

Aspectos controvertidos de las tasas municipales en la provincia de Santa Fe

por *Gabriela Inés Tozzini*¹
con la colaboración de *Guido A. Corsalini*²

I. A modo de introducción, un poco de sinceridad

Como muchas de las constituciones provinciales, la santafesina, siguiendo el modelo de la nacional, enuncia entre los fines preambulares el de “afianzar la justicia” e incluye también “afianzar la vigencia del federalismo”. Estos loables propósitos, consagrados ya en la puerta de entrada al texto constitucional, y cargados de un potente significado que encierra todo un modelo de diseño y actuación estatal, son con demasiada frecuencia desoídos por los poderes públicos locales cuando de tributos se trata.

En el transcurrir de nuestro análisis, podrá advertir quién lo lea varios indicadores de lo que señalamos, estribando la raíz del problema en la existencia de verdaderos impuestos municipales y comunales que, travestidos como tasas, gozan de total vigencia frente a la ambivalencia o indiferencia de los tribunales locales, burlando así los requisitos y estándares constitucionales e intrafederales establecidos y vigentes.

Es que, en general, la jurisprudencia provincial no se hace eco de los lineamientos actuales elaborados por la doctrina mayoritaria respecto a las exigencias o requisitos que hacen a la naturaleza de la tasa y su regulación, pero más grave aún, tampoco es fiel a los criterios que la Corte Suprema de Justicia de la Nación -en adelante CSJN- fija al respecto, siendo en muchos casos incluso la propia Corte Suprema de la provincia -en adelante CSJSF- provincial quien mantiene criterios ambivalentes y arcaicos. Resuelve en una causa con un criterio y en otra, respecto de la misma cuestión -y a veces del mismo contribuyente- con otro.

Este problema, se complejiza con la inexistencia de una verdadera justicia tributaria provincial. En efecto, la materia tributaria -en la mayoría de los casos- queda comprendida en la competencia contencioso-administrativa, jurisdicción que no garantiza la doble instancia, puesto que sólo existen dos cámaras de lo contencioso administrativo en la

¹ Abogada, Diploma de Honor. Directora de las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de UNR y UCA (Rosario). Profesora Titular por Concurso de Derecho Tributario, Facultad de Derecho UNR. Profesora Estable e Invitada, de carreras de posgrado de la Facultad de Derecho de la UNR y otras Universidades nacionales. Profesora Titular de Seminario en Derecho Tributario de la carrera de Abogacía de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Rosario de la PUCA. Directora del Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la UNR. Miembro Titular de la mesa del IDEL de la FACA como Vicepresidenta. Vicepresidenta del Departamento de Política tributaria de la UIA. Directora de proyectos de investigación y extensión universitaria.

² Abogado (FDCSR-UCA). Especialista en derecho tributario (FDCSR-UCA). Diplomado en derecho procesal constitucional (FDCSR-UCA). Docente de grado en la carrera de abogacía (FDCSR-UCA) en las asignaturas Finanzas Públicas y Derecho Tributario y Derecho Administrativo Parte Especial. Docente de posgrado en la Carrera de Especialización en Derecho Tributario (FDCSR-UCA). Autor de artículos y publicaciones en su especialidad.

provincia (la Cámara de lo Contencioso Administrativo n° 1 -en adelante CCA 1- con asiento en la ciudad de Santa Fe, y la Cámara de lo Contencioso Administrativo n° 2 -en adelante CCA 2-, con asiento en la ciudad de Rosario), sin juzgados de primera instancia. Y si bien en el ordenamiento procesal santafesino está prevista la vía de la acción declarativa de certeza o inconstitucionalidad y en una ley especial la del amparo la jurisprudencia suele no conceder estas vías ante la justicia ordinaria por la prevalencia de la especial contenciosa administrativa.

A este cuadro de situación, debe sumarse que la jurisprudencia expuesta por las cámaras -si bien con claras excepciones marcadas por algunas disidencias- permite colegir una manifiesta inclinación *pro fisco*, lo que se evidencia notablemente en la ausencia de otorgamiento de tutela judicial anticipada para garantizar los derechos de los contribuyentes en el tránsito del proceso.

Por otra parte, en el procedimiento legal se establece la exigencia del *solve et repete* como condición de acceso a la vía judicial contencioso-administrativa, instituto que se sostiene a nivel jurisprudencial provincial, aun ignorando la flexibilización verificada en la jurisprudencia de la CSJN, o, lisa y llanamente su declaración de inconstitucionalidad por parte de otros tribunales provinciales³.

Como podrá advertirse del presente trabajo a la hora de ejercer el derecho a la tutela judicial efectiva en materia tributaria en la provincia de Santa Fe todas las puertas se cierran a ello.

Por supuesto, no ignoramos que -como ocurre en la mayoría de las provincias argentinas- la voracidad fiscal de los municipios santafesinos halla causa en el mal reparto de los recursos fiscales, pero de ningún modo puede consentirse que las consecuencias de este sistema defectuoso -y la desidia de las autoridades por corregirlo- que avasallan todo límite constitucional, intrafederal y legal, recaigan sobre los ciudadanos contribuyentes.

Parece oportuno citar aquí a Juan Vicente Sola⁴, quien observa: “La organización establecida en la Constitución nos reconoce como Ciudadanos antes que contribuyentes, como integrantes de una Nación y no solo solventando al Fisco. Si bien la primera garantía tradicional frente al abuso tributario es la representación política, cuando los órganos representativos son insuficientes en el control de la voracidad tributaria es fundamentalmente el control judicial el procedimiento a recurrir”, y se pregunta: “¿Ha llegado la hora de hambrear al monstruo?”. Pues en Santa Fe, dicha tarea es en verdad una odisea, puesto que tampoco se efectiviza el control judicial contra la voracidad fiscal local, sino que, por el contrario, el Poder Judicial -con contadas excepciones- le es funcional.

³ Tal es el caso del Superior Tribunal de la provincia de Jujuy, que declaró la inconstitucionalidad del *solve et repete* en la causa “Cable Visión Palpalá SRL” del 15/03/2012.

⁴ SOLA, Juan Vicente, “Municipios e impuestos” [en línea], en *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas*, T. XLVI, parte I, año 2019, pp. 13 y 24 <<https://www.ancmyp.org.ar/>> [Consulta: 18 de agosto de 2021].

La Constitución Nacional ha establecido un sistema federal fundado en el principio de “lealtad federal” o “buena fe federal”, que, en palabras de nuestro Máximo Tribunal⁵, implica: “el juego armónico y dual de competencias”, evitando que los estados “abusen en el ejercicio de esas competencias, tanto si son propias como si son compartidas o concurrentes”, y postulando que “los órdenes de gobierno deben encontrarse solo para ayudarse, nunca para destruirse”.

Estos principios han tenido aplicación específica en materia tributaria por parte de la CSJN, al resolver, en 1939, la causa “Saffores de Doumecq”⁶ donde expresó: “tratándose de un sistema politributario la inteligencia de las leyes que lo constituyen debe tender al equilibrio y perfección del mismo; no puede interpretarse cada ley aisladamente, sino como parte de un conjunto armónico, y cada impuesto debe ser examinado o juzgado, no solamente en sí mismo, sino con relación a los otros impuestos que forman parte del conjunto impositivo” (más recientemente en “Línea 22”⁷).

En efecto, le asiste al contribuyente local el derecho a que se respete el carácter de tasa conforme a su propia naturaleza, en virtud de lo dispuesto por la Constitución Nacional, las leyes y las obligaciones pactadas en los acuerdos y leyes que integran el derecho intrafederal y que genera derechos subjetivos en cabeza de los contribuyentes. Y, asimismo, le asiste el derecho a que se respete el estándar mínimo de garantías en materia tributaria conforme el plexo constitucional/convencional vigente (conf. Corte Interamericana de Derechos Humanos -en adelante CtIDH- en “Tribunal Constitucional vs. Perú”⁸ y “Baena vs. Panamá”⁹, y CSJN en “Marchal”¹⁰ y “Losicer”¹¹). Ambas cuestiones suelen no ser respetadas ni en la legislación ni en la jurisprudencia local en Santa Fe. Todo lo que se desarrolla en el presente y que conduce a concluir como acto de sinceridad académico que más allá del *nomen iuris* y del título de “tasas” en general tal naturaleza jurídica se encuentra travestida en los municipios y comunas de Santa Fe.

II. Aspectos centrales de la tasa como tipología tributaria

Previo al abordaje de los aspectos controvertidos de las “tasas” municipales y comunales en la provincia de Santa Fe, no resultará ocioso realizar un breve recorrido por los puntos estructurales que caracterizan y definen a este instituto, haciendo hincapié en las directrices trazadas por la jurisprudencia de la CSJN, que, ante las divergencias doctrinarias y la anarquía normativa, se erige como un faro en miras a establecer pautas generales para la creación y funcionamiento de estos tributos. Repaso que permitirá cotejar el test de cumplimiento de tales extremos en Santa Fe.

⁵ CSJN, Fallos: 340:1695; 342:509, entre otros.

⁶ CSJN, 02/06/1939, Fallos: 184:5.

⁷ CSJN, 27/04/2010, Fallos: 333:538.

⁸ CtIDH, 31/01/2001, Serie C No. 71.

⁹ CtIDH, 02/02/2001, Serie C No. 72.

¹⁰ CSJN, 10/04/2007, Fallos: 330:1427.

¹¹ CSJN, 26/06/2012, Fallos: 335:1126.

II.1. Conceptualización

El inevitable punto de partida en la tarea de delimitar conceptualmente a las tasas es ubicarlas como una especie dentro del género de los tributos, de donde resulta que participan de todos los caracteres propios de estos: son prestaciones obligatorias, establecidas por ley, tendientes a la cobertura del gasto público. En general, la jurisprudencia de la CSJN ha reconocido a las tasas naturaleza tributaria, sustentándolas en el poder fiscal del Estado¹².

Es de destacar que la principal consecuencia de la naturaleza tributaria de las tasas radica en la vigencia a su respecto del principio de reserva de ley. En efecto, reiteradamente nuestro Máximo Tribunal nacional ha advertido que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas”¹³, y en concordancia ha afirmado que “ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones”¹⁴.

A su vez -siguiendo la clasificación propuesta por Ataliba¹⁵-, pueden enmarcarse como tributos vinculados, dada su estrecha conexión con una actividad estatal determinada; conexión que reviste tal relevancia, que hace al hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria, de donde se sigue que no hay tasa sin actividad estatal prestada al sujeto pasivo¹⁶. En esta línea, Spisso señala que la presencia de esa actividad de la administración referida al sujeto pasivo es lo que distingue a la tasa del impuesto¹⁷.

Por su parte, Jarach las define como “el tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”¹⁸, en tanto que Naveira de Casanova explica que “en el presupuesto de hecho de la tasa se contempla la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa, que afecta a quien la paga: en los tres casos hay una actividad de la

¹² CSJN: Fallos: 251:50; 259:166; 262:85; entre otros.

¹³ CSJN: Fallos: 155:290; 248:482; 312:912, entre otros.

¹⁴ CSJN: Fallos: 319:3400; 321:366, entre otros.

¹⁵ ATALIBA, Gerardo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, traducción de Leandro Stok y Mario A. Salvo, Buenos Aires, Legis Argentina, 2011, p. 170 y ss.

¹⁶ Al respecto, explica García Novoa: “esta clasificación diferencia los tributos en función de si la obligación de pago va ligada a una actividad estatal de la Administración dirigida al obligado a pagar o si tal actividad no ocurre”, y en tal sentido indica el catedrático español que el Tribunal Constitucional de su país definió a la tasa en la sentencia 296 del 10/11/1994 como: “la prestación patrimonial de carácter público dineraria que se satisface a un ente público (la Administración de hacienda) como consecuencia de la prestación por éste de un servicio público que se refiere, afecta o beneficia al obligado al pago” (GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Buenos Aires - Madrid - Barcelona, Marcial Pons, 2012, pp. 261-262).

¹⁷ SPISSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, CABA, Abeledo Perrot, 2019, p. 66.

¹⁸ JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2013, p. 226.

Administración referida a la persona del obligado, afectándolo de modo particular o de manera singularizada”¹⁹.

En la misma inteligencia, el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID²⁰, ha definido a la tasa, en la primera parte de su art. 16, como: “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”²¹.

La CSJN ha destacado esta nota típica en varios precedentes, definiendo a la tasa como “una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado”²². Más recientemente, en la causa “Swiss Medical S.A.”²³, el Tribunal remitió al dictamen de la procuradora, que se refirió a la tasa como “un gravamen que establece el legislador, cuyo presupuesto de hecho consiste en una situación que determina, o se relaciona, en forma necesaria, con el desenvolvimiento de una determinada actividad o de un ente público referida a la persona obligada a su pago”.

De modo que de lo hasta aquí expuesto subyacen dos notas características de las tasas: 1) su naturaleza jurídica tributaria -con sus implicancias- y; 2) la vinculación directa entre la obligación al pago en cabeza del contribuyente y la existencia de una actividad estatal determinada respecto de este. Esta última característica esencial, origina la mayoría de los planteos y controversias en torno a la regulación y aplicación de esta tipología tributaria.

Por otro lado, la creatividad mostrada por los legisladores y las administraciones -sobre todo a nivel local- para encubrir verdaderas tasas bajo las más variadas denominaciones y así sortear el régimen propio de los tributos, hace oportuno recordar lo advertido por el Máximo Tribunal nacional en “Mexicana de Aviación S.A.”²⁴ respecto a que “las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica: cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:498; 289:67 y 318:676)”.

¹⁹ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, *Finanzas públicas y derecho financiero*, CABA, Editorial Estudio, 2013, p. 353.

²⁰ Publicado en *Revista latinoamericana de derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, ILADT, N° 3, diciembre de 1997, pág. 297.

²¹ Esta definición, aunque precisa, nos merece la crítica de admitir la prestación “potencial” del servicio individualizado como hecho generador de la tasa, con todos los conflictos que ello supone, y a los que nos referiremos oportunamente.

²² CSJN: Fallos: 251:50; 222; 312:1575; 323:3770 y 326:4251.

²³ CSJN, 18/02/2020, Fallos: 343:86.

²⁴ CSJN, 26/08/2008, Fallos: 331:1942.

II.2. La actividad estatal vinculada

Como adelantamos, el rasgo distintivo de la tasa dentro del universo de los tributos es su estrecha vinculación con un servicio o actividad estatal individualizada en el contribuyente. En palabras de la CSJN en el célebre precedente “Cía. Química”²⁵: “al cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”.

De allí que el servicio o actividad estatal cuya prestación torna exigible el pago de la tasa debe, en primer lugar, ser divisible, es decir, estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes atañe²⁶.

Asimismo, es necesario que tal servicio o actividad sea efectivamente prestado al contribuyente, no bastando, en palabras de Jarach, la mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente hacia el sujeto, para la creación y exigencia de la tasa²⁷.

Esta exigencia fue reiterada por el Máximo Tribunal en múltiples precedentes²⁸, destacando “Laboratorios Raffo S.A.”²⁹, donde -con remisión al dictamen de la procuradora- pone de relevancia que la “distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9, inc. b), de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos”, y “Quilpe S.A.”³⁰, donde es categórico al afirmar que “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”.

Como corolario de esta doctrina, reiteradamente la CSJN ha resuelto que la carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio o actividad recae sobre el propio Estado³¹.

De esta misma línea jurisprudencial, surge también que desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar

²⁵ CSJN, 05/09/1989, Fallos: 312:1575.

²⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2012, T. I, p. 93.

²⁷ JARACH, Dino, *Finanzas públicas...*, *Op. cit.*, p. 234.

²⁸ CSJN: Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792.

²⁹ CSJN, 23/06/2009, Fallos: 332:1503.

³⁰ CSJN, 09/10/2012, Fallos: 335:1987.

³¹ CSJN: Fallos: 275:407; 312:1575; 319:2211, entre otros.

su pago, aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general³².

Otra característica de la actividad estatal vinculada a la tasa viene dada por la exigencia lógica de que el Estado de que se trate se encuentre en condiciones de poder prestarla, pues, en caso contrario, constituiría una exigencia de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial³³. Del mismo modo, la actividad vinculada debe pertenecer al ámbito de competencia del Estado (nacional, provincial, municipal o comunal), que reclame la tasa³⁴

Por otra parte, en varios precedentes la CSJN ha advertido que un Estado local (esencialmente municipios y comunas) en la prestación de servicios o actividades debe actuar dentro de sus límites políticos³⁵, que debe recurrir a la materia imponible dentro de su propio ámbito³⁶, que no puede desbordar los límites de su poder de imposición³⁷, y que la prestación debe cumplirse dentro de su ámbito territorial³⁸. Esto implica un límite que no puede traspasarse y es el referido a la sujeción o sustento territorial, que por otra parte posee fundamento constitucional en la existencia misma del Estado federal (arts. 1º, 5º y 123 de la Constitución Nacional).

De allí que la potestad tributaria local se vea acotada a su jurisdicción³⁹, con la exigencia de sujeción territorial como criterio atributivo de potestad tributaria⁴⁰. Es decir, no puede gravarse nada fuera de la propia jurisdicción territorial, lo que, además, resulta una derivación lógica en materia de tasas, puesto que la vinculación territorial permite la prestación efectiva del servicio individualizado. De ello deriva que no pueda exigirse el pago de tasas a sujetos sin presencia física en la jurisdicción municipal -la que dependerá del tipo de actividad estatal que se preste (p. ej., en el caso de tasas de seguridad e higiene, será necesario un establecimiento)- o bien abarcar ingresos generados fuera de él.

En este punto, cabe citar el reciente dictamen de la Procuración General en la causa “Distrizub S.A.”⁴¹ donde destacó que: “estas facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados (Fallos: 235:571; 307:360; 337:822) pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones (Fallos: 149:260; 151:92; 163:285; 166:109; 174:435;

³² CSJN: Fallos: 251:50; 251:222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, entre otros.

³³ CSJN: Fallos: 167:5; 209:214; 237:558; 258:211; 319:221, entre otros.

³⁴ CSJN: Fallos: 325:931; 329:792.

³⁵ CSJN, “Liberti, Atilio César”, 10/08/1956, Fallos: 235:571.

³⁶ CSJN, “Quebrachales Fusionados”, 21/07/1971, Fallos: 280:176.

³⁷ CSJN, “Agencia Marítima San Blas”, 02/04/1985, Fallos: 307:374.

³⁸ CSJN, “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos.”, 10/10/1996, Fallos: 319:2211.

³⁹ Así lo ha resuelto la CSJN en: Fallos: 319:2211; 325:931; 332:1503; 335:1987.

⁴⁰ Doctrina de Fallos: 280:176, 306:516, 307:374.

⁴¹ PGN, 10/05/2021, “Distrizub S.A. c/ La Pampa, Provincia de s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad”, Expte. CSJN 1582/2018.

182:170, entre muchos otros), criterio que, implícita pero indudablemente, también surge de Fallos: 319:2211 (cons. 5º, segundo párrafo, in fine)”, y que: “las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente del impuesto sobre los ingresos brutos), pudiendo hacerlo por medio del precio de venta de los productos o cualquier otro ‘...que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales’ (Fallos: 286:301, cons. 12...)”.

Este es a nivel municipal o comunal el principio de sustento territorial como límite a la potestad tributaria local ratificado incansablemente por la CSJN⁴².

II.3. Cuantificación de la tasa

A diferencia del impuesto, en el que la capacidad contributiva constituye un elemento necesario, en la tasa, si bien puede observarse como criterio de distribución de costo⁴³, o para el establecimiento de exenciones, no resulta válida como pauta para la fijación de su monto.

De tal guisa, la base de medición o aspecto cuantitativo de la obligación tributaria es la medida del hecho imponible, y por ello, debe estar relacionado con él para que guarde razonabilidad (art. 1º, 28 y 33 de la Constitución Nacional). Como vimos, en la tasa el hecho imponible consiste en la prestación de un servicio por parte del Estado individualizado en el sujeto obligado a su pago.

En relación con ello, en la causa “Ana Vignolo de Casullo”⁴⁴ la CSJN dejó establecido que “el pago de tasas o servicios finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual”, por lo que, señala: “se fijan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávit en unos casos y déficit en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados...”.

En igual sentido, en “Santiago del Estero”⁴⁵ afirmó que “si bien la naturaleza de la tasa implica la existencia necesaria de una relación con el costo del servicio, no ha de interpretarse esto último en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer, sino en el de que al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”, entre muchos otros precedentes.

⁴² CSJN: “Agencia Marítima San Blas” -ya citado-; “Transportes Vidal SA” (31/05/1984, Fallos: 306:516); “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos.” -ya citado-; “Total Austral” (08/09/2003, Fallos: 326:3368).

⁴³ CSJN, “Banco de la Nación c/ Municipalidad de San Rafael”, 16/05/1956, Fallos: 234:663.

⁴⁴ CSJN, 06/03/1942, Fallos: 192:139.

⁴⁵ CSJN, 28/08/2001, Fallos: 324:2577.

Esta exigencia fue incluso indicada por la CtIDH en “Cantos vs. Argentina”⁴⁶ de 2002.

En este esquema, el rol de la capacidad contributiva es acertadamente explicado por García Etchegoyen: “Una vez prestado efectivamente el servicio y establecida la ‘razonable equivalencia’ entre los ingresos globales derivados de la tasa y las necesidades financieras del servicio, la carga tributaria debe distribuirse, dentro del grupo de los contribuyentes ‘alcanzados’, conforme criterios de capacidad contributiva. Dicha posibilidad tiene recepción jurisprudencial en nuestro país desde 1956 en que la Corte Suprema falló en el caso ‘Banco Nación v. Municipalidad de San Rafael’ (CSJN Fallos: 234:663). Por tanto, la introducción de la capacidad contributiva en las tasas no debe realizarse con la finalidad vedada de recaudar más allá del costo global del servicio, sino para introducir un criterio de justicia dentro del grupo de contribuyentes ‘alcanzados’ por el servicio”⁴⁷. No sirve para la fijación de su monto total sino para su reparto posible razonable.

Por otro lado, la exigencia de la razonable proporción del valor de la tasa con el costo del servicio efectivamente prestado es una exigencia establecida por el derecho intrafederal (en todos los supuestos ratificado por ley expresa en la provincia de Santa Fe): encuentra previsión en el “Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento” (pto. 2º, dec. 1º), en la Ley 23548⁴⁸ de coparticipación federal (art. 9º, inc. b) y en el “Consenso Fiscal 2017” (pto. III, inc. p) -como se verá-.

Finalmente, y en relación con lo señalado sobre la sujeción territorial en el punto anterior, advertimos que la exigencia de la razonabilidad se esfuma si se toma base imponible ajena al municipio, porque no guarda ninguna relación con los ingresos de la actividad que se genera en su jurisdicción y se controla. Si la toma, es la prueba de la irrazonabilidad.

III. El poder tributario municipal en Santa Fe

En la provincia de Santa Fe, el mandato de los arts. 5º y 123 de la Constitución Nacional de asegurar el régimen municipal y su autonomía reglando su alcance y contenido, puede tenerse por cumplido con los arts. 106 y 107 de la Constitución provincial que se ocupan del régimen municipal⁴⁹.

En lo que aquí interesa, el art. 107 se refiere a las bases de organización de los municipios, estableciendo que estos “son organizados por la ley” a partir de las pautas

⁴⁶ CtIDH, 28/11/2002, Serie C No. 97.

⁴⁷ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., “La capacidad contributiva en las tasas como justificante de su procedencia o de la cuantificación de su importe”, en Enrique BULIT GOÑI (dir.) *et al.*, *Tasas municipales*, CABA, Lexis Nexis, 2007, T. I, p. 140.

⁴⁸ B.O. 26/01/1988.

⁴⁹ Sin dejar de advertir que su redacción data de 1962, en tanto que, la del art. 123 vigente, es fruto de la reforma de 1994.

que el artículo enumera en sus tres incisos, estableciendo el tercero de ellos, que se faculta a los municipios a: “crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción”. De modo que sólo se habilita a los entes locales a recaudar tributos dentro de su jurisdicción.

Por su parte, la legislación provincial reglamentaria de la Constitución en esta materia viene dada por la Ley 8173⁵⁰, que en su art. 1º, obliga a las municipalidades de la provincia a sancionar códigos tributarios municipales iguales al de su anexo, o bien a adecuar sus ordenanzas impositivas a las disposiciones de este. De modo que este “Código Fiscal Municipal” constituye el paradigma del ejercicio de la potestad tributaria local en la provincia.

Este código cuenta con una parte general y una parte especial: en la primera, encontramos la regulación referida a los tributos en general, a los sujetos, deberes formales, determinación de la obligación tributaria, ilícitos, sanciones y procedimientos; en la segunda, se estructuran los tributos que pueden establecer los municipios y comunas santafesinos. En efecto, la existencia de este cuerpo unificado y su expreso carácter obligatorio, promete seguridad jurídica al contribuyente a la hora de ejercer su derecho de defensa contra las pretensiones fiscales locales, tanto en materia sustantiva, como en los procedimientos administrativos y sancionatorios, dado que evitaría el caos por dispersión normativa que supone la vigencia de un código por cada localidad⁵¹.

III.1. Poder tributario y autonomía municipal

Fuera de discusión queda que los municipios santafesinos -al igual que los de las demás provincias- son autónomos por expresa disposición constitucional (arts. 5º y 123), lo que ha sido -a partir del precedente “Rivademar”⁵²-, reiteradamente confirmado por la CSJN⁵³. Ahora bien, esta afirmación en nada resulta incompatible con los límites a la potestad tributaria de estos estados locales.

Corresponde explayarnos brevemente sobre este punto, puesto que con frecuencia suele invocarse la tan proclamada -que por supuesto no debe ponerse en jaque- autonomía municipal para convalidar o defender verdaderas transgresiones a límites que al poder de imposición local le fijan normas intrafederales, o bien, la propia Constitución Nacional, advirtiendo, que la aserción de este razonamiento nos llevaría a admitir un poder tributario municipal más extenso que el nacional o el provincial.

Es que, aun cuando la autonomía de las provincias surge prístina de los arts. 5º, 121, 122 y 123 de la Constitución Nacional, y la CSJN reiteradamente ha señalado que los poderes provinciales son “originarios e indefinidos”⁵⁴, su poder tributario halla límites

⁵⁰ B.O. Sta. Fe 13/01/1978.

⁵¹ Existen en Santa Fe 365 jurisdicciones locales: 55 municipios y 310 comunas.

⁵² CSJN, 21/03/1989, Fallos: 312:326.

⁵³ CSJN: Fallos: 341:939; 342:509; 343:1389; 344:1151, entre otros.

⁵⁴ CSJN: Fallos: 304:1186; 312:1437; 329:976; 332:66, entre otros.

claros que surgen del texto constitucional (p. ej. la prohibición de establecer derechos de tránsito -arts. 9º, 10, 11 y 12-, o la de establecer derechos de importación y exportación -arts. 72, inc. 1º y 126-), del derecho intrafederal, es decir, de los pactos o acuerdos que integran el federalismo de concertación y que las provincias suscriben -con proyección también en sus municipios- (el régimen de coparticipación federal, los pactos y consensos fiscales, el Convenio Multilateral -CM-), o bien de tratados internacionales y demás leyes provinciales y nacionales (p. ej. la exención de tributos locales, que el Congreso establece en ejercicio de la facultad conferida por la cláusula del art. 75, inc. 18 de la Constitución Nacional).

Similar es el caso del Estado nacional, que, aun siendo soberano, encuentra límites a su poder tributario tanto en nuestra Carta Magna (p. ej. las condiciones para el establecimiento de impuestos directos -art. 75, inc. 2º-, o bien la prohibición de gravar las tierras de propiedad indígena -art. 75, inc. 17-) como en los instrumentos internacionales que suscriba (p. ej. tratados de derechos humanos, convenios sobre doble imposición, tratados de integración, etc.).

En efecto, mal puede postularse que la afirmación de la autonomía municipal implique el ejercicio del poder tributario sin límites ni restricciones. Mientras rija el actual art. 123 de la Constitución Nacional se podrá discutir acerca del alcance de la potestad tributaria municipal, pero nadie podrá, sin dificultad, decir que los municipios no son autónomos. De igual modo, tampoco será posible afirmar que tal autonomía implica desconocer un conjunto de límites a la potestad tributaria impuestos por el conjunto de normas que constituyen el ordenamiento jurídico al cual los municipios autónomos están sometidos.

Así lo ha afirmado Gelli al comentar el art. 123 de la Constitución Nacional en relación con la autonomía municipal: “Una cuestión controversial refiere al alcance de la facultad de los municipios de establecer tasas por servicios que se prestan, o deben prestarse. Ya se ha señalado que ante las necesidades crecientes de contar con recursos -no siempre justificados en las necesidades de los vecinos- en ocasiones, las tasas encubren verdaderos tributos inconstitucionales. Debe señalarse que para evitar abusos conviene tener presente la doctrina de la Corte Suprema acerca de los recaudos de procedencia constitucional de las tasas municipales. Según dijo el Tribunal en ‘Laboratorios Raffo SA c/ Municipalidad de Córdoba’ las tasas deben tener como presupuesto la prestación efectiva, real y concreta al sujeto obligado o a sus bienes, o cosas o actos. Al seguir en un todo el dictamen de la Procuradora Fiscal, la corte descalificó la ‘Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de servicios’ que exigía el Municipio de la Ciudad de Córdoba a un laboratorio que no tenía local, depósito o establecimiento en el territorio municipal”⁵⁵.

Cabe destacar que, cualquiera que fuere la solución que se adopte de las propuestas en doctrina, es decir si: a) se entienda que los municipios tienen potestad tributaria derivada de la provincial originaria; b) se entienda que los municipios, por su derecho a la

⁵⁵ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, CABA, La Ley, 2018, T. II, p. 726

autonomía financiera, gozan de una amplia potestad tributaria, o; c) se entienda que, si bien los municipios tienen derecho a la autonomía financiera, la potestad tributaria de la que gozan puede ser restringida por la propia Constitución Nacional o por el ordenamiento jurídico en general, siempre, en todos los casos, será prioritario analizar la cuestión de los límites a esa potestad tributaria.

Esto es así porque entendemos parafraseando a Vitelleschi⁵⁶ que autonomía no equivale a tener “vía libre” para hacer y deshacer en materia tributaria conforme a la exclusiva voluntad de los municipios, actuando como islas inconexas en un océano de caos, sino que, por el contrario, están sometidos a límites que permiten configurar el verdadero alcance de tal autonomía, aproximándose más a la imagen de un conjunto de entidades políticas armónicamente organizadas dentro de un continente de seguridad y orden jurídico.

En este sentido, resulta esencial lo explicado por Bulit Goñi: “las potestades tributarias de cada uno de los tres niveles del estado tienen tres tipos de limitaciones: la que deriva de la distribución de potestades tributarias que hace la Constitución Nacional, la que deriva de regímenes de coordinación interjurisdiccional, y la que deriva de los principios, derechos o garantías. Las municipalidades de provincias, además, las ejercen dentro de los límites autorizados por la respectiva provincia”⁵⁷.

La efectividad de estos límites hace posible la vigencia del federalismo fiscal -y fue un factor determinante en la consolidación de la unión nacional-, por lo que su cumplimiento hace a la subsistencia misma del sistema. Como expresamos en la introducción, nuestro sistema poliritributario debe tender -en palabras de nuestro Máximo Tribunal⁵⁸- al “equilibrio y perfección”, lo que solo se logra respetando los márgenes legalmente establecidos.

En definitiva, entre los límites a la potestad tributaria local con sustento en el texto constitucional nacional, pueden enumerarse: 1) la supremacía del derecho federal sobre el derecho local (arts. 1º y 31); 2) la cláusula del establecimiento de utilidad nacional (art. 75, inc. 30); 3) la cláusula comercial (art. 75, inc. 13, en relación a los arts. 9º, 10, 11, 12 y 16); 4) la cláusula de los códigos y uniformidad del derecho de fondo (art. 75, inc. 12 y 126); 5) los límites impuestos expresamente por la ley de coparticipación (art. 75, inc. 2); 6) la estructura misma del Estado federal (arts. 1º, 5º, 121 y 123), de donde deriva el principio de sustento territorial -al que nos referimos en el pto. II.2-; 7) la distribución de fuentes (arts. 4º y 75, incs. 1º y 2º) y 8) los principios constitucionales de la tributación establecidos en la primera parte de la CN, en la terminología de José Osvaldo Casás el Estatuto de Derechos y Garantías del contribuyente que garantiza el Principio de libertad

⁵⁶ VITELLESCHI, Ignacio, “Impuestos ocultos en la ciudad de Rosario”, en Enrique G. BULIT GOÑI (coord.) *et al.*, *Derecho tributario provincial...*, *op. cit.*, p. 256/257.

⁵⁷ BULIT GOÑI, Enrique, “Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales” en José O. CASÁS (coord.) *et al.*, *Derecho tributario municipal*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2001, pp. 178 y ss.

⁵⁸ CSJN: Fallos: 327:1051; 333:538, entre otros.

fiscal como límite a la potestad tributaria normativa, así sostiene⁵⁹: “Es que, asumida la imperiosa necesidad de recaudar tributos –ya que sin tales recursos no podría subsistir el Estado como sociedad política organizada–, ello no debe conducir a olvidar el interés particular –e incluso público– de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, ya que los contribuyentes, en nuestras repúblicas o en los estados constitucionales, sociales y democráticos de derecho, han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos. En tales condiciones los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la Ley Fundamental, en punto a la denominada libertad civil, vienen a representar en materia tributaria los cauces que no pueden ser desbordados o, si se quiere, los límites concretos que se convierten en un valladar infranqueable al ejercicio irrazonable del poder fiscal, ello así, dado que los derechos constitucionales son plenamente operativos y están garantizados por los tribunales judiciales, los cuales, a requerimiento de parte interesada, deben declarar la inconstitucionalidad de toda norma que los desconozca o los vacíe, dejándolos huecos de contenido. Concebidos tales derechos y garantías constitucionales como sistema –incluso, los derechos implícitos que surgen del Artículo 33 de nuestra Carta Magna y los provenientes de los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos elevados a tal rango jurídico–, conforman un conjunto de principios y reglas que, en armónica amalgama, deben ser sistematizados como objeto unitario de estudio y tratamiento, ya que todos propenden a la referida libertad fiscal, entendida esta como la facultad de rechazar cualquier pretensión pecuniaria del Estado a título de tributo que no satisfaga los requisitos y exigencias que dimanen del Estatuto Fundamental y que convertirían el pago que se reclame, en tales circunstancias, en exacción y despojo; conglomerado de principios y reglas que, ya en 1953, Luqui definiera, lúcidamente, como el Estatuto del contribuyente.”

Para cerrar este punto, valga recordar la consolidada doctrina de nuestra CSJN, recientemente reiterada en “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”⁶⁰, conforme la cual: “El sistema federal constitucional argentino se funda en el principio de lealtad federal o buena fe federal, conforme al cual en el juego armónico y dual de competencias debe evitarse el abuso de las competencias de un Estado en detrimento de los otros; de esta manera, el ideario federal en el que descansa nuestro sistema de gobierno parte de la base de que el Estado Nacional, las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios coordinan sus facultades para ayudarse y nunca para destruirse”.

III.2. Límites al poder tributario municipal que emanan del derecho intrafederal

El derecho intrafederal o, según la doctrina, “derecho tributario interestatal”⁶¹, comprende a la Ley 23548 de coparticipación federal, al Convenio Multilateral para el impuesto sobre los ingresos brutos -CM-, y a los pactos y consensos fiscales celebrados entre la Nación y las provincias. Se trata del plexo de normas que, junto con la Constitución Nacional, regulan el federalismo fiscal, o, en rigor, que lo hacen posible,

⁵⁹ CASÁS, José Osvaldo, Año 2006, en “*Sobre el deber de contribuir al levantamiento de las cargas públicas. Los principios jurídicos y la justicia tributaria desde la del Estado y de los contribuyentes*” perspectiva en Revista Rap pág. 101 al abordar los principios jurídico constitucionales con proyección o contenido tributario.

⁶⁰ CSJN, 04/05/2021, Fallos: 344:809.

⁶¹ JARACH, Dino, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1980, pp. 37 y ss.

dada la mora legislativa en cumplir con el mandato constitucional de la cláusula transitoria sexta de establecer un nuevo régimen de coparticipación federal acorde con los lineamientos del art. 75, inc. 2°.

Como señalamos, la vigencia del principio de lealtad federal exige que los fiscos locales deban recordar el “*pacta sunt servanda*” y la ética tributaria, quedando ligados a los compromisos asumidos en estos instrumentos, sin que puedan invocarse como excusa las necesidades recaudatorias. Esto nos remite a la temática de la autonomía municipal, dado que estos acuerdos son suscriptos por la Nación y las provincias, y a través de estas se obliga a los municipios.

Los municipios aceptan todo el entramado del federalismo de concertación y se obligan a su cumplimiento a través del compromiso asumido por las provincias y también al participar de la coparticipación, tomando parte en la distribución de los tributos provinciales y nacionales, por lo que no pueden luego negar su validez o desconocer las exigencias del régimen.

Asimismo, conforme surge del art. 67 del código tributario modelo de Santa Fe: “Cuando la Provincia suscriba convenios con otras jurisdicciones en materia tributaria, el Municipio observará las normas de los mismos que le sean aplicables”, de donde resulta indiscutible la sujeción de los municipios y comunas a estas normas federales.

No puede perderse de vista que los límites pactados a la potestad tributaria han sido, en palabras de la propia CSJN “el precio de la unión e integridad nacional”⁶², tal es su importancia, y tal es la necesidad de su observancia. Estos límites, consensuados por el federalismo de concertación, generan verdaderos derechos subjetivos a favor de los contribuyentes, los que no pueden ser burlados por más que se pretenda recaudar.

En punto a la jerarquía del derecho intrafederal, Bulit Goñi observa que: “los acuerdos interjurisdiccionales de contenido tributario celebrados entre jurisdicciones del Estado Federal, en cuanto requieren para su validación y vigencia de la ratificación por ley local no son sólo derecho local ni son equiparables lisa y llanamente, sin más, al derecho local puro, sino que son más, tienen una jerarquía diferente y superior al ‘mero’ derecho local”⁶³.

Esta superior jerarquía del derecho intrafederal ha sido convalidada por la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal en varias oportunidades⁶⁴, destacando aquí, la causa “Santa Fe c/ Estado Nacional”⁶⁵, clave en esta temática, donde señaló que las “creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y

⁶² CSJN, “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, 22/11/1957, Fallos: 239:251.

⁶³ BULIT GOÑI, Enrique, “Ingresos brutos, convenio multilateral y jurisdicción idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad”, en José O. CASÁS (dir.) et al., *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Errepar, 2013, pp. 73 a 96.

⁶⁴ CSJN: Fallos: 314:862; 327:1789; 332:998, entre otros.

⁶⁵ CSJN, 24/11/2015, Fallos: 338:1356.

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”⁶⁶. De allí que -sin ahondar en las fluctuaciones de esta jurisprudencia respecto a la competencia federal o local-, puede afirmarse la superioridad de las normas del derecho intrafederal, por sobre las disposiciones locales.

En consecuencia, al conjunto de limitaciones a la potestad tributaria local que ya hemos señalado, por un lado, como derivación de las características propias de las tasas que emanan de la jurisprudencia de nuestra CSJN, y por otro, como consecuencia de nuestro régimen constitucional, debemos sumar aquellas que surgen directamente del derecho intrafederal.

Así, la provincia de Santa Fe ha suscripto y ratificado un catálogo de normas intrafederales de las que surgen límites concretos a la potestad tributaria municipal.

Comenzamos por la ley 23548 que establece el régimen “transitorio” de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias, y entre estas, a la que la provincia de Santa Fe adhirió mediante ley 10197⁶⁷.

El art. 9º de esta norma enumera las obligaciones emergentes de la ley para las provincias, y dispone, en su inc. a, que la adhesión se realizará “sin limitaciones ni reservas”.

En su inc. b, se fija la obligación de no aplicar por sí, por sus organismos administrativos, o por los municipios de su jurisdicción “gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley”, obligación que, advierte expresamente la norma, “no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”.

Asimismo, el inc. e, impone la obligación de promover la derogación de los gravámenes municipales que resulten en pugna con el régimen de la ley, en tanto que el inc. f obliga a suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que incumplan con estas disposiciones, o bien con las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos.

Finalmente, en el inc. g, la provincia se obliga a establecer un sistema de distribución para los municipios de su jurisdicción, que debe estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos.

Otra norma intrafederal de gran relevancia es el CM, del 18 de agosto de 1977, al que Santa Fe adhirió por ley 8159⁶⁸.

⁶⁶ Esta misma doctrina fue invocada por la procuradora Monti en su dictamen en la causa “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, M, 921, XLII, 29/07/2009.

⁶⁷ B.O. Sta. Fe 01/08/1988.

⁶⁸ B.O. Sta. Fe 22/12/1977.

Este convenio resulta de gran relevancia como límite en las tasas municipales⁶⁹ que toman como base imponible los ingresos brutos del contribuyente (p. ej. tasa de habilitación, tasa de seguridad e higiene, derecho de registro e inspección, entre otras), permitiendo alcanzar sólo los generados en su jurisdicción (esto en consonancia con las características de la tasa y la exigencia de sustento territorialidad), y sin poder exceder jamás el límite provincial⁷⁰.

Resulta oportuno traer aquí las palabras de la Procuración General en su dictamen -ya citado- en la causa “Distrizub S.A.” -ya citado- respecto a este convenio: “En este orden de ideas, tal como expresé en el dictamen vertido en la causa M.921, L.XLII, ‘Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones’, del 29 de julio de 2009, ‘el CM se inserta en el mecanismo del Código Fiscal de cada jurisdicción para posibilitar la determinación de la base imponible de los contribuyentes que realicen actividades -en una, varias o todas sus etapas- en dos o más jurisdicciones pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas (arg. art. 1º, primer párrafo, del CM)’. Es decir, ante un hecho imponible idéntico, realizado en más de una jurisdicción de la República Argentina, el CM se encarga de distribuir la base proveniente de ese hecho imponible entre cada una de ellas. Por ello, afirmó esa Corte que el CM tiene por finalidad ‘evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal’ (Fallos: 208:203), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de las jurisdicciones en las que la actividad se desarrolla (arg. Fallos: 298:392; 329:5). En otras palabras, indicó V.E. que ‘...es precisamente misión del citado Convenio ‘medir’ cuánto de la actividad corresponde a cada jurisdicción y ‘distribuirla’ entre ellas’ (Fallos: 338:845, cons. 6º, segundo párrafo)”.

En concreto, el 1º párr. del art. 35 del CM habilita a los municipios y comunas a gravar con tasas o derechos de inspección -en la medida que esto les sea permitido por las leyes locales- a 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”.

Por otro lado, el 3º párr. establece: “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

⁶⁹ Ver por más el excelente desarrollo de REVILLA, Pablo, “Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal (art. 35 del Convenio Multilateral)”, en Enrique G. BULIT GOÑI (coord.) *et al.*, *Derecho tributario provincial y municipal*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002, p. 137 a 164.

⁷⁰ Doctrina de la CSJN en “Y.P.F. c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay” (23/10/2007, C. 683. XLIII.). En el mismo sentido la Procuración General en sus dictámenes en las causas “Esso Petrolera Argentina S.R.L.” del 27/06/2018, y “Petersen Thiele y Cruz S.A.” del 11/09/18.

en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco provincial”.

Podemos continuar nuestra enumeración con los pactos fiscales federales I⁷¹ y II⁷² (más allá de las suspensiones e interpretaciones de ello, lo que obviaremos en el presente más aún porque Santa Fe ya había cumplido con muchas de las obligaciones), siendo este último el de mayor trascendencia en materia de tasas municipales.

Así, en el pto. 2º de la declaración primera, el pacto federal II estableció: “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”.

Por otra parte, el pto. 5º, inc. b recomendó: “la modificación de las Tasas Viales y de Mantenimiento de Caminos o de otras similares a fin de que no superen el CUARENTA CENTIMOS 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”.

Debemos destacar aquí, que la provincia de Santa Fe dictó la Ley 11123⁷³ por la cual efectuó una serie de reformas a sus normas tributarias a fin de adecuarlas a las disposiciones de este pacto, destacando su art. 7º, que dispuso: “Las Tasas Municipales, en general, deben constituir la retribución de un servicio efectivamente prestado y guardar una razonable relación con los costos directos e indirectos que genere dicha prestación”.

También hallamos normas relevantes de derecho intrafederal en los compromisos suscriptos (de buenas prácticas de gobierno)⁷⁴, en especial lo referido a la eliminación de tributos distorsivos, y a la exigencia de la publicidad de toda la información presupuestaria como de acceso libre y público y la exigencia del presupuesto y gasto desagregado.

Finalmente, podemos destacar los consensos fiscales dados a partir del año 2017.

⁷¹ Denominado “Acuerdo entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales”, fue suscripto el 12/08/1992, y ratificado por el Congreso mediante ley 24130 (B.O. 22/09/1992).

⁷² Denominado “Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, suscripto el 12/08/1993, aplicado mediante decreto 1807/93 (B.O. 02/09/1993).

⁷³ B.O. Sta. Fe 18/01/1994.

⁷⁴ Por ejemplo, el “Compromiso Federal” suscripto el 06/12/1999, ratificado por el Congreso mediante ley 25235 (B.O. 07/01/2000), o el “Compromiso federal sobre disciplina fiscal”, suscripto el 17/11/2000, ratificado por el Congreso mediante ley 25400 (B.O. 10/01/2001).

En primer lugar, el Consenso Fiscal 2017⁷⁵, que entre los compromisos asumidos por las provincias y la CABA, enumera lo relativo a los municipios en los puntos n) a r).

Ratificó la obligación provincial de establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios (inc. n), al tiempo que estableció el compromiso de instituir un régimen legal de responsabilidad fiscal para estos.

En cuanto aquí interesa, fijó la obligación de: “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 Constitucional” (inc. p).

En otro orden, incluyó la obligación para las provincias de crear una base pública en la que consten las tasas municipales aplicables en cada municipio y su normativa (inc. q), así como de impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas municipales aplicable a cada provincia (inc. r).

En segundo lugar, el Consenso Fiscal 2020⁷⁶, que entre los compromisos comunes dispuso en su punto 5º: “Las Provincias y Nación se comprometen a trabajar en un programa integral que tendrá por objetivo la simplificación y coordinación tributaria federal, que establezca criterios comunes sobre: i) normas generales y de procedimientos acerca de tributos nacionales, provinciales y municipales, ii) sistemas de registro, declaración y pago de las obligaciones, iii) regímenes de retención, percepción y recaudación, iv) regímenes especiales para pequeños contribuyentes y v) domicilio fiscal electrónico unificado”.

De lo hasta aquí explicado, podemos concluir en que el derecho intrafederal vigente que limita la potestad tributaria de los municipios y comunas de Santa Fe inequívocamente exige que las tasas locales: 1) se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio al contribuyente; 2) se exijan por un servicio de prestación efectiva; 3) guarden proporcionalidad entre su monto y el costo del servicio que las genera, y; 4) respondan al principio de sujeción territorial.

III.3. El problema de la falta de publicación de las ordenanzas tributarias

Antes de ingresar al análisis concreto de las cuestiones controvertidas en materia de tasas municipales y comunales en Santa Fe, es preciso detenernos brevemente en un punto de trascendencia, como es la omisión por parte de los municipios y comunas santafesinos de cumplir con la publicación oficial de las normas tributarias.

⁷⁵ Suscripto el 16/11/2017, aprobado por el Congreso mediante ley 27429 (B.O. 02/01/2018).

⁷⁶ Suscripto el 04/12/2020, aprobado por el Congreso mediante ley 27634 (B.O. 07/07/2021).

En efecto, una de las principales controversias en torno a las tasas locales santafesinas, es que las ordenanzas tributarias que las establecen -en su mayoría- no se publican ni en el Boletín Oficial provincial, ni en publicación oficial alguna.

El justificativo de dicha omisión suele hallarse en las leyes orgánicas⁷⁷, que datan de la década de 1930, y que prevén mecanismos de “publicidad” acordes con su época (publicación en la prensa local, fijación de carteles o folletos), pero que en nada responden a los estándares de acceso a la información pública hoy exigidos, o a las posibilidades materiales de brindar una efectiva publicidad y difusión de las normas.

Esta falta de adecuación normativa lleva a las más variadas arbitrariedades, y coloca a los fiscos locales en la posición de privilegio de ser los únicos que tienen acceso inmediato a las normas actualizadas que establecen los tributos, los procedimientos y las sanciones en sus jurisdicciones -que, valga recordar, son en la provincia 365-, colocando al contribuyente en una situación de indefensión que le requiere actuar “a ciegas”.

Sabido es que, por imperio constitucional, sólo la ley puede ser fuente de la obligación tributaria (conf. arts. 4º, 17, 19, y 75, incs. 1º y 2º de la Constitución Nacional; 5º, 15, y 54, inc. 7º de la Constitución provincial) y que, en tal sentido, las ordenanzas tributarias gozan de la naturaleza de leyes; sostener lo contrario, nos llevaría al extremo de negar la validez de todos los tributos creados o modificados por vía de ordenanza.

Abona lo dicho la jurisprudencia de la CSJN, que ha sostenido el carácter de “legislación local”⁷⁸ de las ordenanzas municipales, afirmando que “emanan de un órgano de gobierno elegido por el sufragio popular; es, como la ley, una expresión ‘soberana’ de la voluntad popular, de la voluntad comunitaria organizada”⁷⁹.

En esta inteligencia, es claro que toda norma de carácter general exige para su vigencia y obligatoriedad ser publicada, conforme lo establece el art. 5º del Código Civil y Comercial de la Nación⁸⁰, que enfatiza en que la publicación debe ser “oficial”.

Este requisito, que responde al principio constitucional de seguridad jurídica, y emana de la forma republicana de gobierno, ha sido reiteradamente observado por la CSJN.

Así, en la causa “Municipalidad de Santiago de Liniers c/ Irizar, José Manuel”⁸¹, donde el Tribunal remitió al dictamen de la Procuración General, para afirmar que la solución definitiva del caso pasaba por constatar la efectiva publicación oficial de la ordenanza

⁷⁷ El art. 53 de la Ley 2439 -orgánica de comunas- dispone: “La ordenanza general de impuesto y el cálculo de recursos y el presupuesto de gastos, deberá sancionarse y publicarse antes del quince de diciembre de cada año, en un diario de la localidad si lo hubiere, y en carteles que se fijarán en lugares públicos; si así no se hiciere registrará la que estaba en vigencia el año anterior”, en tanto que el art. 8º de la Ley 2756 -orgánica de municipalidades-, en el mismo espíritu, establece: “Es obligatoria toda ordenanza municipal, diez días después de su publicación en la prensa local o por medio de carteles o folletos, a juicio del Departamento Ejecutivo Municipal”.

⁷⁸ CSJN, “Rivademar” -ya citado-.

⁷⁹ CSJN, “Promenade S.R.L.”, 24/08/1989, Fallos: 312:1394.

⁸⁰ Exigencia anteriormente establecida por el art. 2º del Código Civil.

⁸¹ CSJN, 19/10/2004, Fallos: 327:4474.

municipal, como acto requerido para dar por satisfecha la divulgación y certeza sobre la autenticidad del texto normativo, con cita del precedente “Antonio A. Longo”⁸². Este criterio fue ratificado en “Municipalidad de Mercedes c/ Arcor SAIC”⁸³, y en “Municipalidad de Berazategui c/ Molinos Ríos de la Plata S.A.”⁸⁴.

Un supuesto particular se presentó en la causa “Municipalidad de Junín c/ Cadbury Stani Adams Argentina SAIC”⁸⁵, donde el contribuyente planteó la inexistencia de deuda por falta de publicación oficial de la ordenanza tributaria, en tanto que el Municipio afirmó que la misma se encontraba publicada en su sitio web. Tal planteo no fue atendido por el superior tribunal local. El dictamen de la procuradora -al que remitió la Corte- reprochó que el tribunal debió haber evaluado si la publicación vía web reunía los requisitos necesarios para garantizar “que se trata de una publicación oficial que otorgue una satisfactoria divulgación y certeza respecto de la autenticidad del texto, de su fecha de publicación y de su permanencia en el tiempo durante los períodos fiscales que se reclaman”. Como consecuencia, revocó la sentencia, y mandó dictar un nuevo fallo. El valor de esta sentencia estriba en que la mera invocación o acreditación de la publicación web no basta, debiendo acreditarse también los extremos indicados. Un caso similar y con igual solución se dio recientemente en la causa “Municipalidad de Junín c/ Akapol S.A.”⁸⁶.

Pese a la contundencia de las normas reseñadas y de la jurisprudencia de la CSJN, la exigencia de la publicación oficial de las ordenanzas tributarias se ha aplicado de modo dispar por los tribunales santafesinos.

Así, en la causa “Monthelado S.A.”⁸⁷ la CCA 1, remitiendo a la jurisprudencia nacional reseñada, entendió que: “En las condiciones del caso, la Administración no ha acreditado -siendo que es la que en mejores condiciones se encuentra para ello- haber cumplido con la publicación de la ordenanza por la cual se instituyó el tributo requerido, base de la presunción de conocimiento atribuida a los ciudadanos. En consecuencia, la ordenanza que instituyó el ‘derecho por publicidad y propaganda’ carece de eficacia siendo, por ende, insusceptible de ponerse en ejecución sin violentar el artículo 19 de la Constitución nacional”.

Este mismo Tribunal -en su actual integración- ha ratificado esta doctrina recientemente en la causa “Gitanes S.R.L.”⁸⁸, donde, con remisión a múltiples precedentes de la CSJN, se exigió la publicación oficial de las ordenanzas tributarias⁸⁹.

⁸² CSJN, 09/10/1975, Fallos 293:157.

⁸³ CSJN, 07/08/2012, Fallos: 335:1459.

⁸⁴ CSJN, 27/09/2018, Fallos: 341:1246.

⁸⁵ CSJN, 27/09/2018, Fallos: 341:1251.

⁸⁶ CSJN, 22/12/2020, Fallos: 343:2184.

⁸⁷ CCA 1, 02/12/2014, “Monthelado S.A. c/ Municipalidad de San Cristóbal s/ RCA”, A. y S. T. 41, p. 142.

⁸⁸ CCA 1, 05/08/2020, “Gitanes S.R.L. c/ Municipalidad de Laguna Paiva s/ RCA”, A. y S. T. 66, p. 456.

⁸⁹ Resulta interesante la ampliación de fundamentos del Dr. Deb sobre este punto, que observa: “ni siquiera el texto de las ordenanzas 1952 y 1932 figuran en el sitio de internet www.lagunapaiva.gob.ar, modalidad esta que hoy en día -e incluso, al tiempo de los hechos del presente caso- no podría sin más desecharse

Por su parte, la CCA 2 ha convalidado la práctica de la notificación individual de ordenanzas tributarias, o sus modificatorias, a contribuyentes determinados en reemplazo de la publicación oficial apartándose de este modo de la anterior doctrina de la CCA 1 y de la jurisprudencia de la CSJN en “Telecom Personal S.A.” -ya citado- y en “Cremer y Asociados S.R.L.”⁹⁰.

En la causa “Monthelado S.A. c/ Municipalidad de Puerto General San Martín”⁹¹, este Tribunal contencioso administrativo por mayoría, flexibilizó el requisito de la publicación, explicando que: “los casos concretos que se presenten pueden ser muy variados: por ejemplo, una ordenanza que crea el tributo, otra que sólo actualiza los montos en donde la entidad del agravio del contribuyente puede resultar poco persuasiva si tributaba ya al estar en vigor el texto primigenio. De otro lado, puede haberse efectuado la publicación oficial más, en otros casos, la comunicación puede haberse materializado en órganos periodísticos privados, o en internet, o a través de una notificación formal que el Municipio curse al contribuyente. Y, cumplidos ciertos recaudos, en determinadas circunstancias, estas comunicaciones pueden resultar admisibles. Ciertamente es que, en principio general, las decisiones de contenido normativo general requieren la publicación oficial. Pero no es menos cierto que en diversos supuestos pueda admitirse que la difusión se haga a través de órganos periodísticos privados cuando brinde no sólo una satisfactoria divulgación, sino también certeza sobre la autenticidad del texto legal (Fallos:293:157)”, aunque concluyendo en que: “las ordenanzas tributarias deben necesariamente llegar a esfera de los contribuyentes por un medio razonable que asegure el inequívoco conocimiento fehaciente de los textos por parte de los obligados al pago. Y considero que la carga de la prueba recae, especialmente, en cabeza de los municipios”.

La CSJSF, si bien -como señalamos-, ha convalidado algunas de estas soluciones, en la causa “Municipalidad de Arroyo Seco c/ Latín Bio S.A.”⁹², ha remitido y ratificado el criterio que emana de la jurisprudencia del Máximo Tribunal nacional. Sin embargo, cambió su criterio apartándose así de la jurisprudencia de la CSJN posteriormente en “Telecom personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán”⁹³ y admitiendo la notificación individual de una ordenanza tributaria en reemplazo de la publicación oficial, lo que indica un evidente retroceso y apartamiento manifiesto al Código Civil y Comercial de la Nación (art. 5º) y de la Constitución Nacional, que garantiza la seguridad jurídica, la

como canal de publicación oficial de normas estatales. Estimo que así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al admitir la posibilidad de analizar la información obrante en la página oficial de un municipio...”.

⁹⁰ CCA 2, 10/12/2019, “Cremer y Asociados S.A. c/ Municipalidad de Arroyo Seco s/ RCA”, sentencia n° 619. Contra esta sentencia la CSJSF ha admitido la queja en fecha 04/05/2021 (A. y S. T. 306, p. 356).

⁹¹ CCA 2, 19/02/2021, “Monthelado S.A. c/ Municipalidad de Puerto General San Martín s/ RCA”, sentencia n° 35.

⁹² CSJSF, 29/09/2020, “Municipalidad de Arroyo Seco c/ Latin Bio S.A. -otros apremios fiscales- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 301, p. 024.

⁹³ CSJSF, 23/06/2020, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán –recurso contencioso administrativo- s/ Queja”, A. y S. T. 299, p. 142.

generalidad y los principios republicanos en punto a la autenticidad del texto de la norma tributaria, siendo este el criterio vigente del Máximo Tribunal santafesino⁹⁴.

La dificultad de acceso a la normativa local por su falta de publicación oficial ha llevado, por ejemplo, al planteo de medidas preparatorias.

Así, en la causa “Asociación vecinal Villa California”⁹⁵, la actora solicitó a la CCA 1 que se intime a la Comuna de San José del Rincón para que le permita acceder al digesto normativo. El Tribunal explicó que las ordenanzas no son los documentos a los que refiere el código procesal al prever estas medidas, ya que “dado el carácter público de las ordenanzas, sujeto al conocimiento de cualquier ciudadano que así lo solicite, su acceso no está sometido a exigencia formal alguna”, por lo que, tomando en consideración que “no se advierte -ni ha sido acreditada- la negativa de la Comuna a suministrar las ordenanzas peticionadas”, rechazó la medida.

Resulta interesante destacar la ampliación de fundamentos del Dr. De Mattia, quien señala que, si bien en su responde la Comuna no manifestó oposición al acceso a las ordenanzas, si indicó que debía acreditarse un interés legítimo para ello. Advierte allí el vocal un obstáculo a “uno de los bienes que compone la libertad de expresión de ideas: el de informarse, o sea el libre acceso a las fuentes de información, cuyos límites solamente se encuentran entre aquellos prescriptos en el artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos -Pacto de San José de Costa Rica, 1969-, ratificada en 1984 mediante la ley 23.054 e incorporada en la reforma constitucional de 1994 (artículo 75, inciso 22, Constitución nacional) (...) sustentado en el principio de libertad general enunciado por el artículo 19 de la Constitución Nacional, más allá de las conocidas garantías fundamentales de la no injerencia previa y de la no injerencia federal (artículos 14 y 32, Constitución nacional; y artículo 11, Constitución provincial)”, en función de lo cual concluye: “Tal circunstancia, permite visualizar la jerarquía constitucional del derecho intervenido, y sin soslayar la manifestación positiva de la demandada en autos, con expresa exclusión de la condición obstativa señalada supra, a fin de asegurar el efectivo ejercicio de la pretensión que involucra documentación pública, la Comuna deberá facilitar a la Asociación Vecinal el acceso y la provisión de los testimonios requeridos, a cargo de ésta última”.

En este punto, el estándar perseguible es el propuesto por Casás, quien sostiene: “creemos que se hace necesario, además de dar certeza y autenticidad al texto normativo mediante su publicación oficial, que las ordenanzas tributarias municipales –fiscales y

⁹⁴ También en: CSJSF, 04/05/2021, “Cremer y Asociados S.A. c/ Municipalidad de Arroyo Seco s/ recurso contencioso administrativo- s/ Queja”, A. y S. T. 306, p. 356.

⁹⁵ CCA 1, 06/10/2006, “Asociación vecinal Villa California c/ Comuna de San José del Rincón s/ Medida preparatoria”, A. y S. T. 6, p. 179.

tarifarias- alcancen la más amplia divulgación, garantizando la mayor facilidad de acceso a tales normas...”⁹⁶.

En este panorama de difícil acceso a las fuentes normativas, ha resultado esencial el trabajo realizado en el año 2017 desde el Centro de Estudios Tributarios -CET- de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario, a través de un proyecto aprobado por el Consejo Federal de Inversiones -CFI-⁹⁷. Este proyecto consistió en un trabajo de investigación y extensión de recopilación y análisis de ordenanzas de los 365 municipios y comunas de Santa Fe bajo la dirección de la que suscribe, y su informe final abarcó un total de 9162 páginas.

En él, se abordó el detalle de los tributos y sus elementos, la fuente de obtención de la norma, el contacto para futuras obtenciones y, si la ordenanza se encuentra o no publicada en el Boletín Oficial provincial o en algún sitio web. Como notas de color de esta experiencia, surge que la ordenanza tributaria vigente en la Comuna de Dos Rosas data del año 1986 y está redactada a mano, y que no pudimos obtener las normas de la Comuna de Tartagal, puesto que su presidente comunal se resistió reiteradamente a su entrega.

Además, esta iniciativa fue motivada en dar cumplimiento al Consenso Fiscal 2017, que -como ya indicamos- estableció la obligación de: “Crear una base pública, por provincia, en la que consten las tasas aplicables en cada municipalidad (hechos impositivos, bases impositivas, sujetos alcanzados, alícuotas y otros datos relevantes) y su normativa”.

IV. Las tasas municipales en Santa Fe y los supuestos controvertidos

Antes de ingresar al tratamiento de este punto -y en adelante de lo que desarrollaremos con mayor detalle en el pto. V.1-, consideramos necesario aclarar quiénes resuelven las contiendas tributarias locales en el esquema judicial santafesino, a fin de que el lector pueda comprender la jurisprudencia que se cita.

Como señalamos, el fuero contencioso administrativo santafesino –si bien por lo previsto en la Constitución Provincial corresponde a la CSJSF art. 92 inc.2) por ley 11329 se compone de dos cámaras; la Cámara de lo Contencioso Administrativo 1 -CCA 1- con asiento en la ciudad de Santa Fe, y la Cámara de lo Contencioso Administrativo 2 -CCA 2- con asiento en la ciudad de Rosario, las que, ante la ausencia de tribunales de primera instancia, entienden de modo originario en la impugnación -en lo que aquí importa- de actos tributarios dictados por municipios y comunas, así como también en la impugnación de ordenanzas tributarias sancionadas por estos.

⁹⁶ CASÁS, José O., *Sentencia descalificada por no haber acreditado la publicación de ordenanza impositiva*, La Ley, 10/02/2005, 3, PET, 2005, cita online: AR/DOC/79/2005.

⁹⁷ Disponible para su consulta en la biblioteca web del CFI: <http://biblioteca.cfi.org.ar>

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia provincial -CSJSF-, constituye la única instancia revisora de las sentencias dictadas por las cámaras, a través del recurso de inconstitucionalidad.

Sin perjuicio de ello, de verificarse los requisitos -que en esta materia suelen apreciarse con estrictez-, el contribuyente puede también intentar la vía del amparo o la acción mere declarativa o de inconstitucionalidad ante la justicia ordinaria -a lo que nos referiremos más adelante-.

Dicho aquello, como adelantamos en el pto. III, para hablar de tasas municipales y comunales, resulta esencial partir del código modelo aprobado por la Ley 8173.

Dicha norma las define en su art. 3º: “Son tasas las prestaciones pecuniarias que por disposición del presente Código o sus Ordenanzas Fiscales Complementarias deben obrlarse al Municipio como retribución de servicios públicos prestados”, y hace lo propio respecto de los “derechos” en su art. 4º: “Se entiende por derechos las obligaciones fiscales que se originen como consecuencia de actividades sujetas a inscripción, habilitación, inspección, permiso o licencia, u ocupación de espacio de uso público”.

Si bien el legislador provincial los ha tratado por separado, puede advertirse que el derecho es en esencia una tasa que se aplica para servicios divisibles específicos. Así lo ha entendido la CSJSF en el difundido precedente “Terminal 6 S.A.”⁹⁸ donde concluyó que: “aclarado que el sólo empleo del vocablo ‘derecho’ no permite determinar con certeza a qué categoría de las obligaciones tributarias pertenece, pueden aplicarse a su respecto las pautas elaboradas para el régimen jurídico de las tasas”, y particularmente respecto del “derecho de registro e inspección” que: “maguer que el legislador la haya denominado ‘derecho’, en este caso, lo que se percibe como consecuencia de la actividad de registro e inspección, constituye un tributo sujeto al régimen jurídico de la tasa”. En idéntico sentido se manifestó en “Prodisa S.A.”⁹⁹ y “Sei Ingeniería S.A.”¹⁰⁰, entre otros.

Respecto a los tributos previstos por el código modelo, de su parte especial surgen los siguientes: tasa general de inmuebles -que engloba a los inmuebles urbanos, suburbanos y rurales-; derecho de registro e inspección; derecho de cementerio; derecho de acceso a diversiones y espectáculos públicos; derecho de abasto, matadero e inspección veterinaria; derecho de ocupación del dominio público; permisos de uso; tasa de remate y; tasa de actuaciones administrativas y otras prestaciones.

Por otra parte, del análisis y relevamiento de ordenanzas municipales y comunales realizado por el CET -antes citado-, puede concluirse que en su mayoría los tributos vigentes son: tasa general de inmuebles (urbana y rural); derecho de registro e inspección; derecho de cementerios; derecho de acceso a diversiones y espectáculos públicos;

⁹⁸ CSJSF, 26/12/1996, “Terminal 6 S.A. c/ Municipalidad de Puerto General San Martín s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, A. y S. T. 133, p. 258.

⁹⁹ CSJSF, 20/12/2006, “Prodisa S.A. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, A. y S. T. 217, p. 253.

¹⁰⁰ CSJSF, 20/12/2006, “Sei Ingeniería S.A. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, A. y S. T. 217, p. 272.

derecho de ocupación del dominio público; permiso de uso; tasa de actuaciones administrativas; habilitación e inspección de antenas; publicidad y propaganda; tasa de remate; tasa de actuaciones administrativas; derecho de acceso a espectáculos públicos; match de boxeo; derecho de abasto, matadero e inspección veterinaria; tasa de fiscalización sobre concesionario de servicios públicos; derecho de licencia de remises y vehículos de alquiler; derecho de contralor e inspección sobre obras públicas; derecho de construcción y catastrales; derecho por venta ambulante; tasa por servicios de atención médica organizada; tasa por inspección veterinaria; tasa de desarrollo agroalimentario; servicios especiales de higiene urbana; patentes de rodados; tasa de servicio de organización portuaria; contribuciones que inciden sobre el transporte; introducción de mercaderías; tasa de mantenimiento de desagües cloacales; tasa de alimentos; tasa de caminos y calles públicas; tasa de descarga de camiones atmosféricos, entre otras.

Como puede advertirse, en muchas localidades las ordenanzas tributarias al establecer los tributos se apartan del código modelo, lo que debe ser observado de acuerdo con las consideraciones que efectuaremos en el pto. IV.4.iii.

En algunos casos, las tasas locales retribuyen servicios respecto de los cuales el municipio o comuna ya percibe un fondo especial al efecto¹⁰¹.

Sentado ello, realizamos a continuación la sistematización, enumeración y desarrollo de los principales supuestos controvertidos en materia de tasas municipales o comunales en Santa Fe.

IV.1. La inobservancia de disposiciones constitucionales

Como ya hemos tenido oportunidad de señalar, el ejercicio de la potestad tributaria local halla límites y directrices en múltiples cláusulas constitucionales con proyección sobre la materia, de cuyo cumplimiento los municipios y comunas santafesinos no pueden eludirse. A continuación, enunciamos los principales supuestos.

IV.1.i. Quid sobre la competencia federal en estos casos

Resulta importante señalar que en planteos donde se cuestionen leyes y/o decretos locales que establezcan tributos, con base en la violación a disposiciones de la Constitución Nacional, tratados internacionales, o leyes federales, podrá acudirse

¹⁰¹ Tal es el caso de las tasas de mantenimiento de caminos, que se recaudan con ese fin, en paralelo a la distribución del “fondo provincial de vialidad”, creado por la Ley provincial 4908 (B.O. Sta. Fe: 09/11/1967), y que es coparticipado con los municipios y comunas, lo que válidamente permite cuestionar la necesidad y razonabilidad de establecer tal gabela.

directamente ante la justicia federal, conforme lo ha establecido desde antaño nuestro Máximo Tribunal federal¹⁰².

Ampliando lo dicho, ha aclarado la CSJN que para que la causa revista manifiesto contenido federal, la demanda deducida debe fundarse directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante¹⁰³, aunque advirtiendo que ello no sucederá cuando en el proceso se debatan cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de ellas o que requieran, para su solución, la aplicación de normas de esa naturaleza, o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos, legislativos o jurisdiccionales de las autoridades provinciales¹⁰⁴.

Así, recientemente la Procuración General ha dictaminado que la acción declarativa interpuesta por Litoral Gas S.A. contra la provincia de Salta, por disponer su alta de oficio como contribuyente en el impuesto a las actividades económicas locales, alegando la violación de lo dispuesto por los arts. 31, 75 incs. 13, 15, 18, 19 y 32, y 126 de la Constitución Nacional, y de diversas disposiciones del marco regulatorio de las actividades de transporte y distribución de gas natural, tiene manifiesto contenido federal, y resulta de la competencia originaria de la CSJN¹⁰⁵.

A medida que avancemos en nuestro desarrollo podrá observarse que la mayoría de los planteos realizados por apartamiento de disposiciones de nuestra Carta Magna, o bien de regímenes federales, siempre que ello constituya el fundamento directo y exclusivo, han sido atendidos por la justicia federal (se citan casos de la jurisdicción federal Rosario), lo que, en ocasiones, representa la única vía posible para el contribuyente santafesino de acceso a la tutela cautelar. Y así tuvo que admitirlo la CSJSF en “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario”¹⁰⁶ luego de lo resuelto por la CSJN en “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Provincia de Santa Fe¹⁰⁷” referido al régimen federal de la energía.

IV.1.ii. Tasas que afectan el comercio interjurisdiccional

Podemos destacar, en primer lugar, el caso del “derecho de estacionamiento e ingreso a empresas y terminales portuarias”¹⁰⁸, establecido -entre otras- por la Municipalidad de Puerto General San Martín en el año 2011, que básicamente consistía en una tasa sobre

¹⁰² CSJN: Fallos: 176:315; 311:1588 y 2154, entre otros.

¹⁰³ CSJN: Fallos: 322:1470; 323:2380 y 3279, entre otros.

¹⁰⁴ CSJN: Fallos: 319:2527; 321:2751; 322:617, 2023 y 2444; 329:783 y 5675, entre otros.

¹⁰⁵ “Litoral Gas S.A. c/ Salta, provincia de s/ Acción declarativa de certeza”, dictamen del 28/12/2020.

¹⁰⁶ CSJSF, 07/09/2010, “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario –recurso contencioso administrativo- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 237, p. 165.

¹⁰⁷ CSJN, 24/06/2008, C. 1611. XLIII.

¹⁰⁸ Art. 54 bis, ordenanza 11/11 de dicho municipio.

el ingreso a terminales portuarias mediante tráfico ferroviario, con un monto de \$24,00¹⁰⁹ por vagón, del que las empresas y/o entes prestatarios que utilizaran el servicio y forma de transporte como receptores finales de la carga, eran designados agentes de retención.

Este tributo fue cuestionado ante la justicia federal de Rosario, alegando su carácter violatorio de los arts. 9º, 10, 11, 31, 75 incs. 13 y 18, y 126 de la Constitución Nacional.

Aceptada la competencia federal, se hizo lugar a la acción y se declaró la inconstitucionalidad del tributo en “NCA S.A.”¹¹⁰, explicando el Tribunal que: “aun cuando los arts. 5, 123 y 129 de la C.N. consagran el principio de autonomía municipal, lo cierto es que los municipios no pueden establecer impuestos que sean de competencia tributaria federal (art. 75 inc. 13 de la C.N.). Conforme a estas pautas, no puede entonces, el municipio demandado, establecer ningún derecho que trabe la libre circulación de mercaderías o personas por todo el territorio de la Nación (arts. 9, 10 y 11 de la C.N.), constituyendo ello los hechos que se ventilan en las presentes actuaciones, toda vez que lo que se está gravando es el ingreso de los bienes, afectándose la potestad federal”¹¹¹.

Sin perjuicio de la contundencia de esta jurisprudencia, el Municipio de Puerto General San Martín mantiene una tasa similar, que, si bien no alcanza a las formaciones ferroviarias, sí grava el ingreso de cada unidad de transporte automotor de cargas a la zona portuaria.

Del mismo modo, la Comuna de Timbúes ha incluido en el art. 17 de su ordenanza 96/2020 -tributaria para el año 2021- una “tasa de mantenimiento de accesos viales y ferroviarios a puertos de Timbúes”, que grava el ingreso de cada unidad de transporte de carga, de cualquier tipo (incluidas formaciones ferroviarias), a la zona portuaria de la localidad con un monto fijo. También está previsto en las Ordenanzas de los Municipios de San Lorenzo, Arroyo Seco, entre otros.

Podemos mencionar también el caso de la Comuna de Lazzarino, que establece el “derecho de sisa”, que grava a cada unidad de transporte de carga de cereal (camión, acoplado, tractor con semirremolque, etc.) que ingrese en el distrito, con el objeto de cargar en plantas de acopio, establecimientos rurales, depósitos, cereales, oleaginosas, con un monto fijo que se actualiza por cada unidad de transporte que ingresa, aumentando en caso de unidades de transporte de lácteos y sus derivados, y en épocas de cosecha.

¹⁰⁹ Al tiempo de su establecimiento, el dólar en Argentina se encontraba a \$4,25, o sea que se exigían USD 5,65 por vagón.

¹¹⁰ Juzg. Fed. Ros. 1, 22/20/2016, “NCA S.A. c/ Municipalidad de Puerto Gral. San Martín s/ Acción mere declarativa de inconstitucionalidad”. En el mismo sentido: “SOESA S.A. c/ Municipalidad de Puerto Gral. San Martín s/ Acción declarativa de derecho” (20/03/2015) y “América Latina Logística Central c/ Municipalidad de Puerto Gral. San Martín s/ Acción mere declarativa de inconstitucionalidad” (31/03/2015).

¹¹¹ Es de destacar que el Municipio demandado alegó que el tributo se percibía a causa del impacto ambiental que sobre la comunidad producía la actividad de la actora, lo que fue descartado por el Tribunal, por no encontrar conexión entre la gabela y alguna actividad tendiente a la preservación del medio ambiente.

IV.1.iii. Violación del principio de igualdad por distinciones en función del domicilio

Es común que en la búsqueda de generar incentivos o de favorecer la industria o el comercio locales, o bien invocando esa excusa, los municipios o comunas establezcan regímenes tributarios diferenciales a partir de los cuales se dispensa un tratamiento más beneficioso a aquellos contribuyentes que se encuentren radicados en su jurisdicción.

Tal es el caso de la ordenanza 42/2020 de la Comuna de María Teresa que estableció un “régimen de promoción de PYMES agropecuarias locales”, consistente en una bonificación sobre la tasa general de inmuebles rurales. Sin embargo, para el acceso a dicho régimen se exige la condición de “residente” en la localidad.

Valga recordar aquí la consolidada doctrina de nuestra CSJN respecto a que “el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también -y es lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales”¹¹².

Así, en la causa “Bolsa de Cereales de Buenos Aires”¹¹³ el Tribunal concluyó que “el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese sólo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes”.

Esta doctrina es retomada y profundizada en la causa “Bayer S.A.”¹¹⁴, donde el Máximo Tribunal entendió que: “la exigencia de la ley impositiva general de la Provincia de Santa Fe, al disponer alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la empresa que comercializa el producto, genera una suerte de barrera aduanera, o de medidas proteccionistas, que alteran el concepto orgánico de comercio previsto en la Constitución Nacional”.

IV.1.iv. Violación de la cláusula del art. 75, inc. 12

Sabido es que por imperativo constitucional (arts. 75 -inc. 12- y 126 de la Constitución Nacional) las provincias -y, por ende, los municipios- tienen vedado legislar en materia de fondo, ya que la misma ha sido expresamente delegada a la Nación.

Tanto en la jurisprudencia de la CSJN como en la doctrina y en la práctica, esta prohibición ha generado conflictos fundamentalmente en torno a la regulación de la prescripción, dada su eficacia extintiva de la obligación tributaria.

¹¹² CSJN: Fallos: 115:111; 132:402; entre otros.

¹¹³ CSJN, 16/12/2014, Fallos: 337:1464.

¹¹⁴ CSJN, 31/10/2017, Fallos: 340:1480.

Desde antaño, la CSJN ha sostenido que: “la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias -ni a los municipios- dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto”¹¹⁵.

El Máximo Tribunal se expidió en particular sobre la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias locales, en el difundido precedente “Filcrosa”¹¹⁶ de 2003, donde observó que: “la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75, inc. 12, éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía”.

Puntualizó el Tribunal que tal arbitrio constitucional es coincidente con “las previsiones de su art. 31, que impone a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso Nacional”, y que: “esta Corte ha admitido la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo (Fallos 190:98 y 321:174), proceder que ha justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil (Fallos 313:1366)”.

Pese a que, luego de este precedente, la CSJN ratificó inmediatamente su criterio en múltiples pronunciamientos¹¹⁷, muchas jurisdicciones erróneamente insistieron en la pretensión de regular la prescripción apartándose de la legislación de fondo, bajo diferentes prácticas: establecer el *dies a quo* (p. ej. a partir del primero de enero siguiente al año del nacimiento de la obligación), fijar las causales de suspensión o de interrupción del plazo, establecer diversos términos de prescripción para una misma obligación (p. ej. uno para su determinación y otro para su ejecución), etc.

Frente a ello, la respuesta de la CSJN fue siempre contundente y unánime, negando cualquier apartamiento de la legislación de fondo.

Así, lo sostenido en “Casa Casmma SRL”¹¹⁸ de 2009, donde, con invocación de “Filcrosa” y remitiendo al dictamen de la Procuración General, se sostuvo que: “lo relativo a la prescripción de las obligaciones -incluidas las tributarias- como asimismo lo atinente a sus causales de suspensión e interrupción, es cuestión deferida por la Constitución Nacional al Congreso de la Nación”.

¹¹⁵ CSJN: Fallos 176:115; 226:727; 235: 571; 275:254; 284:458; 311:1795; 320:1344, entre otros.

¹¹⁶ CSJN, 30/09/2003, Fallos: 326:3899.

¹¹⁷ CSJN: Fallos: 327:2631; 327: 2754; 327:3187; 327:1017, entre otros.

¹¹⁸ CSJN, 26/03/2009, Fallos: 332:616.

Posteriormente, en “Fisco de la Provincia c/ Ullate”¹¹⁹, la CSJN estableció que: “si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijó su cómputo”. Y fue categórico en “Municipalidad de Corrientes c/ Herrmann”¹²⁰ donde afirmó que: “Que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio, y sus causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República y, ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil, pues, la prescripción no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho”.

La doctrina de estos precedentes ha sido pacíficamente sostenida por la CSJN, siendo reiterada recientemente en “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A.”¹²¹ de 2019, en “Montamat y Asociados S.R.L.”¹²², “Recuperación de Créditos S.R.L.”¹²³ y “Moonsea S.A.”¹²⁴ de 2020, y, en “Gobierno de la Provincia de Corrientes c/ Apala S.R.L.”¹²⁵ y “Expreso Tigre Iguazú S.R.L.”¹²⁶ de 2021.

Frente a esta doctrina, no podemos dejar de señalar que, con la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, el plazo de prescripción liberatoria quinquenal previsto en el derogado art. 4027, inc. 3º, se ha visto reducido por el actual art. 2562, inc. c, a dos años. Consideramos que esta reducción de plazo no se ve afectada por el art. 2532 de dicho código, en cuanto faculta a las legislaciones locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria de tributos, porque entendemos que dicha norma es manifiestamente inconstitucional.

Ello es así, puesto que el Congreso de la Nación no puede modificar el texto de la Constitución Nacional, que expresamente le atribuye el dictado de la legislación de fondo. Al dictar esta norma y “devolver” a las provincias una facultad constitucionalmente delegada, el legislador ha actuado como constituyente, lo que le está, lógicamente, vedado.

Pese a la nitidez de la jurisprudencia reseñada, la CSJSF y, en consecuencia, los tribunales inferiores, se han apartado con frecuencia de su doctrina.

En “La Rossa y Cía. S.R.L.”¹²⁷ el Alto Tribunal local convalidó la regulación realizada por el código tributario modelo en cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción,

¹¹⁹ CSJN, 01/11/2011, F. 391. XLVI.

¹²⁰ CSJN, 11/02/2014, M. 804. XLVIII.

¹²¹ CSJN, 05/11/2019, Fallos: 342:1903.

¹²² CSJN, 08/10/2020, Fallos: 343:1218.

¹²³ CSJN, 22/10/2020, CSJ 002658/2018/CS001.

¹²⁴ CSJN, 12/11/2020, CSJ 001774/2018/CS001.

¹²⁵ CSJN, 04/03/2021, CSJ 1989/2018/CS1.

¹²⁶ CSJN, 19/08/2021, CSJ 778/2020/RH1.

¹²⁷ CSJSF, 30/06/2004, “La Rossa y Cia. S.R.L. c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, A. y S. T.198, p. 303.

el cual se fija el primero de enero del año siguiente en que se produzca la exigibilidad del tributo.

En la causa “Municipalidad de Rosario c/ Nestlé Argentina S.A.”¹²⁸, en el marco de un apremio por el cobro de una multa fiscal y sus accesorios, la ejecutada interpuso excepción de prescripción, fundada en que las actuaciones administrativas desplegadas por el Municipio carecían del efecto interruptivo que el -entonces vigente- art. 3986 del Código Civil atribuía a la demanda judicial.

La CSJSF -por mayoría¹²⁹- rechazó el planteo, explicando que: “si la acción (de cobro judicial) no nació (para el Estado, por cuanto estaba dando por sí y ante sí trámite y tratamiento a los recursos administrativos planteados por la contribuyente, se reitera) no puede prescribir. Con lo cual, los 5 años comenzarán a correr a partir del momento en el cual la vía judicial se halle expedita: esto es, cuando el acto haya quedado firme en la instancia administrativa, ya sea por inacción o consentimiento del administrado (no es el supuesto de autos), o por rechazo de los recursos que contra aquél se hubieran ejercido”.

Así, con total indiferencia de la doctrina consolidada sentada por la CSJN en “Municipalidad de Corrientes c/ Herrmann” -sólo ocho meses antes-, el Máximo Tribunal local afirmó que: “una cosa es la suspensión o interrupción del cómputo de la prescripción para la acción judicial de cobro (cuestión que el propio C.T.M. remite a las disposiciones del C.C.) y otra es el inicio de ese cómputo, el cual está condicionado a la regulación que sobre el procedimiento administrativo establezca el Estado local en ejercicio facultades propias y no delegadas”.

Esta solución fue ratificada¹³⁰ en la causa “Municipalidad de Rosario c/ Merengue S.R.L.”¹³¹, e incluso el Tribunal la hizo extensiva al ámbito del Código Fiscal provincial¹³².

Trascendental en este contexto jurisprudencial resulta el pronunciamiento de la CCA 1 en la causa “Gitanes S.R.L.” -ya citada-, en el que el Tribunal, en su nueva integración, hace suya la doctrina de la CSJN. Así, respecto a la fijación del plazo de prescripción, remite a la causa “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A.”, afirmando que le está vedado a los códigos fiscales locales apartarse del código de fondo. Sin embargo, por el momento la CSJSF no ha variado su criterio alejado de la doctrina de la CSJN.

¹²⁸ CSJSF, 21/10/2014, “Municipalidad de Rosario c/ Nestlé Argentina S.A. -apremio- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 259, p. 276.

¹²⁹ Destaca en este caso la disidencia de la Dra. Gastaldi, quien rechazó la pretensión fiscal, haciendo aplicación de la consolidada doctrina del Máximo Tribunal nacional.

¹³⁰ En este caso, la Dra. Gastaldi entendió que, al haber mediado intimación de pago debidamente diligenciada, sí operaba la causal interruptiva prevista por el art. 3986.

¹³¹ CSJSF, 28/07/2015, “Municipalidad de Rosario c/ Merengue S.R.L. -ejecución fiscal- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 264, p. 74.

¹³² CSJSF: “API c/ Reale” (A. y S. T. 269, p. 322); “API c/ Organización Distribuidora del Litoral SRL” (A. y S. T. 283, p. 338); “API c/ Buslowicz” (A. y S. T. 289, p. 283); “Emprendimientos TV S.A.” (A. y S. T. 308, p. 378).

Respecto al cómputo del plazo de prescripción, expresa: “también debe realizarse conforme a lo dispuesto en el Código Civil y no a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en el que se produzca la exigibilidad del tributo (artículo 35, de la ley 8173), pues, sin perjuicio del criterio sentado tanto por la Corte provincial (‘La Rossa y Cía. S.R.L.’, A. y S. T. 198, pág. 303), como por esta Cámara (‘Gutiérrez’, A. y S. T. 22, pág. 115), el posteriormente establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ‘Fisco de la Provincia contra Ullate’ (del 1.11.2011), resulta decisivo para concluir del modo propuesto (criterio de ‘Camino y Deicas S.H’, citado, y de ‘Cassina’, A. y S. T. 65, pág. 362)”.

Y si bien las partes no plantearon la existencia de causales de suspensión o interrupción, el Tribunal aclara: “los requerimientos, las inspecciones y, en general, la actividad fiscalizadora desplegada, carecen de virtualidad alguna para suspender o interrumpir el curso de la prescripción (‘Cruz Blanca S.R.L.’, A. y S. T. 26, pág. 2), solución esta, por lo demás, compatible con lo dispuesto en el artículo 36 de la ley 8173 en cuanto remite al Código Civil. En conclusión, por aplicación de esas reglas y teniendo en cuenta que la resolución de determinación tributaria fue dictada el 6.3.2012, se halla prescripta la acción relativa a la determinación de los tributos correspondientes a los periodos anteriores al mes de marzo de 2007”.

En otro orden, hemos señalado en el pto. III.3 que la falta de publicación oficial de las ordenanzas locales constituye un apartamiento de la legislación de fondo, en tanto el Código Civil y Comercial de la Nación impone, en su art. 5º, esta condición para su vigencia.

Un caso interesante de destacar en este punto fue el resuelto en la causa “Nuevo Central Argentino S.A.”¹³³, donde la actora resistía la pretensión de la Comuna de Carrizales de cobrarle “tasa general de inmuebles”, por un predio del que era mero tenedor, cuando la ordenanza exigía la calidad de titular del dominio o poseedor a título de dueño.

En su fallo, la CCA 2 entendió que: “si la ley tributaria emplea las instituciones y conceptos del derecho privado, sin darles contenido particularizado, éstos no tienen otro significado que el que les asigna su rama de origen, y no pueden ser interpretadas en forma diferente de la que ésta hace. Si la ley tributaria cree insuficiente una solución de otro sector del derecho positivo debe alterarla normativamente, pero de lo contrario debe aplicarla tal cual es, sin creación artificial de argumentos o supuestas ‘pautas interpretativas’”, y rechazó la pretensión fiscal.

IV.2. La inobservancia de disposiciones de derecho intrafederal

¹³³ CCA 2, 14/06/2019, “Nuevo Central Argentino S.A. c/ Comuna de Carrizales s/ RCA”, sentencia nº 284.

Reseñamos a continuación algunos de los principales supuestos que se verifican de violación a disposiciones de derecho intrafederal suscripto por la provincia de Santa Fe.

IV.2.i. Prestación efectiva del servicio y su prueba

Como explicamos en el pto. III.2, surge de varias disposiciones de derecho intrafederal (Pacto Fiscal II, Consenso Fiscal 2017, Ley 23548) la exigencia de que la tasa se corresponda con la prestación efectiva de una actividad estatal individualizada respecto del contribuyente, exigencia, que es además pacífica en la jurisprudencia de la CSJN - como puede apreciarse en el pto. II.2-, constituyendo una de las notas definitorias de la tasa en cuanto tipología tributaria.

Sin embargo, la CSJSF ha seguido un camino oscilante en torno a la exigibilidad de la prestación efectiva lo que genera una enorme inseguridad jurídica. En efecto, en un comienzo le bastaba con la potencialidad de su prestación, luego siguiendo la jurisprudencia de la CSJN exigió la efectiva prestación individualizada y luego en un manifiesto retroceso se apartó de la jurisprudencia del más alto tribunal de la Nación y volvió a su anterior doctrina incluso haciendo recaer en el propio contribuyente la imposible y diabólica prueba de su no prestación y costo (también apartada de la doctrina de la CSJN).

Así, en la causa “Arenera de la Cruz y Rozas S.A.”¹³⁴, la actora cuestionó la pretensión fiscal del cobro del DREI, entre otros motivos, por la falta de prestación del servicio. El Alto Tribunal local rechazó el planteo, indicando en primer lugar que: “aunque se sostuviese la exigencia de una efectiva prestación del servicio, el recurso no podría prosperar, ya que la periodicidad en dicha prestación -en su caso- no debería necesariamente coincidir con la periodicidad en la percepción del tributo respectivo; con lo cual, el acto por el que se requieren las constancias de pagos del tributo por un período determinado, no es sin más ilegítimo si en dicho período el servicio efectivamente no se prestó”. Y en función de ello, concluyó que: “Pierde entonces decisividad, en el sub iudice, la circunstancia de que la Municipalidad demandada haya o no prestado el servicio anteriormente aludido; máxime, considerando que durante los períodos a que refieren los actos impugnados, si alguna omisión hubiese habido de parte de la demandada, no le habría sido imputable a ella, sino a la propia actora, quien resistió someterse a la legítima potestad tributaria de aquélla, y que la Administración ‘prima facie’ contaría con las estructuras adecuadas para la prestación del servicio, conforme puede razonablemente deducirse del informe de foja 90 de autos”.

Puede advertirse que la doctrina que emana de este precedente no es directamente negatoria de la exigencia de la prestación efectiva, sino que, atendiendo especialmente a

¹³⁴ CSJSF, 17/11/1993, “Arenera de la Cruz y Rozas S.A. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, A. y S. T. 104, p. 84.

la naturaleza del servicio retribuido -básicamente, registro e inspección-, se centra en la periodicidad y potencialidad de la prestación.

Más tarde, en “Terminal 6 S.A.” -ya citada-, si bien la CSJSF remitió al fallo “Arenera de la Cruz y Rozas S.A.” para desestimar el planteo de falta de prestación efectiva, ponderó especialmente para ello, las pruebas rendidas de las que surgía la existencia de actividad estatal individualizada en el contribuyente. A partir de ello concluyó: “Surge pues, de las normas analizadas y de la prueba examinada la existencia de un servicio de registro e inspección organizado y cuya prestación efectiva no puede ser puesta en duda. De tal modo, la tasa cuya legitimidad se cuestiona en el sub lite se ajusta, desde la perspectiva ahora analizada, a las pautas sentadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas antes mencionadas”.

En “Prodisa S.A.” -ya citado-, el Tribunal hizo mayor hincapié en esta exigencia, remitiendo a la clásica jurisprudencia de la CSJN al señalar que: “constituye requisito fundamental respecto de las tasas que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”, y escrutó la prueba obrante en la causa buscando acreditar “la existencia de un servicio organizado por parte de la Municipalidad de Santa Fe y la efectiva prestación con relación a la firma”.

Asimismo, el Tribunal profundiza la idea esbozada en “Terminal 6 S.A.” respecto a considerar la naturaleza del servicio para apreciar la efectividad de su prestación, explicando que: “al tener una naturaleza sustancialmente diversa y una finalidad muy distinta de otros servicios que también presta el Municipio (tales como alumbrado, barrido y limpieza, entre otros), resultaría irrazonable exigir a su respecto una periodicidad en la prestación similar a la de los mencionados en último lugar”. Todo ello fue ratificado en “Sei Ingeniería S.A.” -ya citada-.

Un caso interesante se planteó en la causa “Comuna de Timbúes c/ Zampa”¹³⁵, donde la actora pretendió verificar créditos en la quiebra del demandado originados en las tasas general de inmuebles y de relevamiento catastral.

La Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Rosario había advertido que, en la verificación de créditos, es el acreedor el que debe probar la real existencia de la obligación, acompañando los títulos justificativos y acreditando la causa fuente de su emisión, y, a la luz de diversas pruebas rendidas que fueron analizadas, consideró insuficiente la constancia de certificación de deuda para convencer de la configuración efectiva del hecho imponible.

La CSJSF convalidó esta solución afirmando que el material probatorio incorporado era demostrativo de que el servicio no había sido “prestado o aprovechado” no bastando

¹³⁵ CSJSF, 28/05/2012, “Comuna de Timbúes y otros c/ Zampa, Oscar E. -verificación tardía- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 244, p. 330.

la potencialidad del servicio con cita expresa a la jurisprudencia de la CSJN expresamente a “Laboratorios Raffo”.

Sin perjuicio de las particularidades procesales que el caso exhibe, se afirma allí la importancia de la prueba de la prestación del servicio como condición para el nacimiento de la obligación tributaria -lo que emana además de la jurisprudencia hasta aquí reseñada-, así como también, que esta carga pesa sobre el Estado.

En la misma línea se ubicó la CCA 1 en “Gilardoni, Carlos”¹³⁶, causa en la que la Municipalidad de Santa Fe pretendía gravar con DREI a un periodista que realizaba su actividad en su domicilio particular sin local.

Así, el Tribunal aclaró que: “para la configuración del hecho imponible del Derecho de Registro e Inspección se requiere el desempeño de una actividad susceptible de ser gravada y un ‘local’ en la cual se desarrolle, todo ello en el ámbito municipal, siendo -en consecuencia- insuficiente la sola existencia de ingresos comprobables dentro de dicho ámbito”, y tras entender que su domicilio no funcionaba como tal, concluyó en que el Municipio no había prestado servicio alguno por la tasa que exigía.

En la causa “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat”¹³⁷ la CCA 2 rechazó la pretensión fiscal respecto del DREI por entender que el Municipio no solo no había cumplido con la carga de acreditar la prestación del servicio, sino que tampoco había demostrado contar con la específica organización administrativa necesaria para su prestación.

Si bien la CSJSF confirmó esta sentencia¹³⁸, la ampliación de fundamentos de los Dres. Falistocco y Spuler deslizó que: “En efecto, a los fines de la exigibilidad del cobro de la tasa se ha entendido suficiente la organización del servicio, así como su ofrecimiento a los eventuales contribuyentes, resultando legítimo su cobro desde el momento en que el fisco incurre en erogaciones para organizar la prestación, la que debe encontrarse a disposición de los particulares, independientemente del uso efectivo que de ella realicen (cfr. Villegas, Héctor “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2016, pág. 135)”. Dejando planteada así la idea de la prestación potencial.

Sin embargo, la CSJSF borró con el codo lo resuelto con su propia pluma a partir de la causa “Atanor S.C.A.”¹³⁹ del año 2019, donde se volcó expresamente por la tesis de la prestación potencial.

Surge de la causa, originada en un ajuste al DREI, que el Municipio no había prestado servicio alguno al contribuyente desde el año 1983, sin perjuicio de lo cual, la CSJSF resolvió que: “atento al alcance dado al término ‘efectiva prestación del servicio’ por la

¹³⁶ CCA 1, 10/08/2015, “Gilardoni, Carlos c/ Municipalidad de Santa Fe s/ RCA”, A. y S. T. 45, p. 171.

¹³⁷ CCA 2, 21/10/2011, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat s/ RCA”, sentencia n° 749.

¹³⁸ CSJSF, 10/10/2017, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat -recurso contencioso administrativo- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 278, p. 57.

¹³⁹ CSJSF, 22/04/2019, “Atanor S.C.A. c/ Municipalidad de Rosario -recurso contencioso administrativo- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 289, p. 465.

jurisprudencia de esta Corte (A. y S. T. 278, págs. 57/61; T.133. págs. 258/279), luce suficientemente acreditada la prestación potencial del servicio por parte de la Municipalidad de Rosario para hacer nacer la obligación a cargo del contribuyente, logrando la recurrente en este caso desmerecer las argumentaciones expuestas por la mayoría del A quo cuando sostuvo la inexigibilidad del cobro de la tasa por no haber acreditado el Fisco realizar la tarea de control y registro de la actividad que desarrollaba la actora”.

Lógicamente, a partir de la adopción de este criterio, la CCA 2 expone numerosos precedentes en los que remite al mismo, y se conforma, para tener por acreditada la prestación potencial, con la mera alegación del municipio o comuna de contar con la organización para su prestación¹⁴⁰.

La adopción de este criterio viola los compromisos asumidos por la provincia de Santa Fe en los pactos y consensos fiscales suscriptos, así como también, pone en crisis las nociones estructurales de la tipología de la tasa, puesto que, sin la exigencia de la prestación efectiva, se pierde un elemento central para distinguirla del impuesto, así como también, se desdibuja el criterio de sujeción territorial, que -como hemos explicado- es el eje del ejercicio del poder tributario local. Además de implicar un manifiesto apartamiento a la doctrina judicial de la CSJN y un verdadero retroceso.

Respecto a la calidad del servicio efectivamente prestado, merece citarse lo resuelto por la CCA 1 en la causa “Camposur S.A.”¹⁴¹, donde la actora disputaba el pago de la “tasa rural”, en atención al mal estado de los caminos rurales. El Tribunal consideró que: “no se invoca una ‘inactividad’ de la Comuna en la conservación de este puntual camino, sino en todo caso la insuficiencia de la actividad de conservación efectivamente desplegada; se cuestiona, por ende, la calidad del servicio prestado y no su absoluta ausencia de prestación”, y rechazó el recurso sosteniendo que: “En síntesis, la pretensión de la recurrente de que se la exima de su deber de tributar en razón de que el camino de acceso a su establecimiento (y a otro más) no reúne las condiciones de perfecta transitabilidad, no puede a mi juicio prosperar”.

Lamentablemente la CSJSF mantiene vigente su doctrina a partir de “Atanor” así en “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán”¹⁴² (incluso en sentido contrario a lo que resuelve en la -ya citada- “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat”) reitera que basta la potencialidad del servicio y la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente. Para completar esta serie de desaciertos, recientemente, en la causa “Molinos Benvenuto S.A.”¹⁴³ -causa originada en un amparo ante la justicia ordinaria- la CSJSF confirmó la sentencia de las instancias anteriores en las que se señaló: “se ha

¹⁴⁰ CCA 2: “Cremer y Asociados S.A.” (10/12/2019); “Nidera S.A.” (16/07/2020); “Cargill SAIC” (23/03/2021) y “Cejas” (18/03/2021), entre otros.

¹⁴¹ CCA 1, 22/11/2011, “Camposur S.A. c/ Comuna de Pedro Gómez Cello s/ RCA”, A. y S. T. 26, p. 189.

¹⁴² CSJSF, 23/06/2020, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán –recurso contencioso administrativo- s/ Queja”, A. y S. T. 299, p. 142.

¹⁴³ CSJSF, 02/03/2021, “Molinos Benvenuto S.A. c/ Municipalidad de Roldán -amparo- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 304, p. 320.

omitido acompañar pruebas concretas que desvirtúen la afirmación de la Municipalidad respecto a que gozó de los servicios comunales enumerados por la demandada”, al tiempo que volvió a convalidar la prestación potencial. Se advierte allí una contradicción con la doctrina sostenida en la causa “Comuna de Timbúes c/ Zampa” -ya citada-.

En este acápite no podemos dejar de mencionar la presencia, en muchas ordenanzas tributarias locales -tanto municipales como comunales-, de un capítulo destinado al establecimiento de regímenes de retención del derecho de registro e inspección (tasa), a cargo de los sujetos que describen, radicados en su jurisdicción, que resulten compradores de bienes y/o locatarios de servicios, de proveedores que no se encuentren allí radicados -es decir, que no poseen local-, a los que se obliga a practicar retenciones sobre los importes que abonen, conforme se establece en cada norma.

De igual modo, en algunas ordenanzas se grava con dicha tasa a aquellos vendedores y/o prestadores de servicios, cualquiera fuere el rubro de su actividad, que, aun no radicados en la jurisdicción municipal o comunal desarrollen alguna actividad dentro de ella.

Estas disposiciones, que no se encuentran previstas en la Ley 8173, colisionan además directamente con su art. 76, que exige local para el cobro de dicho tributo. En este sentido, la CCA 2 sostuvo: “En particular y en el tema que nos ocupa, conforme lo define el artículo 76 del Código Tributario Municipal, el hecho imponible del derecho de registro e Inspección requiere la existencia conjunta de dos requisitos de procedencia del gravamen –que se encuentran interrelacionados-, el ejercicio efectivo de actividades comerciales, industriales o de servicios dentro de un establecimiento ubicado en el ámbito municipal, y la prestación por parte del Municipio sobre ese establecimiento de los servicios de salubridad, seguridad, higiene y demás que se indican. Sólo la realización de estos dos hechos conexos configurará el presupuesto de procedencia del gravamen y, consecuentemente dará lugar al nacimiento de la obligación de pago”¹⁴⁴.

En suma, no pueden efectuarse retenciones a un sujeto sin local en el municipio o comuna, porque, además de ser un requisito exigido por la Ley 8173, su ausencia determina que no haya posibilidad de prestación de servicio alguno por parte del Estado local, apartándose de ese modo, de la exigencia de sustento territorial -a la que ya nos referimos-. Asimismo, retener un importe de la suma que se paga a un sujeto sin local se transforma en un verdadero impuesto que grava la venta y viola además la ley de coparticipación y el Convenio Multilateral, lo que también se relaciona con el punto que tratamos a continuación.

En efecto, frente a la ausencia de local, dicho sujeto no encuadra dentro de los sujetos descriptos por el tipo legal ni ha recibido la prestación de servicio alguno por parte de la comuna o municipio que le exige la retención, todo lo que implica que las sumas que le

¹⁴⁴ CCA 2, 29/08/13, “La Segunda Cooperativa Ltda. de Seguros Generales c/ Municipalidad de Firmat s/ RCA” (ratificado por la CSJSF en fecha 29/07/14 -A. y S. T. 258, p. 41-). En igual sentido: “Sancor Cooperativa de Seguros Ltda. c/ Municipalidad de Firmat”, 11/08/11.

han sido detraídas por el agente de retención carecen de causa. Descartada la naturaleza tributaria de tales detracciones, no cabe duda que las mismas se asemejan a un verdadero empréstito forzoso¹⁴⁵ que el estado comunal exige a nuestra mandante a través de agentes de retención obligados, bajo amenaza de sanción, a practicarlas.

Ello así, toda vez que se trata de sumas dinerarias que, retención tras retención, se van acumulando en las arcas comunales sin siquiera que se sepa a qué cuenta se destinan ya que nuestra mandante no es contribuyente y no tiene una cuenta habilitada a tal efecto y sin que exista una causa que habilite su percepción por parte del Fisco local.

Nuestra Constitución Nacional tutela el derecho de propiedad prohibiendo la confiscación y exigiendo que sólo mediante una ley se pueda exigir el pago de contribuciones al Fisco (art. 17 C.N. y 15 de la C. Pcial.).

La ausencia de ley ya fue demostrada a lo largo de los presentes y, por cierto, frente a ello, estas detracciones, constituyen despojos que, en forma forzosa, nuestra mandante sufre.

Ilustrativo de las dificultades que genera el apartamiento de la inteligencia de las normas superiores, resulta el conflicto verificado entre las comunas de Pueblo Esther y Alvear, respecto a la aplicación del DREI a Johnson Controls Automotive Systems S.R.L., empresa dedicada a la fabricación de autopartes, que tenía su planta en la jurisdicción de la primera, pero contaba con un espacio dentro de la planta de General Motors Argentina, sita en jurisdicción de la segunda, para la recepción de sus productos.

En este contexto, Alvear dispuso que General Motors actúe como agente de retención del DREI de Johnson Controls, calculando el tributo sobre el 50% de los ingresos de la firma. En consecuencia, Pueblo Esther interpuso una acción mere declarativa ante la justicia ordinaria, para dilucidar si la pretensión de Alvear resultaba acorde con las disposiciones del CM.

El Juzgado de Primera Instancia de Distrito de la 3° Nominación de Rosario se declaró incompetente, remitiendo los autos a las CCA 2, que también se declaró incompetente, por entender que la pretensión no encuadraba en los supuestos propios del recurso contencioso administrativo, devolviendo la causa al juez de distrito, quien la elevó a la CSJSF a fin de dirimir la contienda negativa. En fecha 21/06/2006, el Alto Tribunal local resolvió que la causa debía ser resuelta por los órganos del CM¹⁴⁶.

Ante ello, la Comuna de Pueblo Esther acudió con su planteo a la Comisión Arbitral, la que, si bien aceptó la competencia para dirimir el conflicto respecto a la aplicación del art. 35 del convenio, advirtió que, previamente, debía establecerse si el espacio que

¹⁴⁵ Naturaleza que le atribuyeron los Ministros CASÁS y LOSANO en sus Votos, en la causa "SA importadora y exportadora de la Patagonia s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado" Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad) 12/11/2008 y en otras posteriores.

¹⁴⁶ CSJSF, 21/06/2006, "Comuna de Pueblo Esther c/ Comuna de Alvear -Demanda mere declarativa- s/ Competencia", A. y S. T. 214, p. 197.

Johnson Controls ocupaba en la planta de General Motors podía ser considerado “local” en los términos exigidos por el código modelo, lo que era una cuestión para dirimir en el ámbito local, por lo que excedía el marco de su competencia¹⁴⁷. Esta decisión fue confirmada por la Comisión Plenaria¹⁴⁸.

En este estado de cosas, la Comuna de Pueblo Esther solicitó sentencia al Juzgado de Distrito de la 3° Nominación, el que resolvió haciendo lugar a la acción, y declarando que sólo la actora podía cobrar DREI al contribuyente en cuestión. Esta resolución fue apelada por la demandada, y la Sala I de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial de Rosario, por mayoría, declaró la nulidad de lo actuado en la instancia anterior, ordenando la remisión de los autos a la CSJSF -nuevamente- para dirimir el conflicto de competencia¹⁴⁹.

Finalmente, la CSJSF entendió que sólo correspondía a la justicia local dilucidar si el espacio físico que la empresa posee en la planta automotriz sita en la Comuna de Alvear reviste el carácter de "local" que prevé el código modelo, y que resultaba competente para ello la justicia de primera instancia de distrito en lo civil y comercial¹⁵⁰.

Lo sucedido en este caso atestigua lo que significa para un contribuyente litigar en la justicia santafesina. Generalmente en cuestiones de impugnación de tasas el plazo razonable no rige. En efecto, casi décadas se pierden en primer lugar definiendo el tribunal competente. Es que el justiciable sediento del pronto acceso a la justicia suele buscar amparo en el fuero ordinario y evitar el contencioso administrativo para evitar adelantar el pago al proceso del cuestionamiento del tributo y luego -como se advierte de la lectura del presente- incluso los decisorios no mantienen una misma doctrina judicial sino que, van modificando y, a veces a espaldas de los de la CSJN.

IV.2.ii. Violación a la prohibición de establecer tributos análogos

La analogía con los impuestos nacionales. En efecto me referiré en especial a la tasa (si bien le llaman Derecho) de habilitación de una empresa por su alarmante analogía con impuestos de tipo patrimonial dado que, en casi todos los casos su monto excede groseramente cualquier costo de servicio que al respecto pueda prestar el Estado local para habilitar.

Así la Comuna de Timbúes dispone: “DERECHO DE HABILITACION DE EMPRESA E INDUSTRIA. ARTICULO 80: Fijase en concepto de derecho de habilitación, por los servicios de inspección para verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la habilitación de instalaciones, locales, depósitos, oficinas,

¹⁴⁷ Com. Arb., 16/10/2007, “Comuna de Pueblo Esther c/ Comuna de Alvear”, resolución n° 49/2007.

¹⁴⁸ Com. Plen., 16/10/2008, resolución n° 14/2008.

¹⁴⁹ CACC Ros., Sala I, 02/09/2011, “Comuna de Pueblo Esther c/ Comuna de Alvear s/ Demanda mere declarativa”, resolución n° 317.

¹⁵⁰ CSJSF, 18/12/2013, “Comuna de Pueblo Esther c/ Comuna de Alvear s/ Competencia”, A. y S. T. 254, p. 297.

consultorios, estudios, destinados a desarrollar actividades comerciales, industriales, plantas fabriles o de prestación de servicios, incluyendo los correspondientes a Profesiones liberales, se abonará la tasa tomando como base para su determinación el Activo Fijo del solicitante en un seis mil (6 0/00) del valor de dicho Activo Fijo -bienes de uso excluidos inmuebles y rodados a cuyo efecto el contribuyente deberá realizar la pertinente declaración jurada, acompañada de documentación respaldatoria. En ausencia de ésta, o tratándose de bienes usados no valuados adecuadamente, se considerará cumplido con el párrafo anterior, cuando fueren certificados los valores del activo fijo por profesional especializado (Contador, Ingeniero, Martillero) ante el colegio o consejo profesional que regule su actividad o por medio de la Comisión Comunal que por la vía reglamentaria correspondiente podrá determinar las formalidades del caso para cumplimentar con el recaudo legal. Tal tasa deberá abonarse en cada oportunidad que el activo fijo resulte variado cualquiera sea la causa de su modificación. Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas que realizan las actividades mencionadas en este título y los solicitantes del servicio. Son responsables los propietarios de esas explotaciones.”

Este mismo tributo se replicó en casi todos los demás municipios y Comunas a partir del año 2019.

Por el momento la cuestión no ha motivado pronunciamientos de los tribunales competentes a nivel local ya indicados.

IV.2.iii. Apartamiento del art. 35 del Convenio Multilateral

Este apartamiento suele verificarse en el DREI, que toma como base imponible: “el total de los ingresos brutos devengados en la jurisdicción del municipio, correspondiente al período fiscal considerado y por el cual el contribuyente o responsable debe dar cumplimiento a la obligación tributaria” (art. 78, código modelo). Asimismo, el art. 83 del código modelo faculta a la ordenanza impositiva a fijar la alícuota general, los tratamientos especiales, las cuotas fijas y el importe que corresponda en concepto de derecho mínimo.

Debemos señalar que la CSJSF admitió la posibilidad de establecer montos mínimos o fijos para el DREI en el precedente “Terminal 6 S.A.” -ya citado-, aunque en dicho caso no se trataba de un contribuyente de CM.

En estos supuestos, el apartamiento del art. 35 suele verificarse con el establecimiento de cuotas fijas o derechos mínimos, o con la intención de acrecer base imponible más allá de la atribuible a la jurisdicción municipal -dos caras de la misma moneda-, lo que altera la correcta asignación de base imponible, y en muchos casos implican montos considerablemente mayores a los que corresponderían si se asignase el tratamiento adecuado.

El tratamiento asignado a estos apartamentos no ha sido pacífico en la jurisprudencia santafesina, máxime en casos en los que el contribuyente posee sólo un local en jurisdicción santafesina.

Así, en la causa “Fábrica de Aceites Santa Clara SAIC”¹⁵¹ la CSJSF sostuvo que: “al estar radicado el contribuyente al momento de realizarse la determinación tributaria que se cuestiona en la presente causa en un solo municipio éste ha podido legítimamente atribuirse como base imponible para el derecho de registro e inspección el 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial, en un todo de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral y en los artículos 77, 78 y 79 del Código Tributario Municipal santafesino”.

Esta causa, es anterior al precedente “Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay”¹⁵², en el que la CSJSF -con remisión al dictamen del procurador- entendió que: “la distribución de la materia imponible entre los diferentes municipios de la Provincia de Entre Ríos debió realizarse sobre la base de las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional específico que lo reemplace (cfr. párrafo 2º, art. 35 del Convenio). Más es evidente que aquel Convenio -cuya finalidad es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7º), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 6º)- 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. 2º a 13 del Convenio)”.

En esta línea, en la causa “Tarjeta Naranja S.A.”¹⁵³, la Municipalidad de Venado Tuerto había determinado de oficio el DREI de la actora en base a los montos mínimos que fijaba la ordenanza local. La sociedad, que era contribuyente de CM, y determinaba la tasa en conformidad con el art. 35 del mismo, consideró que el monto mínimo se apartaba de la estructura de atribución de base imponible contemplada en dichas normas.

La CCA 2, con el mencionado precedente “Y.P.F. S.A.” en mira, entendió que: “de la literalidad del texto del art. 35 del Convenio Multilateral, como así también de interpretar su verdadero sentido y alcance con el resto de sus disposiciones, no surge en forma expresa ni tampoco implícita, que haya estado en el espíritu e intención de las Provincias dejar abierto margen alguno a la discrecionalidad de las Municipalidades, Comunas, y otros entes similares de la jurisdicciones adheridas, para establecer por sus órganos competentes en sus respectivos ámbitos territoriales normativa que les habilite recaudar mayor 'importe tributario' que el expresamente acordado a sus efectos”, y en consecuencia sostuvo: “A resultas de los fundamentos legales, doctrinarios y jurisprudenciales desarrollados precedentemente, se puede concluir que la cuota mínima mensual de \$ 700

¹⁵¹ CSJSF, 24/07/1996, “Fábrica de Aceites Santa Clara S.A.I.C. c/ Municipalidad de Rosario s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, A. y S. T. 128, p. 235.

¹⁵² CSJN, 07/02/2006, Fallos: 329:5.

¹⁵³ CCA 2, 03/05/2007, “Tarjeta Naranja S.A. c/ Municipalidad de Venado Tuerto s/ RCA”.

establecida en concepto de Derecho de Registro e Inspección en el art. 9 inc. f) de la Ordenanza General Impositiva N° 2.730/00 y el art. 6 del Dec. Reglamentario N° 056/00, ambos de la Municipalidad de Venado Tuerto, es ilegítima. Al respecto cabe advertir que el ente fiscal accionado ha incurrido en exceso al ejercitar sus facultades tributarias, inobservando los límites que a su competencia le impusiera el Convenio Multilateral suscrito por las Provincias en la ciudad de Salta el 18.08.77, entre las que se encontraba Santa Fe, como así también la ley 8.159 que adhiriera al mismo, resultando los límites señalados a su respecto de insoslayable e imperativo cumplimiento”. En similar sentido había resuelto la causa anterior “Litoral Gas S.A.”¹⁵⁴.

Por su parte, la CCA 1, en “Nueva Chevallier S.A.”¹⁵⁵ postuló que: “conforme se encuentra regulado, tanto en la ordenanza 4125 como en el Convenio Multilateral (artículos 9 y 35), la tasa en cuestión sólo puede recaer sobre el ejercicio de actividades económicas en el ejido de la Municipalidad demandada, y gravar únicamente en la parte de los ingresos brutos correspondientes en las que está asentado el municipio”.

Pese a lo hasta aquí señalado, en la actualidad, la CCA 2 -por mayoría- reconoce a los municipios y comunas la posibilidad de acrecer base imponible¹⁵⁶. Este criterio fue convalidado por la CSJSF, en especial al denegar el recurso extraordinario interpuesto en la causa “Litoral Gas”¹⁵⁷.

En la causa “Atanor”¹⁵⁸ la CCA 2 sostuvo: “En ese pronunciamiento esta Cámara recordó la explicación de Bulit Goñi sobre la incorporación del tercer párrafo al artículo 35 del Convenio Multilateral que se propuso solucionar el problema de que 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. Explica Bulit Goñi que para ello se incorporó este tercer párrafo. Tras esa mención doctrinaria esta Cámara consideró que ‘... con el texto actual del Convenio Multilateral un Municipio puede, en determinados supuestos, gravar no solo la base estrictamente propia’, a condición, claro está, con que cuente con local habilitado y sin que resulte menester que el fisco respectivo acredite prestación de servicios en otras jurisdicciones”¹⁵⁹, y continuó: “Al respecto el artículo 35 del Convenio multilateral

¹⁵⁴ CCA 2, “Litoral Gas S.A. c/ Municipalidad de Venado Tuerto s/ RCA”, A. y S. T. 6, p. 207.

¹⁵⁵ CCA 1, 05/12/2017, “Nueva Chevallier S.A. c/ Municipalidad de Rafaela s/ RCA”, A. y S.: T. 41, p. 292

¹⁵⁶ CCA 2, “Litoral Gas S.A. c/ Municipalidad de Rosario” (2006); “Atanor S.C.A. C/ Municipalidad de Rosario (2016 y 2018); “HSBC Bank Argentina S.A. c/ Municipalidad de Rosario” (2005); “Sipar Aceros S.A. c/ Municipalidad de Rosario” (2007), entre otros.

¹⁵⁷ CSJSF, 14/05/2008, “Litoral Gas S.A. c/ Municipalidad de Rosario -recurso contencioso administrativo- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad (recurso extraordinario para ante la C.S.J.N.)”, A. y S. T. 225, p. 322.

¹⁵⁸ CCA 2, 26/07/2016, “Atanor c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”.

¹⁵⁹ De este fragmento surge el esfuerzo argumental que tiene que hacer el tribunal para validar esta interpretación que no encuentra cabida en la naturaleza de la tasa al que lo aplica y se contradice con fallos del mismo tribunal que exigen para el cobro de la tasa la inexorable prueba por el municipio del servicio y de su costo. En efecto, para justificar el acrecentamiento de base para hacerlo posible debe necesariamente desnaturalizar la tasa borrar la exigencia que la hace tal.

establece un tope a la potestad tributaria, tope que está determinado por la parte de ingresos brutos atribuibles a los fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del convenio, quantum que no debe exceder lo que corresponde a la jurisdicción por la distribución de base imponible. Nada dispone el convenio respecto de la autonomía con que cada jurisdicción adopte el tratamiento fiscal que prefiera, sólo se ocupa de lo que cae en su ámbito de aplicación, a los fines de evitar una superposición impositiva estableciendo un tope. Luego, exigiendo nuestra normativa local poseer local habilitado para ser contribuyente del derecho de registro e inspección, al poseer el contribuyente en la jurisdicción un solo local habilitado en calle (...) con el texto actual del Convenio Multilateral un Municipio puede, en determinados supuestos, gravar no solo la ‘base estrictamente propia’, a condición, claro está, con que cuente con local habilitado. Y como en el caso de autos el actor no invoca en el recurso, ni acreditada, que posea otros locales habilitados en la Provincia de Santa Fe a los que haya atribuido ingresos, la situación se enmarca en el supuesto que aquí analizamos. La previsión del ‘local’ en la ley 8173 no puede sino entenderse como ‘local habilitado’. Sólo esta es, a mi criterio, la interpretación armónica y lógica de los textos. Luego, la ley 8173, promulgada pocos días después de la recepción provincial del Convenio Multilateral, vino justamente a contemplar el supuesto previsto en el tercer párrafo del artículo 35, que completó dicho artículo para los supuestos como los existentes en la jurisdicción de la provincia de Santa Fe conforme a la normativa vigente en ella. No existe oposición entre los artículos de la ley 8159 y las respectivas normas de la ley 8173 aplicable a todos los municipios de la provincia como Código Tributario Modelo. Puede todavía añadirse que la interpretación expuesta coincide con la sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia in re: ‘Fabrica de Aceites Santa Clara S.A.I.C. contra Municipalidad de Rosario’, en el pronunciamiento del día 24.7.1996”.

Es preciso detenernos en la cita que el Tribunal realiza de Bulit Goñi, la que, consideramos está descontextualizada.

En efecto, de la lectura atenta de la fuente¹⁶⁰ surge que el destacado tributarista desarrolla la finalidad del convenio y la historia del art. 35; lo hace en el capítulo de “Gravámenes Municipales”, referido a la aplicación del convenio respecto de la potestad tributaria municipal.

Más allá de la cita parcial que hace el Tribunal, el autor afirma: “Esta disposición se origina en el art. 18 del convenio Multilateral que ya prohibía a los municipios de la provincia de Buenos Aires gravar más ingresos que los atribuidos por el Convenio a la Provincia (...) Dejaban, por tanto, serias dudas en cuanto a que cada uno de los municipios de una misma provincia pudieran llegar a gravar el total de los ingresos atribuidos a ella, de forma que el sujeto que actuara en más de un municipio de la jurisdicción debiera soportar tantos gravámenes sobre la misma base imponible total como municipios en los que actuara (...) obviamente se refería a una limitante: que los

¹⁶⁰ BULIT GOÑI, Enrique, *Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos brutos*, Buenos Aires, Depalma, 1992, pp. 165 a 171.

municipios de una provincia no gravaran más que el monto total atribuido a ella. Faltaba la otra limitante: que ese monto total se distribuyera entre todos los municipios de la misma jurisdicción en que el sujeto ejerciera actividades, de conformidad con los mismos principios de distribución de base imponible que el convenio consagraba entre las jurisdicciones adheridas directamente (...) Para terminar precisando con acierto que de lo que se trata es de aplicar el método que determine el monto imponible representativo de la medida hasta donde el municipio puede ejercer su facultad de imponer. Porque según hemos visto supra, el Convenio no solo distribuye base imponible, sino que con ello también recorta potestades tributarias, de las jurisdicciones adheridas, y también de las municipalidades que las integran, ambas cosas con la misma finalidad de evitar superposiciones impositivas”. Y luego de exponer la cita que hace la Cámara respecto del tercer párrafo indica: “A nuestro juicio, el numen de la disposición se halla en el segundo párrafo, pudiendo haberse prescindido de todo lo demás (...) La potestad tributaria del municipio se agota en su ámbito, por lo que sólo puede gravar las actividades que se cumplen dentro de él. Si los ingresos y los gastos -o en el caso de los regímenes especiales los parámetros que ellos consignan- son fieles exteriorizadores de la importancia o cuantía de la actividad cumplida, bastaba con decir que cada municipio sólo podrá gravar el monto de ingresos que con aplicación de las normas del Convenio -o de las que lo reemplacen- le resulte atribuido. Esto sí era necesario -o, concedamos conveniente- decirlo, pues podría ocurrir que el municipio pretendiera gravar sí a quien actúe en su ámbito, pero sobre montos que excedan el cuántum razonable de la actividad en él cumplida. Con la norma expresa, el límite a su potestad queda más nítido”.

Merece destacarse también, que la cita efectuada por la CCA 2, por las variaciones que el propio autor tuvo sobre el tema las que no fueron consideradas y la cita resuelta así totalmente desactualizada. Así, más contemporáneamente, Bulit Goñi afirma al respecto: “El problema más común se plantea en el parr. 3º, y no en razón de éste sino a causa del tipo de tributo municipal sobre el que normalmente recae su aplicación, que es la tasa de inspección, seguridad e higiene, o denominaciones semejantes para el mismo gravamen. Así, dispone que cuando las normas municipales sólo permitan la percepción del tributo cuando exista establecimiento, local u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las municipalidades en que el contribuyente posea la correspondiente habilitación podrán gravar en conjunto el 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial. Consideramos que esta norma no puede ser interpretada prescindiendo del dato cierto de que el tributo municipal de que se trata es una tasa, especie de género tributo que se den en retribución o contraprestación por un servicio público divisible, y que tiene como recaudos básicos de procedencia que ese servicio sea efectivamente prestado, y que su monto guarde razonable y discreta proporción con el costo del servicio público divisible efectivamente prestado al sujeto. Como efecto de esas características propias de las tasas, y del requisito constitucional del sustento territorial (CSJN 21/7/71, ‘Quebrachales Fusinados’, Fallos, 280:176, cons. 12; íd., 31/05/84, ‘Transportes Vidal c/ Provincia de Mendoza’, Fallos, 306:516, entre otros; CASÁS, ‘Cómo se han manifestado los ‘principios comunes del derecho constitucional tributario’ en la República Argentina, en UCKMAR ‘Principios comunes’, p.182 y 183): a) De un lado, la tasa sólo podrá ser

aplicada por aquel municipio en que el sujeto tenga establecimiento, oficina o local habilitado, pues sólo él estará en condiciones de prestar el servicio público divisible de inspección, seguridad e higiene; b) Sólo podrá aplicarla en función de los ingresos brutos obtenidos en el municipio, nunca sobre todos los de la provincia, pues únicamente aquéllos guardarán alguna proporción, más o menos razonable, con el costo del servicio de inspección, seguridad e higiene que se le haya prestado, y finalmente; c) los municipios en los que el sujeto haya ercido actividades pero no tenga establecimiento, local u oficina habilitados, no podrán aplicar la tasa, diga lo que diga el Convenio, porque –como se ha dicho- ese tributo, como tasa, requiere prestación efectiva de servicio, y ello no es posible si no hay local, establecimiento u oficina” Finaliza respecto del municipio: “Lo que no puede hacer, como tampoco puede hacerlo la provincia, es unilateralmente apropiarse de una base imponible que le es extraña, por el hecho de que el sujeto no le acredite extremos que también lo son”¹⁶¹.

Claro resulta entonces que el art. 35 tiene que interpretarse en forma uniforme y sistemática conforme la finalidad de este más allá de la razón histórica que llevó a la redacción del tercer párrafo según comenta este tan destacado autor.

Retomando el comentario del fallo de la CCA 2, más allá de su postura respecto del art. 35, tercer párrafo, merece destacarse que los jueces se encuentran obligados a seguir los criterios de la CSJN -en este caso respecto del art. 35 del CM- en efecto, su doctrina judicial debe ser acatada por tribunales inferiores que no pueden apartarse de la misma¹⁶².

Sin embargo, merece destacarse, comentarse y celebrarse el voto en disidencia de la Dra. Clara Rescia de de la Horra, vocal de la CCA 2-, en especial a partir de la causa “Sipar Aceros S.A.”¹⁶³, en la que invocó el, entonces reciente, fallo “Y.P.F. S.A.” de la CSJN, al cual ya nos referimos.

Posteriormente, en la causa “Atanor S.C.A.”¹⁶⁴ reiteró su voto. Es importante mencionar las particularidades de la causa porque se advierte coincidente con la que resultó objeto del dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa “Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/ Municipalidad de Quilmes”.

En efecto, la firma tiene local solamente en el Municipio de Rosario y conforme la legislación tributaria municipal y provincial (ley 8173¹⁶⁵) lo que atribuye potestad tributaria local es la existencia de local -lo que destaca el voto disidente de De la Horra

¹⁶¹ BULIT GOÑI, Enrique, “Sistemas de coordinación de potestades tributarias a distintos niveles de gobierno en el régimen federal argentino”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.(dir.) *et al.*, *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003, T. I, V. 2, p. 62.

¹⁶² Fallos 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 318:2060; 318:2103; 319:699; 321:3201; 324:2614; 329:4931; 330:704 entre otros.

¹⁶³ CCA 2, 31/05/2007, “Sipar Aceros S.A. c/ Municipalidad de Rosario”, A. y S. T. 9, p. 316.

¹⁶⁴ CCA 2, 20/12/2018, “Atanor S.C.A. c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”.

¹⁶⁵ “Artículo 77: Son contribuyentes del derecho instituido precedentemente, las personas físicas o ideales, titulares de actividades o bienes comprendidos en la enumeración del artículo anterior, cuando el local en donde se desarrollan aquéllas o se encuentren estos últimos esté situado dentro de la jurisdicción del Municipio”.

es lo único que justifica el cobro por la naturaleza propia de tasa y la exigencia de sustento territorial (tal como lo establece la doctrina judicial de la CSJN ya citada)-. En el caso, el Municipio de Rosario pretende la apropiación de la totalidad de la base atribuible a Santa Fe (el 100%). Es que los municipios con local en la provincia de Santa Fe, dada la interpretación de la CCA 2 y de la CSJSF, suelen invocar la aplicación del tercer párrafo del art. 35 del CM para apropiarse de la totalidad de la base provincial.

La vocal disidente cita el criterio expuesto por la CSJN en “Y.P.F. S.A.”, justificando que además esa interpretación responde a la exigencia de la tasa: la efectiva prestación la que no puede efectuarse fuera del territorio local y por ello del sustento territorial.

En efecto la magistrada adelantó el desacuerdo respecto de la cuestión a resolver: “Sentado ello, no puede soslayarse que en el presente recurso se vuelve a plantear una vez más en el seno de esta Cámara la controversia relativa a cómo deben distribuirse entre los distintos municipios de la provincia de Santa Fe en los que el contribuyente ejerce actividad los ingresos brutos totales correspondientes a la provincia, a los efectos de la liquidación del Derecho de Registro e Inspección regulado en la ley 8173, Código Tributario Municipal, tema de vieja data en el que esta vocal ya sentara su criterio en la causa ‘Sipar Aceros S.A. c/ Municipalidad de Rosario’ (A. y S. T. 9, pág.316), y a cuyas consideraciones cabe remitirse por razones de brevedad”.

Al respecto afirma: “el art. 35 del Convenio Multilateral dispone que los municipios de provincia en ejercicio de la potestad tributaria que le otorgan las leyes locales podrán gravar, únicamente, la parte de los ingresos brutos atribuibles a la provincia a que pertenecen. Su segundo párrafo prescribe que a falta de un convenio especial -acuerdo interjurisdiccional- la distribución de los ingresos brutos entre los distintos municipios se hará de acuerdo a las disposiciones previstas en este Convenio. Cabe advertir que estos dos párrafos son tan claros que no me consta hayan suscitado ninguna controversia con relación a su interpretación, máxime cuando tampoco puede válidamente ignorarse que el instituto de que se trata es una tasa, razón por la cual la exigibilidad de su percepción depende de la efectiva, concreta e individualizada prestación del servicio, lo que exige ineludiblemente la existencia de un establecimiento, local, oficina, etc. que posibilite esa efectiva prestación de los servicios de registración, inscripción y fiscalización tendentes a preservar las condiciones ambientales, de salubridad, seguridad e higiene, fidelidad del sistema de pesas y medidas y supervisión de vidrieras y publicidad propia (...) De ello se sigue, como lógica consecuencia jurídica de adecuación de medios a fines, que la tasa solo pueden exigirla los municipios en los que el contribuyente posea algún establecimiento o local, y aplicarla o determinarla sobre los ingresos brutos asignados o atribuidos a ese establecimiento o local (Bulit Goñi, Enrique, ‘Tributación Municipal: dos temas puntuales, en torno a la tasa de inspección, seguridad e higiene’, en Doctrina Tributaria, Errepar, diciembre 1996, T. XVII, pág. 587 y ss., citado por Rodolfo R. Spisso en nota a fallo en ‘Tributos: base imponible de los tributos municipales; Convenio Multilateral: aplicación; municipalidades; determinación de oficio; derechos de registro e inspección’, en El Derecho, Edit. Universidad Católica Argentina, Tomo 227, Bs. As. 2008, págs. 261 y ss.) (...) Así las cosas, la cuestión se complica con las distintas

interpretaciones a que ha dado lugar el tercer párrafo del artículo en análisis, que previendo la inexistencia de sustento territorial, prescribe que cuando las leyes locales solo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, podrán gravar en conjunto el 100% de los ingresos brutos atribuible al fisco provincial. Puntualmente Bulit Goñi precisa que con la incorporación de este párrafo al art. 35 del Convenio Multilateral se tuvo en miras solucionar el problema de los municipios en que se ejercía actividad sin local habilitado y tenían base imponible, pero no podían gravarla, mientras que aquellos que sí contaban con local habilitado podían gravar solo la base imponible propia, esto es, el total de ingresos brutos devengados en jurisdicción del municipio donde poseían sustento territorial, quedando de este modo importantes porciones de base imponible sin gravar (...) De modo tal, que de acuerdo a la letra y al sentido y alcance del tercer párrafo del art 35, la potestad tributaria de los municipios queda inexorablemente condicionada a la existencia en sus respectivas jurisdicciones territoriales de establecimiento, local u oficina, o dicho de otro modo, la vinculación territorial con el municipio se da solo y exclusivamente cuando el contribuyente posee un local o establecimiento en el ámbito municipal en el que realiza actividad económica quedando los ingresos provenientes de dicha actividad sujetos al pago del gravamen local. Ergo, si no se posee local, establecimiento u oficina, la Municipalidad carece totalmente de posibilidades de prestar servicios públicos divisibles que viabilice su derecho a la exigibilidad y percepción de la tasa (...) Es que, mal se puede pretender el pago o retribución de un servicio público que no se ha prestado (...) Más aún, es que resulta de peraltada importancia tener en cuenta que el derecho de acrecer no se compadece con la naturaleza jurídica de las tasas o derecho de registro e inspección, con razón que si el quantum de las tasas debe guardar una adecuada y razonable proporción con el costo de los servicios municipales retribuidos, o con el costo global de la actividad específica cumplida por el Estado, obviamente deviene irrazonable que su costo pueda liquidarse sobre el total de los ingresos brutos devengados por el contribuyente en el resto de la provincia de Santa Fe en la que no posee local habilitado”.

Y continúa: “De la interpretación congruente de la normativa reseñada, esto es, del artículo 35 del Convenio Multilateral, de los art. 76 ss. y cc. del Código Tributario Municipal, ley 8179 complementado con las disposiciones de los arts. 76 ss. y cc. del Código Tributario de la Municipalidad de Rosario no surge que se haya previsto a favor de la Administración accionada -ni tampoco a favor de ninguna otra municipalidad o comuna de esta provincia- el derecho de acrecentamiento de la base imponible conformada por el total de los ingresos brutos devengados por el contribuyente en jurisdicción de ése Municipio (art. 78 Cód. Trib. de la Municipalidad de Rosario) o por el no pago del gravamen en el resto de los municipios de esta provincia por la inexistencia de local, elevando la base imponible al 100% del monto de ingresos brutos atribuibles a la provincia de Santa Fe (...) Habrá de tenerse presente también, que ya en mi voto (‘Litoral Gas’, A. y S. T. 9, pág. 131) sostuve que se comprueba manifiesto que el derecho de acrecentamiento que invoca la Municipalidad de Rosario no constituye una razonada aplicación de las normas aplicables al caso. Destaqué así, que en recientísima fecha, el

07.02.02 -S.C. Y.5, L.XXXIX ‘YPF c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/Acción Meramente Declarativo-Recurso Extraordinario’ el ahora Procurador Fiscal, tras señalar que las partes no debatían, sino que estaban de acuerdo que la distribución de la materia imponible entre los diferentes municipios de la Provincia de Entre Ríos, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional, debía realizarse sobre la base de las disposiciones contenidas en el art. 35 del Convenio sostuvo ‘... es evidente que aquel Convenio cuya finalidad es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7°), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 6°)-no prevé la posibilidad de acrecentamiento de una porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras jurisdicciones (cf. arts 2 a 13 del Convenio)’ (...) Cuestión también de suma trascendencia es que el Estado no se puede desinteresar de aportar las pruebas de la efectiva prestación del servicio, ya que del acaecimiento del hecho imponible depende la exigibilidad de la tasa como contraprestación. (...) “Luego, en mi opinión, atento a que la normativa aplicable al sub lite no autoriza a la accionada a prestar servicios públicos determinados y divisibles en todo el ámbito de la provincia de Santa Fe, pienso que en este aspecto la prueba de que se trata ha devenido de cumplimiento imposible [se destaca en el presente por la contundencia y claridad] (...) En suma, me asiste el convencimiento que el decreto impugnado ha determinado una exacción que adolece de flagrantes ilegitimidades, por lo que corresponde declarar procedente el recurso interpuesto y, previa anulación de los actos impugnados, condenar a la Municipalidad a restituir a la recurrente el importe abonado en concepto de *solve et repete*, con más intereses hasta la fecha de su efectivo pago calculados a la tasa pasiva promedio fijada por el Banco Central de la República Argentina, o la que en su caso corresponda. Costas a la demandada” (los subrayados nos pertenecen).

Como puede advertirse, la magistrada aplica la doctrina judicial de la CSJN expuesta en “Y.P.F. S.A.”, de la que se nutre el dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa “Esso Petrolera Argentina S.R.L.”¹⁶⁶, y fundamenta además su desarrollo en las exigencias propias de la tasa.

El tercer párrafo del art. 35 del CM interpretado conforme lo hace la vocal disidente actúa como una garantía que evita que el cobro de tasa sin contraprestación.

La explicación de la vocal disidente es fundada y conforme a derecho en efecto, no puede el Municipio atribuirse base de otra jurisdicción donde no podría prestar los servicios. Se explica por la exigencia de sustento territorial y la prestación efectiva e individualizada y de la proporcionalidad con el costo del servicio¹⁶⁷. De ese modo arriba a la correcta interpretación del tercer párrafo del art. 35.

¹⁶⁶ Causa a ser resuelta por la CSJN.

¹⁶⁷ En este sentido también puede citarse el precedente de Corte nacional “Empresa de pasajeros Navarro SRL” (Fallos 319:2211) que indica que la tasa debe guardar proporción con una prestación que se cumpla dentro de la municipalidad que la percibe

También el voto disidente se encuentra en línea con la legislación local aplicable en Santa Fe puesto que el art. 78 del código modelo dispone: “El Derecho se liquidará, salvo disposiciones especiales, sobre el total de los ingresos brutos devengados en la jurisdicción del municipio, correspondiente al período fiscal considerado y por el cual el contribuyente o responsable debe dar cumplimiento a la obligación tributaria.” (el subrayado nos pertenece).

Vale destacar, que recientemente, esta disidencia fue reiterada en la causa “Nidera S.A.”¹⁶⁸, donde se hizo expresa mención y cita del dictamen de la Procuración General en la causa “Esso Petrolera Argentina S.R.L.”.

Asimismo, se confirmó la posibilidad de acrecer base ante la inexistencia de otro local en jurisdicción provincial, en la causa “Atanor S.C.A.”¹⁶⁹, con la CCA 2 totalmente integrada, haciendo invocación de “Litoral Gas S.A.” -ya citado-, y “HSBC Bank Argentina S.A.” -también citado-.

Resulta aún de mayor gravedad lo resuelto recientemente por la CCA 2 en “LDC Argentina S.A.”¹⁷⁰, “Renova S.A.”¹⁷¹ y “Noble Argentina S.A.”¹⁷², directamente apartándose de su doctrina e inaplicando el art. 35 del CM a contribuyentes de tal condición, fallos que, ratificados por la CSJSF¹⁷³, se encuentran recurridos ante la CSJN.

Finalmente, destacamos que son numerosas las resoluciones de la Comisión Arbitral en sentido de que los montos fijos –en el caso establecido por una Comuna de Santa Fe- vulneran el límite impuesto a los municipios haciendo que el total de los ingresos atribuibles sea excedido¹⁷⁴, destacando la resolución dictada en “Florencia Cereales SRL”¹⁷⁵.

En el caso, a fin de determinar el DREI comunal, la empresa distribuía la base imponible tomando sus ingresos brutos totales y distribuyéndolos entre las distintas jurisdicciones provinciales, de acuerdo con el régimen establecido en el art. 2º del CM; luego, sobre la base asignada a la jurisdicción provincial de Santa Fe, aplicaba la alícuota prevista en la ordenanza comunal (6,5 %). Sin perjuicio de ello, la Comuna exigía el pago de montos mínimos por la tasa, lo que motivó la presentación ante la Comisión Arbitral.

¹⁶⁸ CCA 2, 16/07/2020, “Nidera S.A. c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”, sentencia n° 167.

¹⁶⁹ CCA 2, 07/06/2021, “Atanor SCA c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”, sentencia n° 292.

¹⁷⁰ CCA 2, 02/05/2019, “LDC Argentina S.A. c/ Comuna de Timbúes s/ RCA”, A. y S. T. 64, p. 27, sentencia n° 177.

¹⁷¹ CCA 2, 07/05/2020, “Renova S.A. c/ Comuna de Timbúes s/ RCA”, A. y S. T. 69, p. 107, sentencia n° 118.

¹⁷² CCA 2, 11/11/2019, “Noble Argentina S.A. c/ Comuna de Timbúes s/ RCA”, A. y S. T. 67, p. 140, sentencia n° 572.

¹⁷³ CSJSF: “Noble Argentina S.A. (queja)” (03/08/2021, A. y S. T. 309, p. 6); “Renova S.A. (queja)” (29/06/2021, A. y S. T. 308, p. 111) y “LDC Argentina S.A. (queja)” (17/11/2020, A. y S. T. 302, p. 267).

¹⁷⁴ Res. C.A. N° 2/85, 3/85, 4/85, 5/85, 11/06 y Com. Plenaria N° 9/99, 4/00, 11/99, 5/00 entre muchas otras.

¹⁷⁵ Com. Arb., 08/03/2017, “Florencia Cereales S.R.L. c/ Comuna de Fighiera, provincia de Santa Fe”, resolución C.A. 17/2017.

El organismo hizo lugar a la acción interpuesta, tomando en consideración que el monto mínimo exigido excedía el monto asignado a la provincia, con lo que explicó: “al no tener la firma otro local habilitado dentro de la provincia Santa Fe, dichos ingresos pueden ser aplicados por la comuna de Fighiera a los fines de la determinación de la tasa, pero teniendo en consideración lo dispuesto por la Resolución General N.º 12/2006. Mediante la citada disposición se presume que ‘...la aplicación de montos mínimos no vulnera las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral, salvo que el contribuyente pruebe lo contrario acreditando su real y completa situación frente al tributo con relación a todas las municipalidades de la provincia,...’, situación ésta que ha sido acreditada por el contribuyente puesto que, al no poseer otro local habilitado y al haber declarado la totalidad de los ingresos atribuibles a la provincia de Santa Fe como base imponible de la tasa comunal, se cumple con tal requisito para excluir el caso de la mencionada presunción”.

IV.3. La inobservancia por Municipios y Comunas de límites constitucionales y, de leyes federales, en sus ordenanzas tributarias

Sabido es que existen actividades que, por su extensión interjurisdiccional, por su importancia estratégica, o bien porque representan intereses que atañen al conjunto de la Nación, son entregadas a la regulación y control de la jurisdicción federal.

La Constitución Nacional lucen numerosos ejemplos: desde lo relativo a las aduanas y la navegación interior (arts. 9º a 12), hasta las atribuciones conferidas al Congreso para reglar el comercio interjurisdiccional (art. 75, inc. 13), promover el progreso del país mediante la promoción de ciertas actividades (art. 75, inc. 18), y la regulación de los establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc. 30) -normas que, vale aclarar, “son la ley suprema de la Nación”, tal como lo expresa el art. 31-.

Por otra parte, la ley orgánica de comunas de la provincia 2439, dispone en su art. 45, inc. 2º que la facultad de imposición de las comunas: “es exclusivamente de personas, cosas o formas de actividad sujetas a jurisdicción esencialmente comunal y concurrentes con las del fisco provincial o nacional, cuando no fueren incompatibles”.

Pese a la delimitación de estos ámbitos, se verifica con frecuencia la pretensión municipal o comunal de su invasión, a través de la imposición de tasas retributivas de servicios que no pueden prestarse, por carecer estos entes de competencia para ello.

Ya nos referimos en el pto. IV.1.ii al comercio interjurisdiccional, y abordaremos ahora dos casos particulares que se presentan en la provincia; los puertos y la energía eléctrica.

IV.3.i. Tasas sobre instalaciones portuarias

En cumplimiento de la atribución constitucional conferida por el art. 75, incs. 10¹⁷⁶, 13 y 30, el Congreso dictó la Ley 24093, que regula “todos los aspectos vinculados a la habilitación, administración y operación de los puertos estatales y particulares existentes o a crearse en el territorio de la República” (art. 1º).

En efecto, en su art. 21 establece que: “Todos los puertos comprendidos en la presente ley están sometidos a los controles de las autoridades nacionales competentes, conforme a las leyes respectivas, incluida entre otras la legislación laboral, de negociación colectiva y las normas referentes a la navegación y el transporte por agua, y sin perjuicio de las competencias constitucionales locales. Las autoridades de aplicación deben coordinar tales controles ejercidos en razón de las responsabilidades inherentes a los organismos nacionales al solo efecto de que no interfieran con las operaciones portuarias”.

Sin ahondar en mayores precisiones que excederían el objeto del presente trabajo, surge de estas normas que, en atención a la particular índole de la actividad portuaria, el ámbito en que esta se desarrolla queda sujeto a la jurisdicción y control de las autoridades federales. A ello podemos añadir que el Código Aduanero, en su art. 5º, inc. b, designa a los puertos, muelles y atracaderos, como zona aduanera primaria, por lo que en ella “rigen normas especiales para la circulación de personas y el movimiento y disposición de la mercadería”.

De allí que resulte difícil pensar en tasas locales retributivas de servicios que puedan prestar los municipios y comunas a las instalaciones portuarias, ya que, más allá de las limitaciones materiales, existen limitaciones jurídicas dadas por el ámbito de competencia federal.

Podemos mencionar lo recientemente decidido por la Cámara Federal de Corrientes, que confirmó la sentencia que hizo lugar a la acción de amparo en la causa “Avícola Santa Ana S.A.”¹⁷⁷, en el entendimiento de que las tasas bromatológicas y sanitarias exigidas por el Municipio de Corrientes retribuían servicios propios del ámbito de competencia de organismos federales (SENASA), y, por lo tanto, no podían ser prestados sin interferir con dichas competencias. En igual sentido, la causa “Molinos Ríos de la Plata S.A.”¹⁷⁸ de la CSJN.

Lo hasta aquí señalado no ha resultado óbice para que algunos municipios y comunas santafesinas impongan tasas a las actividades portuarias, aun ante la imposibilidad de prestar servicio alguno en dicho ámbito.

Tomamos por caso a la Comuna de Timbúes, que en el art. 28 de la ordenanza 153/2015, había establecido un régimen especial de ingreso de cuotas fijas y mínimas para el DREI, por la utilización de instalaciones portuarias para la actividad de trasbordo

¹⁷⁶ “Reglamentar la libre navegación de los ríos interiores, habilitar los puertos que considere convenientes, y crear o suprimir aduanas”.

¹⁷⁷ Cam. Fed. Corrientes, 04/08/2020, “Avícola Santa Ana c/ Municipalidad de la ciudad de Corrientes s/ Amparo ley 16986”.

¹⁷⁸ CSJN, 10/02/2009, Fallos: 332:66.

de mercadería transportada por vía hídrica en barcazas y con destino de tránsito de importación.

La firma Noble Argentina S.A. interpuso una acción declarativa de inconstitucionalidad¹⁷⁹ contra el tributo, que, radicada en la justicia federal de Rosario, tuvo favorable acogida.

Para así resolver, el Juzgado Federal n° 1 tomó en consideración las normas federales que regulan la actividad portuaria, e hizo hincapié en el art. 304 del Código Aduanero, que dispone: “La importación de la mercadería bajo el régimen de tránsito de importación no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios”.

Seguidamente, y entendiendo a la prestación efectiva como condición esencial de la tasa, concluyo: “En este caso tampoco se encuentra acreditada en autos la prestación de los servicios locales invocados en relación con el hecho de la utilización de instalaciones para el trasbordo de mercadería en tránsito que pretende gravar”. Asimismo, el Tribunal aclaró que: “lo cierto es que los municipios tienen vedada la facultad de establecer impuestos que sean de competencia tributaria federal (art. 75 inc. 13 de la C.N.). Conforme tales pautas, no puede entonces, el municipio demandado, establecer ningún derecho que trabe la libre circulación de mercaderías o personas por todo el territorio de la Nación (arts. 9, 10 y 11 de la C.N.), toda vez que lo que se está grabando es el ingreso de los bienes, afectándose la potestad federal”.

Más recientemente el Tribunal reiteró esa decisión respecto de la misma tasa en “LDC Argentina S.A.”¹⁸⁰.

Pese a la contundencia de los precedentes mencionados, la Municipalidad de Arroyo Seco –entre otras- mantiene vigente su “tasa de organización portuaria”, la que, según el art. 85 de su ordenanza tributaria, alcanza a: “empresas exportadoras de granos y aceites, almacenamiento y distribución de combustibles y derivados radicada en el distrito que desarrollen actividades en la zona portuaria y las empresas dedicadas a la producción, depósito y venta de biocombustibles y sus derivados”, las que deben abonar un monto fijo mensual de \$158.000,00.- además de abonar otro monto “por camión que opere dentro de las empresas mencionadas”.

IV.3.ii. Violación al régimen federal de energía eléctrica

Lo relativo a la generación, transporte y distribución de energía eléctrica es regulado por leyes nacionales que constituyen el denominado “régimen federal de la energía” que se inserta en el marco de la política energética nacional, ubicándose, indudablemente, en

¹⁷⁹ Juzg. Fed. Ros. 1, 15/10/2020, “Noble Argentina S.A. c/ Comunas de Timbúes s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia firme.

¹⁸⁰ Juzg. Fed. Ros. 1, 04/08/2021, “LDC Argentina S.A. c/ Comunas de Timbúes s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia actualmente con apelación en trámite.

el ámbito de las competencias federales. Así lo ha entendido la CSJN al observar que: “Lo atinente al régimen de la energía eléctrica se inscribe en un marco de regulación federal incorporado al concepto abarcativo que supone la interpretación del art. 75, inc.13, de la Constitución Nacional; y en esa inteligencia el Congreso dictó las leyes 15.336 y 24.065 por las que se planifica, se establecen pautas generales y se ordena la política energética”¹⁸¹.

Sin perjuicio de ello, los municipios y comunas en Santa Fe reclaman diversas tasas, desde el DREI, hasta otras creadas especialmente, pese a que escapa al ámbito de sus posibilidades jurídicas y técnicas cumplir con prestación de servicio alguno.

El cuestionamiento de estos tributos puede ser realizado ante la justicia federal.

Esto fue resuelto por el Alto Tribunal nacional en la causa –ya citada- “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario”¹⁸², donde aplicando una extensa doctrina judicial¹⁸³, adujo que: “la pretensión exige ineludiblemente determinar si el ejercicio de la facultad tributaria cuestionada invade un ámbito de competencia que es propio de la Nación, circunstancia que implica que la causa se encuentre entre las especialmente regidas por la Constitución nacional, a las que alude el art. 2º, inc. 1, de la ley 48, dado que versa sobre la preservación de las órbitas de competencia entre las jurisdicciones locales y el gobierno federal”. Esto fue recientemente reiterado en “Central Puerto S.A.”¹⁸⁴.

Esta misma doctrina -tal como se adelantó- fue seguida por la CSJSF¹⁸⁵.

Por su parte, frente a planteos contra comunas o municipios en “Noble Argentina S.A.”¹⁸⁶, la justicia federal de Rosario admitió la competencia en la acción declarativa contra la ordenanza de la Comuna de Timbúes que, dentro del DREI, estableció un régimen especial para la generación de energía eléctrica.

Para hacer lugar a la acción, el Tribunal ponderó que el art. 12¹⁸⁷ de la Ley 15336 si bien deja fuera de la exención tributaria a “las tasas retributivas por servicios y mejoras de orden local”, ponderando especialmente la prestación efectiva del servicio como requisito de la tasa, pudo considerar que: “en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe

¹⁸¹ CSJN, “Transener S.A. c/ Neuquén”, 16/04/2002, Fallos: 325:723.

¹⁸² CSJN, 24/06/2008, C. 1611. XLIII.

¹⁸³ CSJN: Fallos: 327:2369; 328:837, entre otros.

¹⁸⁴ CSJN, 06/05/2021, Fallos: 344:936.

¹⁸⁵ CSJSF: “Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario” (07/09/2010, A. y S. T. 237, p. 165) y “Municipalidad de Rosario c/ Central Térmica Sorrento S.A.” (06/03/2013, A. y S. T. 248, p. 217).

¹⁸⁶ Juzg. Fed. Ros. 2, 18/04/2016, “Noble Argentina c/ Comuna de Timbúes s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

¹⁸⁷ “Art. 12.- Las obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica de jurisdicción nacional y la energía generada o transportada en las mismas no pueden ser gravadas con impuestos y contribuciones, o sujetas a medidas de legislación local que restrinjan o dificulten su libre producción y circulación. No se comprende en esta exención las tasas retributivas por servicios y mejoras de orden local”.

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”. Por lo que declaró la inaplicabilidad del tributo, destacando que: “la normativa local debe ajustarse al régimen de energía eléctrica regulado por las leyes nacionales, a los principios y garantías constitucionales, precedentemente citados y al Pacto Federal, que referido, que también lo integra”.

Igual solución adoptó en “Renova S.A.”¹⁸⁸, encontrándose firmes ambas sentencias, y siendo causas en las que, oportunamente, se otorgaron medidas cautelares.

Asimismo, resulta de aplicación en esta temática la abundante jurisprudencia de la CSJN respecto de los derechos subjetivos de los contribuyentes, en este punto, referida a la exención de gravar de algún modo la energía, por lo dispuesto en el Pacto Fiscal II, juntamente con el art. 75, incs. 13 y 18 de la Constitución Nacional, al art. 12 de la Ley 15336 y la Ley 24065.

Esto es así, puesto que las leyes dictadas por el Congreso con fundamento en las atribuciones del art. 75, incs. 12, 13, 18 y 30, limitan el ejercicio de las competencias tributarias locales y, son ineludibles en función del principio de supremacía federal (art. 31, Constitución Nacional). Así lo entendió la CSJN en numerosos pronunciamientos¹⁸⁹.

IV.4. Otros supuestos controvertidos

IV.4.i. Violación del principio de legalidad por imprecisión del hecho imponible

Resulta lógico que no pueda admitirse la imprecisión en la descripción normativa de la actividad estatal que justifica la tasa. Supuestos indeterminados como “otros servicios” o “los demás servicios”, atentan directamente contra la naturaleza de este tributo, que exige prestación efectiva, de una actividad concreta y de este modo violenta la exigencia de tipicidad o legalidad en materia tributaria.

En este sentido, la jurisprudencia ha manifestado que: “la técnica legislativa utilizada por la autoridad municipal, al abordar de manera indiscriminada múltiples servicios - todos ellos constitutivos del hecho imponible-, atenta contra la posibilidad de individualizar con la precisión exigible cuál o cuáles de todos ellos se concretan con relación a los actores”¹⁹⁰.

Un supuesto claro de indeterminación se verifica en el código modelo municipal de Santa Fe, que en su art. 76, enumera los servicios que conforman el hecho imponible del

¹⁸⁸ Juzg. Fed. Ros. 2, 18/04/2016, “Renova S.A. c/ Comuna de Timbúes s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

¹⁸⁹ CSJN: Fallos: 322:1781; 322:2624; 325:325; 326:1372, recientemente en Fallos: 344:936.

¹⁹⁰ Juzg. Cont. Adm. Mar del Plata 1, 04/06/2018, “Paideia S.R.L. C/ Municipalidad de General Pueyrredón S/ Pretensión declarativa de certeza” (Expte. N° 20772).

DREI. A partir de la reforma introducida por la Ley 11123, el último inciso dispone: “Por todos los demás servicios prestados que no estén gravados especialmente”.

La indeterminación planteada por este inciso impide ponderar los elementos estructurales de la tasa (actividad determinada e individualizada, prestación efectiva y proporcionalidad en el monto), convirtiendo al DREI en un verdadero impuesto local.

Esta indeterminación legislativa es particularmente peligrosa, si se la observa en relación con lo afirmado por la CSJSF en cuanto la actividad estatal que justifica la tasa debe observarse: “dentro del contexto de toda la amplia gama de funciones que los municipios deben desplegar a efectos de cumplir adecuadamente con sus cometidos esenciales”¹⁹¹.

Esta misma tesis, ha sido reiterada con frecuencia por la CCA 1, expresando que: “no resulta necesario que el cobro de las tasas tenga por objetivo primordial satisfacer intereses individuales, atento al principio, según el cual, la validez de aquéllas, como la de todos los tributos, depende de un interés público que justifique su aplicación”¹⁹².

IV.4.ii. Violación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad

Comenzamos destacando que la razonabilidad (arts. 1, 28 y 33 CN) y la proporcionalidad en las tasas no son sólo exigencias que emanan de la jurisprudencia de la CSJN, sino que también se encuentran previstas en normas de derecho intrafederal (Pacto Fiscal II y Consenso Fiscal 2017), así como de normas internas a nivel provincial en Santa Fe (Ley 11123).

Podemos señalar, en primer término, el ya citado precedente “Terminal 6” donde la CSJSF explicó: “tal como se ha establecido el régimen especial de pago del ‘derecho de registro e inspección’ a través de la ordenanza 57/85 consistente en el pago de una cuota fija que se actualizaría sucesivamente conforme a la evolución de los índices de precios al consumidor -art. 32 ordenanza 2/88-, y frente a las pruebas que demuestran que se han cubierto con holgura los costos del servicio, la demandada no ha allegado a la causa elemento objetivo alguno que permita apreciar al Tribunal sobre qué base racional descansa la determinación de tal cuota fija. De tal forma cabe concluir que el régimen especial establecido es irrazonable en el caso, y por tanto deben anularse los actos administrativos impugnados en los que la determinación de lo adeudado se efectuó con base en dicho régimen especial”.

Con invocación de esta doctrina, la CCA 1 resolvió en “Credifé S.A.”¹⁹³ que la ilegitimidad del monto mínimo fijado para el DREI. Para así resolver, tuvo en cuenta que: “si nos atenemos, según lo informado, a que el servicio se presta una vez al año y que no

¹⁹¹ CSJSF: “Prodisa” -ya citado-; “Sei Ingeniería” -ya citado-, voto de la Dra. Gastaldi.

¹⁹² CCA 1: “Shell” (A. y S. T. 7, p. 427); “Bonazzola” -ya citado-; “Nueva Chevallier S.A.” (A. y S.: T. 41, p. 292).

¹⁹³ CCA 1, 15/05/2008, “Credifé S.A. c/ Municipalidad de Esperanza s/ RCA”, A. y S. T. 12, p. 328.

le insume al Inspector más de 15 minutos, los porcentajes de aumento informados permiten corroborar la desmedida significación económica de la alícuota impuesta. Por otra parte, las condiciones en las que el servicio municipal se presta tampoco justifica que semejante aumento responda a un incremento en sus costos, por lo menos, no ha sido alegado ni demostrado por la demandada. (...) En efecto, la Municipalidad demandada no ha traído a la causa elementos de prueba que permitan valorar adecuadamente las causas del aumento de la alícuota ni su relación con el costo del servicio”, y en consecuencia entendió que: “el aumento de la alícuota no responde a un incremento de los servicios municipales ni de sus costos, vinculado más bien a requerimientos generales de la demandada contrariando la naturaleza del D.R.eI., por ende ilegítimo en el caso”.

En “Pellatti”¹⁹⁴ la actora cuestionaba -entre otras cosas-, la razonabilidad de la cuota fija que en concepto de DREI se le exigía por su actividad. La CCA 2 ponderó que: “por el período diciembre de 2005 el contribuyente pagaba en concepto de derecho de registro e inspección por los rubros habilitados la suma de \$863,76 -período año 2005 de mayor pago del derecho- y por el período enero de 2006 la suma de \$5.388,78, representando el nuevo sistema fiscal implementado de cuota fija un incremento aproximado del 623%”, en función de ello consideró que: “siendo que el derecho de registro e inspección es un tributo causado consistente en el financiamiento del servicio público prestado como condición de su legitimidad, aun considerando lo señalado precedentemente en cuanto a la manera en que debe relacionarse el costo del servicio con el servicio prestado, si nos atenemos al incremento registrado y que el municipio no ha acreditado en autos que efectivamente los servicios prestados se hayan incrementado en esa proporción, no se justifica que semejante aumento pueda responder a un incremento en sus costos o en los servicios prestados, por lo menos, no ha sido alegado ni demostrado por la accionada, no pudiéndose valorar las causas del aumento ni su relación con el costo de los servicios”, descartando la aplicación de dicha tasa por irrazonable.

Sin embargo, también en manifiesto retroceso, recientemente, en “Cooperativa Telefónica”¹⁹⁵, la CCA 2 -por mayoría- desechó la impugnación por irrazonable de una tasa, aunque con disidencia de la Dra. Rescia de de la Horra, quien consideró que: “la Comuna accionada no solo no ha aportado a la causa elemento de prueba alguno que permitan valorar adecuadamente el costo del servicio que venía prestándole a la actora en el año 2015, sino que además, ni siquiera insinuó probar que aquellos costos de sus servicios se hubieran incrementado en tal magnitud que se justificaba gravar a la actora con una cuota fija especial de \$ 25.300 mensuales a partir del mes de enero de 2016, lo que autoriza a entender que el aumento dispuesto se exhibe manifiestamente ilegítimo y arbitrario por su total falta de justificación”, y en esa inteligencia sostuvo: “en todo lo actuado ha quedado acreditado no solo el desproporcionado aumento económico del gravamen, sino que, además, tampoco se ha podido conocer con certeza qué puede estar

¹⁹⁴ CCA 2, 23/08/2011, “Pellati, Fernando Daniel c/ Municipalidad de Rosario s/ RCA”, A. y S. T. 30, p. 230.

¹⁹⁵ CCA 2, 03/05/2019, “Cooperativa Telefónica Obras y Servicios Aguas c/ Municipalidad de Capitán Bermúdez s/ RCA”, A. y S. T. 64, p. 58.

retribuyendo el recurrente con la elevada cuota fija mensual que se le ha determinado, lo que autoriza entender que el régimen especial establecido a su respecto es irrazonable”.

Y en igual sentido la CSJSF en “Molinos Benvenuto S.A.” -ya citada- ratificó el rechazo de una acción de amparo resuelto por la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial de Rosario, por considerar que: “el aumento de la tasa que supera el 1000% los parámetros vigentes con anterioridad, no configuran por sí mismas agravio suficiente para dar por acreditado que la tasa en cuestión es desproporcionada, abusiva e irracional, y muchos menos alcanzan para la declaración de su inconstitucionalidad”.

IV.4.iii. Apartamiento de las disposiciones del código modelo (anexo ley 8173)

Rige en Santa Fe, como se adelantó, la obligación para los municipios y comunas de adecuar sus normas tributarias al código modelo contenido en el anexo de la Ley 8173, la que surge de las propias disposiciones de esta ley (arts. 1º y 2º).

A este mandato, debemos sumar que el art. 2º de la Constitución provincial manda a los órganos del Estado el desempeño de sus funciones en las formas y con los límites que, tanto ella, como las leyes que se dicten en su consecuencia establezcan. Asimismo, la ley orgánica de municipalidades 2756, dispone que las tasas, derechos y contribuciones deben ser “compatibles” con las constituciones nacional y provincial (arts. 38, inc. 16 y 48), y, en sentido general, que adolecen de nulidad “absoluta e insanable” las ordenanzas o resoluciones “en pugna o contravención” con dichas normas (art. 15).

En general, las jurisdicciones locales han acatado las disposiciones de la norma provincial, actuando de modos diversos: algunos municipios se limitan a sancionar sólo sus ordenanzas fiscales anuales, aplicando directamente el anexo de la Ley 8173 como código propio, otros, han reproducido las normas de dicho anexo en sus ordenanzas, incorporándolo así a su normativa local, en tanto que otros, han hecho esto último, pero incluyendo agregados y modificaciones no previstas en la norma modelo (este suele ser el caso de los municipios con mayor desarrollo como Rosario, Santa Fe, Rafaela, entre otros).

La jurisprudencia local no resulta clara en el tratamiento de los apartamientos que las normas tributarias locales realizan del código modelo, aunque parece volcarse por la prevalencia de este último. En caso de apartamiento se viola el principio de supremacía legal (art. 31 CN). Sin embargo, ha sido oscilante al igual que lo resuelto por la CSJSF que luego de indicar su obligatoriedad ha variado el criterio.

Así, en “Bonazzola”¹⁹⁶ la CCA 1 consideró irrazonable la tasa general de inmuebles cobrada por una comuna, puesto que en la determinación de la base imponible la norma local se apartaba de lo establecido por el código modelo.

¹⁹⁶ CCA 1, 29/10/2013, “Bonazzola, Jorge Enrique c/ Comuna de San José del Rincón s/ RCA”, A. y S.: T. 35, p. 186.

Vale aclarar, que el código modelo establece como base imponible de la tasa general de inmuebles la valuación fiscal que la provincia asigna para el impuesto inmobiliario, dejando librada a los municipios y comunas la fijación de la alícuota (art. 72). En la práctica, muchas ordenanzas locales establecen sus propios mecanismos de valuación de inmuebles, los que, lógicamente, arrojan cifras mucho más elevadas que las fijadas por la autoridad provincial.

A la misma conclusión arribó la CCA 2 en “Gómez, Alicia y otros”¹⁹⁷ expresando que la regulación local: “ha incurrido en un claro y manifiesto apartamiento de las disposiciones de la ley citada, norma de superior jerarquía a la que la Municipalidad accionada imperativamente debía adecuar sus Ordenanzas Impositivas en lo que refiere a la base imponible y a la alícuota a aplicar sobre la misma a los fines de determinar el monto de la Tasa General de Inmuebles”.

Así, también lo sostuvo la CCA 2 en “La Segunda Cooperativa de Seguros LTDA.” y “Sancor Cooperativa de Seguros LTDA.” -ambos ya citados-.

En la causa “Laborde”¹⁹⁸, por vía de una acción mere declarativa -que tramitó ante la justicia ordinaria- la actora solicitaba la declaración de inconstitucionalidad del art. 71 de la ordenanza tributaria 078/98 del Municipio de Funes, en cuanto se apartaba de las pautas establecidas por el código modelo para la fijación de la base imponible de la tasa general de inmuebles. Esta pretensión, acogida por la Sala II de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial de Rosario, fue recurrida por el Municipio, que, en queja, llegó a la CSJSF, agravándose, especialmente, de ver avasallada su autonomía municipal y su poder tributario.

El Alto Tribunal provincial -por mayoría¹⁹⁹-, rechazó la queja, afirmando que habían sido violados los principios de legalidad y capacidad contributiva.

Sin embargo, con posterioridad, en “Telecom Personal S.A.”²⁰⁰ la CCA 2 convalidó la “tasa de inspección de estructuras soporte de antenas” creada por el municipio sin contar con previsión en el código modelo. Para así resolver, señaló que: “la ley 8173 no significó que los Municipios debieran igualar o reproducir *ad pedem litterae* lo prescripto por ella con una copia exacta de los tributos allí diseñados”, aunque advirtió: “desde luego, no pueden dictar normativas que resulten inconciliables con las prescripciones de la ley 8173”, y concluyó: “las prescripciones de la Ordenanza de Roldán no traspasan los límites que el Municipio tiene impuestos en tanto se corresponden con atribuciones inherentes a

¹⁹⁷ CCA 2, 09/02/2018, “Gómez, Alicia y otros c/ Municipalidad de Granadero Baigorria s/ RCA”, sentencia n° 13.

¹⁹⁸ CSJSF, 11/06/2013, “Laborde, María Raquel y otros c/ Municipalidad de Funes -demanda mere declarativa de inconstitucionalidad-”, A. y S. T. 250, p. 406.

¹⁹⁹ En disidencia, la Dra. Gastaldi entendió que al discutirse el alcance de la autonomía municipal en relación con el art. 123 de la Constitución Nacional, la queja debía ser concedida.

²⁰⁰ CCA 2, 09/05/2019, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán s/ RCA”, sentencia n° 191.

los municipios, y siempre que, por principio general, responda a servicios efectivamente prestados”. Esta sentencia fue confirmada por la CSJSF²⁰¹ variando así su criterio.

Más tarde, en “Procter & Gamble S.R.L.”²⁰², la Dra. Rescia de de la Horra sostuvo en su voto que: “De igual vicio de ilegalidad adolece el art. 51 de la Ordenanza Tributaria N° 452/92 que creó el Derecho de Publicidad y Propaganda en jurisdicción de la Municipalidad accionada, por haber quebrantado normativa de superior jerarquía, concretamente, las disposiciones de la ley 8173 que no tienen previsto el referido gravamen, y a las que necesariamente debió atenerse la accionada según lo establecen los arts. 2 y 3 del Código Tributario Municipal”. Argumento que no fue replicado por los demás vocales de la CCA.

Recientemente, en “Cargill S.A.C.I.”²⁰³, la CCA 2 con remisión y cita de “Telecom Personal S.A.”, convalidó el poder tributario municipal para exigir el “derecho de habilitación e inspección de antenas”, no previsto en el código modelo.

De esta jurisprudencia -que no luce consolidada sino por el contrario modificada-, parece desprenderse que los municipios no pueden alterar los elementos esenciales de las tasas que han sido tipificadas en la parte especial del código modelo, aunque ello no impediría que puedan crear otras no previstas, siempre que su regulación no resulte “inconciliable” con las disposiciones de aquel, y se vinculen con servicios efectivamente prestados.

Como veremos en el pto. VI, el apartamiento del código modelo ha sido también considerado en relación con los procedimientos allí previstos, puntualmente, en casos en que la administración tercerizó en privados las tareas de fiscalización y determinación de tributos, puesto que ello resulta ajeno a lo establecido por la norma.

V. Las tasas locales frente al derecho de defensa y la tutela judicial efectiva

V.1. La competencia contencioso-administrativa en Santa Fe

Resumidamente diremos –tal como algo ya se adelantó en el presente- que, en su estadio actual, el contencioso administrativo santafesino se compone de dos cámaras: la n° 1, con asiento en Santa Fe y la n° 2 con asiento en Rosario. Estos tribunales entienden de modo originario e improrrogable, y el único vehículo procesal para el acceso a sus estrados es el “recurso contencioso administrativo”, regulado por la Ley 11330.

²⁰¹ CSJSF, 23/06/2020, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán -RCA- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 299, p. 142.

²⁰² CCA 2, 02/06/2020, “Procter & Gamble Arg. S.R.L. c/ Municipalidad de Casilda s/ RCA”, sentencia n° 133.

²⁰³ CCA 2, 23/03/2021, “Cargill SACI c/ Municipalidad de Puerto General San Martín s/ RCA”, sentencia n° 114.

El ámbito de conocimiento de estos tribunales se circunscribe, en principio, a la revisión de los actos que la propia ley caracteriza como impugnables (art. 3° y 5°), pudiendo sólo efectuar control de legalidad (art. 4°).

Para la admisibilidad del recurso, se exige, por un lado, el agotamiento de la vía administrativa previa (art. 7°), que contra actos de naturaleza tributaria se realizará a través del recurso de reconsideración previsto en el art. 53 del código modelo, debiendo en el caso de los municipios, interponerse luego el recurso de apelación ante el intendente, previsto en el art. 69 de la Ley 2756 –excepto Ordenanza especial local que no lo prevea como es el caso del Municipio de Rosario-. Es importante destacar, que estos recursos administrativos no exigen el pago previo para su admisibilidad, y que la reconsideración cuenta con efecto suspensivo expreso (art. 54, código modelo).

Por otro lado, la admisibilidad requiere el cumplimiento del *solve et repete* (art. 8°), al que nos referiremos en otro punto.

La materia tributaria de ordinario se encuentra atribuida al contencioso, especialmente en casos de impugnación de actos de la administración tributaria (liquidaciones, ajustes, determinaciones de oficio) y también la impugnación de ordenanzas locales (caso en que se prescinde del agotamiento de la vía previa pudiendo acudir directamente a sede judicial). Fuera de esos casos, resulta complejo y difuso establecer la competencia de estos tribunales²⁰⁴, verificándose en ocasiones, pronunciamientos aislados del fuero ordinario en amparos o acciones declarativas.

Dado que las cámaras de lo contencioso administrativo no entienden en acciones de amparo, ante tales planteos en materia tributaria, resultará competente la justicia ordinaria, aunque frente a un eventual conflicto negativo de competencia, la CSJSF ha establecido que resultará dirimente analizar con estrictez la presencia de los requisitos de esa vía²⁰⁵.

Sí ha admitido el Máximo Tribunal local que las cámaras entiendan en pretensiones mere declarativas²⁰⁶, aunque deben adoptar la forma de recursos contencioso-administrativos.

V.2. Ausencia de doble instancia

Como hemos adelantado, el fuero contencioso administrativo santafesino se compone sólo de dos cámaras que entienden de forma originaria. Esto afecta gravemente el derecho

²⁰⁴ Lo intrincado de la competencia contencioso-administrativa en Santa Fe, ha motivado incluso la elaboración de obras que lo tratan especialmente. En este sentido recomendamos: ALGARRA, Alejandra M. R., *La competencia en el contencioso administrativo santafesino*, Zeus, Rosario, 2018.

²⁰⁵ CSJSF, 19/11/1996, “Bacchetta, Marcelo Luis Darío y otro c/ Municipalidad de Reconquista -recurso de amparo- s/ Recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 132, pág. 067.

²⁰⁶ CSJSF, 23/05/2000, “Andreoli, José María y otros y sus acumulados c/ Provincia de Santa Fe y Caja de Jubilaciones y Pensiones -acción mere declarativa de inconstitucionalidad- s/ Avocación”, A. y S. T. 163, pág. 071.

al recurso (art. 8° de la CADH y art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional), puesto que la posibilidad concreta de que sus pronunciamientos sean revisados por otro tribunal, viene dada sólo por el recurso de inconstitucionalidad (regulado por la Ley 7055) ante la CSJSF, el que, lógicamente, posee naturaleza excepcional y es interpretado de modo restrictivo.

En este punto, debe destacarse que, en el corriente año 2021, se publicó periódicamente²⁰⁷ la noticia acerca de un proyecto el Poder Ejecutivo de la provincia tendiente a la incorporación de juzgados de lo contencioso administrativo de primera instancia, si bien aún no ha tenido ni siquiera presentación ante la Legislatura.

Es preciso señalar lo resuelto por la CSJSF en la causa “Grimaco S.R.L.”²⁰⁸, donde interpelado por la ausencia de doble instancia en el fuero contencioso administrativo -si bien no en una causa tributaria-, no tuvo reparos en afirmar que: “la doble instancia -salvo en materia criminal- no es, por sí misma, requisito de naturaleza constitucional ni exigencia del debido proceso, integrando tal garantía sólo ‘cuando está instituida por ley’ y -válido es en el caso señalar- con los alcances con que dicha ley la consagra”, postura que se opone a los estándares jurisprudenciales fijados por la CtIDH (“Herrera Ulloa vs. Costa Rica”²⁰⁹, “Tribunal Constitucional vs. Perú”²¹⁰, “Baena vs. Panamá”²¹¹ y por la CSJN (“Casal”²¹², “Carrascosa”²¹³, entre otros).

V.3. *Solve et repete*²¹⁴

Como adelantamos, el código modelo no prevé la exigencia del pago previo para el recurso de reconsideración en sede administrativa, pero una vez agotada esta vía, el acceso a la judicial sí lo exige. En efecto, la ley 8173 (y así la mayoría de los Códigos tributarios de algunos Municipios) así lo dispone en el art. 55.

Así, la Ley 11330 establece en su art. 8° que “Cuando la resolución administrativa que origine el recurso ordenase el pago de contribuciones fiscales no puede promoverse aquel sin satisfacerlas previamente, recaudo que no rige respecto a sumas accesoriamente debidas por recargos, multas o intereses”, consagrando de ese modo el *solve et repete*.

²⁰⁷ <https://www.diariojudicial.com/nota/87899>, 27/08/2021.

²⁰⁸ CSJSF, 14/05/2019, “Grimaco S.R.L. c/ Municipalidad de Villa Gobernador Gálvez -recurso contencioso administrativo- s/ Queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 290, p. 107.

²⁰⁹ CtIDH, 02/07/2004, Serie C No. 107.

²¹⁰ CtIDH, 31/01/2001, Serie C No. 71.

²¹¹ CtIDH, 02/02/2001, Serie C No. 72.

²¹² CSJN, 20/09/2005, Fallos: 328:3399.

²¹³ CSJN, 27/11/2014, Fallos: 337:1289.

²¹⁴ Para un estudio exhaustivo recomendamos -de nuestra autoría-: TOZZINI, Gabriela Inés y CORSALINI, Guido A., “El procedimiento determinativo de oficio, sus vías revisoras y el proceso contencioso en la provincia de Santa Fe”, en MATINATA, Jorge S. (dir.) *et al.*, *Tratado de derecho tributario, procedimientos y administración tributaria*, CABA, La Ley, 2021, T. II, pp. 219 y ss.

La CSJSF ha descartado la inconstitucionalidad *per se* del instituto, resultando vital en esta postura el precedente “Primer Centro de Distribución Casinerio”²¹⁵, donde ensaya un extenso análisis y fundamentación, a cuyas premisas se remite aun en la actualidad²¹⁶. Las cámaras de lo contencioso administrativo adoptan esta posición pacíficamente, reproduciendo los argumentos del Máximo Tribunal local.

Es importante destacar que, tal como surge de la letra del art. 8º de la Ley 11330, la exigencia del pago previo no rige respecto de recargos o intereses, ni de multas²¹⁷.

Si bien se admite la prueba de la imposibilidad de pago, la misma es apreciada con una estrictez tal, que la torna prácticamente imposible, así, el Alto Tribunal provincial ha expresado en el citado precedente que: “no se han invocado -ni por ende demostrado- razones que permitan concluir que las ganancias netas que genera el volumen actual de ventas sean insuficientes a los fines de afrontar el depósito que se requiere, sin afectar a la Empresa al extremo de su ruina o paralización”.

Pese a la jurisprudencia de la CSJN, tampoco se han receptado las alternativas al estricto pago, tales como el seguro de caución²¹⁸ o la garantía real²¹⁹, o bien criterios más amplios para que la exigencia del pago previo pueda ceder, tales como cuando el monto exigido supera la capacidad económica del sujeto o es groseramente superior al capital de la firma²²⁰.

El máximo nivel de flexibilización del instituto viene dado por la jurisprudencia de la CCA 1, que acepta su cumplimiento a través de un plan de pagos, en supuestos en que la situación patrimonial del contribuyente no alcance a implicar la imposibilidad. Así lo dispuso en “Club Atlético San Jorge”²²¹, “Supercanal S.A. (revocatoria)”²²² y “Autorosario S.A. (revocatoria)”²²³.

²¹⁵ CSJSF, 29/09/1992, “Primer Centro de Distribución de Comestibles Cassinerio S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción (recurso de revocatoria)”, A. y S. T. 96, p. 268. Criterio posteriormente sostenido en: “Empresa El Norte Bis” (10/03/1999, A. y S. T. 153, p. 410), entre otros.

²¹⁶ CSJSF, 08/05/2018, “Mazzieri S.R.L. c/ Provincia de Santa Fe s/ Queja por denegación de recurso de inconstitucionalidad”. A. y S. T. 282, pág. 86.

²¹⁷ Así lo explicitó la CSJSF en “Dagatti” (01/09/1994, A. y S. T. 110, p. 239); “Banco Santafesino de Inversión” (06/05/1998, A. y S. T. 146, p. 430) y “Botar S.A.” (08/05/2008, A. y S. T. 225, p. 227).

²¹⁸ CSJN, “Orígenes AFJP S.A.”, Fallos: 331:2480.

²¹⁹ CSJN, “Gubelco S.R.L.”, 05/06/2007, G. 2212. XXXIX.

²²⁰ CSJN: “Sanatorio Otamendi y Miroli S.A.” (04/05/1995, Fallos: 318:821); “López, Iván Alberto” (10/10/2000, Fallos: 323:3012); “Centro Diagnóstico de Virus S.R.L.” (02/08/2005, Fallos: 328:2938), entre otros.

²²¹ CCA 1, 09/06/2004, “Club Atlético San Jorge Mutual y Social c/ Provincia de Santa Fe s/ RCA”, A. y S. T. 6, p. 356.

²²² CCA 1, 26/02/2007, “Supercanal S.A. c/ Municipalidad de Reconquista s/ RCA (revocatoria)”, A. y S. T. 7, p. 396.

²²³ CCA 1, 21/09/2016, “Autorosario S.A. y otros c/ Provincia de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo (revocatoria)”, A. y S. T. 50, p. 17.

V.4. Tutela cautelar

La imposibilidad de obtención de tutela anticipada en materia tributaria en la justicia contenciosa resulta manifiesta. Desde la constitución de las cámaras de lo contencioso administrativo en el año 2001, se conocen escasos precedentes de medidas cautelares otorgadas por dichos tribunales a favor de los contribuyentes, permitiéndose, el acceso a la justicia sin *solve et repete*.

Este criterio, aplica la jurisprudencia más restrictiva²²⁴ y más antigua –ya superada- de la CSJN, en efecto, no aplica los fallos posteriores, en los que el Tribunal ha admitido la tutela cautelar en materia tributaria en variados supuestos²²⁵.

Como ya hemos podido expresar²²⁶, uno de los principales obstáculos para el acceso a la tutela cautelar tributaria en Santa Fe, viene dado por la doctrina judicial que sostiene que las cuestiones que se resuelven en la interpretación de hechos y la valoración de diversos elementos probatorios y normativos exorbitan el limitado ámbito de conocimiento de las cautelares²²⁷, igualmente los planteos que exijan una labor interpretativa del derecho aplicable²²⁸.

La aplicación mecánica de esta doctrina implica la total negación de la tutela cautelar, puesto que en la impugnación del ejercicio del poder tributario provincial o municipal, en la generalidad de los casos será necesario observar un régimen normativo complejo que conjuga el orden constitucional local, nacional, la Ley 23548 y otras normas de naturaleza intrafederal, entre otras disposiciones normativas. Asimismo, la valoración, al menos superficial, de algunos elementos de prueba resulta necesaria para acreditar hipótesis de confiscatoriedad u otros excesos en el poder de imposición o de recaudación.

Por mencionar algunos de los escasos precedentes en que esta tutela fue concedida, podemos citar la causa “Gómez Alicia”²²⁹, donde luego de otorgar la medida cautelar al contribuyente, declaró inadmisibles los recursos por falta de cumplimiento del *solve et repete*. Llegado el caso a la CSJSF, esta revocó el decisorio por entender una manifiesta contradicción con el otorgamiento de la medida cautelar²³⁰.

Interesante resulta la causa “Dycasa S.A.”²³¹, donde la actora, adjudicataria de una licitación para reparar una ruta nacional, cuestiona la pretensión comunal de alcanzarla

²²⁴ CSJN; Fallos: 313:1420, entre otros.

²²⁵ CSJN; Fallos: 250:154; 251:336; 307:1702; 314:695; 316:2855, entre otros.

²²⁶ TOZZINI, Gabriela Inés y CORSALINI, Guido A., “El procedimiento determinativo...”, *op. cit.*, pp. 249 y ss.

²²⁷ CSJSF: “Marcelli” (A. y S. T. 115, p. 497); “Soria” (A. y S. T. 139, p. 271); “Ivalsa” (A. y S. T. 160, p. 318); “Barrionuevo” (A. y S. T. 163, p. 145), entre otros.

²²⁸ CSJSF: “Estrubia” (A. y S. T. 140, p. 115); “Hernández” (A. y S. T. 140, p. 120); “Álvarez” (A. y S. T. 151, p. 365), entre otros.

²²⁹ CCA 2, 16/08/2011, “Gómez, Alicia Susana y otros c/ Municipalidad de Granadero Baigorria s/ Medida cautelar”.

²³⁰ CSJSF, 25/03/2015, “Gómez, Alicia Susana c/ Municipalidad de Granadero Baigorria -recurso contencioso administrativo- s/ RCA”, A. y S. T. 261, p. 233.

²³¹ CCA 1, 12/08/2013, “Dycasa S.A. c/ Comuna de San Agustín -recurso contencioso administrativo- s/ Medida cautelar”, A. y S. T. 34, p. 156.

con el DREI. La CCA 1 concedió la tutela cautelar tomando en consideración que: “Concretamente, a pesar del expreso pedido de la actora, nada se habría al menos indicado en dichos actos acerca de cuáles fueron los servicios efectivamente prestados por la Administración en el obrador instalado por la recurrente, y que justificarían el tributo reclamado”, y que: “no se ha justificado -ni surge con evidencia- que la suma de \$ 1.372.021,29 pueda tener alguna relación con el costo de esos supuestos servicios que en principio justifican el tributo (criterio de ‘Credife’, citado; ‘Victorio A. Gualtieri’, A. y S. T. 7, pág. 135; ‘Giménez’, A. y S. T. 29, pág. 234; etc.)”.

VI. La tercerización de funciones tributarias

Respecto a este tema, que tanta tinta ha hecho correr al referirse a funciones indelegables de todo Estado como es la función de recaudar, diremos que en el ámbito provincial la jurisprudencia ha rechazado la posibilidad de delegar o tercerizar facultades tributarias, práctica que, por otro lado, es bastante frecuente en municipios y comunas, puesto que existen verdaderas empresas dedicadas a la creación normativa de novedosas “tasas” y ofrecerlas, junto con el servicio de su recaudación.

La CCA 2 sostuvo en la causa “Neumáticos Goodyear S.R.L.”²³² que: “el legislador local ha consagrado -con el apoyo y favor de la mejor doctrina- la regla y/o principio general de indelegabilidad de la función pública esencial de recaudación tributaria” y que: “tampoco ha previsto en ninguna de sus disposiciones la posibilidad del órgano competente de delegar los procedimientos de determinación y/o los procesos para obtener por vía coactiva el pago del tributo, en personas jurídicas privadas, por oponerse a principios tales como el de competencia en materia administrativa y de legalidad en materia tributaria”. Esta doctrina ha sido reiterada con frecuencia²³³.

Esta doctrina fue convalidada por la CSJSF, al rechazar la queja interpuesta por la demandada en la causa “Compañía de Alimentos Fargo S.A.”²³⁴.

VII. El escandaloso fallo de la Corte local: “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Roldán” (23/06/2020)

²³² CCA 2, 07/05/2015, “Neumáticos Goodyear S.R.L. c/ Municipalidad de Las Rosas s/ Recurso contencioso administrativo”, cita: 3098/15.

²³³ CCA 2: “Neumáticos Goodyear” (A. y S. T. 45, p. 405); “Aguas Danone” (T. 56, p. 127); “AMX”, (T. 54, p. 273); “Enrique Soriano” (T. 49, p. 17); “Cia de Alimentos Fargo” (T. 47, p. 29); “Mondelez” (T. 58, p. 179); “Unilever” (T. 57, p. 418); “Fiat Auto Argentina S.A.” (T. 61, p. 130). Más recientemente en: “Frigorífico Paladini S.A. (30/10/2019); “Unilever de Argentina S.A.” (23/10/2019) y “AMX Argentina S.A.” (14/05/2021).

²³⁴ CSJSF, 22/02/2017, “Compañía de Alimentos Fargo S.A. c/ Comuna de Wheelwright -recurso contencioso administrativo- s/ Queja por denegación de recurso de inconstitucionalidad”, A. y S. T. 273, p. 352.

Se ha dispuesto el desarrollo en forma autónoma –más allá de la cita que de ella se efectúa en puntos anteriores- de lo resuelto por la CSJSF en la causa citada por la importancia que tiene el mismo respecto de los males que conlleva al tratar casi todos los puntos de análisis del presente abordados en el tratamiento de las tasas locales y resuelve tirando por la borda la verdadera esencia de este tributo, y contrariando además su propia doctrina judicial anterior y la doctrina judicial de la CSJN sin justificar en el caso su apartamiento. Se anida en criterios arcaicos ya superados por la doctrina e implica un manifiesto retroceso incluso doctrinario y de enorme peligrosidad para el estándar de garantías del contribuyente local frente a la voracidad fiscal de municipios y comunas. Para evitar toda subjetivización se harán transcripciones textuales.

En efecto, el caso refería a una “tasa de inspección de estructuras soporte de antenas”. En primer lugar, en punto a la exigencia de la efectiva prestación individualizada de servicios por parte del Estado local, el actor opuso que el municipio no se encontraba habilitado a poder prestar el servicio de inspeccionar y/o controlar la actividad de telecomunicaciones y/o sus instalaciones por ser de competencia de un organismo federal (la Comisión Nacional de Comunicaciones). La CSJSF desestimó el planteo, ratificando lo resuelto por la CCA 2, con invocación del precedente “Villivar”²³⁵ de la CSJN, que a nuestro entender, nada tiene que ver con lo referido a la tasa en cuestión, ya que la causa -que por mayoría fue declarada inadmisibile con invocación del art. 280 del CPCCN-, refería a una ley provincial que estableció la exigencia de audiencia pública para la aprobación de estudios de impacto ambiental, lo que no guarda relación con la materia tributaria, sino con la complementariedad de estándares en el marco del art. 41 -derecho al ambiente- de la Constitución Nacional. Allí sostuvo la CSJN que: “Esta Corte ya ha dicho al respecto, que tal concurrencia o complementación, al margen de que pueda, eventualmente y frente a casos concretos, generar conflictos respecto de la dilucidación de sus concretos alcances, basta, se reitera, para disipar el agravio genéricamente planteado en el presente recurso”.

También con relación a esta cuestión dejó de lado su doctrina judicial vigente referida a su necesaria existencia y prueba por el Estado local (tanto de la propia CSJSF en “Prodisa S.A.”, “Sei Ingeniería S.A.”, “Comuna de Timbúes c/ Zampa” -ya citadas-, como del propio fuero contencioso administrativo en “Gilardoni, Carlos”, “Telecom Personal S.A. c/ Municipalidad de Firmat” -ya citados-) y con total retroceso y apartamiento a la doctrina judicial de la CSJN volvió a su vieja doctrina judicial (“Arenera de la Cruz y Rozas S.A.” -citado-) y la reemplazó con la acreditación de la prestación potencial. Así sostuvo: “Debe señalarse que respecto de esa supuesta falta y atento al alcance dado al término “efectiva prestación del servicio” por la jurisprudencia de esta Corte (A. y S. T. 278, págs. 57/61; T. 133., págs. 258/279), luce suficientemente acreditada la prestación potencial del servicio por parte de la Municipalidad de Roldán para hacer nacer la obligación a cargo del contribuyente, no logrando la recurrente en este caso desmerecer las argumentaciones expuestas por la CCA 2 cuando sostuvo la exigibilidad del cobro de la tasa por haber acreditado el Fisco realizar actos de la administración, verificaciones y

²³⁵ CSJN, 07/04/2007, Fallos: 330:1791.

requerimientos propias de la tarea de inspección de estructuras soporte de antenas de la actora. Al respecto cabe recordar que a los fines de la exigibilidad del cobro de la tasa se ha entendido suficiente la organización del servicio, así como su ofrecimiento a los eventuales contribuyentes, resultando legítimo su cobro desde el momento en que el Fisco incurre en erogaciones para organizar la prestación, la que debe encontrarse a disposición de los particulares, independientemente del uso efectivo que de ella realicen. Con mayor peso argumentativo la CSJN ha sostenido que "desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago (de las tasas) aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en miras el interés general" (Fallos:251:50; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros).

“En suma, esta Corte provincial -aunque refiriendo a la percepción del Derecho de Registro e Inspección- ha analizado la exigencia o no de la efectiva prestación del servicio, considerando que la tasa no es sin más ilegítima si en el período que se reclama el servicio efectivamente no se prestó, siempre que la Administración "prima facie" cuente con las estructuras adecuadas para la prestación del servicio ("Arenera de la Cruz y Rozas S.A. c/ Municipalidad de Santa Fe s/ Recurso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción", A. y S. T. 104, págs. 84/91),”.

Asimismo, frente al planteo de la firma de la “falta de publicación oficial de la Ordenanza” sustituyendo dicha exigencia que hace a la garantía de la autenticidad del texto legal, a la seguridad jurídica y a la generalidad y con total apartamiento a la jurisprudencia de la CSJN al respecto ya citada en el presente (...) la sustituyó por la notificación individual a la firma. Así sostuvo: “Por otro lado, la recurrente repele el cobro de la tasa invocando la violación del principio de defensa en juicio por falta de publicación de las supuestas normas pero no logra conmover los fundamentos que brindó la Cámara al dar tratamiento adecuado a la defensa de Telecom Personal S.A.(...) sin que pueda pasar desapercibido que los Sentenciantes pusieron de resalto que la Municipalidad notificó a la empresa las Ordenanzas municipales 524/07 y 528/07 y que "...ya con la sustanciación de los anteriores expedientes habidos entre las mismas partes aquí contendientes, mal puede decir la empresa que no conoce el íntegro texto de las ordenanzas precipuas, máxime cuando de la voluminosa pieza de la demanda se desgrana un conocimiento acabado de sus disposiciones" (fs. 22v./23) no logrando la recurrente - con sus alegaciones genéricas y la jurisprudencia que invoca- conmover la comprobada existencia de anoticiamiento cabal de la normativa en cuestión”.

Respecto de la invocación de la firma referido al incumplimiento de la Ley 8173 (art. 31, Constitución Nacional) de carácter obligatorio por disposición legal para los municipios y comunas la CSJSF, lo desestima y cambia de criterio (del sostenido en “Laborde” -ya citado-) con total desapego de la legalidad y de la seguridad jurídica que tal código unificado en Santa Fe genera en los aspectos sustanciales y procedimentales. Así sostuvo: “la compareciente achaca al fallo impugnado el haber incurrido en autocontradicción y contener falsas afirmaciones, insistiendo en la inconstitucionalidad de la tasa de inspección de antenas, la que no surge ‘taxativamente’ del Código Fiscal

Municipal aprobado por la ley 8173, más lo cierto es que no logra rebatir con sus genéricas afirmaciones lo argumentado por la Cámara al respecto de la interpretación amplia que el Tribunal propugna en consonancia con la doctrina aplicable.”

En efecto, el Tribunal comenzó recordando la amplitud del artículo 107 de nuestra Constitución provincial y señaló que “la posterior ley 8173 no significó que los Municipios debieran igualar o reproducir *ad pedem litterae* lo prescripto por ella con una copia exacta de los tributos allí diseñados” para concluir que los Municipios no están obligados a seguir a pie juntillas las disposiciones de la ley 8173 aunque tienen ciertamente contornos definidos a la hora de establecer sus tributos y que no pueden traspasar, no pudiendo dictar normativas que resulten inconciliables con las prescripciones de la ley 8173. Asimismo, ponderó que la ley 8173 es anterior a la reforma constitucional de 1994 la que conduce a una ampliación de las potestades tributarias de los Municipios e indicó que la lectura e interpretación que se efectúe de la ley 8173 debe ser leída “en clave constitucional”, es decir, en el supuesto en el que la norma de inferior grado resulta ser más antigua que las de mayor jerarquía “...Esta circunstancia no invalida per se a la normativa local (constitucional e infraconstitucional) concernida, pero exige realizar esfuerzos interpretativos constantes para conciliar lo que pueda ser jurídicamente conciliable y a estar permanentemente 'en guardia' para no convalidar situaciones que puedan resultar jurídicamente inconciliables”.

En línea con los manifiestos apartamiento a los elementos esenciales de la tasa no hace lugar tampoco al argumento de la violación al derecho intrafederal en el caso respecto de la ley de coparticipación de impuestos con la excusa de su carácter de tasa ni tampoco a lo referido a la irrazonabilidad de su monto.

Con este decisorio la CSJSF ha desnaturalizado el instituto de la tasa y, se ha apartado en todo de la doctrina de la CSJN sin justificación alguna. El retroceso de su doctrina luce manifiesto.

VIII. Reflexiones:

La autonomía municipal no justifica la ilegalidad ni constituye un *bill* de indemnidad.

Los derechos subjetivos de los contribuyentes locales surgen de los límites al fisco municipal. Pero la cuestión de límites -que son los que tienen todos los estados- no significa desconocimiento ni menoscabo a la autonomía municipal de la que nadie duda y tiene fundamento constitucional (arts. 5º, 126 CN) y reconocimiento expreso de la CSJN²³⁶.

Si bien no se encuentra controvertida la alusión es necesaria porque a veces se confunde con los límites a la potestad tributaria municipal.

²³⁶ CSJN, “Asociación del Personal Municipal del Depto. Las Colonias”, 29/10/2020, Fallos: 343:1389.

En tal sentido no se pone en tela de juicio que los municipios son autónomos, pero eso no significa que puedan establecer cualquier tipo de tributos, puesto que, al igual que las provincias y la Nación, su potestad tributaria tiene límites que hacen posible el federalismo fiscal, impuestos por la Constitución Nacional, en base a la distribución de potestades tributarias (art. 75 incs. 12, 13, 18 y 30), lo que incluye la exigencia de sujeción territorial (arts. 1º, 5º, 123), y los derechos y garantías de los contribuyentes (primera parte del texto constitucional); por lo dispuesto en determinadas leyes nacionales, tratados internacionales, y por el federalismo de concertación o derecho intrafederal (ley de coparticipación, CM, pactos y compromisos fiscales), que no permiten su derogación o modificación unilateral, conforme lo ha señalado la CSJN en “Santa Fe c/ Estado Nacional” -ya citada-, y obliga a los municipios, a través de lo acordado por las provincias, siendo que además reciben recursos coparticipados, por lo que no pueden desligarse de las obligaciones que dichos acuerdos generan.

Puede afirmarse que: los municipios autónomos tienen límites a su potestad tributaria, y tales límites generan derechos subjetivos a favor de los particulares. La autonomía municipal no puede servir como excusa para apartarse de ellos.

Esta cuestión también se explica por el absurdo: en efecto, nadie discute que las provincias son autónomas y, sin embargo, resulta impensado, que establezcan derechos de importación y exportación a ellas vedados²³⁷.

En efecto, se refiere a la supremacía de la Constitución Nacional (art. 31 y 126), que supone un orden nacional unificado debajo de sí (art. 27). Se trata del principio de solidaridad tributaria federal que impone ciertos límites a la potestad tributaria de las provincias y municipios.

Límites no indican pérdida de autonomía. En efecto, la autonomía municipal ahora constitucionalizada no puede ser entendida como una franquicia para que los municipios se aparten de los límites a su potestad tributaria.

La CSJN ha establecido con claridad el límite de las atribuciones provinciales. Así, decidió en Fallos: 257:159 que "por importantes y respetables que sean las facultades conservadas por la Provincia, no alcanzan a sustentar la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de los demás estados autónomos y de la Nación toda, ni permiten el aislamiento y la segregación de ellos, en la empresa de su realización conjunta. La necesaria subsistencia y la debida preservación de la autonomía estatal y el carácter indestructible de las provincias no puede ser obstáculo a la unidad nacional, también indestructible, que requiere, en el intercambio y tránsito de bienes, personas e ideas, como esta Corte ha tenido ocasión de señalarlo 'un solo país para un solo pueblo' Fallos: 178:9 y otros". También lo sostuvo con posterioridad a la reforma constitucional de 1994 en las decisiones de esta Corte Suprema. En Fallos: 322:2862 esta Corte ha dicho que "la regla y no la excepción consiste en la existencia de jurisdicciones compartidas entre la Nación y las provincias, por lo que las normas constitucionales que rigen el caso

²³⁷ Parafraseando a VITELLESCHI, Ignacio, en “*Impuestos ocultos...*”, *op. cit.*

deben ser interpretadas de modo tal que se desenvuelvan armoniosamente evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa (Fallos: 271:186; 293:287; 296:432), pero sin perder de vista que las provincias, dada la posición que ocupan dentro del régimen constitucional, deben observar una conducta que no interfiera ni directa ni indirectamente con la satisfacción de servicios de interés público nacional. Las facultades provinciales, por importantes y respetables que sean, no justifican la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de los demás estados autónomos y de la Nación toda (Fallos: 257:159; 263:437; 270:11, entre otros)".

Asimismo sostuvo que, los municipios no tienen un poder más extenso que las provincias pues son entidades políticas con atribuciones cuyo contenido y alcance depende de las constituciones provinciales (art. 123, Constitución Nacional) y estas últimas no pueden conceder derechos ni atribuciones que las provincias no tienen mucho más elevado sería ese riesgo si se reconociera a la gran cantidad de municipios existentes atribuciones tan extensas que, en los hechos, tuvieran la consecuencia de impedir el desarrollo de las políticas de alcance nacional.

No puede ponerse en tela de juicio que los municipios y comunas son el Estado más cercano que tiene el ciudadano para acudir y que, en muchas ocasiones debe hacer frente a innumerables demandas y prestaciones, pero ello no debe hacerse a costa de lo que sea burlando los límites que debe respetar y del contribuyente.

Sin duda que, la causa de todos los males radica en que no se corrige el mal reparto en el federalismo fiscal esto se acredita con la demora en el dictado de la ley de coparticipación federal conforme los parámetros constitucionales (art. 75, inc. 2º y en la cláusula transitoria sexta, de la Constitución Nacional), y que la propia CSJN ha exhortado a los distintos niveles estadales a cumplir con lo dispuesto en dicha manda constitucional.

Se plasma al derecho del contribuyente local al dictado de la ley de coparticipación nacional y de las provinciales. Esto se desprende de lo resuelto por la CSJN en "Municipalidad de La Rioja"²³⁸ de 2014.

Al respecto, cabe precisar que la Ley 23548 de Coparticipación ya contenía una manda dirigida a las provincias de "establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos" (art. 9º, inc. g).

En "Santa Fe c/ Estado Nacional" -ya citada-, sostuvo que era imposible soslayar que transcurrieron casi diecinueve años desde la fecha fijada en la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional para establecer un régimen de coparticipación y que en razón de ello, "este incumplimiento exige de esta Corte el ejercicio del control encomendado a

²³⁸ CSJN, 23/06/2015, Fallos: 338:515.

la justicia sobre las actividades de los otros poderes del Estado y, en ese marco, *debe poner de manifiesto la imperiosa necesidad de la sanción de la ley-convenio en los términos del citado art. 75, inc. 2º, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias*, que instituya regímenes de coparticipación de las contribuciones directas e indirectas, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos y una distribución que contemple criterios objetivos de reparto; que sea equitativa, solidaria y que dé prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional" (v. consid. 39 del voto citado). También en "Laboratorios Raffo SA" -ya citada-.

Y en idéntico sentido se propuso establecer un régimen legal de coparticipación de recursos provinciales con los municipios en "Municipalidad de La Banda"²³⁹, donde la CSJN reafirmó el principio de autonomía económica y financiera de los municipios en una causa de discriminación por el reparto de la coparticipación de la provincia de Santiago del Estero con respecto a la ciudad de La Banda. La CSJN afirmó que "las autoridades constituidas deben respetar el grado de autonomía asignado a los diferentes niveles de gobierno por el constituyente provincial, cuya preservación no admite limitaciones acotadas por el grado o medida en que las autoridades provinciales franqueen el ámbito reservado a la libre disposición comunal; de no procederse del modo indicado, aun por mínima que fuera la afectación de las instituciones, se autorizará un paulatino y peligroso cercenamiento de las atribuciones municipales".

En esta línea como puede advertirse de lo relatado en el presente, los estados locales de Santa Fe frente a la problemática de la necesidad de recursos, se valen del eufemismo de la tasa como resguardo a su voracidad fiscal y se apartan de las exigencias de dicho instituto y de los límites que gobiernan su potestad tributaria y, la normativa aplicable para para su cuestionamiento y, el Poder Judicial en general les son funcionales.

Finalizamos con cita a los elevados criterios del profesor y ministro del Tribunal Superior de Justicia de CABA, José Osvaldo Casás²⁴⁰ plasmados en sus Votos, por un lado al indicar la importancia del respeto de los límites a la potestad tributaria local en resguardo de los derechos del contribuyente que sin duda sería importante para la reflexión de los jueces que resuelven las contiendas tributarias locales: "Por lo demás, en un régimen federal como el argentino, en que existe una pluralidad de sujetos impositores —el Estado Nacional y veinticuatro Estados locales: la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las veintitrés provincias—, la adopción de convenios de coordinación atiende a la unicidad del contribuyente —que como sujeto pasivo tributario resulta único, a pesar de sus múltiples obligaciones— frente a las manifestaciones del Estado impositor lato sensu —que involucra, además de las apuntadas esferas de gobierno (central y locales), a más de dos mil doscientos municipios de provincia—, que diseña los tipos de sus numerosos gravámenes (impuestos, tasas y contribuciones especiales), sus políticas tributarias y la

²³⁹ CSJN, 23/08/2018, Fallos: 328:175

²⁴⁰ TSJCABA, 04/11/2014, "GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en HBFüller SAIC c/ GCBA s/ Impugnación actos administrativos", voto del ministro Casás.

carga fiscal parcial, en algunos casos, de modo irrazonable —sobre todo si se la confronta con la carga fiscal consolidada—.”.

Y por el otro, al resolver con cita al Profesor Emérito de la Universidad de Colonia, Klaus Tipke en su ensayo titulado “Moral tributaria del Estado” que: “El Estado, al cumplir sus obligaciones, debe comportarse como gerente del bien común y no como un moderno Leviatán. En un Estado de Derecho, el norte debe estar puesto en la Justicia. Ésta es la máxima exigencia que debe plantearse ese Ente Político y no puede ser desplazada por la conveniencia de “hacer caja” —entre otras aspiraciones contrarias a su contenido esencial—. Es que, el interés puramente recaudatorio de contar con la mayor cantidad de recursos disponibles, retraceando las repeticiones, no se compadece con el “interés general” ni con el “interés público”, ya que este último estriba en la estricta aplicación de la ley, sin alterar los principios fundamentales de justicia que la inspiran. Como señala Tipke, todo sistema jurídico justo requiere, también, de un sistema tributario fundado en principios adecuados a la realidad, coherentes y llevados hasta sus últimas consecuencias, por cuanto dicha construcción no puede elevarse en el vacío y deriva de principios éticos fundamentales (ob. cit., ps. 31).

“No puede perderse de vista que algunos valores esenciales del Estado de Derecho se ven desdibujados si se confiscan los créditos de los contribuyentes. Es que, frente a dicha situación, la tutela judicial efectiva en materia tributaria se evanesce, convirtiéndose en una mera declamación teórica, (...)”²⁴¹.

²⁴¹ Voto de CASÁS, considerando 11) en TSJCABA, “Aranovich, Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, Buenos Aires, 19 de septiembre de 2017.