

///MA, 29 de abril de 2015.-

Habiéndose reunido en Acuerdo los señores Jueces del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro, doctores Liliana L. PICCININI, Ricardo A. APCARIÁN, Enrique J. MANSILLA, Adriana C. ZARATIEGUI y Sergio M. BAROTTO con la presencia del señor Secretario doctor Ezequiel LOZADA, para el tratamiento de los autos caratulados: “TORNERO, HORACIO FABIAN S/ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD” (Expte. N° 26628/13-STJ-), deliberaron sobre la temática del fallo a dictar, de lo que da fe el Actuario. Se transcriben a continuación los votos emitidos.

V O T A C I O N

La señora Jueza doctora Liliana L. PICCININI dijo:

A fs. 49/69 el Sr. Horacio Fabián Tornero, en su carácter de propietario del Corralón Comarca Andina de El Bolsón, con el patrocinio letrado de la Dra. Erika Fontela interpone acción de inconstitucionalidad (art. 793 CPCyC), a fin que se dicte un pronunciamiento judicial de inconstitucionalidad de los artículos 48 a 50, 136 a 165 y 169 de la Ordenanza N° 32/13 y Anexo I (fiscal) y de los artículos 12 a 19 de la Ordenanza N° 33/13 y Anexo I (tributaria) de la Municipalidad de El Bolsón, en cuanto establecen una tasa unificada para aquellos comerciantes que desarrollan una actividad dentro del ejido municipal, por resultar violatorias de la distribución de potestades tributarias (arts 4, 5, 75 incisos 1 y 2 y art. 121 de la C.N.; supremacía del derecho federal -art. 31-); la cláusula comercial (art. 9 a 12 y 75 inc. 13 C.N.); la cláusula del progreso (art 75 incs 18 y 19 C.N.); los establecimientos de utilidad nacional (art.75 inc.30); los principios constitucionales en materia tributaria (legalidad, igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, irretroactividad de la ley tributaria); tratados internacionales; Ley N° 23.548; pactos fiscales; la Constitución Provincial y los arts. 2 y 18 de la Carta Orgánica Municipal de El Bolsón.

El accionante asimismo solicita que en el pronunciamiento judicial se resuelva la inclusión del mencionado tributo en las previsiones del art. 9 inc. c) de la Ley N° 23.548, ordenando la pertinente comunicación a la Autoridad de Aplicación establecida por el art. 75 inc. 2) de la Constitución Nacional.

A fin de dilucidar el cuestionamiento planteado por la parte actora corresponde en primer lugar una reseña de lo planteado en estas actuaciones.

ANTECEDENTES DE LA CAUSA

Señala que el Municipio de El Bolsón mediante las Ordenanzas 32/13 y 33/13

sancionadas por el Concejo Deliberante modifica las Ordenanzas Fiscal y Tarifaria vigente hasta el año 2012.

En lo sustancial, expone que el sistema de liquidación de anticipos de la denominada Tasa Unificada de Actividades Económicas se erige como contraria a los principios constitucionales que rigen la tributación, en violación a la ley de coparticipación federal, atentando contra su derecho de ejercer industria lícita, todo lo cual perjudica en forma gravosa y confiscatoria su actividad comercial.

Arguye que la Municipalidad ha dictado una norma excediendo sus poderes tributarios, violando los arts. 4, 17, 19 y 75 inc 2 de la Constitución Nacional.

Enfatiza que el Municipio sanciona una Ordenanza carente de razonabilidad y racionalidad, al realizar una categorización de capacidad contributiva que no guarda relación equitativa (cf. ejemplos detallados a fs. 55 vta). Considera que la discriminación entre aquellos sujetos que quedan comprendidos dentro de una u otra categoría por poseer ingresos brutos operativos menores a \$300.000 anuales y aquellos que lo superan, carece de razonabilidad, resulta arbitraria y violatoria de la Constitución Nacional.

Cita fallo de la Corte Suprema de Justicia que consideró que el tributo local guarda sustancial analogía con el IVA y resolvió que, en el caso, la norma era inconstitucional porque se había legislado sobre aspectos vedados por la ley de coparticipación federal. Allí se entendió 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.

En cuanto a la Ordenanza N° 32/13, detalla que el art. 137 fija la base imponible, disponiendo que regirá para cada año la valuación total determinada de acuerdo a una fórmula polinómica.

Indica que su actividad comercial corresponde a la Categoría 14 que atañe a supermercados e hipermercados de comercialización minorista y/o emprendimientos económicos con superficie superior a dos mil metros cuadrados (2.000 m²) y autoservicios mayoristas de ventas de productos alimenticios y/u otros productos para el consumo. Sostiene que su emprendimiento resulta de dos mil cien metros cuadrados (2.100 m²) de superficie comercial, lo cual determina el componente A: \$ 15.000

(Monto Mínimo Imponible).

Seguidamente precisa que para calcular el Componente B, de acuerdo a los cálculos realizados, se obtienen del coeficiente aplicado \$ 1.680, según Art. 15- Comercios y Servicios-

Respecto al componente C, determinado según las ventas realizadas por la alícuota respectiva, con un promedio de venta del último trimestre calendario de aproximadamente $(3.300.000 \times 0,35) = \$ 11.550$ x mes de acuerdo a la alícuota determinada por el art.17.

El presentante sostiene que precisamente el componente C tiene un hecho imponible que enlaza los ingresos brutos producidos por el ejercicio de su actividad comercial, e incluso cuando los mismos provienen del ejercicio de actividades en diferentes comunas.

Finalmente para establecer el componente D especificado en el art. 19, relativo al descuento por personal, sostiene que en las escalas que fija la misma no se encuentra su caso por tener más de cuarenta y ocho (48) empleados.

Expresa que el quantum obtenido como tasa unificada de actividades económicas según la fórmula sería de pesos \$ 26.497,50 (veintiséis mil cuatrocientos noventa y siete con 50/100), y que el último pago realizado correspondiente al mes de junio de 2013 fue de \$ 3670,55 (tres mil seiscientos setenta con 55/100) denunciando un incremento de setecientos veintiún por ciento (721%) afectándose el principio de proporcionalidad tributaria.

Agrega que el monto que pagaría anualmente en concepto de Tasa correspondería aproximadamente a \$ 317.970 (pesos trescientos diecisiete mil novecientos setenta) es decir, el 45% de la renta anual obtenida del ejercicio económico según los datos contables de su empresa.

Seguidamente hace referencia al art. 136 de la Ordenanza N° 32/13 que describe el hecho imponible de la tasa unificada, siendo el mismo por los servicios de verificación destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene, condiciones ambientales, de salud productiva, social y controles de metrología. Resalta que el municipio ha definido el hecho imponible como tasa y siendo una contraprestación, no surge en autos que la prestación que le corresponde al Municipio sea concordante con el monto que por la misma se intenta cobrar, sosteniendo que es confiscatorio y desproporcionado dado que con tan solo un 1,5% del padrón de comercios de El Bolsón se lograría la recaudación presupuestaria.

A fs. 183/207 el Sr. Alfredo Ricardo García, en carácter de Intendente de la Municipalidad de El Bolsón con el patrocinio letrado del Dr. Guillermo Harari, niega los hechos y solicita el rechazo de la demanda.

Aduce que se trata de un planteo genérico y confuso en el cual no se han indicado concretamente cuáles son las normas constitucionales transgredidas. Indica que la Ley N° 2353 en su art. 71 establece que cada municipio forma su propio tesoro en la forma y condiciones dispuestas por los arts. 230 y 231 de la Constitución Provincial y, en igual sentido, el art. 157 de la C.O.M. fija la conformación del tesoro municipal.

En lo que hace a la doble imposición invocada por el Sr. Tornero respecto de la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, el Municipio sostiene que el ejercicio de funciones fiscales por otra jurisdicción, no releva a la Comuna del ejercicio de sus deberes y facultades comunales.

Entiende que para que se dé la superposición de gravámenes, uno de ellos debe estar fuera de los límites de la potestad fiscal de la autoridad que lo crea y por ello sostiene que la tasa municipal cuestionada no grava los mismos gravámenes nacionales, ni han utilizado las mismas materias utilizadas en su elaboración.

Sostiene que el hecho de tomar a los ingresos como uno de los parámetros a considerar para fijar el hecho imponible -siendo que la determinación de la base imponible toma varios parámetros distintos y no solo los ingresos o facturación-, no lo hace semejante ni con el impuesto a las ganancias, ni con el I.V.A.

Hace referencia al poder tributario de la Comuna y al planteo del quantum de la tasa, sobre lo cual afirma que no existe norma alguna que obligue al municipio a exhibir una proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen. Por último, cita la sentencia emitida por el Superior Tribunal de Justicia in re: “Entretenimientos Patagonia S.A. s/ Acción de Inconstitucionalidad (Resolución N° 198/07 de la Municipalidad de El Bolsón)” (STJRNS4 Se. 34/10).

A fs. 261/269 se presenta Guillermo Tornero en carácter de Presiente de la Cámara de Comercio de la localidad de El Bolsón, peticionando ser tenido como amigo de Tribunal, manifestándose en forma coincidente con la posición adoptada por la actora.

DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL.

A fs. 287/298 luce dictamen de la Procuración General, en el cual aconseja rechazar la acción de inconstitucionalidad.

Reitera el lineamiento sostenido mediante Dictamen N° 123/12 PG entre otros, ratificado por Dictámenes N° 08/14 PG, N° 53/14 PG y N° 102/14 PG.

Destaca que del tratamiento realizado por la parte actora surge que no ha cumplido con la carga argumentativa necesaria tendiente a demostrar de forma concluyente el apartamiento constitucional en el que basa su pretensión. Señala que las manifestaciones resultan ser genéricas, sin individualizar los artículos de las ordenanzas impugnadas en el desarrollo de su escrito. Opina que no logra evidenciar la palmaria confrontación de las mismas con el plexo constitucional, que amerite la grave decisión jurisdiccional de declararlas inconstitucionales.

Finalmente menciona que si bien la suma denunciada por el presentante -a su criterio- no resulta insignificante, cierto es que, siendo la cuestión a resolver netamente fáctica y tal como aludiera precedentemente, el accionante no ha desplegado una actividad probatoria concluyente a los efectos de tener por acreditado el efectivo perjuicio que el quantum a tributar pueda haberle generado (vgr. balances, pericial contable).

Concluye que no ha acreditado indubitablemente el accionante la eventual distorsión de la carga tributaria con relación a su capacidad contributiva, que pudiese demostrar la confiscatoriedad invocada.

A fs. 303/308, la Sra. Procuradora General opina que conforme a lo dispuesto por el art. 4 inc. K de la Ley P. N° 4185 no se debe considerar pertinente la petición de la Cámara de Comercio de El Bolsón de fs. 261/269.

ANÁLISIS Y SOLUCIÓN DEL CASO.

En primer término corresponde señalar que la Ley P N° 4185, -Amicus Curiae- en su art.4° prescribe que: La presentación podrá realizarse en los procesos judiciales correspondientes exclusivamente a la competencia originaria o por recursos interpuestos ante el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro, en que estén a consideración y resolución causas que revistan trascendencia institucional o resulten de interés público. La presentación deberá ser “de motu proprio”, sujeta “in totum” a los requisitos y demás condiciones que se detallan en dicha norma. Se advierte que en el sub examine no se cumple con el requisito previsto en el art. 2 de la normativa antes referida para tener al Presidente de la Cámara de Comercio de El Bolsón como un Amicus Curiae.

En segundo lugar cabe destacar, una vez más que la acción autónoma de inconstitucionalidad de ninguna manera puede transformarse en una herramienta para evaluar el acierto u oportunidad de un acto de gobierno dictado conforme a las facultades que le son propias, en tanto configura un proceso constitucional que tiene por objeto la tutela -lato sensu- de la norma suprema y constituyéndose de tal modo, en

baluarte para la defensa de los principios, derechos y garantías consagrados en ella y en los Tratados Internacionales, que se asimilan en jerarquía por obra del art. 75 inc. 22, llamado “bloque de constitucionalidad”, contra actos ilegítimos que violen la misma (Conf. PG Dictamen 189 del 11/11/09, STJRNS4 Se. 87/14 “COLEGIO DE ABOGADOS Y PROCURADORES DE SAN CARLOS DE BARILOCHE”).

Expuesto lo anterior y no obstante la dificultosa redacción de la demanda con la transcripción íntegra de artículos, sin un análisis particularizado del modo en que las normas se relacionan con el objeto de impugnación, considero que la cuestión de constitucionalidad traída a debate ha quedado circunscripta a determinar si el Municipio de El Bolsón -en uso de sus facultades tributarias- al establecer la tasa unificada de actividades económicas legisló sobre aspectos vedados sobre la ley de coparticipación federal y si ha irrespetado los principios constitucionales del sistema tributario.

En claro debe quedar que en autos no se encuentran en discusión las facultades impositivas reconocidas constitucionalmente al Municipio. Lo que hemos de elucidar es, si tal competencia fue ejercida dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico constitucional, para determinar finalmente- si tales normas colisionan o no con aquél.

Al ingresar al análisis de los presupuestos necesarios para que la creación de una tasa municipal resulte compatible con el ordenamiento constitucional, resulta adecuado al caso reiterar las consideraciones formuladas en oportunidad de emitir mi voto en las actuaciones “COLEGIO DE ABOGADOS Y PROCURADORES DE SAN CARLOS DE BARILOCHE” (STJRNS4 Se. 87/14). Allí se precisó que el tributo es, lato sensu, la detracción que, en virtud de ese poder tributario, se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes a favor del Estado. El tributo es una categoría de lo que se llama ingresos públicos" (Conf. Germán Bidart Campos. Manual de la Constitución Reformada. Tomo II Editorial Ediar SA. Buenos Aires 1996. Pág. 158.) Pero según la clase de tributo será el régimen tributario que se le aplique para que se ajuste al texto constitucional (Conf. Fallos: 185:209; 210:276 y 500; 217:189).

Asimismo se destacó que según el aspecto material de su hipótesis de incidencia, un tributo se define como vinculado cuando el legislador vincula el nacimiento de la obligación tributaria al desempeño de una actividad, a diferencia de los no vinculados, en los cuales, no existe tal relación.

Se dijo que: “Los tributos vinculados por excelencia son las tasas y contribuciones especiales, los tributos no vinculados son los impuestos. Al respecto la Corte ha

expresado en “Quilpe” (CSJN, "Quilpe S.A. - Inconstitucionalidad", Fallo del 09/10/2012) invocando sus propios precedentes, para el caso de las tasas tributo vinculado- que el cobro de la tasa debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente. A su vez, al finalizar el considerando 5º, recalcó: "Al respecto no puede dejar de observarse que, según surge de la jurisprudencia citada a lo largo de este pronunciamiento, la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa. Igual reparo merece una contribución.

Entonces, son tributos vinculados aquellos cuya hipótesis de incidencia consiste en una actividad estatal y como impuestos, aquellos cuya hipótesis de incidencia es un hecho o acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal(...)"

Desde este ángulo, la tasa es un tributo vinculado. En opinión de Dino Jarach, la tasa se distingue precisamente del impuesto por la causa jurídica, que no es la capacidad contributiva, sino la prestación de un servicio individualizado por el sujeto activo al sujeto pasivo (STJRNS4 Se. 671/02 “ENTRETENIMIENTOS PATAGONIA S.A.”).

Reiterado ello se advierte que en autos estamos en presencia de una tasa retributiva de servicios por lo cual para fijar su monto éste debió vincularse con el costo de la efectiva prestación de los servicios y no con la capacidad contributiva del contribuyente, tal como acontece en el sub examine.

Por esa razón, el Superior Tribunal de Justicia ha dicho que las tasas municipales son retributivas de un servicio y no están vinculados con la condición personal patrimonial del obligado (cf. STJRNS4 Se. 671/02 “ENTRETENIMIENTOS PATAGONIA S.A.”).

Al respecto corresponde señalar que en el fallo “COLEGIO DE ABOGADOS Y PROCURADORES DE SAN CARLOS DE BARILOCHE” (STJRNS4 Se. 87/14) precisamente se mencionó que en anteriores precedentes, (STJRNS4 Se. 26/01 y 671/02) se declaró la inconstitucionalidad de las Ordenanzas del Municipio de San Carlos de Bariloche y se expresó que los Municipios no aplican impuestos que tengan en consideración la fortuna o posibilidades económicas del contribuyente ya que ello es de resorte nacional y que la complementariedad aludida en el art. 231 de la Constitución Provincial no puede verse violentada mediante una doble imposición tributaria impuesta de modo solapado. En orden a ello existe consenso doctrinario en afirmar que la confiscatoriedad no sólo puede provenir de la aplicación de un solo gravamen, sino de la presencia de tributos concurrentes (cf. C.M.G. Fonrouge, "Derecho Financiero", Vol.

1, 5ta. edición, Depalma, p.344).

En efecto, inveterada jurisprudencia del cimero Tribunal establece que el cobro de una tasa debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, 332:1503).

Juan Manuel Álvarez Echagüe expresa que: “la base imponible o base de cálculo es la cuantificación del hecho. O sea que en el caso de la Tasa es la cuantificación del costo individualizado que demanda la prestación del servicio. Por ello no puede realizarse dicha base de cálculo tomando como componente del cálculo la actividad del contribuyente, tanto menos cuando esa actividad se encuentra sujeta a impuestos o gravámenes provinciales o nacionales.

La problemática relacionada con la base de cálculo para determinar el monto que deberá abonar el sujeto pasivo en concepto de tasa no es nueva. Así, Ramón Valdés Costa refiere que: ‘Es un principio fundamental que la base de cálculo de todo tributo debe estar relacionada con las características del presupuesto de hecho...’, y siendo ... ‘que la base de cálculo debe ser considerada como la cuantificación del presupuesto de hecho. Por lo tanto no es procedente adoptar elementos característicos de otros tributos, especialmente de los impuestos...’

García Belsunce, en referencia a la problemática argentina, señala que: ‘La creación de tasas o derechos exigibles por la prestación de servicios de habilitación, inspección o fiscalización de establecimientos comerciales o industriales, o por servicios de vigilancia o sanidad, todos determinados sobre la base imponible que resulta de las cifras de las actividades sujetas a la contribución (monto de las ventas de bienes o prestaciones de servicios) lleva, desde el punto de vista económico - financiero, a la conclusión de que hay indudablemente una superposición con otras contribuciones nacionales o provinciales que inciden sobre la misma materia imponible’

Mientras que posteriormente explica lo siguiente: ‘...no podemos negar que existe una doble o múltiple incidencia económica en un mismo proceso productivo, que resulta de gravar una misma riqueza con varios tributos provenientes de poderes tributarios diferentes. Valga a título de ejemplo, el señalar que el producto de las ventas de un negocio o de las prestaciones de servicios es la base imponible del impuesto nacional al valor agregado; con ciertas deducciones para llegar al ingreso neto del impuesto a las ganancias; en ciertos productos de los impuestos internos al consumo: del impuesto provincial a las actividades lucrativas (Ingresos Brutos) y de las tasas municipales por

derechos de inspección, habilitación o como quiera llamársele' (...).

Como señala Rodolfo Spisso al hacer referencia a la tasa de inspección, seguridad e higiene: `La analogía con el impuesto provincial sobre los ingresos brutos deviene manifiesta, más allá que se la pretende disfrazar bajo el ropaje de una tasa por un servicio de una nula o escasa utilidad, que en la mayoría de las veces se lo presta esporádica y nominalmente. Se transgrede, en una clara desviación de poder, la prohibición de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados...La excepción respecto del impuesto provincial sobre los ingresos brutos no se puede extender a las contribuciones municipales que con la forma de tasas encubren impuestos" (cf. "Los Municipio, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio", por Juan Manuel Alvarez Echagüe www.aeyasoc.com.ar/artículo9.pdf).

Osvaldo H. Soler considera que "si nos situamos en el escenario comprendido por la potestad tributaria provincial y por las facultades tributarias municipales, advertimos que el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es la actividad con propósito de lucro en tanto que el hecho generador en la tasa municipal es el servicio prestado por el municipio. Cuando el `precio´ de este último excede desproporcionadamente el costo de la prestación por aplicarse la alícuota tributaria sobre un parámetro arbitrario que por su naturaleza y magnitud no guarda relación alguna con el sacrificio económico que demanda la ejecución del servicio y, además, dicho precio surge de aplicar una alícuota sobre la misma base imponible del impuesto provincial, la evidente realidad económica es que la tasa está gravando a la actividad con fines de lucro del contribuyente incidido, es decir, el mismo hecho económico alcanzado por aquel impuesto (...) Es la efectiva prestación del servicio la causa de la tasa y la retribución o `precio´ de aquel no puede exceder el costo aproximado del mismo" (cf. Soler, Osvaldo H. "Ilegitimidad de las tasas municipales cuya base imponible son los ingresos brutos del contribuyente. Un particular enfoque doctrinario" <https://sites.google.com/a/convocation.org.ar/noalimpuestazo/home/ilegitimidad-de-las-tasas>).

Como bien destaca Osvaldo H. Soler, mediante la alambicada fórmula de establecer una tasa con la declarada intención de retribuir un individualizado servicio prestado por el municipio, es decir sobre un hecho imponible distinto al determinado por las provincias o la Nación al establecer sus propios impuestos, pero aplicable sobre una base imponible coincidente con la establecida para tales gravámenes, se pretende soslayar el

reproche que deviene de la incidencia fiscal múltiple. Esto ha estado muy claro con relación a las tasas municipales que gravan la actividad comercial cualquiera sea su denominación (vg. inspección, seguridad e higiene) que establecen bases impositivas coincidentes con las del impuesto sobre los Ingresos Brutos (...)"(Cf. Osvaldo H. Soler, "Comentarios sobre la observancia del principio de transparencia tributaria en la legislación municipal a la luz de un reciente fallo", <http://www.soller.com.ar/2011/fallo...tasa.pdf> De tal modo, sostiene el autor, el empleo de un ropaje falso impone la necesidad de prescindir del disfraz y considerar la situación económica real, siendo ésta la más adecuada para determinar la intención de la ley que -no parece ser otra- es la de gravar con la tasa la misma actividad constitutiva del hecho imponible para el impuesto provincial (cf. texto citado).

Ciertamente, el artículo 231 de la Constitución de la Provincia establece que la facultad de los Municipios de crear y recaudar impuestos es complementaria de la que tiene la Nación sobre las materias que le son propias y las que las leyes establecen para el orden provincial, sin admitir la doble imposición. Asimismo no puede soslayarse lo dispuesto en los arts. 4, 16, 17 y 75 inc. 2 de la Constitución Nacional, 94 de la Constitución Provincial y 157 de la COM de El Bolsón que prescribe que son principios de la tributación la igualdad, la equidad y la no confiscatoriedad.

De la fórmula polinómica utilizada por el Municipio y aquí impugnada se colige sin esfuerzo que para el cálculo de la base se incluye a los ingresos por ventas, razón por la cual corresponde analizar si el gravamen en cuestión incurre en la alegada múltiple imposición (artículo 9 de la Ley 23548).

Las limitaciones contenidas en el art. 9, inc. b de la ley de coparticipación federal N° 23.548, se ajusta a la distribución de competencias tributarias establecidas en la Constitución Nacional y sustenta una interpretación armónica de las exigencias del régimen de coordinación y distribución fiscal de la ley de coparticipación con las facultades impositivas asignadas a las Municipalidades.

Tengo en consideración que en el precedente de fallos 332:1503 ("Laboratorios Raffo S.A".) se señaló que la distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el art. 9°, inc. b, de la ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos (cf. CSJN, "Quilpe S.A -Inconstitucionalidad", del 9/10/12).

Repárese que tal exclusión se corresponde con la forma de fijar la alícuota de la tasa, situación que no acontece en el caso, en tanto se aplica para su cálculo una fórmula polinómica que incluye la capacidad contributiva del contribuyente y no lo relaciona con el servicio efectivamente prestado.

Así entonces en la lógica descripta, asiste razón al planteo del actor concerniente a que el Municipio aplica un impuesto (Tasa Unificada de Actividades Económicas) sobre materias imposables que resultarían abarcadas también por el impuesto a las ganancias y el impuesto a los ingresos brutos o, dicho de otro modo, la violación de la prohibición de establecer a nivel local impuestos análogos a los impuestos coparticipados.

Ello también ha acontecido en autos, conforme a las constancias obrantes en el presente expediente (fs. 1/5; 41; 45/47). En dicho contexto, tal como lo afirma el actor, existe una superposición ya fuere entre el impuesto a los ingresos brutos o el impuesto a las ganancias y la tasa impugnada. La similitud alegada radica en cuanto la tasa cuestionada en su base de cálculo incluye el concepto ventas- lo que resulta análogo al hecho imponible contemplado para impuestos ya previstos por la Nación y la Provincia.

En lo que importa para la resolución del presente conflicto corresponde precisar que el Capítulo IV de la Ordenanza 32/14 “TASA UNIFICADA DE ACTIVIDADES ECONOMICAS” prescribe respecto del hecho imponible en el artículo 136: “Por los servicios de verificación destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene, condiciones ambientales, de salud, productivas y sociales, controles de metrología, así como la continuidad de las condiciones de habitabilidad que se refiere el Capítulo III; de los comercios, industrias, establecimientos, locales, depósitos, unidades habitacionales, oficinas, dependencias administrativas afectadas total o parcialmente a actividades vinculadas con la explotación económica del sujeto pasivo (primaria y/o secundaria), y actividades asimilables a tales, desarrolladas en el Ejido Municipal, tengan o no local y/o establecimiento habilitable, aún cuando se trate de servicios públicos, se abonará la Tasa que al efecto se establezca en la Ordenanza Tributaria. De igual forma, se incluye en la Tasa de este Capítulo la prestación del servicio de verificación de contraste de pesas y medidas. Como así también, comprende los servicios de verificación que, por razones de seguridad pública, deban prestarse periódicamente a toda caldera o generadores de vapor, o energía eléctrica, usinas, grupos electrógenos, turbinas, transformador, compresor, máquina a vapor, motor eléctrico o de combustión interna y demás sistemas o instalaciones mecánicas, eléctricas o electromecánicas, en funcionamiento o no”.-

En cuanto a la base imponible el artículo 137 dispone que: “Regirá para cada año la valuación total determinada de acuerdo a la fórmula polinómica que se explica a continuación, según el siguiente detalle: Fórmula Polinómica: $TUAE: [(MI + (M \times Coef.) + (Vt \cdot x A)) \times (-D)]$; MI: Monto Mínimo Imponible; M: Metros cuadrados por coeficiente, del local. Vt.: Ventas por Alicuota respectiva. D: Descuento por cantidad de Personal. La fórmula polinómica establecida solo es utilizable para determinar la base imponible para el cálculo de la tasa por servicios municipales que fija este capítulo, pudiendo tomarse en consideración variables de ajuste en base a una equidad tributaria y capacidad contributiva, en tanto, la misma no sirve de parámetro para fundamentos de condiciones económicas o de prestaciones de servicios. A los efectos de su determinación, serán considerados a criterio de la Secretaría de Economía como base imponible computable los siguientes parámetros: Vt (ventas): Para la determinación de la variable Vt (Ventas) se considerará el monto total de ventas como lo establece el art. 138 y subsiguientes. M (Metros Cuadrados): Para la determinación de la variable metros cuadrados del negocio, la ordenanza Tributaria anual asignará un importe atribuible por metro cuadrado. La cantidad de metros cuadrados de cada parcela tendrá asignado el valor que fije la ordenanza Tributaria vigente y para el caso de inexistencia de establecimiento, se fijará un importe mínimo asignable a esta variable. Sin perjuicio de ello, en aquellos casos que la estricta aplicación de esta variable no se ajuste a elementales criterios de equidad tributaria el Poder Ejecutivo podrá previo informe técnico- reajustarla cuando el caso particular así lo requiera. D (Descuento Personal): La Ordenanza Tributaria Anual fijará el coeficiente de reducción y los porcentuales que correspondan en función de la cantidad de personal empleado que se encuentren vinculados por un contrato de trabajo de plazo indeterminado en los términos de la L.C.T. N° 20.744 y sus modificatorias”.-

A su vez para la determinación de la base imponible, respecto a los ingresos brutos el artículo 138 señala que: “Se considera Ingreso Bruto, a los efectos de la determinación de la base imponible el monto total expresado en valores monetarios devengados en concepto de ventas y/o cesiones y/o permutas de bienes elaborados, transformados o adquiridos, la retribución por servicios, comisiones, intereses, reajustes y/o actualizaciones, remuneraciones, honorarios, compensaciones, y/o transacciones en especies, (incluidos los ingresos por servicios bursátiles, financieros, de seguros y de cambio) y en general cualquier otro ingreso facturado bajo cualquier denominación.

En aquellas operaciones en que no se fijaren valores dinerarios y/o se concedan a título

gratuito, se estará al valor de la plaza de las mismas a la fecha en que el hecho ocurriere. Salvo para aquellos rubros fiscales que por su naturaleza resulte conveniente utilizar las determinaciones previstas en el artículo 137 (Tasas Fijas), la base imponible general estará constituida por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal que corresponda y/o el ejercicio inmediato anterior, según proceda”.

De la lectura de los artículos transcritos se advierte la colisión entre algunos de los componentes de la fórmula polinómica con otros impuestos ya fueren nacionales o provinciales. En efecto al definir qué se entenderá por ingreso bruto se utiliza similar base imponible que para aquéllos.

El sistema federal de impuestos instituye un sistema de coparticipación con las Provincias Ley 23.548 y Pactos Federales- al igual que en el ámbito provincial sucede con la Ley N° 1946.-

Esta última norma provincial dispone que corresponde a los municipios el veintiséis con cincuenta por ciento (26,50%) del total producido por los impuestos: Inmobiliario, Ingresos Brutos y a los Automotores, de aplicación en todo el territorio de la Provincia de Río Negro. Y de las sumas devengadas a favor de la Provincia de Río Negro en concepto de coparticipación de los impuestos nacionales, se destina el diez por ciento (10%) a los municipios de la Provincia. Los recursos comprendidos en el párrafo anterior son los originados en la Ley Nacional N° 23.548 y sus modificatorias y el Fondo de Desequilibrios Fiscales Provinciales Ley Nacional N° 24.130 (cf. STJRNS4 Se. 87/14 “COLEGIO DE ABOGADOS Y PROCURADORES DE SAN CARLOS DE BARILOCHE”).

Es menester recordar que desde la reforma constitucional del año 1994 y ya con el precedente “Mataldi” de la CSJN (Fallos 149:260) quedó establecida la facultad concurrente en materia impositiva de los distintos grados estaduales. Sin embargo el ejercicio de tales facultades tiene un límite infranqueable cual es la prohibición de incurrir en la doble o triple- imposición.-

La ley 23.548 establece como obligación a cada provincia, por sí y por sus municipios y organismos administrativos de su jurisdicción, al momento de adherir al sistema nacional de coparticipación impositiva, no aplicar “...gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley”. El objeto de esta obligación se extiende a la abstención de gravar con cualquier tipo de tributos salvo tasas retributivas de servicios efectivamente prestados- “las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos” (Conf. CSJN Fallos 335:996, STJRNS4 Se. 87/14 “COLEGIO DE

ABOGADOS Y PROCURADORES DE SAN CARLOS DE BARILOCHE)

El concepto de analogía en el cual se afinsa el agravio de la doble o múltiple imposición, debe centrarse en aquellos fines específicos, que son los objetivos perseguidos por la ley de coparticipación, para evitar tal situación.

Así, según tiene expresado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se entiende que los impuestos locales son análogos a los nacionales 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. No resulta relevante para desechar la analogía la circunstancia que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición (Conf. Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos, Coparticipación de Provincial de Impuestos Nacionales. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, Págs. 183 y sgtes., citado en CSJN Fallos 335:996).

Consecuencia de ello, la tasa aquí cuestionada resulta ilegítima por contraponerse a las obligaciones asumidas en la ley 23.548. En efecto, 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, cf. CSJN, Fallos 324:4226; 327:1051; 327:1083; 327:1108; 331:718).

En dicha línea de análisis se advierte que la ordenanza puesta en crisis que establece la tasa unificada de actividades económicas para los comerciantes que desarrollan su actividad dentro del ejido del Municipio de El Bolsón guarda, en su fórmula polinómica, sustancial analogía con la base de medición de otros tributos.

Precisamente a fs. 63 vta. el accionante manifiesta que el componente C tiene una base imponible que enlaza los ingresos brutos producidos por el ejercicio de la actividad comercial e incluso cuando los mismos provienen del ejercicio de actividades de distintas comunas.

El art. 9 inc b de la Ley 23.548 prohíbe expresamente la analogía de tributos provinciales y municipales respecto a los gravámenes coparticipados, disponiendo una penalidad gravísima para aquellos estados que la violaren, sancionando a los estados

municipales que lo vulneren con la suspensión de la coparticipación en los impuestos nacionales o provinciales.

En el caso tal colisión surge en cuanto la tasa establece una base imponible que se encuentra íntimamente ligada a la actividad del actor y vinculada a la evolución económica de su negocio, produciéndose de esta manera una doble imposición solapada vulnerándose su derecho de propiedad.

Insisto, las tasas además- deben guardar una relación razonable con el costo del servicio recibido, lo que no acontece en las normas impugnadas en atención a que no se relaciona el quantum de las tasas respecto al costo de los servicios efectivamente prestados.

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 ya fuere nacional o provincial, 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 los arts.137 y 138 de la Ordenanza impugnada.

DECISORIO:

Por lo precedentemente expuesto, la norma diseñada por el legislador municipal resulta inconstitucional por cuanto dispone la base imponible a través de una fórmula polinómica con referencia a la capacidad contributiva alejándose del costo del servicio e incurre en doble imposición tributaria al alcanzar en dicha fórmula a las ventas, transgrediendo el régimen federal de coparticipación impositiva y vulnera las mandas constitucionales. Siendo ello así, propongo al Cuerpo:

- 1) Declarar la inconstitucionalidad de los artículos 137 y 138 de la Ordenanza N° 32/13 (fiscal); por vulneración de los arts. 4, 16, 17 y 75 inc. 2° de la Constitución Nacional y transgresión a los Regímenes Federal y Provincial de Impuestos; así como de los arts. 94, 231 de la Constitución Provincial y art. 157 de la Carta Orgánica Municipal. Con costas.
- 2) Regular los honorarios de la Dra. Erika Fontela en la suma equivalente a 60 jus (cf. arts.6, 9 y ccdtes. Ley G N° 2212).
- 3) Notifíquese a las partes y al representante de la Caja Forense y cúmplase con los aportes previstos por la Ley D N° 869.

MI VOTO.

El señor. Juez doctor Ricardo A. APCARIÁN dijo:

Adhiero a la solución que se propone en el voto de la Dra. Liliana Piccinini.

Entiendo que no asiste razón al Municipio cuando -al contestar la demanda y luego de argumentar en defensa del poder tributario Municipal-, sostiene: "Tal cual hemos expresado en este responde, el único planteo impugnativo concreto de la actora es el quantum de la tasa. En tal sentido, se puede afirmar que no existe norma constitucional o legal alguna que obligue a que las tasas o derechos municipales exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, pues mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de la oficina que lo presta, ya que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera..." (cf. fs. 192).

En efecto, dicho razonamiento envuelve un claro error conceptual, que sella ab initio la suerte del proceso.-

Repárese que la nota particular que distingue la tasa del impuesto es el presupuesto de hecho elegido para que nazca la obligación tributaria, que necesariamente debe consistir en una actividad estatal específica, concreta e individualizada. Es más, el art. 16 del Código Tributario para América Latina la define diciendo que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente (cf. Spisso Rodolfo, Derecho Constitucional Tributario, pág. 44, Ed. Depalma, 1991).

Dicha concepción se condice además con la doctrina que inveteradamente mantiene desde hace décadas la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Así lo sostuvo, por ejemplo, en el precedente "Cía Swift de la Plata" (Fallos T. 251, P. 51) dictado en el año 1961, y también en "Compañía Química .S.A C/ Municipalidad de Tucumán" (Fallos 312:1575) del año 1989, entre otros.-

En este último -óbito dicta- el máximo Tribunal de nuestro país aclaró que "todos los precedentes citados presuponen, empero, la existencia de un requisito fundamental de las tasas, como es 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 a mayor abundamiento, explica en su voto el Dr. Belluscio: "... a la luz de la interpretación dada a la norma por el Tribunal

local al considerarla retributiva de un servicio público “uti universi”, la citada norma resulta irrazonable, toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales e industriales o de servicios la supuesta manutención de los servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta inequidad. A ello cabe sumar la excesiva latitud de la norma impugnada -contraria al principio de legalidad que rige en la materia- al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita, posibilitando la recaudación de los fondos para la finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen”.

Aún cuando la propia CSJN ha admitido también desde antaño que el Estado - en el caso, Municipal- en el ejercicio de su soberanía tributaria pueda tener en cuenta a la hora de la determinación de la tasa la capacidad contributiva del contribuyente, en modo alguno ello lo habilita a prescindir del costo del servicio prestado (cf. CSJN "Banco de la Nación c. Municipalidad de San Rafael" - Fallos: 234:663).-

Sostiene en tal sentido Rodolfo Spisso: "la admisión de esta doctrina no debe hacer perder de vista que lo recaudado por la tasa debe ser destinado a cubrir el costo de los servicios cuya prestación ha determinado la imposición del tributo. De ahí que, si bien el costo de las prestaciones puede ser distribuido en función de la capacidad contributiva de los obligados al pago, eventuales excedentes de recaudación no se los puede destinar a satisfacer otras finalidades ajenas a las que dieron origen a la sanción del gravamen. En caso contrario, se produce una desnaturalización del tributo, con agravio al derecho de propiedad” (Spisso, op. cit. pag. 46).

Si bien no es exigible una equivalencia exacta o matemática, es claro que la cuantía de la tasa debe guardar como mínimo un grado razonable y prudente de proporcionalidad con el costo de/los servicio/s. De lo contrario, y con independencia de su eventual confiscatoriedad, en la medida en que no guarde proporción alguna con la actividad estatal que le dio origen, resultaría violatoria del principio de igualdad (art. 16 CN) y razonabilidad (art. 28 CN); pues se haría recaer sobre determinadas personas elegidas arbitrariamente, cargas públicas que deberían estar a cargo de la generalidad de los contribuyentes (en este mismo sentido, García Belsunce, Temas de Derecho Tributario, Abeledo Perrot, pág. 223; Cám. Fed. San Martín, Sala 1, "Gas Natural Ban S.A. c. Municipalidad de la Matanza", 21/9/00, citado por Germán Luis Gianotti en “Tributos Municipales. Efectos distorsivos sobre las actividades empresariales”, p.42/43, ed. LL).- Sumo a lo dicho que corresponde al Estado Municipal acreditar, no sólo la prudente proporcionalidad aludida, sino además, la razonabilidad del criterio adoptado en la

aplicación del principio de la capacidad contributiva para su distribución entre todos los sujetos obligados al pago. Ello así, por cuanto tales extremos necesariamente debieron ser mensurados a la hora de crear el tributo, siendo el mismo Estado quien se encuentra en mejores condiciones de probarlos en juicio.-

En el caso que nos ocupa, la demandada no sólo ha omitido probar, sino que además ha admitido de manera expresa al contestar la demanda que la tasa en cuestión no guarda proporción alguna con el costo de los servicios que en teoría se retribuye, y ha reconocido que los fondos obtenidos serán afectados también a otros fines por tratarse de una cuestión "propia de la política financiera".-

En función de lo dicho, los arts.137 y 138 de la Ordenanza N° 32/13 objetados claramente vulneran en mi opinión los arts. 16, 17 y 28 de la Constitución Nacional.-

ASI VOTO.

El señor Juez doctor Enrique J.MANSILLA dijo:

Adhiero al voto y resolución propuesta por los señores Jueces preopinantes.-

ASI VOTO.

La señora Jueza doctora Adriana C. ZARATIEGUI y el señor Juez doctor Sergio M. BAROTTO dijeron:

Atento la coincidencia de los señores jueces preopinantes, nos abstenemos de emitir opinión (art.39 L.O.).

NUESTRO VOTO.

Por ello,

EL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA PROVINCIA

R E S U E L V E:

Primero: Declarar la inconstitucionalidad de los artículos 137 y 138 de la Ordenanza N° 32/13 (fiscal) de la Municipalidad de El Bolson; por vulneración de los arts. 4, 16, 17 y 75 inc. 2° de la Constitución Nacional y transgresión a los Regímenes Federal y Provincial de Impuestos; así como de los arts. 94, 231 de la Constitución Provincial y art. 157 de la Carta Orgánica Municipal, por las razones dadas en los considerandos. Con costas (art.68 Cód.Proc.Civ. y Com...

Segundo: Regular los honorarios de la doctora Erika Fontela en la suma de Pesos TREINTA Y CINCO MIL CIENTO SESENTA (\$35.160).(equivalente a 60 jus; cf. arts.6, 9 y ccdtes. Ley G N° 2212). notifíquese al representante de la Caja Forense y cúmplase con los aportes previstos por la Ley D N° 869.

Tercero: Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Firmantes: PICCININI-APCARIÁN - MANSILLA-ZARATIEGUI (en abstención)-
BAROTTO (en abstención). ANTE MI: LOZADA (secretario)

PROTOCOLIZACION:

Tomo I

Sentencia N° 57

Folio N° 179/188

SEcretaria N° 4