

Amaya, F. A. (2023). La tasa de seguridad e higiene en el Código Tributario de la ciudad de Villa Mercedes. *Revista Digital Derecho y Debates*, 1(1), 31–48.

LA TASA DE SEGURIDAD E HIGIENE EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA CIUDAD DE VILLA MERCEDES

Fabrizio Alberto Amaya⁶
fabrizioamayal@gmail.com

Resumen: Los Municipios argentinos están desfinanciados, están obligados a brindar más servicios; se les han trasferidos responsabilidades, no recursos, ni potestades tributarias. ¿Cómo han resuelto esto? Creando más Tasas sin la prestación de un servicio, tienen un claro fin recaudatorio; violando la Ley de coparticipación y el Pacto Fiscal para la Producción y el Empleo. La Tasa de Seguridad e Higiene en el Código Tributario de Villa Mercedes, es un tributo desnaturalizado, su hecho generador no está vinculado a una actividad estatal ni al contribuyente, presenta características propias de los impuestos. Su hecho imponible grava cualquier actividad realizada a título oneroso, sin requerir un local habilitado, se exige a cambio de servicios globales indivisibles, su prestación no es concreta, efectiva e individualizada. Distingue tres clases de contribuyentes, los Pequeños, Medianos, a los que se les aplica el régimen general, y los Grandes Contribuyentes, aquellos que han obtenido ingresos brutos netos de IVA a nivel país por un importe superior a \$ 11.000.000,00; tomándose en cuenta su capacidad contributiva, independientemente del costo del servicio, por dicha razón se abonan sumas desproporcionadas provocando una clara inconstitucionalidad. Esta tasa que recae sobre toda actividad lucrativa, sin la prestación de un servicio, sin la realización de inspecciones, es claramente un impuesto y quiebra al sistema tributario federal, resulta inconstitucional. El gasto público y el déficit fiscal de las comunas se financian con tasas que no son tales. Por dicha razón, la reformulación del sistema tributario argentino, es impostergable cuestión que resulta urgente, pero se visualiza lejana.

Palabras claves: seguridad – higiene –gasto público

Abstract: he Argentine municipalities are underfunded, they are obliged to provide more services; Responsibilities have been transferred to them, not resources, nor tax powers. How have you resolved this? By creating more Rates without providing a service, they have a clear collection purpose; violating the Coparticipation Law and the Fiscal Pact for Production and Employment. The Safety and Hygiene Tax in the Villa Mercedes Tax Code is a denatured tax, its generating event is not linked to a state activity or to the taxpayer, it presents characteristics typical of taxes. Its taxable event is levied on any activity carried out for consideration, without requiring a licensed premises, it is required in exchange for indivisible global services, its provision is not specific, effective and individualized. It distinguishes three classes of taxpayers, Small, Medium, to which the general regime is applied, and Large Taxpayers, those who have obtained net gross income from VAT at the

⁶ Abogado en ejercicio de la profesión, matriculado en el colegio de abogados de Villa Mercedes (T041, F.1741), en el colegio de abogados de la Capital Federal (CPACF T.131, F.166), Matricula Federal (T126, F.134). Esp. en Procedimiento Tributario, Penal Tributario. Asesor Jurídico de la Cámara de Comercio de Villa Mercedes

country level for an amount greater than \$11,000,000.00; taking into account their taxable capacity, regardless of the cost of the service, for this reason disproportionate amounts are paid, causing a clear unconstitutionality. This rate that falls on all lucrative activity, without the provision of a service, without inspections, is clearly a tax and bankruptcy to the federal tax system, it is unconstitutional. Public spending and the fiscal deficit of the communes are financed with rates that are not such. For this reason, the reformulation of the Argentine tax system cannot be postponed, an urgent matter, but it is viewed as far away.

Keywords: security – hygiene - public expenditure

Consideraciones previas

Las comunas tienen cada vez más asuntos que atender; están obligadas a brindar mayores y eficientes servicios a sus vecinos para que estos alcancen una mejor calidad de vida. A esto hay que añadirle una urbanización caótica y no planificada que exige infraestructura. Tampoco se puede dejar de lado la transferencia de ciertas responsabilidades que antes estaban en cabeza de las provincias, las cuales no fueron acompañadas en la coparticipación provincia/municipios, ni en el engrosamiento de sus potestades tributarias.

¿Como han resuelto estos inconvenientes los municipios? Mediante la creación de más y nuevas tasas municipales⁷, con consecuencias económicas perjudiciales. Pero las comunas, además de las razones arriba mencionadas, también han sido afectas por motivos de índole jurídicos, como la utilización de los crecientes tributos de afectación específica, que el Estado Nacional se apropia⁸; y no podemos dejar de mencionar la no creación de un nuevo régimen de coparticipación federal que debió implementarse antes de finalizar el año 1996 según la cláusula transitoria sexta de la C.N.

Todo esto ha generado que se creen tasas desnaturalizadas o que carecen de las cualidades que las identifican como tales, ya que en muchas ocasiones el ineludible servicio que se debe prestar está ausente o ni siquiera realizan un aporte para una determinada actividad económica, porque generalmente tienen un directo y simple fin recaudatorio fiscalista que resulta imprescindible para hacer frente al progresivo e incontrolable gasto público. Es decir que, en la implementación de estos tributos comunales denominados tasas, no se toma en cuenta el efecto sobre el mercado, sobre los precios, sobre el empleo, la capacidad contributiva, la seguridad jurídica, el derecho de propiedad, ni la afectación de derechos de raigambre constitucional.

Es importante tener presente que la Ley N°23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos⁹, estableció en su art. 9 inciso b) que las provincias adheridas, sus organismos administrativos y las municipales, no deben aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos. En el Pacto Fiscal para la Producción y el Empleo se acordó dejar sin efecto las tasas municipales que recaigan sobre idénticos hechos económicos a los

⁷Las tasas que introdujeron con mayor frecuencia los municipios en los últimos tres años fueron: las que se aplican sobre los combustibles (denominada: tasa vial o tasa combustible), la que grava el uso de los espacios públicos y publicidad (carteles, toldos, publicidad o propaganda), la tasa de seguridad ciudadana (para destinar fondos a seguridad), la “ecotasa” o “tasa verde”, destinada a mejorar la recolección y el tratado de residuos, o tasas permanentes para financiar infraestructura como red vial, educación, hospitales, etcétera.

⁸ En virtud del art. 75 inc. 2 y 3 de la Constitución Nacional.

⁹La ley de coparticipación ha caducado, dado que la disposición transitoria sexta de la C.N. de 1994 estableció que un régimen de coparticipación siguiendo los parámetros del art. 74 inc. 2 y la reglamentación del organismo fiscal federal debían ser establecidos antes de finalizar 1996, pero el total de lo que se recauda se sigue distribuyendo conforme a una ley que no se ajusta a los parámetros de la Constitución.

impuestos provinciales o cuando no haya contraprestación efectiva de servicios. Es decir que estos acuerdos y pactos limitaron la potestad tributaria de las comunas con el fin/objetivo de generar una armonía del sistema tributario, pero lamentablemente debemos decir que no se cumplió, ni se alcanzó dicha finalidad.

La tasa de Seguridad e Higiene

Entre los gravámenes que han creado las comunas a los fines de solventar sus gastos, encontramos la tasa de seguridad e higiene, la cual posee gran importancia recaudatoria para los municipios. Se la suele denominar tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad; tasa por inspección de seguridad e higiene; derecho de registro e inspección como Seguridad e Higiene¹⁰. Esta tasa también ha encontrado recepción legislativa en el nuevo Código Tributario de la Ciudad de Villa Mercedes, bajo la incorrecta y desnaturalizada denominación “Contribución que incide sobre la actividad Comercial, Industrial y de Servicios”.

A través de la misma se financia el servicio público proporcionado por el Estado Municipal, el cual consiste en la realización de inspecciones en locales o establecimientos con el fin de comprobar y preservar la seguridad, la salubridad y la higiene en los mismos. Por ende, todos aquellos que desarrollen actividades comerciales, de industria o de servicios deben admitir coactivamente que esta prestación de inspección sea efectivamente proporcionada por el municipio, porque es la comunidad¹¹ quien en definitiva se favorece con estos controles. Esto es así, al menos en el plano abstracto.

El nuevo ordenamiento Tributario villamercedino al regular a esta gabela adoptó criterio, ya en desuetudo, del Superior Tribunal de Córdoba, doctrina que fue expresamente rechazada por la Corte Suprema en el fallo “Laboratorios Raffo” dictado en el año 2009¹². La reaccionaria posición doctrinaria que acogió el legislador comunal implica que esta tasa puede ser reclamada aun cuando el sujeto pasivo carezca dentro de la jurisdicción de un establecimiento o local, es decir que es posible su exigencia sin que el ente municipal proporcione servicio alguno¹³, a pesar de que la prestación concreta, efectiva e

¹⁰Aunque no contamos con datos oficiales podemos afirmar que esta es una tasa que posee gran importancia en la recaudación en el Municipio de Villa Mercedes. La Secretaría de Asuntos Municipales dependiente del Ministerio de la Nación nos dice en su publicación “La estructura de la recaudación tributaria municipal: alcance, limitaciones y desafíos”, que esta tasa *“tiene un peso que representa el 43% de la recaudación de tasas, derechos y contribuciones de los municipios argentinos...”*.

¹¹C.S.J.N, Fallos: 251:222, Consid. 2º y su cita de fallo 251:50. “Municipalidad de San Lorenzo c YPF”.

¹²Fallos: 332:1503. C.S.J.N. Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad De Córdoba. 23/06/2009.

¹³Fallo: 236:22. C.S.J.N “Cándida de Gregorio viuda de Cipriano y otros”. 3/10/1956. “...al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente...”

- Ley de Coparticipación 23.548 art. 9 inc. b) 2º párr. “...En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación **no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...**”. Es decir, tal como señala el Dr. José O. Casás, no puede haber tasa sin contraprestación de un servicio público particularizado en el contribuyente.

- XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema I: Tasas Y Precios. Caracas 1991. “7) Es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aun cuando éste se resista a recibirlo.

individualizada del servicio público a cargo del Estado constituye un requisito que hace a la esencia de los tributos *tasas*¹⁴.

Asimismo, cuando el edil estableció los servicios a cargo del Estado Municipal no realizó una enumeración cerrada y limitada de actividades que debe realizar la comuna a favor del contribuyente, sino que procedió a efectuar una descripción abierta, enunciativa e indefinida de servicios, enumerándolos de un modo no taxativo¹⁵, transformándolo en un servicio indirecto e indivisible, características más bien propias de los impuestos que de las tasas, esta posición normativa confronta con la Coparticipación Federal, con el Convenio Multilateral y con el Impuesto provincial a los Ingresos Brutos.

Otro punto relevante es el criterio que emplea la nueva ordenanza para determinar el monto de esta tasa cuando se trata de Grandes Contribuyentes¹⁶, dado que utiliza como base imponible a los ingresos brutos para establecer la cuantía de las obligaciones tributarias, que están a cargo de esta categoría contribuyentes. Surge naturalmente y necesariamente preguntarnos: ¿Cuál es la relación que existe entre la tasa de Seguridad e Higiene y el impuesto provincial a los ingresos brutos o con algún otro impuesto nacional coparticipable?

Resulta de suma importancia examinar la legitimidad del monto que el municipio le exige a cada contribuyente obligado al pago de esta tasa. Existe un respetado criterio doctrinario y jurisprudencial que señala que las sumas que se deben satisfacer a través de este tributo no pueden ser exorbitantes porque de lo contrario su exigencia podría resultar confiscatoria¹⁷. Asimismo, el importe exigido debe guardar una razonable y prudente proporcionalidad con el costo del servicio¹⁸ que presta la comuna, porque de lo contrario, los principios constitucionales de igualdad y de razonabilidad resultarían transgredidos, y en dicho caso, el contribuyente estaría facultado para accionar judicialmente contra el ente Municipal.

Estos cuestionamientos no revisten un carácter meramente académico o abstracto, sino por el contrario, afecta la armonía del federalismo fiscal que se rige por las

La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos caracterizadores más importantes para distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto...”

¹⁴ Fallos: 312:1575. “Cia. Química, S.A. c. Municipalidad de Tucumán”, S.C.J.N, 05/09/1989. En el mismo sentido se manifiestan los fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y M.1893, L.XLII, “Mexicana de Aviación S.A. de CV c/Estado Nacional”, sentencia del 26 de agosto de 2008, entre otros.

- “Así, y como se desprende de las concepciones elaboradas en torno a la especie tasa, es prácticamente unánime la doctrina –nacional y extranjera– cuando afirma que el presupuesto de hecho que origina el deber de pagar este tributo, es la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”. Tomado de: “Las Tasas Municipales en el Ámbito Tributario”, Matich y Almada, 1ª Ed., Bs.As. La Ley, 2009. Pág. 79.

¹⁵ Art. 149 CTM: “...como cualquier otro, no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población...”

¹⁶El Art. 152 del CTM establece: “La Ordenanza Tributaria Anual podrá clasificar a los contribuyentes en las categorías que a continuación se detallan: a) Grandes Contribuyentes. b) Medianos Contribuyentes. c) Pequeños Contribuyentes.”

¹⁷ Fallos: 281:338. C.S.J.N. “Saic Sniafa Sociedad Nuevas Industrias Argentinas Fibras Artificiales v. Municipalidad de Berazategui”. 17/12/1971. Voto en disidencia de los Doctores Risolía y Argúas.

-Fallos C.F.A de San Martín. “Gas Natural Ban S.A. c/Municipalidad de La Matanza s/Acción meramente declarativa –medida cautelar”. 02/09/2000. Sienta el criterio que el monto de las tasas debe guardar una razonable y prudente razonabilidad con el servicio prestado.

¹⁸Fallos 319-2211, in re “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos.S.R.L s/ acción de inconstitucionalidad contra ordenanza n° 068/90 – Municipalidad de Puerto Tirol”; 10/10/1996; fallos 201-545 de 18/05/1945; 234-663 de 16/05/1956; 236-22 de 03/10/1956; 192-139 de 06/03/1942.

denominadas normas intrafederales¹⁹, aqueja a los contribuyentes, además, genera un efecto regresivo sobre la actividad comercial, industrial y sobre el consumidor.

La Tasa de Seguridad e Higiene en el Código Tributario de Villa Mercedes.

El Municipio de Villa Mercedes como gobierno autónomo²⁰ y en ejercicio de su poder de imposición²¹ ha creado la *Contribución²² sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios*, en el nuevo Código Tributario Municipal que por su naturaleza corresponde a la especie tasa, siguiendo la doctrina más aceptada²³.

La tasa como especie de tributo presenta amplias y fecundas divergencias doctrinarias y jurisprudenciales al momento de su caracterización. Para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la *tasa* es 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 en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general²⁴.

Se la ha conceptualizado como “una prestación pecuniaria coactiva que el Estado exige del sujeto obligado mediante ley, en concepto de contraprestación por un servicio público, divisible, efectivamente prestado”²⁵, también “... toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago...”²⁶; “... un tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o la

¹⁹ Ley Convenio de Coparticipación Federal Impuestos 23.548; La Ley de Impuesto Nacional a la Transferencia de Combustibles 23.966; El Pacto Federal para el Empleo, Producción y el Crecimiento del 13/agos/1993; El Pacto de Hidrocarburos del 14/nov/1994; El Convenio Multilateral del 18/agos/1977, su Protocolo Adicional, entre otros.

²⁰ Art. 1 Carta Orgánica Municipal. Art. 248 Const. Provincial.

²¹ Art. 18 Carta Orgánica Municipal. Art. 270 inc. 1, Const. Provincial.

- La facultad de los municipios de establecer tasas deriva de su poder tributario no de su poder de policía. “Es erróneo pretender que el derecho de aplicar tasas emana del poder de policía, como alguna vez dijeron nuestros tribunales...” Tomado de: Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 9ª ed., La Ley, Bs.As., 2004, p. 863.
- “Lo concreto es que la tasa proviene del poder tributario que detenta el estado municipal, bien que para su legitimidad requiera de un servicio que se presta en ejercicio del poder de policía, por lo que ambos poderes se relacionan de manera directa...” Tomado de: “Tasas Municipales”. Dir. Bulit Goñi, Tomo II, Editorial Lexis Nexis-2008, Cap. XIV “La tasa por inspección de seguridad e higiene”, Gonzalo J. Llanos, p. 673, citando a Dino Jarach.

²² El término *Contribución* es claramente erróneo ya que no lo describe, no lo denomina jurídicamente, ni conceptualiza al tributo tasa.

²³ “...Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas. No sólo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes...” Tomado de: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Héctor B. Villegas. Ediciones Depalma, 7ª Ed.-2001.

²⁴Fallo “Quilpe S.A. -Inconstitucionalidad S.C. Q.20”, L.XLVH. Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332: 1504, entre otros.

²⁵ En: Sainz de Bujanda, Fernando (1987). *Lecciones de Derecho Financiero*, Ed. Facultad de Derecho Universidad Complutense (5ª edición, p. 159). Madrid.

²⁶ En: García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho Tributario*. (T. I, 2ª Ed. p. 99). Editorial Depalma.

relación de una actividad de la administración que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo²⁷. Se advierte en todas las conceptualizaciones que su fuente siempre es legal por aplicación del principio de legalidad tributaria y que el estado debe prestar un servicio público.

Nos señala Valdés Costa que en doctrina lo único que está fuera de debate doctrinario con respecto a la *tasa* es que se trata de un “tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente²⁸”. Al respecto debemos señalar que nuestra Corte Suprema ha sostenido invariablemente que el cobro de las tasas debe corresponder siempre a una concreta, efectiva²⁹ e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente³⁰. Es decir que la prestación del servicio público divisible parte del Estado a favor del sujeto pasivo constituye un requisito fundamental de las tasas. Y precisamente la obligación de tributar nace cuando la hipótesis legal condicionante acaece³¹ o se constata en la realidad³² y se vincula con un sujeto determinado, denominado contribuyente.

Resulta ineludible señalar que la ley³³ establece un conjunto de hechos hipotéticos y condicionantes, cuyo perfeccionamiento en el plano de la realidad de los hechos previstos en la norma, determinan el nacimiento del vínculo jurídico obligacional entre el fisco y el sujeto pasivo, cuya acreencia se torna líquida y exigible recién en el momento de la liquidación del gravamen, o en su caso cuando el fisco proceda a determinarlo subsidiariamente.

Como en otras ramas del derecho, la conceptualización o definición de la teoría general de la tributación, de la naturaleza jurídica de los tributos, de su clasificación, ha sido abordada por tributaristas, por especialistas de otras ramas del derecho y por economistas, pero en general se han aceptado con matices, parámetros para definir al tributo y se ha aceptado su clásica clasificación tripartita en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Sin embargo, estos conceptos han comenzado desnaturalizarse porque la realidad impone la implementación de tasas por parte de los municipios, que han travestido³⁴ a la

²⁷ En: Ferreiro Lapatza (1997). “Curso de Derecho Financiero Español”. Marcial Pons (p. 180).

²⁸ En Valdés Costa, Ramón (1996). “Curso de Derecho Tributario”. Ed. Temis S.A. (2ª ed., p. 143).

²⁹ Se debe señalar que existe cierta doctrina que sostiene que el *servicio puede ser potencial*, en tal sentido se ha expresado el Superior Tribunal de Justicia de Bs. As. SCBA, in re, “Nobleza Picardo SIC y F c/ Mun. Gral. San Martín”, 18/11/1995, B-51937. Aunque la C.S.J.N en las oportunidades en que ha podido expresarse ha señalado inalterablemente que la imposición de tasas resulta legítima, entre otros aspectos, en tanto sea retributiva de servicios efectivamente prestados. Fallos: 279-76 años 1971; 251:222, año 1961: “*está sujeto a las tasas correspondientes a servicios locales realmente prestados*”.

³⁰ Fallos: 312:1515 año 1989; 201:545 año 1945; 234:663 año 1956; 236:22 año 1956, etc.

³¹ En: Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Ediciones Depalma. (7ª Ed., p. 272). “Denominamos ‘acaecimiento’ a la producción en la realidad de la imagen abstracta que formuló la norma legal.”

³² En: García Vizcaíno, C. (2000) *Derecho Tributario* (T. I, 2ª Ed., p. 310) Editorial Depalma. “Se llama **subsunción** al fenómeno consistente en que un hecho, conjunto de hechos, actividad, etc., configure rigurosamente el **h.i.** previsto en forma abstracta por la ley.”

³³ En: Giuliani Fonrouge, C.M. (2004). *Derecho Financiero*. (T. I, 9ª Ed., p. 343) Bs.As. La Ley. “Todos coinciden en que la relación jurídico-tributaria corresponde al derecho público, por vincularse con la facultad tributaria, que es manifestación del poder de imperio del Estado, que actúa en caso en el ámbito de aquel, y también es opinión casi unánime que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*”.

³⁴ Expresión acuñada por el Doctor José Osvaldo Casas.

tradicional conceptualización del tributo tasa, ya que actualmente este tributo tiene como hecho generador una circunstancia *desligada de toda actividad estatal* y no se puede afirmar que *esté vinculada de modo directo con el contribuyente*.

Nuestra intención es señalar las características y la sinuosa regulación que tiene actualmente la tasa de Seguridad e Higiene de la ciudad de Villa Mercedes, pero sin dejar de mencionar que su naturaleza actual puede ser considerada como es mixta, porque presenta algunas características propias de los impuestos, pero también conserva algunos de los requisitos de las tasas.

Pero esta distinción no es simplemente abstracta, por el contrario, diferenciar entre *tasa e impuesto* es importante porque se vincula directamente a las potestades tributarias que tienen los tres niveles de gobiernos, bajo la lupa de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y los Pactos Fiscales suscriptos entre la Nación y las provincias y sus municipios.

Resulta necesario que estas normas que sostienen las relaciones entre la Nación, las provincias y los municipios sean cumplidas para que el contribuyente pueda tener seguridad jurídica y las comunas puedan crear y aplicar tributos sin cercenar derechos y alcanzar sus fines como tercer estado. Este fenómeno tiene lugar, no porque el legislador comunal pretende ser transgresor o crear tasas de dudosa legitimidad, el problema es de una escala mayor, dado que el edil no sabe cómo sancionar un presupuesto con ingresos propios y al mismo tiempo respetar las pautas del federalismo fiscal vigente.

El hecho imponible

El hecho imponible, cuya verificación en la realidad convierte al Estado Municipal en acreedor y por ende con derecho a exigir el pago de la tasa, debe estar ineludiblemente integrado por: **Aspecto Material**, descripción objetiva de un hecho o situación. **Aspecto Personal**, individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción, es decir aquel que realiza el hecho o encuadra en la situación descripta, al cual se lo denomina *destinatario legal del tributo*³⁵. **Aspecto Temporal**, momento en que tiene que producirse la configuración o tiene que tenerse por configurada la realización del hecho imponible, *periodo fiscal*. **Aspecto Espacial**, lugar donde tiene que acaecer o se debe tener por acaecida la realización del hecho imponible³⁶, en la *jurisdicción o ámbito de competencia municipal*.

El presupuesto de procedencia o de hecho del cual surge la legitimidad de la tasa de inspección, seguridad e higiene exige:

El ejercicio habitual y efectivo de actividades comerciales, industriales o de servicios, a título oneroso -es lo que se grava con esta tasa-.

La prestación concreta y efectiva por parte del estado municipal de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo³⁷.

Hay municipios que al regular la tasa de inspección de seguridad e higiene exigen normativamente la obligatoriedad de un local habilitado dentro de la jurisdicción comunal como componente objetivo del hecho imponible. Otros en cambio, no exigen como requisito la obligatoriedad de un local habilitado dentro de la jurisdicción comunal para ejercer la

³⁵ En: Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (7ª Ed., p. 248). Editorial Depalma.

³⁶ Se emplea la expresión “hecho imponible” en sentido restrictivo porque resulta adecuado para este trabajo, siguiendo el criterio del Dr. Villegas (2001) en: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Depalma (7ª ed., pp. 272/273).

³⁷ La inmensa similitud entre el impuesto provincial a los ingresos brutos y la tasa que analizamos (identidad de sujetos, de hecho y de base imponible) resulta salvada por la expresión prestación de servicios que constituye una exigencia del tributo comunal, pero si no se cumple la identidad es absoluta.

inspección, solo es necesario la realización o el ejercicio de una actividad lucrativa dentro del territorio municipal, este es el criterio que ha adoptado el legislador comunal cuando sancionó el Código Tributario de Villa Mercedes.

Al definir el hecho imponible, el art. 149 de la Ordenanza N°661-HYP/O/2015 de la tasa de inspección de Seguridad e Higiene, se puede inferir que lo que se grava es “ejercer cualquier tipo de actividad comercial, industrial, de servicios u otra a título oneroso”, lo que constituye su aspecto material.

Y, por otra parte, adopta una enumeración genérica de servicios al expresar: “en virtud de los servicios municipales de contralor de la salubridad, seguridad e higiene, preservación del medio ambiente, conservación, mantenimiento, y demás servicios destinados al ordenamiento urbano y a la conservación de su infraestructura, así como cualquier otro, no retribuido por un tributo especial, que tienda al bienestar general de la población”. De ese modo se intenta justificar la exigencia de la tasa en virtud de servicios globales independientemente de la existencia de un local habilitado dentro de la jurisdicción comunal.

Aquellos que participan de esta concepción global del hecho imponible manifiestan que los servicios descriptos deben ser considerados conjuntamente, porque esto permite que las actividades lucrativas que se desarrollan dentro del ejido municipal se ejecuten de manera ordenada, pacífica, segura, y esto se logra controlando el buen estado de los edificios, ordenando el transporte, ordenando el tránsito, y regulando el estacionamiento, denominando, numerando y asignando el sentido de las calles y en general organizando las reglas básicas para promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales, y de servicios que se desarrollan en la ciudad, dado que estas actividades son propias e inherentes a los municipios y no son realizadas por otra autoridad.

La doctrina mayoritaria sostiene que la legitimidad de la tasa de inspección de seguridad e higiene está supeditada a la efectiva prestación del servicio divisible por parte del estado quien debe comprobar la salubridad, seguridad e higiene. Resulta más que claro que esa inspección real, efectiva e individualizada solo es posible si existe un establecimiento, un local, una oficina, instalaciones, es decir, un asentamiento físico dentro de la jurisdicción de la comuna.

La prestación de servicios, por parte del Estado Municipal, constituyen el hecho generador de este tributo, y el germen del cual surge la obligación de pago en cabeza del contribuyente vecinal. “Solo los municipios en que el sujeto tenga local podrán aplicarla, por cuanto solo ellos estarán en condiciones de prestar de manera efectiva el servicio de inspección, seguridad, salubridad e higiene, en tanto es de toda obviedad que ese servicio no puede prestarse a quien no tenga local en el municipio³⁸”. En general los autores tributaristas sostienen que la existencia de un establecimiento, un local, una oficina, instalaciones, resulta necesaria para que el sustento territorial se dé por cumplimentado, siendo este presupuesto esencial para la existencia de este tributo tasa³⁹.

La definición del hecho imponible que retribuye servicios generales o indivisibles sin que recaiga de modo directo sobre un sujeto pasivo ha sido cuestionada también por aquellos tribunales que han podido expresarse al llegar a su conocimiento y decisión esta cuestión. La Cámara Contencioso Administrativa de la provincia de Tucumán, declaró la

³⁸ En: Bulit Goñi, Enrique. “Semblanza General del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y del Convenio Multilateral: algunos problemas actuales, causas, y soluciones, a medio siglo de su vigencia (como recuerdo del maestro Dina Jarach)”, ob. Cit. en nota 1, p. 265.

³⁹ En: Colombo, Hernán E (2007). “Facultades tributarias de los municipios respecto del servicio de telefonía móvil”, en: Urresti, Esteban J. (coord.) *Derecho tributario provincial y municipal*. (2ª parte, 1ª edición, p. 118). Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires; García, Mirta y Krivocapich, Germán (2002) en: Bulit Goñi, Enrique (coord.) *Derecho Tributario provincial y municipal*. (pp. 177-181). Editorial Ad-Hoc.

inconstitucionalidad del tributo establecido por la municipalidad de San Miguel de Tucumán, al expresar: “... la prestación efectiva del servicio a que la tasa refiere debe ser individualizada y la excesiva latitud de la descripción de la actividad gravada no permite identificar debidamente las prestaciones cuya manutención impone”.

En este mismo sentido se expresó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Compañía Química SA c/Municipalidad de Tucumán” (fallos 312-1575) al declarar la inconstitucionalidad de la ordenanza municipal, expresó que “la citada norma resulta irrazonable, toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad. A ello cabe sumar la excesiva latitud de la norma impugnada, contraria al principio de legalidad que rige en la materia, al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita, posibilitando la eventual recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen. (...) Tales circunstancias ponen en evidencia, además, que se han desnaturalizado, en forma indebida, las facultades estatales en la materia, al impedirse a quienes se ven obligados a sostener económicamente la prestación de los servicios, conocer en forma fehaciente cuáles son los servicios públicos cuya manutención específica les exige -dada la interpretación esbozada por el *a quo*- en forma imperativa el ente municipal”.

En definitiva, la legitimidad y la constitucionalidad de la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene se hallan supeditadas a la efectiva prestación del servicio divisible por parte del estado municipal y esto solo es posible si existe un establecimiento, un local, una oficina, instalaciones, es decir, un asentamiento físico dentro de la jurisdicción de la comuna.

El código tributario de Villa Mercedes, al regular la Tasa de Inspección de seguridad e higiene, establece una prestación de servicios que son enumerados de modo genérico, amplio, ambiguo, comprensivo de toda la población sin que se pueda individualizar ni vincular el servicio prestado con el sujeto pasivo, esto hace que la norma resulte ser claramente inconstitucional.

Sujetos pasivos – Contribuyentes

El art. 151 del Código Tributario Municipal (CTM) empleando un término corriente y no preciso, nos dice quién es el sujeto pasivo, que tiene la obligación de tributar la tasa de seguridad e higiene. La norma expresa: “son contribuyentes las personas o entidades que realizan las actividades enumeradas en art. 149”. Se puede advertir que lo que determina la obligación de pagar es desarrollar alguna de las actividades enumeradas, sin que el municipio realice alguna actividad específica a favor del obligado al pago. La norma establece tres categorías de contribuyentes:

- a.** Grandes contribuyentes
- b.** Medianos contribuyentes
- c.** Pequeños contribuyentes

Esta norma delega en la Ordenanza Tributaria Anual el encuadramiento de los contribuyentes a cada una de las categorías.

La Ordenanza Impositiva Anual N°1131-HyP/O/2021 para el ejercicio del año 2022, nos dice en su art. 49, siguiendo al art. 154 del CTM: *que se encuadran dentro de la categoría de Grandes Contribuyentes aquellos que en el año calendario anterior hayan obtenido ingresos brutos netos de IVA a nivel país por un importe superior a \$ 11.000.000,00*. Y se establece el 2% la *alícuota general*, la cual se aplica sobre los ingresos brutos de los categorizados como *grandes contribuyentes*.

También establece alícuotas especiales para *grandes contribuyentes* según sus actividades lucrativas: **a.** para las Entidades Financieras la alícuota es del 6 % sobre los

ingresos brutos; **b.** para Agencias Financieras de compraventa de oro y moneda extranjera la alícuota es del 6 % sobre los ingresos brutos; **c.** para Comisionistas y similares la alícuota es del 4 % sobre los ingresos brutos; **d.** para las Empresas Productoras de Combustibles Líquidos y/o gas natural (Comercializadores) la alícuota es del 3,5 % sobre los ingresos brutos; **e.** para Empresas Nacionales o Internacionales comercializadoras de Telefonía Celular la alícuota es del 3 % sobre los ingresos brutos; **f.** para Cadenas de Farmacias es del 3 % sobre los ingresos brutos.

La ordenanza impositiva anual para el año 2022, en su art. 57 establece que grandes contribuyentes no pueden abonar anualmente un monto superior a \$ 424.214,51, lo cual no incluye las contribuciones adicionales, sean estas fijas o variables; y también establece un mínimo de \$12.831,75 para los que encuadran en esta categoría. También realiza una exclusión de actividades, que tienen montos mínimos especiales, señaladas en el siguiente cuadro.

ACTIVIDADES CON MINIMOS ESPECIALES		
CODIGO DE ACTIVIDAD	DESCRIPCIÓN	IMPORTE MÍNIMO
1017	CONSTRUCTORES EMPRESAS	\$ 16.056,56
1032	FRIGORIFICOS	\$ 96.138,93
1059	INDUSTRIAS EN GENERAL	\$ 32.119,24
2029	COMERCIOS AL POR MAYOR	\$ 25.200,00
3020	ART Y ARTEF. DEL HOGAR EN GRAN ESCALA	\$ 32.119,24
3025	AGENCIA DE AUTOMÓVILES	\$ 25.200,00
3196	HIPERMERCADOS	\$ 112.841,68
3197	SUPERMERCADOS	\$ 39.200,00
3200	CASINOS	\$ 152.343,01
4001	EMPRESA DE TRANSPORTE	\$ 33.600,00
5003	AGENCIAS FINANCIERAS	\$ 23.868,08
5007	BANCOS Y FINANCIERAS	\$ 120.227,85
6037	CLINICAS Y SANATORIOS	\$ 28.890,34
6084	CEMENTERIOS PARQUES	\$ 28.000,00
6085	EMPRESA FUNEBRES	\$ 28.965,52
6153	EMPRESA DE MONTAJE	\$ 23.800,00
6154	DISTRIBUIDORA DE GAS NATURAL	\$ 91.764,89
6156	COMERCIALIZACION DE TELEFONIA FIJA	\$ 120.227,85
6157	COMERCIALIZACION DE TELEFONIA CELULAR-EMPRESAS NACIONALES E INTERNACIONALES	\$ 84.020,85

A los pequeños y medianos contribuyentes se les aplica el *régimen general*, es decir, se calcula según la cantidad de empleados, metros cuadrados de superficie, tipo de infraestructura y zona geográfica. El cálculo determinativo surge de una tasa básica que se establece para cada actividad, y a su vez, a dicha tasa básica se le aplica un coeficiente que resulta de la sumatoria de coeficientes –señalados en la tabla abajo añadida–, la cual tiene en cuenta la zona geográfica, la superficie cubierta, el personal empleado, tipo de infraestructura de cada comercio.

Tabla de Niveles y Coeficientes de Cálculo:

Parámetros/Nivel	0,8	1	2	3	5	7	9	11	13	15	17	19	Coef
Zona	6	5	4	3	2	1	-	-	-	-	-	-	0,20
Superficie	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Mas de	Hasta	Mas de	
Cubierta en m2	40	80	120	160	200	500	1500	3000	5000	5000	10000	10000	0,25
Personal	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Hasta	Mas de	Hasta	Mas de	
	1	5	10	15	30	60	90	120	200	200	300	300	0,25
Infraestructura	----	Interna =		0	----	Externa = +	0,9	----					

Para el código Tributario de Villa Mercedes, todo aquel que desarrolle una actividad onerosa o lucrativa dentro de la jurisdicción comunal, queda alcanzado por la tasa de seguridad e higiene, sin exigir un local habilitado dentro del distrito municipal. La obligación de pagar esta tasa nace cuando el municipio realiza efectivamente los servicios de inspección⁴⁰. Y los servicios de inspección de salubridad, higiene y seguridad solamente pueden realizarse si existe dentro del ámbito municipal un local, establecimiento, oficina. Puntualmente el municipio de la ciudad de Villa Mercedes generalmente no realiza inspecciones solamente se limita a exigir el pago de la tasa.

Pero el código mercedino trata de enmendar esta falencia, dado que al definir el *hecho imponible* –como ya señalamos– recurre a una enumeración genérica de servicios que comprende cualquier otro servicio no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar general de la población, se advierte que se intenta justificar la procedencia de esta tasa mediante supuestos servicios globales, pero a decir verdad todos los servicios enunciados tienen específicamente una tasa mediante el cual son retribuidos en caso de verificarse.

Resulta más que claro que, tal como ha sido estructurado normativamente este tributo, se puede afirmar que retribuye servicios generales o indivisibles que engloba a toda la población sin una estricta vinculación directa y exclusiva a un sujeto pasivo u obligado legal al pago, es decir que estamos ante características que son propias de los impuestos y ajenas a la naturaleza de las tasas.

Base Imponible

Enseñaba Dino Jarach que “la base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho del imponible, originado en la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho, a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto”⁴¹.

En consecuencia, la base imponible implica transformar el hecho imponible en una expresión económica a los fines de aplicar sobre esa cantidad las alícuotas correspondientes y de ese modo obtener la cuantía de lo que se debe tributar. La Corte Suprema ha dicho: “... no cabe confundir el hecho imponible con la base o medida de la imposición, pues el primero

⁴⁰ En: Valdez Costa, R. (1996). *Curso de derecho Tributario*. Depalma, Buenos Aires (p. 143).

⁴¹ En: Jarach, Dino (1983). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Ed. Cangallo, Bs. As. (p. 388).

determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación”⁴².

Los municipios ejercen su poder tributario dentro de su ámbito territorial, por lo tanto, las distintas manifestaciones económicas que estos gravan deben producirse dentro de su ámbito físico de competencia fiscal. Y puntualmente con relación a la tasa de seguridad e higiene, el Estado Municipal va a tener derecho a recibir la pertinente tasa por las actividades habituales que a título oneroso se realizan en la comuna, siempre que los locales, establecimientos estén radicados en su ámbito competencia y que se preste sobre ellos el servicio de inspección de seguridad e higiene, salubridad; y si los ingresos se generan dentro del ámbito comunal.

Este punto aparentemente fácil de entender en el plano teórico, resulta muchas veces de compleja aplicación práctica, porque según como se determine la base imponible del tributo, puede ser ingresos brutos globales o totales, lo cierto es que al momento de su determinación, la base puede aplicarse sobre el total de los ingresos del contribuyente que desarrolla en la jurisdicción comunal, aun cuando parte de los ingresos tengan origen foráneo, pero se devengan dentro del ejido municipal por la actividad que desarrolla. También el inconveniente se presenta cuando los ingresos brutos tienen su generación en distintas competencias municipales, en este punto es necesario sujetarse y recurrir a las disposiciones del convenio multilateral en su cuestionado art. 35. Todo esto afecta gravemente al contribuyente porque no logra desarrollar su actividad económica con certeza y seguridad jurídica.

La doctrina y jurisprudencia mayoritaria entiende que la tasa se encuentra legítimamente graduada, si hay una relación o proporcionalidad entre el costo de la prestación del servicio público divisible realizado por ente municipal y el monto de lo recaudado⁴³. Así lo entendió la Corte al expresar: “*El pago de tasas o servicios (...) finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado*”⁴⁴. Ha señalado García Belsunce que la cuantía global de lo recaudado no puede superar razonablemente el costo del servicio y no puede admitirse que el ingreso obtenido con el tributo recaudado se financien otros servicios o funciones gubernativas⁴⁵. Con respecto al costo del servicio, se entiende que este debe incluir los costos directos y los costos indirectos que integran la estructura comunal que se necesita para la prestación del servicio, dado que sin municipio el servicio no sería posible de ser prestado, señala Álvarez Echague, tomando una posición intermedia si se quiere⁴⁶.

También se ha discutido la procedencia y la legitimidad de la graduación de la tasa cuando se la mide tomando en cuenta la capacidad económica del contribuyente. La capacidad contributiva⁴⁷ es un criterio constitucional que se aplica a todos los tributos, pero

⁴² Fallos: 286-301 del 13/09/1973; S.A. “indunorC.I.F.I.yF c. Provincia de Chaco”.

⁴³ En: Álvarez Echagüe, Juan Manuel. Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio.

⁴⁴ Fallos 192:139234:663.

⁴⁵ En: García Belsunce, H. (1982) *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot (p. 227).

⁴⁶ Lo que se pretende con la aplicación de este principio es que, quienes desarrollan actividades económicas, destinatarios del servicio de inspección, absorban los costos que dicho servicio implica y lo redistribuyan en base a su capacidad contributiva. Su utilización no puede perseguir recaudación que exceda el costo global del servicio que esta tasa financia, por el contrario, que la distribución de dicho costo entre el grupo de contribuyentes sea justo, razonable y equitativa, pero esto sería muy difícil de advertir porque el municipio de Villa Mercedes no publica sus gastos.

⁴⁷ “La capacidad contributiva es la ‘aptitud económico-social’ para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más que su sacrificio. A la capacidad contributiva se

establecer la cuantía de una tasa teniendo únicamente en cuenta la capacidad o importancia económica de una empresa, tomando para ello como medida a los ingresos brutos, conduce muchas veces a que la determinación del monto que se debe abonar sea ilegítimo por resultar violatorio de los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad⁴⁸: “El principio de capacidad contributiva, ya que el monto individual de la tasa a abonar se establecerá básicamente teniendo en cuenta el costo del servicio individualmente determinado, pero tomando como criterio de cuantificación a la capacidad económica individual de cada sujeto obligado, postura esta que ha sido avalada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación...”⁴⁹.

El Código Tributario de Villa Mercedes, en su art.153, establece que la cuantía de lo que se debe abonar por tasa de seguridad e higiene se determina por: **1.** Por un importe fijo. **2.** Por aplicación de una alícuota sobre los ingresos brutos. **3.** Por cualquier otro índice o parámetro que contemple las particularidades de determinadas actividades y se adopte como medida del hecho imponible o servicio retribuido. **4.** Por la aplicación combinada de alguno los criterios mencionados en los incisos precedentes.

Cuando la determinación del monto se realiza por una alícuota sobre los ingresos brutos el art. 154 conceptualiza lo que se debe entender por tal concepto, al expresar: “... *se considera ingresos brutos la suma total devengada en cada periodo fiscal por la venta habitual de bienes en general, la remuneración total obtenida por la prestación de servicios o cualquier otro pago en retribución de la actividad gravada*”.

Es necesario señalar que la capacidad contributiva no es el elemento esencial de las tasas. El elemento fundamental de las tasas es *la prestación efectiva del servicio por parte del estado municipal*, la capacidad contributiva es condición de procedencia de las tasas, esto implica que sin capacidad contributiva no hay tasa, pero que haya capacidad contributiva no significa que haya tasa⁵⁰.

La utilización de la capacidad contributiva como criterio de cuantificación por parte del Código Tributario Local para la categoría denominada *grandes contribuyentes*, conduce a que empresas deban abonar importes por tasa de seguridad e higiene irrazonables, desproporcionados y disociados del servicio que presta el municipio, que en casi la totalidad de los casos no se verifica porque el municipio no realiza las inspecciones⁵¹.

Cuando una actividad lucrativa es desarrollada habitualmente en más de una jurisdicción, el art. 150 del CTM nos dice que si el contribuyente tiene sede central o sucursal en ámbito de competencia de la comuna; o realiza su actividad a través de terceros, con o sin relación de dependencia; o realiza *gastos*⁵² dentro del ejido municipal, la base

la mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.)”. Tomado de: García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho Tributario*. Ed. Depalma (T. 1, p. 55).

⁴⁸Sentencia del 21-9-00, Impuestos LVIII-B-2015, con comentario de Daniel Malvestiti.

⁴⁹ En: Álvarez Echagüe, Juan Manuel. Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio.

⁵⁰En: Simón-Acosta, E. (1974) “Las Tasas en el Ordenamiento Tributario Español”. En: *Las tasas de las entidades locales (El Hecho Imponible)*. Editorial Aranzadi.

⁵¹“La naturaleza jurídica de la tasa no viene dada exclusivamente por el hecho imponible, sino que resulta de la armoniosa interacción entre éste y la base imponible, de modo que estaremos frente a una genuina tasa en la medida que el hecho imponible de la norma respectiva describa un servicio divisible, y siempre que en la base imponible se atienda exclusiva y objetivamente a medir el costo de dicho servicio, prescindiendo de toda referencia a la capacidad contributiva del administrado, a menos que sea para liberar de tributar a quien manifiestamente carece de dicha capacidad”. En: Álvaro Luna Requena, “Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las tasas”. Revista Argentina de Derecho Tributario (Nº2, Buenos Aires, Abril-Junio 2002, pp. 451 y ss).

⁵²Los gastos son decrementos en el patrimonio neto de la empresa, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, de reconocimiento o aumentos de pasivos, siempre que no

imponible de la tasa se determina sobre el *total de los ingresos brutos* del Gran Contribuyente siguiendo las normas del Convenio Multilateral.

Como se puede advertir, por una parte, se pretenden gravar las erogaciones (“realiza gastos”) que ejecuta una actividad comercial o empresaria, considerando que ese gasto es una manifestación de actividad lucrativa o de riqueza, aquí el legislador comunal se escapa del concepto de ingresos brutos para inmiscuirse directamente en otro impuesto.

Por otra parte, debemos señalar que el Convenio Multilateral en su art. 35 establece tres criterios: en primer lugar, fija un tope al cual deben someterse las comunas que pertenecen a una misma provincia, porque estas solamente pueden gravar conjuntamente la base imponible de la provincia que integran. El segundo criterio fijado es el que establece que la base imponible se distribuye entre los Municipios de una misma provincia siguiendo los parámetros fijados por los convenios intermunicipales, pero si no hay acuerdo entre las comunas se debe seguir al Convenio Multilateral. Por último, si las normas comunales exigen la existencia de un local o asentamiento físico dentro de la jurisdicción, en este caso el municipio donde el contribuyente tiene habilitación puede gravar el cien por ciento del monto imponible que le corresponde a la provincia.

La Ordenanza Impositiva Anual para el ejercicio del año 2022, nos dice que pertenecen a la categoría de Grandes Contribuyentes aquellos que en el año calendario anterior han obtenido ingresos brutos netos de IVA a nivel país por un importe superior \$11.000.000,00. Y se establece 2 ‰ como la alícuota general, la cual se aplica sobre los ingresos brutos. Aquí debemos señalar una vez más que las municipalidades poseen potestad tributaria dentro de su ámbito comunal y únicamente pueden gravar las expresiones económicas que se desarrollan dentro de límites territoriales en donde tienen competencia tributaria.

Este punto nos obliga a referirnos al reciente y trascendental fallo de la Corte en los autos “Eso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa” del 21 de septiembre 2021, circunscribiéndonos a la cuantificación de esta tasa cuando se toma como base a los ingresos brutos. Debemos decir que luego de 20 años la Corte se expidió en un fallo, de contenido económico, el cual evitó referirse al caduco Sistema Tributario Argentino; si bien reconoció que los municipios están sujetos a los límites y exigencias constitucionales que rigen en tributación, manifestó que las tasas garantizan la subsistencia de las comunas y, en consecuencia, su autonomía.

El Alto Tribunal admitió la utilización de los ingresos brutos como mecanismo de medición de la base imponible respecto de la tasa de Seguridad e Higiene. Y agregó que no se puede afirmar la ilegitimidad del tributo porque el monto a pagar no tenga estricta relación con el costo del servicio. Con respecto a la potestad que tienen los municipios de gravar actividades desarrolladas fuera de su jurisdicción, la Corte omitió referirse sobre el artículo 35 tercer párrafo del Convenio Multilateral, expresando “el Convenio Multilateral forma parte del derecho público local” (considerando quinto)⁵³.

Las derivaciones del fallo preocupan porque ensanchan la discrecionalidad de las comunas al momento de establecer las tasas y fijar su monto. Los municipios no estarían

tengan la consideración en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios. Gravar los gastos constituye en términos coloquiales, un dislate.

⁵³Lamentablemente, el uso de los ingresos brutos como elemento integrador de la base imponible de la Tasa de Seguridad e Higiene ha sido avalado por el no Convenio Multilateral, pacto celebrado entre todas las Provincias en el año 1977. Este Convenio tuvo por finalidad establecer mecanismos que evitaran la doble imposición del impuesto sobre los ingresos brutos, pero sin embargo el art. 35 de este convenio reguló al mismo tiempo una hipótesis de hecho respecto de tasas municipales donde la base imponible recae precisamente sobre los ingresos brutos fijando directrices para distribuir dicha base cuando un mismo y único contribuyente tienen locales en varios municipios, configurándose un oxímoron normativo.

obstaculizados para fijar su cuantía tomando como referencia a tributos nacionales sobre el patrimonio, renta o consumo dado que también reflejan capacidad contributiva y la información está disponible para las comunas, aunque nada tenga que ver con el servicio de seguridad e higiene que las comunas deben o deberían prestar. Aunque las consideraciones vertidas por Lorenzetti, le dan esperanza al contribuyente, pero es un asunto ajeno al tema que tratamos.

Conclusiones

En la tasa de seguridad e higiene, tal como ha sido regulada en el código tributario para la ciudad de Villa Mercedes, se advierten las siguientes cuestiones:

Queda alcanzado por esta tasa todo aquel que realice de modo habitual cualquier actividad comercial, industrial, de servicios a título oneroso, y aunque no lo exprese la norma, siempre que se realice dentro del ámbito de competencia del municipio. Como se puede advertir, este presupuesto es similar o idéntico al hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos⁵⁴.

La prestación de los servicios de inspección, seguridad, higiene y salubridad, debe ser efectivamente realizada por el municipio⁵⁵. ¿Por qué? El deber del contribuyente de pagar la tasa nace cuando el *Estado Municipal* presta de modo concreto y efectivo el servicio de inspección. La norma omite exigir la existencia de un local, oficina, instalación, un establecimiento dentro del ejido municipal en donde se verifique la inspección, y dicho requerimiento constituye un requisito indispensable para validez y exigencia de esta tasa. Sin local no es posible la inspección y esta constituye el hecho que genera la obligación de pagar la tasa. Estamos ante una omisión deliberada del legislador comunal, dado que se pretende abarcar a todos aquellos que realicen dentro de la comuna, alguna actividad onerosa aun cuando no posea un asiento físico dentro del ejido municipal, pero sin un local habilitado, no hay inspección y por lo tanto no hay obligación, ni derecho de exigir su pago. Lamentablemente nuestra comuna exige el pago de esta tasa, aun cuando en la inmensa mayoría de los casos no realiza la correspondiente inspección. Esta circunstancia habilita al contribuyente a oponerse al pago o a cuestionar lo abonado porque la comuna constriñe a los que están alcanzados por este tributo como si se tratara de un impuesto.

El legislador comunal ha tratado de enmascarar la no exigencia de un local, intentando justificar su procedencia, recurriendo a una enumeración genérica de servicios. Pero tal como ha sido regulado normativamente este tributo, se puede inferir que estamos ante una tasa que retribuye servicios generales o indivisibles que abarca a toda la población

⁵⁴En tal sentido se expresan: Bulit Goñi, E. G. (1997). *Impuesto sobre los ingresos brutos*. Ediciones Depalma (2ª edición, Buenos Aires, p. 5 y ss.); y Casas, O. J. (coord.) “Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales”. En: *Derecho Tributario Municipal* (2001, 1ª edición, p. 184) Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires.

⁵⁵La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) viene sosteniendo desde hace muchos años que el cobro de una tasa debe necesariamente corresponderse con la prestación de un servicio concreto, efectivo e individualizado a favor de un bien o acto del contribuyente (ver, por ej., Fallos 332:1503). En la causa “Quilpe S.A. - Inconstitucionalidad”, la CSJN expresó en el considerando 4º: “La corte ha expresado en reiteradas oportunidades que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de este 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 en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, entre otros)”. Asimismo, el Alto Tribunal asevera que la carga de la prueba de que el servicio fue efectivamente prestado corresponde a los municipios y no a quienes pagan las tasas (Fallos 335:1987).

sin una estricta vinculación directa con el obligado legal al pago, en consecuencia, este tributo presenta características que lo ubica dentro de los impuestos. Además, los servicios que enumera la norma ya se encuentran alcanzados por otras tasas vigentes.

Para determinar la suma que deben abonar aquellos obligados al pago categorizados como Grandes Contribuyentes, se utiliza como base imponible a los ingresos brutos para determinar su cuantía. Esto desnaturaliza a las tasas, dado que lo esencial es la efectiva prestación del servicio; y se debe cuantificar tomando en cuenta el costo total del servicio, no la capacidad contributiva de contribuyente. Esto genera, muchas veces, una notable desproporción entre el costo del servicio y lo que la comuna recauda por este tributo. Además, provoca desigualdades, porque que no es lo mismo inspeccionar a un banco que inspeccionar a una fábrica metalúrgica -pyme-; porque la capacidad contributiva de la entidad bancaria puede ser varias veces superior a la capacidad económica de una fábrica metalúrgica -pyme-; y la inspección de la entidad es muy simple, sin mayores costos, a diferencia de la inspección de la metalúrgica.

Generalmente la comuna no cumple con su obligación de prestar el servicio de inspección de salubridad, seguridad e higiene. Por dicha razón, entendemos que sería adecuado y necesario que cada contribuyente lleve un libro de actas de inspección, a los fines de constatar la efectiva prestación del servicio y esto le permitiría a la comuna justificar la legalidad y procedencia de la tasa cuyo cobro exige.

La tasa de seguridad e higiene presenta grandes dificultades en todas las comunas sobre todo porque esta tasa se ha convertido prácticamente en un impuesto, dado que el contribuyente no recibe ningún servicio como contraprestación; porque se abonan sumas desproporcionadas, esto se evidencia en aquellos que poseen mayor capacidad contributiva. Se puede decir que atenta contra la generación genuina de riqueza y de empleos, que un mismo *proceso productivo sea gravado por varios tributos exigidos por diferentes niveles de gobiernos*⁵⁶. Nuestro ordenamiento jurídico tributario comunal, siguiendo las pautas de la ordenanza impositiva anual, les exige a los categorizados como Grandes Contribuyentes, entre el 2‰ al 6‰ de sus ingresos brutos; y algunos pueden llegar a abonar anualmente, un poco más de cinco millones de pesos, por sencillos controles de higiene, salubridad y seguridad que no se realizan. Se advierte que la capacidad contributiva es utilizada, no para evitar que quien carece de dicha capacidad quede exento de pago, muy por el contrario, sino para medir su base imponible, exigiendo más a quien posee mayor capacidad, independientemente del costo del servicio, que en la inmensa mayoría de los casos, la comuna mercedina no lo presta -reitero una vez más-.

El actual esquema de distribución de las competencias tributarias, que se basa en la ley convenio de coparticipación federal, resulta claramente agredido por las comunas que quiebran los límites fijados por el mismo, creando tributos que son impuestos con la denominación tasas, a las cuales nuestro Código Tributario Comunal denomina erróneamente Contribuciones. No se puede seguir financiando el gasto público, el déficit fiscal a través de tributos más costosos; este es un punto más que motiva la necesidad de una impostergable reformulación del sistema tributario argentino, cuestión que resulta urgente, pero a la vez lejana.

⁵⁶ “Valga a título de ejemplo, el señalar que el producto de las ventas de un negocio o de las prestaciones de servicios es la base imponible del impuesto nacional al valor agregado; con ciertas deducciones para llegar al ingreso neto del impuesto a las ganancias; en ciertos productos de los impuestos internos al consumo: del impuesto provincial a las actividades lucrativas (Ingresos Brutos) y de las tasas municipales por derechos de inspección, habilitación o como quiera llamársele.” En: García Belsunce, H. (1982) *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot (pág. 212).

Referencias

Almada, L. y Matich, C. (2009) *Las Tasas Municipales en el Ámbito Tributario* (1ª ed.) La Ley.

Álvarez Echagüe, J. M. (2002). Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio. En J. O. Casás (Coord.), *Derecho tributario municipal*. Editorial Ad-Hoc.

Bulit Goñi, Enrique G. (1997). *Impuesto sobre los ingresos brutos*. (2ª edición) Ediciones Depalma. Buenos Aires.

----- (2002). *Derecho Tributario provincial y municipal*. Editorial Ad-Hoc.

----- (Dir., 2008). *Tasas Municipales*. Editorial Lexis Nexis.

Casás, O. J. (Coord., 2002) *Derecho Tributario Municipal*. (1ª edición) Editorial Ad-Hoc.

Código Tributario de Villa Mercedes. Ordenanza N°661-HyP/O/2015.

Ferreiro Lapatza, J.J. (1997). *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons.

García Belsunce, H. (1982). *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires.

García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho Tributario*. (Tomo I. 2ª ed.) Editorial Depalma.

Giuliani Fonrouge, C.M. (2004). *Derecho Financiero*. (Tomo I. 9ª ed.) La Ley. Bs.As.

Jarach, D. (1983). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Ed. Cangallo. Bs. As.

Llanos, G. J. (2008). “La tasa por inspección de seguridad e higiene”. En: Bulit Goñi, Enrique G. (Dir) *Tasas Municipales*. (Tomo II) Lexis Nexis. Buenos Aires.

Luqui, J. C. (1989). *La obligación tributaria*. Editorial Depalma.

Ordenanza Impositiva Anual para el año 2022. Ordenanza N°1131-HyP/O/2021.

Rosatti, H. D. (2012). *Tratado de Derecho Municipal*. Ed. Rubinzal-Culzoni.

Simón-Acosta, E. (1974). “Las Tasas En el Ordenamiento Tributario Español”. Depósito Académico Digital Universidad de Navarra.

----- (1999). *Las Tasas De Las Entidades Locales (El Hecho Imponible)*. Editorial Aranzadi.

Valdés Costa, R. (1996). *Curso de derecho Tributario*. Editorial BdeF. Buenos Aires.

Villegas, V. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (7ª ed) Ed. Depalma.

