

Voces: IMPUESTO ~ PROVINCIA DE TUCUMAN ~ SAN MIGUEL DE TUCUMAN ~ CONSTITUCIONALIDAD ~ CONSTITUCION NACIONAL ~ IMPUESTO MUNICIPAL ~ CONSTITUCION PROVINCIAL ~ DOBLE IMPOSICION ~ MUNICIPALIDAD ~ PODER TRIBUTARIO DE LA MUNICIPALIDAD ~ PODER TRIBUTARIO ~ IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS ~ INGRESOS BRUTOS ~ TASA MUNICIPAL ~ COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS ~ LEY DE COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS ~ AUTONOMIA MUNICIPAL

Título: La constitucionalidad de un impuesto municipal en la jurisprudencia de Tucumán

Autor: Colombres (h.), Federico J.

Publicado en: PET 2010 (diciembre-456), 10/12/2010, 5

I. Introducción. — II. El fallo. — III. El régimen de coparticipación y el alcance de su art. 9° inc. b. — IV. Síntesis.

I. Introducción

Tras casi cinco años de vigencia del llamado tributo económico municipal (1) (en adelante TEM), que en los hechos no resulta más que un impuesto a los ingresos brutos, cobrado por el municipio capitalino (2), la Cámara en lo Contencioso-administrativo, por su sala primera, se pronunció por su constitucionalidad en la causa "Los Quilmes" (3), con lo cual dejó un tema de marcada trascendencia en el derecho tributario -para su tratamiento por el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia por vía de casación-, cual es: si les está permitido a los municipios, por la ley de coparticipación, cobrar un impuesto municipal análogo (o idéntico) al impuesto sobre los ingresos brutos establecido por las provincias

Esbozaremos los argumentos del fallo referido, para detenernos en uno de los temas de mayor significación que deberá resolver la Corte local, con la esperanza de que el Alto Tribunal ponga un tope al avance desmedido de la potestad tributaria municipal, y fulmine los impuestos que puedan superponerse con otros ya establecidos por las provincias.

II. El fallo

El 16 de diciembre de 2009 la sala primera de la Cámara en lo contencioso-administrativo de Tucumán dictó sentencia en la causa iniciada por el contribuyente Los Quilmes S.A., que impugnaba la constitucionalidad del TEM, al imputarle la violación del principio de legalidad, la doble imposición, la analogía con impuestos nacionales coparticipables, entre otros, y establecer un impuesto excluido de la permisión del art. 9° de la ley de coparticipación.

Luego de hacerse cargo de los diversos agravios constitucionales planteados por la actora, todos desechados, el fallo concluye -con respecto a los límites impuestos por el art. 9°, inc. b), de la ley de coparticipación a las potestades tributarias locales-, que el municipio podría imponer tributos idénticos y/o análogos al impuesto provincial a los ingresos brutos, dado que la autorización de cobrar tal impuesto a los estados federales, a través de la excepción consignada por el tercer párrafo de la normativa reseñada, no implica necesariamente que el legislador haya limitado tal permiso sólo al ente provincial.

Así, parece haber establecido la Cámara que la autonomía provincial, y la facultad de las provincias de definir el alcance de la autonomía de sus municipios, implica un límite al legislador nacional, a los efectos de entrometerse en la definición de las potestades tributarias municipales; limita así la validez de lo dispuesto en el art. 9°, inc. b), de la ley 23.548.

En otros términos, y con una interpretación autocontradictoria, según asertos anteriores dados en el fallo, en cuanto que el municipio tiene potestades tributarias que se encuentran subordinadas a los límites constitucionales fijados por la Constitución y las leyes federales (art. 135, Constitución de Tucumán), viene el sentenciante a la postre a decir que la ley de coparticipación no prohíbe (y no puede prohibir) la imposición municipal sobre los ingresos brutos, por pertenecer tal decisión al ámbito de los gobiernos de provincia.

Por un lado, entonces, las potestades municipales estarían fuertemente limitadas por el gobierno nacional, a través de la ley de coparticipación, por la interdicción de cobro de impuestos análogos a otros nacionales coparticipados, pero, por otro, libradas al arbitrio de los gobiernos de provincia, en cuanto a la potestad de crear impuestos permitidos sólo a éstos, como ser el que grava los ingresos brutos.

Es decir: habría una vigencia absoluta del primer párrafo del art. 9°, inc. b), que establece la prohibición a las provincias y municipios de cobrar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, mas una validez relativa del precepto establecido en el tercer párrafo del mismo apartado, en cuanto prohíbe al municipio el cobro de los impuestos allí definidos, y autorizados para su cobro sólo al ente provincial.

No se entiende, de este modo, cómo pueden desdoblarse las prescripciones en materia impositiva, fijadas por la ley de coparticipación, tomando como válida la interdicción de cobro de impuestos análogos, por un lado, pero desdibujando los efectos de la regla que le sigue, por el otro, que supone la excepción limitada a las provincias del cobro de un impuesto análogo, como es el impuesto sobre los ingresos brutos.

De esta forma, la Cámara extiende al municipio la permisión excepcional de la potestad de cobro del tributo sobre los ingresos brutos, dada a la provincia por la ley de coparticipación, sin más razones que la dogmática invocación de términos como autonomía municipal, o bien, "dinámica provincia - municipios", en detrimento de la interpretación restrictiva que debe hacerse de las excepciones, más aún si se tiene en cuenta que el principio en juego en la materia es el de la legalidad tributaria.

Así, la Cámara patentiza su contradicción al sostener que existe una legislación federal que limita la potestad tributaria municipal, y a cuyas prescripciones debe someterse, para luego establecer que esa misma legislación -que ha sido taxativa y determinada con respecto a cada uno de los niveles de gobierno involucrados-, resulte relativa en cuanto a las facultades impositivas del municipio, señaladas anteriormente.

En esta misma línea, es contrario a toda lógica pensar que el legislador estableció un esquema de armonización impositiva con obligaciones concretas y determinadas para las provincias firmantes, con prohibiciones y excepciones, para luego concebir que se dejaron librados a la voluntad de cada Estado federal los alcances que se le darían a las potestades tributarias de cada uno de los municipios dentro de su jurisdicción, más aún cuando otros instrumentos de coordinación impositiva, como el convenio multilateral de 1977, de aplicación obligatoria para los fiscos locales, en virtud del art. 9º, inc. d), de la ley referida, establece límites precisos a las potestades tributarias locales para evitar el fenómeno de la doble imposición (art. 35), a la vez que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, contiene previsiones en las que propone la derogación de tributos municipales diversos de las tasas por servicios efectivamente prestados (4).

¿Es que se puede pensarse acaso que el legislador haya dejado tal libertad al municipio para establecer impuestos como los que se impugna, cuando se ha preocupado en los diversos instrumentos de coordinación financiera de establecer severos límites a las potestades tributarias municipales?

En rigor de verdad, la Cámara efectúa una interpretación equivocada de lo prescripto por el art. 9º, Inc. b), de la ley de coparticipación, al desintegrar las partes que lo componen, sin llegar a una comprensión armónica y que responda a su verdadero espíritu.

Por ello, se hace necesario repasar el contenido de la ley de coparticipación, a fin de desentrañar el sentido y el alcance de sus prescripciones, con respecto a la armonización fiscal entre los distintos niveles de gobierno, para así esbozar la doctrina que consideramos correcta, y que esperamos sea recogida por el Alto tribunal al momento de dictar su fallo.

III. El régimen de coparticipación, y el alcance de su art. 9º, inc. b)

En 1988 se sancionó el régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la nación y las provincias, actual ley de coparticipación impositiva, acogida por la Constitución nacional a partir del año 1994, y que sigue hasta la sanción de un régimen sustitutivo.

En su art. 9º, inc. b), primer párrafo, la ley establece que la adhesión de cada provincia se efectuará mediante ley que disponga "que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley".

El párrafo siguiente, del mismo inc. b), agrega:

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

"De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes...".

Así, la prohibición de instituir tributos análogos a los nacionales coparticipados se consolida como el mecanismo técnico adoptado por la ley de coparticipación para evitar el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna en la República Argentina; esa preocupación se remonta a la ley 12.139, de unificación de impuestos internos, del año 1935 (5).

De dicha prohibición tomó cuenta la Cámara en su sentencia, al reconocer la obligatoriedad de tales prescripciones para el municipio, y rechazar la supuesta analogía invocada entre el TEM y los impuestos nacionales coparticipados, por no haberse precisado el impuesto con el que resultaría análogo el TEM, a la vez de no haber producido prueba al respecto.

Cuando debió ocuparse de la prohibición de imposición municipal sobre los ingresos brutos, que prescribe la ley de coparticipación en el art. 9º, inc. b), tercer párrafo, sostuvo que la excepción otorgada a las provincias, para cobrar ciertos impuestos que resultarían análogos a los nacionales coparticipados -expresamente previstos-, no excluiría de otorgar el mismo permiso por la provincia al municipio, en la medida que así lo expresara a través de sus órganos legisferantes, y que sea coherente con el grado de autonomía que le fuera concedida en la

constitución local (6).

Tal comprensión de las cosas, trasunta una interpretación contraria al espíritu de la ley de coparticipación, que pretendió coordinar las políticas impositivas de manera que no se superpusieran las materias impositivas en los tres niveles de gobierno, mediante un sistema que podría resumirse de la siguiente manera, según Luna Requena (7):

* Regla general: las provincias y los municipios están impedidos de aplicar tributos análogos a los nacionales coparticipados. Las provincias y los municipios no pueden aplicar impuestos, tasas, contribuciones ni ningún otro tributo (cualquiera sea la denominación que arbitrariamente quiera asignarle) sobre las mismas materias impositivas sujetas a impuestos nacionales distribuidos,

* Excepción para municipalidades: la única excepción está concedida respecto de las tasas municipales retributivas de servicios.

* Excepción para provincias: las provincias pueden recaudar, entre otros, el impuesto sobre los ingresos brutos, como vía excepcional de imposición de las mismas materias impositivas que los impuestos nacionales coparticipados.

Tal comprensión de las cosas es la que resulta coherente con el resto de la ley, que estableció un principio general para las provincias y municipios, de no aplicar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, al dejar expresamente aclarado cuáles son los impuestos provinciales que se podrán cobrar, y establecer que la fuente de financiamiento del municipio serían las tasas por servicios efectivamente prestados, o bien recogiendo la actual autonomía municipal, impuestos que: a) no resulten análogos a uno nacional ; b) no recaigan sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad inmueble, sobre sellos, por ser una excepción sólo permitida a la provincia.

En rigor de verdad, al momento de ser sancionada la ley de coparticipación, los municipios gozaban del carácter de autárquicos, conforme a las normas previstas por la Constitución y por la doctrina emanada del Alto Tribunal, con lo que la asignación de las tasas por servicios efectivamente prestados, como recurso propio y único del municipio, por la ley de coparticipación, resultó coherente con el consenso generalizado de que tales eran los únicos tributos que podían percibir de conformidad con el régimen constitucional vigente.

En otras palabras, cuando la ley estableció la excepción al principio general a favor de las provincias, al permitirles cobrar impuestos a los ingresos brutos, a los sellos, sobre la propiedad inmueble, etc., considerados análogos a ciertos impuestos nacionales coparticipados, lo hizo sólo a favor de ellas y sólo de ellas, dado que en tal momento el municipio no podía cobrar impuestos, por lo que la permisón a tales órganos resultaba de imposible cumplimiento.

Al tener que interpretar la ley de coparticipación a la luz del nuevo status constitucional del municipio, y de los modernos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en materia de autonomía, podemos válidamente decir que las nuevas facultades impositivas del municipio pueden incardinarse dentro de la ley de coparticipación, con respeto de la misma prohibición de tributo análogo que recae sobre las provincias, pero sin que pueda extenderse la excepción conferida a ella de manera expresa en aquel art. 9º, inc. b), tercer párrafo.

Es decir: los municipios pueden cobrar impuestos, sin que la única mención de la tasa como recurso financiero establecido por la ley de coparticipación pueda serle oponible, por haber cambiado su status constitucional. Lo que se mantiene inalterable, pese al reconocimiento de su autonomía, es la consideración del impuesto a los ingresos brutos, como impuesto análogo a un impuesto nacional coparticipado, autorizado a ser recaudado de manera excepcional por la provincia y sólo por ella.

IV. Síntesis

A modo de síntesis, por un lado, y de expresión de deseos, por otro, en tanto esperamos que los argumentos antes expuestos con anterioridad se vean plasmados en el fallo a dictar por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, al resolver sobre el recurso de casación interpuesto contra la comentada sentencia de la Cámara en lo contencioso-administrativo, dejamos sentados los puntos que resumen la postura expuesta en este trabajo.

1) El art. 9º, inc. b), de la ley de coparticipación obliga a las provincias y a los municipios a no aplicar por sí tributos locales análogos a los nacionales coparticipados.

2) Dicha regla prevé la excepción de que los únicos impuestos análogos a los nacionales coparticipados, que pueden ser aplicados, son los que recaen sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, fabricación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y demás consignados en el art. 9º, inc. b), tercer párrafo, de ley 23.548.

3) La habilitación a cobrar los impuestos mencionados en tal art. 9º, inc. b), tercer párrafo, de ley 23.548. fue concedida de manera exclusiva a las provincias, sin que el silencio sobre tal prohibición al municipio pueda ser interpretado como que el legislador nacional dejó al libre arbitrio de los estados federales la concesión de igual beneficio.

4) El nuevo status constitucional del municipio les permite crear impuestos, sin que puedan limitarse las

fuentes de financiamiento a la tasa por servicios efectivamente prestados, como indicaría el art. 9º, inc. b), de la ley de coparticipación.

5) Luego de la reforma constitucional, y pese a las nuevas potestades tributarias del municipio, conserva vigencia la prohibición a este último para aplicar el impuesto sobre los ingresos brutos, contenida en el art. 9º, inc. b), tercer párrafo, de ley 23.548.

6) Por ello, el TEM resulta inconstitucional, por violar expresamente el art. 9º, inc. b), tercer párrafo, de la ley 23.458, de jerarquía constitucional a partir de la reforma del año 1994, en cuanto supone un tributo municipal sobre los ingresos brutos, para cuyo cobro sólo se encuentra habilitada la provincia.

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Regulado en el art. 122 del Código Tributario Municipal (ordenanza 229/77, actualizada por ordenanza 4168/09, www.dim.sanmigueldetucuman.gov.ar). Al momento de ser dictada la sentencia que se comenta, el impuesto se denominaba tributo de emergencia municipal, creado por ordenanza 3809/06. Definición legal: "Para el cumplimiento de los fines propios del Municipio, y de acuerdo a los principios consagrados en el artículo 135 inciso 1º y concordantes de la Constitución de la Provincia de Tucumán, será gravado con un tributo, cuya alícuota, importes fijos, índices y mínimos, establecidos con criterio de equidad, proporcionalidad y progresividad por la ordenanza tarifaria, el ejercicio de las actividades comerciales, industriales, de servicios, y cualquier otra a título oneroso, siempre que quienes las desarrolle/n posea/n local/es establecido/s o fuente de renta en la jurisdicción del Municipio".

(2) En el desarrollo de estas líneas, daremos por sentado que el TEM, más allá de su nomen iuris, es un impuesto municipal a los ingresos brutos, lo cual puede constatarse por la simple lectura de sus elementos, y los del análogo provincial a los ingresos brutos, definidos en el Código Tributario de la Provincia de Tucumán: Como prueba de ello, sirva la siguiente tabla:

	Tributo económico municipal (Código Tributario del municipio de San Miguel de Tucumán)	Impuesto sobre los ingresos brutos. (Código Tributario Provincial)
Hecho Imponible	El ejercicio de actividad comercial, industrial, de servicios, y cualquier otra a título oneroso.	Art. 194. El ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria o profesión, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso.
Sujeto pasivo	Personas físicas, sucesiones indivisas, las sociedades comerciales con o sin personería jurídica, y demás entes que realicen las actividades gravadas.	Art. 198. CT. Personas físicas, sucesiones indivisas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas.
Base Imponible	Monto total de los ingresos brutos devengados por las actividades gravadas en el período fiscal. Se considera ingreso bruto la suma total devengada en cada período fiscal por la venta habitual de bienes en general, la remuneración total obtenida por la prestación de servicios o cualesquiera otros pagos en retribución de la actividad gravada	Art. 201. CT. Ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considerará ingreso bruto el valor o monto total en valores monetarios, en especies o en servicios, devengado en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida (...)

(3) "Los Quilmes S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán", sala primera de la Cámara en lo contencioso-administrativo de la Provincia de Tucumán, causa 805/97.

(4) El referido Pacto, establece en su punto 3º: "Asimismo, se promoverá la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura provincial o a través de la recomendación a los municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las tasas municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación".

(5) Desde la sanción de la Constitución de 1853-60, el Estado nacional y los estados federales han vivido un proceso de lucha por las competencias tributarias distribuidas por la Carta Magna entre ambos niveles de gobierno, que en definitiva fue otra expresión más de la lucha política por el modelo de país que se quería adoptar. En esta dirección, resulta de trascendencia destacar como un hito de estas luchas la sanción por el Congreso de los impuestos internos en 1891, un sistema de concurrencia provincial y nacional en materia de contribuciones indirectas que tiempo después fue convalidado por el Alto tribunal en la causa "Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada", cuyas conclusiones fueron incorporadas a texto expreso por la reforma constitucional de 1994, en la introducción del inc. 2 del art. 75. Todo ello permitió al Estado nacional asumir la potestad de cobrar impuestos indirectos, lo que originalmente resultaba autorizado a las provincias. A posteriori, el Estado nacional incurrió en nuevo desborde al instaurar el impuesto a los réditos en el año 1932, tributo directo que por entonces sólo podía ser recaudado por las provincias, y excepcionalmente por la nación en casos de emergencia; adquirió carta de ciudadanía plena hasta la actualidad por vías de hecho. Así fue que por la confluencia de los impuestos internos y a los réditos a nivel nacional, con los diversos tributos que crearon las

provincias para solventar sus necesidades públicas, se hizo patente y necesario mitigar las consecuencias de la doble y/o múltiple imposición, producto del caos jurídico que imperaba en la distribución de las competencias tributarias. A ello podemos agregar que la aplicación de los impuestos internos provinciales sobre materias primas y manufacturas, implicó en muchos casos la reinstalación de las aduanas internas, por haberse hecho uso de esos impuestos para evitar el ingreso de determinados bienes dentro de cada jurisdicción provincial como medida económica de protección. Con la intención de sortear los problemas descriptos, aparecieron soluciones concretas que intentaron poner orden en situaciones en las que confluían diversos niveles de gobierno sobre una misma actividad, como las leyes de exenciones impositivas a los ferrocarriles, a la vez que comenzaron a desarrollarse proyectos de integración de alcance más general. Entre estos últimos, aparece como primer antecedente la ley 12.139, de unificación de impuestos internos, vigente a partir del 1° de enero de 1935, que funcionaba como ley federal a la que debían adherir las legislaturas provinciales, al contraer obligaciones y adquirir correlativamente los derechos preestablecidos. Se perfeccionó así una "ley-contrato" o "ley-convenio", categoría jurídica inexistente hasta entonces en el derecho argentino, por la que las jurisdicciones locales se comprometían a no establecer tributos análogos a los impuestos nacionales, y como contrapartida, obtenían el derecho a recibir un porcentaje de lo recaudado por tales recursos. A posteriori, la nación crea el impuesto a las ventas, mediante la ley 12.143 y prorroga el impuesto a los réditos por ley 12.147: ambas normas previeron la distribución de los ingresos por tales impuestos a las provincias y a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Con la ley 12.956 aparece la primera ley de coparticipación que comprendía en un régimen único lo percibido por los impuestos a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales, y a los beneficios extraordinarios, vigente desde 1947 a 1955, y con participación de los estados provinciales y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. De allí en más, las regulaciones de los impuestos en particular contuvieron cláusulas sobre distribución de ingresos con las provincias, a la vez que los regímenes de distribución que caducaban se prorrogaban. Así fue hasta la sanción de la ley 20.221, basada sobre el anteproyecto de unificación y distribución de impuestos elaborada por el profesor Dino Jarach, presentado ante el Consejo Federal de Inversiones en 1972, que integró los diversos regímenes de coparticipación anteriores. Tal fue el antecedente de la actual ley de coparticipación. Para profundizar en los antecedentes históricos, es recomendable la lectura del capítulo I de la obra "Coparticipación y tributos municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía", de Casás, José. ed. Ad-hoc, Buenos Aires, 2007.

(6) Dice la Cámara, en el considerando III del fallo : "En referencia a lo argumentado por la actora en torno a que la exclusión relativa a los ingresos brutos que acuerda el artículo 9 de la ley 23.548 sólo alcanza a las provincias y no a los municipios, respecto de los cuales sólo atañe a las tasas, cabe decir que, siendo privativo de las provincias conceder, o no, a sus municipalidades la facultad de crear impuestos, es lógico que la ley nacional nada haya dicho acerca de tal exclusión en referencia a impuestos municipales, atento que ello es una cuestión que se resuelve en la dinámica provincias-municipios, y en la amplitud de las potestades tributarias que la primera otorgue a los segundos"

(7) LUNA REQUENA, Alvaro. "Tasas o Impuestos sobre los Ingresos Brutos Municipales? A propósito del fallo "Fleischmann Argentina Incorporated" del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba" publicado en "Derecho tributario municipal y provincial", obra colectiva dirigida por Enrique Bulit Goñi, ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, pág. 307.