

Tributos municipales. Potestades, límites y la tasa como especie tributaria a la luz de la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Municipal Taxes. Powers, Limits, and the Fee as a Type of Tax in Light of Legal Doctrine and the Jurisprudence of the National Supreme Court of Justice

Jorge Raúl Alarcón¹

Universidad del Norte Santo Tomás de Aquino

jorge.alarcon@unsta.edu.ar

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-2313-5470>

Resumen: El presente artículo aborda la problemática de las potestades tributarias de los municipios argentinos, ámbito en el que conviven la garantía de autonomía consagrada en el artículo 123 de la Constitución Nacional con un extenso entramado de limitaciones derivadas del derecho intrafederal. Se realiza un recorrido histórico sobre la evolución doctrinaria y jurisprudencial respecto del carácter autárquico o autónomico de los municipios, con eje en la causa “Rivademar” (1989) y en la reforma constitucional de 1994. A continuación, se examinan los límites al poder de imposición municipal emergentes de la Constitución Nacional, de las constituciones provinciales, de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, del artículo

Abstract: This article addresses the issue of the taxing powers of Argentine municipalities, a sphere in which the guarantee of autonomy enshrined in Article 123 of the National Constitution coexists with an extensive network of limitations derived from intra-federal law. A historical review is conducted on the doctrinal and jurisprudential evolution regarding the autarkic or autonomous nature of municipalities, centering on the ‘Rivademar’ case (1989) and the 1994 constitutional reform. Next, the limits on municipal taxing power emerging from the National Constitution, provincial constitutions, the Federal Tax Co-participation Law (No. 23,548), Article 35 of the Multilateral Agreement of 08/18/1977, and the fiscal pacts

¹ Contador Público (UNSTA). Especialista en Tributación (Universidad Nacional de Tucumán). Magister en Derecho Tributario (Universidad Austral). Actualmente se desempeña como docente de la Cátedra de Impuestos II de la carrera de Contador Público de la Facultad de Economía y Administración (UNSTA).

35 del Convenio Multilateral del 18/08/1977 y de los pactos fiscales suscriptos por las provincias. El trabajo profundiza luego en la tasa como única especie tributaria que, en los hechos, queda disponible para los municipios, analizando sus caracteres esenciales, la exigencia de prestación efectiva, individualizada y concreta del servicio, la razonabilidad entre costo y monto, y la vinculación con el principio de capacidad contributiva. Se examinan los precedentes “Laboratorios Raffo”, “YPF c/ Concepción del Uruguay”, “Esso Petrolera c/ Municipalidad de Quilmes”, incluida la sentencia definitiva de la Corte Suprema del 2 de septiembre de 2021. Finalmente, se incorpora el análisis del precedente “Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda” (CSJN, 07/10/2021, Fallos 344:2728), que reafirma la doctrina sobre la efectiva prestación del servicio y la carga de la prueba a cargo del municipio, completando el cuadro jurisprudencial actual sobre los desafíos del federalismo fiscal argentino.

Palabras clave: potestades tributarias municipales, federalismo fiscal, autonomía municipal, tasas municipales, coparticipación tributaria.

signed by the provinces are examined. The paper then delves into the fee (*tasa*) as the only category of tribute that, in practice, remains available to municipalities, analyzing its essential characteristics, the requirement of an effective, individualized, and concrete provision of the service, the reasonableness between cost and amount, and its link to the ability-to-pay principle. It examines the precedents ‘Laboratorios Raffo’, ‘YPF v. Concepción del Uruguay’, and ‘Esso Petrolera v. Municipalidad de Quilmes’, including the Supreme Court’s final judgment of September 2, 2021. Finally, it incorporates the analysis of the precedent ‘Gasnor SA v. Municipalidad de La Banda’ (CSJN, 10/07/2021, Fallos 344:2728), which reaffirms the doctrine on the effective provision of the service and the burden of proof resting on the municipality, thereby completing the current jurisprudential framework on the challenges of Argentine fiscal federalism.

Keywords: municipal taxing powers, fiscal federalism, municipal autonomy, municipal fees, tax co-participation.

Introducción

Comúnmente, y a menudo, suele plantearse entre los contribuyentes la duda sobre las potestades de los municipios para detraer una porción de sus ingresos en concepto de tributos, lo que muchas veces se traduce en planteos judiciales y, otras, por carecer de recursos o por motivos particulares, terminan asumiendo como costo dicha imposición.

En el presente trabajo intentaré abordar dicha controversia, haciendo previamente un repaso histórico de las atribuciones que le corresponden a dicho órgano de gobierno, y cómo a lo largo de la historia, por imperio de la jurisprudencia y, fundamentalmente, de la reforma constitucional de 1994, se le reconoció autonomía a los municipios.

También se expondrá cómo esas atribuciones encuentran ciertas limitaciones, principalmente en las constituciones provinciales, en la propia Constitución Nacional y en el sistema de separación de fuentes adoptado por nuestro país — o

comúnmente conocido como sistema de “coparticipación” —, una ley convenio y los pactos fiscales suscriptos por las provincias.

Luego nos adentraremos en la controversia de si debe o no tener el contribuyente local establecido en una jurisdicción para poder ser alcanzado por el tributo municipal. Una vez sentado ello, se planteará cuáles son las bases imponibles que usualmente utilizan los municipios para cuantificar el gravamen y el establecimiento de importes mínimos y máximos.

Realizaré un profundo análisis y descripción de las tasas, como género de la especie tributaria que le está permitido establecer a los municipios, definiéndola conceptualmente, sus características, la relación que debe existir con la prestación del servicio estatal, la opinión de los tribunales de justicia sobre la razonabilidad entre el costo del servicio efectivamente prestado por el estado municipal y el monto que se percibe por ella, y la relación o no que debe existir con el principio de capacidad contributiva.

Todo lo expuesto en la presente obra lo sustentaré con la inveterada jurisprudencia que han emitido los tribunales judiciales de la Nación, las expresiones de los más prestigiosos tributaristas y —concediéndome una atribución— haré mención a lo expresado en el trabajo de investigación de mi autoría presentado en el “11° Encuentro Regional NOA de Tributación – Universidad Nacional de Salta”, denominado “Los municipios en el Convenio Multilateral”, el cual obtuvo una distinción por parte del jurado.

Finalmente, sobre la base de todo lo desarrollado, expondré mi visión y una humilde opinión al respecto en la conclusión.

Potestades municipales

Las discusiones sobre si los municipios resultan ser autónomos o autárquicos han dejado mucha tinta en el camino a lo largo de nuestra historia, tanto en los pronunciamientos de nuestro más alto tribunal de justicia —que fueron evolucionando con el correr de los años— como en las opiniones de los más destacados juristas de nuestra República.

Antes de introducirme en el debate histórico, estimo conveniente dejar sentado el significado de autonomía y autarquía. El primero supone un poder de legislación propio y originario —lo que algunos llaman poder constituyente—, es decir, la facultad de darse sus propias instituciones y gobernar por ellas. La segunda podríamos definirla como el poder de administración delegado, que supone que no hay facultades constituyentes o legislativas originarias y propias.

Como ha sostenido Marienhoff, lo que caracteriza al ente autónomo y lo diferencia del ente autárquico no es la extensión de atribuciones, sino el origen de las

mismas y que éstas sean propias del ente: la autonomía es un concepto político, mientras que la autarquía es administrativo. Las provincias son los únicos entes autónomos que existen en la legislación argentina, porque tienen su poder de legislación reconocido en el art. 5 de la Constitución Nacional, que preceptúa: "...Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria...".

Dicho ello, podemos concluir que, desde el punto de vista jurídico, las provincias son preexistentes a la Nación y se han reservado un poder de legislación propio y originario —llamado poder constituyente— que ejercen en su máximo esplendor al dictar las constituciones locales.

Habiendo expuesto la diferencia terminológica y jurídica, es preciso adentrarnos en la historia argentina, precisamente en la situación jurídica de los municipios de provincia, hasta llegar al 24 de agosto de 1994, en donde la reforma constitucional dejó plasmado lo que la CSJN y una parte de la doctrina venían sosteniendo hace años. Para ello lo haremos en dos etapas: primero, exponiendo brevemente las opiniones doctrinarias y la jurisprudencia anteriores a la reforma constitucional; y, finalmente, la situación actual desde dicha reforma.

Doctrina y jurisprudencia previas a la reforma de 1994

Desde la vigencia de la Constitución de 1853-1860, el régimen municipal se encontraba regulado por los arts. 5 y 106. La doctrina mayoritaria —Bulit Goñi, Villegas y, fundamentalmente, Dino Jarach— sostenía la subordinación de los municipios al ordenamiento provincial: los municipios, régimen de existencia necesaria, eran entidades administrativas autárquicas nacidas de la delegación del poder provincial. Sólo algunos, como Giuliani Fonrouge y Spisso defendieron la existencia de poderes tributarios originarios en los municipios. Jarach precisó que el hecho de que el art. 5 C.N. imponga a las provincias asegurar el régimen municipal implica precisamente que serían éstas las que otorgarían a las municipalidades sus poderes, de modo que el poder fiscal municipal tiene únicamente carácter derivado y puede establecerse sólo dentro del ámbito de la ley estatal.

La jurisprudencia de la Corte Suprema acompañó esta lectura tradicional desde "García, Doroteo c/Provincia de Santa Fe" [9:277] hasta los fallos "Ferrocarri del Sud c/Municipalidad de La Plata" [114:282], "P. Cesari y Cía." [123:313], "BNA v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" (1942), "S.A. Swift de La Plata v. Municipalidad de San Miguel de Tucumán" [249:99] y "Administración General de Obras Sanitarias de la Nación v. Provincia de Tucumán" [259:166],

sosteniendo que "...el régimen legal de los municipios provinciales no es cuestión regida por la Constitución y las leyes de la Nación, sino propia del ordenamiento jurídico provincial..., con la sola reserva del art. 5°".

El 21 de marzo de 1989, en la renombrada causa "Rivademar Ángela D.B Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario" [312:326], la Corte establece un punto de inflexión y admite la autonomía de los municipios con independencia de su reconocimiento por las constituciones provinciales, advirtiendo que desde 1957 se había desarrollado una evolución del constitucionalismo provincial —constituciones de Chubut, Río Negro, Formosa, Neuquén, Misiones y Santiago del Estero— que configuraba a los municipios, o al menos a los de categorías superiores, con un inequívoco carácter autónomo. Como consideraciones fundamentales, sostuvo que las municipalidades son autónomas por su origen constitucional frente al mero ordenamiento legal de las entidades autárquicas; cuentan con una base sociológica dada por la población; no pueden ser suprimidas; sus ordenamientos tienen carácter de legislación local; y eligen sus propias autoridades. La doctrina fue confirmada en "Municipalidad de Rosario c/Provincia de Santa Fe" [314:415].

Situación actual desde la reforma de 1994

La reforma constitucional de 1994 incorporó en el art. 123 C.N. la obligación de las provincias de "asegurar la autonomía municipal, reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero". Con ello, la autonomía de los municipios queda garantizada en la armonización de los arts. 5 y 123 C.N. Conviene resaltar tres apreciaciones: los municipios no tienen competencia originaria, sino derivada de las constituciones provinciales; el reconocimiento de su autonomía no los equipara jerárquicamente a las provincias; y la autonomía del art. 123 no es ilimitada ni incondicionada.

Límites al poder de imposición

La autonomía municipal consagrada en el art. 123 CN, en lo que respecta a las potestades tributarias, encuentra limitaciones en al menos cinco fuentes normativas:

- **Constitución Nacional.** Aunque no posee disposiciones explícitas sobre la potestad tributaria municipal, los municipios deben observar los principios generales de la tributación emanados de ella y lo dispuesto en el art. 75 inc. 2, en concordancia con la Ley 23.548.
- **Constituciones provinciales.** El propio art. 123 C.N., por reenvío al art. 5, ordena que sean las provincias quienes reglamenten el alcance y contenido

de la autonomía municipal, cuestión que — como advierte Naveira de Casanova — funciona como límite a la potestad tributaria municipal.

- **Ley 23.548 de Coparticipación Federal.** Su art. 9 obliga a las provincias — por sí y por sus organismos administrativos y municipales — a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados. El mandamiento no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.
- **Convenio Multilateral del 18/8/1977, art. 35.** Norma de derecho intrafederal que limita la base imponible de los tributos municipales a la porción de ingresos brutos atribuible a la provincia, distribuable entre los municipios conforme al Convenio o a acuerdos interjurisdiccionales. Su tercer párrafo prevé que, cuando la legislación municipal exija local, establecimiento u oficina, los municipios donde el contribuyente posea habilitación pueden gravar en conjunto el 100 % del monto atribuible al fisco provincial. Como sostuvo Lalanne, “las provincias suscribieron estas leyes convenios por ellas y por los municipios”.
- **Pactos fiscales.** El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (12/8/1993) promovió la derogación de las tasas municipales no retributivas de servicios efectivamente prestados o que excedieran el costo de su prestación. El Consenso Fiscal del 16/11/2017 reiteró el compromiso de adecuar las tasas municipales para que correspondieran a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, con razonable proporcionalidad respecto del costo.

Como advierte Spisso, los municipios — al participar en la distribución del producido de los impuestos provinciales y nacionales — aceptan tácita pero inequívocamente el ordenamiento vigente, no pudiendo simultáneamente aceptar la coparticipación y desligarse de las obligaciones que de ella emergen. En definitiva, los mecanismos disponibles para hacerse de recursos son muy limitados, quedando habilitados prácticamente sólo para establecer tasas que cumplan con los requisitos de efectiva prestación, individualización y servicio estatal concreto, conforme reiterada jurisprudencia de la CSJN.

Tributos municipales: las tasas

Concepto y caracteres esenciales

La tasa puede definirse como toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal particularizado o individualizado en el obligado al pago, con carácter divisible. Giuliani Fonrouge la define como “la prestación pecuniaria que se debe a un ente público (...) por la realización de una

actividad del propio ente que concierne de manera especial al obligado". Villegas, por su parte, afirma que "el hecho generador de la tasa se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago".

Como caracteres esenciales: (i) es coactiva, no de cumplimiento voluntario; (ii) es obligación ex lege; (iii) debe mediar prestación de servicio público que concierne personalmente al obligado; (iv) retribuye la obtención particularizada de un servicio público divisible; (v) el principio de capacidad contributiva no funciona como cuantificador de la tasa, y (vi) la norma que la crea debe estar debidamente publicada.

Desde una perspectiva práctica, es frecuente encontrar municipios que persisten en cobrar tasas cuyos hechos imponibles describen servicios globales o generales, encontrando apoyo en ciertos tribunales provinciales ("Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda"; "Fleischmann Argentina Inc. c/Municipalidad de Córdoba"): se trata de la tergiversación del hecho imponible para establecer verdaderos impuestos revestidos del ropaje de tasa, o reemplazados por la genérica de "tributo" (como el Tributo Económico Municipal de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán), a efectos de no tener que acreditar la efectiva prestación de un servicio público divisible.

Razonabilidad y capacidad contributiva

El monto de la tasa debe observar una razonable proporción con el costo del servicio que retribuye, sin que sea necesaria una equivalencia estricta y matemática. Como ha sostenido la Corte en "Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael" [234:663] y "Graffigna Ltda. S.A. Bodegas y Viñedos c/Provincia de San Juan" [201:545], "al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente" y la impugnación de una tasa exorbitante debe juzgarse desde la óptica de su posible carácter confiscatorio. En "Compañía Swift de La Plata c/Administración General de Puertos" [270:468] se admitió que el cálculo sobre ingresos brutos no obsta al cobro mientras no se produzca confiscatoriedad.

La CSJN fue modificando su postura sobre el principio de capacidad contributiva. En "Sniafa S.A. c/Municipalidad de Berazategui" [277:218] y "Coplinco S.A. c/Municipalidad de Lanús" [287:184] sostuvo la necesidad de analizar la capacidad de contribuir del sujeto, criterio que reafirmó en 1996 en "Navarro Hnos. S.R.L. c/Ordenanza 068/90 - Municipalidad de Puerto Tirol" [319:2211]. En "Coplinco" se aceptó la estimación en función de los ingresos brutos del contribuyente, admitiendo la capacidad de contribuir no como fundamento de la tasa, sino como parámetro para cuantificar su monto.

Efectiva prestación del servicio

Es requisito fundamental que exista un servicio público efectivo, concreto e individualizado que atañe al obligado al pago. El servicio debe prestarse “efectivamente” y no en forma “potencial”: de lo contrario, se trataría de un impuesto disfrazado en respuesta a servicios imaginarios. Cabe también preguntarse si el Estado que pretende establecer la tasa se encuentra en condiciones de prestarla; caso contrario devendría — en el mejor de los casos — en un servicio de potencial prestación.

Villegas sostiene que “siempre que se preste efectivamente un servicio, puede dar lugar a la tasa aunque no se particularice en una persona determinada”. Desde mi humilde opinión disiento, ya que admitir una excepción a la prestación individualizada flexibiliza los requisitos de la tasa y, peor aún, la asimila al impuesto, lo que encuentra limitaciones en los textos normativos a los que deben sujetarse los municipios.

En “Laboratorios Raffo SA v. Municipalidad de Córdoba” [332:1503], la Municipalidad pretendió cobrar al contribuyente — sin establecimiento físico en su jurisdicción — una “Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios”, alegando una serie de servicios que “no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente”. La Corte, remitiendo al dictamen de la Procuradora Fiscal, declaró la ilegitimidad de la pretensión, infiriéndose la necesidad de contar con asentamiento físico en la jurisdicción para percibir una tasa por inspección, seguridad e higiene.

El Convenio Multilateral, el caso “Esso” y la sentencia de la CSJN del 2 de septiembre de 2021

El art. 35 del Convenio Multilateral y el precedente “YPF”

El art. 35 del Convenio Multilateral — ya reseñado más arriba — establece tres reglas centrales para la imposición municipal: (i) los municipios de una misma provincia no pueden gravar en conjunto más ingresos que los atribuibles a esa provincia por aplicación del Convenio; (ii) la distribución intermunicipal se rige por el propio Convenio salvo acuerdo interjurisdiccional distinto; y (iii) si las normas municipales exigen local, establecimiento u oficina, los municipios donde el contribuyente posea habilitación pueden gravar en conjunto el ciento por ciento del monto imponible atribuible al fisco provincial.

La Corte se ha pronunciado en “YPF S.A. c/Municipalidad de C. del Uruguay” [329:5], remitiendo al dictamen del Procurador Fiscal, sosteniendo que la potestad tributaria de un municipio no acrece porque el contribuyente no tribute

en otros municipios de la provincia, y que “la tasa sólo puede recaer sobre el ejercicio de actividades económicas en el ejido de la Municipalidad demandada y como retribución o contraprestación por servicios públicos divisibles efectivamente prestados por aquélla dentro de su territorio”.

El caso “Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes”

Esso Petrolera Argentina SRL promovió demanda contencioso-administrativa contra la Municipalidad de Quilmes ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires cuestionando la determinación practicada en concepto de Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene (TISH). El núcleo del litigio era si la municipalidad podía gravar la TISH únicamente sobre los ingresos brutos devengados en su ejido — como sostenía la actora — o acrecentar la base imponible considerando el 100 % de los ingresos atribuidos a la Provincia de Buenos Aires en los términos del tercer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral.

El fallo bonaerense fue favorable al municipio: sostuvo que “la circunstancia que no concurren otros municipios no desplaza la posibilidad de gravar en un cien por ciento (100 %) los ingresos provinciales” y descartó la inconstitucionalidad del art. 35 del Convenio Multilateral por entender que no se sustentaba en norma constitucional alguna. En mi opinión, esos argumentos se apartan del criterio sostenido por la CSJN en “YPF c/Concepción del Uruguay” respecto de la imposibilidad de acrecentar base, sin aportar nuevos fundamentos. El planteo desconoce además el principio de territorialidad, derivación inexorable de la CN y de la distribución de potestades entre los distintos niveles del régimen federal (“Quebrachales Fusionados” [280:176]; “Total Austral” [326:3368]; “Helicópteros Marinos” [327:1301]).

Denegado el recurso extraordinario federal por la Corte bonaerense e interpuesta queja, el dictamen de la Procuración General de la Nación del 27/6/2018 acompañó la posición del contribuyente: la redacción del art. 35 C.M. “no puede ser entendida como un permiso para que aquellos municipios que cuenten con local o establecimiento del contribuyente se apropien de ingresos originados en actividades desarrolladas fuera de sus límites”. Respecto del costo de la tasa, el municipio admitió no poder determinarlo — “no contamos con el detalle de los insumos, ni el personal abocado” —, lo que potenció los fundamentos de la accionante, máxime cuando la Corte ha sostenido que es el Estado municipal quien se encuentra en mejores condiciones de probar la efectiva prestación, dado que exigirlo al contribuyente “constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial” [319:221]. La Procuración General concluyó por hacer lugar al recurso y revocar la sentencia apelada.

La sentencia de la CSJN del 2 de septiembre de 2021

El 2 de septiembre de 2021, en sentido contrario al recomendado por la Procuración General, la Corte Suprema confirmó la sentencia bonaerense (CSJ 1533/2017/RH1). La mayoría se conformó con el voto conjunto de los Dres. Maqueda y Rosatti; los Dres. Highton de Nolasco y Lorenzetti votaron por sus fundamentos; el Dr. Rosenkrantz no votó. Respecto del primer agravio (interpretación del art. 35 C.M.), la Corte sostuvo que la cuestión no suscitaba materia federal. Respecto del segundo (proporcionalidad), formuló el holding del fallo: “No existen reparos de índole constitucional para recurrir a los ingresos brutos del contribuyente como indicador de capacidad contributiva y factor para el cálculo de la base imponible de un tributo como la TISH”, agregando que la apelante no había aportado argumentos para demostrar en concreto la irrazonabilidad o desproporción. Respecto del tercer agravio (inconstitucionalidad subsidiaria del art. 35 C.M.), el planteo fue desestimado por carecer de sustento fáctico y jurídico consistente. El voto de Lorenzetti precisó que la exégesis efectuada por la Suprema Corte provincial sobre el tercer párrafo del art. 35 C.M. era “una de las posibles”.

La decisión motivó lecturas iniciales fuertemente favorables a las pretensiones municipales y suscitó la preocupación de que operara como un “cheque en blanco” para la imposición municipal de tasas con bases imponibles desconectadas del costo del servicio. El posterior precedente “Gasnor” vino a precisar significativamente el alcance de tal lectura, como se analiza en el apartado siguiente.

El precedente “Gasnor SA c/Municipalidad de La Banda” (CSJN, 07/10/2021)

A escasas semanas del precedente “Esso”, el 7 de octubre de 2021 la Corte Suprema dictó sentencia en “Gasnor SA c/Municipalidad de La Banda s/acción meramente declarativa - medida cautelar” (Fallos 344:2728), en un caso que la doctrina ha leído como necesario contrapunto del precedente anterior.

Gasnor S.A., distribuidora de gas natural por redes, no poseía local, establecimiento u oficina en el ejido de la Municipalidad de La Banda, aunque sí atravesaban dicho ejido los ductos a través de los cuales prestaba el servicio. La municipalidad pretendió cobrarle la “Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios” (art. 116 del Código Tributario Municipal). La empresa promovió acción meramente declarativa sosteniendo que no recibía servicio concreto, efectivo ni individualizado alguno, y que la tasa se asimilaba a un impuesto análogo a los coparticipados, en violación de la Ley 23.548. Rechazada la demanda en primera y segunda instancia y denegado el recurso extraordi-

nario, la accionante recurrió en queja. La CSJN — mayoría integrada por los Dres. Lorenzetti, Rosenkrantz y Highton de Nolasco; voto coincidente por sus propios fundamentos de los Dres. Maqueda y Rosatti— declaró procedente el recurso y revocó la sentencia apelada.

La doctrina del fallo presenta tres ejes. Primero, respecto del hecho imponible: la Corte advirtió que “la norma tributaria de la ciudad de La Banda utiliza una fórmula de imposición de enorme laxitud describiendo la actividad gravada por defecto y de modo residual” y sostuvo que la tasa así diseñada “constituye una coartada para gravar actividades de los contribuyentes para quienes no se brinda ningún servicio o prestación”. Segundo, sobre la carga de la prueba: cuando la descripción de la actividad gravada se efectúa por defecto y de modo residual, no resulta justo imponer al contribuyente la carga de demostrar la no prestación, pues “se circunvalarían en los hechos las exigencias que determinan la constitucionalidad de las tasas retributivas de servicios tratándose de un modo similar a un impuesto”. Tercero, la Corte identificó a “Compañía Química SA” [312:1575], “Laboratorios Raffo SA” [332:1503], “Syngenta Agro” y “Quilpe SA” [335:1987] como un “corpus jurisprudencial ineludible”, reafirmando que la “contraprestación concreta, efectiva e individualizada de un servicio municipal es la clave de bóveda del sistema de distribución de competencias tributarias”.

La lectura combinada de “Esso” y “Gasnor” permite extraer tres pautas para el análisis actual de las tasas municipales:

- Resulta constitucionalmente admisible recurrir a los ingresos brutos como indicador de capacidad contributiva para cuantificar la base imponible de la tasa (“Esso”, considerando 12), pudiendo el municipio sede gravar el 100 % del monto imponible atribuible al fisco provincial en los términos del tercer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral —lectura calificada por la Corte como “una de las posibles” —.
- La impugnación de una tasa por desproporción exige al contribuyente aportar argumentos concretos que demuestren la irrazonabilidad (“Esso”).
- La efectiva prestación de un servicio público concreto, efectivo e individualizado sigue siendo presupuesto inexcusable de validez constitucional. El uso de fórmulas genéricas, residuales o por defecto convierte a la tasa en un impuesto encubierto; en tales casos, la carga de la prueba sobre la efectiva prestación recae sobre el municipio (“Gasnor”).

En definitiva, “Esso” no implicó un cheque en blanco para los municipios. “Gasnor” lo dejó claro: la autonomía municipal y la potestad tributaria que ella conlleva siguen subordinadas a los límites constitucionales y a las exigencias propias de la categoría jurídica “tasa” como especie del género tributo.

Conclusiones

El recorrido histórico desarrollado en este trabajo —desde los pronunciamientos del siglo XIX, pasando por la concepción autárquica dominante durante casi todo el siglo XX, hasta la causa “Rivademar” de 1989 y la reforma constitucional de 1994— culmina en el reconocimiento, en el actual art. 123 C.N., de la autonomía municipal en sus dimensiones institucional, política, administrativa, económica y financiera. A 32 años de aquella reforma, no quedan dudas de que los Convencionales Constituyentes tomaron la decisión correcta al incluir en el cuerpo normativo dicha exigencia.

Tal autonomía, sin embargo, no es amplia en facultades, sino derivada, y encuentra limitaciones directas e indirectas en dicho plexo normativo y en los pactos suscriptos por las provincias en nombre de los municipios. Por descarte, la única opción disponible que les queda para hacerse de recursos son las tasas. A su lado conviven aquellos órganos de gobierno que muy “hábilmente” disfrazan un impuesto bajo el nombre genérico de “tributo” para evitar la concreta, efectiva e individualizada prestación al contribuyente.

La tasa exige, como requisito esencial, la prestación de un servicio estatal concreto, efectivo e individualizado. La capacidad contributiva, aunque no es factor determinante de su existencia, ha sido admitida por la Corte como parámetro de cuantificación, siempre que se guarde razonable proporción con el costo del servicio. Otro problema no menor es la “voracidad” de las administraciones tributarias municipales, que las lleva a apropiarse de base imponible que no les corresponde, pretendiendo gravar ingresos generados fuera de su ejido, confundiendo autonomía municipal con los límites constitucionales a la potestad tributaria.

Los pronunciamientos de “Esso” (CSJN, 2/9/2021; § 4.3) y “Gasnor” (CSJN, 14/10/2021; sección anterior) configuran el cuadro actual de la jurisprudencia. “Esso” legitimó —con dictamen contrario de la Procuración General— la posibilidad de gravar la TISH sobre el 100% de los ingresos brutos provinciales atribuibles al municipio sede, conforme la lectura del tercer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral, y admitió a los ingresos brutos como indicador de capacidad contributiva. Pero “Gasnor” reafirmó —apenas unas semanas después— que la efectiva prestación de un servicio concreto e individualizado sigue siendo presupuesto inexcusable de validez constitucional de la tasa, y que la carga de probar tal prestación recae sobre el municipio cuando el hecho imponible se describe por defecto o de modo residual.

El resultado conjunto es que la potestad tributaria municipal, aun reconocida como manifestación de la autonomía del art. 123 C.N., sigue subordinada a los límites constitucionales, el derecho intrafederal y a las exigencias propias de

la categoría jurídica “tasa”. Por más justificativo que invoquen los intendentes —“solidaridad”, “redistribución”, “presupuestos escasos”, “puerta de entrada a los más vulnerables” —, ello no autoriza el apartamiento de las normas legales: ninguno de tales argumentos guarda relación con los requisitos esenciales para la imposición de una tasa, y convalidarlos equivaldría a admitir una suerte de “soft law”.

Como bien observara el Dr. Bulit Goñi durante la audiencia pública en “Esso” en representación de la A.A.E.F., “sería un deshonor de la ley que los jueces tuvieran ante sus ojos una conducta desviada y permitieran que ella triunfara”. La solución estructural, sin embargo, no proviene del Máximo Tribunal sino del plano político: la coordinación vertical de los tres niveles de gobierno frente a una excesiva presión fiscal —con más de 150 tributos coexistentes según el IARAF y una presión impositiva a la producción que llegó a representar el 106 % de la ganancia neta según datos del Banco Mundial— resulta indispensable. Como apuntaba la OCDE en su informe del 27/3/2019, “una reducción de las barreras regulatorias domésticas a la iniciativa empresarial y a la entrada en el mercado, incluso en el ámbito de los gobiernos provinciales y locales, fortalecerá la competencia e impulsará los niveles de actividad”. Si queremos ir en busca de una Nación más justa y solidaria, por la que claman los intendentes, es necesario “barajar y dar de nuevo”.

Referencias

- Altamirano, A. C. (2012). *Derecho tributario: teoría general*. Marcial Pons.
- Amaro Gómez, R. L. (octubre de 2017). La aplicación de tasas a instalaciones ubicadas en el ejido municipal. *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*.
- Devita, F. (s.f.). Impuestos municipales: a propósito de la causa “Esso”. *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*.
- García Belsunce, H. A. (1994). *La autonomía de los municipios provinciales en la reforma constitucional de 1994*. La Ley.
- García Etchegoyen, M. F. (2004). *El principio de capacidad contributiva*. Ábaco.
- García Vizcaíno, C. (2014). *Manual de derecho tributario* (4ª ed.). AbeledoPerrot.
- Jarach, D. (1996). *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo* (3.ª ed.). Abeledo-Perrot.
- Juárez, M. y Alarcón, J. (s.f.). *Los municipios en el Convenio Multilateral* [Ponencia]. 11º Encuentro Regional NOA de Tributación, Universidad Nacional de Salta.
- Lalanne, G. A. (s.f.). *La cláusula comercial: análisis a la luz de la Suprema Corte norteamericana y la Corte Suprema Argentina*.

- Lema, R. (agosto de 2018). Impuestos municipales, un local, un servicio, una tasa. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.
- Matinata, J. (mayo de 2019). Impuestos municipales y el artículo 35 del Convenio Multilateral. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.
- Naveira de Casanova, G. J. (2007). El poder tributario de los municipios, en: H. A. García Belsunce (Coord.), *Tratado de tributación*. Astrea.
- Spisso, R. R. (2016). *Derecho constitucional tributario* (7ª ed.). AbeledoPerrot.
- Villegas, H. B. (2016). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (10ª ed.). Astrea.

Normativa

- Constitución de la Nación Argentina. (1994). Boletín Oficial de la República Argentina.
- Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. (18 de agosto de 1977). Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.
- Ley 23.548 de 1988. Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la Nación y las Provincias (Coparticipación Federal). (26 de enero de 1988). Boletín Oficial de la República Argentina.
- Ley 27.429 de 2017. Aprobación del Consenso Fiscal. Boletín Oficial de la República Argentina.
- Ordenanza N° 9.057. Honorable Concejo Deliberante de San Isidro.
- Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. (12 de agosto de 1993). Decreto 1807/1993, ratificado por Decreto 14/1994.

Jurisprudencia citada

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Administración General de Obras Sanitarias de la Nación v. Provincia de Tucumán", Fallos 259:166.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Banco de Córdoba apelando una resolución de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Empleados Bancarios", Fallos 147:239.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael", Fallos 234:663.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Banco de la Nación Argentina v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" (1942).
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Compañía Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán", Fallos 312:1575.

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Compañía Platense de Industria y Comercio Coplinco, S.A. c/Municipalidad de Lanús s/Repetición de Impuesto”, Fallos 287:184.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Compañía Swift de La Plata, S.A. c/ Administración General de Puertos”, Fallos 270:468.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L. c/Ordenanza 068/90 – Municipalidad de Puerto Tirol” (1996), Fallos 319:2211.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso-administrativa”. Dictamen Procuración General de la Nación, 26 de junio de 2018.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso-administrativa”, CSJ 1533/2017/RH1, sentencia del 2 de septiembre de 2021.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Gasnor S.A. c/Municipalidad de La Banda s/acción meramente declarativa – medida cautelar”, sentencia del 14 de octubre de 2021, Fallos 344:2728.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Expreso Cañuelas S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa”, Fallos 316:324.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Ferrocarril del Sud en autos con la Municipalidad de La Plata sobre cobro de impuestos” (1911), Fallos 114:282.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “García, Doroteo c/Provincia de Santa Fe”, Fallos 9:277.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Graffigna Ltda. S.A. Bodegas y Viñedos c/Provincia de San Juan”, Fallos 201:545.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Helicópteros Marinos S.A. c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa”, Fallos 327:1301.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Laboratorios Raffo SA v. Municipalidad de Córdoba” (2009), Fallos 332:1503.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Municipalidad de la Ciudad de Rosario c/Provincia de Santa Fe”, Fallos 314:415.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “P. Cesari y Cía. contra la Empresa del Ferrocarril Central Argentino, sobre cobro de pesos” (1916), Fallos 123:313.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Papel Misionero S.A.I.F.C. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa”, Fallos 332:1007.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Pilagá SA c/Provincia de Buenos Aires y Municipalidad de San Isidro”. Dictamen Procuración General de la Nación, 25 de septiembre de 2019.

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Quebrachales Fusionados Ind. Com. Agrop. S.A. c/Provincia del Chaco", Fallos 280:176.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Quilpe SA s/Inconstitucionalidad", Fallos 335:1987.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Rivademar, Ángela D. B. Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario" (1989), Fallos 312:326.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "S.A. Swift de La Plata v. Municipalidad de San Miguel de Tucumán", Fallos 249:99.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Sniafa, S.A. c/Municipalidad de Berazategui", Fallos 277:218.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Total Austral S.A. c/Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/acción declarativa", Fallos 326:3368.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Western Union Financial Services Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Merlo s/demanda contencioso-administrativa", 28 de junio de 2018.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Y.P.F. S.A. c/Municipalidad de C. del Uruguay s/acción meramente declarativa", Fallos 329:5.

