

**LÍMITES A LA POTESTAD MUNICIPAL DE GRAVAR LA OPERATORIA CON
TÍTULOS PÚBLICOS**

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

Nos proponemos examinar la situación que se presentaría si los Municipios quisieran gravar a la operatoria con títulos públicos que realizan las Entidades Financieras regidas por la Ley N° 21,526 con la tasa de Inspección e Higiene (u otra de igual naturaleza con distinto nombre) que tenga en cuenta el parámetro de los ingresos brutos del contribuyente para someterlo al tributo. Ello más allá de los óbices constitucionales que una iniciativa de este tipo merecería en orden a la interferencia con facultades federales e incluso provinciales.

1. El impedimento de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos conforme al régimen de la ley de coparticipación federal N° 23.548,

Hasta el presente la cuestión relativa al cuestionamiento que hace la doctrina de la legitimidad de la tasa municipal que tenga en cuenta el parámetro de los ingresos brutos del contribuyente para someterlo al tributo, ha partido de la base de que, una tasa así concebida, es un tributo que debe considerarse como un impuesto, debido a no estar vinculado a una actividad o servicio específico del Estado municipal, dado que su recaudación tiende a solventar la integridad de las erogaciones provenientes de la actividad estatal, derivándose de ello la necesidad de analizar las atribuciones y competencia del municipio para imponer impuestos, a los efectos de juzgar su legitimidad. En dicho contexto, en el caso de que la potestad tributaria de los municipios no esté limitada a las tasas y contribuciones, pues tienen facultades otorgadas por la Provincia para crear impuestos, se pasa a examinar el marco jurídico concerniente al federalismo de concertación el cual se dirige a la coordinación de la potestad tributaria interestadual, a fin de determinar si en dicho marco existe alguna limitación al ejercicio de aquella potestad municipal en materia de impuestos.

Se sostiene, además, que al caer el tributo en la calificación de "impuesto" debería declarárselo inconstitucional por superponerse con el gravamen análogo sobre los ingresos brutos que recaudan las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. Esta doctrina, a pesar de su innegable acierto, no ha tenido debido acogimiento aún en sede judicial.

El Juzgado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Trenque Lauquen en la causa Rimasa S.A. y Otro /a c. Municipalidad de Rivadavia mediante sentencia del 22/02/2011 ordenó el reintegro de la "Tasa por servicios indirectos" cobrada por dicho Municipio.

Sobre la base de doctrina y jurisprudencia precedente, la sentencia señala que el tributo establecido por la ordenanza fiscal 2999/08 en sus artículos 269/272 y ordenanza impositiva 3000/08, art. 34, denominado "Tasa por servicios indirectos y directos varios" es un tributo que debe identificarse como un impuesto, debido a no estar vinculado a una actividad o servicio específico del Estado, sino que su recaudación tiende a solventar la integridad de las erogaciones provenientes de la

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

actividad estatal, siendo la mera tenencia de un bien inmueble radicado en la jurisdicción municipal lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria y no la existencia de un servicio específico y determinado a cargo del municipio en beneficio del contribuyente.

Luego de pronunciarse en el sentido de que la potestad tributaria de los municipios de la Provincia de Buenos Aires no está limitada a las tasas y contribuciones pues incluye a los impuestos, el juzgado pasa a examinar el marco jurídico concerniente al federalismo de concertación el cual se dirige a la coordinación de la potestad tributaria interestadual, a fin de determinar si en dicho marco existe alguna limitación al ejercicio de aquella potestad municipal en materia de impuestos.

En dicho contexto se señala que la provincia y por ende sus municipios - cfme., art 31 CN, 103, inc. 9 CP al adherirse sin limitaciones al sistema de coparticipación federal de impuestos, ley 23.548, -ver ley 10.650- coordinaron sus facultades impositivas, y en relación a los tributos municipales, se comprometieron, entre otras obligaciones, a no aplicar impuestos análogos a los nacionales distribuidos en la ley (art. 9, apart. b, inc. 1 anteúltimo párr.) Ello así, corresponde analizar si el tributo cuestionado grava una materia imponible sujeta a algún tributo nacional coparticipable.

Teniendo en cuenta que la hipótesis de incidencia y el hecho imponible del tributo impugnado -principio de realidad económica-, se configura con la mera posesión de bienes inmuebles radicados en el municipio de Rivadavia (cfme., art. 271 ord. 2.999/08 y art. 34 incisos i y ii ord. 3.000/08), se produce una violación a la ley 23.548, debido a que el municipio aplica un impuesto sobre materias imponibles idénticas al Impuesto sobre los Bienes Personales previsto en la Ley 23.966 y al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Ley 25.063), ambos impuestos nacionales. Por lo tanto dicho tributo es ilegítimo por contraponerse a las obligaciones asumidas en la ley 23.548.

En efecto, el impuesto sobre los bienes personales, grava entre otras manifestaciones patrimoniales, los inmuebles ubicados en el territorio nacional -cfme., art. 16, 17, 18, 19, 26, ley antes citada, en particular para personas físicas y demás patrimonios de afectación previstos en la ley-. Es decir, la hipótesis de incidencia del tributo, y su hecho imponible, incluyen la titularidad de inmuebles en el municipio de Rivadavia.

Por otro lado, la ley 25.063 -Impuesto a la ganancia mínima presunta-, establece que la base imponible para el cálculo del tributo radica en distintos activos de las personas jurídicas, dentro de los cuales se incluyen los bienes inmuebles (arts. 1, 2, 4 y cc). Por lo tanto, la manifestación económica alcanzada con el tributo incluye a los bienes inmuebles radicados en el municipio de Rivadavia.

Será inválida toda normativa de jerarquía inferior, y/o interpretación de la ley, reñida con la ley 23.548, que dispone que los municipios no pueden gravar con impuestos la misma materia imponible alcanzada por los impuestos nacionales coparticipables (art. 31 CN, cfme., CSJN, Fallos 324:4226; 327:1051; 327:1083; 327:1108; 331:718).

Por lo expuesto, el Juzgado resuelve hacer lugar a la demanda fundada en la inconstitucionalidad de la tasa y ordena el reintegro al contribuyente de los importes abonados por el tributo impugnado por el ejercicio 2008.

2. Tasas municipales cuya base imponible son los ingresos brutos del contribuyente

Con relación al alcance que cabe dar a la expresión “impuestos análogos” recordamos que Jarach se ha pronunciado al respecto diciendo: *“Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales (énfasis nuestro). No será relevante para desechar la analogía, la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición”* (Coparticipación provincial en impuestos nacionales, T. II, Régimen federal de unificación y distribución de impuestos, Consejo Federal de Inversiones, Bs.As. 1966).

En consecuencia, un tributo municipal que grava una cierta manifestación de capacidad económica en cabeza de sujetos radicados en la jurisdicción respectiva, que además, están siendo gravados sobre la misma exteriorización económica por un impuesto nacional, está en pugna con el compromiso asumido por las provincias de no aplicar por sí, y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos conforme al régimen de la ley de coparticipación federal.

Y tal circunstancia se da, precisamente, en el caso particular de las Entidades Financieras con respecto a los *títulos públicos* y su relación con las tasas municipales que bajo diferentes denominaciones retribuyen el servicio de inspección e higiene midiendo la capacidad económica alcanzada con el tributo a través de los ingresos brutos, pues en tal caso, si los municipios pretendiesen someter a imposición al resultado de los títulos públicos ello se superpondría con el Impuesto nacional a las Ganancias, gravamen éste que es distribuido entre las provincias conforme al régimen de coparticipación federal.

En efecto, frente a dicha pretensión municipal, ambos tributos gravarían análoga capacidad contributiva pues, en ambos casos, lo sometido a tributación sería el saldo positivo resultante de la sumatoria de las diferencias positivas y negativas de la operatoria con títulos públicos. Ello así, sin perjuicio que por la diferente naturaleza de ambos tributos y su diferente técnica determinativa los guarismos no sean coincidentes. El precepto legal, en cuanto impide la aplicación de gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipables, alude a situaciones en las que haya semejanza, parecido o cierta equivalencia y ello aún cuando los hechos imposables sean diferentes, en tanto las bases de medición sean sustancialmente iguales.

Si los Municipios pretendiesen gravar con la tasa a la operatoria de títulos públicos, dado que la materia y monto imponible con relación a dichos títulos, tanto en el Impuesto a las Ganancias como en la tasa municipal, es el saldo positivo que arroje el movimiento de dicha operatoria, por su indudable aproximación o semejanza, incidirían dos gravámenes sobre la misma capacidad económica y ello se encontraría en pugna

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

con la adhesión de las provincias al régimen de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 mediante la cual estas se obligaron 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 conforme al régimen de la ley.

Queda exceptuada de dicha limitación 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 y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen.

Bien se ve que, a diferencia de las provincias, los Municipios no gozan de exclusión alguna en punto a no admitir la superposición tributaria por analogía de sus tributos con los gravámenes nacionales distribuidos conforme al régimen de la ley de coparticipación federal, pues la excepción a la regla que impide la múltiple imposición interestadual, sólo ha sido prevista para ellos con relación a las tasas municipales vigentes al 31/12/84 creadas con afectación a obras y/o inversiones dispuestas en las normas de creación y por lo tanto no alcanza a las Tasas de Inspección e Higiene u otras de distinto nombre pero de igual naturaleza motivo del presente trabajo.

En razón de lo expuesto, en nuestra opinión, los Municipios deben abstenerse de gravar a la operatoria con "títulos públicos", pues lo contrario implicaría infringir el mandato consagrado por la Ley N° 23.548 en cuanto a evitar la múltiple imposición, al cual las provincias se han sometido y que también compromete a los Municipios, en virtud de que éstos no tienen reservado constitucionalmente ningún poder tributario ya que sus facultades tributarias le vienen de las Constituciones provinciales las que determinan la competencia de sus órganos, quedando lo relacionado con las rentas provinciales a cargo de la legislatura. En tal contexto, las limitaciones en el ejercicio de sus facultades tributarias no sólo están referidas a las garantías de los derechos individuales, de naturaleza constitucional (las que deben ser respetadas también por la Nación y las provincias), sino también a las impuestas por la propia provincia.

Buenos Aires, 29 de Septiembre de 2011