servicio, en este caso la Inspección de la Seguridad e Higiene, para que devengue en obligatorio el cobro.

Objetivos.

Objetivos generales.

Dar al lector una aproximación de lo que es la tasa como especie tributaria; sosteniendo el principio de autonomía para la imposición de tributos; para luego adentrarnos en el tema central de este trabajo, explicando que es la tasa por Inspección de Seguridad e Higiene y como está regulada en la Ordenanza Fiscal ejercicios 2012 de la Ciudad de Pergamino.

Objetivos específicos.

Luego de entender como está estructurada la tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, pretendemos que se garantice, para cada contribuyente obligado al pago, una mínima prestación que se configuraría al menos en una inspección anual.

Marco teórico.

El Estado actual necesita de recursos para cumplir con los fines propuestos y alcanzar para su pueblo el pregonado bienestar social. En su búsqueda genera diferentes mecanismos, en este caso tributos para captar los recursos necesarios.

La tasa representa unos de esos caminos, actualmente es quizás la fuente de ingresos propios más importantes de las municipalidades.

En el artículo 5 de la Constitución Nacional se reconoce la autonomía municipal, que implica las facultades de tipo tributaria.

En los artículos 190 y siguientes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, se da cumplimiento y reconocimiento al régimen municipal dispuesto por la nuestra Carta Magna.

Por otra parte hay una serie de disposiciones normativas (Ordenanza general para las municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, Ley de Coparticipación Nacional de impuestos, Convenio multilateral) que en forma articulada generan el marco para la aplicación de los tributos evitando los inconvenientes que se puedan generar ante el intento de ampliar los recursos económicos de los diferentes niveles de gobierno.

También nos dan pautas de interpretación los pronunciamientos de nuestros órganos superiores de justicia.

Finalmente, lo que nos resulta de mayor importancia, para el tema a examinar, es la Ordenanza Municipal de la Ciudad de Pergamino ejercicio 2012, que a partir del artículo 85 regula la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

Capítulo I.

EL TRIBUTO Y SUS ESPECIES.

1. Introducción.

Creemos conveniente comenzar este capítulo dividiéndolo en tres puntos básicos que el lector tiene que conocer para lograr ubicarse en tema.

En primer término daremos los conceptos que la doctrina ha expuesto del tributo como género y del impuesto, tasa y contribución como especies del primero. Entendiendo a estos como elemento indispensable con que cuentan los diferentes niveles de gobierno para afrontar los gastos para mantenimiento del Estado y la concreción del bienestar social pretendido.

Continuaremos dando una aproximación al significado de poder tributario, orientando su explicación a la facultad de imperio de las municipalidades intentando demarcar su origen y limitaciones legales.

Relacionado con el punto anterior inmediato, aportaremos el status jurídico en que se sitúan las municipalidades después de la última reforma constitucional.

Seguidamente nos abocaremos a desarrollar el marco constitucional en que las municipalidades desarrollan sus facultades, atendiendo específicamente al status jurídico que fuere reconocido después de la última reforma de 1994.

Finalmente dada la aproximación de los conceptos básicos del tributo, impuesto, tasa y contribuciones, marcando las facultad que se le reconoce a las municipalidades - considerando su estatus jurídico- de imposición con sus respectivas limitaciones, concluiremos puntualizando la especie tributaria particular que nos convoca, “La Tasa”, dando un desarrollo más acabo de la misma.

2. Tributo, concepto y clasificación.

La concepción del tributo en doctrina y jurisprudencia no fue siempre pacífica, así la doctrina contractual consideraba al tributo como un contrato bilateral, entre el estado y el

particular, donde el primero brindaba servicios públicos y los particulares los medios para financiarlos.

Desde el punto de vista jurídico el tributo es la expresión que se utiliza para denominar genéricamente las prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley con el objeto de cumplir con sus fines¹.

Spisso define al tributo diciendo “que es una expresión obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público.”²

El diccionario de la Real Academia lo define como: (*del latín tributum*) una obligación dineraria establecida por ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.

GiulianiFounrouge: es”...concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público...”³

Héctor Villegas:...se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria – habitualmente pecuniaria – establecida por ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigido a dar satisfacción a los fines que al estado y a los restantes entes públicos le estén encomendados.⁴

¹ Programa Conjunto de Tributación. OEA/BID, Modelo de Código Tributario para América Latina, Unión Panamericana, Washintong, 1967, art. 13.

² Rodolfo R. Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”. Ed. Ediciones de Palmas Buenos Aires. 2000, 2ª edición, pag. 39.

³<http://www.econlink.com.ar/tributo>

⁴<http://www.econlink.com.ar/tributo>

Haciendo una disección de las definiciones transcriptas, podemos extraer los elementos relevantes que conforman el género tributos:

1.- Prestación: observamos que la mayoría de los autores coinciden en la utilización de este término, en razón a que el contribuyente no adquiere el derecho a percibir servicio concreto alguno, en un primer momento.

2.- Pecuniaria o en dinero: modernamente la prestación es exigible en dinero, antiguamente podía ser en especie.

3.- Obligatoria: la prestación puede ser exigida coercitivamente por el Estado en el caso de que el contribuyente no pague.

4.- Legalidad: Deben ser establecidos por ley formal.

5.- Finalidad: cubrir las necesidades financieras de los entes públicos.

Dicho esto y considerado al tributo como género la doctrina, en general, adhiere a una división tripartita y establece que el tributo como género cuenta con tres especies: los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Continuando con esquema que venimos desarrollando diremos que los autores definen a los impuestos como "...las prestaciones generalmente en dinero o en especies, exigidas por el Estado, en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en la situaciones consideradas por la ley como hecho imponible⁵.

El modelo de Código Tributario para América Latina dice que "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad Estatal relativa al contribuyente."⁶

De esta especie tributaria, lo que nos interesa destacar, es que se exige independientemente de toda actividad estatal, ósea sin contraprestación alguna.

⁵GiulianiFounrouge, "Derecho Financiero", 4ª Ed., pág 317.

⁶ Programa Conjunto de Tributación. OEA/BID, Modelo de Código Tributario para América Latina, Unión Panamericana, Washintong, 1967, art. 15.

La tasa ha sido definida como la “contraprestación en dinero que pagan los particulares al Estado u otros entes de derecho público en retribución de un servicio público determinado y divisible”⁷

El Modelo del Código Tributario para América Latina la define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.”⁸

Como observamos lo que diferencia a esta especie del definido en el párrafo anterior inmediato, es la existencia de un servicio que el Estado brinda y que el pago obedece a una contraprestación.

La última clase de tributo está constituida por las contribuciones especiales. El Modelo de Código Tributario para América Latina expresa “contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.”⁹

A primera lectura, al igual que en la tasa, se presenta la actividad del estado como fundamento del cobro del tributo. Pero la diferencia sustancial se encuentra en el beneficio que se genera con esa actividad, por ejemplo en las contribuciones de mejora se aumentan el valor del inmueble, y en la tasa el servicio que le Estado presta no necesariamente deriva en un beneficio para quien la recibe, sino que incluso puede resultar un perjuicio, por ejemplo ante una inspección que derive en clausura.

⁷García Belsunce Horacio, “Tema de Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1982, pág. 210.

⁸ Programa Conjunto de Tributación. OEA/BID, Modelo de Código Tributario para América Latina, Unión Panamericana, Washintong, 1967, art. 16

⁹ Programa Conjunto de Tributación. OEA/BID, Modelo de Código Tributario para América Latina, Unión Panamericana, Washintong, 1967, art. 17 1er párrafo.

3. Poder Tributario. Marco Constitucional.

El poder tributario consiste en la potestad de instituir tributos que tienen los diferentes órganos de gobierno. Este poder, si surge de la Constitución se lo denomina originario y será derivado o delegado en los otros casos.

Parte de la doctrina se inclina por sustentar que la Nación y las provincias tienen un poder originario y las municipalidades por delegación. Así comparte Jarach quien afirma que “desde el punto de vista jurídico las municipalidades carecen de poder fiscal originario siendo este únicamente derivado”¹⁰. Y en la misma línea de idea, BulitGoñi (cita bulitgoñi, Enrique G., “Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene”, doctrina Tributaria (Errepar), tomo XVII, diciembre de 1996. “a) La potestad municipal sigue siendo derivada, pues no se la otorga directamente la Constitución nacional, sino que provienen del respectivo ordenamiento provincial; y b) el ordenamiento municipal, por lo dicho y con el refuerzo del art. 31 de la Constitución Nacional, sigue estando obligado por las normas del ordenamiento provincial y por los acuerdos que este celebre. Esto último, en particular, respecto del régimen de coparticipación federal, del convenio multilateral y del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.”¹¹

La Corte Suprema de justicia de la Nación en numerosos casos ha reconocido al poder tributario municipal como una potestad derivada de las provincias a la cual pertenecen (cita fallo 114-282; 304-1186; 314-495; 320-619; 321-1052; entre otros).

Hoy las potestades tributarias de los municipios se encuentran condicionadas por el ordenamiento jurídico vigente. Así en nuestra carta magna encontramos como límite aquel

¹⁰DinoJarach, “Curso de derecho tributario”, ed. Cima, Buenos Aires, 1980, pag.66

¹¹ Enrique G. BulitGoñi, “Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene”, doctrina Tributaria, ed. Errepar, tomo XVII, diciembre de 1996.

poder fiscal atribuido a la Nación con carácter exclusivo art. 4, 9, 10, 11, 12, 31, 75 inc. 1, 12, 13, 18, 19, 30.

El art. 4 establece que el Gobierno federal prevé a los gastos de la Nación con los fondos del tesoro Nacional, especificando su formación.

El art. 9 establece que no habrá más aduanas que las nacionales.

El art. 10 consagra el principio de la libertad de circulación de los bienes tanto de producción nacional como los importados.

El art. 11 establece la libertad de los derechos de tránsito y prohíbe todo impuesto por el hecho de transitar el territorio.

El art 12 establece la prohibición de obligar a los buques destinados de una provincia a otra, a entrar, anclar y pagar derechos por causa del tránsito, además prohíbe conceder preferencia a un puerto respecto a otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.

El art. 31 establece la supremacía Constitucional expresando que la Constitución Nacional, las Leyes de la Nación que dicte el Congreso y los Tratados con las potencias extranjeras son ley suprema de la Nación y cada provincia está obligada a conformarse a ellas.

El art. 75 corresponde al congreso establecer derechos de exportación e importación, inc. 12 cláusula de los Códigos, inc. 13 clausula comercial, inc. 18 y 19 cláusula del progreso.¹²

También conforman límites al poder de imposición municipal los tratados internacionales (por ejemplo para evitar la doble imposición internacional); las leyes nacionales (por ejemplo ley de telecomunicaciones); las normas provinciales (constitución

¹²Tasas municipales cuya base de cálculo incluye los ingresos por exportaciones” por Lorena Almada y Cecilia Matich, Periódico Económico Tributario, Director Alejandro N. Lopez lunes 3 de septiembre de 2007).

y leyes provinciales, convenio multilateral); ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos y pactos fiscales.

Sin desconocer los límites existentes al poder de imposición de los diferentes niveles de gobierno, por nuestra parte y en contraposición a lo sostenido por otros autores, apoyamos la tesis que el poder de imposición de las municipalidades es originario, en razón a la preexistencia de estas a las Provincias y la Nación. El hecho de que a partir de la reforma constitucional de 1994 se proclame la autonomía municipal, como más adelante desarrollaremos, no significa la creación de las facultades, sino su reconocimiento, ya que desde antaño poseían el poder de imponer tributos para solventar los gastos públicos.

4. Status jurídico.

Nuestra Constitución consagra un régimen federal de gobierno, con un deslinde de competencias entre el gobierno federal y los gobiernos de provincia. Se determina que los poderes de las provincias son originarios y conservan todo el poder no delegado a la Nación.

La Constitución de 1853 se limitaba a señalar en su art. 5º que correspondía a las provincias asegurar “el régimen municipal”, sin especificar si eran entidades autárquicas o autónomas. La última reforma constitucional (1994) reconoce de forma expresa la “autonomía municipal” donde las provincias asumieron la obligación en materia de organización del régimen municipal, en virtud de lo dispuesto por el art. 123 de la Carta Magna (“Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”), debiendo asegurar la autonomía municipal, convalidándose la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en caso “Rivademar, Ángela c/ Municipalidad de Rosario” (citar fallos 312:326,

de fecha 21 de marzo de 1989; LL 1989-C,pp-49 y ss. Con nota de Bianchi, Alberto B (“La corte ha extendido carta de autonomía a las municipalidades”). Se dejó de lado en este precedente una casi centenaria jurisprudencia de la Corte Suprema que consideraba a los municipios como entidades autárquicas de base territorial, sosteniendo que eran meras delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptos a fines y límites administrativos...” (Vid. Marienhoff, Miguel S. , “La supuesta autonomía municipal”, LL 1990, sec. Doctrina pág 1013) El miembro informante de la Convención Constituyente (Prieto) dijo que. “los planos económicos y financieros han sido especialmente considerados en el texto constitucional porque tienen una importancia superlativa. De esta manera estamos especificando y dejando en claro que los municipios argentinos van a poder generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus propios recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, completando así las facultades de administración que le son propios”. Seguidamente sostuvo, “la autonomía municipal enmarcada en este nuevo esquema de poder en la Argentina a partir de la reforma constitucional va a contribuir a lograr una democracia más eficiente que propenda al bien común” (cita Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “los Municipios, su estatus jurídico”, op. Cit., pág. 2447).

En virtud de la aludida reforma constitucional se reconoce y consagra la autonomía municipal en sus diferentes ámbitos institucional, político, económico y financiero, que entre otras cuestiones conlleva a la potestad tributaria de que gozan las municipalidades con la aplicación de las tasas.

Por nuestra parte compartimos la idea que la reforma reconoció el carácter autónomo de los municipios, porque siguiendo el orden cronológico la organización municipal preexistió a la provincial y nacional. Llegó junto a la dominación española,

donde se otorgó al municipio, en cabeza del cabildo, autonomía política, administrativa, financiera y judicial. Señala Darío Omar Paglietta que “El municipio nació autónomo y dotado, por la voluntad natural de sus miembros, de competencias, funciones y derechos, propios, exclusivos, originarios y excluyentes. Pero el transcurso del tiempo hizo que como dice Alberdi, en nombre de la soberanía popular se quitara al pueblo la administración de los intereses económicos.”¹³

El art 123 de la reforma obliga a las provincias a reconocer la autonomía municipal proclamando “Cada provincia dicta su propia constitución,.. asegurando la autonomía municipal...” pero a reglón seguido establece “...y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”, es decir que se libra al antojo de un órgano superior el alcance de esa autonomía en todos sus ámbitos.

Concluimos que la proclamada autonomía continúa siendo una ficción, ya que el elemento financiero está dirigido por la Nación y las Provincias. Expresa el Dr. Paglietta “Es incompresible que los 2160 municipios de todo el país no posean representación en ninguna de las negociaciones que dieron lugar a cualquiera de las leyes de coparticipación o los sucesivos pactos fiscales que distribuyeron recursos. La excusa, no solo poco creíble sino que inconstitucional, es que los municipios, cuya autonomía todavía es cuestionada por algunos sectores a pesar de la consagración de los art. 5 y 123 CN, están representados en la mesa de negociación por la provincia a la que pertenecen.”¹⁴

En la forma en que hoy se plantea la autonomía municipal, donde Nación y Provincia conservan y se desprenden de funciones y competencias hacia el nivel estatal

¹³Dario Omar Paglietta, ‘‘Distribucion de Recursos Estatales’’, Editorial Jurídica Nova Tesis, Rosario, 2005, pag. 52.

¹⁴Dario Omar Paglietta, ‘‘Distribución de Recursos Estatales’’, Editorial Jurídica Nova Tesis, Rosario, 2005, pag. 40.

municipal, como señala el Dr. Paglietta en la obra citada “este rumbo terminará por consolidar la aniquilación del municipio”.

5. La tasa.

Anteriormente hicimos referencia a la doctrina tripartita de los tributos y conceptualizamos de manera general cada una de sus especie, ahora es momento que abordemos firmemente el concepto de la Tasa y sus particularidades.

Para definir la tasa algunos autores utilizan un criterio restringido, sosteniendo que “la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”¹⁵. Con un criterio mas amplio, Founrouge define el instituto como “la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de ley por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”. (buscar a fonruge para citarlo)

De las definiciones que fuimos esbozando caracterizamos a la tasa por tener una naturaleza tributaria, ser exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio. Y necesariamente debe ser establecida por una ley. Al respecto hay un criterio, que no compartimos, que niegan la fuente legal de las tasas, dando su origen a un acuerdo de voluntades¹⁶.

Existen otras características que no se encuentran del todo pacificas en la doctrina y jurisprudencia. Una de ellas está representada por la actividad efectiva que hoy es uno de los argumentos que se reitera en los planteos que los contribuyentes oponen por el cobro de la tasa de inspección seguridad e higiene, tema al que más adelante nos referiremos en profundidad ya que es el tema central de nuestro trabajo. Ahora bien, dando una

¹⁵DinoJarach, Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, 2da edición, pag. 234.

¹⁶Duverger M., Instituciones financieras, Barcelona, Roseti, 1960, pag 90-91, Berliri A., Principio de Derecho Tributario, MilanGiuffre, volumen I, 1952, pag 305.

aproximación diremos que el hecho imponible está integrado a una actividad que el estado cumple vinculada al sujeto obligado al pago.

Otra, la representa el destino de lo recaudado con el producido de la tasa. Autores afirman que las circunstancias de que el producto sea exclusivamente destinado a solventar los costos que se generan por la prestación del servicio que presta el estado, es una de las características que integran la tasa, mientras que otros optan por objetar que esta afectación no es una consecuencia necesaria de la vinculación del tributo con la prestación del servicio. Así Villegas que coincide con el criterio de Ferreiro Lapalsa, expresa que la tasa son tributos cuyo producto debe ser empleado para financiar los gastos del estado en general, sin una afectación particular.

Que existe una ventaja para el usuario es una característica que presenta la particularidad de no ser un elemento esencial para la tasa - así quedó establecido en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario -, y si para la contribución especial.

6. Conclusión.

A lo largo de este capítulo quisimos afirmar que los municipio son autónomos y por ende tienen poder fiscal para imponer tributos en miras de sostener los intereses locales y buscar el bienestar general.

Sostenemos firmemente la doctrina que establece que el municipio tiene un poder originario, por resultar preexistentes a toda otra organización estatal. En adelante nos basaremos en esta doctrina para continuar con este trabajo.

Por lo expuesto resulta que los municipios mantienen desde su existencia la facultad para imponer tasas, tema que nos interesa ya que en el próxima capítulo hablaremos de una clase de ellas. La característica principal de la tasa es la prestación de un servicio por parte del Estado que conlleva una contraprestación por parte del particular, ósea el gobierno local

desarrolla una actividad, realiza una efectiva prestación del servicio, y el contribuyente paga para el mantenimiento del primero. Sostenemos esta tesitura y no la que habla de una potencial prestación del servicio. Para nosotros lo relevante y diferenciador de la tasa al igual que en las contribuciones es que el municipio preste el servicio en debida forma y tiempo y luego que el contribuyente pague, una es consecuencia de la otra, por ende si el primero no cumple el otro no tendría que realizar la contraprestación debida. Esto es así porque si no se transformaría la tasa en un impuesto, porque como dijimos anteriormente en este último no hay ninguna actividad por parte del Estado.

Capítulo II.

TASA POR INSPECCION SEGURIDAD E HIGIENE

1. Introducción

En el presente capítulo comenzaremos introduciendo al lector en el tema puntual de las tasas que perciben los diferentes municipios en busca de financiar los gastos que se generan para garantizar la seguridad e higiene de las oficinas, comercios y establecimientos industriales o de servicios.

Luego de dar la aproximación conceptual de la tasa por “Inspección, Seguridad e Higiene”, profundizaremos en la forma en que se regula en la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Pergamino, haciendo una disección de la descripción del hecho imponible, y deteniéndonos en las consideraciones doctrinales y jurisprudenciales de sus características.

Describir como se forma la actividad que debe desarrollar el estado y las particularidades que configurado el hecho imponible descrito por el art. 85 de la Ordenanza fiscal, comenzaremos hablando de la servicio público que brinda el Estado, que conforma el origen de la generación de costos a los que es llamado para financiar el contribuyente y que es el fundamento para la procedencia del cobro. Luego desarrollaremos el concepto de sustento territorial, describiendo las posturas sostenidas en la doctrina y jurisprudencia. Siguiendo con la línea del artículo expresaremos consideraciones sobre la efectiva o potencial actividad comercial, industrial o de servicio del contribuyente. Pasaremos por último, previo a la conclusión del capítulo, a referirnos a la razonable y prudente proporcionalidad entre el costo del servicio público prestado por Estado y el pago a ingresar por el contribuyente en concepto de la tasa en cuestión.

Terminaremos dando una conclusión de todos los conceptos que fuimos trabajando a lo largo del capítulo.

2. Tasa por Inspección de seguridad e Higiene.

Ya en el capítulo uno quedo establecido que nuestro régimen de gobierno, de acuerdo a las disposiciones de la Constitución Nacional luego de la reforma, reconoce a los municipios su autonomía. Dentro de dicha autonomía, se incluye la posibilidad de generar recursos tributarios, con independencia de los que les correspondan en concepto de coparticipación.

Hoy las tasas constituyen el tributo principal por el cual los municipios sostienen sus fuentes de financiamiento.

La tasa, objeto de este estudio, tiene varias denominaciones según cada municipio, por ejemplo: Seguridad e Higiene (Estación JuárezSelman. Córdoba.)- Tasas por Servicios de Inspección general e Higiene (Alta Gracia. Córdoba.)- Contribución por los Servicios de Inspección General e Higiene que inciden sobre la actividad comercial, industrial y de servicios (Camilo Aldao. Córdoba.) Tasa Seguridad, Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad (Concordia Entre Ríos)- Derecho de Registro e Inspección (Rosario, Ceres. Santa Fe)- Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene (San Martín. Buenos Aires)- Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene (Pergamino. Buenos Aires)- Etc. Pero todas corresponden a la misma categoría tributaria o retribuyen servicios similares, sin perjuicio de que a veces el hecho imponible puede diferir.

“Siendo de destacar que, en todos los casos, se trata de una misma tasa, entendida esta especie tributaria como la prestación pecuniaria coactiva que el estado exige del sujeto obligado mediante ley, en concepto de contraprestación por un servicio público divisible y efectivamente prestado, servicio público que, en el caso de esta tasa, consiste en general, en la realización de inspecciones destinadas a constatar, preservar la seguridad, salubridad e

higiene en locales, establecimientos u oficinas destinados al ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios”.¹⁷

Por la preexistencia necesaria y la similitud en la naturaleza del servicio público que se presta para que se configure el hecho imponible, que genere la obligación de una contraprestación, es necesario que se haya habilitado el comercio, a lo que le va a corresponder el pago de una tasa por habilitación. Lo que tienen de similitud ambas tasas es que retribuyen un servicio similar: “ se trata de la inspección o verificación *in situ* del ámbito físico donde los contribuyentes pretenden ejercer su actividad para constatar su correspondencia con los requisitos exigidos”¹⁸. Debemos precisar, en este párrafo que no todos los municipios prevén la habilitación de un comercio, industria o servicio para que se configure el hecho imponible, ya veremos en el título donde examinamos el sustento territorial como en el caso de la Ordenanza Municipal de Avellaneda no se establece como recauda la necesidad de un lugar físico donde se desarrolle la actividad.

Así pues, generalmente en las Ordenanzas Fiscales se instrumenta la articulación correspondiente al tratamiento de la tasa de habilitación en forma inmediata anterior al desarrollo de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, por ejemplo en la Ordenanza Fiscal de Morón en el capítulo 3 se regula desde el art 116 y siguientes los “Derecho por trámites de Habilitación de Comercios e Industrias” y en el capítulo 4 desde el art 132 la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, en el caso de la Ordenanza Fiscal de Pergamino en Título segundo del libro segundo desde el art. 78 y siguientes se regula la Tasa por Habilitación de Comercio e Industria y en el título tercero desde el artículo 85 y siguientes la tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

¹⁷ Enrique G. BulitGoñi, “Tasas Municipales, Tomo II, LexisNexis, Buenos Aires Argentina, 2007, pag. 669

¹⁸ Enrique G. BulitGoñi, “Tasas Municipales, Tomo II, LexisNexis, Buenos Aires Argentina, 2007, pag. 767

A pesar de su amplia similitud, presentan singulares diferencias. Una radica en el momento que se configura el hecho imponible, siendo en la tasa de habilitación de forma inmediata con la apertura de un lugar a habilitarse, donde el servicio de inspección que presta la autoridad municipal tiene por finalidad habilitar, percibiendo el pago por única vez y teniendo esa habilitación carácter permanente siempre que no se produzcan modificaciones; en la Tasa de Seguridad e Higiene el servicio de inspección procura verificar que se mantengan las condiciones que oportunamente permitieron la habilitación, siendo el pago periódico o anual según como se encuentre regulada.

Habiendo hecho una aproximación del concepto de la Tasa por Seguridad e Higiene transcribiremos el artículo 85 de la ordenanza fiscal de la ciudad de Pergamino, ejercicio 2012, para luego comenzar a desarrollar las particularidades de esta gabela.

Artículo 85: “los servicios de inspección, control y reglamentación, destinados a preservar la seguridad, salubridad, higiene y conservación del medio ambiente, necesarios para el cumplimiento de las obligaciones naturales del estado municipal, como consecuencia de la existencia de ámbitos y/o instalaciones (locales, establecimientos, oficinas, depósitos, unidades habitacionales, dependencias de cualquier tipo afectadas total o parcialmente a actividades vinculadas con la explotación económica del sujeto pasivo) destinadas a ejercer actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, locación de bienes y servicios, locación de obras, actividades de servicios y otras asimilables a tales, aun cuando se trate de servicios públicos, da lugar a la existencia de la tasa por Inspección de Seguridad e Higiene. De igual forma se incluyen las actividades desarrolladas dentro de la jurisdicción municipal por intermedio de representantes, vendedores, etc, aun cuando se realicen en espacios físicos habilitados y/o inscriptos o susceptibles de estarlos de estos.

El Departamento Ejecutivo dará el alta de las cuentas individuales para el pago de esta tasa a partir del inicio de actividades en virtud al desarrollo susceptible de habitualidad y/o potencialidad, de toda persona física o jurídica que cuente con las instalaciones mencionadas en el artículo anterior en jurisdicción de este Municipio, con prescindencia de perfeccionamiento del trámite de habilitación correspondiente.

De igual manera se procederá para los casos de la realización de actividades que requieran de la instalación o uso compartido de sistemas de telecomunicaciones inalámbricas, antenas. Pantallas parabólicas, estructuras, construcciones complementarias, quedando su titular obligado al pago según lo establecido en la ordenanza impositiva”.

3. Prestación del servicio.

El artículo citado ut-supra comienza haciendo referencia a los servicios de inspección, control y reglamentación que deberá prestar la municipalidad para conservar la salubridad, seguridad e higiene. Se desprende de esta primera lectura la existencia de una actividad de la administración que producirá costes, y como bien señala Eugenio Simón Acosta la tasa se crea y se exige en razón del “principio de provocación de costes”: “Quien provoca costes puede ser llamado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en función del coste provocado”¹⁹. Esta actividad es el requisito de procedencia de la tasa que se materializa en la prestación efectiva y concreta de los servicios de inspección, seguridad e higiene, que también representa la justificación del cobro, ya que sin servicio no se generan gastos que sea necesario financiar, y obligar al pago generaría un enriquecimiento sin causa por parte del estado municipal. En resumen esta pretensión rentística municipal necesariamente debe estar acompañada de una contraprestación. Como ya señalamos en el

¹⁹Simon Acosta, Eugenio, Las tasas de las entidades locales (el hecho imponible), Cuaderno de jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1999

capítulo anterior la principal característica que diferencia a la “Tasa” del “Impuesto” propiamente dicho, es esta relación que se genera entre sujeto prestador y contraprestador. Con este criterio definió la Corte Suprema de Justicia a la tasa como “una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago una cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en miras el interés general (fallos: 251:50, 222; 312:3770; 326:4251, entre otros.)”²⁰

La doctrina es pacífica al aceptar que “...el hecho imponible de la tasa se configura con la prestación de servicios, no siendo admisible fundamentar su procedencia en hechos o circunstancias diferentes.”²¹.

Nuestro Máximo tribunal recepta la doctrina expuesta al decir que “la inexistencia del servicio hace... improcedente el cobro de la tasa correspondiente”²², “al cobro de dicho tributo (la tasa) debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”²³.

Dicho esto, corresponde ahora adentrarnos en un punto donde se puede divisar que tanto la jurisprudencia como la doctrina no han llegado a fijar una única doctrina, y que

²⁰ “LABORATORIOS RAFFO c/ MUNICIPALIDAD DE CORDOBA, (SC L 1303, L XLII), 23/06/09.

²¹ Enrique G. BulitGoñi, “Tasas Municipales”, Tomo II, 1° edición, editorial LexisNexis, Buenos Aires 2007.

²² Corte Suprema de Justicia, “Municipalidad de santa Fe c/ Marconetti Ltda. Industrial y Comercial”, “Derecho Fiscal”, XIV-458, 25/9/64.

²³ Corte Suprema de Justicia, “Compañía Química S.A. v. Municipalidad de Tucumán”, considerando 7, fallos 312:1575 y su cita de Fallos 236:22, “Candida de Gregorio viuda de Cipriano y Otros”.

viene siendo objeto de impugnaciones y constantes quejas por parte de los contribuyentes obligados al pago. Este punto es la efectiva prestación del servicio individualizada en el sujeto obligado al pago. Punto incluso que presenta configuraciones diferentes en los países de la región. Así en el derecho positivo de Brasil se ha incluido el concepto de prestación potencial, su Código tributario en el art. 77 dispone “Las Tasas cobradas por la Unión, por los Estados, por los Distritos Federales o por los Municipios, en el ámbito de sus efectivas atribuciones, tienen como hecho generador el ejercicio regular del poder de policía, o la utilización efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición.” Por lo que se entiende que el servicio debe efectivamente existir y estar a disposición del contribuyente, siendo potencial la utilización por parte de este último.

Por otra parte no incluyendo la potencialidad dentro de la definición tenemos al Código Tributario de Bolivia define, que la define en el art. 11 “Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo...” y el Código Uruguayo que tampoco la incluye, aunque si se recepta la idea de potencialidad por la jurisprudencia de su Tribunal Fiscal.

La idea de potencialidad se incorpora textualmente en el Modelo de Código Tributario para América Latina que dispone en el art. 16 que la Tasa “...es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al

servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pagos de servicios no inherentes al Estado²⁴

Doctrinariamente se expidieron reconocidos juristas al respecto encaminando, aunque con algunos matices diferentes, por la línea de aceptar que si bien se hace necesaria la efectiva prestación del servicio, no debe siempre recaer la inspección sobre todos los obligados al pago en el mismo período, sino que bastaría que se encuentre organizado un servicio de inspecciones a los comercios, locales industriales y profesionales, y este se esté efectivizando en algún contribuyente. Por lo tanto se acepta la potencialidad pero no entendida como una mera organización administrativa sin actividad alguna.

Villegas enseña que: "...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 a determinado tributo estamos realmente ante una tasa. Sobre esto la doctrina y jurisprudencia son coincidentes. La Corte Suprema de la nación ha sostenido que es de la naturaleza de la tasa que su cobro corresponda siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente.

Esta actividad debe ser efectivamente prestada y no puede ser meramente potencial. En tal sentido, concordamos con la doctrina que analizando el Modelo de Código Tributario para América Latina afirma que le parece inaceptable que la tasa pueda justificarse en un servicio individualizado pero meramente potencial, agregando que tal doctrina ha sido la

²⁴Modelo de Código Tributario para América Latina.

defensa esgrimida habitualmente por los municipios de la República Argentina para justificar los recaudos por servicios no prestados”²⁵.

Con una similar postura GiulianiFonrouge estima que la potencialidad no es un elemento que se prescinda al afirmar que “...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, en favor del sujeto de la prestación)”²⁶.

Según postula la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, se admite que la prestación sea potencial, siendo suficiente para exigir el cobro del tributo la descripción del servicio y su ofrecimiento por parte de la autoridad estatal.

4. Sustento territorial.

Siguiendo con la disección del art. 85 de la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Pergamino, se nombra otra particularidad de la tasa que es el necesario sustento territorial para que proceda su cobro, tema arto cuestionado y que actualmente es motivo de constantes pronunciamiento de los órganos encargados de administrar justicia.

En la actualidad las tasas son la principal fuente de ingreso de las municipalidades, siendo la tasa en estudio la que mayores ingresos reporta.

Ahora bien, en la primer parte del capítulo hicimos referencia a la vital importancia que representa para la procedencia del cobro de una tasa, que el ente público tenga

²⁵VILLEGAS, Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Buenos Aires, 1983. Editorial Depalma, páginas 96 y siguientes.

²⁶GIULIANI FONROUGE, Carlos M. “Derecho Financiero”, volumen II. 4ta. Edición, Editorial Depalma. Buenos Aires, 1990. Página 1075.

organizado un servicio y lo ejecute en miras al interés general, es decir, sin importar si al sujeto, en el cual se materializa o podría materializarse la prestación, le interesa, lo utiliza o se beneficia con dicha actividad del Estado. Por esto concluimos que son tributos que se exigen únicamente cuando existe una prestación efectiva y real del servicio. Compartimos lo expresado en el libro de BulitGoñi al señalar que “la prestación efectiva de servicios públicos divisibles de inspección de la seguridad, la salubridad, la higiene, es la razón de ser de esta tasa, es la justificación de su cobro, es su causa es lo que esta tasa financia”²⁷.

Pero por otra parte, en la tasa de Inspección Seguridad e Higiene, debemos considerar que con la sola presencia de actividad por parte del sujeto pasivo y la organización del servicio por parte del municipio, no bastaría porque se hace indispensable la existencia de un lugar donde prestarlo, y es aquí donde aparece la figura del “Sustento Territorial” como relevante para la procedencia del cobro. Sobre el particular expone Rodolfo Spisso “la procedencia de la tasa se encuentra condicionada a la efectiva prestación de los servicios de inspección, lo cual necesariamente depende de la existencia de un local en el ámbito jurisdiccional de la municipalidad de que se trate...Sin ese sustento territorial, dado por la existencia de un local donde el administrado desarrolle sus actividades, no existe posibilidad de prestar el servicio por el estado, y por ende deviene improcedente la exigibilidad de la tasa.”²⁸ En la misma línea de pensamiento expone ÁngelSchindel “A los efectos de poder realizar las pertinentes inspecciones, es requisito fáctico indispensable que el contribuyente tenga radicación en el ejido municipal.”²⁹

²⁷ Enrique G. BulitGoñi “Tasas municipales” Tomo II, 1ra edición, pag. 680, LexisNexis, Buenos Aires 2007

²⁸ Spisso Rodolfo R. Naturaleza jurídica de las tasa municipales, Derecho tributario Municipal, Coordinador José O. Casas, pag. 183, Ad Hoc, Bs As. 2001

²⁹ “Tratado de Tributación”, Tomo I, director Horacio Gracia Belsunce, ed. Astrea, Buenos Aires, año 2003, pag.863.

Así vemos como la doctrina reposa sus argumentos en la consideración del necesario sustento territorial para que se pueda configurar el hecho imponible de una tasa.

Donde se presentaron serias dificultades en la interpretación del sustento territorial, fue en la jurisprudencia de nuestros órganos encargados de administrar justicia. Así vemos como por un lado se generan una serie de decisorios a favor del sustento territorial y otros en contra. Dentro de la primer corriente podemos nombrar el fallo “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay s/ acción declarativa” dictado por la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná el 6 de agosto del año 2002, en el que se trata la intención del municipio de cobrar la tasa por sola existencia de una antena de comunicaciones dentro de su ejido urbano, el tribunal en dicha oportunidad manifestó “En forma coincidente con el a-quo se interpreta que los municipios podrán gravar las actividades que expresa el convenio y con las modalidades de liquidación que dispone dicho articulado, en la medida que existan locales habilitados en los municipios a fin de su efectivización.”; en igual sentido se expidió la Comisión Arbitral en la Resolución N° 6/00 “XEROX ARGENTINA I.C.S.A. c/Municipalidad de Vicente López”, Provincia de Buenos Aires, por el que la empresa de referencia acciona ante esa Comisión Arbitral, a raíz de la determinación de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene que le efectuara el citado municipio, sosteniendo “Que la tasa en cuestión, en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, se encuentra relacionada con los servicios de inspección prestados por los municipios para garantizar la seguridad e higiene en comercios o industrias, lo que implica la existencia de un establecimiento habilitado para el desarrollo de esa actividad.”

Por la vereda contraria se fueron expidiendo los tribunales cordobeses, en concordancia con la doctrina que estableció su Superior Tribunal de Justicia de Provincia

en el fallo “Frigorífico Tinnacher S.A. c/ Municipalidad de Córdoba” del 21/12/2000, que versaba sobre la contribución que pesa sobre el Comercio, la Industria y la Empresas.

Los municipios de la provincia de Buenos Aires no utilizaron un criterio análogo para dictar sus Ordenanzas Fiscales, regulando las tasas por la prestación de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene de manera diferente. Así el art 85 de la Ordenanza Fiscal de Pergamino incorpora textualmente en la descripción del hecho imponible el “Sustento Territorial”, que transcribiremos para su mejor comprensión “...como consecuencia de la existencia de ámbitos y/o instalaciones (locales, establecimientos, oficinas, depósitos, unidades habitacionales, dependencias de cualquier tipo afectadas total o parcialmente a actividades vinculadas con la explotación económica del sujeto pasivo”, mientras que en otras municipalidades vecinas no solo que no lo prevén, sino intentar acrecer la base imponible sobre la que se tributara por la tasa, con actividades que se prestan en su jurisdicción sin el correspondiente local. Dentro de este último grupo podemos ubicar la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Avellaneda que, no solo no incorpora esta idea, sino que va más allá previendo que las actividades sin establecimiento también quedan abarcadas. Así dispone en el “Título Séptimo – Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene – Capítulo Primera – Parte General. Art. 171º - Por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en comercios, industrias, depósitos de mercaderías o bienes de cualquier especie, toda actividad productiva, de servicios o asimilables a tales y/o toda actividad lucrativa que se ejerza en jurisdicción del municipio, sea en forma transitoria o habitual aunque el titular del mismo fuera responsable exento a los impuestos provinciales, se abonará la tasa que en este título se detalla.

Artículo 172º- No será requisito para configurar el hecho imponible de esta Tasa que el prestador de los servicios posea local, establecimiento comercial, industrial u oficina habilitada en jurisdicción del Municipio.

Artículo 173º- Aquellos prestadores de servicios y/o quienes ejerzan actividad lucrativa en el ámbito del partido de Avellaneda, que carezcan de oficina comercial, según Decreto 1687/97, deberán inscribirse en el REGISTRO ESPECIAL...”.

Finalmente consideramos que por la naturaleza de la tasa, que nace desde la generación de costos para el Estado por la realización de una actividad tendiente a la prestación de un servicio, mal podría considerarse a un sujeto obligado al pago cuando siquiera cuenta con lugar en el cual recibir el servicio público. Creemos que no existiría causa que justifique el cobro y de sostenerse su obligatoriedad, se transformaría en un impuesto, que por la base de cálculo con que se determina el quantum, sería pasible de incurrir en una doble imposición con el impuesto a los Ingresos Brutos o a las ganancias.

5. Desarrollo de actividad.

El artículo 85 de la Ordenanza Fiscal de Pergamino en la descripción del hecho imponible refiere a actividades que va a desarrollar el sujeto en lo que conformaría el sustento territorial (oficina, establecimientos etc.) y este se lo va a destinar “...a ejercer actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, locación de bienes y servicios, locación de obras, actividades de servicios y otras asimilables a tales, aun cuando se trate de servicios públicos, da lugar a la existencia de la tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.”

Por esto para la procedencia de la tasa debe darse el ejercicio de actividad, que son del tipo comercial, industrial o de servicio, no mencionándose las profesionales.

Sobre el particular se genera el cuestionamiento en relación al efectivo ejercicio de actividad, o si bastaría la mera potencialidad sin que se esté realizando actividad alguna. Sosteniendo que la actividad debe ser ejercida como recaudo para que se verifique el hecho imponible, expresa Gonzalo J. Llanos "...la actividad debe ser ejercida para que se verifique el hecho imponible de esta tasa, no bastando, por ejemplo que un sujeto solamente se encuentre inscripto como industria o como comerciante en los registros municipales, sino que debe ejercitar realmente esa actividad..."³⁰.

Por nuestra parte, no creemos que sea necesaria que la actividad sea efectivamente ejercida bastando que el sujeto se encuentre inscripto en la tasa, ya que por la inscripción es sujeto pasivo potencial de una inspección en su establecimiento, y esto generaría costos, que como anteriormente dijimos siguiendo a Eugenio Acosta, el que provoca costos puede ser llamado al sostenimiento de los gastos por el provocados. Por esta razón, siendo el contribuyente quien se debe inscribir (o se hará de oficio) en los registros del municipio como sujeto de la tasa, es también quien debe solicitar la baja ante la inexistencia de actividad.

En el caso de Pergamino se prevé tanto la habitualidad como la potencialidad en el ejercicio de la actividad para que se genere el hecho imponible.

6. Costo del servicio.

³⁰ Enrique BulitGoñi, "Tasas Municipales", Tomo II, 1ra edición, ed. LexisNexis, Buenos Aires, año 2007, pag. 678.

“El costo del servicio como límite global para el cobro de una tasa era un principio que venía arrastrándose desde el siglo XIX”³¹. En un comienzo se creyó y defendió la necesaria equivalencia económica entre el gasto que representaba al Estado la prestación del servicio con el costo de la tasa, todo se resumía a una cuenta matemática más o menos rígida. Esta línea fue asumida por el Modelo de Código tributario para América latina en el art.16, que establece “su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”.

La idea de proporcionalidad es abandonada por nuestro máximo tribunal en la década del 40' cuando comenzaron a emitirse fallos, que reconocían la dificultad que representa establecer con exactitud cuál es el uso que cada ciudadano le da al servicio, y en virtud del costo total determinar cuándo se debe ingresar en concepto de las tasa. Así se expresó la Corte al respecto “el pago de las tasas o servicios finca en 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 de fronteras, de la luz que estas reciben, de la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos estos impuestos se fijan contribuciones aproximadas, equitativas, que pueden dejar superávit en unos casos y déficit en otros, estableciéndose compensaciones en los cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar.”³²

Más allá de las dificultades que se presenta para calcular el costo total preciso, y luego distribuirlo según lo consumido o utilizado por cada sujeto pasivo, coincidimos con la corriente que considera al menos debe ser una proporcionalidad “razonable y discreta”

³¹“Tratado de Tributación”, Horacio García Belsunce, Tomo I, ed. Astrea, año 2003, pag 594

³² Corte suprema “Vignolo de Casullo v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, fallos 192:139, 5] párrafo.

entre el costo de la prestación y el monto reclamado a su beneficiario. Hoy observamos tasas que establecen las municipalidades que guardan una clara intención de recaudación y nada guardan de proporcionalidad con el costo real del servicio, creemos que un ejemplo de ellas, esta dado por las tasas que se cobran por la inspección de la seguridad y la higiene de oficinas, comercio y establecimientos industriales o de servicios, con sus diferentes particularidades.

Se expresa GarciaBelsunce sosteniendo que “desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa, ella no puede superar más allá de un límite discreto y razonable al costo del servicio (costo directo y costo indirecto), ya que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio divisible se financien otros servicios divisibles o indivisibles. Cuando la cuantía global de la tasa exceda más allá de lo discreto y razonable el costo del servicio elegido como causa de la tributación, más la proporcionalidad que corresponde asignarle en los costos indirectos del organismo municipal, el contribuyente podrá oponer la defensa de falta parcial de causa en cuanto con la suma que está obligado a pagar está retribuyendo otra actividad del Estado que aquellas sindicadas en la norma legal como causa de su contribución. Esa falta parcial de causa vicia de inconstitucional a la tasa, porque lesiona el principio constitucional de legalidad al violar la ley de creación de la tasa destinando su producido a un destino distinto del indicado en la norma y también el principio constitucional de la garantía de propiedad (pago sin causa) (art. 17, Const. Nacional)”³³

Consideramos que el hecho de no guardar una razonable proporcionalidad, atenta contra su concepto y naturaleza. No es correcto que por un servicio que necesita la sociedad, que por sus características lo debería prestar el Estado, éste haciendo abuso de su

³³ “Tratado de Tributación”, Horacio GarciaBelsunce, Tomo I, ed. Astrea, año 2003, pág. 859.

poder de imperio, fije criterios para el cálculo de la tasa que excedan ampliamente el valor que significa mantener el servicio en funcionamiento, quedando al descubierto la intención de generar mayores ingresos para financiar gastos que nada tienen que ver con el servicio que se presta. Asimismo la proporcionalidad exacta no es fácil de calcular, porque deberíamos tomar como base del cálculo el detalle del servicio prestado a cada contribuyente, y los gastos de personal y utilización de bienes (oficinas, maquinarias, etc.) afectados a ello. A simple lectura esto no parecería representar inconvenientes, ya que consistiría en hacer un cálculo matemático. El problema se genera si profundizamos un poco, nos encontraremos que detrás de esa oficina con su personal y herramientas, hay una parte del sector público que es independiente de esa oficina, pero que es funcional y necesaria para que se genere correctamente la actividad del Estado y que también produce costos que deberían ser calculados, así tenemos por ejemplo una oficina de recursos humanos para la selección, atención y control del personal, sector contable, asesores técnicos (según la actividad), etc. Todo esto es lo que justifica que apoyemos la tesis que entiende que la proporcionalidad solo debe ser razonable y prudente para no desvirtuar la naturaleza de la tasa.

7. Conclusión.

Luego de analizar cómo se configura el hecho imponible de la tasa de Inspección Seguridad e Higiene, podemos concluir que es necesario como primer requisito una actividad por parte del sujeto pasivo de la tasa, y esta puede ser tanto comercial, industrial, o de servicio. Partimos de la idea que al menos debe existir al principio, sin importar si luego el sujeto decide no continuarla, pero por algún motivo, continúa inscripto como sujeto obligado en los registros municipales, ya que no nos parece que el municipio deba

agregar a su función el control, que generaría más costos, para verificar la existencia de contribuyentes “generosos”, que a pesar de no estar en actividad decidan colaborar con los demás en el financiamiento del servicio.

Una vez que se acredita la existencia de actividad para que nazca la tasa, debe existir dentro de la comuna un servicio de inspección organizado y que se encuentre en funcionamiento mediante inspecciones, no siendo indispensable que estas recaigan sobre todos, sino que bastaría que se desarrollen en algún establecimiento vecino de la ciudad y que siempre exista la posibilidad de ser el próximo a inspeccionar. Al respecto creemos la demostración por parte de la comuna, de las inspecciones que desarrolla en el transcurso del año sería prueba suficiente y justificante para acreditar actividad, dando por terminado los posibles planteos de falta de servicio por los cuales se quejan los llamados al pago.

En definitiva vemos como el hecho imponible se integra con diferentes elementos que se interrelacionan entre sí, y que todos unidos dan nacimiento al hecho imponible, concluyendo que a la hora de definir si un sujeto es sujeto pasivo o no de la tasa en examen, se deben presentar todos juntos.

Estando la actividad por parte de ambas partes es requisito, para nosotros indispensable que exista un asentamiento físico donde tanto el contribuyente como el municipio puedan desarrollar su actividad respectivamente. Mal podría llamarse a alguien a soportar un tributo por un servicio, cuando siquiera es un sujeto que presenta las condiciones para utilizarlo.

Capítulo III.

LA BASE IMPONIBLE DE LA TASA.

1. Introducción.

En este capítulo, previo a la propuesta superadora del trabajo, explicaremos de donde surge la capacidad contributiva, que se entiende por la misma y como se aplica en la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

Abarcaremos también la forma en que se determina el quantum de la tasa, estableciendo que se debe tener en cuenta para el cálculo de la misma, ingresando en forma seguida al desarrollo de la base imponible que se utiliza.

Por último, siendo uno de los problemas la doble imposición que se puede configurar por la forma de su cálculo, sentaremos firmemente nuestra opinión.

2. Capacidad contributiva.

En los capítulos anteriores se estableció que sin prestación del servicio por parte de la Administración, que afecta al obligado, no hay tasa. Ahora toca señalar que si hay servicio y no hay capacidad económica por parte del sujeto afectado tampoco hay tasa.

Por esto coincidimos con GarciaBelsunce en el sentido que la “capacidad contributiva”, entendida como la aptitud que presentan las personas para pagar impuestos, obra como primera justificación del tributo: “ el hecho que las leyes tributarias asumen regularmente como generadores de la obligación, el patrimonio, los ingresos o rentas, la transferencia o circulación de riqueza, el consumo, pueden adquirir el carácter de presupuestos de la imposición cuando el legislador los considera económicamente

relevantes como indicadores de capacidad contributiva, idóneos por ello para sustentar aquella prestación”.³⁴

En el artículo 5 de la Constitución Nacional está el principio de igualdad y en el ínsito la capacidad contributiva. Así fue receptado por las Constituciones Provinciales con algunos matices diferentes en su forma de expresión, que solo responde a la época en que fueron dictadas, pero coincidiendo todos en la necesidad de un sistema progresivo tendiente a la igualdad, siendo la última en dictarse la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires en la que el principio de capacidad contributiva es declarado de modo expreso. Así en el art. 51 textualmente expone “No hay tributo sin ley forma; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria.

El sistema tributario las cargas públicas se basan en el principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza...”

La concepción en que se estructura la capacidad contributiva fue receptada por la Corte Suprema de Justicia, entendiendo que el principio de igualdad se cumple si se da igualdad de tratamiento a los iguales, en iguales circunstancias de capacidad contributiva.

Este principio actúa también como límite al legislador, ya que no existe posibilidad que de nacimiento a un tributo que no responda a una evidencia de esa capacidad, y posteriormente hace de límite a la aplicación de gravamen, “... que solo puede ser exigido a

³⁴Horacio GarciaBelsunce, Tratado de tributación, tomo I, volumen 2, Editorial Astrea, Buena Aires, 2003, pág. 109.

aquellos sujetos en los que se verifique en concreto la capacidad de contribuir contemplada de modo abstracto por la Ley”.³⁵

De lo expuesto se concluye que la capacidad contributiva se aplica a los tributos en general, y dicho esto a continuación nos abocamos a su aplicación en la especie tributaria “tasa”.

Luna Requena, no admite la utilización de índices que aludan a la capacidad contributiva para la conformación de la base imponible de la tasa, defendiendo la doctrina que establece la base en el costo del servicio. Donde si coincide es en la utilización de la capacidad contributiva para eximir o liberar de su pago a quien carece de la misma.³⁶

El principio de capacidad contributiva puede funcionar de manera negativa, y se aplica de esta manera en el caso de utilizarla para eximir a quien carece de ella, no debiendo pagar tributos.

Los antecedentes jurisprudenciales no solo admiten que la capacidad contributiva debe ser considerada al momento de imponer el pago de un tributo sino que también debe ser necesariamente ponderada al momento del pago. Aceptado la jurisprudencia que estamos ante una especie del genero tributo y por ende es admitida la posibilidad de aplicar el principio, así la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “ Banco de la Nación Argentina C/ Municipalidad de San Rafael de 1956” dispuso: ... 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 solo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los

³⁵Horacio García Belsunce, Tratado de Tributación, tomo II, volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 107.

³⁶Luna Requena, Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las tasas, Revista Argentina de Derecho Tributario, 2002, numero 2, pág. 451.

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”.³⁷

3. Determinación del costo

No existe una receta uniforme para el cálculo de una tasa, si existen reglas de determinación en función de los posibles objetivos a satisfacer. Los que pueden ser: 1) Satisfacer las restricciones financieras; 2) alcanzar cierta eficiencia asignativa en materia de aplicación de recurso; 3) y cubrir parámetros de equidad en la asignación de carga contributiva.

Coincidimos con parte de la doctrina en que el costo que representa prestar el servicio no puede ser calculado con exactitud, y de esto resulta que no se podría hacer una distribución aritmética entre los contribuyentes para el financiamiento del gasto en que se incurre al prestarlo. Pero no debemos desconocer que el mecanismo considerado óptimo para la fijación del costo, es aquel que responde a la regla de la tasa igual al costo marginal, “el cual se define como el cambio en el costo total cuando tiene lugar un cambio en el nivel de producción...”³⁸

Pero esta “proposición teórica, si bien la que asegura la óptima utilización de los recursos de la hacienda local, adolece de ciertos problemas, pues en el mundo real existen distorsiones en el mercado que no permiten el logro de la mejor utilización de los recursos...”³⁹.

³⁷Corte Suprema de Justicia de la Nación, fallos 234: 663.

³⁸Vicente O. Díaz, Tratado de Tributación, Tomo II, Volumen 2, editorial Astrea. Buenos Aires, 2004, pag 31

³⁹Vicente O. Díaz, Tratado de Tributación, Tomo II, Volumen 2, editorial Astrea. Buenos Aires, 2004, pág. 32.

Ahora bien, sentado esto, y analizando la forma de distribución conforme a la capacidad contributiva, tampoco se podría fijar en forma equitativa y aritmética porque posiblemente haya sujetos pasivos del tributo que no tengan la aptitud económica necesaria.

Interesante nos resulta el comentario que realiza Villegas sobre los criterios para sustentar la graduación de la magnitud de la tasa, así expone que pueden ser:

- a. Según el valor de la ventaja que por el servicio obtiene el obligado.
- b. En función del costo del servicio en relación con cada contribuyente, criterio que en algún momento sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación.
- c. Graduación conforme a la capacidad contributiva del obligado que, según su opinión, emanaría de la jurisprudencia nacional a partir de la ya mencionada causa “Banco de la Nación Argentina C/ Municipalidad de San Rafael”.
- d. Según la cuantía o el costo global de la tasa.

Así entonces, tenemos en la Ordenanza Fiscal de la ciudad de Pergamino, ejercicio 2012, libro segundo, parte especial, título décimo segundo, “la Tasa por Control de Marcas o Señales”, que transcribiremos en parte para mejor comprensión de cómo se articula dos criterios para la graduación de la magnitud de la tasa.

Artículo 159: Por los servicios de expedición, visado de certificados en operaciones de semovientes o cueros; permisos para marcar o señalar; permiso de remisión de la feria; remanentes, archivo de guías, reducción de marcas; inscripción de boletos de marcas y señales nuevas o renovadas, como también la toma de razón de sus transferencias, duplicados, rectificaciones, cambios o adiciones, se abonaran las tasas que para cada caso fija la Ordenanza Impositiva Anual.

Artículo 160: A los efectos de la base imponible, se tomaran:

- a. Guías, certificados y permisos para marcas, señalar y permisos de remisión de ferias, archivo de guías y reducción de marcas: por cabeza.
- b. Guía y certificado de cueros: por cuero.
- c. Inscripción de boleto de marcas y señales nuevas o renovadas toma de razón en su transferencias, duplicados, rectificaciones, cambios o adicionales: por documento.

Artículo 161: Se aplicaran sobre la base imponible del artículo anterior las tasas correspondientes y de la siguiente forma:

- Para el inciso a. : importe fijo por cabeza.
- Para el inciso b. : importe fijo por cuero.
- Para el inciso c. : importe fijo por documento.

De la lectura de estos artículos resulta que, por un lado, se gradúa conforme el costo del servicio, ya que quien más lo utiliza más pagaría, pero a su vez también sobre la capacidad contributiva demostrada en quien posea más cabezas de ganado. Aunque profundizando sobre esto último, no necesariamente va a tener mayor capacidad contributiva el que más ganado posea ya que su hacienda puede resultar de menor calidad y valor.

Habiendo intentado introducir al lector en tema, pasaremos ahora a desarrollar la base del cálculo de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene en el Municipio de la ciudad de Pergamino.

4. La Base del Cálculo.

Hemos desarrollado alguno de los puntos más relevantes ha considerar sobre la forma en que se configura la base del calculo en lo s tributos. Pasaremos ahora a desarrollar como se dispone la base para la Tasa por Inspección Seguridad e Higiene en la Ordenanza Fiscal para el año 2012 de la Municipalidad de Pergamino.

Comienza dando en el art. 87 una “Base General” que transcribiremos para que se observe el alcance del mismo: “Salvo disposiciones en contrario de esta Ordenanza, y a los efectos de una equitativa distribución de la carga tributaria, el monto de la obligación principal de esta tasa se calculará tomando como base los ingresos brutos devengados durante el período fiscal en el ejercicio de las actividades mencionadas en el artículo 85. A tal efecto, se considerará Ingreso Bruto, al monto total en valores monetarios, especies, o servicios, devengados por el desarrollo de actividades comerciales, industriales, primarias, locación de bienes y servicios, locación de obras, actividades de servicios y otras asimilables a tales, aún cuando se trate de servicios públicos. Cuando se realicen transacciones con prestaciones en especie, el ingreso bruto estará constituido por el valor corriente en plaza de la cosa o servicio entregado o a entregar en contraprestación. Las señas, anticipos y/o pagos a cuenta, se consideran ingresos brutos devengados al momento de su efectivización.”

Como se observa, el legislador cuantifica el valor de la tasa sobre una base impositiva y de forma independiente al costo real del servicio y al hecho imponible.

Escrutando el artículo transcrito resulta que la base de cálculo utilizada respeta el proclamado principio de capacidad contributiva. Tomar los ingresos que obtienen los sujetos pasivo como resultado de su actividad comercial da una información que demuestra la mayor o menor aptitud económica para hacer frente a mayores costos de la obligación tributaria que se quiera imponer. Resultando entonces una equitativa distribución de la carga tributaria, operando el principio plenamente.

Siguiendo el orden de la Ordenanza estudiada, luego de dar la Base general, en el artículo 90 establece una base diferenciada, donde se detallan ciertas actividades en que los ingresos que generan no pueden considerarse, en todo su conjunto, como base de cálculo,

sino en la parte de ingresos que realmente demuestra una mayor aptitud económica. Así textualmente dispone: “Los casos especiales detallados a continuación determinarán la base de cálculo de la presente tasa de la siguiente manera:

1) En la comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados, cuando los valores de compraventa sean fijados por el Estado, por diferencia entre precio de venta y compra.

2) Comercialización mayorista y minorista de cigarrillos, cigarros y tabaco en general, por diferencia entre precio de venta y compra.

3) Para las entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y sus modificatorias, la base imponible estará constituida por la diferencia que resulta entre el total de la suma del haber de la cuenta resultado y los intereses y actualizaciones pasivas ajustada en función de su exigibilidad en el período fiscal de que se trata. Asimismo se computarán como intereses acreedores y deudores respectivamente, las compensaciones establecidas en el artículo 3ro. de la Ley Nacional 21.572 y los cargos determinados de acuerdo con el artículo 2do. inciso a), del citado texto legal. En los casos de compraventa de divisas, por responsables autorizados por el Banco Central de la República Argentina, se tomará como ingreso, la diferencia entre el precio de compra y de venta. En los casos de operaciones de préstamo de dinero realizadas por personas físicas o jurídicas, que no sean las contempladas en la Ley N° 21.526, la base imponible estará constituida por los intereses y ajustes por desvalorización monetaria.

4) En la comercialización de combustibles, excepto los productores, la base imponible estará constituida por la diferencia entre los precios de compra y venta.

5) Para las compañías de seguros o reaseguros y de capitalización y ahorro, se considerará monto imponible aquel que implique una remuneración de los servicios o un beneficio para la entidad. Se conceptúan especialmente en tal carácter:

a) La parte que sobre las primas, cuotas o aportes se afecte a gastos generales, de administración, pago de dividendos, distribución de utilidades u otras obligaciones a cargo de la institución.

b) Las sumas ingresadas por locación de bienes inmuebles y la venta de valores mobiliarios no exenta de gravamen, así como las provenientes de cualquier otra inversión de sus reservas.

6) Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base de cálculo estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes.

Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compra-venta que por cuenta propia afecten los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se registrarán por las normas generales.

7) En el caso de comercialización de bienes usados recibidos como parte de pago, la base de cálculo será la diferencia entre su precio de venta y el monto que se le hubiera atribuido en oportunidad de su recepción, excepto cuando éste resulte superior a aquél, en cuyo caso no se computará para la determinación del impuesto.

8) En los casos de comercialización de automotores se seguirán los siguientes lineamientos:

a) Los contribuyentes cuya actividad sea la venta de vehículos automotores sin uso y que reciban en parte de pago automotores usados, liquidarán el tributo de la siguiente manera:

1) Por los automotores sin uso: Sobre el ingreso bruto que surge del importe facturado.

2) Por los automotores usados recibidos en parte de pago de unidades nuevas: Sobre el ingreso bruto que surge de la diferencia entre el precio neto de la venta del usado y el valor que se le asignó al momento de recibirlo como parte de pago.

En ningún caso en que la venta del automotor usado diera quebranto, se disminuirá el ingreso bruto declarado por ese período.

b) Cuando para la venta de automotores usados se utilice la figura de gestión para su venta, de consignación, mandato o cualquier otra similar, la base imponible estará formada por la comisión obtenida sobre el precio de venta. A los fines de establecer este precio, se estará a la valuación que sobre las unidades a vender fije la tabla de valores de la Superintendencia de Seguros de la Nación o la establecida contractualmente, la que fuera mayor. Igual tratamiento para la fijación del precio, recaerá por la venta de automotores usados por quien lo realice por cuenta propia, habiendo adquirido los vehículos para tal fin. En este caso, la base imponible está constituida por la diferencia entre el precio de compra y el de venta.

Quienes desarrollen esta actividad en cualquiera de los supuestos anteriores, deberán llevar un registro especial, sellado, foliado y rubricado por el Organismo Fiscal, en el que se anotarán en forma correlativa al momento del ingreso del automotor:

- a) Apellido y nombre, número de documento de identidad y domicilio del vendedor y comprador.
- b) Datos del automotor (marca, modelo, tipo, origen, peso, número de chasis, motor, dominio).
- c) Precio en que se efectúa la venta.
- d) Fecha de ingreso.
- e) Fecha de venta.

El no cumplimiento de lo dispuesto en el apartado anterior, configurará presunción de fraude y será punible con multa establecida en el artículo 37 de este Código.

Se excluye expresamente de las disposiciones de este artículo, la comercialización de vehículos usados recibidos en parte de pago de automotores sin uso.

9) En los casos de comercialización de productos agrícola-ganaderos, cuando la actividad consista en la simple intermediación, los ingresos provenientes de las comisiones recibirán el tratamiento previsto para comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores y representantes.

h) Para la actividad de Servicios Asistenciales Privados, Clínicas y Sanatorios, la base imponible estará constituida por los siguientes ingresos:

a) De internación, análisis, radiografías, comidas, habilitación y todo otro ingreso proveniente de la actividad.

b) De honorarios de cualquier naturaleza producidos por los profesionales en relación de dependencia.

c) De las sumas descontadas de los honorarios de los profesionales sin relación de dependencia.”

Punto especial presenta la Ordenanza cuando refiere a aquellos sujetos pasivos que realizan su actividad en diferentes jurisdicciones, pero por un proceso económicamente único, en razón a que se debe determinar que parte de los ingresos se utilizaran como base de cálculo para Pergamino, ya que de querer gravar sobre el total se podría invadir la base de otras jurisdicciones, que al disponerse a gravar, como utilizaría la misma base, incurrirían en doble imposición. Por ello para determinar la base dispone la aplicación del Convenio Multilateral que representa “...un acuerdo entre todas las jurisdicciones que poseen poder tributario, con el objeto de coordinar y distribuir la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. Es decir el Convenio Multilateral contiene normas que

permiten distribuir la base imponible de un contribuyente entre las distintas jurisdicciones en que realiza su actividad.”⁴⁰

Específicamente el artículo 91 de la Ordenanza remite al artículo 35 del convenio para distribuir el monto.

Para una mejor comprensión transcribiremos ambos artículos: “Ordenanza Fiscal 2012. Artículo n° 91: A los efectos de determinar la base atribuible a esta jurisdicción municipal, cuando las actividades ejercidas por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deban atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades que ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, será de aplicación lo prescripto en el Convenio Multilateral. Cuando la actividad que se desarrolla dentro de la Provincia de Buenos Aires comprenda a varias comunas será de aplicación el artículo 35°) de dicha norma, a los fines de la determinación del monto que corresponda atribuir a cada jurisdicción municipal. A los efectos de la distribución, entre las distintas jurisdicciones municipales de la provincia de Buenos Aires de dicha base, se considerarán los ingresos y los gastos del último balance cerrado anterior al cierre del ejercicio fiscal, que serán de aplicación para todo el próximo ejercicio fiscal a liquidar. De no practicarse balances comerciales, se atenderán los gastos e ingresos determinados en el ejercicio fiscal inmediato anterior. A opción del contribuyente podrá abonar la tasa en función de los ingresos provenientes de la jurisdicción Pergamino siempre y cuando los importes ingresados no sean inferiores a los determinados en función de la aplicación del artículo 35 antes citado.

⁴⁰<http://ele-ve.wikispaces.com/Convenio+Multilateral>

Será de parte del contribuyente la obligación de acreditar fehacientemente su calidad de tal, en las jurisdicciones provinciales o municipales que corresponda, mediante la presentación de declaraciones juradas, boletas de pago, número de inscripción como contribuyente, certificado de habilitación y demás elementos probatorios que se estimen pertinentes.

La presentación y/o aprobación que hagan los organismos provinciales de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes no implica la aceptación de las mismas, pudiendo la Municipalidad verificar la procedencia de los conceptos y montos consignados y realizar las modificaciones, impugnaciones y rectificaciones que correspondan.” “Convenio Multilateral. Artículo 35: En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.

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

Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de bs 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 expresas disposiciones constitucionales.”

Reiterados conflictos se vienen generando por la utilización de los Ingresos Brutos como base de cálculo de las tasas cobradas como retribución de los servicios de inspección de la seguridad e higiene en los comercios. Estos conflictos resultan de los onerosos montos que se le impone a aquellos contribuyentes que reflejan mayor actividad comercial o de servicio por la generación de mayores ingresos, lo que no consideramos errado si se quiere distribuir por el principio de solidaridad y capacidad contributiva; y por las municipalidades que en busca de acrecer en la tasa se exceden en la atribución de base sin detenerse ante el límite que representa la jurisdicción vecina, en que también se desarrolla actividad y por ende que también intenta gravar.

Ya varios cuestionamientos fueron sometidos a control de nuestro Máximo Tribunal de Justicia, teniendo por suerte como resultado algunas pautas determinantes de la interpretaciones que se le debe dar a las normas que regulan estas especies tributarias y llevando armonía, en alguna medida a doctrinas antes encontradas en veredas opuestas. Así tenemos el pronunciamiento de la Corte Suprema de justicia en el fallo “Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay s/ acción meramente declarativa” del 7/02/06. Donde recepta lo dictaminado por el procurador fiscal, rechazando la facultad de acrecer que pretendía la Municipalidad de Concepción del Uruguay, tomando el 100% de base de Ingresos Brutos correspondiente a la provincia de Entre Ríos.-

Partes relevantes del dictamen:

iii) la sentencia es arbitraria por cuanto omite analizar la cuestión de fondo, que, en el caso, consiste en determinar si el Municipio de Concepción del Uruguay puede exigir que la empresa abone la tasa sobre el 100% de los ingresos atribuidos a la Provincia de Entre Ríos, en lugar de pagarla sobre aquellos que, por aplicación del art. 35 del Convenio Multilateral, le corresponden a dicha municipalidad. De esta manera, el tema sobre el cual correspondía pronunciarse ha quedado sin adecuada resolución;

(iv) el a quo yerra al sostener que, si la empresa hubiera probado el pago de la tasa en otras jurisdicciones donde ejerce actividades, Concepción del Uruguay no podría exigirle que la tribute sobre la totalidad de la base imponible provincial. En tal sentido, olvida que la potestad tributaria de un municipio no acrece porque el contribuyente no tribute en los otros municipios de la Provincia, o porque aquéllos decidan no gravarlo;

(v) la tasa sólo puede recaer sobre el ejercicio de actividades económicas en el éjido de la Municipalidad demandada y como retribución o contraprestación por servicios públicos divisibles efectivamente prestados por aquélla dentro de su territorio;

(vi) lo decidido, en la medida que autoriza al municipio de Concepción del Uruguay a computar, como base imponible de la tasa, aquellos ingresos brutos que YPF obtiene en otros municipios de la provincia de Entre Ríos, vulnera tanto la ordenanza impositiva local como el Convenio Multilateral.”

Por otra parte encontramos resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral, que da pautas de interpretación de sus normas y sobre el particular sostuvo, limitando las potestades tributarias y la facultad de acrecer en la base: resolución N° 37/90 de compañía Gillette de Argentina S.A “Que en tal sentido el art. 35, como es propio del Convenio mismo para las jurisdicciones directas, comporta un acotamiento de las potestades tributarias de los municipios, estableciendo un límite que resulta

“representativo de la medida hasta dónde el municipio puede ejercer su facultad de imponer”, tal cual lo sostuviera la Resolución General Interpretativa nro. 1 de la Comisión Arbitral, de fecha 24 de octubre de 1961 respecto de textos idénticos en lo sustancial. Que los municipios, como les ocurre a las propias jurisdicciones adheridas al Convenio, ven así acotadas sus potestades tributarias al monto de base imponible que por su aplicación les resulta atribuida, monto que no podrán superar cualquiera sea la conducta del sujeto frente a los demás fiscos en que actúa, y cualquiera sea la decisión fiscal normativa de esos otros fiscos respecto de ese mismo sujeto.” La Comisión Plenaria-(Convenio Multilateral del 18.8.77) – Resuelve artículo 1.- Que el art. 198 del Código Tributario de la Municipalidad de Córdoba, en su texto derogado por Ordenanza nro. 8672/92 se oponía al art. 35 del Convenio Multilateral en cuanto autorizaba a gravar con la Contribución que incide sobre las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios el total de los ingresos atribuidos a la provincia, en la sola razón de que el sujeto que realice actividades en otros municipios no acredite haberse inscripto y presentado declaraciones juradas en ellos.

Resolución 3/92 de la Comisión Arbitral “NEUMATICOS GOODYEAR S.A. Que en tal sentido el artículo 35 del Convenio Multilateral, comporta un acotamiento de las potestades tributarias de los municipios, estableciendo un límite que resulta "representativo de la medida hasta donde el municipio puede ejercer su facultad de imponer", tal cual lo sostuviera la Resolución General Interpretativa n° 1 de la Comisión Arbitral, de fecha 24 de octubre de 1961 respecto de textos idénticos en lo sustancial. Que por ello, los municipios, como les ocurre a las propias jurisdicciones adheridas al Convenio, ven así limitadas sus potestades tributarias al monto de base imponible que por su aplicación les resulta atribuida, monto que no podrán superar cualquiera sea la conducta del sujeto frente a los

demás Fiscos en que actúa, y cualquiera sea la normativa fiscal de esos otros fiscos respecto de ese mismo sujeto.”

Pero aún siguen presentándose otros cuestionamientos que son motivo de reiterados pronunciamientos por órganos de justicia y de la administración, que no permiten una interpretación cerrada de las normas y razonamientos aplicables, representando uno de ellos la doble imposición, que los opositores a la forma de cálculo sobre la base de los Ingresos Brutos arguyen en su contra, punto este que en el título siguiente le brindaremos un tratamiento especial. Pero adelantamos, a nuestro entender, que el problema se presenta por un error de interpretación en la configuración de la tasa entre lo que se considera hecho imponible y lo que forma la base imponible.

El hecho imponible ya quedó establecido que se configura con la actividad comercial del contribuyente, la organización y prestación de un servicio por parte del Estado con el necesario sustento territorial donde ambos ejerzan sus funciones; y la base imponible no se relaciona en forma directa con ninguno de estos puntos, pero sí con la aptitud económica que mediante diferentes elementos valorados por el legislador la demuestran.

5. Doble Imposición.

Para abordar esta problemática y llegar a una mejor comprensión, traeremos nuevamente al campo de acción la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo vigente, los tributos se dividen en: 1) Impuestos: la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él; 2) Tasas: existe un especial actividad del Estado materializado en la prestación de un servicio individualizado en el obligado; 3) Contribuciones especiales: existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. Y en definitiva el

género lo conformaría “el tributo” y el “impuesto, la tasa y contribuciones especiales” conformarían las especies.-

También señalaremos que la doble imposición se configura cuando dos jurisdicciones diferentes, haciendo uso de sus facultades tributarias, impongan una carga impositiva que recaiga sobre un mismo hecho imponible.

Entrado el tema corresponde ahora analizar las normas que marcan límites a las facultades impositivas municipales evitando de esta manera incurrir, ante el afán recaudatorio de las comunas, en una doble imposición que podría desembocar con efectos nocivos sobre la economía.

Así la Ley 10.559 de la Provincia de Buenos Aires en el art. 10º reza: “Los municipios de la Provincia no podrán establecer ningún tipo de gravamen a determinarse sobre ingresos brutos o netos, compras, gastos e inversiones de la industria, el comercio y los servicios. **Se excluyen de la presente disposición...la tasa por inspección de seguridad e higiene...** Cuando la base de medición que se determine sean los ingresos brutos devengados o percibidos, la misma se establecerán de conformidad con la dispuesta, por el art. 35 del convenio multilateral”. Esta última norma a que refiere el artículo citado, está destinada a evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, establece: “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...”.

A su vez, el art. 9 de la Ley Convenio de coparticipación de impuestos nacionales (Decreto Ley 20.221, modificación Ley 22.006) estableció que la adhesión de las provincias se efectuaría mediante una ley que dispondría: “...b) Que se obliga a... que los organismos administrativos y municipales, de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados por esta ley...En cumplimiento de esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios que guarden una razonable relación con los servicios efectivamente prestados...”.-

Por lo expuesto y habiendo desarrollado el marco legal sobre cuyo soporte debemos entender la doble imposición y la posible violación a las facultades impositivas municipales, consideramos que la tasa en concepto de inspección de seguridad e higiene prevista en el art. 85 de la ordenanza fiscal 2012 pertenece inequívocamente al ámbito de facultades, que por su naturaleza, son propias de los municipios y que por la sola razón de medirse en base a los ingresos brutos no configura un superposición tributaria con el impuesto sobre los ingresos brutos y/o con el impuesto al valor agregado, desde que ambas

especies (tasa e impuesto) del genero tributo se diferencian en cuanto al presupuesto de hecho adoptado por la ley para poder exigirlos: la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado, en el caso de la tasa; el hallarse en una situación considerada por la ley como hecho imponible, en el caso del impuesto.

6. Conclusión.

Analizada la forma en que la Ordenanza Fiscal calcula la tasa a ingresar por los contribuyentes con base en los Ingresos Brutos, estimamos que sobran razones por las que se enfurezcan ante la exigencia de montos desproporcionados que afectarían la visera más sensible del ser humano –el bolsillo-, y si a esto le agregamos la escasa, casi nula prestación del servicio efectivizada en sus establecimientos, el pago deviene en ilegítimo. De más estar decir que no apoyamos la forma en que actualmente actúa la comuna, ya que comulgamos con la doctrina que no espera que lo recaudado sea equivalente al costo global del servicio prestado, pero si espera que no sea desproporcionadamente mayor, reflejando imposición que solo pretendería generar más recursos para la administración, desvirtuando el concepto de tasa que quedo sentado.

Concluimos que la aplicación de una tasa que financie los servicio por las inspecciones que se efectúan para el control de la seguridad e higiene en los locales comerciales, no podría dar lugar a la configuración de una doble imposición con los impuestos sobre los Ingresos Brutos y/o Impuestos a las Ganancias, desde el momento que conceptualmente su hecho imponible responde a una causa y naturaleza distinta.

Capítulo IV.

PROPUESTA SUPERADORA.

1. Propuesta Superadora.

A lo largo de los capítulos fuimos desarrollando el escenario doctrinario, jurisprudencial y normativo, que rodea en la actualidad la aplicación de la tasa que versa sobre el servicio que presta el Estado inspeccionando la seguridad e higiene de los establecimientos.

Fuimos descubriendo los problemas que se generan en torno a su aplicación por los cuales los sujetos pasivos demuestran su descontento en el pago mediante la presentación de descargos, recursos administrativos llegando en última instancia, en la mayoría de los casos, a la presentación judicial del conflicto.

Por esto, vemos conveniente que en las disposiciones legales a nivel municipal y provincial se establezcan las pautas necesarias para que se configure la actividad gravada del contribuyente y la actividad necesaria del estado en el ejercicio del servicio que presta.

El artículo que regula la Ordenanza Fiscal para el año 2012 de la Municipalidad de Pergamino, desarrolla con buen criterio los servicios que presta la comuna (...servicios de inspección, control y reglamentación, destinados a preservar la seguridad, salubridad, higiene y conservación del medio ambiente...), también recepta y describe un necesario sustento territorial "...como consecuencia de la existencia de ámbitos y/o instalaciones (locales, establecimientos, oficinas, depósitos, unidades habitacionales, dependencias de cualquier tipo afectadas total o parcialmente a actividades vinculadas con la explotación económica del sujeto pasivo) destinadas a ejercer actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, locación de bienes y servicios, locación de obras, actividades de servicios y otras asimilables a tales, aun cuando se trate de servicios públicos, da lugar a la existencia de la tasa por Inspección, Seguridad e Higiene."

Así es que la redacción a simple vista parece acertada, pero ante la existencia de los cuestionamientos de los contribuyentes por la falta de prestación en sus comercios y en busca de una solución que lleve tranquilidad y le da mayor legalidad a su cobro, proponemos que se incorpore dentro del articulado como un requisito para la exigencia de la obligación de pago, que durante el periodo del año calendario se practique al menos una vez por periodo fiscal la inspección en los establecimientos de los contribuyentes que están inscriptos como sujetos de la tasa. Vale aclarar que esta exigencia que proponemos no limita a la administración para practicar nuevas inspecciones en forma sorpresiva además de la que necesariamente dispondría la ley. Decimos en forma sorpresiva, porque tratándose de una inspección de control juega un papel preponderante el factor sorpresa, para que ante el temor a una inspección que pueda derivar en una multa y/o clausura (en el peor de los casos), mantendrán las condiciones de higiene y seguridad en forma constante, garantizándose por esto el buscado bienestar general.

Como resultado de la entrevista que le efectuamos al Dr. Juan Alberto O'Brien Araujo, proponemos, como un anexo que excede la órbita municipal, en busca de armonizar los inconvenientes que se están generando por las diferentes formas como se articulan las tasas, que se cobra por los servicios de inspección de la seguridad e higiene dentro de la provincia de Buenos Aires, el dictado de una norma a nivel provincial o la formación de un convenio intermunicipal que armonice y obligue a todas las municipalidades a incluir dentro de sus ordenanzas la necesaria existencia de sustento territorial en la descripción del hecho imponible. Y así receptar la doctrina de la Corte Suprema de Justicia en el fallo "Laboratorios Raffo".

Bibliografía.

a) General

Founrouge Giuliani, “Derecho Financiero”, volumen II, 4ta. Edición, Editorial Depalma. Buenos Aires, 1990.

GarciaBelsunce Horacio, “Tema de Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1982

JarachDino, “Curso de derecho tributario”, ed. Cima, Buenos Aires, 1980.

PagliettaDario Omar, “Distribucion de Recursos Estatales”, Editorial Jurídica Nova Tesis, Rosario, 2005.

Programa Conjunto de Tributación. OEA/BID, Modelo de Código Tributario para América Latina, Unión Panamericana, Washintong, 1967.

Spisso Rodolfo R, “Derecho Constitucional Tributario”. Ed. Ediciones de Palmas Buenos Aires. 2000, 2ª edición.

b) Especial

Tasas municipales cuya base de cálculo incluye los ingresos por exportaciones” por Lorena Almada y Cecilia Matich, Periódico Económico Tributario, Director Alejandro N. Lopez lunes 3 de septiembre de 2007.

BulitGoñiEnrique G., “Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene”, doctrina Tributaria, ed. Errepar, tomo XVII, diciembre de 1996.

BulitGoñiEnrique G. “Tasas Municipales, Tomo II, LexisNexis, Buenos Aires Argentina, 2007.

Diaz Vicente O., Tratado de Tributación, Tomo II, Volumen 2, editorial Astrea. Buenos Aires, 2004.

GarciaBelsunce Horacio, “Tratado de Tributación”, Tomo I, ed. Astrea, año 2003.

GarciaBelsunce Horacio, Tratado de tributación, tomo I, volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

Director Horacio Gracia Belsunce “Tratado de Tributación”, Tomo I, , ed. Astrea, Buenos Aires, año 2003.

Luna Requena, Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las tasas, Revista Argentina de Derecho Tributario, 2002, numero 2.

Simon Acosta, Eugenio, Las tasas de las entidades locales (el hecho imponible), Cuaderno de jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1999.

Spisso Rodolfo R. Naturaleza jurídica de las tasas municipales, Derecho tributario Municipal, Coordinador José O. Casas, Ad Hoc, Bs As. 2001.

Villegas, Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Buenos Aires, 1983. Editorial Depalma.

INDICE.

Capitulo I.

El tributo y sus especies.

1. Introducción.....	8
2. Tributo, concepto y clasificación.....	8
3. Poder tributario. Marco Constitucional.....	12
4. Status jurídico.....	14
5. La Tasa.....	17
6. Conclusión.....	18

Capitulo II.

Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

1. Introducción.....	21
2. Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.....	22
3. Prestación del servicio.....	25
4. Sustento territorial.....	29
5. Desarrollo de actividad.....	33
6. Costo del servicio.....	34
7. Conclusión.....	37

Capitulo III.

La base imponible de la tasa.

1. Introducción.....	40
2. Capacidad contributiva.....	40
3. Determinación del costo.....	43
4. La base del cálculo.....	45
5. Doble imposición.....	56
6. Conclusión.....	59

Capitulo IV.

Propuesta superadora.

1. Propuesta superadora.....	61
------------------------------	----

Bibliografía.

1. General.....	63
2. Especial.....	63