

TESIS MAGISTRAL

La Potestad Tributaria Municipal en el marco del Federalismo Argentino. Definición, delimitación y armonización.



UNIVERSIDAD DEL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

Maestrando: Milton S. Bonacina

Tutor: Osvaldo H. Soler

La Potestad Tributaria Municipal en el marco del Federalismo Argentino

Definición, delimitación y armonización

Por: Milton Sergio Bonacina



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

II

Tesis sometida a su aprobación para acceder al grado de
Magíster en Tributación de la Universidad del Salvador



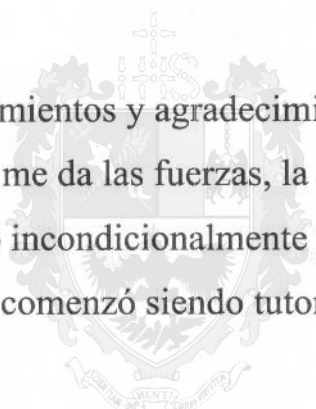
USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Reconocimientos y agradecimientos:

Al Dios Altísimo que me da las fuerzas, la capacidad, la vida.

A mi familia que me apoyó incondicionalmente y me cedió tantas horas.

Al Dr. Osvaldo Soler, quien comenzó siendo tutor y terminó siendo amigo.



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

TABLA DE CONTENIDOS

CAPÍTULO I INTRODUCCIÓN

1. Introducción a la problemática	04
2. El propósito de la investigación	06
3. Las preguntas de la investigación	07
4. La hipótesis	08

CAPÍTULO II LA POTESTAD TRIBUTARIA OBJETIVAMENTE CONSIDERADA

1. Concepto y caracteres distintivos	09
2. Limitaciones que hacen a su ejercicio en un moderno estado de derecho	12
2.1. El principio de Legalidad	14
2.2. El principio de Igualdad	20
2.3. El principio de Generalidad	22
2.4. El principio de No Confiscatoriedad	23
2.5. El principio de Irretroactividad	26
2.6. El principio de Razonabilidad	28
2.7. El principio de Equidad	29
2.8. El principio de Proporcionalidad	31
2.9. Un “nuevo” principio: La libertad	32
3. Potestad tributaria, poder de imperio y soberanía:	
Diferencias conceptuales y peligros de su uso como expresiones sinónimas	35
3.1. Soberanía: Concepto	35
3.2. Soberanía: Titularidad	35
3.3. Poder de imperio: Concepto	37
3.4. Poder de imperio: Titularidad	37
4. Poder tributario originario y derivado: Remisión	39

CAPÍTULO III
LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS MUNICIPIOS

1. El federalismo argentino y los niveles de gobierno reconocidos por la Constitución Nacional	40
2. Las potestades tributarias de cada nivel	41
3. Las potestades tributarias municipales a la luz de la Constitución Nacional	43
3.1. Los municipios, ¿Entes autónomos o autárquicos?	44
3.2. Consecuencias de la autonomía o autarquía municipal	49
3.2.1. Teoría de la revocabilidad automática de las facultades delegadas	50
3.3. La autonomía municipal luego de la reforma constitucional del año 1994	50
3.3.1. Análisis por la vía reflexiva	51
3.3.2. Análisis por la vía normativa	53
4. Las potestades tributarias municipales “a la luz de los municipios”	56
4.1. Impuestos, tasas y contribuciones: Conceptos	57
4.1.1. Impuestos	57
4.1.2. Tasas	58
4.1.3. Contribuciones	59
4.2. La pretensión de algunos municipios	60
4.3. Nuestra postura: Anticipo y remisión	61
5. Las potestades tributarias municipales a la luz de la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales	61
5.1. La virtualidad jurídica de la ley 23.548	63
5.1.1. El orden de prelación de normas en la Constitución Nacional	63
5.1.2. La opinión de la justicia	65
5.2. La analogía prohibida por la ley de coparticipación	68
5.2.1. La presencia de local habilitado en la jurisdicción	69
6. Las potestades tributarias municipales a la luz del Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento	74
6.1. Precisiones respecto del concepto de “Tasa”	75
6.2. Obligatoriedad de su acatamiento por parte de los municipios	77
7. Las potestades tributarias municipales a la luz de la jurisprudencia	77

7.1. Compañía Química c/ Municipalidad de Tucumán	78
7.2. Gas Natural Ban c/ Municipalidad de La Matanza	79
7.3. Laboratorios Armstrong c/ Municipalidad de Río Cuarto	82
7.4. Fuzs, Silvia E. y otros c/ Municipalidad de la Ciudad de Salta	84
7.5. Liag Argentina c/ Municipalidad de El Quebrachal	86
7.6. Gas Natural Ban c/ Municipalidad de Campana	88
7.7. Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe	90
7.8. Bodegas y Viñedos López c/ Municipalidad de Berazategui	93
7.9. Municipalidad de Quilmes c/ Edesur S.A.	95
7.10. Municipalidad de Concordia c/ Futura AFJP S.A.	97

CAPÍTULO IV

CONSIDERACIONES FINALES Y CONCLUSIONES

1. Consideraciones finales y conclusiones	100
2. Anexo I: Cuadro resumen de las potestades tributarias municipales	107
3. Anexo II: Comentarios del Tutor	108

CAPÍTULO V

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS E ÍNDICES DE PARTES

1. Referencias bibliográficas	118
2. Índice de partes – Alfabético	125
3. Índice de partes – Cronológico	128

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1. INTRODUCCIÓN A LA PROBLEMÁTICA

Con el firme propósito de transmitir con total claridad la problemática a desarrollar, sopesando fines didácticos y científicos, abordaremos la cuestión a partir de los resultados para luego exponer sus posibles causas u orígenes y dedicarnos al análisis de la cuestión de fondo.

En tal inteligencia presentamos como resultado de la problemática, una importante colisión de normas legales, las cuales, si bien todas “formalmente” ajustadas a derecho, “materialmente” pasibles de cierta crítica.

En rigor, la aludida colisión probablemente no resulte “de normas” sino “de conductas”, por lo cual, a esta altura de la pesquisa, tal vez sea más apropiado hablar de una “colisión de pretensiones fiscales” en pugna con las “pretensiones de los contribuyentes”, y no tanto de normas contrapuestas.

Para un mejor proveer destacamos que la aludida colisión se presenta al confrontar ciertas normas emanadas de los municipios con otras dictadas por las provincias y por la Nación.

Así las cosas, nos encontramos con algunos municipios que han legislado *tasas* que por sus particulares características, no son tales sino mas bien verdaderos *impuestos*, los cuales, prima facie, estarían materializando un exceso, sino abuso, de sus potestades tributarias.

Ampliando un poco más, y para luego poder construir sobre buenas bases, diremos que la pugna está entre las normas municipales que establecen *impuestos*, las constituciones provinciales que los legitiman (o no, lo analizaremos en su momento), deter-

minadas leyes nacionales que prohíben tal proceder, y la Constitución de la Nación que ordena las cosas pero no siempre es tenida en cuenta.

Planteado así el problema, reconoceremos como orígenes del mismo (y al decir orígenes, no decimos culpables) por lo menos a dos factores: El primero tiene que ver con una cuestión fáctica de financiamiento de las funciones del Estado; y el segundo se vincula con la reforma de la Constitución Nacional del año 1994.¹

El problema de financiamiento es explicado y reconocido por varios autores; entre ellos, Bulit Goñi y García Vizcaíno. La Dra. García Vizcaíno, en términos muy claros y concretos nos relata la historia de la organización del Estado y hace hincapié en el hecho de que cuando el Estado se organizó como tal y asumió las funciones que hoy desempeña (gradualmente, por supuesto) necesitó de más recursos para funcionar. Luego, dando un paso gigante en la historia para llegar a nuestros días, se advierte una importante traslación de ciertos servicios de la esfera nacional hacia las municipalidades y provincias; transferencia ésta que no se vio acompañada de las remesas necesarias para su financiación y he aquí uno de los posibles causales que han llevado a algunos municipios a pretender engrosar sus arcas aún al margen de ciertas normas. (Cfr.: García Vizcaíno, 1999).

El segundo de los factores señalados es el relativo a la modificación de la Carta Magna ocurrida en el año 1994. Con la nueva redacción del artículo 106 (actual 123), se le ha dado rango constitucional a la autonomía municipal, a partir de lo cual, muchos fiscos locales han entendido que ahora tienen total libertad para regular los tributos que sus deseos le impongan y su creatividad le proponga, sin embargo, sostendremos con

¹ También es común mencionar como posibles causas de conflicto a los siguientes factores: La falta de calificación en el recurso humano responsable de diseñar las políticas fiscales de los municipios, y la comodidad de las provincias que avalando estas pseudo tasas se liberan del peso político de la recaudación. En relación al primer factor, creemos que es una declaración muy dura como para generalizarla, no obstante lo cual es viable aceptar que en algunos casos sea un postulado verdadero. En referencia a la segunda causal, creemos que también es lícito contarla entre los causales, no obstante ello, por tener un tinte más político que técnico, preferimos dejarla simplemente como un comentario ilustrativo.

buenos fundamentos que esto no es así; es más, la nueva redacción de la Carta Magna no contiene mayores libertades que la anterior (en cuanto a autonomía municipal se refiere).

En otros términos, y haciendo propias las palabras del Maestro Bulit Goñi, la modificación del texto constitucional ocurrida en el año 1994 no trajo aparejada ninguna nueva potestad para los municipios, aunque muchos pretendan ver lo contrario. (Cfr.: Bulit Goñi, 1996, “A”).

En síntesis: Tras la reforma constitucional del año 1994 y el incremento de las necesidades de financiación de los organismos inferiores de gobierno (léase municipios) han aparecido varias de estas unidades de gobierno ostentando cierta *potestad tributaria* que, prima facie, no les pertenece; o al menos se encuentra en pugna con normas de mayor jerarquía.

Por último, cerramos el apartado recordando que la *potestad tributaria* del Estado (en cualquiera de sus niveles) no es absoluta, sino que tiene límites, los cuales analizaremos más adelante para ver hasta donde han sido respetados y/o violentados.

2. EL PROPÓSITO DE LA INVESTIGACIÓN

El objetivo del presente trabajo es definir y delimitar la *potestad tributaria* de los municipios a la luz de las normativas en vigor que la regulan.

Particularmente, centraremos la pesquisa en derredor de las normas “supra municipales”, es decir, aquellas que son de raigambre constitucional, nacional, y/o provincial; pasando por alto de esta manera el análisis de la normativa de cada municipio, situación esta que no constituye objetivo del trabajo, ni se presenta como viable a la luz de la cantidad de municipios que implicaría relevar.

Ratificando los objetivos por el lado de la negativa decimos que no desviaremos esfuerzos para analizar normas puntuales de determinados municipios, sino que analiza-

remos la situación de los mismos por contraposición con lo que normas superiores (léase, provinciales o nacionales) les permiten o prohíben al respecto.

En resumidas cuentas, el aporte que se pretende es un parámetro o patrón de medida útil para su aplicación a cualquiera de los más de dos mil municipios existentes en la República, no entrando en detalles de ninguno de ellos, sino proporcionando una herramienta que permita evidenciar la legalidad o ilegalidad del proceder de cada uno.

3. LAS PREGUNTAS DE LA INVESTIGACIÓN

En atención a los objetivos planteados, surgen una serie de preguntas y/o postulados que harán las veces de guías en el desarrollo de la investigación. Tales cuestiones pueden expresarse en los siguientes términos:

- a. En primer lugar, corresponderá delimitar el concepto de potestad tributaria, para lo cual nos preguntaremos: ¿Qué se entiende por “potestad tributaria”? ¿Son expresiones equivalentes las de potestad tributaria, poder de imperio, derecho de gobernar y soberanía?. ¿Es absoluta la potestad tributaria?. ¿Reconoce límites?.
- b. Acotado el concepto de potestad tributaria, ahondaremos la cuestión en lo referido a la titularidad de la misma. Para tal fin nos preguntaremos: ¿De quién es la potestad tributaria?. ¿Quién se encuentra legitimado para ejercerla?. ¿Quién regula sus límites y alcances?. ¿Quién la administra y/o distribuye en un ordenamiento del tipo federal?.
- c. Acto seguido será propicio preguntaremos por la distribución de la potestad tributaria entre los distintos niveles de gobierno reconocidos en el ordenamiento federal de nuestro país. A tales fines responderemos a planteos como estos: ¿Cuáles son los niveles de gobierno reconocidos por la Constitución de la Nación?. ¿Qué dice la Carta Magna en relación a la potestad tributaria de cada uno de ellos?.

- d. Por último, y tras haber afirmado “buenos cimientos” analizaremos la potestad tributaria de los municipios. Para ello tendremos en mente todos los conceptos previamente vertidos y los confrontaremos con las pretensiones de ciertos municipios que tal como fuera adelantado, pareciera que proceden de una manera “no ajustada a derecho”.

4. LA HIPÓTESIS

En atención a la problemática planteada, el propósito de la investigación, y las premisas del punto anterior, la hipótesis que se pretende demostrar es la siguiente: En cuanto a potestades tributarias se refiere, no hay colisión de normas en nuestro ordenamiento jurídico. Las potestades tributarias están claramente delimitadas. La Constitución de la Nación, las constituciones provinciales y demás normas pertinentes, pueden aplicarse en total armonía. La única colisión existente es la que se produce cuando un municipio hace caso omiso a estas regulaciones y pretende engrosar sus arcas mediante la aplicación de tasas que no son más que impuestos disfrazados. La imposición de tales tributos no les está vedada a los municipios, pero si está sujeta a estrictos límites que no deben ignorarse; los tales son: En primer lugar, sus respectivas constituciones provinciales deben autorizarlos a regular impuestos; y en segundo lugar, tales impuestos no pueden ser análogos a los que se distribuyen por medio de la ley de coparticipación federal de recursos fiscales.

UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

CAPITULO II

LA POTESTAD TRIBUTARIA OBJETIVAMENTE CONSIDERADA

1. CONCEPTOS Y CARACTERES DISTINTIVOS

Como primer aproximación a la problemática sub examine, nos detendremos en este apartado para presentar y analizar el concepto de *potestad tributaria*; y lo haremos de la mano de calificada doctrina como la que seguidamente citamos.

Al entender del Maestro Villegas, la *potestad tributaria* es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. (Cfr.: Villegas, 1998).

En otras palabras, es el poder coactivo que ejerce el Estado compeliendo a las personas para que le entreguen parte de sus riquezas y/o patrimonios con el objetivo de financiar las erogaciones relacionadas al cumplimiento de sus finalidades y la atención de necesidades públicas.

A los fines del presente trabajo, es menester destacar que por definición, y como claramente lo expresa Villegas, la mentada potestad tiene *límites espaciales*. Dicho de otra manera, desde su misma concepción la potestad tributaria no se presenta como absoluta u omnímoda; y aún cuando le caben otras limitaciones como las analizadas en el siguiente capítulo, la referida al aspecto espacial no es menor ni está ausente. Volveremos sobre este aspecto en el apartado 5.2.1 del capítulo III.

Complementando el concepto, Rodolfo R. Spisso², hace su aporte criticando la expresión “potestad tributaria” por su omnicomprensión y consecuente falta de certeza. (Cfr.: García Belsunce, 2003).

² Coautor de la obra dirigida por García Belsunce que se cita como referencia.

A su leal saber y entender, tal concepto no distingue con claridad entre los siguientes tres elementos:

- a. La competencia legislativa o fuente del derecho.
- b. Las potestades normativas de aplicación o ejecución.
- c. Las vías administrativas o jurisdiccionales de revisión de los actos administrativos de contenido tributario.

Sentada la crítica, y sin pretender argüir sobre la misma, es dable de destacar que los elementos señalados, claros o confusos en la definición, hacen al concepto de *maras*; es decir que coadyuvan en la conceptualización sub examine. Así las cosas, a partir de la crítica del Dr. Spisso, podemos enriquecer la definición citada en primer término diciendo que la *potestad tributaria* implica competencia legislativa y potestad normativa; en otras palabras, legitimidad para establecer y regular las contribuciones que coactivamente reclama el Estado.

En la misma línea de pensamiento, es decir, considerando a la potestad tributaria como acotada y/o sometida a ciertos límites, con singular calidad y de particular interés a nuestros fines, el Dr. Spisso comenta la evolución de lo que podríamos llamar “cosmovisión de la *potestad tributaria*”; desde la imposición de tributos a los pueblos vencidos en contiendas bélicas, hasta su ejercicio en la creación de tributos por parte de cuerpos legislativos sometidos a las previsiones constitucionales.

En este sentido se destacan dos aspectos fundamentales y de vital importancia que no podemos dejar de resaltar. Los transcribimos textualmente por considerar que su claridad expositiva es insuperable:

- a. “El tributo deja de ser un símbolo de poderío militar y se convierte en un instituto jurídico.” (Spisso: 2003, 2).