



Universidad Nacional del Comahue
Facultad de Economía y Administración
Maestría en Tributación Ciclo 2017

Trabajo final

Estudio de la tasa de inspección de seguridad e higiene (TISH) en
la Provincia del Neuquén en su aplicación a los servicios petroleros

Autor: Ignacio Carnicero

2019

Índice

Capítulo 1. Introducción.....	5
1.1. Objeto y alcance del presente trabajo	5
1.2. Importancia de la Tasa de Inspección de la Seguridad e Higiene (TISH) a nivel nacional y para los municipios neuquinos	9
1.3. La actividad hidrocarburífera en Argentina y en Neuquén. Importancia creciente de los recursos no convencionales. Justificación de los municipios analizados.....	11
1.4. La decisión financiera pre-normativa sobre el financiamiento del costo de los servicios municipales...	14
1.5. El caso de los municipios de España.....	18
1.6. Caracterización de la tasa como especie tributaria	25
Capítulo 2. El compromiso asumido en el Consenso Fiscal 2017 de promover la adecuación de las tasas municipales	26
2.1. Las competencias tributarias de los municipios.....	26
2.2 Límites a las potestades tributarias municipales	30
2.2.1. Límites constitucionales	30
2.2.2. Límites impuestos por la Ley 23.548 de Coparticipación Federal y los pactos fiscales	31
2.2.3. El Consenso Fiscal I del 17/11/2017.....	35
2.2. Naturaleza jurídica del Consenso Fiscal	37
2.3. Alcance del compromiso relativo a las tasas municipales	39
2.4. Cumplimiento asimétrico. Efecto de la falta de adhesión provincial a las prórrogas.....	41
2.5. Los Pactos Fiscales en la Provincia del Neuquén.....	42
2.6. Competencia de la Comisión Federal de Impuestos	43
2.6.1. Criterio predominante contrario a declarar a la tasa en pugna con las leyes de coparticipación y con el Pacto Fiscal II	44
2.6.2. Excepción al criterio predominante: el caso “EDESSA”	47
2.7. Jurisprudencia sobre los acuerdos interjurisdiccionales.....	48
2.7.1. CSJN “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional” (24/11/2015).....	48
2.7.2. Jurisprudencia a favor de declarar la invalidez de normas locales contrarias a los Pactos	52
2.7.3. Jurisprudencia que convalidó las normas locales contrarias a los Pactos	52

2.7.4. Jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia del Neuquén.....	53
Capítulo 3. El hecho imponible de la TISH.....	57
3.1. Primer elemento del hecho imponible de la TISH: la concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio municipal.....	57
3.2. El interés general, el interés particular y el requisito de una prestación individualizada del servicio.....	60
3.3. Segundo elemento del hecho imponible de la TISH: el bien o acto (no menos individualizado) del contribuyente y la necesaria existencia de un establecimiento.	72
Capítulo 4. La proporcionalidad entre el importe de la tasa y el costo del servicio	82
4.1. La capacidad contributiva como criterio para la fijación de la cuantía de la tasa.....	82
4.2. Jurisprudencia sobre la relación entre la tasa y el costo del servicio	85
4.3. Consecuencias del exceso de recaudación sobre el costo global del servicio	98
4.4. La prueba en juicio	98
Capítulo 5. La aplicación del art. 35 del Convenio Multilateral a la determinación de la TISH.....	102
5.1. Normas municipales referidas a la determinación de la TISH.....	106
5.2. Crítica a las normas analizadas.....	111
5.2.1. Cómputo como base imponible de los ingresos brutos del ejercicio anterior.....	111
5.2.2. La distribución de la base imponible y la necesaria existencia de establecimiento radicado en el ejido para contribuyentes del Convenio Multilateral (CM)	112
5.2.3. Contribuyentes con establecimiento en la Ciudad de Neuquén que no tienen ingresos y sólo tienen gastos atribuibles a la misma	114
5.2.4. Contribuyentes con establecimiento en la Ciudad de Neuquén que tienen ingresos atribuibles (según el CM) fuera del municipio. Aplicación de los párrafos primero y segundo del art. 35 del CM.....	115
5.3. Inaplicabilidad del tercer párrafo del art. 35 del CM	116
5.4. Normas que determinan el monto a pagar.....	124
5.5. Conclusión sobre las normas municipales y el art. 35 CM	125
6. Conclusiones y propuestas.....	129
7. Referencias.....	135
7.1. Doctrina.....	135
7.2. Jurisprudencia	137
7.2.1. Argentina.....	137
7.2.1.1. Corte Suprema de Justicia de la Nación (disponible en https://sj.csjn.gov.ar/sj/)	137
7.2.1.2. Procuración General de la Nación (disponible en https://www.mpf.gob.ar).....	138

7.2.1.3. Tribunal Superior de Justicia de la Provincia del Neuquén (disponible en http://www.jusneuquen.gov.ar/jurisprudencia/).....	138
7.2.1.4. Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Laboral y de Minería de Neuquén (disponible en http://www.jusneuquen.gov.ar/jurisprudencia/).....	139
7.2.1.5. Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (disponible en http://www.scba.gov.ar)	139
Anexo 1. Resumen de las normas municipales analizadas	140
Anexo 2. Antecedentes de acuerdos interjurisdiccionales entre Nación y Provincias	154
Anexo 3. Imágenes de locaciones petroleras.....	162

Capítulo 1. Introducción

1.1. Objeto y alcance del presente trabajo

En este trabajo nos proponemos realizar un análisis crítico de las normas que rigen la aplicación de la Tasa de Inspección de la Seguridad e Higiene (TISH), comúnmente conocida como “licencia comercial”¹ a los servicios petroleros² en algunos municipios de la Provincia del Neuquén. La elección de esta actividad se justifica en la creciente importancia que la actividad hidrocarburífera ha adquirido a partir del desarrollo de la formación denominada Vaca Muerta lo que significó un notable crecimiento del sector servicios tanto en cantidad de empresas como en la diversidad y complejidad de los servicios prestados. Ello tiene su correlato en la mayor relevancia asignada a la TISH en los municipios neuquinos que concentran la actividad bajo estudio que se expresa en una mayor carga tributaria para las empresas y una más intensa actividad de los fiscos municipales estimulada por el potencial rendimiento de este tributo frente a la necesidad de financiar el creciente gasto municipal con recursos propios, objetivo también impulsado desde el gobierno provincial con el fin de disminuir la dependencia que los municipios tienen de los aportes provinciales. En nuestra práctica profesional como asesores tributarios advertimos un creciente interés de las empresas por examinar la legalidad de las normas que rigen la TISH y su aplicación y una mayor conflictividad observada en la relación municipio-contribuyente que se evidencia también en un aumento de las causas judiciales en la materia. Este fenómeno se desarrolla en un marco caracterizado por: normas municipales que se mantienen por años con pocas modificaciones

¹ La misma tasa tiene otros nombres según cada municipio: Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicio (Neuquén, Añelo, Rincón de los Sauces); Tasa de de Inspección y Control de Seguridad e Higiene de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios (Senillosa).

² La expresión servicios petroleros es utilizada aquí en el sentido que en general se le asigna en la industria de los hidrocarburos e incluye los servicios de apoyo a la exploración y explotación de los yacimientos de petróleo y gas (etapa denominada upstream) del tipo convencional y no convencional.

estructurales y algunas enmiendas parciales que pretenden corregir los desvíos más graves según se van poniendo en evidencia en la jurisprudencia; falta de una precisa definición del alcance del poder de policía municipal en materia de seguridad e higiene sobre los servicios petroleros y sus diversas modalidades de prestación (en particular cuando se ejecutan en el establecimiento del cliente); ejidos municipales que no son colindantes y que no cubren el ciento por ciento de la superficie de la Provincia lo que genera controversias sobre el reparto de la base imponible; ausencia de normas específicas aplicables a estos servicios sobre la definición del concepto de “establecimiento”, su habilitación e inspección; escasa intervención del gobierno provincial en promover el cumplimiento de los compromisos asumidos en relación con las tasas municipales en los sucesivos pactos fiscales; confusa conceptualización del principio de autonomía municipal, de los pactos fiscales y de su interrelación.

Balbo (2013) nos brinda un completo panorama de las tendencias tributarias de los gobiernos locales en materia de tasas, a nuestro juicio hoy plenamente vigente, que incluyen:

- 1) Tasas municipales sin hechos imponibles específicos, o laxos: a pesar de haber sido severamente cuestionadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, aún continúan vigentes. Algunos municipios utilizan expresiones generales y poco específicas para definir el servicio municipal remunerado con esta tasa, tales como considerar que se debe abonar la tasa por cualquier acción del municipio, tendiente "al progreso y al bienestar general". Las observaciones de la autora son plenamente aplicables a las normas analizadas en este trabajo.

- 2) Tasas municipales que retribuyen servicios de carácter indivisible e indirecto y lo han declarado en forma explícita en el hecho imponible. Por ejemplo, la ordenanza fiscal de la Municipalidad de Bahía Blanca para 2013³.
- 3) Tasas para fondos con destinos específicos, no directamente relativos a una prestación de servicio divisible que vincule al contribuyente.

Por nuestra parte agregamos la tasa retributiva de servicios de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche denominada "Ecotasa"⁴.

En la Provincia del Neuquén la Ordenanza 8957/00 de la Municipalidad de Neuquén dio inicio a la luego generalizada práctica de establecer el monto de la tasa en relación con los ingresos brutos

³ La autora cita el fallo "Rimasa SA y otro c/ Municipalidad de Rivadavia s/ Pretensión anulatoria", 22/2/2011, Juzgado Contencioso Administrativo de Trenque Lauquen, Pcia. de Bs.As., que hizo lugar a la demanda declarando la nulidad de los Decretos N° 722/09 y N° 723/09, y ordenó el reintegro a los actores de los importes abonados por el tributo impugnado. La norma impugnada decía: "ARTÍCULO 269º.- DEL HECHO IMPONIBLE Por los servicios prestados por la Municipalidad, de carácter indivisible o indirectos, o que para el sujeto obligado no se encuentren comprendidos en la definición del hecho imponible de otras tasas o derechos por las que deba tributar a la Municipalidad de Rivadavia, en particular asistencia a la salud de la población, atención a la minoridad y problemática social, promoción turística, los destinados al ordenamiento y control del tránsito y señalización vial, promoción del desarrollo humano, económico, educativo y cultural, defensa civil, mantenimiento y conservación de parques, plazas, paseos y otros espacios públicos de uso comunitario, preservación de la infraestructura urbana y de los servicios troncales, de la red vial y/o vía pública en general, de desagües y alcantarillado, del alumbrado público, forestación y su conservación y/o mantenimiento, y demás servicios directos e indirectos no incluidos en los hechos imponibles de los tributos y derechos precedentes, se abonarán las tasas que fije la Ordenanza Impositiva anual.

⁴ Art. 362 de la Ordenanza Fiscal: "la contraprestación que la Municipalidad exige a los turistas que pernoctan en esta ciudad, cualquiera sea el tipo y categoría del establecimiento de alojamiento turístico, por los servicios turísticos y de infraestructura turística, directos e indirectos, y aquellos potenciales que la Municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos, comprensivos de ingresos y portales a la ciudad, sendas, accesos a lagos y sus playas, ríos y montañas, puntos panorámicos, miradores, servicios de información y atención turística, baños públicos y todo otro servicio turístico, garantizando un turismo sustentable desde el punto de vista social, ambiental y económico". Art. 363 Base imponible: "está constituida por un monto fijo por día de pernocte, que abonará cada turista en la ciudad de San Carlos de Bariloche, en el establecimiento turístico que se aloje, cualquiera sea su tipo o categoría, conforme Ordenanza Tributaria". Sobre esta tasa ver Bertazza, H. J. y Bianchi, M. E., La "ecotasa" de Bariloche y los establecimientos hoteleros, IMP - Práctica Profesional 2017-X, 77, recuperado de <https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar>

declarados por el contribuyente ante la Provincia del Neuquén para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB). A partir de 2007 la Provincia puso en marcha un proceso de armonización tributaria con sus municipios, reforzado en 2012 con la firma del Convenio Marco, que obligaba a éstos a modificar sus principales tributos, adoptando como base imponible de la TISH la facturación bruta anual. Según la Subsecretaría de Ingresos Públicos de la Provincia del Neuquén (2012), a partir de ese proceso de armonización, durante el ejercicio fiscal 2012, treinta y tres Municipios (el 92%) adoptaron esta nueva base imponible y se duplicó (del 15% al 30%) la incidencia de los recursos propios en el total de recursos municipales. La información que los municipios brindan al gobierno provincial sobre la recaudación mensual de sus tributos propios no está disponible y no existen estudios publicados a nivel del gobierno provincial sobre la relación recaudación-costos del servicio referido a la TISH. Dicha relación tampoco surge de las ejecuciones presupuestarias municipales ya que cada municipio rinde sus cuentas con distintos criterios de exposición y niveles de agrupamiento, no existiendo información pública sobre costos directos e indirectos de cada servicio municipal que permitan medir el costo total de la prestación del servicio financiado a través de la TISH y su correspondencia con lo recaudado por la misma.

En este contexto, el 16 de noviembre de 2017 la Nación, la C.A.B.A. y la mayoría de las provincias – incluida la Provincia del Neuquén – firmaron el Consenso Fiscal que representa, entre otros objetivos, un nuevo intento de lograr la adecuación de las tasas municipales – en especial para que se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, recogiendo de este modo en su texto los principales preceptos definidos por la doctrina nacional y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN). En este trabajo nos enfocamos en la naturaleza jurídica de los pactos fiscales y su operatividad, analizamos los dos requisitos que el citado acuerdo incluye

en relación con las tasas municipales y además abordamos las controversias surgidas por la aplicación del tercer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral (CM), cuestión esta última que será resuelta en forma inminente por la CSJN en la causa “ESSO Petrolera Argentina S.R.L. C/ Municipalidad de Quilmes” y que cuenta con dictamen de la Procuración que incluimos en nuestro análisis. A los fines expuestos hemos analizado: la opinión de destacada doctrina en la medida necesaria para echar luz sobre cada tema analizado, la jurisprudencia más relevante de la CSJN y especialmente del Superior Tribunal de Justicia (STJ) de la Provincia del Neuquén que no tiene tan amplia difusión en las publicaciones profesionales.

Junto con las conclusiones resultantes de nuestro análisis incorporamos recomendaciones para la reforma de las normas estudiadas.

1.2. Importancia de la Tasa de Inspección de la Seguridad e Higiene (TISH) a nivel nacional y para los municipios neuquinos

Un estudio a nivel país de Argañaraz, Barraud, y Murúa (2018) sobre la variación de la carga tributaria municipal sobre la actividad económica en 2018 respecto de 2017, para una muestra de los 40 municipios más grandes del país en cuanto a población⁵, muestra que alrededor de la mitad de los municipios mantuvieron la presión fiscal mientras que respecto del restante 50% se verificó una leve prevalencia de aquellos que la aumentaron respecto de los que la disminuyeron. De los 40 municipios analizados 27 (68%) aplican una alícuota sobre la facturación total y 13 (32%) un

⁵ La muestra incluye al menos un municipio por provincia

monto fijo⁶. En otro estudio sobre la estructura de la recaudación municipal en la Argentina López Accotto y Macchioli (2015) informan que: de 138 municipios, cuya normativa se analizó para esta tasa, el 75% utiliza como base imponible los ingresos brutos con una alícuota general que varía entre el 0,001% y el 2%, ocupando la TISH el primer lugar con el 43% de la recaudación de tasas, derechos y contribuciones de los municipios argentinos (los que para 2013 representaron en conjunto el 32% de sus ingresos totales, mientras que la mitad de los recursos municipales provienen de lo que se recibe de la coparticipación y de otras transferencias corrientes, nacionales y provinciales); y que mientras la presión fiscal nacional y provincial en relación con el producto (% recaudación/PBI) creció más del 70% entre 1993 (21,6%) y 2013 (38,6%), la municipal aumentó un 17% (de 1,2% a 1,4%).

Los acuerdos fiscales firmados entre la Provincia y los municipios incluyen la obligación de éstos últimos de cargar mensualmente en un sistema provincial la información de ingresos (incluyendo el dato de la TISH) y de gastos. Lamentablemente esta información no se hace pública.

En la página web de la Dirección Provincial de Estadística y Censos de la Provincia del Neuquén⁷ se publica el informe “Información Básica Municipal” (2016 es la última disponible) que incluye un cuadro “3.8. Ejecución presupuestaria de recursos por clasificación económica y origen según municipio y categoría del mismo” el cual no expone información discriminada de la recaudación de la TISH.

Es razonable pensar que factores como el incremento de la actividad de perforación y extracción de hidrocarburos no convencionales, la devaluación del peso (los precios de los servicios petroleros

⁶ Para la ciudad de Neuquén este informe indica que aplica un monto fijo. Sin embargo, la tabla de montos fijos se relaciona con una gran cantidad de escalones de facturación dando un resultado similar a la aplicación de una alícuota, con un mínimo y un máximo en los extremos.

⁷ <https://www.estadisticaneuquen.gob.ar>

están altamente correlacionados con la cotización del dólar estadounidense) y el incremento sostenido del precio de los hidrocarburos, todos ellos ocurridos en 2018/2019, impactaron aumentando los ingresos brutos del sector lo que debería haber aumentado la recaudación de la TISH. No obstante, su peso porcentual en la totalidad de los recursos municipales probablemente no se haya incrementado teniendo en cuenta que las regalías hidrocarburíferas que percibe la Provincia y que coparticipa parcialmente con sus municipios tuvieron, por las mismas razones, un aumento notable en 2018/2019⁸. De verificarse esta hipótesis de prevalencia de los recursos por transferencias de la Provincia (por coparticipación y por aportes reintegrables/no reintegrables) se evidenciaría una menor autonomía financiera de los municipios y un menor incentivo para encarar una reforma profunda de la TISH.

1.3. La actividad hidrocarburífera en Argentina y en Neuquén. Importancia creciente de los recursos no convencionales. Justificación de los municipios analizados.

Un completo informe del Instituto Argentino de Energía “Gral. Mosconi” (2019) que compila las estadísticas oficiales de la producción hidrocarburífera argentina en la década 2009-2018 expresa que:

La producción de petróleo y gas natural no convencional ha aumentado en 2018 47% y 40,4% i.a respectivamente, como lo viene haciendo de manera ininterrumpida en los últimos años.

En contraste continúa la disminución de la producción de petróleo y gas de los yacimientos convencionales que representan el 87% y 65% del total producido respectivamente. Existió

⁸ Los ingresos por regalías de la Provincia del Neuquén totalizaron más de 6.320 millones de pesos en el acumulado de enero, febrero y marzo, 2019, prácticamente la mitad de lo que se había estimado recibir en todo el año, unos 13.840 millones. La suma representa un aumento interanual del 83% respecto del mismo período. Si se resta un 57% de inflación, el resultado arroja un crecimiento real de alrededor del 26% respecto de igual período de 2018.

Diario Rio Negro (3/5/2019) recuperado de <https://www.rionegro.com.ar/neuquen-pese-a-la-crisis-las-regalias-se-duplicaron-968580/>

una tendencia decreciente en la producción de gas natural en la última década que fue interrumpida a partir del año 2014 donde empieza a crecer formando una “V” en la serie de producción. Esto evidencia un cambio en la tendencia productiva.

Es interesante resaltar el impacto derivado del desarrollo de la producción de gas no convencional en Vaca Muerta (cuenca neuquina). El citado informe indica que la producción No Convencional (fundamentalmente Tight Gas y Shale Gas) crece durante todos los años, llegando a representar el 35,5% del total del gas natural producido en 2018, muy por encima del 0,8% que representó en el año 2008.

A partir de 2019 se espera un cambio de tendencia, con la empresas operadoras de yacimientos orientadas a la perforación de pozos de petróleo no convencional en lugar de gas ya que éste último ha encontrado un techo en la capacidad de los gasoductos existentes y en la curva de demanda de Argentina y países limítrofes con fuerte concentración en invierno lo que genera excedentes de oferta en verano porque el país no tiene instalaciones para transformarlo en gas natural licuado (GNL)⁹ para poder ser exportado en barco en condiciones rentables. Estas instalaciones insumen inversiones muy significativas y un plazo de construcción estimado en cuatro años.

Hemos elegido estudiar las normas de los siguientes municipios neuquinos:

- Neuquén Capital porque fue precursor en adoptar los ingresos como base imponible.

Aunque la explotación de hidrocarburos es prácticamente nula en su ejido, existen empresas de servicios muy importantes con bases operativas instaladas en su Parque Industrial, y

⁹ La EIA (Energy Information Administration) proyecta que la capacidad de exportación de gas natural licuado (GNL) de los EEUU alcanzará los 8.900 millones de pies cúbicos por día para fines de 2019, lo que ubicará a los Estados Unidos en la tercera posición del mundo detrás de Australia y Qatar en capacidad de exportación. Recuperado de <http://www.economiadelaenergia.com.ar/la-capacidad-de-exportacion-de-gnl-de-eeuu-se-duplicara-para-fines-de-2019/>

además presenta una mayor capacidad y actividad de fiscalización y recaudación de su administración tributaria;

- Rincón de los Sauces porque es la localidad con mayor actividad de empresas de servicios vinculadas principalmente a la explotación convencional (aunque últimamente también con creciente importancia en la no convencional) y por el modo en que ejerce su actividad fiscalizadora¹⁰;
- Añelo porque, siendo el epicentro del fenómeno de la explotación no convencional en Vaca Muerta, es un municipio en crecimiento que puede ser receptivo a incorporar modificaciones en su legislación de la TISH compatibles con los pactos fiscales firmados por el gobierno provincial y con la jurisprudencia de la CSJN;
- Senillosa porque en su ejido se ubica un importante yacimiento no convencional y por la actividad fiscalizadora que desarrolla¹¹;

Para finalizar esta breve introducción, diremos que el universo de empresas dedicadas a la exploración y explotación de hidrocarburos se divide en:

- “operadoras” o “concesionarias”: (primer anillo) las que tienen el derecho a extraer los hidrocarburos y a venderlos porque son titulares de una concesión o porque se asociaron con una empresa concesionaria mediante diversos formatos (JOA-Joint Operating Agreement, UTEs);

¹⁰ Los inspectores municipales se ubican en el puesto caminero del ingreso a la localidad y labran actas a los vehículos de empresas que ingresan al ejido municipal intimándolos a gestionar la habilitación comercial y pagar la TISH para el caso que desarrollen actividad en la localidad.

¹¹ Los inspectores municipales labran actas testimoniales del encargado del yacimiento ubicado en el ejido municipal en las que se consignan las empresas subcontratistas de servicios que prestan servicios en el mismo, las que luego son intimadas a gestionar la habilitación municipal y pagar la TISH.

- “empresas de servicios”: estratificadas en las multinacionales que ofrecen gran variedad de servicios de alta tecnología (segundo anillo), las nacionales de mayor tamaño y las locales de diverso tamaño (en conjunto, el tercer anillo).

1.4. La decisión financiera pre-normativa sobre el financiamiento del costo de los servicios municipales

Naveira de Casanova (2016, p.366 y ss) desarrolla la idea de la decisión financiera que debe tomar el poder legislativo de elegir la manera de financiar una necesidad pública que requiere un gasto público¹². Afirma que algunos tributos pueden financiarse con cualquier recurso público en particular o con una combinación de ellos, mientras que para otros existirán restricciones normativas. Entre los factores que determinan dicha decisión está, en cuanto aquí interesa, la divisibilidad del servicio. Según este autor “un servicio es divisible, en general, cuando se pueden identificar tanto sus beneficiarios específicos como quienes no lo son”. Esta característica permite que los servicios divisibles sean financiados por medio de tasas, aunque no necesariamente mediante ellas en forma exclusiva ya que también pueden ser financiados en todo o en parte con otros recursos públicos (por ej., impuestos). Por el contrario, los servicios indivisibles no pueden financiarse total o parcialmente mediante tasas. El citado autor agrega:

“la recaudación de un tributo vinculado¹³ está destinada, sin excepción, a solventar el servicio o actividad en razón de cuya prestación se ha establecido y cobrado. Y, también por ello, que

¹² Sobre este proceso decisorio véase también el dictamen de la Procuración en la causa CSJN “Quilpe”

¹³ En la doctrina tributaria se entiende que es un tributo “vinculado” a una actividad realizada por el estado, como es el caso de las tasas.

el monto de su recaudación total no puede superar el coste global de lo que cuesta organizar el servicio o actividad estatal de que se trata”.

En segundo lugar, se deberá presupuestar el costo global (directo e indirecto) de prestación del servicio para luego decidir la combinación de fuentes de financiamiento del mismo. Si se opta por hacerlo íntegramente mediante una tasa específica, como es el caso de la TISH, se requiere definir el criterio de reparto del costo entre los contribuyentes, universo que debe ser identificado a priori. Existen dos criterios básicos de reparto: el de la capacidad contributiva y el del beneficio que lleva a distribuir la carga tributaria en función de lo que el contribuyente recibe por la actuación estatal. Resueltas todas estas cuestiones, resta definir la fórmula o cuota de reparto del costo global entre los contribuyentes identificados conforme el criterio elegido, lo que se hará mediante un prorrateo que concluya con una equivalencia (no exacta sino razonable) entre la suma a cobrar proyectada a todos los contribuyentes o categorías de éstos y el costo global presupuestado. En la mayoría de los municipios del país y de la Provincia del Neuquén se ha elegido para la TISH el criterio de capacidad contributiva adoptando los ingresos brutos como base imponible. Advertimos que esto podría significar alguna dificultad para presupuestar, en el estado pre-normativo, la base imponible potencial y el universo potencial de contribuyentes, si se agrega además el factor espacial o territorial de apropiación al municipio de los ingresos declarados por los contribuyentes en la Pcia. del Neuquén en el ISIB. Sin embargo, esta dificultad podría estar presente al momento de diseñarse una nueva tasa por primera vez ya que con el transcurso de los años los fiscos municipales tienen información detallada del padrón de sus contribuyentes y sus ingresos lo que simplifica y facilita enormemente la estimación del reparto del costo del servicio¹⁴, razón por la

¹⁴ Además, los municipios pueden solicitar al gobierno provincial información para proyectar los ingresos de las empresas petroleras (operadoras y de servicios) atribuibles a ellos; por ej., la base imponible total declarada en el ISIB en la Provincia por código de actividad, de lo que se podrá extraer la información de

que cuesta entender que siga sin practicarse este proceso de análisis en cada revisión de las ordenanzas tarifarias anuales por parte de los órganos decisorios municipales (el Órgano Ejecutivo que envía los proyectos de ordenanza de presupuesto y tarifaria anual y el Concejo Deliberante que los debate y sanciona). Evidentemente se ha hecho costumbre actualizar por inflación las tablas de montos fijos de la TISH por tramos de ingresos o mantener/aumentar la alícuota aplicable sobre los ingresos, según cada municipio, con el fin de recaudar con la tasa lo máximo posible sin ninguna previsión previa de la relación costo-recaudación, como debería ocurrir. Esta práctica puede conducir a que se ignore la relación costo-recaudación (lo que también impide medir la eventual recaudación perdida) como también a que la recaudación exceda el costo y ese excedente se sume a rentas generales para financiar gastos generales u otros servicios indivisibles.

En nuestra opinión un primer paso concreto que pueden y deben tomar las provincias que asumieron compromisos en el Pacto Fiscal II y en el Consenso Fiscal para adecuar las tasas municipales al costo del servicio es exigir a sus municipios mediante una norma provincial que sigan expresa y explícitamente el proceso decisorio hasta aquí descrito y que quede prueba documental de la proyección ex ante de la relación recaudación global–costo global y que también exhiban claramente en sus ejecuciones presupuestarias la misma relación ex post al cierre de cada ejercicio. Para impulsar este objetivo puede tomarse el antecedente de las haciendas locales españolas que analizamos en este capítulo.

Aunque no existen normas constitucionales o del derecho intrafederal que lo exijan como en España, habida cuenta de las diferencias en la definición de la forma de organización político-

aquellos más relevantes (extracción de petróleo y gas, servicios y transporte) y proyectar su atribución territorial al municipio aplicando una fórmula similar a la prevista en el art. 35 del Convenio Multilateral utilizando información sobre cantidad y producción de los pozos en la Provincia por ejido municipal, la que existe y está disponible.

constitucional de ambos Estados, estas cuestiones de decisión financiera pre-normativa deberían formar parte del debate previo a la sanción de las normas que establecen nuevas tasas (en Argentina se las denomina “ordenanza tributaria o código tributario municipal) y de las que deciden modificar su monto (“ordenanza impositiva anual”). Este necesario análisis pre-normativo servirá también para juzgar (al verse obligados a sumar los costos de los servicios involucrados) si la definición del hecho imponible de la tasa incluye exclusivamente servicios divisibles o también otros indivisibles como los del tipo “*y los restantes servicios prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial que tiendan a la satisfacción del interés general de la población, y a la creación de condiciones favorables para el ejercicio de la actividad económica*” como lamentablemente se observa en las tasas estudiadas en este trabajo.

En síntesis, lo que proponemos es que el proceso decisorio previo a la creación y seguimiento de una tasa o la modificación de su monto siga necesariamente la siguiente secuencia:

1. Definición del servicio público, su naturaleza (divisible/indivisible) y su modalidad de prestación (por ej., con recursos humanos y equipamiento propio o contratados a un privado);
2. Cuantificación del costo global del servicio (suma de costos directos e indirectos);
3. Definición de la parte del costo global que se financiará mediante la tasa específica (con el costo global como tope de la recaudación total proyectada);
4. Identificación del universo de contribuyentes;
5. Elección del criterio de distribución de la carga entre los contribuyentes (capacidad contributiva o beneficio);
6. Determinación de la fórmula o cuota de reparto del costo global entre los contribuyentes (base por alícuota, montos fijos, esquema de incentivos y descuentos, etc.);

7. Medición detallada y documentada de la relación costo/recaudación tanto ex ante (pre-normativo) como ex post (ejecución presupuestaria), lo que requiere adaptar el sistema de registraciones contables para generar la información con un formato útil.

1.5. El caso de los municipios de España

Casado Ollero (2001) explica que la Constitución Española (CE) organiza “un Estado plural, compuesto (política, financiera y jurídicamente descentralizado) y con tres esferas de poder (esto es, de Gobierno, de Administración y de Hacienda) propias: estatal (nacional), autonómica y local (provincial y municipal), que deben funcionar bajo el principio de coordinación”, delegando en la legislación¹⁵ la concreción del sistema de distribución de competencias (materiales y financieras) entre los citados niveles y en el Tribunal Constitucional la garantía de su funcionamiento. El autor destaca la forma compuesta de Estado con tres esferas cada una de las cuales goza de idéntico reconocimiento y dignidad constitucional, lo que lleva a desechar la idea de dependencia de los entes locales de las comunidades autónomas. Conforme la ley 7/1985 reguladora de las Bases de Régimen Local, la autonomía local no puede definirse de manera unidimensional sino que debe situarse en el marco del ordenamiento integral del Estado. Destaca el principio constitucional de suficiencia financiera (art. 142¹⁶) y la potestad de establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes (art. 133.2¹⁷). La concreción legal de las potestades y competencias instrumentales inherentes a la autonomía local se efectúa, según informa el citado autor, mediante

¹⁵ El autor (p.141) cita la doctrina del Tribunal Constitucional que estableció: “Más allá de ese contenido mínimo que protege la garantía institucional, la autonomía local es un concepto jurídico de contenido legal que permite, por tanto, configuraciones legales diversas”

¹⁶ Art. 142.- Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas

¹⁷ Art. 133.2.- Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

la Ley 7/85 de Bases del Régimen Local: el art. 25¹⁸ regula las competencias materiales y el art. 26 hace lo propio respecto de los servicios que prestan los municipios y las provincias según la

¹⁸ Art. 25.- Artículo 25.

1. El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover actividades y prestar los servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal en los términos previstos en este artículo.

2. El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

a) Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística. Protección y gestión del Patrimonio histórico. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación.

b) Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.

c) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.

d) Infraestructura viaria y otros equipamientos de su titularidad.

e) Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social.

f) Policía local, protección civil, prevención y extinción de incendios.

g) Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad. Transporte colectivo urbano.

h) Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.

i) Ferias, abastos, mercados, lonjas y comercio ambulante.

j) Protección de la salubridad pública.

k) Cementerios y actividades funerarias.

l) Promoción del deporte e instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre.

m) Promoción de la cultura y equipamientos culturales.

n) Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria y cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes. La conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.

ñ) Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones.

o) Actuaciones en la promoción de la igualdad entre hombres y mujeres así como contra la violencia de género.

3. Las competencias municipales en las materias enunciadas en este artículo se determinarán por Ley debiendo evaluar la conveniencia de la implantación de servicios locales conforme a los principios de descentralización, eficiencia, estabilidad y sostenibilidad financiera.

4. La Ley a que se refiere el apartado anterior deberá ir acompañada de una memoria económica que refleje el impacto sobre los recursos financieros de las Administraciones Públicas afectadas y el cumplimiento de los principios de estabilidad, sostenibilidad financiera y eficiencia del servicio o la actividad. La Ley debe prever la dotación de los recursos necesarios para asegurar la suficiencia financiera de las Entidades Locales sin que ello pueda conllevar, en ningún caso, un mayor gasto de las Administraciones Públicas. (el resaltado me pertenece).

cantidad de habitantes de cada municipio. Estas competencias materiales se traducen en necesidades y responsabilidades de gasto que demandan la atribución de competencias financieras (principio de suficiencia financiera), lo que está previsto en el art. 142 de la Constitución y art. 9.2. de la Carta Europea de Autonomía Local. Sobre esta cuestión coincidimos con el autor comentado en que el ajuste entre estos tres conceptos exige empezar por establecer el ámbito de las competencias materiales de los entes locales y valorarlas o cuantificarlas, como paso previo e imprescindible para conocer el volumen de recursos financieros necesarios para su ejecución. Entendemos que esta secuencia debería ser (pero no es) seguida por nuestros municipios, lo que se vincula con la importancia de las decisiones pre-normativas a las que nos referimos en el apartado anterior. El art. 142 CE asigna a los municipios tributos propios y otros coparticipados de los niveles estatal (nacional) y autonómicos, sin que ello sea una lista cerrada, lo que guarda correlación con las competencias materiales exclusivas y concurrentes. El art. 133 CE consagra el poder tributario local, que es un poder compartido, condicionado y sujeto a límites constitucionales y legales.

Del análisis de la legislación española en la materia destacamos las siguientes normas (el resaltado me pertenece):

- Ley 7/85 Reguladora de las Bases del Régimen Local

Los proyectos de leyes estatales se acompañarán de un informe del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en el que se acrediten los criterios antes señalados. 5. La Ley determinará la competencia municipal propia de que se trate, garantizando que no se produce una atribución simultánea de la misma competencia a otra Administración Pública.

El Título X regula el régimen de organización de los municipios de gran población e incorpora (art. 133 inc. e)) como criterio de la gestión económica-financiera la exigencia del seguimiento de los costes de los servicios.

- Real Decreto Legislativo 2/2004 Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (el resaltado de algunos párrafos me pertenece)

Art. 6: Principios de la tributación local: no pueden gravarse bienes situados o actividades desarrolladas fuera del territorio de la entidad local; los tributos locales no pueden implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas.

Sección 3ra Tasas. Art. 20 Hecho imponible¹⁹: establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de

¹⁹ 1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:

A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

2. Se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras.

servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos. El inc. 4 del art. 20 incluye una lista no taxativa de servicios que pueden dar lugar al cobro de una tasa.

Art. 23: define como sujetos de la tasas a las personas física o jurídicas que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales.

Art. 24: Cuota tributaria. Respecto de las tasas por ocupación del espacio público define como criterio general el del valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. Para empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de las tasas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos. Como criterio general, **el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos,** inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas.

Artículo 25. Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, **deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo.**

Art. 26.- Devengo. Inc. 3. Cuando por causas no imputables al sujeto pasivo, el servicio público, la actividad administrativa o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público no se preste o desarrolle, **procederá la devolución del importe correspondiente.**

Artículo 205. Fines de la contabilidad pública local. La contabilidad de los entes locales estará organizada al servicio de los siguientes fines (entre otros): c) Determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios.

Artículo 211. Memorias que acompañan a la cuenta general. Los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán a la cuenta general: a) **Una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.**

Artículo 221. Control de eficacia. El control de eficacia tendrá por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, **así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios** o inversiones.

Sobre las normas comentadas Serrano Antón (2009) expresó:

El artículo 24.2 LRHL recoge una garantía importante para el contribuyente que consiste en la superación de la discrecionalidad, ya que el límite del coste del servicio se aplica con carácter general y además no es concebible una tasa cuya cuantía se desvincule totalmente del coste del servicio. Esto iría en contra de su propia esencia.

La gran cantidad de ejemplos disponibles en Internet ilustran el proceso de imposición de nuevas tasas o modificaciones de las existentes en los ayuntamientos españoles mediante la elaboración de informes técnico-económicos que explicitan la correlación entre la recaudación prevista y el costo proyectado del servicio²⁰.

Sobre esta misma cuestión el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en sentencia Nro. 02224/2013 del 20/12/2013 estableció que:

La exigencia de Informe técnico-económico o Memoria económico-financiera que reclama la Ley constituye un medio de garantizar, justificar (el ente impositor) y controlar (el sujeto pasivo) que el principio de equivalencia se respeta, y, por ende, para evitar la indefensión del administrado ante actuaciones administrativas arbitrarias.

²⁰ Véase, por ejemplo: Ayuntamiento de Riopar, ESTUDIO TECNICO-ECONOMICO PARA LA MODIFICACION DE LA TASA REGULADORA DEL SERVICIO DE RECOGIDA DOMICILIARIA DE BASURAS (2016), Recuperado de http://www.riopar.com/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=22&Itemid=59

1.6. Caracterización de la tasa como especie tributaria

Siguiendo las ideas de Naveira de Casanova (2016) sabemos que, entre las especies de tributos, la tasa se distingue del impuesto porque aquélla se vincula²¹ necesariamente con una específica actividad estatal (utilización del dominio público, prestación de un servicio público o una actividad administrativa) referida a la persona particular obligada al pago, afectándola de manera singularizada. Sin contraprestación no hay hecho imponible en la tasa y surge el derecho a la devolución de lo pagado. Sin perjuicio de ello, la tasa es un tributo y no una retribución contractual como un canon o precio; mientras que el tributo es de pago coactivo el precio depende de la voluntad del deudor de obligarse contractualmente. El citado autor (p.332) remite al fallo CSJN “Municipalidad de San Lorenzo c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales” (8/11/1961) en el que se señaló que el pago de una tasa constituye una obligación impuesta por la solidaridad con la existencia misma del servicio estatal, incluso por parte de quienes no lo aprovechan rigurosamente, lo que implica la divisibilidad de la actividad estatal y la individualización de las personas que se benefician con ella y en qué medida.

Por no constituir el objeto específico del presente trabajo no tratamos extensamente la definición dogmática del concepto “tasa”. Como referencia necesaria para los temas específicos desarrollados en los siguientes capítulos, incluimos en esta introducción la conocida definición de la CSJN²² respecto a que: **"al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e**

²¹ De ahí la característica de “tributo vinculado” que se le atribuye a las tasas a partir de las ideas de Ataliba

²² Fallos "Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael" (16/05/1956); "Compañía Química S.A. c. Municipalidad de la ciudad de San Miguel de Tucumán" (5/09/1989); "Laboratorios Raffo S.A." (23/6/2009); "Quilpe S.A. (9/10/2012), entre otros)

individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente". Esta definición servirá de guía a lo largo del presente.

En el dictamen del Procurador en la causa CSJN “Quilpe S.A.” se afirma:

Esa Corte ha expresado, en reiteradas oportunidades, que 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 general (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1504, entre otros).

Esta definición se repite constantemente en la jurisprudencia y es complementaria de la citada en el párrafo anterior. Ambas en conjunto delimitan el contorno de la especie tributaria “tasa”.

Capítulo 2. El compromiso asumido en el Consenso Fiscal 2017 de promover la adecuación de las tasas municipales

2.1. Las competencias tributarias de los municipios

Como explica Naveira de Casanova (2001), en el sistema federal que estructura la CN (art. 1) las competencias se reparten solamente entre la Nación y las provincias, las que conservan (art. 121) los poderes (originarios e indefinidos) no delegados a la Nación y los expresamente reservados en

los pactos previos a su incorporación al Gobierno Federal. A la Nación le corresponden los poderes (definidos y expresos) expresamente asignados por la CN y los implícitos del Congreso (Art. 75 inc. 32). A ello debe sumarse el esquema de jerarquía normativa del art. 31 CN. Con citas de fallos de la CSJN el autor recuerda que las provincias tienen el poder de establecer contribuciones directas e indirectas (excepto sobre el comercio exterior) con la salvedad de que aquéllas “no graven bienes existentes fuera de sus límites políticos, o actos con efectos en extraña jurisdicción, o que sean por otras razones contrarias a la Constitución” (con cita de Fallos 235:571)²³. Como veremos, esta limitación establecida por la CSJN, que en nuestra opinión es también aplicable a los tributos municipales, adquiere singular importancia a la hora de impugnar las tasas municipales que pretenden gravar ingresos generados fuera del ejido.

Con respecto a las competencias tributarias de los municipios Naveira de Casanova reseña la evolución de las normas constitucionales previas y posteriores a la reforma de 1994 y concluye (p.84) coincidiendo con Jarach y la doctrina mayoritaria en que, “desde el punto de vista jurídico, las municipalidades carecen de poder fiscal originario, siendo éste únicamente derivado”, porque derivan del cumplimiento que las provincias den al deber de asegurar el régimen municipal (art. 5 CN). De tal modo, los municipios tendrán las potestades tributarias que les asignen las normas provinciales que no los podrán privar de facultades mínimas y esenciales que aseguren su existencia.

Sobre la cuestión de la autarquía/autonomía de los municipios y su relación con sus competencias tributarias nos parece interesante el enfoque del autor de deslindar la misma de otra cuestión que es la de la naturaleza de originaria/derivada de la potestad tributaria municipal. Trae sobre este

²³ CSJN “Liberti, Atilio César - Suc.”, 1956

punto la opinión de Casás²⁴ quien califica de simplificación excesiva a la idea que “tiende a ver una correspondencia entre autonomía y poder tributario originario, por un lado, y autarquía y poder tributario derivado, por otro”.

El autor que comentamos (p.94) agrupa los fallos de la CSJN anteriores a la reforma de 1994 en familias. Resulta relevante su comentario del conocido fallo “Rivademar, Angela Digna Balbina Martínez Galván de c/Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso - administrativo de plena jurisdicción.” (Fallos: 312:326) del 21/3/89 donde se sostuvo que los municipios son entidades autónomas. Luego de caracterizarlo como un *obiter dictum* (la caracterización de los municipios no es la razón determinante de la decisión tomada por la sentencia) remarca su “aislada vigencia” teniendo en cuenta que el criterio allí fijado fue relativizado al poco tiempo por el fallo CSJN “Municipalidad de la Ciudad de Rosario c/Provincia de Santa Fe” (Fallos 314:495) del 4/6/1991 en el que se admitió la potestad de la provincia de regular por ley el régimen municipal.

En relación al tema de las potestades tributarias municipales en el proceso de reforma de la CN de 1994 Naveira de Casanova coincide con Bulit Goñi (1996) en la dificultad de encontrar dicha cuestión entre las habilitadas para su reforma en la ley 24.309 (declaración de necesidad de reforma). Sobre el alcance del texto del art. 123 CN²⁵ que reemplazó el anterior art. 106 remite a la opinión de Bulit Goñi en el texto citado quien afirma que del debate constituyente surge la “intención de reivindicar al municipio, de elevar su categoría, pero sin mengua alguna de las autonomías provinciales y sin romper la relación de jerarquía que une ambos estamentos, hasta el punto de admitir que la provincias pueden obligar a sus municipios”. Cabe recordar aquí que la

²⁴ Casás, José Osvaldo: “Presión Fiscal e Inconstitucionalidad”, Depalma, Buenos Aires, 1992, p.235

²⁵ Artículo 123.- Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

reforma de 1994 también constitucionalizó el régimen de coparticipación federal (art. 75 inc. 2 CN). En la reseña de lo dicho por la doctrina nacional sobre la autonomía municipal prevista en el nuevo art. 123 CN, Naveira de Casanova trae la opinión de Bulit Goñi (1994) quien sostiene que “se trata de una autonomía meramente declamada al punto que, como ha sido hasta ahora, el ordenamiento provincial continuará definiendo todo lo sustancial de las atribuciones municipales”. Cita también a García Belsunce en el mismo sentido de reconocer el carácter de derivadas a las potestades tributarias municipales, y a Baistrocchi²⁶ en el sentido opuesto postulando que se trata de potestades originarias de los municipios con apoyo en el art. 75 inc. 30 de la CN, argumento que Naveira de Casanova critica, afirmando que:

[...] por más autonomía que se le reconozca a un determinado municipio, siempre estará subordinado a lo que dispongan, por encima de sus normas, no sólo la C.N. y las leyes nacionales y tratados internacionales suscriptos por el país, sino también la propia Constitución y las leyes de la provincia.

En la reseña de fallos de la CSJN posteriores a 1994 surge, según el autor, que no ha cambiado en lo sustancial la postura asumida tras el fallo “Municipalidad de la Ciudad de Rosario c/Provincia de Santa Fe” (Fallos 314:495) del 4/6/1991.

En relación a la tesis de una autonomía municipal restringida, acotada al marco legal de las provincias que componen, Balbo (2005) cita la opinión de Revilla quien brinda sólidos

²⁶ Baistrocchi, Eduardo “La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias”, LL 1996-D-1172 y ss (primera y segunda parte).

fundamentos con apoyo en la doctrina nacional. La autora aporta la referencia a fallos en el mismo sentido²⁷.

2.2 Límites a las potestades tributarias municipales

2.2.1. Límites constitucionales

Seguiremos inicialmente en este punto el análisis de Naveira de Casanova (2001, p.112 y ss) para quien, dado que las competencias tributarias municipales son derivadas de las provincias, ellas tienen como primer techo las que la CN les otorga a estas últimas (por ej., prohibición de imponer tributos aduaneros), lo que también implica que los tributos municipales deben someterse a las garantías del “estatuto del contribuyente” de la CN (legalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, etc.). Seguidamente apunta las limitaciones derivadas de los incisos 12, 13, 18 y 30 del art. 75 CN (facultades del Congreso Nacional) y de las leyes nacionales que se dicten en consecuencia (telecomunicaciones, energía eléctrica, etc.). Agrega también la referencia a las limitaciones derivadas de los tratados internacionales, tanto de los constitucionalizados (art. 75 inc. 22, párr. 2 de la CN) como de otros que suscriba la Nación y que pueden limitar la potestad tributaria local.

En el ámbito de la Provincia de Neuquén es el art. 273 inc. b) de la Constitución el que establece los límites de la potestad tributaria de los municipios:

²⁷ Superior Tribunal de Justicia de Córdoba, "Cooperativa de Obras y Servicios de Río Ceballos Ltda. c/Municipalidad de Río Ceballos - acción de inconstitucionalidad" CSJN "Municipalidad de La Plata s/inconstitucionalidad del decreto ley 9111/1978", mayo de 2002.

ARTÍCULO 273.- Son atribuciones comunes a todos los municipios, con arreglo a sus cartas y leyes orgánicas:

a.

b. Crear recursos permanentes o transitorios estableciendo impuestos, tasas o cotizaciones de mejoras cuyas cuotas se fijarán equitativa, proporcional y progresivamente, de acuerdo con la finalidad perseguida y con el valor o el mayor valor de los bienes o de sus rentas. La facultad de imposición es exclusiva respecto de personas, cosas o formas de actividad lucrativa sujetas a jurisdicción esencialmente municipal, y concurrente con la del fisco provincial o nacional cuando no fueren incompatibles. Las cotizaciones de mejoras se fijarán teniendo en cuenta el beneficio recibido por los que deban soportarlas. No se podrá gravar la introducción de artículos de primera necesidad ni la construcción, ampliación, reparación o reforma de la vivienda propia.

2.2.2. Límites impuestos por la Ley 23.548 de Coparticipación Federal y los pactos fiscales

Naveira de Casanova en el texto comentado resalta la constitucionalización del régimen de coparticipación por su expresa inclusión en el art. 75 inc. 2 de la CN, además de que la citada ley convenio también reviste el carácter de ley provincial (es parte del derecho público provincial) cuando la provincia adhiere a ella (CSJN “Lorentor SAIC c/Provincia de Buenos Aires, Fallos: 316:327, 16/3/1993). Al adherir al régimen las provincias aceptan sin reservas su vigencia, asumiendo sus obligaciones, a cambio de su cuota en el mismo. Con respecto a la prohibición de establecer tributos provinciales y municipales análogos a los nacionales (art. 9 inc. b) ley 23.548) el autor advierte que esta obligación la asume cada provincia por sí y por sus municipios lo que

sería incompatible con la idea de que las competencias tributarias municipales son originarias. Cita a Casás²⁸ quien opina que esta asunción de obligaciones es factible según la estructura jerárquica del art. 31 CN, siendo oponibles a los municipios las obligaciones asumidas por ellos por las provincias, que no son más gravosas que las asumidas por las provincias en su propio nombre, **“lo que descarta (en lo jurídico por insustancial y en lo político por impracticable) la alternativa de Jarach en cuanto a la solución última de recabar el acuerdo previo de las comunas (para el caso de reconocerles sus facultades tributarias como originarias)”** (el resaltado me pertenece). Trae también a colación la opinión de Bulit Goñi (1994) quien afirma que la situación no cambió con la constitucionalización de la coparticipación porque a los municipios no se les reconoció participación ni capacidad de negociación en dicho régimen. Además de la prohibición de imponer tributos análogos a los nacionales, la ley 23.548 agrega las otras obligaciones (limitaciones) contenidas en los restantes incisos de su art. 9, entre ellas la del inc. e) por el que la provincia se obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de esa ley 23.548, debiendo el Poder Ejecutivo local y en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez (10) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare; y del inc. f) por el que se obliga a suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de la Ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos.

Según Bulit Goñi (2001), partiendo de que es indudable que las municipalidades pueden darse sus propios tributos, plantea que “de lo que se trata es de los límites dentro de los que deben hacerlo”, aclarando que no existen poderes tributarios no limitados en ninguno de los tres niveles del Estado

²⁸ Casás, José Osvaldo: “*Presión Fiscal e Inconstitucionalidad*”, Depalma, Buenos Aires, 1992, p.251

federal. El autor afirma que las municipalidades tienen las potestades tributarias que les otorguen los ordenamientos de sus respectivas provincias y que **“están (las municipalidades) obligadas por los acuerdos interjurisdiccionales celebrados por sus respectivas provincias tal como si los hubieran suscripto ellas mismas”** (el resaltado me pertenece). Esta postura, afirma el autor, viene dada por la jurisprudencia de la Corte desde sus comienzos²⁹, “y así lo ha ratificado aun después de la reforma constitucional de 1994 que declamara la autonomía de los municipios (Fallos 317:1818, 320:162, 619, 1809, 2162, 3004, 321:658, 1052, 322:227, 2331, entre otros). En las conclusiones agrega un interesante argumento sobre que “en el federalismo fiscal argentino serían impensable coordinar a dos mil municipalidades, por lo que las provincias deberían seguir pudiendo coordinar en nombre de aquéllas”.

Y agrega que la autonomía es una mera declamación ya que es nota distintiva de la misma que las materias regladas en el art. 123 CN “las regle el propio órgano autónomo y no otro”, aludiendo a las provincias. El autor también destaca que:

[...] tanto la Comisión Federal de Impuestos³⁰ como las Comisiones Arbitral y Plenaria³¹ han resuelto reiteradamente que las municipalidades de provincias están plenamente obligadas por los regímenes a los que han adherido sus respectivas provincias, esto es, el de coparticipación federal ley 23.548 y el Convenio Multilateral respectivamente”.

²⁹ Remite a la reseña incluida en el punto III del dictamen de la Procuración en la causa “Rivademar” Fallos: 312:326

³⁰ CFI Resoluciones Comité Ejecutivo: 61/88, 72/93, 88/93, 99/94, 142/97; y Plenario N° 33/90 y 46/94.

³¹ Resol. CA: 2/82 (Plenaria del 11/11/82) CA 23/11/88; CA 3/92, CA 1/93, CA 12/93, CA 8/95; CA 7/96, ente muchas otras.

De acuerdo a la distribución constitucional de potestades tributarias que el citado autor llama “explícita” las municipalidades de provincias pueden establecer los tributos que las provincias respectivas les autoricen conforme los arts. 5 y 123 CN.

Entre las obligaciones para las municipalidades de provincias que surgen de los regímenes de coordinación vertical³² Bulit Goñi incluye, en cuanto interesa a este trabajo, la que establece que las tasas sean retributivas de servicios efectivamente prestados y guarden razonable y discreta proporción con el costo global de la prestación de éstos (acto declarativo primero, punto 2 del Pacto Fiscal II del 12/8/1993). El autor también se refiere a las limitaciones impuestas por el Convenio Multilateral, las que comentaremos en el capítulo 5 del presente.

Al reseñar los distintos pactos fiscales que incluyeron compromisos tributarios por parte de las provincias que involucraron tributos municipales, Naveira de Casanova (2001, p.123) afirma que “[...] al igual que ocurre con la Ley de Coparticipación, si las provincias así lo dispusieran, ellas pueden asumir compromisos obligando a sus respectivas comunas”.

Para concluir el esquema de limitaciones al poder tributario municipal el autor suma a las derivadas de las normas provinciales (leyes orgánicas de municipios, de catastro, etc.) y al Convenio Multilateral, en particular su art. 35, en virtud del cual las provincias regulan el ejercicio de las potestades tributarias de sus municipios en la medida que éstos adopten como base imponible los ingresos brutos de los contribuyentes.

³² Ley de coparticipación federal de impuestos 23548, régimen del impuesto a la transferencia de combustibles ley 23966, el Pacto de Hidrocarburos del 14/11/1994; Pacto Fiscal I, Pacto Fiscal II, el Compromiso Federal del 6/12/99, el Compromiso federal por el crecimiento y la disciplina fiscal del 17/11/2000. Evidentemente no incluye al Consenso Fiscal de 2017 porque su artículo es anterior.

2.2.3. El Consenso Fiscal I del 17/11/2017

El 16/11/17 los gobiernos de la Nación, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (C.A.B.A.) y la mayoría de las provincias argentinas firmaron un acuerdo titulado “Consenso Fiscal” (en adelante “CF”) en el que, reconociendo la necesidad de armonizar las estructuras tributarias de las distintas jurisdicciones a fin de promover el empleo, la inversión y el crecimiento económico y promover políticas uniformes que posibiliten el logro de esa finalidad común, en el capítulo III, la C.A.B.A. y las provincias signatarias (en relación con sus municipios) asumieron el compromiso de realizar los siguientes actos de gobierno:

- p) Promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera tal que se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, de acuerdo con lo previsto en la Constitución Nacional.
- q) Crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imponible, bases imponible, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa.
- r) Impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia y a la CABA.

Este acuerdo fue aprobado por el Estado Nacional mediante Ley 27.429 y por la Provincia del Neuquén mediante Ley 3.090 y tuvo algunas modificaciones mediante el Consenso Fiscal II (del 13/9/18, aprobado mediante Ley 27.469) que no afectaron los compromisos sobre tasas municipales objeto del presente.

En este trabajo nos enfocamos en los compromisos incluidos en el apartado p) que constituye un nuevo intento (el Pacto Fiscal II firmado el 12/8/1993 incluyó el mismo objetivo³³ sin ningún logro concreto) de adecuar las tasas municipales a los requisitos definidos para ellas por la CSJN.

En este capítulo nos proponemos dar respuesta a los siguientes interrogantes relativos a los pactos fiscales:

- ¿Son “norma”? En caso afirmativo, ¿qué jerarquía tienen?. Esta cuestión es relevante considerando que la SCBA viene sosteniendo que no existe norma alguna que imponga a los municipios el requisito de la proporcionalidad tasa-costos del servicio;
- ¿Son de cumplimiento obligatorio – por sí mismos – por parte de las Provincias y municipios?;
- ¿Son obligatorios para cada municipio sólo si éstos firman un acuerdo (aprobado por el Concejo Deliberante) en tal sentido con la Provincia porque los municipios gozan de autonomía y un acuerdo Nación-Provincias no puede limitar sus potestades tributarias sin su consentimiento?
- ¿Cómo se vinculan los conceptos de autonomía municipal y federalismo de concertación?

³³ Capítulo PRIMERO, pto. 2).- Asimismo **se promoverá la derogación de las Tasas Municipales** que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura Provincial o a través de la recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. **Igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.**

2.2. Naturaleza jurídica del Consenso Fiscal

En primer lugar, haremos referencia a la Resolución Interpretativa N° 37 (19/4/2018) de la Comisión Federal de Impuestos en la se pronunció sobre la naturaleza del CF ante un pedido de la Pcia. de Córdoba sobre el alcance de la Cláusula I. incisos b) y c) del CF y del artículo 6° de la ley 27.432³⁴. En síntesis, la cuestión concreta a decidir allí era si las provincias debían coparticipar a su municipios los fondos que las mismas recibirían en sustitución de los que venían recibiendo (y que no coparticipaban a sus municipios) en virtud del derogado art. 104 inc. b) y d) de la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG). Mediante la comentada Resol. Interp. 37 /18 la CFI resolvió que esos fondos sustitativos no deben ser coparticipados con los municipios. A continuación resaltamos algunos de sus fundamentos (el resaltado me pertenece):

³⁴ La primera dice: “I COMPROMISOS COMUNES.- El Estado Nacional, las provincias y la CABA se comprometen, en el ámbito de sus competencias, a arbitrar todos los medios a su alcance para:

...

Modificación de la Ley de Impuesto a las Ganancias

b) Derogar, desde el 1° de enero de 2018, el artículo 104 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997).

c) Establecer que el importe equivalente al recibido por las provincias en el marco de los incisos b y d del artículo 104 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997) se destinará a obras públicas y programas sociales administrados por las provincias.”

Y el artículo 6° de la ley 27.432, sancionado en consecuencia, dispone:

“ARTÍCULO 6°.- Derógase el artículo 104 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.”

El derogado art. 104 de la LIG decía:

Art. 104 - El producido del impuesto de esta ley, se destinará:

a)

b) El 10% (diez por ciento) hasta un monto de \$ 650.000.000 (seiscientos cincuenta millones de pesos) anuales convertibles según ley 23928, a la Provincia de Buenos Aires...

c)

d) El 4% (cuatro por ciento) se distribuirá entre todas las jurisdicciones provinciales, excluida la de Buenos Aires conforme el índice de necesidades básicas insatisfechas. Los importes correspondientes deberán ser girados en forma directa y automática. Las jurisdicciones afectarán los recursos a obras de infraestructura básica social, quedando exceptuados de lo establecido en el inciso g) del artículo 9° de la ley 23548 (obligación de coparticipar a los municipios).

- Al igual que sus similares anteriores, **desde el punto de vista jurídico constituye un acuerdo interjurisdiccional federal de naturaleza político institucional;**
- De la doctrina de la CSJN³⁵ surge con claridad que:
 - Las leyes convenio que regulan los regímenes general y especiales de coparticipación federal y los “pactos fiscales” complementarios y/o modificatorios de ellas revisten **la misma jerarquía constitucional.**
 - Atento a su naturaleza la Comisión Federal de Impuestos resulta competente para entender en todo cuanto hace a su interpretación y aplicación, dentro de las atribuciones previstas en las leyes convenio citadas y las Resoluciones Generales Interpretativas dictadas hasta la fecha **que integran con ellas un mismo plexo normativo.**
 - [...] sin duda puede afirmarse que **el “Consenso Fiscal” se encuadra en la categoría de los “pactos fiscales”** a que hace referencia la Corte Suprema.
- Cabe recordar la jurisprudencia de la Corte ya citada en relación con **la vinculación entre las leyes convenio de coparticipación federal y los pactos fiscales - ambos con el mismo rango constitucional-** en lo referido a las materias alcanzadas por éstas.
- La ley convenio 23.548 es anterior a la reforma de 1994 y a la sucesión de “Pactos Fiscales” ocurridos desde 1992, por lo cual su interpretación siempre ha debido ser integrada con estas normas posteriores. (Considerando 23)

³⁵ Se refiere a las siguientes causas: los expedientes CSJ 538/2009 (45-S)/CS1 “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, CSJ 191/2009 (45-S)/CS1 “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”, CSJ 786/2013 (49-C) /CS1 “Córdoba, Provincia de c/ Estado Nacional y otro s/ medida cautelar”, CSJ 539/2009 (45-S) CS1 “Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” y CSJ 1039/2008 (44-S)/CS1 “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/ cobro de pesos”.

- Que en línea con este razonamiento y ahora con respecto a la segunda cuestión referida a la aplicación a estos recursos coparticipables afectados lo dispuesto por el artículo 9º, inciso g) de la ley convenio 23.548 también cabe concluir, por lo expresado en el párrafo anterior, que no corresponde aplicar sobre los mismos dicha norma convencional. Esta es anterior cronológicamente a este nuevo acuerdo o pacto fiscal que **ha sido equiparado a la misma en su jerarquía constitucional como instrumento para modificar sus efectos por voluntad de las partes intervinientes** y en relación con ellas, como ha sido el caso de sus precedentes desde 1992 (Considerando 31).
- [...] en razón del “Consenso Fiscal” - **verdadero contrato interjurisdiccional federal del mismo rango que la ley convenio** - (Considerando 37).

Adicionalmente, la CSJN en el fallo en la causa “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad” del 24/11/15 (Fallos: 338:1356), que comentamos más adelante, reconoció jerarquía constitucional a los pactos fiscales, los que “se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias.”

2.3. Alcance del compromiso relativo a las tasas municipales

Como se dijo, tanto el Pacto Fiscal II como el Consenso Fiscal utilizan el verbo “promover” para definir el compromiso de las provincias respecto de las tasas municipales.

Según el diccionario online de la Real Academia Española promover significa impulsar el desarrollo o la realización de algo.³⁶

La Ley Provincial 3.090 que ratificó el CF en su art. 2 faculta al Poder Ejecutivo para adoptar las medidas necesarias y **dictar las normas reglamentarias o complementarias que permitan cumplir con los compromisos asumidos en el mismo.**

Respecto de la cuestión de la naturaleza del compromiso de “promover” la adecuación de las tasas es necesario traer a colación el Dictamen de la Procuración en la causa CSJN “Gas Natural Ban S.A. c. Municipalidad de Campana (Pcia. de Buenos Aires)” 12/08/2003, que es utilizado, como se verá más adelante, por la SCBA para afirmar que no existe norma que imponga la proporcionalidad entre la recaudación de la tasa y el costo del servicio. En dicho dictamen se dijo, respecto del Pacto Fiscal II de 1993, que “queda claro que el compromiso asumido por las partes en dicho tratado, respecto de tributos como el involucrado en el sub examine, no implicó una derogación o supresión inmediata, sino una obligación de medios tendiente a instar a sus respectivas jurisdicciones municipales a derogar las tasas que no se vinculen con una efectiva contraprestación por su parte.”

Con respecto al plazo para su cumplimiento, mientras varios de los compromisos (nueve) asumidos por las partes deben cumplirse “inmediatamente” y otros tienen una fecha límite establecida, el referido a promover modificaciones en las tasas municipales no tienen un plazo específico para su cumplimiento aplicándose en consecuencia el plazo supletorio previsto en la cláusula IV del CF, que dice:

³⁶ Recuperado de <https://dle.rae.es/?id=ULyG6Yb>

Todos los compromisos asumidos en el Consenso deberán cumplirse antes del 31 de diciembre de 2019, salvo que se haya establecido otro plazo para su cumplimiento.

A la fecha de cierre del presente trabajo (9/5/2019) no se han hecho públicos actos concretos del Gobierno Nacional o Provincial tendientes al cumplimiento de este compromiso.

2.4. Cumplimiento asimétrico. Efecto de la falta de adhesión provincial a las prórrogas

Berteau (2010) hace un exhaustivo análisis del Pacto Fiscal II, sus objetivos, sucesivas prórrogas, y mapa asimétrico de cumplimiento, para concluir con los siguientes conceptos, de importancia fundamental, que comparto y que – en mi opinión – son aplicables también a los compromisos de adecuar las tasas municipales (lo resaltado me pertenece):

En mi opinión, las obligaciones tributarias a cargo de las provincias, contenidas en el Pacto Fiscal II se encuentran suspendidas en razón de la prórroga establecida en la Ley 26.078, **en tanto haya sido ratificada por la Legislatura respectiva**. De este modo permanece suspendido por “acuerdo bilateral” o “pacto intrafederal” el cronograma de cumplimiento.

Para aquellas jurisdicciones que no hicieron uso del poder o facultad de ratificar o adherir al artículo 76 de la Ley 26.078, las obligaciones tributarias podría considerarse una obligación susceptible de ser reclamada ante la justicia. Lo mismo ocurre con la prórroga prevista por ley 27.199. La Provincia de Neuquén no adhirió a ninguna de las citadas prórrogas por lo que, en relación con esta provincia, las mismas fueron “unilaterales”.

Ahora bien: ¿cuáles son esas obligaciones cuyo cumplimiento se hallaría suspendido o prorrogado? Las obligaciones tributarias que, al momento de producirse la primera de las prórrogas, se hallaban “pendientes de implementación” (Ley 24.468).

En otras palabras: para aquellas jurisdicciones que establecieron oportunamente (v.gr. en 1994) la exención por determinada actividad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos o “alícuota cero”, para volver a gravarla primero deberían denunciar el Pacto Fiscal II. Lo cual impactaría negativamente en la financiación del sistema nacional de seguridad social.

El citado autor arriba a la siguiente conclusión, con la que coincidimos: **“Los Pactos Fiscales se cumplen o se denuncian: no es admisible su incumplimiento total ni parcial”**.

De esta manera Berteza se anticipó cinco años a la doctrina de la invalidez de las prórrogas unilaterales que la CSJN sentó en los fallos “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad” del 24/11/15 y otros similares ya citados.

2.5. Los Pactos Fiscales en la Provincia del Neuquén

El Pacto Fiscal II fue aprobado mediante Ley Provincial 2058.

En la causa “Municipalidad de Zapala c/Provincia de Neuquén” dicho municipio demandó a la provincia ante el TSJ por el cobro de unas sumas que esta última había recibido de la Nación en LECOP, durante enero de 2002, en pago de una deuda de Nación surgida de incumplimientos de las Actas Complementarias a los Pactos Fiscales I y II, argumentando que eran fondos de coparticipación federal y que debían ser a su vez coparticipados con los municipios. Aunque no se

trató el tema tasas, consideramos interesante traer las siguientes afirmaciones realizadas por la Provincia en su contestación de demanda:

- los Pactos Fiscales fueron ratificados a nivel nacional a través de leyes especiales, porque modificaban la Ley Convenio 23.548;
- los Pactos Fiscales de 1992 y 1993 fueron ratificados por la Legislatura Provincial, a través de la Ley 2058, a la cual los Municipios supuestamente adhirieron a través del artículo 9 de la Ley 2148³⁷;

En la realización del presente trabajo no fue posible encontrar las ordenanzas municipales de adhesión a la ley provincial 2148, "Régimen para la Coparticipación de Recursos a Municipios".

2.6. Competencia de la Comisión Federal de Impuestos

La CFI (tanto su Comité Ejecutivo como el Plenario) tuvieron oportunidad de resolver planteos de los contribuyentes y asociaciones empresariales sobre tasas o contribuciones municipales por estar en pugna con las leyes de coparticipación 20.221 y 23.548. Ambas leyes excluyeron de la prohibición de analogía a las tasas: la primera de ellas excluyó a las "tasas retributivas de servicios que guarden una razonable relación con los servicios efectivamente prestados", criterio más estricto que el de la segunda que excluyó a las "tasas retributivas de servicios efectivamente prestados". A continuación hacemos un resumen de los criterios de la CFI a través de sus resoluciones.

³⁷ Artículo 9º El derecho a participar en el producido a que se refiere la presente Ley, queda supeditado a la adhesión expresa de cada uno de los municipios a esta Ley y a los regímenes que le den sustento, en particular a las Leyes provinciales 1753 y 2058. Los municipios adherentes no gravarán por vía de impuestos, contribuciones u otro tributo, las materias impositivas sujetas a los impuestos en cuya distribución participan.

2.6.1. Criterio predominante contrario a declarar a la tasa en pugna con las leyes de coparticipación y con el Pacto Fiscal II

Encontramos un criterio predominante expresado en, entre muchas similares, las Resoluciones de Comité Ejecutivo:

- N° 174/1999 ("Microsules y Bernabó c/ Municipalidad de Río Cuarto, Provincia de Córdoba") ratificada por Resolución del plenario 70/2000;
- 176/1999 ("FINADIET SACIFI c/ Municipalidad de Río Cuarto – Provincia de Córdoba") ratificada por Resolución del Plenario 73/2000³⁸; y
- 177/1999 ("HOECHST MARION ROSSEL c/Municipalidad de RIO CUARTO - Provincia de CÓRDOBA")

en las que la CFI determinó:

- que la naturaleza de “tasa” (que la excluye de la prohibición de analogía de las leyes de coparticipación) debe hacerse mediante el análisis de las normas que la establecen (“la estructura normativa del tributo impugnado (Código tributario Municipal y Carta Orgánica Municipal) con la más amplia doctrina y jurisprudencia en la materia”), y no mediante la consideración de los hechos, y
- que la multiplicidad de servicios municipales descriptos en el hecho imponible no le quitan tal carácter.

En el caso analizado en la Resolución del Plenario N° 73/2000 que confirma la Resolución de Comité Ejecutivo N° 176/1999, el contribuyente FINADIET SACIFI cuestionó la Contribución

³⁸ En el Plenario 73/2000 se hace referencia a antecedentes anteriores en el mismo sentido: Resoluciones del Comité Ejecutivo Nos. 7 (13/8/76); 10 (20/9/76); 12 (25/10/76) y 53 (25/6/87), como así también la N° 26 (19/5/88) del Plenario.

que incide sobre el comercio, la industria y empresas de servicios de la Municipalidad de Río Cuarto, Pcia. de Córdoba, alegando que estaba en pugna con la ley de coparticipación y con el Pacto Fiscal II, porque no poseía local en esa ciudad lo que hacía imposible el servicio de inspección.

En relación con el Pacto Fiscal II la resolución estableció que:

Los contribuyentes carecen de acción para demandar el cumplimiento de un pacto del cual no han sido parte, o la nulidad de contribuciones por presunta pugna con la letra o la filosofía del acuerdo, salvo el caso de que los tributos fueran contrarios a la Constitución Nacional o a las leyes del Congreso dictadas en su consecuencia. Más aún: los actos declarativos que consignan los compromisos nacionales y provinciales, deben entenderse como formulaciones de carácter programático y por ende sin fuerza operativa, **hasta tanto no hayan cristalizado en regulaciones específicas de jerarquía legal.** (el resaltado me pertenece)

Teniendo en cuenta que la ley 23.548 (art. 9-b)) exceptúa de la prohibición de analogía a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, la resolución se limita a examinar las normas municipales y no los hechos alegados por el demandante (porque – afirma – no constituye competencia de la Comisión), afirmando:

Que, en este punto, resulta sustancial interpretar que cuando la ley 23.548 se refiere a "servicios efectivamente prestados" la cuestión que constituye competencia de la Comisión no es verificar si tales servicios han sido efectivamente prestados en el orden de la realidad, sino si la norma que se refiere a ellos permite, en su redacción, dudar o no acerca de si tal prestación deberá concretarse, de algún modo, para tornar legítima la pretensión de percibir el tributo.

Que, por ello, lo que aquí importa es si la definición del hecho imponible se integra normativamente en forma adecuada con la exigencia de servicios divisibles destinados a prestarse efectivamente.³⁹

El Comité resuelve desestimar la demanda porque del análisis que hace de las normas que rigen dicha contribución concluye que constituye una tasa retributiva de servicios efectivamente prestados y, por ello y conforme al artículo 9º, inciso b), segundo párrafo, última parte, de la ley 23.548, exceptuada de lo dispuesto en materia de analogía de gravámenes por el primero y segundo párrafo del mismo.

En la Resolución del Plenario 107/2006⁴⁰ (20/4/2006) se sostuvo que:

Resulta evidente que es suficiente para tener en este aspecto a una tasa por tal- desde el punto de vista normativo- el que los servicios se encuentren identificados en su naturaleza –por ende individualizables- y puedan alcanzar a todos los contribuyentes.

Como parte de esta doctrina predominante se incluye sistemáticamente el siguiente fundamento para justificar el alcance de la intervención de la CFI (limitada al examen jurídico de las normas) y para negar habitualmente las medidas de prueba ofrecidas por las empresas demandantes y declarar la cuestión como de puro derecho:

Que finalmente, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho desde 1980 (sin haber modificado tal criterio) y refiriéndose al artículo 12, inciso d) de la ley convenio 20.221, precedente del actual artículo 11, inciso d) de la ley convenio 23.548 que

³⁹ Criterio repetido luego en la Resolución del Plenario N° 107/2006 “Futura AFJP S.A. contra Provincia de Entre Ríos – Municipalidad de Concordia” y en la Resolución del Plenario N° 108/2006 “VILLAGE CINEMAS S.A. contra Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe”, ambas del 20/4/2006.

⁴⁰ “Futura AFJP S.A. contra Provincia de Entre Ríos – Municipalidad de Concordia”

"...no se resuelven controversias justiciables mediante estas decisiones sino que, por el contrario, ellas buscan establecer si la legislación tributaria de determinada jurisdicción, independientemente de sus casos de aplicación concreta, satisface o no el sistema de la ley 20.221. En resumen...la participación que otorga la ley al contribuyente, facultándolo a provocar un pronunciamiento de la Comisión Federal de Impuestos, no apunta a tutelar su derecho subjetivo que -según se tiene dicho- no es apto para fundar la nulidad del tributo (fallos 255:207) y aún cuando lo fuera podría este derecho ciertamente esfumarse en la medida en que el Estado Provincial afectado decidiese abandonar el pacto tributario -, sino a brindar un mecanismo ágil de supervisión del comportamiento de los fiscos comprometidos, contando para ello con la denuncia de aquellas personas que pueden estar interesadas en una decisión del organismo por la influencia que puede ejercer éste sobre el miembro del sistema que hace recaer sobre aquellas su poder tributario"(CSJN "Electrometalúrgica Andina S.A".- Fallos 302:351).

2.6.2. Excepción al criterio predominante: el caso "EDESSA"⁴¹

En el expediente 414/97 "EDESSA c/ Municipalidad de Rivadavia, Provincia de San Juan" por Resolución de Comité Ejecutivo N° 142/1997, ratificada por Resolución del Plenario N° 60/1998, se hizo lugar a la demanda considerando que la Contribución por Servicios a la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios no era una tasa sino un impuesto análogo al Impuesto al Valor Agregado, resultando en pugna con la ley 23.548, con el siguiente fundamento:

“del art. 11 de la Ordenanza Fiscal, podría concluirse que se trata de un impuesto, en tanto no menciona la prestación de servicios por el fisco como condición de procedencia del

⁴¹ En la Resolución del Plenario 73/2000 se dice que el caso "EDESSA" se apartó "ocasionalmente" de la doctrina dominante que volvió a retomar a partir del Plenario "Microsules".

tributo, recaudo éste que recién aparece en el art. 71 del Código Tributario, lo que haría parecer que se trata de una tasa, especie tributaria que no obstante queda desvirtuada por la circunstancia de que se enumeran genéricamente, seis servicios como retribuidos por la prestación pecuniaria coactiva de que se trata (higiene, seguridad, contralor, organización, fiscalización, inscripción), amplitud y exceso enunciativo que desnaturaliza la realidad del carácter de tasa, circunstancia que se refuerza al reparar en la más que genérica y ambigua referencia final a "toda otra actividad municipal tendiente a procurar el bienestar de la población ... que no sea retribuida por otro tributo especial".

En relación al modo en que debe analizarse la prohibición de analogía del art. 9 inc. b) de la ley 23.548 en los considerandos de la citada Resolución del Plenario 60/1998 se expresa:

Que la superposición que se trata de evitar excede el mero aspecto formal de los tributos en cotejo, debiendo extenderse la indagación a la sustancia de los mismos.

2.7. Jurisprudencia sobre los acuerdos interjurisdiccionales

2.7.1. CSJN “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional” (24/11/2015)

En la causa “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad” (24/11/2015) ⁴² la Provincia de Santa Fé pidió que se declare la inconstitucionalidad del art. 76 de la ley 26.078 que prorrogó, sin el acuerdo previo de la provincia, la detracción del 15% de la masa coparticipable con a la ANSeS, establecida originalmente en el Acuerdo Federal del 12 de agosto de 1992 (Pacto Fiscal I), que luego fue objeto de sucesivas prórrogas, la última de ellas dispuesta en el "Compromiso Federal por el Crecimiento y la

⁴² En el mismo sentido y en la misma fecha la CSJN dictó sentencia en la causa CSJ 191/2009 (45-S)/CS1 ORIGINARIO “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”.

Disciplina Fiscal" de fines de 2000, que fue ratificado por la ley 25.400 y al que adhirió la legislatura provincial mediante la ley 11.879, en el que se extendió su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2005, y que a su vencimiento la Nación intentó prorrogarla **unilateralmente** a través del artículo 76 de la ley 26.078⁴³.

El adverbio resaltado en negrita constituye el núcleo de la cuestión debatida y de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la citada prórroga porque dicha prórroga no tuvo la necesaria adhesión de la Provincia, que no puede ser reemplazada por el voto favorable de los diputados y senadores que representan a la misma en el Congreso Nacional. El fallo hace un resumen de las distintas etapas históricas del ejercicio de las potestades tributarias entre Nación y Provincias y de la "constitucionalización" del régimen de coparticipación al incorporarse a la CN (art. 72 inc. 2) en la reforma de 1994. Transcribe el mensaje del miembro informante del dictamen de la mayoría de la Comisión de Redacción en la Convención Nacional Constituyente del año 1994:

"La consagración constitucional de las leyes convenio configura una novedad jurídico-institucional que se caracteriza por un proceso político y jurídico complejo: acuerdo federal entre la Nación y las provincias, sanción por el Congreso de la Nación con una mayoría absoluta, y aprobación por las legislaturas provinciales". "Dicha ley convenio reconoce como particularidades la imposibilidad de su modificación unilateral y la prohibición de su reglamentación". "La inclusión del instituto de las leyes convenio tiende a saldar también una dilatada discusión respecto de su constitucionalidad", y que "las mencionadas leyes son una genuina interpretación y expresión de un federalismo concertativo y solidario"

⁴³ Nosotros agregamos que lo propio ocurre con la prórroga de la ley 27.199

El considerando 6° del fallo dice:

6°) Que, además de lo ya señalado, el marco jurídico del sistema de distribución de la renta tributaria federal se integra -en lo que aquí interesa- con el "Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales" del 12 de agosto de 1992, el "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" del 12 de agosto de 1993, el "Compromiso Federal" del 6 de diciembre de 1999, el "Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal" del 17 de noviembre de 2000 -entre otros-, y las leyes nacionales y provinciales que los ratificaron y los prorrogaron.

Es dable señalar que los pactos fiscales suscriptos antes de la reforma constitucional del año 1994, han sido el mecanismo empleado para superar - en el marco del régimen de la ley-convenio 23.548 - los inconvenientes propios del sistema rígido de separación de fuentes tributarias.

En el considerando 7° (tercer párrafo) se afirmó:

Dichos pactos fiscales, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal **y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía** que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional los ubica con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría

singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Fallos: 322: 1781⁴⁴ y sus citas).

Que esa jerarquía superior que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. **Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para modificar -siempre en el marco de la Ley Fundamental- las relaciones interjurisdiccionales y reciprocas entre la Nación y las provincias.** La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes.

No es admisible que un sistema jurídico interestatal, que se expresa mediante la suscripción de pactos federales (o la sanción de leyes-convenio), y tantas leyes aprobatorias o de adhesión como Estados parte, sea reglamentada por la Nación, que no es sino uno de esos Estados. En definitiva, la autoridad ejecutiva o legislativa de una parte carece de la atribución de reglamentar con carácter obligatorio para el todo.

⁴⁴ ASOCIACION DE GRANDES USUARIOS DE ENERGIA ELECTRICA DE LA REPUBLICA ARGENTINA (AGUEERA) c/ BUENOS AIRES, PROVINCIA DE Y OTRO s/ACCION DECLARATIVA DE, A. 95. XXX. ORI19/08/1999, Fallos: 322:1781

2.7.2. Jurisprudencia a favor de declarar la invalidez de normas locales contrarias a los

Pactos

En la causa “Valot S.A. c. Municipalidad de Campana” (24/04/20014) la CSJN declaró la competencia de la justicia federal para conocer en la impugnación de una tasa municipal por alumbrado en una zona rural en la que no se prestaba el servicio, por resultar contraria a lo dispuesto en el Marco Regulatorio Eléctrico Nacional integrado por las leyes 15.336 y 24.065 y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, ratificado por la Provincia de Buenos Aires, de tal forma que viola varios artículos de la Constitución Nacional, por lo que la materia sobre la que versa el pleito reviste naturaleza federal.

2.7.3. Jurisprudencia que convalidó las normas locales contrarias a los Pactos

En la causa “Valot S.A. c. G.C.B.A. s/acción declarativa de inconstitucionalidad” del 2/8/2011 el Tribunal Superior de CABA negó al Pacto Fiscal II una categoría normativa superior a la de ley local y rechazó la acción declarativa contra las normas locales que establecieron condiciones para la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos de la actividad industrial, prevista sin condiciones en el citado convenio interjurisdiccional. Este fallo se apoya en las sentencias de la CSJN “Matadero y Frigorífico Merlo” – Fallos: 327:1789, “Cuyoplacas SA” – Fallos: 332:998 y “Papel Misionero SAIF” - Fallos: 332:1007 los que, según la opinión de los jueces del TS, dejaron de lado el criterio previo del fallo “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) vs. Provincia de Buenos Aires y Otro” del 19/8/1992.

En nota al fallo, Spisso (2011) rechaza que la CSJN se hubiera apartado de la doctrina sentada en la causa “AGUEERA” oponiéndose a la interpretación que se atribuye en el fallo “Valot” a los

precedentes “Matadero y Frigorífico Merlo”, “Cuyoplacas SA” y “Papel Misionero SAIF” en los que, según Spisso, la CSJN no negó la naturaleza federal del pacto sino que se limitó a rechazar su jurisdicción originaria.

Sostiene Spisso:

Es por ello, que la violación del Pacto Federal norma de derecho intrafederal, por una norma local de inferior jerarquía suscita agravio constitucional a tenor del art. 31 de la Constitución nacional.

El comentado fallo “Valot” mereció también la opinión crítica de Luis (2011) quien describe la pirámide de jerarquía de las normas para ubicar a los pactos en el derecho público local pero por encima de las restantes leyes locales poniendo énfasis en lo dicho por la CSJN acerca de que este tipo de acuerdos tienen una jerarquía diversa de las leyes locales comunes. Por ello, afirma, estas últimas no pueden contradecir a los primeros.

2.7.4. Jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia del Neuquén

No encontramos fallos del TSJ que se hayan pronunciado sobre la naturaleza y aplicación de los pactos fiscales respecto de tributos provinciales o municipales.

No obstante, nos parece interesante comentar el fallo de TSJ en la causa "Fiscalía de Estado de la Provincia de Neuquén c/Municipalidad de Vista Alegre s/Acción de Inconstitucionalidad"⁴⁵ (22/12/17) que declaró la inconstitucionalidad de la Ordenanza N° 783/16 que había prohibido la técnica de fractura hidráulica (fracking) en el municipio. Si bien no trata el tema tasas sino el de la

⁴⁵ La Fiscalía de Estado promovió acción de inconstitucionalidad de la Ordenanza N° 783/16 que había prohibido la técnica de fractura hidráulica (fracking) en el municipio.

competencia ambiental de los municipios, contiene conceptos interesantes sobre coordinación de los tres niveles de gobierno y federalismo de concertación que pueden ser de utilidad a la hora de juzgar la aplicación de los pactos fiscales. La Fiscalía de Estado de la Provincia sostuvo que una vez reglada la autonomía municipal en la Constitución Provincial y en las normas complementarias dictadas por la Legislatura Provincial, a los municipios sólo les cabe ejercerla sin injerencias avasallantes de la Provincia, pero respetando los límites impuestos por el principio de supremacía que ostentan las normas provinciales. Luego de reseñar todas las normas provinciales que regulan el cuidado del medio ambiente en materia de explotación de hidrocarburos el fallo sostuvo que:

Por su parte, el constituyente neuquino adoptó una fórmula similar en el artículo 92 – incorporado en la reforma de 2006- que prevé: “Corresponde a la Provincia el dictado de normas ambientales complementarias de las nacionales y de protección ambiental, de aplicación a todo su territorio, pudiendo lo municipios dictar normas pertinentes de acuerdo a sus competencias”. Para la plena operatividad de esta cláusula debe considerarse su integración con aquella que concede como atribuciones de los Municipios, la facultad de “Celebrar acuerdos con la Provincia, el Gobierno Federal u organismos descentralizados para el ejercicio coordinado de facultades concurrentes e intereses comunes” (art. 273 inc. m) de la C.P.).

Cita el fallo Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad De Rincón De Los Sauces” (Ac. 2/14)⁴⁶ en el que se había dicho que:

⁴⁶ El TSJ decidió rechazar la pretensión de la actora de que se declarara la inconstitucionalidad de la Ordenanza Municipal Nro. 1084/2007 que imponía un régimen de sanciones por infracciones ambientales por actividad hidrocarburífera

[...] las normas del derecho público provincial y municipal han previsto un sistema compuesto por un conjunto de elementos que facilita la **interrelación** entre los órdenes nacionales, provinciales y municipales **en todas las materias** y, principalmente, en los aspectos relativos al medio ambiente o desarrollo sustentable, **fomentando un verdadero federalismo de concertación que permita la coexistencia armónica de estos tres órdenes** en pos del cumplimiento de cada una de sus competencias. Es indudable que el ejercicio de facultades concurrentes por parte de los sujetos involucrados impone la **convergencia legislativa** a fin de unificar las políticas y economizar las acciones, evitando los conflictos entre las diversas jurisdicciones **y resguardando los derechos de los ciudadanos.**

En “YSUR Energía Argentina S.R.L. C/ Municipalidad del Cutral Có s/ Acción Procesal Administrativa” (Acuerdo 136/17), 19/12/2017, el TSJ reiteró que, “en lo que refiere a la materia ambiental –típicamente de cogestión-, este Tribunal expresó que **...el federalismo de concertación** es la fórmula superadora de toda tensión o dicotomía existente entre la Nación, la Provincia y el Municipio.”

En síntesis, la Provincia debe cumplir con los compromisos que tienen su plazo vencido del Pacto Fiscal II y los del Consenso Fiscal 2017, entre ellos el de promover la adecuación de las tasas municipales antes del 31/12/2109.

Entendemos que la fórmula elegida – “promover la adecuación” – para expresar el compromiso relativo a las tasas municipales de pudo resultar, en el marco de la negociación, más aceptable para aquellas provincias en las que existe una valoración más extrema de la institución de la autonomía

municipal⁴⁷ y para las cuales expresar el mismo objetivo en tono imperativo (derogar/modificar) habría sido inaceptable. No obstante, y aun si se acepta que el compromiso así redactado es de menor intensidad y de difícil comprobación en cuanto a su cumplimiento, encuentro que es muy positivo que las provincias lo reiteren en el Consenso tal como lo hicieron en el Pacto Fiscal II. Ello puede servir a los jueces que deban juzgar casos de tasas que se aparten de los requisitos allí expresado como una reiteración de su reconocimiento por ley provincial de una jerarquía especial como se reconoce a los pactos fiscales. Así, entiendo que difícilmente pueda el Fiscal de Estado provincial, en su necesaria intervención en las causas entre contribuyentes y municipios ante el TSJ, negar que las tasas deben cumplir con tales requisitos cuando la Legislatura Provincial los consagró como objetivos que la Provincia promueve.

⁴⁷ Evidenciada por ejemplo en la jurisprudencia de la Provincia de Córdoba y en la presentación realizada por una cantidad muy importante de municipios bonaerenses ante la CSJN en la audiencia convocada recientemente en el marco de la causa “ESSO c/Municipalidad de Quilmes”

Capítulo 3. El hecho imponible de la TISH

3.1. Primer elemento del hecho imponible de la TISH: la concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio municipal

Según la definición de tasa de la CSJN ya comentada dos son los elementos integrantes de su hecho imponible (elemento material de la hipótesis de incidencia): la prestación del servicio estatal y el bien o acto del contribuyente que es objeto del servicio. Agregamos que todos ellos deben coexistir en un mismo espacio: el ejido municipal y en un momento (plazo de vigencia de la norma tributaria municipal).

Nos ocuparemos en este capítulo del primero de ellos: *“la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio”* (relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente)⁴⁸, principios que – según el fallo CSJN “Compañía Química (5/9/1989) – encuentran sustento en el artículo 17 CN, lo que puede servir para explicar la expresión *“de acuerdo con lo previsto en la Constitución Nacional”* incluida al final del inciso p) del capítulo III del Consenso Fiscal. Advertimos que existe controversia entre los contribuyentes y los municipios sobre la definición y alcance de los tres adjetivos utilizados por la CSJN como requisitos que debe reunir la prestación del servicio municipal. Entre otras cuestiones se ha discutido: si la norma que define el hecho imponible de la tasa puede incluir servicios definidos con mayor o menor precisión (*contralor de la seguridad, salubridad e higiene*) junto con fórmulas indeterminadas (*y los restantes servicios prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial ...*); si basta

⁴⁸ Según el dictamen del Procurador en la causa CSJN, “Quilpe S.A. s/inconstitucionalidad”, sentencia del 9 de octubre de 2012, Fallos: 335:1987, disponible en: www.csjn.gov.ar, este principio constituye la inveterada jurisprudencia del Tribunal en cuanto a que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792, 332:1504, entre otros).

con que el servicio exista y esté organizado aunque no se verifique respecto de un contribuyente en particular (¿puede una empresa que nunca recibió una inspección exigir que se le devuelva la TISH que pagó?, ¿la prestación individualizada en un contribuyente particular puede ser “potencial”?) y si es el contribuyente quien debe probar la falta de servicio o es el municipio quien debe probar su efectiva prestación.

En el diccionario de la Real Academia Española (RAE) encontramos los siguientes significados de los adjetivos utilizados en la definición de la CSJN:

- **Concreto/a:** 1. adj. Dicho de un objeto: Considerado en sí mismo, particularmente en oposición a lo abstracto y general, con exclusión de cuanto pueda serle extraño o accesorio.
4. adj. Preciso, determinado, sin vaguedad.
- **Efectivo/a:** 1. adj. Real y verdadero, en oposición a quimérico, dudoso o nominal.
- **Individualizado/a:** no existe esta palabra. El diccionario define los siguientes vocablos relacionados: **Individualizar/Individuar:** 1. tr. Especificar algo, tratar de ello con particularidad y por menor. 2. tr. Determinar individuos comprendidos en una especie.
Individual: 2. adj. Que es de cada individuo o para un solo individuo. (Asiento individual).
Individuo: 5. m. Cada ser organizado, sea animal o vegetal, respecto de la especie a que pertenece.

Los dos primeros adjetivos de la definición de la CSJN constituyen cualidades del “ser” (la prestación “debe ser” concreta y efectiva) lo cual nos permite pensar que la presencia de estos atributos pueda ser juzgada ex ante analizando las normas que definen la tasa y el servicio y el modo en que está organizada su prestación. El tercero sin embargo adopta la morfología de un participio del verbo “individualizar” (precisamente “individualizado/a” no existe como adjetivo en

el diccionario de la RAE) y como tal denota un “estado” (la prestación debe haber estado individualizada). La CSJN no utiliza la palabra “individualizable” (cualidad que haría a la prestación del servicio susceptible de individualizarse). De tal modo, entendemos que el estado de “prestación de servicio individualizada” exige un examen ex post, es decir verificar si el mismo “ha sido” (participio) prestado respecto de un “individuo” (la empresa X). Frente al agravio del contribuyente que sostiene que la prestación del servicio no ha sido “individualizada” los municipios erróneamente contestan que el servicio es “divisible/individualizable”. En nuestra opinión, si la CSJN hubiera querido decir “divisible/individualizable” habría utilizado esas palabras pero eligió “individualizada”.

Con respecto al primer atributo podemos concluir que la prestación del servicio de contralor de la seguridad, salubridad e higiene es concreta en tanto esté definida de manera precisa, determinada y sin vaguedad en las normas que exijan a las empresas condiciones de seguridad, salubridad e higiene en sus actividades y reglamenten el ejercicio de la inspección o contralor. Si el servicio es prestado por el municipio de manera real y verdadera será también efectiva su prestación. En ambos casos, es considerando al servicio en general y sin particularizar en una empresa determinada. Luego, y yendo a una de las principales controversias, entendemos que para que la prestación del servicio cumpla con el requisito de ser “individualizada” la misma **debe verificarse respecto de todos y cada uno de los individuos** que desarrollan una actividad en un establecimiento propio susceptible de inspección, es decir que se preste (que haya sido prestado) de manera individual. Así, según nuestro entender, el cobro de la tasa sólo es legítima si el servicio se “ha prestado” respecto del contribuyente X. Lo contrario llevaría al absurdo de convalidar la prestación de un servicio potencialmente individualizable que nunca llega a individualizarse respecto del contribuyente que prueba que nunca (o casi nunca) fue inspeccionado, como ocurre en la mayoría

de los casos. Los jueces deberán ponderar en cada caso, según la prueba referida a la frecuencia de las inspecciones en el establecimiento del contribuyente litigante, si el requisito se cumple y si procede el cobro de la tasa y eventualmente su devolución.

Y las mismas referencias al diccionario de la RAE bastan sin más para concluir que las fórmulas *“y los restantes servicios prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial que tiendan a la satisfacción del interés general de la población, y a la creación de condiciones favorables para el ejercicio de la actividad económica”* y *“derechos de funcionamiento de la actividad”* no cumplen con ninguno de los tres requisitos y en consecuencia no sirven para exigir legítimamente la TISH, por lo que es impostergable que sean eliminadas de la enorme cantidad de ordenanzas en que se ha enquistado. Sobre esta cuestión, es interesante el planteo, a nuestro juicio improcedente, de la Municipalidad de Neuquén receptado en la sentencia del TSJ *“Casino Magic”* (7/7/2004) respecto de que la inclusión en el hecho imponible de la expresión *“derechos de funcionamiento de la actividad”* alude al pago por la organización administrativa que demanda a la municipalidad la prestación del servicio de inspección de salubridad, seguridad e higiene, sin que ello cambie en nada el concepto de la tasa.

3.2. El interés general, el interés particular y el requisito de una prestación individualizada del servicio

En la causa CSJN *“Compañía Química”* (5/9/89) la Corte Suprema de la Pcia. de Tucumán había fallado a favor de la validez de la norma que imponía la TISH por servicios que fueron calificados como *“uti universis”* (tasas que estarían vinculadas en forma indirecta e impersonal con los

individuos, cuya beneficiaria directa sería la comunidad)⁴⁹. El fallo de la CSJN reiteró la triple condición (concreta, efectiva e individualizada prestación) que es un requisito fundamental respecto de las tasas, sin perjuicio de reconocer que:

no resulta necesario que el cobro de las tasas tenga como objetivo primordial satisfacer intereses individuales lo que coincide con el principio según el cual la validez de aquéllas, como la de todos los tributos, depende de un interés público que justifique su aplicación (Fallos: 251:50 Ver Texto, considerando 4º y sus citas). Por tal razón, el Tribunal ha resuelto que la sola circunstancia de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal no basta para eximirlo del pago de la tasa respectiva (Fallos: 251:222 Ver Texto, considerando 2º y su cita)⁵⁰.

Naveira de Casanova (2016, p.370 y ss) parte del concepto de que la tasa responde a un servicio cuya demanda es coactiva para plantear diversos supuestos en los que la demanda del mismo presenta grados diversos de voluntariedad del particular. Tanto que el uso del servicio sea obligatorio (cloacas, si el inmueble genera efluentes) o voluntario (agua corriente) se admite que, decidida la prestación del servicio por el Estado el pago de la tasa (si éste fuera el recurso elegido

⁴⁹ El contribuyente planteó que la norma impugnada resultaba irrazonable pues la obligaba -junto a todo aquel que realice una actividad comercial, industrial o de servicios- a costear los supuestos beneficios genéricos que daría la Municipalidad a todos los habitantes de la ciudad, por su sola existencia.

⁵⁰ Coincidimos con el fundamento del Dr. Belluscio (considerando 7º de su voto) en el que afirmó que la norma municipal resultaba irrazonable, toda vez que cargaba sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad, criticando la excesiva latitud de la norma -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.

por el legislador para su financiamiento) es obligatorio.⁵¹. Advertimos así la existencia de grados diversos de obligatoriedad-voluntariedad en el consumo del servicio, dada la existencia de un bien o acto del contribuyente, según la naturaleza del servicio o actividad administrativa estatal, aunque en general en todos ellos el pago de la tasa es coactivo. Este autor (p.372) comenta el fallo de la CSJN “Frigorífico Cía. Swift de La Plata c/Nación” (11/10/1961) en el que se estableció que “las tareas de inspección y, en particular, las de inspección con fines de policía sanitaria, constituyen un servicio público que justifica la imposición de una exacción en forma de tasa”; que en las tasas “como en todos los tributos, es substancial la existencia de un interés público para su validez”; e “igualmente se aclara la impropiedad de la resistencia al pago por afirmarse carecer subjetivamente de interés en su prestación”.

Sobre este asunto es interesante comentar el reciente fallo del TSJ en la causa “Consortio de Propietarios de Chapelco Golf y Resort c/Municipalidad de San Martín de los Andes” del TSJ (15/3/2019) en la que se analizó la tasa por el servicio de recolección de residuos sólidos domiciliarios. Se trata de un barrio cerrado que no solicitó al municipio la instalación de un contenedor en la puerta del mismo a fin de que los propietarios arrojaran allí la basura para que fuera recolectada por el camión municipal. El municipio alegó que el servicio estaba organizado y disponible para que el consorcio lo solicitara. El TSJ hizo lugar a la acción del municipio contra la sentencia de primera instancia favorable al consorcio con los siguientes fundamentos:

Desde esta perspectiva no se comparte el criterio expresado por el sentenciante al concluir que la simple mención de la Municipalidad acerca de que cuenta con la capacidad técnica para brindar el servicio de recolección de residuos domiciliarios en el portal o en el interior

⁵¹ El autor sostiene que la tasa que se exige por algunas actividades administrativas como la expedición de documentos públicos podrían asimilarse a un precio.

del Consorcio, no resulta suficiente ni sirve de fundamento para la procedencia del cobro total del tributo.

El fallo cita la jurisprudencia de la CSJN en el sentido que 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 general (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; entre otros)⁵².

La cuestión planteada y la resolución del TSJ en la causa comentada, que consideramos controversial aun respecto de la tasa retributiva de servicios a la propiedad inmueble, entendemos que son diferentes e inaplicables a la TISH dado que la condición de “prestación individualizada” requiere de una acción que debe necesariamente impulsar el municipio (ingresar al establecimiento para inspeccionar la seguridad e higiene del mismo) sin participación del sujeto inspeccionado (el municipio no puede alegar que no lo inspeccionó porque el contribuyente no solicitó la inspección, partiendo del supuesto que tiene habilitación comercial). El contribuyente cumple su parte del hecho imponible con su bien/acto individualizado (la actividad que desarrolla en un establecimiento habilitado). Luego el municipio debe cumplir proactivamente con su parte, es decir ejecutar la inspección no dependiendo de ningún acto voluntario del contribuyente como pedir la instalación del contenedor en el caso analizado de recolección de residuos en un barrio cerrado.

En la sentencia recaída en la causa “YSUR Energía Argentina S.R.L. C/ Municipalidad del Cutral C/ s/ Acción Procesal Administrativa”⁵³ (Acuerdo 136/17), 19/12/2017, el TSJ dijo:

⁵² Citado en TSJ “Ubalini”, Ac. 08/2017

⁵³ La acción fue originalmente iniciada por APACHE ENERGIA ARGENTINA SRL, su denominación anterior

Deviene ilegítima la pretensión de cobro de la tasa prevista como "Derecho de Inspección y control de seguridad e higiene de actividades comerciales, industriales y de servicio", previsto en los artículos 137° y 138° del Código Tributario Municipal (Ord. 263/79, modif. por Ord. 471/85), a una empresa, productora de hidrocarburo que desarrolla actividades de exploración y explotación de petróleo crudo y gas natural en el ejido del Municipio, **pues no surge constancia alguna que certifique la existencia de inspecciones** o la prestación de los servicios estatales que justifiquen la exigencia del tributo municipal (el resaltado me pertenece).

En esta causa el contribuyente impugnó la pretensión municipal de cobro de la TISH⁵⁴ con tres argumentos principales: que no se verifica el hecho imponible porque su actividad de exploración y explotación de hidrocarburos no es asimilable a una actividad industrial ni comercial como lo prevé la norma; la inexistencia de prestación del servicio por parte del municipio en tanto nunca llevó a cabo alguna inspección o control de seguridad e higiene de las actividades que desarrolla en la planta y la falta de competencia del municipio para habilitar e inspeccionar las instalaciones que la empresa tenía en el ejido⁵⁵. Entre varias defensas, el municipio alega el desarrollo de una actividad comercial dentro del ejido municipal, tal como lo acredita la copia certificada de la

⁵⁴ El Código Tributario Municipal aprobado por Ordenanza 263/79 y modificado por la Ordenanza 471/85, prevé en su Título VII, el "Derecho de Inspección y Control de Seguridad e Higiene de Actividades Comerciales, Industriales y de Servicio":

"Artículo 137°: El ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial o de servicio, está sujeta al pago del Tributo establecido en el presente Título, en virtud de los servicios municipales de contralor de la seguridad, salubridad e higiene."

⁵⁵ Esa competencia, según su interpretación, le correspondía a la autoridad de aplicación de la ley de hidrocarburos N° 17.319 (Secretaría de Energía de la Nación, transferida luego al a Provincia por ley 26.197).

licencia comercial que voluntariamente había solicitado la empresa y se le fuera otorgada desde el Municipio⁵⁶. La sentencia hizo lugar a la acción del contribuyente con los siguientes fundamentos:

1. El tributo cuestionado es una tasa, con independencia de su nomen juris (“derecho”)⁵⁷;
2. La tasa exige la obligatoria existencia de “una actividad estatal que atañe al obligado” que está incluida en el hecho imponible según surge de la ordenanza analizada (“en virtud de los servicios municipales”) descartando así la idea de que el tributo tiene como objeto el derecho al ejercicio de la actividad;
3. El municipio posee potestades de control e inspección de la seguridad e higiene sobre la actividad hidrocarburífera, que pueden desarrollarse en forma conjunta y armónicamente en diversos niveles –nación, provincia y municipio- aun cuando persigan objetivos comunes –tales como la protección y preservación del medio ambiente, la seguridad e higiene laboral, la prevención de accidentes y derrames de crudo, etc.;
4. Las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos y de planta de tratamiento de gas encuadran dentro del concepto de actividades comerciales e industriales previsto en la ordenanza, lo cual hace a la empresa en sujeto obligado al pago de la tasa, no obstante la reserva hecha al momento de solicitar la habilitación ya que no recurrió la intimación del municipio;
5. Con relación al planteo de que el Municipio no prestaba a la empresa ningún tipo de servicio relacionado con el hecho imponible descripto por el art. 137 del C.T.M., en forma efectiva, concreta e individualizada, la sentencia señala que:

⁵⁶ La empresa argumentó que solicitó la habilitación “bajo protesto” para evitar una clausura

⁵⁷ Agregamos que, sobre la cuestión del nombre, la CSJN tiene dicho "Que en primer término, conviene recordar que la denominación del gravamen no puede ser tenido en cuenta como elemento definitorio para establecer su naturaleza, que debe surgir del análisis integral del respectivo texto legal, porque "no es cuestión terminológica sino sustancial" (Fallos,270, 488, entre otros).

En efecto, de las actuaciones administrativas o del expediente judicial no surge que se haya prestado el servicio que constituye la contrapartida de la tasa que se reclama.

Tratándose de un hecho controvertido y cuya prueba era negativa para la accionante, **correspondía a la demandada arrimar las probanzas que corroboraran su existencia, dado que le era más simple y probable la acreditación de la efectiva prestación del servicio por parte de la comuna** (cfr. CSJN “Llobet de Delfino c. Provincia de Córdoba”, La Ley 139-238). Así, por ejemplo, podía haber adjuntado las actas labradas por los inspectores municipales en su tarea de contralor de la seguridad e higiene de las actividades **o; limitarse a acreditar la existencia y organización del servicio**, etc. .

Sin embargo, no se adjuntó constancia alguna que certifique la existencia de inspecciones **o la prestación de los servicios estatales** que justifiquen la exigencia del tributo municipal a la actora y que resulte ser, en definitiva, su causa legitimante.

Lo resaltado (que nos pertenece) resulta muy significativo porque nos hace dudar sobre si, para el TSJ, bastará que el municipio pruebe en juicio la mera existencia y organización del servicio para tener por cumplido el requisito de la efectiva, concreta e individualizada prestación del mismo aunque no tenga ningún acta de inspección que pruebe la misma haya ocurrido en forma individualizada. Entendemos, por el contrario, que la exigencia de su individualización requiere que el servicio se haya verificado en el establecimiento de un “individuo” (empresa/contribuyente) mediante actas de inspección. A esta conclusión parece arribar la sentencia en el anteúltimo párrafo previo a la resolución que declara la nulidad de los certificados de deuda impugnadas (lo resaltado me pertenece):

En las condiciones apuntadas, deviene ilegítima la pretensión de cobro al accionante de la tasa municipal prevista en el artículo 137 del C.T.M. (Ord. 263/79 modif. por Ord. 471/85) toda vez que no surge acreditado en autos, la efectiva prestación del servicio concreto, **individualizado en el contribuyente**, por parte del ente municipal.

En síntesis, la expresión “... o; limitarse a acreditar la existencia y organización del servicio” contenida en la sentencia comentada lamentablemente genera incertidumbre sobre el criterio del TSJ en la medida que pueda ser interpretado en el sentido de que “*el municipio ni siquiera probó la existencia y organización del servicio*”, lo que – a nuestro entender – no basta para cumplir con la condición de “prestación individualizada” exigida por la CSJN.

En la causa del TSJ “Ubalini” (2/2/2017) en la que el contribuyente planteó la nulidad de la tasa por servicios retributivos alegando que sus terrenos no tenían salida a la calle ni existía ninguna prestación municipal brindada, el municipio alegó que: la apertura de calle no es un requerimiento del Código Fiscal Municipal para la imputación del cobro de Retributivos; los servicios que presta una comuna son de carácter general, puesto que benefician a la sociedad considerada en su conjunto, si es materialmente imposible su división en unidades; por el sólo hecho de ser propietarios de un inmueble, el mismo pasa a tributar por el derecho de propiedad que posee: basta con la sola prestación del servicio para que sea viable la exigencia de pago, sin importar que se haya configurado un beneficio o no para el sujeto que la recibe; y que la tasa municipal se cobra para beneficiar los servicios públicos que se brindan efectivamente a toda la comunidad, más allá de la vinculación directa o indirecta con algún sujeto pasivo. La sentencia del TSJ, apoyándose en

la definición de tasa de Giuliani Fonrouge⁵⁸ y en fallos de la CSJN⁵⁹ reproduce las normas que imponen la tasa cuestionada⁶⁰ para concluir rechazando la demanda del contribuyente sobre la base de su deficiente argumentación de la supuesta falta de prestación de los “servicios retributivos” (en general) sin identificar a cuál de ellos se refiere, ni relacionar la pretensión de ser eximido de su pago con la falta de cumplimiento de los hechos imposables descriptos en las normas tributarias, “desde que la sola circunstancia de que sus inmuebles no cuenten con salida a la calle no implica que no sean beneficiarios de **algunos de los servicios prestados por el municipio.**” (el resaltado me pertenece). El hecho acreditado que los terrenos eran baldíos justifica, según la sentencia que, en principio, deberían tributar la tasa que incluye “la inspección e higiene de baldíos”. Luego de señalar que el demandante tampoco alega que la falta de prestación sobrevenga como consecuencia de la inexistencia del servicio en sí mismo considerado, sino que su único argumento está referido a no encontrarse “beneficiado” en particular, por los “servicios retributivos” que presta el

⁵⁸ “Tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado, siendo de notar al respecto, que la última parte del concepto no significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en una “ventaja” o “beneficio” individual, sino tan solo, que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación, por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público instituido (desarrollo de alguna actividad, propiedad o uso de los bienes, realización de gestiones o trámites, etc.) (cfr. autor citado, Derecho Financiero, Volumen II, 6 ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, pg. 1065).

⁵⁹ “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 general” (Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; entre otros).

⁶⁰ Ordenanza Municipal Nro. 5081/07, la que con relación a los servicios retributivos, en su anexo I, artículo 1 dispone: “quedan obligados al pago de los servicios a que se refiere el presente título, todos los inmuebles dentro del radio de prestación de los mismos. Para la determinación de los importes a abonar, se considera como sujetos de servicios, cada una de las unidades de viviendas independientes y locales comerciales independientes o que tengan servicios sanitarios propios.”

Ordenanza Impositiva anual, Nro. 6837/14, la que expresa: Los inmuebles situados total o parcialmente dentro del ejido municipal de la ciudad de Centenario, beneficiado directa o indirectamente, total o parcialmente, con cualquiera de los siguientes servicios: alumbrado público, recolección de residuos, mantenimiento y conservación de calzada de tierra, barrido y conservación de calzadas pavimentadas, servicios de agua potable, red cloacal, mantenimiento de plazas, paseos, espacios verdes, zonas de recreación y monumentos, conservación de arbolado público o cualquier otro prestado por el Municipio, incluido los destinados a la protección del medio ambiente, abonarán las tasas correspondientes según se detalle en los artículos siguientes (...)

Municipio, el TSJ remite a la opinión de Giuliani Fonrouge quien afirma que “sólo cabe atender a la existencia de un servicio organizado o creado por el ente administrativo (no a la efectividad de su prestación y, menos aún, en favor del sujeto de la prestación) y a que no resulten vulnerados los principios de igualdad, entendido *latu sensu*, y de respeto a la propiedad privada (confiscación) que se reduce a la exigencia de razonabilidad del tributo” (aut. cit. opus. cit. pg. 1073), extremos que no han sido alegados ni controvertidos en autos.”

En nuestra opinión, en esta causa se mezclan cuestiones procesales de argumentación y prueba, probablemente deficientes, con definiciones doctrinarias de larga data y que no tienen en cuenta las exigencias impuestas para las tasas por la reiterada doctrina de la CSJN. A ello se agrega que en los servicios a la propiedad inmueble la cuestión de la individualización del servicio se independiza más nítidamente de la conducta del contribuyente, de un modo marcadamente diferente a lo que ocurre con la TISH (mientras el propietario de una casa que se fue de vacaciones por un mes y por tanto no generó basura no puede eximirse del pago de la tasa retributiva, la empresa que nunca recibió una inspección puede, según nuestra opinión, eximirse de la TISH o reclamar su devolución).

En el fallo de la causa “Municipalidad de Neuquén c/El Negrito S.R.L.” (8/3/2016)⁶¹, cuyos fundamentos no compartimos en absoluto, la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Laboral y de Minería de Neuquén rechazó la apelación del contribuyente contra la sentencia de trance y remate. Se cita de manera genérica e imprecisa a Giuliani Fonrouge, Valdés Costa y Villegas respecto a que “existen tasas que se cobran para financiar servicios públicos *universi*, que se brindan a la totalidad de la población vinculada o que, dicho de otro modo, son

⁶¹ No encontramos evidencias de que la sentencia haya sido apelada ante el TSJ

aquellos que benefician a toda la comunidad y que, por ende, benefician también al sujeto pasivo en forma individual”, para concluir el juez preopinante que aún cuando no se particularice en una persona, pero siempre que el servicio se preste en forma efectiva, la tasa se torna exigible. Es por ello que (cita a Álvarez Echagüe), más allá de que a un comercio determinado no se le efectúe la inspección correspondiente, basta con que la misma ocurra en otros establecimientos y que en cualquier momento pueda hacerse en el local de ese comerciante para que sea exigible el pago del tributo, pues aún cuando no se realice prestación efectiva en cabeza de un sujeto pasivo en particular, el servicio se presta y, por ende, se cumple con la finalidad de proteger la seguridad y salubridad de la población.

El análisis de los fallos del TSJ hasta aquí comentados nos llevan a extraer las siguientes conclusiones respecto del criterio del TSJ que deben ser tenidas en cuenta para definir la estrategia legal del contribuyente:

1. El contribuyente cuando litiga no debe confundir la falta de individualización del servicio respecto de sus bienes o actividades con su falta de interés, beneficio o ventaja respecto del mismo;
2. La mera existencia y organización del servicio municipal, y no la efectividad e individualización de su prestación respecto de cada contribuyente parecería bastar para legitimar el cobro de la tasa por servicios a la propiedad inmueble. En este punto, es posible que la opinión de Giuliani Fonrouge haya quedado hoy superada por la doctrina de la CSJN que exige la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente;
3. Basta con que el bien o la actividad del contribuyente se beneficie con “alguno” de los servicios (las normas utilizan la expresión “cualquiera”) para justificar la tasa;

4. El TSJ no ha rechazado (tampoco lo plantearon expresamente los contribuyentes en sus demandas) la generalidad e indivisibilidad de algunos de los servicios descriptos en el hecho imponible (por ej., mantenimiento de plazas, paseos, espacios verdes, zonas de recreación y monumentos, o cualquier otro prestado por el Municipio, incluido los destinados a la protección del medio ambiente).
5. No surge claramente a quién corresponde probar la existencia o inexistencia de una efectiva e individualizada prestación del servicio. En “Ubal dini” y “Los Juanes” se dijo que esa carga (probar la inexistencia) le corresponde al contribuyente y en “Ysur” al municipio (que no probó la existencia). Sobre este punto agregamos las siguientes referencias jurisprudenciales: en el fallo CSJN, “Ana Vignolo de Casullo -su sucesión- v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” (6/3/1942) se dijo que la cuestión referente a la prestación o no del servicio de inspección fue resuelta en las instancias anteriores según la prueba rendida y no puede ser revisada por la CSJN en el recurso extraordinario; y en “Quilpe S.A” (9/10/2012) la CSJN estableció que:

5°) Que en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar —si así hubiera ocurrido— la prestación del servicio (confr. Fallos: 319:2211, considerando 5°). Al respecto no puede dejar de observarse que, según surge de la jurisprudencia citada a lo largo de este pronunciamiento, la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar

la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito.

3.3. Segundo elemento del hecho imponible de la TISH: el bien o acto (no menos individualizado) del contribuyente y la necesaria existencia de un establecimiento.

En este apartado desarrollamos nuestra opinión de que solamente puede exigirse la TISH a un contribuyente que posea un establecimiento propio ubicado en el ejido municipal en el que desarrolle una de las actividades previstas en la definición del hecho imponible. La prestación del servicio municipal de contralor de la seguridad e higiene sólo es posible respecto de y dentro de un establecimiento que, además, debe pertenecerle al contribuyente ya que si presta su actividad dentro de un establecimiento que pertenece a otro, este último será el sujeto inspeccionado y, en consecuencia, el único obligado al pago de la tasa. Como veremos, estos conceptos son fundamentales respecto de los servicios petroleros que se ejecutan en los pozos o yacimientos de terceros (los operadores o concesionarios del área).

En el fallo “Laboratorios Raffo” (23/6/2009) la CSJN, con remisión al dictamen de la Procuración, hizo lugar al planteo del contribuyente de ilegitimidad de la TISH por carecer de presencia física en el ejido⁶² lo que hacía imposible el cumplimiento de la triple condición exigida por la CSJN a la prestación del servicio estatal. Luego de descartar que la definición legal del hecho imponible contenida en la norma opere como tasa o como impuesto según la modalidad de prestación de la actividad sobre la que recaiga el tributo, afirma que al reclamarse en virtud de los servicios

⁶² La empresa contaba con un agente de propaganda médica que se desempeñaba en relación de dependencia, cuyo domicilio particular estaba ubicado en la ciudad de Córdoba y había encargado la distribución a una tercera empresa pero carecía de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo en el territorio del municipio.

municipales referidos en su presupuesto de hecho, no puede ser clasificada como impuesto ya que se trata de una tasa. Rechaza el argumento del municipio sobre la aplicación de la tasa a servicios indivisibles⁶³ y concluye que en las condiciones descriptas la pretensión fiscal es contraria a la doctrina de la CSJN sobre los requisitos de las tasas.

Bulit Goñi (1996) ya lo había anticipado claramente al afirmar que “no hay tasa posible sin radicación”, con los siguientes fundamentos:

...la tasa, como tal, en tanto exige la efectiva prestación de un servicio divisible, ... requiere, inexcusablemente, que el sujeto pretendido tenga radicación efectiva, con establecimiento, local, oficina e instalaciones de algún tipo en el Municipio pretensor, pues sin ese asentamiento físico concreto y efectivo, por mínimo que fuere, no existe prestación posible del servicio ... ya que no existiría el ámbito a inspeccionar, el objeto sobre el cual practicar la inspección, para verificar el estado de salubridad, de higiene y de seguridad en que ese local, establecimiento, oficina o instalación se encuentre.

En el diccionario online de la RAE encontramos la siguiente definición:

Establecimiento: 5. m. Lugar donde habitualmente se ejerce una actividad. 6. m. Local de comercio.

⁶³ El municipio sostuvo: "Que el tributo de marras se refiere a una serie de servicios que no deben considerarse en forma aislada sino conjuntamente, y cuyo objetivo es que las actividades lucrativas ejecutadas en su ejido, lo sean en forma ordenada, pacífica, segura y con mutuo respeto de los derechos de cada uno. Esto se hace, ya sea controlando el buen estado de los edificios; coordinando el transporte; ordenando el tránsito y regulando el estacionamiento; denominando, numerando y asignando sentido a las calles y, en general, organizando las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios que se desarrollan en la ciudad, entre ellas, las cumplidas por el impugnante"

El Código Civil y Comercial de la Nación incluye el vocablo “establecimiento” con el significado precitado en los artículos 127, 152, 320, 367, 470, 499, 1104, 1109, 1110, 1370, 1371, 1372, 1373, 1375, 1756, 1767, 1877, 2092, 2094, 2095, 2097, 2330, 2332, 2333, 2380 y 2582.

De este modo resulta ilegítima la pretensión de algunos municipios de Neuquén que labran actas de inspección a los vehículos de empresas de servicios petroleros que circulan por el ejido municipal intimándolas a solicitar habilitación comercial y pagar la TISH. Claramente una camioneta que circula por la ciudad no constituye un “establecimiento”.

En la causa CSJN “Western Union Financial Services Argentina S.R.L.” (28/6/2018) fue probado que la Municipalidad de Merlo tenía organizado un servicio de inspección en seguridad e higiene de comercios, industrias y establecimientos localizados dentro del ejido municipal y que la empresa desarrollaba su actividad comercial dentro de cuatro locales de terceros situados en dicho partido (Correo y compañías financieras) que hacían las veces de agentes comerciales en función de una comisión.

El juzgado provincial de primera instancia hizo lugar a la repetición por considerar no configurado al hecho imponible de la tasa por inspección de seguridad e higiene de la Municipalidad de Merlo porque:

[...] mal puede cobrarse tasas municipales a actividades industriales, comerciales o de servicio en aquellas jurisdicciones en las que el contribuyente no posee un local para desplegarlas, ya que en tal caso no puede prestarse el servicio público que justifica la pretensión tributaria.

La Cámara revocó la sentencia con los siguientes fundamentos:

- La norma municipal grava el establecimiento, el "local", en el sentido de la estructura comercial propiamente considerada en donde se desarrolla la actividad mercantil. De modo que, acreditada la existencia de varios locales en el Partido de Merlo en los que la actora ejerce su giro comercial, no se advierte que el hecho de no contar con una específica habilitación municipal sea fundamento válido para eximirse del pago de la tasa reclamada
- Si bien para la CSJN constituye un requisito fundamental de validez de las tasas la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, el criterio de la SCBA exige la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecte al obligado.
- Según la ordenanza fiscal en cuestión, enfatizando que la tasa de inspección en seguridad e higiene recae sobre establecimientos o locales, concepto por el cual entendió, siguiendo la línea expuesta por la CSBA en la causa B. 58.119, "Pharmaka S.A.", sent. de 5-X-2005, a la estructura comercial propiamente considerada en donde se desarrolla la actividad mercantil.
- Concluyó que el titular del negocio comercial era Western Union Financial Services Argentina S.R.L. y que como tal estaba obligada a pagar el tributo que se discute, sin que la falta de habilitación municipal específica resultara fundamento válido para eximirse de ello.
- En apoyo de tal juicio, invocó la opinión de la CSBA, en cuanto destaca como un requisito de validez de las tasas el hecho de la prestación potencial de los servicios.

La SCBA rechazó el recurso de la empresa y confirmó la sentencia de cámara, sosteniendo que:

- No resultaba aplicable la doctrina del fallo "Laboratorios Raffo" de la CSJN por tratarse de supuestos distintos (fundamentalmente porque en "Western Union" la actividad se prestaba en un local de acceso público y en "Raffo" mediante visitantes médicos);

- El hecho de que la Municipalidad de Merlo tenga organizado un servicio de inspección en seguridad que involucre el hecho imponible recién descripto (en la sentencia de la SCBA no se trata el agravio de la empresa relativo a la falta de prestación efectiva del servicio respecto de ella);
- No era procedente el planteo de la actora en relación a que la carga de probar la prestación del servicio estaba en cabeza del municipio, justificando el poder de imponer tasas en normas de la Constitución Provincial y en antecedentes de la propia SCBA sobre las normas procesales relativas a la prueba;

La CSJN hace lugar al recurso de queja y deja sin efecto el fallo apelado con remisión a lo decidido en "Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S .A." (26/3/2009) el que a su vez remite al dictamen del Procurador de fecha 21/2/2007 del que surge que:

- La empresa rechazó el pago de la TISH porque carecía en el municipio de local o personal propio⁶⁴. Añadió que, en caso de haberse brindado algún servicio, éste habría sido recibido por el banco, quien es el titular de la propiedad del local a inspeccionar y quien se encuentra obligado a mantener el recinto en condiciones de seguridad e higiene. Lo contrario, en su opinión, implicaría que, por una misma fiscalización realizada en un único local, se cobraría dos veces el mismo tributo y en virtud del mismo hecho imponible.
- El dictamen de la Procuración cita el fallo CSJN “Massalín Particulares SA c. Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (21/3/2006) en el que la

⁶⁴ Había celebrado un contrato de comodato con el Banco de la Nación Argentina, por el cual éste le cedió un espacio de su inmueble situado en Carlos Pellegrini 651 de la ciudad de Concordia, donde ubicó un escritorio desde el cual un promotor, también empleado de aquella institución financiera, brinda asistencia para afiliaciones, traspasos, tramitaciones, otorgamiento y pago de prestaciones y demás trámites.

Corte había calificado de inaceptable que el Estado pretenda el cobro de tasas por la existencia de dos actuaciones diferenciadas por el fin que persiguen pero iguales en relación con la actividad material en que consisten, como sería, en el sub iudice, la comprobación de las condiciones de seguridad e higiene de idéntico local y personal

Yendo a la jurisprudencia local, en la causa “General Electric International Inc. Sucursal Argentina c/ Municipalidad de Plaza Huincul s/ Acción Procesal Administrativa” (Acuerdo 33/14) del 22/7/2014 del TSJ en un fallo dividido⁶⁵ hizo lugar a la demanda del contribuyente condenando al municipio a la devolución de los siguientes derechos (que caracteriza como tasas) previstos en la Ordenanza 7/81⁶⁶:

⁶⁵ El voto en minoría del juez Dr. Moya fue en el sentido de rechazar de la demanda ya que en torno a la tasa de Habilitación Comercial sostuvo: “Entonces, el presupuesto de hecho es la prestación de servicios en un espacio y con un soporte físico que se materializan en el ámbito municipal y que pueden –y deben– ser inspeccionados. En esas oficinas presta servicios General Electric con personal contratado por dicha empresa y debe hacerlo en las condiciones de habilitación que exige el municipio. Por lo tanto, es sujeto pasivo de la tasa en cuestión.” En su apoyo dice que la empresa solicitó la habilitación (aunque luego dijo que el gerente que lo hizo carecía de facultades a tal fin) y que del expediente administrativo mediante el cual se le otorgara la Licencia Comercial surge que se presentó la documentación e información requeridas a tal efecto y se inspeccionó el predio en que se encuentra la Central.

Respecto a la tasa de inspección de seguridad e higiene el juez dijo que “el hecho imponible lo configura el ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial o de servicios sujeta a inspección de contralor de la seguridad e higiene. En este caso, resulta claro que los servicios prestados por General Electric en la Central Eléctrica, están alcanzados por el poder de policía que posee el municipio en materia de salubridad e higiene. “

⁶⁶ Según la sentencia la “Tasa por habilitación o inspección de actividades comerciales industriales y de prestación de servicios”: la Ordenanza 7/81 establece que el hecho imponible está dado por “los servicios de inspección para verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la habilitación de locales, depósitos u oficinas destinados a desarrollar actividades comerciales o de prestación de servicio”. (art. 123) A su vez, la base imponible depende de la superficie que ocupe el comercio (art. 124). Son contribuyentes de esta tasa, las personas que realizan las actividades y las que solicitan el servicio. Son responsables, los propietarios de esas explotaciones (art. 125).

La otra tasa es la correspondiente al “Derecho de inspección y control de seguridad e higiene de actividades comerciales, industriales y de servicios”. En este caso el hecho imponible es el ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial o de servicios, con o sin establecimiento o introducción de mercaderías o productos desde otros municipios por los servicios municipales de contralor de la seguridad, salubridad e higiene (art. 132). Son contribuyentes de este servicio, las personas que realicen las actividades consideradas como hecho imponible.

- la tasa por "Habilitación Comercial" dado que la empresa carecía de sustento territorial por no contar con local comercial o depósito propio dentro del ejido municipal, limitándose a prestar servicios en el local de otra empresa, concretamente en la operación y mantenimiento de la Central Térmica que es propiedad de YPF S.A., no resultándole por tal razón exigibles las condiciones que el municipio requiere para la habilitación de las instalaciones. El voto de la mayoría afirma que el hecho de carecer de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo que le pertenezca en el territorio del ejido municipal y que sólo brinda servicios para una empresa radicada en la comuna, **resulta imposible que se beneficie, efectiva o potencialmente, con la prestación de un servicio público municipal**, cualquiera fuere la naturaleza o modalidad de su prestación, por lo que, con sustento en el derecho de propiedad que consagra el artículo 17 de la Constitución Nacional, cabe declarar ilegítima toda pretensión de cobro de la retribución del servicio estatal a quien desempeña su actividad en las mencionadas condiciones. (el resaltado me pertenece).

Agrega que:

[...] si el tributo analizado surge a partir de las inspecciones que el Municipio se ve obligado a realizar como contrapartida de la existencia de un local comercial que necesita ser habilitado para su funcionamiento, siendo que la empresa actora carece de local propio y sólo presta servicios para una empresa que resulta ser la titular de la explotación comercial, deviene improcedente el otorgamiento a aquélla —en el caso, la actora- de la licencia respectiva. La sentencia ordena dejar sin efecto la habilitación otorgada por el municipio a la demandate.

- el "Derecho de inspección y control de seguridad e higiene de actividades comerciales, industriales y de servicios", ya que no surge de las actuaciones administrativas o del

expediente judicial que se haya prestado el servicio que constituye la contrapartida de la tasa que se reclama (con cita del fallo CSJN “Llobet de Delfino c. Provincia de Córdoba”, La Ley 139-238). La falta de contestación de la demanda por el municipio fue tomada en cuenta como “relevante en lo que respecta a la ausencia de elementos probatorios que contradigan las conclusiones arribadas”. Además se señala que en los procesos de apremio para el cobro no se adjuntó constancia alguna que certifique la existencia de inspecciones o la prestación de los servicios estatales, concluyéndose que deviene ilegítimo la pretensión de cobro al accionante de la tasa municipal prevista en el artículo 132 de la Ordenanza tarifaria Nro. 7/81, toda vez que no surge acreditado en autos, la efectiva prestación del servicio concreto, individualizado en el contribuyente, por parte del ente municipal con citas de jurisprudencia de la CSJN (Fallos: 234:663, 236:22, 251:222, 259:413, 312:1575, 325:1370, 239:792, entre otros).

Esta sentencia hace referencia a la existencia en la Municipalidad de Plaza Huincul de la Ordenanza 1086/05 que sigue vigente y establece una tasa que deben abonar las empresas que prestan servicios o ejercen actividad comercial, dentro de la superficie de trabajo de otras empresas. Entendemos que la pretensión del municipio de cobrar la TISH con sustento en esta norma debería ser impugnada por las empresas afectadas con sustento en los fallos comentados en este apartado.

Los fallos comentados bastan para concluir, como lo hizo Bulit Goñi (1996), que “no hay tasa posible sin radicación” ya que el objeto de la inspección es el local, establecimiento u oficina, ya que esos lugares son los que pueden resultar inseguros, insalubres o faltos de higiene, circunstancias que se procura verificar con el servicio de inspección que justifica la TISH.

En materia de servicios petroleros es inevitable recordar que el establecimiento (yacimientos, pozos, instalaciones complementarias, etc) pertenece exclusivamente a la empresa concesionaria del área hidrocarburífera (comúnmente designada “la operadora”) la que posee el derecho a explotarla del modo y con las técnicas que elija, debiendo informar a la autoridad de aplicación provincial sobre el inicio de un nuevo pozo. De tal modo, reconociendo la potestad municipal de inspección de la seguridad, higiene y medio ambiente sobre las locaciones hidrocarburíferas (jurisprudencia del TSJ), entendemos que es la empresa titular de la concesión de exploración y explotación la única obligada a gestionar habilitación ante el municipio respecto de cada “local” que decida tener en el ejido municipal. La expresión “local” adquiere en esta actividad un perfil muy especial ya que la mayoría de las “locaciones” (tal el término con el que se los designa habitualmente) son espacios abiertos pero delimitados mediante coordenadas geográficas (que se informan a la autoridad de aplicación provincial). Como anexo incluimos una foto de una típica locación hidrocarburífera en el que se puede apreciar la existencia de vehículos, torres de perforación, de workover, motores, bombas, piletas, “trailers” destinados a dormitorio del personal, oficinas, laboratorios, etc., que pueden pertenecer a empresas de servicios subcontratadas por la concesionaria que es, reiteramos, la única titular del establecimiento y la única responsable frente al Estado del cumplimiento de las normas de seguridad, higiene y medio ambiente por las operaciones desarrolladas en su área concesionada. De tal modo, según nuestra opinión y con sustento en los fallos comentados en este apartado, es ilegítimo que el municipio reclame el pago de la TISH a las diversas empresas de servicios petroleros que desarrollan su actividad en el establecimiento (pozo, por ejemplo) que pertenece a su cliente concesionario del área. Por el contrario, deberá pagar la TISH sólo si posee un establecimiento propio en el ejido (lo que generalmente se denomina “base” y habitualmente que se compone de galpones y oficinas). Y, por las mismas razones, es también ilegítimo que un

municipio exija a una empresa que gestione licencia comercial por el simple hecho de circular con una camioneta propia por las calles del ejido.

Sobre la cuestión de si el establecimiento cuya existencia resulta imprescindible para legitimar la TISH debe estar “habilitado”, coincido con Balbo (2005) cuando opina, en el capítulo de su trabajo titulado “Tasa sin servicio”, que “...siendo la habilitación un requisito que, de no estar cumplimentado, pone al contribuyente en una situación contravencional, pero de ninguna manera lo exceptúa del pago de la tasa.”

Capítulo 4. La proporcionalidad entre el importe de la tasa y el costo del servicio

4.1. La capacidad contributiva como criterio para la fijación de la cuantía de la tasa

En la actualidad en la mayoría de los municipios del país (incluyendo los de la Pcia. del Neuquén) la TISH toma en cuenta los ingresos del contribuyente para determinar su monto, aplicando una escala de montos fijos por tramos de ingresos o una alícuota directa sobre los mismos.

Esta metodología ha sido admitida como válida por la doctrina y la jurisprudencia de la CSJN, por lo que ya no es objeto de litigio por parte de los contribuyentes. Su análisis en profundidad escapa a los objetivos del presente trabajo. Solamente diremos que, se ha transformado en una fórmula tendiente a maximizar la recaudación en lugar de ser, como debería, un mecanismo integrante del proceso decisorio pre-normativo ya comentado para distribuir la carga de la financiación del costo total (directo e indirecto) del servicio entre los contribuyentes. De modo que, estando fuera de discusión que la tasa pueda tomar en cuenta la capacidad contributiva, subsiste la cuestión de si su utilización lleva a un resultado que la torna ilegítima. Entendemos que la extendida percepción de que la “base imponible ingresos” puede conducir a una recaudación que exceda el costo del servicio ha motivado la inclusión del requisito de proporcionalidad como objetivo y compromiso de adecuación de las tasas en el Consenso Fiscal. Si bien esta inclusión en una norma nos debería ahorrar el esfuerzo de justificar que las tasas deben mostrar tal proporción, incluimos en este capítulo el análisis de la jurisprudencia de la CSJN y del TSJ porque, sospechamos, los municipios seguramente se mantendrán renuentes a adecuar sus tasas a este requisito, razón que explicará la subsistencia de litigios sobre esta cuestión. Entendemos también que, a pesar de haberse comprometido en el Consenso Fiscal a promover la adecuación de las tasas para que guarden proporcionalidad con el costo del servicio, las Provincias pueden tener un interés no declarado de mantener el estatus actual en la medida que la adecuación pueda significar que los municipios

pierdan recaudación lo que demandaría una mayor asistencia financiera del tesoro provincial. A ello se suma que el verbo “promover” (impulsar el desarrollo o la realización de algo, según la RAE) utilizado en el Consenso Fiscal puede ser entendido – así lo hizo, en relación a un compromiso similar contenido en el Pacto Fiscal II, la SCBA en el comentado fallo “Western Union” – como un compromiso de una intensidad menor sin importar una derogación o supresión inmediata de los regímenes locales, ni una operativa interdicción a futuro, sino el enunciado de un propósito a cumplirse, una obligación de medios. Esta idea puede verse reforzada por la ausencia de sanciones efectivas por incumplimiento de este compromiso.

Como se dijo en el capítulo 1, al establecer la prestación de un servicio municipal el órgano legislativo municipal debe decidir el modo de financiar su costo lo que incluye la elección del instrumento o fuente. Si se opta por financiar el servicio mediante una tasa municipal debe definirse en su diseño el modo de repartir la carga entre los contribuyentes lo que dependerá de la naturaleza del servicio y de cuestiones de política económica lo que incluye decisiones sobre proporcionalidad, progresividad, etc.. Así es que existen servicios (cementerio) que se financian con una tasa de monto fijo por cada ejecución/consumo del servicio (introducción de restos/exhumación) y otros que se financian con una tasa que considera la capacidad económica del contribuyente: servicios sobre la propiedad inmueble (alícuota sobre el valor del inmueble) y los de inspección de seguridad e higiene (alícuota o escala de montos fijos según los ingresos brutos).

En los últimos años se ha generalizado la política de determinar la TISH considerando como base imponible los ingresos brutos del contribuyente, por aplicación de una tabla de montos fijos según una escala que considera los ingresos del ejercicio anterior (Neuquén Capital) o de una alícuota sobre los ingresos del mes corriente (Rincón de los Sauces) con la existencia de un monto mínimo

y otro máximo a pagar. Esta característica lleva a que la TISH sea vista por los empresarios como un equivalente municipal al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en especial cuando se argumenta que lo pagado supera el costo del servicio, sin perjuicio de su diferente estructura y naturaleza.

En la Pcia. de Neuquén esta modalidad fue progresivamente adoptada por la mayoría de los municipios a partir de que el Municipio de Neuquén lo hiciera en primer término con su Ordenanza 8957 del año 2000.

Su aplicación a generado controversias que se analizan en este capítulo.

Dado que, como se verá en la jurisprudencia comentada en este capítulo, se ha admitido que para la fijación de la cuantía de la tasa se tenga en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, haremos aquí un breve repaso de este principio siguiendo la autorizada opinión de Naveira de Casanova (1995). En primer lugar el autor señala que si bien la CN no ha recogido expresamente este principio “la doctrina lo ha hecho surgir de la interpretación armónica y conjunta de los artículos 4, 16 y 67 inc. 2° (actual art. 75 inc. 2°) de la Constitución Nacional, sosteniéndose como definición del concepto que la capacidad contributiva conforma “la riqueza políticamente valorada por el legislador”. De las distintas perspectivas desde la que puede apreciarse este principio, resaltamos – por su relación con la naturaleza de la tasa – la que lo tiene como “la medida misma de la contribución entre cada uno de la generalidad llamada a cubrir el gasto público, es decir, las valoraciones que debe realizar el legislador para cuantificar la prestación tributaria”. La otra perspectiva que tiene a la capacidad contributiva como “la causa por la cual se establece la obligación contributiva que el tributo representa” es, a nuestro entender, aplicable a los impuestos (a las ganancias, a los ingresos brutos, etc.) pero no a las tasas, aunque los hechos muestren exactamente lo contrario, especialmente cuando vemos que no existe un proceso decisorio pre-

normativo que explicita la aplicación de la capacidad contributiva como fórmula de prorrateo de la carga del costo del servicio municipal.

Es interesante la idea que plantea el autor español Herrera Molina (2007) quien postula que la naturaleza propia de las tasas limita enormemente la eficacia del principio de capacidad económica contenido en el art. 31.1. de la Constitución Española⁶⁷. El autor advierte sobre el siguiente peligro: el esfuerzo por someter las tasas a dicho principio con el mismo rigor que los impuestos (no como límite externo sino como medida del gravamen) lleva a crear “tasas” de contornos “impositivos”, lo que nos remite a la idea generalizada de que la TISH es un impuesto municipal a los ingresos brutos y a la idea de “impuestasa” de Balbo (2013).

4.2. Jurisprudencia sobre la relación entre la tasa y el costo del servicio⁶⁸

En la causa “Ana Vignolo de Casullo -su sucesión- v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” (6/3/1942) la CSJN fijó la siguiente doctrina:

El pago de tasas o servicios - como surge de esta última designación y de la conocida doctrina financiera- finca en **una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado**; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua consumida, de la evacuación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades o en las calles fronteras, de la luz que éstas reciben, de la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos esos

⁶⁷ Art. 31.1. CE: Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

⁶⁸ En todos los párrafos transcriptos el resaltado me pertenece

impuestos se fijan contribuciones **aproximadamente equitativas**, que pueden dejar superávits en unos casos y déficits en otros, estableciéndose compensaciones en los cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar. Lo indudable es que el precio por unidad territorial que la Municipalidad cobra a la actora por inspección de su terreno no es extorsivo ni absorbente del bien o de su renta, por lo que no se le puede calificar de confiscatorio en los términos del artículo 17 de la Constitución Nacional y de la jurisprudencia de esta Corte (Fallos: 181,264; 185,12).

La norma constitucional, según la cual, la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, no excluye la facultad de la Municipalidad para establecer grupos o distinciones o formar categorías de contribuyentes, siempre que tales clasificaciones no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas clases y personas. (Fallos: 162,415; Confrontar también, 181,399; 184,331; 185,12).

En la causa “S.A. Bodegas y Viñedos Graffigna Ltda. v. Provincia de San Juan” (18/5/1945) la CSJN rechazó la demanda de repetición de una tasa considerada por la actora como exorbitante⁶⁹ y contraria a la equidad e igualdad⁷⁰ con los siguientes fundamentos:

Pero si bien la tasa dice, por su naturaleza, relación con el servicio que justifica su cobro, ello no impide que el monto de ella para cada contribuyente se establezca en relación con el interés económico al cual se refiere en cada caso el servicio público prestado, puesto que aunque este último sea en todos de la misma especie y en todos

⁶⁹ La actora señala la desproporción entre la recaudación de la tasa (\$150.000 / 200.000 anuales) y el costo del servicio (\$ 1.200 anuales).

⁷⁰ Que la actora funda en el hecho que el mismo servicio brindado a todas las sociedades generaba una tasa de \$ 25/año para algunas y de \$ 13.250/año para la actora.

cuesta lo mismo prestarlo, es mediante la relación mencionada que se mantiene la verdadera igualdad si quienes dan lugar a la actividad administrativa, son económicamente desiguales en aquello que la determina, y la desigualdad consta en cada caso con certeza.

Que el gravamen de que se trata en este juicio es una tasa y no un impuesto, pues se le cobra en ocasión de una determinada operación administrativa individualmente correspondiente a una actuación de la sociedad actora y con motivo de que dicha actuación depende de una autorización oficial y por consiguiente impone y justifica la inspección continuada de ella. Y es de la naturaleza de la tasa, según quedo expresado, tener relación con el costo del servicio. Pero no ha de interpretarse esto último en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible establecer, sino en el de que al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo algo no menos individualizado (bien o acto), del contribuyente, lo cual no se discute que suceda en este caso. Por consiguiente, la impugnación judicial que se haga del monto de una tasa considerada exorbitante debe juzgarse del punto de vista de su posible carácter confiscatorio (Fallos: 192,139; 185,12).

Que en cuanto a la violación de la igualdad también basta remitir se ha resuelto en aquella oportunidad. Sólo cabe agregar, recordando lo expuesto precedentemente, **que en el hecho de no pagar lo mismo todas las sociedades que reciben el mismo servicio sino de pagar cada una en proporción a su importancia económica está precisamente la igualdad justa, que no es en estos casos una igualdad aritmética indiferenciada sino proporcional.** Por lo demás, como lo dijo esta Corte en el fallo

que se registra en la pág. 131 del T. 170, el servicio de la administración ha de considerarse tanto más importante y apreciable cuanto mayor sea el valor de los bienes a propósito de los cuales se lo presta.

En el caso CSJN “Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael” (16/5/1956)⁷¹ el contribuyente argumentó que, por exceder su monto del costo efectivo de los servicios, la contribución ha dejado de ser una tasa y se ha convertido en un impuesto, supuesto en el que el Banco Nación habría estado exento por ley 14.959. El fallo afirma que, aun cuando hubiera exceso en la tasa cobrada, no puede afirmarse que, por el sobrante, deba considerarse que hay impuesto. Reitera lo dicho en “Ana Vignolo de Casullo” y en “S.A. Bodegas y Viñedos Graffigna Ltda.” y agrega:

Por el contrario, no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la **capacidad contributiva** de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público.⁷²

Finalmente compara el monto pagado con la valuación del inmueble para descartar que la tasa sea confiscatoria. Este fallo, probablemente superado por jurisprudencia posterior de la misma Corte, debería hoy entenderse como que la parte del costo efectivo del servicio con relación a cada

⁷¹ Se refiere a la tasa retributiva de la prestación de los servicios municipales de alumbrado público, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles, del doce por mil sobre el valor del terreno libre de mejoras.

⁷² El resaltado me pertenece.

contribuyente puede determinarse considerando la capacidad contributiva. Así ambos conceptos (costo y capacidad contributiva) se integran en una relación funcional: la capacidad contributiva es uno de los mecanismos de distribución del costo del servicio entre los contribuyentes. Lo que queda como cuestión controvertida es la fórmula aritmética que se utiliza (base imponible y alícuota o tabla de montos fijos) para que la recaudación global (no individual por cada contribuyente) no exceda groseramente el costo total (directo e indirecto) del servicio.

En la causa CSJN “Sniafa S.A.I. y C. c/Municipalidad de Berazategui s/ordinario” (15/7/1970) se discutió si el hecho de que la base imponible utilizada por la Municipalidad demandada —en el caso, monto anual de las ventas— para el cálculo de los derechos de inscripción, inspección, contralor, seguridad, higiene y asistencia social, sea la misma que la fijada para el impuesto a las actividades lucrativas, no configura un caso de superposición de impuestos. En este fallo la CSJN rechaza el planteo del contribuyente y reitera lo dicho en “Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael” sobre la pertinencia de considerar la capacidad contributiva del contribuyente.

Es interesante analizar el dictamen de la Procuración en la causa “Quilpe S.A. s/inconstitucionalidad” (9/10/2012) en la cual el contribuyente impugnó la tasa por inspección de seguridad e higiene de la municipalidad de La Rioja por dos cuestiones principales: 1) falta de prestación del servicio; 2) la falta de relación entre la tasa y el costo del servicio. El fallo le da la razón al contribuyente por el primer agravio lo que hizo inoficioso la consideración de los restantes agravios planteados. Por tal razón, el fallo no consideró la desproporción tasa/costo, como detalladamente lo hizo el dictamen del Procurador cuyos fundamentos fueron los siguientes:

Y, con respecto a la correspondencia entre el monto de este tributo en el caso concreto y el costo del servicio, ese Tribunal ha afirmado que ha de guardar cierta relación, sin que ello se deba interpretar en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201:545; 234:663, entre otros), a lo que agregó, con rotundidad, que "no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público" (Fallos: 234:663; el subrayado me pertenece).

Esta doctrina de V.E. no hace más que reflejar las consecuencias jurídicas de la decisión financiera adoptada por el legislador quien, al estimar oportuno brindar un determinado servicio y frente a la necesidad de prever la manera en que éste ha de financiarse, al apreciar la característica de su divisibilidad —que permite individualizar a cada uno de sus beneficiarios—, optó por solventarlo mediante una tasa, descartando así los demás recursos financieros a su alcance (endeudamiento, ingresos patrimoniales, otro tipo de tributo).

De tal forma, es el propio legislador quien, en el origen de la obligación, liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, por lo que mal puede pretender que aquélla, apreciada globalmente, sobrepase con exceso el costo de la prestación. Ello no implica necesariamente, desde la óptica individual de los contribuyentes a quienes el servicio les ha sido prestado —como bien lo advirtió

esa Corte en el precedente citado—, que la cuota individual con la que cada uno ha de concurrir al sostenimiento de ese determinado gasto público deba tener una estricta equivalencia con lo que le cuesta al Estado prestar el servicio en cuestión a ese contribuyente en concreto, puesto que el coste global del servicio no sólo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad contributiva (arg. Fallos: 234:663 y concordantes).

En primer lugar, puesto que el municipio no ha aducido ni mucho menos intentado demostrar que, contrariamente a lo afirmado por el contribuyente, el producido de la tasa guarde proporción con el costo total del servicio de inspección de seguridad, higiene y salubridad que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa fijada en el art. 144 de su código tributario.

Es más, no, hay constancia alguna de que el incremento en la gabela decidido por la ordenanza impositiva 4.000/2005 haya sido precedido por el correspondiente informe o estudio de la erogación en la que el municipio deberá incurrir a fin de llevar a cabo ese servicio, de manera tal que se explicita la preceptiva correlación entre recaudación total por la tasa y el coste global del servicio a prestar.

A mayor abundamiento, no puedo dejar de advertir a V.E. que dicha parte afirma sobre este extremo que "no existe norma constitucional o legal que obligue a que el monto de las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen", agregando que "con lo que se percibe no debe atenderse únicamente los gastos que se generan por la prestación del servicio" (ver fs. 111, tercer párrafo; el

subrayado me pertenece), confesando así, de manera clara, que se considera habilitada para financiar, además, actividades ajenas al servicio retribuido mediante la recaudación de este tributo, y que no se halla atado a limitación de norma alguna en cuanto al coste global del servicio prestado, circunstancia que resulta inadmisibles, a la luz de la inveterada doctrina del Tribunal. Si bien con lo indicado ya bastaría, a mi juicio, para invalidar la pretensión tributaria local, creo oportuno destacar también que en autos no hay demostración de que el servicio de cuya retribución se trata se haya brindado efectivamente al contribuyente.

Es más, el a quo tuvo por cierto que no hubo prestación, al afirmar que "El incumplimiento del servicio (...) debe ser denunciado mediante las vías administrativas o judiciales propias para ordenar al demandado mediante resolución o sentencia — según el caso— a cumplir con la contraprestación por el cobro de la tasa en cuestión" (confr. fs. 264 vta.), afirmación que, contrariamente a lo que era menester, no fue objeto de observación por parte de la demandada al contestar el recurso extraordinario.

En la misma línea de pensamientos, también ha de destacarse que la actora negó tal extremo sin que la demandada haya siquiera intentado demostrar su acaecimiento, a lo que venía obligada de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Fallos: 275:407; 319:2211; M.715, L.XLI, "Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. s/ ejecución fiscal", sentencia del 26 de marzo de 2009; R.1055, L.XLIII, "Renault Argentina S.A. (TF 19.292-A) c/ DGA", del 16 de febrero de 2010, entre otros. Por el contrario, se limitó a indicar, dogmáticamente, que la carga de la prueba de tal extremo recaía en la actora (ver fs. 111 y fs. 298), cuando, como lo ha dicho VE., endilgar al contribuyente una tarea de

tal calibre "constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial" (Fallos: 319:2211, cons. 5°)⁷³, ya que, en efecto, la Administración está, indudablemente, en mejores condiciones para demostrar —si así hubiere ocurrido— la prestación del servicio de marras, mediante todo tipo de pruebas (v.gr. los informes y actas de las inspecciones realizadas; con testimonio de los inspectores actuantes; etc.).

Concluimos que la doctrina de la CSJN ha evolucionado en el tiempo de la siguiente manera:

- Reconoció que es de la naturaleza de la tasa tener relación con el costo del servicio pero la tasa exorbitante (relación recaudación/costo) no es inconstitucional si no resulta confiscatoria, siempre que exista una efectiva prestación del servicio.
- La confiscatoriedad debe resultar de la prueba de la absorción por el estado de una parte substancial de la renta o capital gravado.
- Resulta equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta
- Admitió que la relación recaudación/costo del servicio pueda generar superávits y déficits compensables, cuestión no revisable por los jueces.
- No encontramos fallos de la CSJN que hayan declarado inconstitucional la tasa cuando la misma es desproporcionada en relación al costo del servicio con fundamentos tan claros

⁷³ CSJN "Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L. s/ acción de inconstitucionalidad contra ordenanza n° 068/90 - Municipalidad de Puerto Tirol" (Fallos 319:2211), 10/10/1996.

como los expresados en el dictamen de la Procuración en la causa “Quilpe”. En las causas en que este tema fue planteado fueron resueltas por otros agravios no llegándose a tratar, en la sentencia, este punto concretamente.

Como contrapartida es conocida la constante doctrina de la SCBA en punto a que no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban una proporcionalidad estricta entre el costo del servicio y el monto del gravamen. Así lo tiene dicho en muchos fallos, entre los que destacamos “Western Union Financial Services Argentina S.R.L. contra Municipalidad de Merlo. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, causa A. 71.876, sentencia del 23 de noviembre de 2016, disponible en <http://www.scba.gov.ar>, en la que remite a otros fallos en el mismo sentido (conf. "Acuerdos y Sentencias", 1957-IV-542; 1966-II-187; doct. causas I. 824, "Alicurá"; I. 825, "La Constancia"; I. 1139, "Sanatorio Argentino", sent. de 22-XI-1983; I. 1243, "Empresa Hípica Argentina S.A.", sent. de 6-IX-1988; I. 1273, "Torres y Liva S.A.", sent. de 18-IV-1989; B. 52.173 y B. 51.937, "Empresa Nobleza Picardo S.A.I.C. y F.", ambas sents. de 28-XI-1995; B. 53.450, "Molinos Río de La Plata S.A", sent. de 3-III-1998; entre otras).

En este fallo en la causa “Western Union” la SCBA dejó sentado el siguiente criterio (voto del Juez doctor Soria, al que adhirieron los restantes jueces) :

7. Por último, en lo que atañe a la incidencia que en el sub lite tendría el acuerdo tendiente a derogar ciertas tasas municipales que se alcanzó por medio del denominado "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", celebrado entre la Nación y las provincias el 12 de agosto de 1993...., viene al caso recordar los lineamientos de mi voto recaído en la causa I. 1992, "Aguas Argentinas", sent. de 7-III-2005.

a. Sobre el mencionado instrumento la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en los precedentes registrados en Fallos 322:1781 y 2624. Allí tuvo ocasión de afirmar que, al igual que las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el «derecho intrafederal» y se incorpora, una vez ratificado por la Legislatura, al derecho público interno de cada Estado provincial, con un rango normativo específico dentro del derecho federal (Fallos 314:862). También tuvo presente que ese tratado presenta diferentes matices, tanto en punto a la materia sobre la que actúa como a su vigencia, inmediata o subordinada a determinadas decisiones.

b.Cuando aborda el tema de los tributos municipales el texto del acuerdo es diferente. En rigor, sólo dispone que "se promoverá la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura Provincial o a través de la recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación" (art. 1, punto 2).

Queda en claro que en este último supuesto (referido a los tributos comunales) el compromiso asumido por las partes firmantes del tratado **es de una intensidad menor**. No ha implicado una derogación o supresión inmediata de los regímenes locales, ni una operativa interdicción a futuro, sino el enunciado de un propósito a cumplirse, una obligación de medios -como ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación- orientada a instar a las respectivas entidades municipales a dejar sin efecto las tasas que no se vinculen con una efectiva

contraprestación por su parte (conf. opinión de la señora Procuradora Fiscal en la causa G.501.XXXV, "Gas Natural Ban S.A. c/Municipalidad de Campana s/Acción meramente declarativa", hecha suya por la Corte Suprema en la sentencia de 12-VIII-2003) y que, por sus características, tampoco ha enervado el ejercicio a futuro de la potestad tributaria.

c. De allí que si preciso y claro resulta el deslinde entre gravámenes provinciales y locales, en términos de su derogabilidad, no menor nitidez posee en orden a la subsistencia de las competencias municipales para discernir acerca de esta clase de tributos.

La Provincia sólo ha ratificado el acuerdo. Ninguna «ley» prohibitiva o de inhibición de los poderes locales, ha dictado. Y si una «recomendación» pudiera haber formulado - extremo no probado en autos- tal acto no habría pasado de reflejar los buenos oficios de la autoridad provincial -una posición no imperativa ni compromisoria- sobre el proceder que las entidades municipales deberían seguir.

En suma, la adhesión legislativa al Pacto dista de consagrar una delimitación negativa de competencias que prive a los municipios de sus atribuciones normativas y fiscales.

d. Todo ello da sustento suficiente a lo normado por las ordenanzas 1812/00 y 2187/04, sin que el argumento consistente en su supuesta contradicción con lo dispuesto por el Pacto federal pueda servir para invalidarlas.

El TSJ de Neuquén en el fallo “CASINO MAGIC y otros c/Municipalidad de NEUQUEN” (7/7/2004) legitimó la potestad municipal en el ejercicio de su poder de policía sanitario y descartó que la base imponible elegida (ingresos brutos) transformara a la tasa impugnada en un impuesto análogo al provincial sobre los ingresos brutos o al IVA nacional. Adicionalmente el TSJ rechazó

el planteo de violación de los principios de propiedad y no confiscatoriedad haciendo suya la jurisprudencia de la SCBA⁷⁴ que estableció el siguiente criterio:

“no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, pues mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de la oficina que lo presta, ya que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera”.

En el trabajo de Balbo (2013) encontramos ejemplos de tributos locales en los que podía no verificarse la razonable proporcionalidad con el costo del servicio.

La autora dedica un capítulo de su trabajo a describir lo que denomina “tasas superpuestas o imbricadas” que son las que se apoyan en otras para fijar la cuantía a pagar lo que, postula, las aleja de la retribución de un servicio determinado. Pone como ejemplo la tasa que retribuía un servicio de seguridad municipal, prestado por la Municipalidad de Pinamar (2012), consistente en una sobretasa, o una tasa mochila de otras tasas (un porcentaje adicional sobre el monto determinado

⁷⁴ SCBA, I 1270 S 18-4-1989 , Juez CAVAGNA MARTINEZ (SD) CARATULA: Casa Blanco S.C.A. c/ Municipalidad de General Pueyrredón s/ Demanda de Inconstitucionalidad, PUBLICACIONES: AyS 1989-I, 730; id. SCBA, I 1286 S 18-6-1991 , CARATULA: Papelera Juan V.F.Serra S.A.C.I.F. s/ Inconstitucionalidad ordenanzas Municipalidad Gral. San Martín, PUBLICACIONES: AyS 1991-II, 296; SCBA, B 50259 S 28-3-1995 , CARATULA: Consorcio de Propietarios Mayling Club de Campo c/ Municipalidad de Pilar s/ Demanda contencioso administrativa, PUBLICACIONES: AyS 1995 I, 519, SCBA, B 53450 S 3-3-1998 , Juez HITTERS (SD), CARATULA: Molinos Río de la Plata S.A. (Ex Tres Cruces S.A.I.C. Y F.) c/ Municipalidad de Morón s/ Demanda contencioso administrativa, PUBLICACIONES: DJBA 154, 297 - LLBA 1998, 603, SCBA, I 1588 S 7-3-2001 , CARATULA: Amacri S.A. c/ Municipalidad de Ayacucho s/ Inconstitucionalidad Ordenanza 1416/1992, PUBLICACIONES: DJBA 160, 147 ;SCBA, I 1552 S 2-4-2003 , CARATULA: Biocca, Alberto y otro s/ Inconstitucionalidad ordenanza tarifaria 2343/1991. Acción de inconstitucionalidad).

de otras tasas), lo que, según la autora, “resulta cuestionable por cuanto la escinde de uno de los requisitos fundamentales de la tasa, que es relacionarla con el costo del servicio”.

Como resumen diremos que, si bien la proporcionalidad tasa-costos del servicio ha sido incluido en el Consenso Fiscal como parámetro para la adecuación de las tasas, pensamos que utilizar el argumento de la falta de proporcionalidad para descalificar a la tasa por haberse transformado en impuesto puede debilitar la estrategia procesal del contribuyente al no contar con un fallo contundente de la CSJN en tal sentido, además de representar una gran dificultad probatoria.

4.3. Consecuencias del exceso de recaudación sobre el costo global del servicio

Hemos ya dicho que la recaudación de la tasa no puede exceder razonablemente el costo del servicio, ambos medidos a nivel global y no individual respecto de cada contribuyente, y que tal incremento no puede servir para financiar otros servicios divisibles (que requerirán de otra tasa específica y suficiente para cubrir su costo) o indivisibles (que no se pueden financiar mediante tasas). La cuestión a dilucidar es qué efecto produce un eventual exceso en dicho tope: ¿convierte a la tasa en un impuesto?. Para Naveira de Casanova (2016, p.373) “no hay una transmutación de la tasa en un impuesto, sino más sencillamente aun, una tasa mal cobrada que debe ser restituida, al menos parcialmente”, lo que ocurriría también, según este autor, en el supuesto del cobro de una tasa por un servicio que no fue brindado ni puesto a disposición del contribuyente.

4.4. La prueba en juicio

En la causa “Los Juanes S.A. c/Municipalidad de Vista Alegre” (9/10/18) el STJ rechazó la apelación del contribuyente y confirmó la sentencia de primer grado. La empresa impugnó la tasa por servicios retributivos (que había tenido un incremento porcentual significativo al pasar de un monto fijo a una alícuota sobre el valor fiscal del inmueble) alegando que algunos de los servicios

incluidos en la definición del hecho imponible (barrido, agua potable y riego)⁷⁵ no le eran prestados por el municipio de manera concreta e individualizada y que la tasa resultaba confiscatoria. Respecto del agravio sobre la falta de proporcionalidad entre la tasa y el costo del servicio el fallo afirmó:

No puede perderse de vista que en la materia tributaria aquí tratada, existe un análisis que precede al ahora solicitado y que se encuentra encomendado a otro Departamento -Concejo Deliberante de Vista Alegre-, encargado del estudio de los costos del servicio, el monto y los obligados al pago de la tasa-; en ese plano, no cabe presumir que su actuar haya sido ejercido sin ajustarse a parámetros de razonabilidad. De esta manera, el análisis de razonabilidad que recayó sobre el juez de grado, como fue planteado en la litis, se circunscribió a advertir sobre la razonabilidad de calcular el monto de la tasa sobre un porcentaje del valor fiscal del inmueble, lo que se consideró razonable y acorde a los parámetros brindados por la Corte Suprema de Justicia (cita Fallos 234:663 “Banco Nación c/Municipalidad de San Rafael”)

Resulta interesante comentar el dictamen de la Procuración de fecha 27/6/2018 en la causa “ESSO Petrolera Argentina S.R.L. C/ Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso administrativa”. La causa llega a la CSJN por recurso del contribuyente contra la sentencia del SCBA que rechazó su demanda contra la TISH. El fallo de la corte provincial rechazó también el planteo de ilegitimidad de la tasa por no guardar relación con el costo del servicio prestado, al afirmar que no existe norma constitucional o legal que obligue a observar dicha proporcionalidad. Añadió que lo percibido en concepto de tasas retributivas no atiende únicamente al gasto de la oficina que presta el servicio

⁷⁵ La tasa retribuía los servicios de recolección de residuos, de agua potable, barrido y limpieza de la vía pública, riego, conservación de plazas, parques, espacios verdes, paseos públicos o zonas de recreación así como por la realización o conservación de las obras públicas necesarias y los restantes servicios urbanos prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial que tiendan a la satisfacción de un interés general de la población.

sino que financia a la organización municipal toda, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera.

El dictamen de la Procuración, que propone hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia apelada, reproduce los principales fundamentos a favor de la necesaria proporción entre tasa y costo del servicio que había ya expresado en su dictamen en la causa “Quilpe” ya comentada, para agregar en este caso concreto lo siguiente:

En efecto, si bien el Municipio informó los importes recaudados en concepto de tasa de inspección, seguridad e higiene durante los períodos de este juicio (fs. 138/157), admitió que " ... no se puede determinar el costo, ya que no contamos con el detalle de los insumos, ni el personal abocado" (informe suscripto por el Contador Municipal obrante a fs. 156), lo que le impidió explicitar la preceptiva correlación entre la recaudación total por la tasa y el coste global del servicio a prestar.

Tal carencia resulta, en mi parecer, fatal para su derecho, máxime cuando V.E. ha indicado con meridiana claridad que la carga de probar el costo del servicio prestado por el Municipio no puede imponerse al contribuyente " ... pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial" (Fallos: 319:221, cons. 5)⁷⁶.

⁷⁶ Hay un error de tipeo en la cita al fallo de la CSJN que debe leerse como Fallos 319:2211 correspondiente a la causa "Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L. s/ acción de inconstitucionalidad contra ordenanza n° 068/90 - Municipalidad de Puerto Tirol" (fallo del 10/10/1996) en cuyo considerando 5 se dijo:

“Adviértase, por lo demás, que la carga de probar el costo del servicio de mantenimiento de calles pavimentadas y de tierra no puede imponerse a la empresa de transportes, pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial.”

En mi entender, la omisión de la sentencia recurrida en advertir esa falta del Municipio demandado la vicia como acto jurisdiccional válido, toda vez que no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente con adecuada referencia a los hechos de la causa (Fallos: 318:1151).

Coincidimos totalmente con este dictamen, estando pendiente a la fecha de entrega de este trabajo el fallo de la CSJN.

Capítulo 5. La aplicación del art. 35 del Convenio Multilateral a la determinación de la TISH

En este capítulo analizamos los problemas derivados de la adopción generalizada de los ingresos brutos del contribuyente como base imponible de la TISH en los municipios neuquinos y las controversias sobre la aplicación del art. 35 del Convenio Multilateral (“CM”) para los contribuyentes con actividad en más de un municipio. La adopción como base imponible de los ingresos brutos del contribuyente ha llevado a Bulit Goñi (2001, p.185) a afirmar que la TISH

[...] es el mismo impuesto sobre los ingresos brutos al que se le ha “incrustado” la prestación de los servicios de inspección, seguridad, salubridad, higiene, como forma de sortear el impedimento que de otro modo lo afectaría por su analogía con el impuesto provincial, y con el impuesto nacional al Valor Agregado (art. 9º, inc. b), ley 23.548)⁷⁷.

Con carácter previo al análisis de este tema conviene recordar dos cuestiones:

1. Los ejidos municipales de la Provincia del Neuquén no son colindantes. Su superficie conjunta no cubre el ciento por ciento del territorio provincial, resultando así extensas áreas (con importante actividad hidrocarburífera) que no pertenecen a ningún ejido.
2. En la Provincia del Neuquén no existe un acuerdo interjurisdiccional para la distribución de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos por lo que la misma debe realizarse aplicando el art. 35 del Convenio Multilateral.
3. Tampoco existen en la Provincia del Neuquén normas (similares a la que existe en la Pcia. de Buenos Aires⁷⁸) que sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada.

⁷⁷ Afirma Bulit Goñi que, suele decirse, es un caso de travestismo tributario pero travestismo fraudulento, porque la apariencia de tasa se ve defraudada ya que en muchos casos ni se presta el servicio ni se respeta la proporción de montos.

⁷⁸ Art. 94 del Decreto Ley 6769/1958 - LEY ORGÁNICA DE LAS MUNICIPALIDADES, texto según Ley 14.393.

El art. 35 del CM establece:

ARTÍCULO 35°- En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.

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

Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco provincial.

Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierda expresas disposiciones constitucionales.

Seguiremos la calificada opinión de Bulit Goñi en esta materia. Originalmente, en su clásico libro Convenio Multilateral (1992) sostuvo (p.168), en relación al tercer párrafo del art. 35 CM, que:

De tal manera, y siendo que el Convenio atribuye base imponible a los municipios en los que se ejerza actividad, aunque no se tenga en él local habilitado, los municipios en que se ejercía actividad sin local habilitado tenían base imponible, pero no podían gravarla, mientras que aquellos que sí contaban con local habilitado podían gravar sólo la base estrictamente propia, quedando así porciones importantes de base imponible sin gravar.

Sin embargo, su opinión evolucionó y en un sentido distinto con el cual coincidimos. El autor (2001) se ocupa de este tema dentro del capítulo de las limitaciones a las potestades tributarias municipales derivadas del Convenio Multilateral.

En primer lugar el autor sostiene que la clave es que **el total provincial es sólo un tope, un límite, no una base**⁷⁹; el convenio no genera base imponible sino que sólo distribuye la base.

Luego se ocupa de criticar tres conductas municipales que conforman un problema insoluble:

- a) La o las municipalidades que pretenden tomar como base imponible el total los ingresos brutos atribuidos por el sujeto a la respectiva provincia. Esto no podría hacerlo ningún municipio salvo que se diera el caso excepcional de que el sujeto actuara en un solo municipio de la respectiva provincia y en el obtuviera el total de los ingresos atribuidos a dicha provincia;
- b) Los municipios que, invocando el tercer párrafo del artículo 35 pretenden apropiarse del total de los ingresos brutos atribuidos a la provincia. Esta pretensión sólo sería admisible si en la provincia el sujeto actuara en esos municipios con establecimiento, local u oficina, pues en tal caso sí el total de los ingresos atribuidos a la provincia provendría de esos municipios y ellos sí podrían distribuirse entre sí el total de ingresos. Si los ingresos atribuidos a la provincia también provinieran de actividad ejercidas en otros municipios en los que el sujeto no tuviera establecimiento aquella pretensión, afirma Bulit Goñi, no sería admisible cualquiera sea la interpretación que se haga el tercer párrafo porque equivaldría a pretender gravar más ingresos que aquellos derivados de los actos actividades realizados en su ámbito⁸⁰. Por nuestra parte agregamos que con esta opinión el autor sentó tempranamente el criterio principal del

⁷⁹ El resaltado me pertenece

⁸⁰ El autor cita el fallo CSJN “Empresa de Transportes Navarro SRL c/Municipalidad de Puerto Tirol, Provincia de Chaco”, Fallos 319:2211, entre otros y Resol. Gra. 1/61 de la Comisión Arbitral

reciente dictamen de la Procuración en la causa de la CSJN “Eso Petrolera” que comentamos en este trabajo.

- c) La tercera conducta habitual que señala el autor es que las municipalidades donde el sujeto no tenga establecimiento pretendan aplicar esta tasa sobre una parte de los ingresos atribuidos a la provincia, pretensión que si como normalmente ocurre coexiste con las pretensiones descritas en el caso b) llevan al sujeto a enfrentar una pretensión municipal global que incluso excede a la base imponible provincial. Esta pretensión no busca apoyo en el convenio multilateral y es improcedente por una razón externa al mismo ya que la propia especie tributaria elegida (tasa) exige la prestación efectiva de un servicio público divisible y eso materialmente no puede ocurrir si el sujeto no tiene establecimiento, local, oficina donde inspeccionar la salubridad, seguridad, higiene, etc.⁸¹

Al referirse a la esencia del convenio multilateral el autor remarca que el CM:

[...] se propone que el impuesto sobre los ingresos brutos y por ende este tributo municipal (TISH) no produzcan doble o múltiple imposición en el caso de sujetos que ejercen actividades interjurisdiccionales inescindibles y lo hace mediante un método de doble vía: distribuye la base imponible común entre todos los distritos en los que se ejercen actividades que concurren a conformarla, es decir de los que provienen ingresos y acota la potestad tributaria de cada distrito, es decir que cada uno no puede gravar más que la porción atribuida, hagan lo que hagan los demás (graven, no graven, eximan, excluyan, difieran, etc.). De tal forma cada jurisdicción sólo puede apropiarse de la porción de base imponible que le corresponde la que en definitiva es la que en la expresión del sistema del Convenio ha de ser la que le corresponda con las actividades cumplidas en su ámbito, potestad tributaria jurisdiccional que no dependerá de lo que hagan las demás jurisdicciones ni de la conducta tributaria del sujeto en esos otros distritos.

El autor (p.189) plantea que la no coincidencia entre la base provincial y la suma de las bases imponibles municipales no debe tomarse como una evasión respecto de las municipalidades sino que es inevitable salvo que se trate de un sujeto que sólo obtiene ingresos dentro de la provincia en

⁸¹ El autor cita en su apoyo el fallo CSJN “Compañía Química Argentina S.A. c/Municipalidad de San Miguel de Tucumán”, Fallos 312:1575, entre otros

municipalidades en la cuales tiene establecimiento, para que le pueda ser prestado el servicio que da lugar a la tasa. La discordancia entre la base provincial y las bases municipales es, según este autor, consecuencia natural del distinto tipo de tributo que rige en cada nivel (ISIB y TISH, respectivamente).

Esta calificada opinión nos sirve de fundamento para sostener que la parte de la base imponible provincial originada en servicios petroleros que corresponda ser atribuida a pozos o yacimientos que están fuera de cualquier ejido municipal no pueden ser gravados por ningún municipio.

Al comentar el art. 35 del CM Balbo (2005) plantea dos supuestos interesantes: 1) “tasa sin servicio” con relación a la controversia sobre si es necesaria o no la existencia de un establecimiento en el ejido como condición que habilita el cobro de la tasa; y 2) “servicio sin tasa” referido a los casos de los municipios que prestan el servicio previsto en la TISH a empresas exportadoras viéndose impedidos de considerar los ingresos por exportaciones en la base imponible de la tasa y el de las actividades que se rigen por regímenes especiales del CM (por ej., transporte interjurisdiccional de pasajeros), opinando la autora que “la aplicación de regímenes especiales no debe dejar a ningún fisco que preste el servicio, imposibilitado de percibir la correspondiente tasa”.

5.1. Normas municipales referidas a la determinación de la TISH

Tomamos para el análisis las normas vigentes en la ciudad de Neuquén porque es el municipio con una administración fiscal más desarrollada y es en su Parque Industrial donde tienen establecimiento (base) las empresas de servicios petroleros más importantes. Los restantes municipios analizados han sancionado ordenanzas similares, por lo que las conclusiones de nuestro análisis resultan aplicables a las mismas.

Las normas de determinación de la TISH pueden dividirse en dos bloques principales: 1) las que definen la atribución de la base imponible (ingresos brutos) al municipio; y 2) las que regulan la determinación de la tasa anual a pagar en función de los ingresos previamente atribuidos al municipio.

Art. 229	<p>El monto de la obligación tributaria se determinará por la aplicación de una alícuota sobre el monto de los ingresos brutos correspondientes al período fiscal concluido,</p> <p>por un importe fijo,</p> <p>por aplicación combinada de los dos anteriores,</p> <p>o por cualquier otro índice que consulte las particularidades de determinadas actividades y se adopte como medida del hecho imponible.</p> <p>En ningún caso la obligación resultante podrá ser inferior a los mínimos que fije la Ordenanza Tarifaria Anual.</p>
Art. 230	<p>Operaciones en varias jurisdicciones. Cuando cualquiera de las actividades gravadas se desarrolle en más de una jurisdicción, ya sea que el contribuyente tenga su sede central o una sucursal en la Ciudad de Neuquén, u opere en ella mediante terceras personas –intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes, consignatarios u otros, con o sin relación de dependencia-, o incurra en cualquier tipo de gasto en la jurisdicción municipal, la base imponible del tributo asignable a la Municipalidad de Neuquén podrá determinarse mediante la distribución del total de los ingresos brutos del contribuyente de conformidad con las normas técnicas del Convenio Multilateral del 18/08/77, independientemente de la existencia de local habilitado. Serán de aplicación, en lo pertinente, los regímenes especiales previstos por el mencionado Convenio, sin que ello implique prórroga de la jurisdicción natural.</p>

Ordenanza N° 13780/2017 (Tarifaria 2018)⁸²

⁸² En todos los casos el resaltado me pertenece

- Según el art. 63 la determinación del tributo se realizará para el **año fiscal** clasificando a los contribuyentes según el encuadre que le corresponda en la escala del Artículo 65º) de la presente; **para lo cual se tendrán en cuenta los ingresos brutos** gravados y/o exentos y/o con reducción a tasa cero por ciento (0%) declarados o que debió declarar en la Dirección Provincial de Rentas de Neuquén, **correspondientes al año fiscal calendario inmediato anterior al que debe liquidar el Municipio.**
- Según el art. 63 inc. f), a los contribuyentes que inicien sus actividades durante el año fiscal se les determinará el tributo en forma proporcional al mínimo de la escala del Artículo 65º) o Artículo 68º) según corresponda a la actividad del contribuyente, en concepto de anticipos, los cuales serán tomados como pagos a cuenta. El contribuyente deberá presentar, dentro de los treinta (30) días siguientes de transcurridos los primeros dos (2) meses calendarios desde su habilitación, la Declaración Jurada correspondiente informando la facturación de los dos (2) meses mencionados, promediarla y anualizarla, a fin de establecer el importe que le corresponde según la escala de los artículos citados en el primer párrafo de este inciso. Este importe se tributará en forma proporcional a los meses de habilitación detrayendo los pagos a cuenta. Los contribuyentes que habiliten en el mes de Diciembre, deberán anualizar la facturación de ese mes y cumplimentar con la presentación de la Declaración Jurada antes del 31 de Enero del ejercicio fiscal siguiente, a fin de establecer el importe que les corresponde según los artículos antes mencionados. Este importe se tributará en forma proporcional al mes de habilitación detrayendo los pagos a cuenta.

Para el cómputo de los ingresos el art. 63 establece:

b) Los contribuyentes que declaren sus ingresos brutos anuales bajo el régimen que fija el convenio multilateral⁸³, a los efectos de determinar este tributo especificarán en su Declaración Jurada Municipal el monto de los mismos asignable a la jurisdicción de Neuquén Capital, teniendo en cuenta las siguientes particularidades:

- b.1) Aquellos contribuyentes que realicen operaciones en la provincia, cuya única sede administrativa y/o local de ventas se encuentre en jurisdicción de Neuquén Capital, a los

⁸³ Las normas para los contribuyentes directos (“puros”) del ISIB son similares aunque a éstos no les resulte aplicable el art. 35 del CM y la Comisión Arbitral no es competente (RG CA 106/2004 art. 3)

efectos del cálculo de este tributo **tomarán como base la totalidad de los ingresos brutos anuales asignables a la Provincia de Neuquén.**

- b.2) Aquellos contribuyentes que realicen operaciones en la provincia y cuenten con locales o sucursales en más de una localidad debidamente habilitadas por los Municipios pertinentes, tomarán como base a los efectos del cálculo el monto proporcional de ingresos brutos asignables a la jurisdicción de Neuquén Capital.
- b.3) Los contribuyentes que tengan más de un establecimiento en la jurisdicción de Neuquén Capital y por ello más de una licencia comercial deberán calcular los Ingresos Brutos asignables a esta jurisdicción y luego distribuir proporcionalmente los ingresos a cada una de esas licencias comerciales (esta regla atenúa la progresividad porque atomiza los ingresos por cada licencia correspondiendo una escala menor que la que resultaría aplicable a la suma de ingresos de todas las licencias).
- Para los contribuyentes **sin establecimiento en la ciudad** o “extra-locales” la norma (art. 63 inc c)) establece que se les determinará el tributo conforme se lo estipula en este artículo, acorde a la situación en la cual queden comprendidos.
- Para los contribuyentes **que no tengan ingresos brutos asignables a la ciudad y ejerzan actividades gravadas**, el art. 63 inc g) prevé que deberán efectuar **un coeficiente de distribución teniendo en cuenta los gastos asignables a esa licencia**. El mismo se calculará por medio del cociente entre los gastos devengados en el ejercicio fiscal inmediato anterior asignables a Neuquén Capital y los imputables a la provincia de Neuquén para el mismo período. Este coeficiente aplicable a los ingresos brutos totales de la provincia del Neuquén, establecerá la base imponible atribuible a ese contribuyente, a los efectos de establecer los importes a abonar de la tabla correspondiente.

Para la determinación del importe de la tasa, luego de haberse asignado los ingresos al municipio de Neuquén, resultan aplicables las siguientes normas:

- El art. 65 establece – para todas las actividades en general – una tabla con el importe fijo anual a pagar para intervalos de ingresos con un mínimo de \$ 3.340 (ingresos anuales hasta \$ 1.050.000), montos que aumentan progresivamente desde un monto equivalente al 0.15% para ingresos anuales de \$ 3 M, , manteniéndose en aproximadamente el 1% (uno por

ciento) a partir de ingresos de \$ 100 M y hasta \$ 1.200 M. A partir de \$ 1.200 M aplica una tasa fija máxima de \$ 12 M que la torna regresiva para ingresos mayores. Luego aplican descuentos condicionados al personal ocupado y rodados radicados en Neuquén Capital.

- El art. 68 regula el importe a pagar para actividades especiales, entre las que nos interesan las siguientes:
 - CÓDIGO 5704 “SERVICIOS PARA LA EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO Y GAS” , según una escala de montos fijos por intervalos de ingresos brutos anuales que muestra una incomprensible regresividad: 1% entre \$ 10 M y \$ 100 M; 0.63% para \$ 200 M; 0.51% para \$ 850 M; 0.31% para \$ 2.000 M y 0.25% para \$ 3.000 M⁸⁴, resultando una menor presión tributaria (la mitad o menos) sobre esta actividad que sobre las actividades del art. 65 (la inmensa mayoría).
 - b) LAS ACTIVIDADES ALCANZADAS POR EL CÓDIGO N° 5703 “EMPRESAS DE EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO Y GAS, CON EXTRACCIÓN EN EL EJIDO DE NEUQUEN CAPITAL”: Abonarán el importe que surja de la tabla del Artículo 65°) según sus ingresos brutos computables. No pudiendo ser el tributo anual inferior a pesos seis millones (\$6.000.000,00).
 - c) LAS ACTIVIDADES ALCANZADAS POR EL CÓDIGO 5705 “EMPRESAS DE EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO Y GAS, CON EXTRACCIÓN FUERA DEL EJIDO DE NEUQUEN CAPITAL” según una escala de montos fijos por intervalos de ingresos brutos anuales que da como resultado las siguientes alícuotas efectivas: 1% para \$ 100 M; 0.50% para \$ 200 M; 0.41% para \$ 850 M; 0.25% para \$ 2.000 M y 0.20% para \$ 3.000 M⁸⁵ , resultando una presión tributaria menor que para los servicios petroleros y mucho menor que la aplicable a las actividades generales del art. 65.

⁸⁴ Se consideró la columna de “hasta 100 vehículos radicados en Neuquén Capital”. Superando esta cantidad de vehículos radicados la tasa se reduce significativamente.

⁸⁵ Aquellas empresas cuya superficie no supere los 400 m² y tengan menos de diez (10) empleados, tendrán una reducción del monto fijo anual de la tabla del cincuenta por ciento (50%).

El procedimiento es el siguiente: el contribuyente declara (mediante declaración jurada que vence el 30/4) los ingresos brutos del año anterior atribuibles a cada licencia comercial que posee en el municipio y es la AMIP (Administración Municipal de Ingresos Públicos) la que determina el monto mensual a pagar por cada licencia (igual al monto anual según la respectiva escala dividido doce). La existencia de un número de licencia es condición necesaria para poder presentar la declaración jurada y pagar la TISH (la declaración jurada se presenta y la tasa se liquida por cada licencia).

5.2. Crítica a las normas analizadas

5.2.1. Cómputo como base imponible de los ingresos brutos del ejercicio anterior

La norma declara a la tasa como un tributo de ejercicio anual (año calendario) y ordena considerar los ingresos del ejercicio anterior para determinar los montos a pagar en el ejercicio en curso, lo que posiblemente obedezca a la tradición de liquidación por parte del municipio y a una cuestión de simplificación recaudatoria ya que de este modo el municipio sabe exactamente qué recaudación tendrá en el año por la TISH, certeza que no tendría si la misma se liquidara como el ISIB aplicando una alícuota sobre los ingresos brutos de cada mes. Esto lleva implícito una ilegítima presunción iure et de iure de continuidad de la capacidad contributiva de un ejercicio al siguiente o de los dos primeros meses de actividad al resto del primer ejercicio. El municipio podría argumentar que el esquema vigente conviene al contribuyente porque posterga un año la consideración de la capacidad contributiva, con una licuación implícita por efecto de la inflación. Sin embargo ese es un resultado aleatorio, pudiendo ocurrir también que un contribuyente con habilitación en enero 2017 y una facturación mensual igual en todos los meses de ese año vuelva a quedar en la misma escala y pague la misma tasa para 2018 aunque en este último ejercicio sus ingresos se reduzcan significativamente respecto los devengados en 2017.

En este punto propongo que la norma se modifique para establecer el siguiente esquema de determinación (manteniendo el ejercicio anual):

- Determinación de anticipos mensuales por autodeclaración por el contribuyente sobre la base de los ingresos brutos reales de cada mes, aplicando una alícuota o un monto fijo según una escala mensual más declaración jurada anual que determine el monto del ejercicio descontando los doce anticipos mensuales;
- Alternativamente, propongo el ingreso de doce anticipos mensuales determinados sobre la base de los ingresos brutos del ejercicio anterior (permitiendo su reducción en caso de comprobarse una disminución de los ingresos proyectados para el ejercicio en curso) más una declaración jurada anual que considere los ingresos brutos reales del ejercicio y descuenta los doce anticipos (esquema similar al vigente para el Impuesto a las Ganancias).

5.2.2. La distribución de la base imponible y la necesaria existencia de establecimiento radicado en el ejido para contribuyentes del Convenio Multilateral (CM)

El art. 230 del Código Tributario habilita (dice “podrá”) la aplicación de las normas del CM para la determinación de la base imponible cuando las actividades se desarrollen en más de una jurisdicción. Aunque no lo cita expresamente debe entenderse que se refiere a la aplicación del art. 35 del mismo. Dicho art. 230 prevé los supuestos en los que el contribuyente: 1) tenga su sede central o una sucursal en la Ciudad de Neuquén; 2) opere en ella mediante terceras personas; o 3) o incurra en cualquier tipo de gasto en la jurisdicción municipal. En este trabajo llegamos a la conclusión de que no es viable la TISH cuando no existe local o establecimiento dentro del municipio, aun cuando existan ingresos o gastos atribuibles al ejido municipal según el régimen de reparto del CM aplicable.

Como lo anticipara Bulit Goñi (1996):

...la base imponible, es decir, los ingresos brutos totales del sujeto, se atribuye a todos los Municipios en que ejerce actividad, porque evidentemente esos ingresos provienen de esa actividad, de la actividad que se cumple en cada Municipio, tenga en ellos establecimiento, local, oficina, instalaciones o no; b) pero sólo podrá ser objeto de la tasa por parte de aquellos Municipios en que cuente con establecimiento, local, oficina, instalación, etc., porque no hay tasa posible sin radicación.

Que de ese modo puede darse el caso de que el sujeto tribute a Municipios sobre menos del total de sus ingresos. Pero esa es una consecuencia, a nuestro juicio inevitable, del carácter de tasa que reviste el tributo escogido por los Municipios, consecuencia que no se revierte, a pesar de su clara finalidad, con el tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral, porque el Convenio acota y recorta las potestades tributarias de los partícipes, porque cada uno sólo puede pretender los ingresos derivados de las actividades cumplidas en su medio y porque en los otros Municipios donde el sujeto haya obtenido ingresos, pero carezca de radicación, podrá aplicársele cualquier tributo, pero nunca una tasa, como es, no debe olvidarse, la que aquí tratamos.

Aquí conviene recordar que no puede el municipio pretender el cobro de la TISH a un contribuyente del ISIB que atribuye base imponible a la provincia porque tiene gastos en ella o ventas de bienes (se atribuyen por el destino de los mismos) que le dan sustento territorial que determina la existencia de “actividad gravada” en la misma aunque no tenga establecimiento⁸⁶. El municipio no debe confundir la TISH con el ISIB ya que tienen naturaleza tributaria y hechos imposables distintos aunque tengan igual base imponible.

Por lo dicho, concluimos en que es ilegítima la norma del art. 63 inc c) de la OT que, para los contribuyentes sin establecimiento en la ciudad o “extra-locales”, establece que se les determinará el tributo conforme se lo estipula en ese artículo, acorde a la situación en la cual queden comprendidos. Las empresas sin establecimiento no son contribuyentes de la TISH. Por las mismas razones, tampoco puede aplicarse el art. 63 inc. g) a estas empresas sin establecimiento en la ciudad.

⁸⁶ En "Industrias John Deere S.A. c. Municipalidad de Victoria, Pcia. de Entre Ríos", la Comisión Arbitral (RCA N° 39/2006), (con referencia al ISIB) señaló que la expresión sustento territorial alude a que sólo son susceptibles de gravámenes las actividades realizadas dentro de cierto territorio; por tanto si hay gastos, la realización de los mismos en el territorio de un fisco, implica que quien los realizó ha desplegado actividad y en consecuencia queda sujeto a la potestad local; es posible, entonces, carecer de local y no obstante quedar sujeto a la potestad tributaria local porque el gravamen recae sobre la actividad y no sobre el inmueble (DT, M.B., Errepar, N° 327, págs. 586/87).

5.2.3. Contribuyentes con establecimiento en la Ciudad de Neuquén que no tienen ingresos y sólo tienen gastos atribuibles a la misma

Este caso reviste especial interés ya que son muchas y muy importantes las empresas del sector de servicios hidrocarburíferos que poseen establecimiento (base) en Neuquén Capital (mayoritariamente en el PIN: Parque Industrial de Neuquén) y no tienen ingresos atribuibles a la misma porque son casi nulas las operaciones petroleras en su ejido.

El art. 63 inc g) de la OT, que establece una regla de reparto sui generis y ajena al CM, parece indicar que corresponde calcular un coeficiente “puro gasto”⁸⁷, es decir sin ponderar 50% por gastos y 50% por ingresos, lo que conduce a violar el tope del párrafo primero del ar. 35 CM, según se ilustra con el siguiente ejemplo:

Cifras resultantes del balance del ejercicio cerrado el 31/12/2017:

- Ingresos brutos: \$ 1.000 (100% imputables al ejido de Añelo)
- Costos y gastos computables: \$ 600 (\$ 240 a Neuquén Capital (40%) y \$ 360 a Añelo (60%))

Cálculo del coeficiente para 2018:

Para Añelo (según arts. 2 y 35 CM) = 0,80

$$\text{➤ } 50\% (\text{ingresos}) \times 100\% + 50\% (\text{gastos}) \times 60\% = 0,50 + 0,30 = 0,80$$

Para Neuquén Capital (según arts. 2 y 35 CM) = 0,20

$$\text{➤ } 50\% (\text{ingresos}) \times 0\% + 50\% (\text{gastos}) \times 40\% = 0,00 + 0,20 = 0,20$$

Para Neuquén Capital (según arts. 63 inc. g) OT) = 0,40

$$\text{➤ } 100\% (\text{gastos}) \times 40\% = 0,40$$

Como se puede advertir si Añelo aplica el CM (0,80) y Neuquén Capital el art. 63 g) de su OT (0,40) la suma (120%) viola el tope del 100% del primer párrafo del art. 35 CM, debiéndose necesariamente concluir en la invalidez del citado art. 63 inc g) de la O.T..

⁸⁷ Cociente entre los gastos devengados en el ejercicio fiscal inmediato anterior asignables a Neuquén Capital y los imputables a la provincia de Neuquén para el mismo período. Este coeficiente aplicable a los ingresos brutos totales de la provincia del Neuquén, establecerá la base imponible atribuible a ese contribuyente, a los efectos de establecer los importes a abonar de la tabla correspondiente.

5.2.4. Contribuyentes con establecimiento en la Ciudad de Neuquén que tienen ingresos atribuibles (según el CM) fuera del municipio. Aplicación de los párrafos primero y segundo del art. 35 del CM.

Como ejemplos de este caso podemos citar a los que realizan ventas mayoristas de mercaderías y deben asignar sus ingresos a la jurisdicción de destino de los bienes y a las empresas de servicios petroleros que los asignan a la jurisdicción en la que se ejecuta el servicio.

En nuestra opinión el fisco de la Ciudad de Neuquén solamente puede “gravar” con la TISH (es decir, atraer como base imponible de la misma) **únicamente** la parte de ingresos brutos atribuibles a la Pcia. del Neuquén, que le correspondan como resultado de la aplicación de las normas del CM (según lo prescribe el primer párrafo del art. 35 CM). Para el caso de las empresas de servicios petroleros esto implica asignar ingresos y gastos a cada municipio según el régimen general del CM (art. 2 y ss) – porque no existe en la Pcia. del Neuquén un acuerdo interjurisdiccional que lo reemplace – y calcular a partir de esa asignación los coeficientes anuales de reparto de la base imponible para el ejercicio siguiente. En el caso especial de la Pcia. del Neuquén en la que, como se dijo, los ejidos municipales no abarcan el 100% del territorio provincial, una parte significativa de los servicios son ejecutados en pozos hidrocarburíferos ubicados fuera de cualquier ejido municipal. En estos casos, opinamos que deberá calcularse un coeficiente de reparto para “ningún municipio” el que, al ser aplicado a los ingresos provinciales, determinará la base no imponible municipal. De tal modo, el total de ingresos atribuibles a la Pcia. del Neuquén se dividirá en base imponible Municipios A, B, etc., más base no imponible municipal. A esta misma conclusión llega Uribe (2017).

Ello debe ser así porque, según entendemos, los párrafos primero y segundo del art. 35 del CM **limitan** (dice “únicamente”) la porción de ingresos gravables por cada municipio pero no habilitan a ninguno de ellos a atraer o gravar ingresos que no puedan ser atribuidos a su jurisdicción (ejido)

según el respectivo régimen de reparto aplicable al contribuyente⁸⁸. Además, aun cuando el contribuyente tenga establecimiento con licencia comercial en dos o más municipios de la Pcia. del Neuquén, todos ellos en conjunto no tienen derecho a priori a gravar el 100% de los ingresos provinciales (lo que incluye los ingresos asignados a “ningún municipio”) porque tampoco resulta aplicable el tercer párrafo del art. 35 CM, como se verá en el apartado siguiente.

5.3. Inaplicabilidad del tercer párrafo del art. 35 del CM

En primer lugar, la condición para que los municipios graven el 100% del monto imponible atribuible al Fisco provincial es la establecida en la primera parte del párrafo primero:

Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas **sólo** permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada...

Precisamente son las propias normas municipales las que, de manera ilegítima y aun en contra de su propio interés en aplicar el tercer párrafo del art. 35 CM, declaran la aplicación de la TISH aun cuando no exista local, establecimiento y oficina:

- Art. 228 Código Tributario (define el hecho imponible de la TISH): “Comprende los derechos de funcionamiento de la actividad, cuenten o no con establecimiento en la ciudad o por introducción de mercaderías o productos desde otros municipios”;
- Art. 230 Código Tributario: “ya sea que el contribuyente tenga su sede central o una sucursal en la Ciudad de Neuquén, u opere en ella mediante terceras personas”;
- Art. 63 inc. c) Ordenanza Impositiva 2018: “CONTRIBUYENTES SIN ESTABLECIMIENTO EN LA CIUDAD O EXTRA-LOCALES: Se les determinará el

⁸⁸ En el mismo sentido, en los considerandos de la Resolución 51/2008 (“Radiotróica”) de la Comisión Arbitral se dijo: Que la única referencia que hace el Convenio Multilateral sobre los Municipios es el aludido artículo 35 y está dirigida particularmente a establecer una **regla de tope** que prevé que, en conjunto, no pueden tomar como base imponible más ingresos que los atribuidos a la jurisdicción provincial a la que pertenecen. Además, estipula una aplicación subsidiaria de las disposiciones en él contenidas para distribuir materia imponible en la eventualidad que no existiere un acuerdo interjurisdiccional para ese objeto.

tributo conforme se lo estipula en este artículo, acorde a la situación en la cual queden comprendidos.

En el cuadro siguiente comparamos las leyes orgánicas de municipios de las provincias de Buenos Aires y Neuquén para resaltar cómo la norma bonaerense cumple con el requisito del tercer párrafo del art. 35 CM mientras que la neuquina no.

Provincia de Buenos Aires	Provincia del Neuquén
Decreto Ley 6769/1958 - LEY ORGÁNICA DE LAS MUNICIPALIDADES	Ley 53 LEY ORGÁNICA DE MUNICIPIOS
Artículo 226.- Constituyen recursos municipales los siguientes impuestos, tasas, derechos, licencias, contribuciones, retribuciones de servicios y rentas:	Artículo 66.- Constituyen recursos municipales los siguientes impuestos, tasas, derechos, licencias, contribuciones, retribuciones de servicios y rentas provenientes de:
Texto antes de la reforma por ley 14.393 (art. 94)⁸⁹: inc. 17.- Inscripción e inspección de mercados, puestos de abasto, negocios que expendan bebidas alcohólicas y cualquier clase de industria o comercio.	Texto vigente: 19) Inscripción o inspección de mercados, puestos de abasto, negocios que expendan bebidas alcohólicas y cualquier clase de industria o comercio;
Texto después de la reforma por ley 14.393: (vigencia a partir del 1/1/2013) inc. 17.- Inscripción e inspección de seguridad, salubridad e higiene en establecimientos u oficinas, en los que se desarrolle actividades comerciales, industriales, servicios, científicas y toda otra	En Neuquén la norma no ha sido reformada

⁸⁹ Vigencia a partir del 1/1/2013 según su art. 111

<p>actividad, <u>cuando exista local, establecimiento y/u oficina habilitado o susceptible de ser habilitado, situado dentro del ejido del municipio.</u></p>	
---	--

Sobre esta cuestión vale traer a colación la Resolución de la Comisión Arbitral C.A. N° 53/2018 “AIPAA S.A. c/ municipalidad de Vicente López, provincia de Buenos Aires” de fecha 5/12/2018⁹⁰ en la que se dijo:

Que en efecto, en la provincia de Buenos Aires no existía –hasta el 31 de diciembre de 2012– una norma que estableciera que sus municipios podían sólo exigir la tasa en el caso que, en los mismos, los contribuyentes tuvieran un local establecido; tampoco existía ni existe en dicha provincia un acuerdo intermunicipal que regule cuales son los requisitos para la distribución de la base imponible provincial entre ellos.

Que de lo expuesto, se desprende que para que un municipio de la provincia de Buenos Aires implementara la tasa en cuestión no era necesario que existiese en el mismo un local establecido, lo cual hacía que no sean de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral sino las del segundo párrafo de dicho artículo.

Que, en consecuencia, el municipio de Vicente de López, hasta el 31/12/2012 tendrá derecho para la aplicación de la TISH a asignarse una parte de los ingresos del contribuyente en función a los ingresos y gastos habidos en el municipio por el ejercicio de la actividad en él desplegada, en estricta aplicación del segundo párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral.

Que para los períodos correspondientes al ejercicio 2013 y siguientes, es de aplicación el tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral puesto que en la provincia de

⁹⁰ En el mismo sentido: Resolución Comisión Plenaria 27/2016 “Agronort S.A. c/Municipalidad de Pergamino, provincia de Buenos Aires” de fecha 29/9/2016; Resolución Com.Arb. 26/18 “Industria Metalúrgica Sud Americana S.A.C. e I. c/ municipalidad de Merlo, provincia de Buenos Aires”; Resolución Com.Arb. 47/18 “Seguridad Argentina S.A. c/ municipalidad de Vicente López, provincia de Buenos Aires” de fecha 7/11/2018; Resolución Com.Arb. 54/18 “Grupo Agros S.A. c/ municipalidad de Pergamino, provincia de Buenos Aires” de fecha 5/12/2018; entre otros.

Buenos Aires las modificaciones introducidas por la Ley 14.393 a la Ley Orgánica de Municipalidades han incorporado una previsión en el sentido de limitar la posibilidad de aplicar la tasa a la existencia en el ámbito municipal de “local habilitado”.

Que, en consecuencia, el municipio de Vicente de López, a partir del 1/1/2013 tendrá derecho para la aplicación de la TISH a gravar en conjunto con las jurisdicciones municipales en las que AIPAA S.A. posea la correspondiente habilitación, el 100% del monto atribuible al fisco provincial.

Este criterio enfatiza que la norma “necesaria” que habilita la aplicación del tercer párrafo del art. 35 debe ser provincial. Como dijimos, los municipios neuquinos no cuentan con esa norma provincial ni sus propias normas locales así lo prevén sino todo lo contrario ya que pretenden imponer la TISH aun sin establecimiento en el ejido.

La Suprema Corte de Justicia de la Pcia. de Buenos Aires viene sosteniendo un criterio opuesto fallando a favor de la aplicación del tercer párrafo del art. 35 CM aun para períodos fiscales anteriores al 1/1/2013. Destacamos el fallo "Esso Petrolera Argentina S.R.L. contra Municipalidad de Quilmes. Demanda contencioso administrativa" (causa B. 65.396)⁹¹ en el que triunfa la postura del municipio porque:

...la circunstancia que no concurren otros municipios no desplaza la posibilidad de gravar en un ciento por ciento (100%) los ingresos provinciales, ya que la falta de participación tributaria entre más de una comuna autoriza el gravamen del ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco provincial (art. 35 párrafo final del convenio multilateral citado; doctr. causas B. 54.620, "Compañía Argentina de Seguros Providencia S.A.", sent. del 28-V-1996 y B. 62.784, "Abb-Elster S.A.", sent. del 4-IV-2012).

Contrariamente a lo sostenido por las resoluciones de la Comisión Arbitral, este fallo afirma que:

⁹¹ La causa se originó en la intimación por parte del municipio del pago de la tasa municipal por inspección de seguridad e higiene por períodos 1996 a 2002 (anteriores a la entrada en vigencia el 1/1/2013 de la modificación a la ley orgánica de municipalidades por ley provincial 14.393). La empresa impugna la pretensión municipal de incluir en la base de cálculo de la tasa, los ingresos originados y devengados en otras jurisdicciones municipales de la Provincia de Buenos Aires donde Esso no tiene establecimientos o locales habilitados y pide se declare la inaplicabilidad del art. 35 CM y, en subsidio, su inconstitucionalidad. El municipio justifica su accionar en el 3er. párrafo del art. 35 CM.

Posteriormente la ley 14.393 modificó el inc. 17 del art. 226 del dec. ley 6769/1958, **ratificando dicha interpretación.**⁹²

Dogliani y Serra (2011) se han expresado a favor de la aplicación literal del 3er párrafo del art. 35 CM resultando, según su opinión, aceptable y razonable, argumentando que el legislador del C.M. optó, y lo hizo en el sentido de procurar evitar que porciones de ingresos queden sin asignar a jurisdicciones con potestad cierta para gravarlos. No coincidimos con este enfoque.

Dicho fallo motivó el dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa “ESSO PETROLERA ARGENTINA S.R.L. C/ MUNICIPALIDAD DE QUILMES”⁹³ de fecha 27/6/2018, en el que primeramente se considera que la cuestión debatida es sustancialmente análoga a la resuelta en Fallos: 329:5 (“Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción meramente declarativa.”, del 7/2/2006)⁹⁴. Reitera luego lo dicho por la CSJN en cuanto a que la finalidad del CM es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7°), al fijar una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298: 392, cons. 6°)⁹⁵, y que la misión del citado Convenio consiste en "medir" cuánto de la actividad corresponde a cada jurisdicción (en este caso, a cada municipio) y "distribuirla" entre ellas (Fallos: 338:845, cons. 6°, segundo párrafo)⁹⁶. Por ello, según el dictamen, mediante la aplicación de este mecanismo, cada municipio queda acotado a gravar únicamente la porción de ingresos que corresponden a la actividad desarrollada dentro de sus límites, evitando así tanto los desbordes territoriales en el ejercicio de sus facultades tributarias cuanto los posibles conflictos de doble o múltiple imposición y, agrega, como ya se aclaró en Fallos: 329: 5, el CM no prevé la posibilidad de acrecentamiento

⁹² El resaltado me pertenece

⁹³ La CSJN ha anunciado que dictará sentencia en esta causa antes de finalizar el primer semestre de 2019. A la fecha de entrega de este trabajo final la misma no ha sido dictada.

⁹⁴ En este fallo la CSJN dicta sentencia en contra del municipio haciendo suyo el dictamen del Procurador que había dicho, entre otros conceptos también reproducidos en el dictamen “ESSO”, que el CM “*no prevé la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras (cfr. arts. 2° a 13 del Convenio).*” La sentencia invalidó la pretensión del municipio de gravar con la TISH el 100% de los ingresos brutos atribuidos a la provincia en ausencia de prueba de que la empresa hubiera tributado la misma tasa en otro/otros municipio/s de la misma provincia.

⁹⁵ CSJN “E.T.M.O. Remolcador Guaraní S.A.C.I. c/Buenos Aires, Provincia de s/repetición”, 28/7/1977

⁹⁶ CSJN “Gasnor S.A. e/ Salta, Provincia de 5/ acción declarativa de certeza.”, 15/9/2015.

de esa porción gravable, sea como consecuencia de la falta de prueba de pago del tributo en otro u otros municipios, o de ausencia de local o establecimiento en ellos (cfr. arts. 2° a 13 del CM) .

Con referencia al tercer párrafo del art. 35 CM el dictamen concluye afirmando:

De esta perspectiva, cuando el CM menciona que " ... *las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al fisco provincial*"⁹⁷, pienso que busca dejar en claro la situación de aquellos contribuyentes que desarrollan su actividad provincial íntegramente en dos o más municipios en los que cuentan, en todos ellos⁹⁸, con local o establecimiento. En este caso, es de toda lógica que el conjunto de municipios podrá gravar el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuido al fisco provincial, dado que se verifica una total identidad entre la actividad desarrollada en la provincia y la desplegada en el grupo de los municipios en los que cuenta con local o establecimiento.

En estos términos, es evidente que la pretensión de la demandada de computar, para la formación del coeficiente unificado correspondiente al Municipio de Quilmes (arts. 2° y 35 del Convenio Multilateral) , los ingresos provenientes de actividades desplegadas en otros municipios, implica un inaceptable desborde de los límites territoriales de su poder de imposición (arg. Fallos: 307:374, cons. 21)⁹⁹.

Coincidimos plenamente con el citado dictamen. Admitir lo contrario, es decir que el o los municipios con establecimiento atraigan base imponible atribuible a otros municipios sin establecimiento o – como ocurre en la Pcia. del Neuquén – a ningún municipio, conduciría a aplicar una fórmula de reparto de los ingresos distinta y ajena a las previstas en los distintos regímenes del CM que se pretende respetar, abriendo la puerta a una disputa sin reglas entre los municipios con establecimiento en su ejido por los ingresos extra-ejidos¹⁰⁰. Suponiendo por ejemplo que una

⁹⁷ Se refiere al tercer párrafo del art. 35

⁹⁸ El subrayado pertenece al original

⁹⁹ CSJN "Agencia Marítima San Blas c/Chubut, Provincia de, s/repetición de impuestos" (2/4/1985).

¹⁰⁰ Marsicano y Marsicano (1999) anticiparon ya que además de la necesidad de una norma provincial que establezca la necesidad de establecimiento para aplicar el 3er párr del art. 35 CM, "... se hace necesario que exista una norma que arbitre el mecanismo de atribución de esa base sólo entre dichos Municipios, ya que las pautas de distribución en atención a gastos e ingresos no resultan aplicables, pues parte de ellos

empresa de servicios petroleros tiene sólo dos establecimientos en la Pcia. del Neuquén, uno en el municipio X y otro en el Y y los ingresos atribuidos a la provincia por el art. 2 del CM son \$ 100 que corresponden (por el mismo art. 2): a X: \$ 10, a Y: \$ 20 y a ningún municipio: \$ 70. ¿El municipio Y tiene derecho a gravar dos tercios (regla de tres simple) de los \$ 70 además de sus propios \$ 20? ¿Y si el municipio X pretendiera gravar íntegramente los \$ 70 porque esos servicios fueron facturados utilizando el punto de venta de la base operativa ubicada su ejido o porque los \$ 70 corresponden a servicios ejecutados en pozos ubicados fuera del ejido de X pero en áreas hidrocarburíferas más cercanas a X que a Y?. Evidentemente la aplicación del tercer párrafo sin reglas claras puede derivar en pretensiones municipales superpuestas, situación que se agrava por la imposibilidad de invocar la aplicación del Protocolo Adicional del CM a nivel municipal, según el criterio de la Comisión Arbitral, generando un alto grado de inseguridad jurídica.

Como lo anticipara Bulit Goñi (1996),

Por consiguiente, por la forma en que está estructurada la tasa de que tratamos, a diferencia de lo que ocurre con el impuesto sobre los ingresos brutos, y precisamente porque un tributo es una tasa y el otro es un impuesto, pasa lo siguiente: a) la base imponible, es decir, los ingresos brutos totales del sujeto, se atribuye a todos los Municipios en que ejerce actividad, porque evidentemente esos ingresos provienen de esa actividad, de la actividad que se cumple en cada Municipio, tenga en ellos establecimiento, local, oficina, instalaciones o no; b) pero sólo podrá ser objeto de la tasa por parte de aquellos Municipios en que cuente con establecimiento, local, oficina, instalación, etc., por las consideraciones que hemos formulado en el punto anterior (IV.2.1).

A ello se suma lo establecido en el art. 77 de la RG 1/2019 (fuente: RG 12/2006) de la Comisión Arbitral del CM en el sentido que procederá la distribución de los ingresos brutos totales correspondientes a la Provincia entre todas aquellas Municipalidades de la misma en que el contribuyente sea sujeto pasivo, respetando las bases imponibles de las Municipalidades que utilicen parámetros distintos para la liquidación del tributo. De tal modo que los ingresos atribuibles

son de extraña jurisdicción y nótese que el Convenio Multilateral no avanza en ello, sólo prevé la autorización para proceder a tal distribución -si así lo contempla la ley provincial-, pero nada dice acerca de la forma en que se materializa ese vacío legal, que debe ser salvado por cada Provincia.”

a estos últimos municipios no pueden ser gravados (atraídos) por otros municipios de la misma provincia.

Respecto del alcance del primer párrafo del art. 35 CM coincidimos con Revilla (2007) quien afirma que el mismo debe entenderse como un límite y no como una facultad de cada municipio para tomar como base de cálculo de la tasa hasta el total de la base imponible provincial. Sobre el tercer párrafo del citado art. 35 el autor opina que la potestad tributaria municipal se encuentra acotada a los ingresos provenientes de la porción de actividad efectivamente desarrollada en su territorio, sin que la circunstancia de revestir como único local habilitado en la provincia altere esta conclusión y agrega una reseña de pronunciamientos de la Comisión Arbitral del CM que coincidieron con esta limitación y otros casos en los que la base imponible excedió la actividad efectivamente desarrollada en el ejido municipal.

De la revisión de los casos más recientes resueltos por los órganos del CM advertimos que el criterio predominante, con el que no coincidimos, es el de admitir que los municipios bonaerenses con establecimientos del contribuyente puedan gravar ingresos atribuibles a otros municipios que no lo tienen, a partir del 1/1/2013 en virtud de la ley 14.393 ya comentada.

Entendemos que esta interpretación del art. 35 CM como límite a la base imponible de cada municipio no resulta invalidada por el hecho que las normas municipales neuquinas analizadas comprendan en su hecho imponible “los derechos de funcionamiento de la actividad, cuenten o no con establecimiento en la ciudad” (normas que consideramos inválidas) sino que constituye la única forma de evitar la múltiple imposición. Así, si una empresa de servicios petroleros tiene su única base operativa en el ejido de Neuquén Capital este municipio pretenderá atraer el 100% de los ingresos provinciales (art. 63 inc. b.1) Ordenanza Tarifaria 2018) que incluyen servicios prestados en pozos ubicados en el ejido de Senillosa (donde no tiene establecimiento habilitado). Este último municipio pretenderá gravar los ingresos atribuibles a su ejido porque su norma tributaria así lo admite.¹⁰¹ El municipio de Neuquén podrá argumentar que si el contribuyente prueba que pagó en Senillosa entonces aceptará deducir del 100% de la base provincial los ingresos

¹⁰¹ Ordenanza 1583/12, art. 1, último párrafo: En el caso de las prestaciones de servicios efectuadas dentro del ejido municipal no será requisito, para la configuración del hecho imponible, que el prestador de los servicios posean local, establecimiento comercial, industrial u oficina propia en jurisdicción del Municipio.

que tributaron en esta última, pero esa “autolimitación” a su supuesta potestad no surge de una norma. Aunque ello surgiera de una norma, la misma sería inválida según el fallo CSJN “Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay”.

Piénsese también el caso de una distribuidora mayorista con un único establecimiento en Neuquén Capital que vende sus productos por medios electrónicos a clientes domiciliados en otros municipios neuquinos donde se remite la mercadería mediante flete contratado por el comprador. El municipio de destino (en el que la empresa no tiene establecimiento ni gastos) podría pretender cobrar a la distribuidora la TISH como “derechos de funcionamiento de la actividad” por los ingresos atribuibles a su municipio según el CM (lugar de destino de los bienes). Este ejemplo sirve para ilustrar lo que la doctrina y jurisprudencia reseñada establecen: los ingresos deben repartirse aplicando el CM (párrafos 1º y 2º del art. 35) y luego determinarse si la porción atribuible a cada municipio (o a ninguno porque caen en territorio extra-ejido) son base imponible porque existe servicio municipal (por ej., Neuquén Capital donde existe el establecimiento desde el cual se despachan los bienes) o no imponible porque el servicio estatal no existe (por ej., Chos Malal, destino de los bienes, donde el contribuyente no tiene establecimiento), no pudiendo Neuquén Capital atraer el 100% de la base provincial.

5.4. Normas que determinan el monto a pagar

Con relación a las normas de determinación de la TISH en Neuquén Capital (tabla de montos fijos en función de una escala de ingresos) entendemos que no son atacables por aplicación del criterio fijado en las resoluciones (C.A.) 24/2005: “ARAUCA BIT AFJP S.A. c/Municipalidad de Morón, Provincia de Buenos Aires”, 25/2005: “SOLUCIONES PRESTAMOS PERSONALES S.A. c/Municipalidad de Morón, Provincia de Buenos Aires” y 11/2006: “Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A. c/Municipalidad de Moreno, Provincia de Buenos Aires”, citadas por Revilla (2008) en las que se impugnaron las tasas fijas para contribuyentes del CM porque ello planteaba dificultades para que pueda cumplirse con el límite planteado en el 1er párrafo del art. 35 del CM. Tampoco observamos que la escala de montos fijos constituyan “mínimos” a los que se refiere el art. 77 de la RG 1/2018 que violen el art. 35 CM ya que de la

citada escala resulta una tasa esencialmente ad-valorem con una alícuota implícita en torno al 1% (excepto en los extremos inferior y superior, como ya se dijo).

5.5. Conclusión sobre las normas municipales y el art. 35 CM

Concluimos que el tercer párrafo del art. 35 CM, tal como pretenden aplicarlo los municipios (atrayendo ingresos ajenos a su ejido), resulta hoy contrario a la jurisprudencia de la CSJN (Fallos 329:5, “Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay”). En nuestra opinión, dicho párrafo resultará además **superfluo**, en caso que la CSJN al fallar en la causa “ESSO PETROLERA ARGENTINA S.R.L. C/ MUNICIPALIDAD DE QUILMES” adopte el criterio del dictamen de la Procuración, toda vez que – según nuestra opinión - alcanza con los párrafos primero y segundo del art. 35 CM para lograr la correcta atribución de ingresos, razones que justifican su eliminación (la del tercer párrafo) ya que si la base imponible provincial puede repartirse íntegramente entre los municipios si en todos ellos existe establecimiento, la solución correcta se logrará aplicando los dos primeros incisos del art. 35. Vale recordar que Bulit Goñi (1992, p.168) dijo, respecto del art. 35 CM, que “el *numen* de la disposición se halla en el segundo párrafo, pudiendo haberse prescindido de todo lo demás”.

Admitiendo la dificultad que supone lograr el acuerdo de la totalidad de las jurisdicciones adheridas para modificar el CM proponemos que la Pcia. del Neuquén modifique el inc. 19 del art. 66 de su Ley 53 (Orgánica de Municipios) para incorporar, en relación con la TSIH, la exigencia de:

1. La existencia de establecimiento situado en el ejido del municipio (en el mismo sentido que la ley 14.393 de la Pcia. de Bs.As.), como requisito de procedencia de la TISH y no como habilitación para aplicar el tercer párrafo del art. 35 del CM;
2. Que se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio y sus importes guarden una razonable proporcionalidad con el costo de este último, dando así cumplimiento al compromiso asumido con la firma del Consenso Fiscal 2017.

Los municipios deberán luego modificar sus normas tributarias para adaptarlas a la redacción propuesta para la Ley 53 e incluir como única regla de determinación de la base imponible (ingresos brutos) la aplicación de los párrafos primero y segundo del art. 35 del CM. Ello alineará sus normas con la jurisprudencia de la CSJN y evitará controversias judiciales seguramente adversas a los municipios.

Por nuestra parte agregamos que la base imponible (ingresos) debe medirse en relación con los restantes elementos estructurales de la hipótesis de incidencia, en particular con el elemento objetivo o hecho imponible propiamente dicho. En el caso de la TISH la base imponible debe limitarse a los ingresos atribuibles al municipio sin atraer los extra-ejido porque precisamente la elección por parte del legislador de ese índice de capacidad contributiva no constituye la fuente del tributo sino que cumple la función de repartir entre los contribuyentes el costo de prestación del servicio de inspección toda vez que es representativo del volumen de actividad ejecutada por el contribuyente en el ejido y, correlativamente, del esfuerzo requerido para la inspección municipal.

En síntesis, con relación a las normas de la Municipalidad de Neuquén analizadas y otras similares de otros municipios, concluimos que:

1. El inciso b.1.) del art. 63 de la OT es ilegítimo porque pretende atraer al municipio ingresos eventualmente ocurridos fuera de su ejido (por ej., servicios petroleros en pozos ubicado en otro ejido o en áreas provinciales extra-ejido). Dicha norma conduce a que la suma de las pretensiones de los múltiples municipios que se sientan con derecho a gravar los ingresos provinciales pueda superar el 100% dando lugar a múltiple imposición.
2. No merece objeción el inciso b.2) del art. 63 de la OT ya que respeta las normas del art. 35 CM y de la jurisprudencia analizada dando como resultado una justa apropiación de base imponible;
3. Tampoco resulta objetable la norma del inciso b.3) del art. 63 de la OT que divide la base imponible municipal entre las distintas licencias comerciales (establecimientos) que posea el contribuyente en la ciudad;
4. El inciso c) del art. 63 de la OT es directamente inaplicable toda vez que obliga a los contribuyentes sin establecimiento en la ciudad o “extra-locales” a atribuir base imponible (lo que determina la obligación de pagar la TISH), lo que es contrario a la doctrina de la CSJN comentada en el capítulo 3 del presente. Estos contribuyentes podrán tener ingresos

y gastos atribuibles al municipio por aplicación de las normas del CM, calculando un coeficiente de atribución de ingresos provinciales al municipio los que no quedarán gravados con la TISH porque no existe establecimiento, lo que hace inexigible la TISH.

5. Con respecto al inc. g) del art. 63 de la OT referido a los contribuyentes que no tengan ingresos brutos asignables a la ciudad y ejerzan actividades gravadas, ordenándoles efectuar un coeficiente de distribución teniendo en cuenta sólo los gastos asignables a esa licencia (esto indica que se refiere a contribuyentes con establecimiento en la ciudad) ya dijimos que resulta inaplicable ya que no respeta, como ordena el CM, las reglas generales de reparto (por ej., 50% de ingresos y 50% de gastos para el régimen general del art. 2).
6. Finalmente y sintetizando, corresponde aplicar estrictamente (y basta con ello) los dos primeros incisos del art. 35 del CM, atribuyendo base imponible sólo en su justa medida a los municipios en los que el contribuyente tenga establecimiento propio lo cual implica que parte de los ingresos brutos atribuibles por el CM a la Provincia del Neuquén queden:
 - a. Atribuidos a municipios que no los pueden gravar porque el contribuyente no tiene establecimiento en su ejido; o
 - b. No atribuidos a ningún municipio porque corresponden ser atribuidos a áreas provinciales que no caen bajo ningún ejido municipal.

6. Conclusiones y propuestas

Como resultado del estudio realizado arribamos a las conclusiones y formulamos las propuestas que seguidamente enunciamos:

1. No existe información pública actualizada, consolidada de todos los municipios, y con el nivel de detalle necesario de la recaudación de los recursos propios (en particular de la TISH) ni de los costos directos e indirectos de prestación de cada servicio municipal. Los formatos de ejecución presupuestaria difieren entre municipios lo que dificulta el análisis comparativo. Proponemos que desde el gobierno provincial se impulse la generación y el acceso público de esa información en un formato armonizado que permita analizar la estructura de financiamiento de los gastos municipales y facilite una toma de decisiones más racional sobre el mismo y que haga posible la comprobación del cumplimiento del requisito de la razonable proporción entre la recaudación de las tasas y el costo del servicio que financian. Esta información deberá integrarse con la base de datos de tasas municipales que la Provincia debe crear según el compromiso asumido el Consenso Fiscal 2017¹⁰².
2. Los municipios no siguen un procedimiento pre-normativo de análisis del costo directo e indirecto de cada servicio (tampoco tienen la información necesaria a tal fin), su naturaleza (divisible/indivisible) y sus fuentes de financiamiento. Proponemos que la Provincia impulse una modificación de la Ley 53 Orgánica de Municipios para exigir que para la sanción de las ordenanzas que creen o modifiquen tributos municipales (en particular las tasas) se siga el proceso decisorio expresado en el apartado 1.4. del presente trabajo y, a tal

¹⁰² III COMPROMISOS ASUMIDOS POR LAS PROVINCIAS Y LA CABA

q) Crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos imponible, bases imponible, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa.

fin, se tome como referencia el ejemplo de la “memoria económico-financiera” exigida a los municipios españoles que comentamos en el apartado 1.5. del presente. La legislación española sobre haciendas locales que reseñamos puede servir también para que la citada ley provincial incluya regulaciones a cumplir por los municipios. Por lo analizado en este trabajo sobre el alcance de las capacidades tributarias de los municipios en Argentina, concluimos que las directrices que proponemos sean incluidas en la ley orgánica de municipios son constitucionales y no implican avasallar la autonomía municipal. Desde el punto de vista de las finanzas municipales nada permite suponer que la realización del proceso de análisis que se debe hacer concluya necesariamente en una merma de la recaudación ya que posiblemente de ello resulte una mejora en el servicio de inspección y una recaudación (quizá mayor a la actual, hoy no lo sabemos) que cubra su costo total.

3. Proponemos que el Poder Ejecutivo Provincial impulse el efectivo cumplimiento del compromiso asumido en el Consenso Fiscal 2017 aprobado por ley provincial 3.090 de adecuar las tasas municipales, lo que no necesariamente implicará menores recursos tributarios propios para los municipios sino que los fortalecerá para enfrentar con mayor éxito las demandas judiciales de impugnación de las TISH en sus jurisdicciones toda vez que los objetivos contenidos en el Consenso Fiscal tienen su fundamento en la jurisprudencia de la CSJN.
4. El hecho imponible de la TISH debe necesariamente estar constituido por la *“la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio”* indivisible, lo que constituye una exigencia que, según la jurisprudencia de la CSJN, encuentra sustento en el art. 17 CN. De este modo, los municipios deben eliminar de sus normas de la TISH los servicios indefinidos o indivisibles tales como *“... y los restantes servicios prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial que tiendan a la satisfacción del*

interés general de la población, y a la creación de condiciones favorables para el ejercicio de la actividad económica". Mantener tales servicios en la norma, lejos de ampliar al alcance de la tasa y de potenciar su recaudación (como quizá se tenga en cuenta para mantenerlos) la debilitan y sirven de argumento para los contribuyentes que procuran impugnarlas. Superado el examen del texto normativo, la prestación concreta de los servicios enumerados en el mismo debe cumplir la triple condición (los tres adjetivos). A priori, es decir al nivel del análisis normativo, encontramos que la inclusión de los servicios de *"contralor de la seguridad, salubridad, higiene, protección del medio ambiente"* cumplen con los requisitos de ser divisibles y concretos. Luego resta verificar (cuestión fáctica) el cumplimiento de los requisitos de la *"prestación efectiva e individualizada"* que, a nuestro criterio, únicamente ocurre si el municipio efectúa (efectiviza) la inspección a cada contribuyente ("en el contribuyente") como dice el fallo "YSUR Energía Argentina S.R.L. C/ Municipalidad del Cutral C/ s/ Acción Procesal Administrativa"¹⁰³ del TSJ) en su propio establecimiento. La falta de inspecciones no puede justificarse en la jurisprudencia de la CSJN en el sentido que 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 general. No es lo mismo el servicio de recolección de residuos que el de inspección de la seguridad e higiene de un establecimiento. Esto es así dada la naturaleza de los servicios que justifican la TISH que admiten solamente una prestación espontánea y proactiva por parte del municipio en la que la voluntad o solicitud por parte del contribuyente es nula (el municipio no puede justificar que no inspeccionó el establecimiento porque el

¹⁰³ La acción fue originalmente iniciada por APACHE ENERGIA ARGENTINA SRL, su denominación anterior

contribuyente no lo solicitó). Lo contrario lleva a convalidar el cobro de una tasa por un servicio de inspección que no inspecciona. En cuanto a la carga de la prueba del servicio, entendemos que la misma le corresponde al municipio ya que lo contrario obliga al contribuyente a probar un hecho negativo. El requisito de la prestación concreta, efectiva e individualizada del servicio de inspección sólo es posible dentro de un establecimiento que le pertenezca al contribuyente. De ello se deriva que el contribuyente que no posee un establecimiento propio en el ejido no está obligado a pagar la TISH, que es el caso de los servicios petroleros prestados en yacimiento o instalación que pertenece a la operadora o concesionaria. Las normas analizadas que imponen la obligación de pagar la TISH a los contribuyentes que *“cuenten o no con establecimiento en la ciudad”* con inconstitucionales, al igual que la Ordenanza 1086/05 de Plaza Huincul.

5. Los municipios deben, respecto de la TISH, cumplir con el requisito de la razonable proporcionalidad entre la recaudación de la tasa y el costo global del servicio, establecido por la jurisprudencia de la CSJN e incorporado ahora en el Consenso Fiscal. El contribuyente tiene el derecho a exigir que tal proporción se cumpla y es el municipio el que debe probarlo en juicio. No existe una práctica de presupuestación ex ante y control ex post de este requisito, siendo impostergable que se ponga en marcha, promovido por el gobierno provincial, tal como se comprometió a hacerlo en el Consenso Fiscal. La recaudación de una tasa, la TISH incluida, no puede superar significativamente el costo directo más indirecto del servicio para cuya financiación fue creada, porque ello podría implicar que el excedente se destine a financiar gastos generales del municipio o servicios indivisibles, los que solamente podrían financiarse con impuestos municipales (automotor, por ej.) o transferencias de la Provincia. La falta de razonable proporcionalidad desdibuja las tasas generando una nueva especie tributaria que la doctrina ha bautizado *“impuestasas”*.

6. Las normas municipales analizadas contienen fórmulas de reparto de la base imponible (ingresos brutos) atribuidas por el contribuyente a la Provincia que son a nuestro juicio ilegítimas porque pretenden atraer (gravar) ingresos que no le corresponden. Las mismas pretenden una aplicación improcedente del tercer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral porque no existe en la Provincia una norma (que debe ser provincial) que exija la existencia de establecimiento para el cobro de la TISH y porque además los ejidos no son colindantes. En consecuencia, opinamos que cada municipio puede gravar los ingresos que le corresponden a su ejido por aplicación de las reglas de atribución del CM (régimen general o regímenes especiales) solamente si el contribuyente posee un establecimiento radicado en el mismo. Dichos ingresos resultan el tope máximo que puede gravar cada municipio no pudiendo “atraer” ingresos ocurridos fuera de su ejido. Por otra parte, coincidimos plenamente con el criterio expresado en el dictamen de fecha 27/6/2018 de la Procuración General de la Nación en la causa CSJN “ESSO PETROLERA ARGENTINA S.R.L. C/ MUNICIPALIDAD DE QUILMES” en relación al citado tercer párrafo del art. 35 del CM, lo que nos lleva a postular la idea que el mismo resulta superfluo ya que basta con los párrafos primero y segundo de dicho artículo para arribar a un reparto correcto de la base imponible entre los municipios en los que el contribuyente tiene establecimiento. De este modo, es perfectamente compatible con el art. 35 CM que la suma de los ingresos gravados por los municipios sea inferior a los ingresos atribuidos en el mismo ejercicio a la Provincia, ya que primero se atribuyen los ingresos geográficamente según las reglas de reparto del CM y luego se determina si los mismos quedan gravados, pudiendo resultar ingresos no gravados porque se atribuyen a un municipio en el que no existe establecimiento o porque corresponden a un área geográfica que cae en ningún ejido (lo que ocurre frecuentemente con los servicios petroleros prestados en pozos ubicados en suelo provincial

fuera de cualquier ejido). Son también contrarias al CM, y por tanto ilegales, las normas que prevén la confección de coeficientes de reparto que solamente tienen en cuenta los gastos del establecimiento (coeficiente “puro gasto”) sin considerar los ingresos del mismo cuando son iguales a cero.

7. Referencias

7.1. Doctrina

- Alvarez Echagüe, J. M. (2001). Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio. En J. O. Casás, *Derecho Tributario Municipal* (pág. 237 y ss). Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Argañaraz, N., Barraud, A., & Murúa, M. (2018). *Cambios en la carga tributaria municipal sobre la actividad económica en 2018*. IARAF Instituto Argentino de Análisis Fiscal, Córdoba. Obtenido de www.iaraf.org
- Balbo, E. H. (2005). Tributación municipal: tasa sin servicio y servicio sin tasa. *Doctrina Tributaria ERREPAR*, XXVI, 527.
- Balbo, E. H. (2013). Novedosa especie tributaria: "las impuestasas". Tasas que financian servicios indivisibles e indirectos: análisis en el marco del entramado federal. *Periódico Económico Tributario*, 527. Obtenido de <https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar>
- Berteau, A. O. (2010). *Cumplimiento Asimétrico del Pacto Fiscal*. Obtenido de www.federalismofiscal.com
- Bulit Goñi, E. (1992). *Convenio Multilateral*. Buenos Aires: Depalma.
- Bulit Goñi, E. (1994). Algunas consideraciones sobre el federalismo fiscal en la reforma constitucional. *Doctrina Tributaria ERREPAR - XV*.
- Bulit Goñi, E. (1996). Implicancias de la reforma constitucional de 1994 en materia de las potestades tributarias municipales. *La Información T.73*, 38.
- Bulit Goñi, E. G. (Enero-Junio de 1996). Implicancias de la Reforma Constitucional de 1994 en materia de las potestades tributarias municipales. *La Información*, 73, 37 y ss.
- Bulit Goñi, E. G. (2001). Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales. En J. O. Casás, *Derecho Tributario Municipal* (pág. 175 y ss). Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Casado Ollero, G. (2001). La Hacienda local en la Constitución y en la jurisprudencia constitucional española. En J. O. Casás, *Derecho Tributario Municipal* (págs. 127-171). Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Castro, R., & Ferrari, M. (2006). *ARMONIZACION TRIBUTARIA MUNICIPAL. El caso de las Tasas Retributivas de Servicios e Inspección Seguridad e Higiene. Documento de Trabajo Nº 4*. Obtenido de http://www.haciendanqn.gob.ar/archivos/8b6c9_Armonizacion_Tributaria_Municipal_Caso_Tasas_Retributivas_de_Servicios_y_Seguridad,_Inspeccion_e_Higiene.pdf
- CSJN. (Sentencia del 8/11/1961). "*Municipalidad de San Lorenzo c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales*".
- Dogliani, J. F. (2011). Tributos municipales y convenios multilaterales. *Periódico Económico Tributario*. Obtenido de <https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar>

- Herrera Molina, P. M. (2007). Las tasas ante el principio de capacidad económica. En E. J. Urresti, *Derecho Tributario Provincial y Municipal* (pág. 159 y ss). Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Instituto Argentino de Energía "Gral. Mosconi". (2019). *La Evolución de Producción de Hidrocarburos en Argentina. Informe Anual 2018*. Obtenido de <http://web.iae.org.ar>
- López Accotto, A., & Macchioli, M. (. (2015). *La estructura de la recaudación municipal en la Argentina: alcances, limitaciones y desafíos*. Secretaría de Asuntos Municipales de la Nación y Universidad de General Sarmiento. Obtenido de <https://www.mininterior.gov.ar/municipios/pdfs>
- Naveira de Casanova, G. J. (1995). Principios jurídicos constitucionales del derecho tributario: la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad. Sus posibles vinculaciones. *Periódico Económico Tributario*(97). Obtenido de <https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar>
- Naveira de Casanova, G. J. (2001). Competencias tributarias de los municipios. En J. O. Casás, *Derecho Tributario Municipal* (pág. 75). Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Naveira de Casanova, G. J. (2016). *Finanzas Públicas y Derecho Financiero - Guía de Estudio*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Estudio.
- Naveira de Casanova, G. J. (2017). *Derecho Tributario - Guía de Estudio*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Estudio.
- Revilla, P. J. (2007). Sujeción de las municipalidades a la normativa provincial y al derecho intrafederal (art. 35 del Convenio Multilateral). Exigencia de sustento territorial en la tasa. En E. G. Bulit Goñi, *Tasas Municipales* (Vol. I, págs. 395-425). Buenos Aires: LexisNexis.
- Serrano Antón, F. (2009). Las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades administrativas en la Hacienda Local. *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, 263-321. Obtenido de Recuperado de <https://ifc.dpz.es/recursos/publicacion>
- Spisso, R. R. (2011). Tratamiento discriminatorio en el impuesto sobre los ingresos brutos. *LALEY*, 515. Obtenido de www.laleyonline.com.ar
- Subsecretaría de Ingresos Públicos, Coordinación Provincial Relaciones Fiscales con Municipios de la Provincia del Neuquén. (2012). *Armonización tributaria municipal*. Obtenido de <http://www2.mecon.gov.ar/.../municipal/.../3erSeminarioEstadisticasMunicipales.../7>
- Uribe, J. P. (2017). Aplicación del artículo 35 del Convenio Multilateral. Distribución de base imponible en municipios. *Práctica y Actualidad Tributaria*, XXIII. Obtenido de <http://eol.errepar.com>
- Villegas, H. B. (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (8va ed.). Buenos Aires: Astrea.

7.2.Jurisprudencia

7.2.1 Argentina

7.2.1.1. Corte Suprema de Justicia de la Nación (disponible en <https://sj.csjn.gov.ar/sj/>)

“Ana Vignolo de Casullo -su sucesión- v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, (Fallos 192:139), 6/3/1942.

"Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael" (Fallos 234:663), 16/05/1956.

"Compañía Química S.A. c. Municipalidad de la Ciudad de San Miguel de Tucumán" (Fallos 312:1575), 5/09/1989.

"Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L. s/ acción de inconstitucionalidad contra ordenanza n° 068/90 - Municipalidad de Puerto Tirol" (Fallos 319:2211), 10/10/1996.

“Frigorífico Cía. Swift de La Plata c/Nación” (Fallos: 251:50), 11/10/1961.

“Gas Natural Ban S.A. c. Municipalidad de Campana (Pcia. de Buenos Aires)” (Fallos 326:2653), 12/08/2003.

“Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad de Córdoba” (Fallos: 332:1503), 23/6/2009.

"Municipalidad de Concordia c/ Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. si ejecución fiscal", 26/3/2009.

“Municipalidad de San Lorenzo c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales” (Fallos: 251:222), 8/11/1961.

“Pan American Energy LLC sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) y otros s/Acción declarativa” (Fallos 335:996), 19/6/2012.

“Quilpe S.A. s/inconstitucionalidad” (Fallos: 335:1987), 9/10/2012.

“S.A. Bodegas y Viñedos Graffigna Ltda. v. Provincia de San Juan” (Fallos 201:545), 18/5/1945.

“Sniafa S.A.I. y C. c/Municipalidad de Berazategui s/ordinario” (Fallos: 277:218), 15/7/1970.

“Western Union Financial Services Argentina S.R.L. c/Municipalidad de Merlo s/ demanda contencioso administrativa”, (28/06/2018).

7.2.1.2. Procuración General de la Nación (disponible en <https://www.mpf.gob.ar>)

“Quilpe S.A. s/inconstitucionalidad”, 23/11/2011

“ESSO Petrolera Argentina S.R.L. C/ Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso administrativa.”, CSJ 1533/2017/RH1, 27/6/2018.

7.2.1.3. Tribunal Superior de Justicia de la Provincia del Neuquén (disponible en

<http://www.jusneuquen.gov.ar/jurisprudencia/>)

“Casino Magic y otros c/Municipalidad de Neuquén s/ Acción de Inconstitucionalidad” (Acuerdo 1028/2004), (7/7/2004).

“Consorcio de Propietarios de Chapelco Golf y Resort c/Municipalidad de San Martín de los Andes s/Acción meramente declarativa”, (Acuerdo 12/19), 15/3/2019.

“Fiscalía de Estado de la Provincia del Neuquén c/ Municipalidad de Vista Alegre s/Acción de Inconstitucionalidad” (Acuerdo 8/17), 22/12/2017.

“General Electric International Inc. Sucursal Argentina c/ Municipalidad de Plaza Huincul s/ Acción Procesal Administrativa” (Acuerdo 33/14), 22/7/2014.

“Los Juanes S.A. c/ Municipalidad de Vista Alegre s/ Acción Procesal Administrativa” (Acuerdo 125/18), 9/10/2018.

“Municipalidad de Zapala c/Provincia de Neuquén s/Acción Procesal Administrativa” (Acuerdo 13/14), 20/3/2014.

“Ubal dini Jorge Esteban c/Municipalidad de Centenario s/acción Procesal Administrativa” (Acuerdo 8/2017), 2/2/2017.

“YSUR Energía Argentina S.R.L. C/ Municipalidad del Cutral Có s/ Acción Procesal Administrativa” (Acuerdo 136/17), 19/12/2017.

**7.2.1.4. Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial, Laboral y de Minería de Neuquén
(disponible en <http://www.jusneuquen.gov.ar/jurisprudencia/>)**

“Municipalidad de Neuquén c/El Negrito S.R.L. y otro s/apremio”, Sala III, 8/3/2016.

**7.2.1.5. Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (disponible en
<http://www.scba.gov.ar>)**

“Western Union Financial Services Argentina S.R.L. contra Municipalidad de Merlo. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, (causa A. 71.876), 23/11/2016.

Anexo 1. Resumen de las normas municipales analizadas

Municipio	Neuquén
Norma	Ordenanza 10.383 – Anexo I
TÍTULO VII	DERECHOS DE INSPECCIÓN Y CONTROL DE SEGURIDAD E HIGIENE DE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS
Capítulo I	Hecho imponible
Art. 228	Se abonarán las Tasas que fije la Ordenanza Tarifaria Anual
	por el ejercicio de cualquier actividad productiva, industrial, comercial, de servicios u otra,
	en virtud de los servicios municipales de contralor de la seguridad, salubridad, higiene, protección del medio ambiente, desarrollo de la economía y los restantes servicios prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial que tiendan a la satisfacción del interés general de la población, y a la creación de condiciones favorables para el ejercicio de la actividad económica.
	Comprende los derechos de funcionamiento de la actividad, cuenten o no con establecimiento en la ciudad o por introducción de mercaderías o productos desde otros municipios
Capítulo II	Base imponible
Art. 229	El monto de la obligación tributaria se determinará por la aplicación de una alícuota sobre el monto de los ingresos brutos correspondientes al período fiscal concluido,
	por un importe fijo,
	por aplicación combinada de los dos anteriores,
	o por cualquier otro índice que consulte las particularidades de determinadas actividades y se adopte como medida del hecho imponible.
	En ningún caso la obligación resultante podrá ser inferior a los mínimos que fije la Ordenanza Tarifaria Anual.
Art. 230	Operaciones en varias jurisdicciones. Cuando cualquiera de las actividades gravadas se desarrolle en más de una jurisdicción, ya sea que el contribuyente tenga su sede central o una sucursal en la Ciudad de Neuquén, u opere en ella mediante terceras personas –intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes, consignatarios u otros, con o sin relación de dependencia-, o incurra en cualquier tipo de gasto en la jurisdicción municipal, la base imponible del tributo asignable a la Municipalidad de Neuquén podrá determinarse mediante la distribución del total de los ingresos brutos del contribuyente de conformidad con las normas técnicas del Convenio Multilateral del 18/08/77, independientemente de la existencia de local habilitado. Serán de

	aplicación, en lo pertinente, los regímenes especiales previstos por el mencionado Convenio, sin que ello implique prórroga de la jurisdicción natural.
Capítulo III	Contribuyentes y Responsables
Art. 231	Son contribuyentes las personas mencionadas como tales en la Parte General de este Código y que realicen en forma habitual cualquiera de las actividades mencionadas en el Hecho Imponible.
Capítulo IV	Período Fiscal
Art. 232	El tributo por derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene de las actividades Comerciales, Industriales y de Servicios tiene carácter anual.
Capítulo V	Venta ambulante
Art. 233	Abonarán una tasa por la venta ambulante quienes comercialicen productos u ofertas de servicios en la vía pública en lugares permitidos, o en el interior de los domicilios de los potenciales compradores. El monto de la tasa se abonará por adelantado y surgirá de la alícuota, monto fijo u otro parámetro que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual. Son contribuyentes quienes ejerzan la actividad. No estarán comprendidos en esta forma de pago las empresas que realicen ofertas de productos o servicios visitando el domicilio de los posibles compradores y cuenten con local habilitado en la ciudad de Neuquén o estén comprendidos de otro modo en el pago de la tasa de este Título.
Capítulo VI	Exenciones
Art. 234	Se encuentran exentos: a) El Estado Nacional y Provincial, sus organismos descentralizados, autárquicos o Empresas del Estado siempre que no realicen actividad comercial, industrial o de servicio. b) Las entidades sin fines de lucro que impartan enseñanza paga, cuando destinen los fondos al objeto de su creación. c) El ejercicio individual de las profesiones liberales con título universitario siempre que no asuman forma de empresa. d) Las Entidades de bien público y/o sin fines de lucro. e) Las empresas radicadas o a radicarse en el Parque Industrial de la Ciudad de Neuquén, hasta la finalización de las exenciones que le otorgue la Provincia del Neuquén. f) Del cincuenta por ciento (50%) devengado durante el primer período fiscal a aquellos contribuyentes cuya fecha real de iniciación de actividades haya sido el año en que se solicita habilitación municipal. g) La actividad teatral excluidos los espectáculos revisteriles.

	<p>h) Los grupos estudiantiles por la oferta de productos que realicen en la vía pública en lugares y formas permitidos, siempre que cuenten con autorización de la autoridad del establecimiento al que concurren.</p> <p>i) Las personas con discapacidades que realicen trabajos por cuenta propia, siempre que:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Cuenten con la certificación de discapacidad de la autoridad competente.2. Estén exentos del Impuesto a los Ingresos Brutos por la Dirección Provincial de Rentas del Neuquén.3. Posean hasta dos licencias comerciales, de las cuales sean titulares exclusivos.4. La Ordenanza Tarifaria determinará el límite máximo de ventas que podrá alcanzar el beneficiario de esta exención. <p>El Órgano Ejecutivo establecerá la forma y condiciones necesarias para justificar los recaudos más arriba indicados.</p>
--	--

Municipio	Añelo
Norma	Ordenanza 422/2018 (Tarifaria 2019)
TÍTULO VIII	DERECHOS DE INSPECCIÓN Y CONTROL DE SEGURIDAD E HIGIENE DE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS
	DEL HECHO IMPONIBLE
Art. 45	Se abonará el derecho de inspección y control de seguridad e higiene de las actividades comerciales, industriales y de servicios
	cuando se ejerza cualquier actividad productiva, industrial, comercial, de servicios u otra,
	en virtud de los servicios municipales de contralor de la seguridad, salubridad, higiene, protección del medio ambiente, desarrollo de la economía y los restantes servicios prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial que tiendan a la satisfacción del interés general de la población, y a la creación de condiciones favorables para el ejercicio de la actividad económica.
	Comprende todas las actividades, cuenten o no con establecimiento comercial en la ciudad o por introducción de mercaderías o productos desde otros municipios.
	DE LA BASE IMPONIBLE
Art. 48	Las únicas actividades exentas para este tributo municipal serán las que expresamente se determinan en el Código Tributario Municipal en su Artículo 234°).
	CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES
Art. 52	Son contribuyentes y responsables los que establece el Artículo 231°) del Código Tributario Municipal. A los efectos estadísticos y clasificatorios las actividades se encuentran codificadas en el listado agregado como Anexo I
Art. 57	La Secretaría de Hacienda queda facultada para establecer la base imponible en aquellos casos que no se encuentren específicamente contemplados.

Municipio	Rincón de los Sauces
Norma	Ordenanza 2008/2018 (Tarifaria 2018)
TÍTULO II	DE LOS TRIBUTOS EN PARTICULAR
Capítulo II	DERECHOS DE INSPECCIÓN Y CONTROL DE SEGURIDAD E HIGIENE DE ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES Y DE SERVICIO DEL HECHO IMPONIBLE
	DEL HECHO IMPONIBLE
Art. 7	Se abonarán los valores establecidos en los Artículos N° 11 o Artículos N° 12 de la presente norma,
	por el ejercicio de cualquier actividad productiva, industrial, comercial, de servicios u otra,
	en virtud de los servicios municipales de contralor de la seguridad, salubridad, higiene, protección del medio ambiente, desarrollo de la economía y los
	restantes servicios prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial que tiendan a la satisfacción del interés general de la población
	y a la creación de condiciones favorables para el ejercicio de la actividad económica.
	Comprende los derechos de funcionamiento de la actividad, cuenten o no con establecimiento en la ciudad.
	BASE IMPONIBLE

Municipio	Senillosa
Norma	Ordenanza 1583/12
	Tasa De Inspección y Control de Seguridad e Higiene de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios
Art. 1	Por la prestación de los servicios municipales de Inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad, higiene e impositivo y cualquier otro no remunerado por otro tributo municipal que haga al bienestar general,
	que se efectuó en predios, establecimientos, instalaciones, locales, oficinas y en general en cualquier espacio público o privado en el cual se desarrolle cualquier actividad extractiva, de producción primaria, comercial, industrial, de construcción, de transporte, de intermediación, de servicios y cualquier otro tipo de actividad a título oneroso, cualquiera sea el sujeto que la desarrolle
	; se deberá abonar la tasa correspondiente, conforme a las alícuotas, importes fijos y mínimos que establezca la Ordenanza Tributaria Anual, desde la fecha de inicio de tales actividades.

	<p>También corresponderá el pago de la tasa por los servicios municipales prestados cuando las actividades mencionadas en el párrafo anterior se desarrollen en sitios pertenecientes a jurisdicción federal o provincial, enclavados dentro del ejido municipal, aunque los mismos sean considerados de utilidad nacional.</p> <p>En el caso de las prestaciones de servicios efectuadas dentro del ejido municipal no será requisito, para la configuración del hecho imponible, que el prestador de los servicios posean local, establecimiento comercial, industrial u oficina propia en jurisdicción del Municipio.</p>
Art. 2	<p>Los montos a abonar surgen de los importes mínimos y fijos que determina la Ordenanza Fiscal y de las alícuotas que ella disponga para cada actividad en el caso del contribuyente interjurisdiccional</p>
Art. 3	<p>BASE IMPONIBLE PARA EL CONTRIBUYENTE INTERJURISDICCIONAL.</p> <p>La base imponible para los contribuyentes que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentren alcanzados por el Régimen del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, se constituirá con los ingresos brutos devengados del periodo. Con más lo que surja de aplicar las alícuotas por derecho de ocupación y/o uso del espacio.</p>
Art. 4	<p>LIQUIDACION DEL CONTRIBUYENTE INTERJURISDICCIONAL. Los contribuyentes mencionados en el artículo 3° liquidaran la tasa según lo establece el Régimen General y los Regímenes Especiales del Convenio Multilateral y distribuirán la base imponible de la tasa municipal, entre los municipios de la provincia del Neuquén, conforme a las disposiciones del artículo 35° del Convenio Multilateral, hasta tanto se suscriba un convenio intermunicipal para su distribución. Con más la determinación por derecho al uso del espacio</p>
Norma	Ordenanza 1822/17 (Tarifaria 2018)

Ordenanza Tarifaria 2019 de la Ciudad de Neuquén N° 13.856 (obtenida de <http://www.ciudadneuquen.gob.ar/boletin-oficial/wp-content/uploads/sites/7/2019/01/ED.ESPECIAL-N%C2%BA-01-2019-1.pdf>)

TÍTULO VII

DERECHOS DE INSPECCIÓN Y CONTROL DE SEGURIDAD E HIGIENE DE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS

CAPITULO I:

DEL HECHO IMPONIBLE

Artículo 62): Se abonarán los valores establecidos en los Artículos 65°), 66°), 67°), 68°) y

71º) de la presente norma, por el ejercicio de cualquier actividad productiva, industrial, comercial, de servicios u otra, en virtud de los servicios municipales de contralor de la seguridad, salubridad, higiene, protección del medio ambiente, desarrollo de la economía y los restantes servicios prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial que tiendan a la satisfacción del interés general de la población, y a la creación de condiciones favorables para el ejercicio de la actividad económica. Comprende los derechos de funcionamiento de la actividad, cuenten o no con establecimiento en la ciudad o por introducción de mercaderías o productos desde otros municipios.

CAPITULO II:

DE LA BASE IMPONIBLE

Artículo 63): La determinación del tributo, se realizará para el año fiscal clasificando a los contribuyentes según el encuadre que le corresponda en la escala del Artículo 65º) de la presente; para lo cual se tendrán en cuenta los ingresos brutos gravados y/o exentos y/o con reducción a tasa cero por ciento (0%) declarados o que debió declarar en la Dirección Provincial de Rentas de Neuquén, correspondientes al año fiscal calendario inmediato anterior al que debe liquidar el Municipio; debiendo considerarse al efecto del cálculo del tributo las situaciones que se detallan a continuación:

a) CONTRIBUYENTES DIRECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS:

Deberán liquidar los Ingresos Brutos computables conforme se lo estipula en el primer párrafo de este artículo y con las particularidades siguientes:

- a.1) Aquellos contribuyentes cuya única sede administrativa y/o local de ventas se encuentre en jurisdicción de Neuquén Capital, a los efectos del cálculo de este tributo tomarán como base la totalidad de los ingresos brutos anuales.
- a.2) Aquellos contribuyentes que cuenten en la provincia con locales o sucursales en más de una localidad debidamente habilitadas por los Municipios pertinentes, tomarán como base a los efectos del cálculo, el monto proporcional de Ingresos Brutos asignables a la

jurisdicción de Neuquén Capital.

a.3) Aquellos contribuyentes que tengan más de un establecimiento en la jurisdicción de Neuquén Capital y por ello más de una licencia comercial deberán calcular los Ingresos Brutos asignables a esta jurisdicción y luego distribuir proporcionalmente los ingresos a cada una de esas licencias comerciales.

b) CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTIVIDADES ENCUADRADAS BAJO EL REGIMEN QUE ESTIPULA EL CONVENIO MULTILATERAL

Los contribuyentes que declaren sus ingresos brutos anuales bajo el régimen que fija el convenio multilateral, a los efectos de determinar este tributo especificarán en su Declaración Jurada Municipal el monto de los mismos asignable a la jurisdicción de Neuquén Capital, teniendo en cuenta las siguientes particularidades:

b.1) Aquellos contribuyentes que realicen operaciones en la provincia, cuya única sede administrativa y/o local de ventas se encuentre en jurisdicción de Neuquén Capital, a los efectos del cálculo de este tributo tomarán como base la totalidad de los ingresos brutos anuales asignables a la Provincia de Neuquén.

b.2) Aquellos contribuyentes que realicen operaciones en la provincia y cuenten con locales o sucursales en más de una localidad debidamente habilitadas por los Municipios pertinentes, tomarán como base a los efectos del cálculo el monto proporcional de ingresos brutos asignables a la jurisdicción de Neuquén Capital.

b.3) Los contribuyentes que tengan más de un establecimiento en la jurisdicción de Neuquén Capital y por ello más de una licencia comercial deberán calcular los Ingresos Brutos asignables a esta jurisdicción y luego distribuir proporcionalmente los ingresos a cada una de esas licencias comerciales.

c) CONTRIBUYENTES SIN ESTABLECIMIENTO EN LA CIUDAD O EXTRA LOCALES

Se les determinará el tributo conforme se lo estipula en este artículo, acorde a la situación en la cual queden comprendidos.

d) CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTIVIDADES EN FORMA ESPORÁDICA

Se entiende por actividades esporádicas, aquellos eventos que se organizan

transitoriamente en el ejido municipal y en los cuales se realicen transacciones de compra-venta. Abonarán por local y por día la suma de cuatrocientos pesos (\$400,00).-

Los espectáculos de índole lúdica y espectáculos de esparcimiento como Kermeses, Circos, Parques de Diversiones, abonarán la suma de setecientos treinta pesos (\$730,00) diarios.

Las actividades, como fiestas electrónicas o similares, abonarán por día la suma de nueve mil setecientos cincuenta pesos (\$9.750,00); independientemente de lo que debieren tributar por otras actividades.

Los Hipódromos abonarán por cada evento la suma de cuatro mil pesos (\$4.000,00); independientemente de lo que debieren tributar por otras actividades.

Este tributo deberá ser abonado al autorizarse la habilitación correspondiente para su funcionamiento.

e) CONTRIBUYENTES QUE INICIARON SUS ACTIVIDADES DURANTE EL AÑO FISCAL 2.018

Aquellos contribuyentes que cuenten con un período de actividad inferior a los 12 meses durante el año fiscal 2.018, a los efectos de determinar el monto de los ingresos brutos computables deberán promediar y anualizar los mismos, informándolos mediante la Declaración Jurada Anual.

f) CONTRIBUYENTES QUE INICIEN SUS ACTIVIDADES DURANTE EL AÑO FISCAL 2.019:

Se les determinará el tributo en forma proporcional al mínimo de la escala del Artículo 65°) o Artículo 68°) según corresponda a la actividad del contribuyente, en concepto de anticipos, los cuales serán tomados como pagos a cuenta.

El contribuyente deberá presentar, dentro de los treinta (30) días siguientes de transcurridos los primeros dos (2) meses calendarios desde su habilitación, la Declaración Jurada correspondiente informando la facturación de los dos (2) meses mencionados, promediarla y anualizarla, a fin de establecer el importe que le corresponde según la escala de los artículos citados en el primer párrafo de este inciso. Este importe se tributará en forma proporcional a los meses de habilitación detrayendo los pagos a

cuenta.

Los contribuyentes que habiliten en el mes de Diciembre, deberán anualizar la facturación de ese mes y cumplimentar con la presentación de la Declaración Jurada antes del 31 de Enero del ejercicio fiscal siguiente, a fin de establecer el importe que les corresponde según los artículos antes mencionados. Este importe se tributará en forma proporcional al mes de habilitación detrayendo los pagos a cuenta.

Aquellos contribuyentes que no presentaren la Declaración Jurada en los plazos establecidos en los párrafos anteriores, deberán cumplimentar dicha obligación informando la facturación desde su habilitación hasta el último día del mes calendario anterior a la presentación de la Declaración Jurada del mismo período fiscal de su habilitación, promediarla y anualizarla a fin de establecer el importe que les corresponde según la escala de los artículos precitados. Este importe se tributará en forma proporcional a los meses de habilitación detrayendo los pagos a cuenta.

Ante la falta de presentación de la Declaración Jurada anual por el año de inicio luego de cumplidos los plazos establecidos, se aplicará multa por falta de presentación de Declaración Jurada estipulada en el Artículo 152º) de la Ordenanza N° 10.383 y modificatorias (Código Tributario Municipal Vigente).

g) CONTRIBUYENTES QUE NO TENGAN INGRESOS BRUTOS ASIGNABLES A LA JURISDICCIÓN DE NEUQUÉN CAPITAL Y EJERZAN ACTIVIDADES ENCUADRADAS EN ESTE TÍTULO.

Deberán efectuar un coeficiente de distribución teniendo en cuenta los gastos asignables a esa licencia. El mismo se calculará por medio del cociente entre los gastos devengados en el ejercicio fiscal inmediato anterior asignables a Neuquén Capital y los imputables a la provincia de Neuquén para el mismo período. Este coeficiente aplicable a los ingresos brutos totales de la provincia del Neuquén, establecerá la base imponible atribuible a ese contribuyente, a los efectos de establecer los importes a abonar de la tabla correspondiente.

h) Los jóvenes que tengan entre 18 hasta 28 años de edad, con domicilio legal en

la Ciudad de Neuquén, que inicien sus actividades dentro del Programa Primeros Pasos impulsado por la Dirección Municipal de Juventud, pagarán \$0 (pesos cero) en concepto de este tributo durante los dos primeros meses comprendido desde la fecha real de iniciación de actividades.

Artículo 64): La facturación anual será aquella que los contribuyentes se encuentren obligados a declarar ante la Dirección Provincial de Rentas de Neuquén para la liquidación y/o determinación del Impuesto Anual sobre los Ingresos Brutos. Si la actividad estuviera exenta o con reducción a la tasa del cero por ciento (0%) por el Código Fiscal de la Provincia, deberá declararse la facturación anual que corresponda a los conceptos prescriptos en el primer párrafo del Artículo 63º) de la presente, para realizar la determinación de este tributo.

Las únicas actividades exentas para este tributo municipal serán las que expresamente se determinan en la Ordenanza N° 10383 y modificatorias - Código Tributario Municipal Vigente en su Artículo 234º).

Artículo 65): Para el ejercicio fiscal será de aplicación la siguiente escala:

.....

Artículo 66): CREDITO FISCAL POR PERSONAL OCUPADO: Por cada empleado ocupado se generara un crédito a favor del contribuyente de pesos quinientos (\$500,00). En caso de que el personal ocupado sea proveniente de la Oficina de Empleo de la Municipalidad de Neuquén, dicho importe se triplicará. Se entiende por personal al promedio de personas del año fiscal inmediato anterior efectivamente ocupadas en su actividad comercial, industrial o de servicios en la Ciudad de Neuquén y necesarias para la marcha del establecimiento; y declaradas ante los organismos competentes. Para el caso de inicio de actividades durante el año 2.019 se tomará el personal promedio ocupado mensual al vencimiento de la Declaración Jurada Anual de este tributo; en caso de iniciar actividades en fecha posterior a este vencimiento se tomará el personal promedio de los dos primeros meses de actividad o del período menor si correspondiera.

Artículo 67): MONTO A PAGAR: Al monto establecido según el Artículo 65º) se le

detraerá con carácter general para todos los contribuyentes el Crédito Fiscal por Personal Ocupado que se determine según el Artículo 66°).

Se reducirá el diez por ciento (10%) del tributo determinado para aquellos contribuyentes con ingresos anuales hasta \$120.000.000,00 y el cinco por ciento (5%) para aquellos cuyos ingresos anuales sean más de \$120.000.000,00 y hasta \$ 150.000.000,00 siempre y cuando tengan toda la flota de vehículos radicada en la ciudad de Neuquén, la presentación en término de la Declaración Jurada Anual ejercicio fiscal 2.019 (DDJJ) y haber presentado todas las DDJJ de períodos no prescriptos.

Bonificación Especial: Cuando el contribuyente reúna en forma conjunta las siguientes condiciones:

1. Que tengan su sede central y administrativa, sus locales principales de ventas y/o servicios, establecimientos y depósitos en el ejido de la Ciudad de Neuquén.
2. Que el setenta por ciento (70%) o más del personal ocupado desarrolle sus actividades en el ejido de la Ciudad de Neuquén.
3. Que la totalidad de los rodados se encuentren radicados en la Ciudad de Neuquén.
4. Que hayan cumplimentado todos los deberes formales en tiempo y forma, la presentación en término de todas las Declaraciones Juradas por este tributo no prescriptas incluyendo la Declaración Jurada del Ejercicio Fiscal vigente en término.
5. Haber iniciado sus actividades con anterioridad al 01/01/2019

Obtendrá una reducción del veinte por ciento (20%) del tributo estipulado en el Artículo 65°), y a dicha cifra se le detraerá el valor que se determine según el Artículo 66°).

El monto a pagar no podrá ser inferior al valor del primer rango de la escala del Artículo 65°).

Artículo 68): REGIMENES ESPECIALES:

a) LAS ACTIVIDADES ALCANZADAS POR EL CÓDIGO 5704 “SERVICIOS PARA LA EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO Y GAS”, se regirán por:

1. Se liquidarán de acuerdo a un Importe fijo según la siguiente escala:

....

Se entiende por Facturación Anual el concepto descrito en el Punto N° 21 del Anexo I de la presente Ordenanza.

2. Al monto del punto 1) se le descontarán el crédito por empleado previsto en el Artículo 66°).

El monto a pagar no podrá ser inferior al valor del primer rango de la escala del inciso a.1) del presente artículo.

b) LAS ACTIVIDADES ALCANZADAS POR EL CÓDIGO N° 5703 "EMPRESAS DE EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO Y GAS, CON EXTRACCIÓN EN EL EJIDO DE NEUQUEN CAPITAL"

Abonarán el importe que surja de la tabla del Artículo 65°) según sus ingresos brutos computables. No pudiendo ser el tributo anual inferior a pesos ocho millones (\$8.000.000,00).

Podrán computarse el crédito por personal ocupado del Artículo 66°).

El monto a pagar es el importe determinado en el primer párrafo de este inciso, deducido el crédito por personal en las condiciones previstas en el Artículo 66°).

c) LAS ACTIVIDADES ALCANZADAS POR EL CÓDIGO 5705 "EMPRESAS DE EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO Y GAS, CON EXTRACCIÓN FUERA DEL EJIDO DE NEUQUEN CAPITAL"

1. Se liquidarán de acuerdo a un Importe fijo según la siguiente escala:

.....

2. Al monto del punto c.1) se le descontarán el crédito por empleado previsto en el Artículo 66°).

3. Aquellas empresas cuya superficie no supere los 400 m² y tengan menos de diez (10) empleados, tendrán una reducción del monto fijo anual de la tabla del cincuenta por ciento (50%).

El monto a pagar no podrá ser inferior al valor del primer rango de la escala del inciso c.1) del presente artículo. Esto último no es de aplicación para aquellos contribuyentes que se encuentren encuadrados en el punto c.3).

d) BANCOS Y OTROS ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS

Los contribuyentes encuadrados en los códigos detallados a continuación tributarán según la aplicación de la escala del Artículo 65º), no pudiendo ser inferior el tributo anual a lo determinado como monto mínimo para cada actividad según el siguiente detalle:

....

Anexo 2. Antecedentes de acuerdos interjurisdiccionales entre Nación y Provincias

LEY 20.221 – COPARTICIPACIÓN FEDERAL

Art. 9º.- La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipalidades de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados por esta ley. De esta obligación se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre: la propiedad inmobiliaria, el ejercicio de actividades lucrativas, las transmisiones gratuitas de bienes, los automotores y los actos, contratos y operaciones a título oneroso.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuesto, tasa, contribución u otro tributo, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales coparticipados por esta ley, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a impuestos comprendidos por esta ley. **Esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios que guarden una razonable relación con los servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.**¹⁰⁴

LEY 23.548 – COPARTICIPACIÓN FEDERAL (reemplaza a la Ley 20.221)

ARTICULO 9º.- La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

¹⁰⁴ Subrayamos la expresión “razonable relación” para destacar que desapareció en el texto de la LCF 23.548.

b. Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley. **Esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.**

ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO NACIONAL Y LOS GOBIERNOS PROVINCIALES (PACTO FISCAL I)

Firmado el 12 de agosto de 1992

Vigencia hasta el 31 de diciembre de 1993. Prorrogado hasta el 30/6/1995 por el Pacto II

Ratificado mediante ley nacional N° 24.130

No incluye normas sobre tasas municipales

PACTO FEDERAL PARA EL EMPLEO, LA PRODUCCION Y EL CRECIMIENTO (PACTO FISCAL II)

Firmado el 12 de agosto de 1993

Ratificado mediante el decreto PEN 1807/93 y la ley 24.307

Aprobado por la Pcia. de Neuquén mediante ley 2.058

No incluyó una cláusula de vigencia o duración.

PRIMERO (compromisos de las provincias) (lo resaltado me pertenece)

2) Derogar **de inmediato** los Impuestos Provinciales específicos que gravan la Transferencia de Combustible, Gas, Energía Eléctrica, incluso los que recaen sobre la auto generada, y Servicios Sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico. Asimismo se derogarán de inmediato las que gravan directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo.

Asimismo se promoverá la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura Provincial o a través de la recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. **Igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.**

Recomendar a los Municipios la modificación de las Tasas Viales y de Mantenimiento de Caminos o de otras similares a fin de que no superen el CUARENTA CENTESIMOS POR CIENTO (0,40 %) del OCHENTA POR CIENTO (80 %) del valor de mercado de los inmuebles suburbanos o del valor de la tierra libre de mejoras y se ajusten en todo caso al costo que derive de la

prestación efectiva del servicio retribuido (Art. PRIMERO, punto 5-b), segundo párrafo).

LEY 25.239

ARTICULO 17. — Prorróganse los plazos establecidos en la Ley N° 24.699, que se cumplían al 31 de diciembre de 1999, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley N° 25.063, hasta el 31 de diciembre del año 2001 o hasta que entre en vigencia el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, que reemplace al instituido por la Ley N° 23.548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, lo que ocurra primero.

(Nota Infoleg: por art. 5° de la Ley N° 27.199 B.O. 04/11/2015 se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2017 los plazos establecidos en el presente artículo. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efectos a partir del 1° de enero de 2016, inclusive.

Prórroga anterior: Decreto N° 2054/2010 B.O. 29/12/2010)

LEY 26.078

ARTICULO 76. — Prorrógase durante la vigencia de los impuestos respectivos, o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, lo que ocurra primero, la distribución del producido de los tributos prevista en las Leyes Nos. 24.977, 25.067 y sus modificatorias, Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificatorias), 24.130, 23.966 (t.o. 1997 y sus modificatorias), 24.464 — artículo 5° —, 24.699 y modificatorias, 25.226 y modificatorias y 25.239 — artículo 11 —,

modificatoria de la Ley N° 24.625, y **prorróganse por cinco años los plazos establecidos en el artículo 17 de la Ley N° 25.239.**

LEY 27.199

ARTÍCULO 4° — Prorrógase hasta el 31 de diciembre de 2017, inclusive, la vigencia del impuesto adicional de emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos, establecido por la ley 24.625 y sus modificaciones, y la distribución del producido del mencionado tributo prevista en el artículo 11 de la ley 25.239 y sus modificaciones.

DECRETO DNU (P.E.N.) 2054/2010¹⁰⁵ (B.O. 29/12/2010)

ARTICULO 26.- Prorróganse hasta el 31 de diciembre de 2015 los plazos establecidos en el Artículo 17 de la Ley N° 25.239.

COMPROMISO FEDERAL POR EL CRECIMIENTO Y LA DISCIPLINA FISCAL

Firmado el 17 de noviembre del 2000

Ratificado mediante ley nacional N° 25.400

Asimismo, las partes acuerdan firmar, en un plazo de CIENTO VEINTE (120) días, un Pacto Federal de armonización tributaria, entre el Gobierno Nacional y las Provincias, invitando a los Municipios, respetando los principios Constitucionales que rijan en cada provincia, y persiguiendo el objetivo de eliminar la existencia de

¹⁰⁵ SE DECLARA VALIDO POR RESOLUCION SN21 DE LA HONORABLE CAMARA DE DIPUTADOS DE LA NACION. B.O. 08/11/2012, PAGINA 11.

tributos y otro tipo de cargas con efectos distorsivos sobre la actividad económica, la inversión y el empleo (Art. DECIMO QUINTO).

ACUERDO NACIÓN-PROVINCIAS SOBRE RELACIÓN FINANCIERA Y BASES DE UN RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS

Firmado el 27 de febrero de 2002.

No Incluye normas sobre tasas municipales

Ratificado mediante ley nacional N° 25.570

ACUERDO NACIÓN-PROVINCIAS

Firmado el 18 de mayo de 2016

No Incluye normas sobre tasas municipales

Ratificado mediante ley nacional N° 27.260

CARTA DE INTENCION ENTRE NACIÓN-PROVINCIAS PARA EL FORTALECIMIENTO DEL FEDERALISMO

Firmado el 2 de agosto de 2016

No incluye normas sobre tasas municipales

**CARTA DE INTENCION ENTRE NACIÓN-PROVINCIAS PARA EL
FORTALECIMIENTO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS NACIONALES,
PROVINCIALES Y DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES**

Firmado el 27 de diciembre de 2016

No incluye normas sobre tasas municipales

CONSENSO FISCAL 2017

Firmado el 16 de noviembre de 2017

Aprobado mediante Ley Nacional N° 27.429

Su contenido se desarrolla en el capítulo 2 del presente trabajo.

CONSENSO FISCAL 2018

Firmado el 13 de setiembre de 2018

Aprobado mediante Ley Nacional N° 27.469

No incluye referencias a las tasas municipales

**LEY 27.431. PRESUPUESTO GENERAL DE GASTOS Y CÁLCULO DE RECURSOS
DE LA ADMINISTRACIÓN NACIONAL - EJERCICIO 2018.**

(COMPENSACION A PROVINCIAS POR CONSENSO FISCAL)

“ARTÍCULO 116.- Establécese que el Estado nacional compensará **a las provincias que aprueben y cumplan con el Consenso Fiscal** celebrado el 16 de noviembre del 2017, con un monto equivalente a la disminución efectiva de recursos en 2018 resultante de la eliminación del artículo 104 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y del aumento de la asignación específica del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, según lo acordado en la cláusula II.a del Consenso Fiscal.

Anexo 3. Imágenes de locaciones petroleras

