

REGISTRO: 20

REGISTRO HONORARIOS: Honorarios - Nro. de Registro

4615 - RIMASA SA Y OTRO/A C/ MUNICIPALIDAD DE RIVADAVIA S/ PRETENSIÓN ANULATORIA.-

Trenque Lauquen, 22 de febrero de 2011.-

AUTOS Y VISTOS

Los autos "Rimasa SA y otro c/ Municipalidad de Rivadavia s/ Pretensión anulatoria", expediente N° 4.615.-

RESULTA

1.- El 9.10.09 Santiago Juan Lalor en representación de Rimasa S.A. y Ricardo Francisco Lalor, por derecho propio y en carácter de accionista de la empresa mencionada, promovieron pretensión anulatoria contra la Municipalidad de Rivadavia.

Manifiestan que conforme surge de las copias certificadas de escritura pública acompañada, Rimasa SA es titular de los inmuebles rurales ubicados en el distrito de Rivadavia, identificados catastralmente como Circ. 9-R, Parc. 631-B y 631-F, partidas municipales I-2079001 y I-2078802 respectivamente; y que Francisco Lalor es propietario del inmueble designado catastralmente como Circ. 9-R, Parc. 63-H, partida 2078801.-

Aducen que al serle requerido el pago de la tasa por "Servicios indirectos" respecto de los inmuebles mencionados, efectuaron el pago bajo protesto por considerarla inconstitucional, circunstancia que hicieron saber a la accionada mediante carta documento, dando comienzo a un intercambio epistolar donde la comuna demandada se manifestó a favor de la constitucionalidad de la tasa precitada.-

Asimismo, señalan que solicitaron el reintegro del monto oblado, reclamo que tramita por expedientes administrativos nros. 4094-361/08 y 362/08, donde finalmente se dictaron los decretos nros. 722/09 y 723/09 que cuestionan mediante la presente demanda.-

Afirman que contemporáneamente con la sustanciación de los expedientes administrativos mencionados, fueron pagando los distintos vencimientos del tributo cuestionado, ratificando su disconformidad mediante cartas documentos enviadas a la demandada.-

En cuanto a la inconstitucionalidad de la ordenanza fiscal 2999/08 e impositiva 3000/08, aducen que lo que dan en llamar "servicios indirectos", en realidad son servicios básicos generales

propios de la administración pública estatal que deben financiarse a través de "impuestos", cuya creación está vedada al municipio.-

Señalan que éstos servicios denominados "indivisibles" no pueden ser gravados por un tributo municipal por que se financian del erario público global (rentas generales) provincial y municipal (coparticipación).

Ello así, consideran que el municipio al establecer la tasa por "servicios indirectos" transgrede la ley de Coparticipación Federal de Impuestos y el Pacto Fiscal Federal para la Producción y el Empleo.-

Citan jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura, fundan en derecho su pretensión, solicitan medida cautelar, ofrecen prueba, hacen reserva del caso federal y peticionan.-

2.- El 14.10.09 se requirieron a la demandada los expedientes administrativos vinculados con la pretensión deducida y el informe respecto de la medida cautelar solicitada conforme lo establece el artículo 23 del CCA.-

3.- El 10.11.09 se presentó la Dra. María Inés Armendariz en representación del municipio accionado, acompañó los expedientes administrativos nros. 4094-361 y 362, junto con la documentación enumerada en el punto IV de su presentación a la cual remito, y produjo el informe requerido, solicitando no se haga lugar a la cautelar solicitada.-

4.- El 11.11.09 se ordenó el traslado de la documentación acompañada y de los expedientes administrativos recibidos, y el 18.11.09 se resolvió el rechazo de la medida cautelar solicitada por los actores (ver resolución de fs. 224/226).-

5.- El 4.12.09 los actores contestaron el traslado conferido, y reafirmaron su pretensión anulatoria al reiterar la inconstitucionalidad de la tasa cuestionada.-

El 9.12.09 se ordenó traslado de la demanda.-

6.- El 26.3.10 se contestó demanda.-

Como primera defensa, la Municipalidad de Rivadavia alega que los actos administrativos cuestionados se encuentran firmes, ello por cuanto el plazo para impugnar el acto de requerimiento del pago de la deuda en concepto de tasa de servicios indirectos y directos varios, empezó a correr independientemente de los decretos cuestionado por la presente, ya que por éstos últimos solo se determinó que no era necesario agotar la vía administrativa.-

Ello así, considera que la firmeza del acto administrativo que trajo la cuestión aquí impugnada determina la pérdida de virtualidad de la cuestión correspondiendo declararla abstracta.-

Posteriormente comienza la contestación de la demanda efectuando una negativa de los hechos alegados por los actores. Fundamenta la constitucionalidad de la normativa atacada. Señala que el municipio se ha desenvuelto dentro de las potestades que tiene para dictar su legislación tributaria y para la aplicación de dicha normativa.-

Manifiesta que la tasa de servicios indirectos y directos ha sido sancionada conforme las competencias conferidas por la Constitución como leyes provinciales, en especial, la Ley Orgánica de las Municipalidades.-

Señala que el gravamen que en autos se cuestiona es una "tasa", pues halla su fundamento -ya no solo en la prestación potencial de una actividad de interés público-- sino en la prestación efectiva de un servicio que efectivamente brinda su representada.-

Señala que el sistema de medición --por metros lineal de frente ubicados en zona urbana, o según cantidad de hectáreas para inmuebles rurales-- no lesiona los principios de igualdad, proporcionalidad y confiscatoriedad como alegan los actores.-

Asimismo, que la tasa de servicios indirectos y directos varios se halla afectado a las concretas, efectivas e individualizadas prestaciones de servicios como salud pública y asistencia social, promoción del turismo, desarrollo del deporte, cultura, seguridad ciudadana, conservación de plazas, paseos, lugares públicos, etc.-

Por último, cita jurisprudencia, ofrece prueba y peticiona.-

7.- El 6.5.10 se abrió la causa a prueba, y se ordenó producir la prueba de absolución de posiciones del representante legal del municipio, prueba que se produjo por oficio y cuya contestación obra a fs. 275/vta. y la prueba pericial, que obra a fs. 279/285 y explicaciones brindadas a fs. 295/vta.-

8.- Agregados los alegatos y consentido los autos para sentencia la causa se encuentra para resolver.-

CONSIDERANDO

1.- Procedencia formal de la acción

La interposición de recursos y la impugnación de actos administrativos --ya sean de alcance general o individual-- ante el Poder Judicial, no solo responde a un interés particular del accionante, sino que debe considerarse como un acto de colaboración con la administración y la sociedad, a fin de posibilitar la enmienda de hipotéticos errores en el accionar de los entes públicos.

El previo agotamiento de la instancia administrativa, es un claro ejemplo de una prerrogativa especial y extraordinaria de la administración, que permite revisar su accionar y obtener una decisión definitiva de su voluntad.

En el presente caso los accionantes presentaron un reclamo de repetición en sede administrativa por un tributo que consideran inválido, por ser contrario a las normas jurídicas aplicables de nivel superior a la ordenanza que lo estableció. Así surge de los expedientes administrativos acompañados y decretos del Departamento ejecutivo que denegaron dichas peticiones.

La posibilidad de reclamar todo tributo que se considera pagado sin causa o con sustento en una ilegítima (e.g., en la ilegalidad de la norma que lo establece), es un derecho que asiste a todo contribuyente, y en el caso se encuentra expresamente reglamentado en la ordenanza fiscal del municipio demandado (ver arts. 62 y ss ord. 2999/08).

La situación que el tributo sea liquidado por la administración mediante la emisión de una boleta de deuda no inhibe la posibilidad del contribuyente de presentar un recurso de repetición, cfme., art. 62 ord. 2999/08 --durante el plazo de prescripción--, adviértase que en el caso, no estamos frente a un tributo cuya determinación de oficio fuere establecida mediante el procedimiento previsto en art. 32 de la ord. 2999/08, situación en la cual el contribuyente tiene una participación en el procedimiento que garantiza su derecho de defensa.

En el marco de un recurso de repetición, el contribuyente puede cuestionar la validez normativa de una ley, reglamento, ordenanza y/o cualquier otro acto estatal (ver Soria, El nuevo proceso contencioso administrativo de la provincia de Buenos Aires, 2ª Ed., Aspectos básicos de las pretensiones en el Código Procesal Administrativo de la provincia de Buenos Aires, pág. 186 y ss; cfme., SCJBA, B 68868, I, March, Bernardo Alberto c/ Municipalidad de La Matanza s/ Proceso sumario de ilegitimidad. Cuestión de competencia, del 1.11.06; B 68.229, Chiappari Hugo R. c/Municipalidad de Ramallo s/Materia a categorizar – Cuestión de Competencia; I 70015 Icarfo S.A. C/ Municipalidad de Bolívar s/ inconstitucionalidad ords. N° 1957/08 Y 1958/08, entre muchos otros).-

El planteo de la constitucionalidad de una norma, puede efectuarse en cualquier tipo de proceso, más aun, los jueces tienen el deber de no aplicar las disposiciones que se opongan a la Constitución nacional o provincial (cfme., art. 57 CP, i.e., declarar de oficio la inconstitucionalidad). Los planteos de inconstitucionalidad no implican que la acción contencioso administrativa sea improcedente (cfme., SCJBA, causa B-68876 I, Gualco, María F. y otro c/ Colegio de Escribanos de

la Provincia Buenos Aires s/ Acción declarativa. Cuestión de competencia, del 13.12.06; B-68298, I, Colegio de Farmacéuticos de la Provincia de Buenos Aires c/ Municipalidad de Merlo s/ Acción meramente declarativa. Cuestión de competencia, del 10.8.05 entre otras).-

Por otro lado, el CCA prevé que la competencia contencioso administrativa no queda desplazada cuando fuere necesario declarar la inconstitucionalidad de leyes, ordenanzas o actos administrativos (art. 3, ley 12.008).-

Ello así, corresponde que el plazo de noventa días para la interposición de la acción judicial se cuente desde el momento en el cual se le notificó al actor la resolución que denegó su reclamo de repetición.

El principio *pro actione*, es rector en materia de habilitación de la instancia contencioso administrativa (doctrina de Fallos: 313:83), por ello, atendiendo a las constancias del expediente administrativo, a los fundamentos de la acción, a la fecha de denegación del reclamo de repetición, a la de interposición de la demanda y a los principios de debido proceso, adecuado servicio de justicia y a la garantía de tutela judicial efectiva que nutre nuestro ordenamiento constitucional, considero que la acción es procedente --arts. 18, CN, 15, 166 y cc CP; art. 14 CCA; cfme., CSJN, Fallos 311:2082; 311:700; 311:2177; 317:1579; 324:2672--.

La interpretación señalada precedentemente es la que mejor se ajusta a la garantía del efectivo acceso a la justicia (art. 15, Const. prov.).

En tal sentido, la SCJBA ha sostenido "*...que debe rechazarse toda hermenéutica que limite el acceso y cierre el camino a la jurisdicción, por tratarse de una garantía que se erige en uno de los pilares básicos del estado de derecho (causas B. 55.392, "Rusconi, Oscar contra Municipalidad de La Plata", sent. del 4-VII-1995; B. 54.239, "González, Raúl contra Provincia de Buenos Aires", sent. del 28-III-1995; B. 51.979, "Choix S.A.C.I.F.I.C.A.", sent. 21-VI-2.000; B. 51.981, "Choix S.A.C.I.F.I.C.A.", sent. 21-VI-2.000; B. 63.264, "San Martín", res. del 6-IV-05, entre otras). El principio in dubio pro actione o favor actionis se halla comprendido en la amplia regla de accesibilidad jurisdiccional que fluye del citado Art. 15 de la Constitución de la Provincia (conf. B. 57.700, "Montes de Oca", sent. del 10-IX-2003)." (Act. B-60331 "Güimil Humberto Vicente C/ Banco de la Provincia de Buenos Aires", sent. del 24.805).*

2.- Marco normativo municipal

La ordenanza fiscal 2.999/08 establece la tasa por servicios indirectos y directos varios en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 269º.- DEL HECHO IMPONIBLE Por los servicios prestados por la Municipalidad, de carácter indivisible o indirectos, o que para el sujeto obligado no se encuentren comprendidos en la definición del hecho imponible de otras tasas o derechos por las que deba tributar a la Municipalidad de Rivadavia, en particular asistencia a la salud de la población, atención a la minoridad y problemática social, promoción turística, los destinados al ordenamiento y control del tránsito y señalización vial, promoción del desarrollo humano, económico, educativo y cultural, defensa civil, mantenimiento y conservación de parques, plazas, paseos y otros espacios públicos de uso comunitario, preservación de la infraestructura urbana y de los servicios troncales, de la red vial y/o vía pública en general, de desagües y alcantarillado, del alumbrado público, forestación y su conservación y/o mantenimiento, y demás servicios directos e indirectos no incluidos en los hechos imponibles de los tributos y derechos precedentes, se abonarán las tasas que fije la Ordenanza Impositiva anual.

ARTÍCULO 271º.- CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES Son contribuyentes y/o responsables de esta tasa las personas físicas o jurídicas con residencia permanente o transitoria en jurisdicción municipal, o que por cualquier circunstancia tenga el uso o goce, real o potencial, de alguno de los servicios directos e indirectos prestados y/o disponibles en el Municipio, o utilice y/o usufructúe infraestructura o bienes municipales o de dominio público situados en jurisdicción municipal que para su existencia, utilidad o mantenimiento demanden la prestación de servicios municipales indirectos.

En particular, supone vinculación con el hecho imponible la posesión de bienes registrables radicados en jurisdicción municipal, el ejercicio de actividades lucrativas de cualquier tipo, desarrolladas en forma permanente, temporaria o accidental, en locales o ámbitos propios o ajenos, en forma habitual o no, y en general cualquier manifestación de radicación, por sí o por terceros, en forma permanente o temporaria que suponga el uso o goce, efectivo o potencial de los servicios que configuran el hecho imponible de la presente tasa, en los términos del primer párrafo del presente artículo y del artículo 269º de esta Ordenanza."

Por otro lado, la ordenanza impositiva 3.000/08 dispone:

"ARTÍCULO 34º.- Por los servicios de salud pública y de asistencia social, promoción del turismo, desarrollo del deporte, la cultura y de la economía local, seguridad ciudadana,

conservación de plazas, paseos, lugares públicos, árboles cuidado y poda, forestación, mantenimiento de desagües pluviales, alcantarillas, cunetas y zanjas a cielo abierto, preservación y realización de las obras públicas necesarias para la prestación de servicios, para la mejora de la calidad de vida de la población y los restantes servicios municipales prestados que no estén gravados especialmente.-

Están sujetos al pago de la tasa las personas, físicas o jurídicas, titulares del dominio de inmueble ubicados dentro del Partido de Rivadavia. El hecho imponible de esta tasa se configura anualmente y se cobrará en dos cuotas semestrales; por metro lineal de frente, para inmuebles ubicados en zona urbana, por hectáreas, para inmuebles rurales, y de acuerdo a los siguientes valores..." (el subrayado es agregado, a continuación de imponen los valores asignables a cada tipo de inmueble).-

3.- El tributo impugnado. La existencia de una tasa

Las tasas, al igual que los impuestos y demás contribuciones, se derivan del poder de imperio del Estado. Se diferencian de estos últimos, por el presupuesto de hecho escogido para hacer nacer la obligación tributaria. En el caso de las tasas, se exige que exista una actividad estatal, específica e individualizada que atañe al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Es decir, la tasa es uno de los "tributos vinculados" --cfme., Ataliba Geraldo, Hipótesis de incidencia tributaria, pág. 129 y ss, 5ta. ed. Maldeiros Editores SA, 1992--, a la prestación de un servicio por parte del Estado.

La tasa tiene como hecho generador la prestación de un servicio público individualizado al contribuyente, y su recaudación y posterior erogación tiene un destino, solventar el servicio que constituye el presupuesto de la obligación. Por ello, dos son los caracteres esenciales de esta especie de tributo: (i) la caracterización del hecho generador, i.e. la prestación de un servicio público individualizado en el contribuyente; y (ii) el destino del tributo (relacionado al costo general del servicio, sin realizar una equivalencia estricta y proporcional a los gastos de la oficina que los presta --i.e se deben contemplar los costos directos e indirectos, ver en cuanto a este punto, CSJN Fallos 234:663; 277:218; 312:1575; 319:2211; SCJBA "Acuerdos y Sentencias", 1957IV542; 1962II1094; 1966II18; causas I. 824, "Alincurá", "D.J.B.A.", t. 116, p. 413; I. 825, "La Constancia", "D.J.B.A.", t. 116, p. 457; I. 1139, "Sanatorio Argentino S.A.", sent 22-XI-1983; I. 1243, "Empresa Hípica Argentina S.A.", sent. 6-IX-1988, I. 1517, "Lactona Sociedad Anónima" 25-VI-1995; act. I 1992 "Aguas Argentinas SA" 7.3.05, entre otras).

La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos que permiten distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto --cfme., entre otros, Bielsa R. Estudios de Derecho Público, t. II, Derecho Fiscal, pág. 347, Depalma 1951; Ahumada G., Tratado de Finanzas Públicas, v. I, pág. 185, Assandri 1948; Jarach, D., Finanzas Públicas y Derecho Tributario, pág. 234, Cangallo, 1985; Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, t. II, pág. 910, Depalma, 1976; García Belsunce, Temas de Derecho Tributario, pág. 209, Abeledo Perrot, 1982; García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Tomo I, pág. 102; Valdez Costa, Ramón, Curso de derecho tributario, pág. 153; XV Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Caracas, 1991, conclusión 7, www.iladt.org; Shaw José L., Las tasas y su diferenciación de otros ingresos estatales, en Tasas Municipales, tomo I, pág. 29 y ss, dir. Bulit Goñi, lexisnexis, 2007; Schindel A. Conceptos y Especies de Tributos, en Tratado de Tributación, tomo I, Derecho Tributario, pág. 585, Astrea 2003; Spisso R., en Derecho Tributario Municipal, coor. Casás J. O., pág. 193, Ad-Hoc, 2001; Naveira de Casanova, G., Las tasas municipales ante la prohibición de confiscación tributaria, en Tasas Municipales, tomo I, pág. 366 y ss, dir. Bulit Goñi, lexisnexis, 2007- --.-

La CSJN en reiterados pronunciamientos sostuvo el principio antes enunciado, i.e., la tasa debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado, como condición indispensable para que dicho tributo sea legítimo. In re, Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán, dicho Tribunal declaró *“...la existencia de un requisito fundamental respecto de las tasas, como es que el 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 (Fallos 236:22 y su cita).”* (Fallos 312:1575; cfme., Fallos 320:2609, "Ferguson"; 322:3770, "Berkley"; 325:1370, "Hidroeléctrica Tucumán"; 234:663, "Bco. Nación"; 236:22, "De Gregorio"; 251:222, "Mun. San Lorenzo"; 259:413, "Mun. Santa Fe"; 329:792 "Massalín Particulares SA"; 331:1942 "Mexicana de Aviación SA"; 332:1503 "Laboratorios Raffo SA", ver dictamen de la Dr. Laura Monti).

La SCJBA también sostiene dicho principio, aunque en algunos supuestos se aclare que la prestación del servicio puede ser potencial (cfme., act. B. 58.976, "Centro de Martilleros y Corredores Públicos de Almirante Brown" , del 7.11.07; B. 56.454, "Pecom Energía SA", del 17.12.03; causa I. 1270, "Blanco", sent. del 18-IV-1989; "Acuerdos y Sentencias", 1989-I-732; I.

1286, "Papelería Juan V. F. Serra S.A.C.I.F.", sent. del 18-VI-1991; "Acuerdos y Sentencias", 1991-II-296; B. 51.937, "Nobleza Picardo", sent. del 28-XI-1995; "Acuerdos y Sentencias", 1995-IV-518).

La CCALP, in re "Rayovac" expte. 377, del 12.8.10, sostuvo "*...que resulta fundamental determinar la finalidad y objeto de gravamen, en la medida que al encontrarnos con la naturaleza jurídica de una "Tasa", es preciso recordar que es inherente a dicha clasificación la contraprestación pecuniaria que el particular debe al Estado, en virtud de ley, por la prestación de un servicio jurídico, administrativo o jurisdiccional, de uso obligatorio, divisible y determinado en la persona o bienes del usuario, prestado por el Estado en ejercicio del poder tributario.*" (voto Dr. Spacarotel, por la mayoría, ver también sus votos en "Kodak Argentina SACI c/ Municipalidad de Magdalena s/ pretensión anulatoria" expte. 2262, del 12.8.10; "Farmacia Lipstein" expte. 1354, del 19.2.08; "Kandiko" expte. 7582, del 8.10.09; cfme., CCASM, "YPF SA c/ Municipalidad de Vicente López s/ demanda impugnativa", expte. 819/06, del 4.11.10, voto del Dr. Saulquin, en particular punto 3.1; CCAMdP, "Perilli María Cristina y otros s/ acción de amparo" expte. A-1578, del 17.9.10, voto de los Dres. Mora y Riccitelli).-

Adviértase que el hecho imponible del tributo, previsto en el artículo 269 de la ordenanza antes citada, y en el 34 de la ordenanza 3.000/08 refieren expresamente, que los servicios por los cuales se habilita el pago de la tasa, son aquellos de carácter indivisible e indirectos o que no se encuentren incluidos en los hechos imponibles de otras tasas o derechos, i.e., no existe una vinculación directa entre un servicio o actividad del Estado y el pago del tributo, sino que la propia definición del tributo engloba a la totalidad de la actividad municipal.

Así, se identifica en una enunciación no taxativa, como servicios que habilitan el cobro de la tasa, las siguientes actividades estatales: asistencia a la salud, atención a la minoridad y problemas sociales, promoción turística, ordenamiento y control del tránsito y señalización vial, promoción del desarrollo humano, económico, educativo y cultural, defensa civil, mantenimiento y conservación de parques, plazas, paseos y otros espacios públicos de uso comunitario, preservación de la infraestructura urbana y de los servicios troncales, de la red vial y/o vía pública en general, de desagües y alcantarillado, del alumbrado público, forestación y su conservación y/o mantenimiento y demás servicios directos e indirectos no incluidos en los hechos imponibles de otros tributos y derechos.-

Al ser ello así, no puede identificarse una actividad específica del estado municipal que se vincule al contribuyente como causa del tributo, sino que atendiendo al principio de la realidad económica (aplicable a la materia, ver art. 8 ord. 2.999/08), es toda la actividad estatal que no se encuentre previamente definida en la hipótesis de incidencia de otros tributos municipales, la que pretende legitimar la tasa.

La desnaturalización jurídica del concepto "tasa" en cuanto a la vinculación con una actividad estatal puede darse principalmente por dos supuestos: i) por defecto, i.e., ante la inexistencia de la organización y/o prestación del servicio --ya sea este efectivo o potencial--; o ii) por exceso, cuando la tasa está llamada a cubrir servicios generales, i.e., cuando la vinculación del tributo a la actividad estatal no se concreta, en la efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado, e.g., como en el caso, cuando se pretende que el tributo se encuentre vinculado a la integridad de la actividad estatal. Vale la pena preguntarnos, ¿qué actividad estatal no se incluye en los conceptos de atención a problemas sociales, y promoción del desarrollo humano, económico, educativo y cultural, definidos en las ordenanzas como servicios que originan la imposición de la tasa? (cfme., CSJN Fallos 312:1575; Casás O.; Coparticipación y tributos municipales. Tributos análogos. Prestación Efectiva del servicio y razonable proporción en los montos. Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento. Coordinación y armonización tributaria municipal, en Tasas Municipales, tomo I, pág. 443 y ss, 546, dir. Bulit Goñi, lexisnexis, 2007).-)

En el precedente "Laboratorios Raffo SA", Fallos 332:1503, la procuradora, Dra. Monti -dictamen al cual remitió la CSJN- sostuvo:

"...resulta prístino que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitablemente determinada por la existencia o no -en sus respectivos presupuestos de hecho- del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado (...) cabe destacar que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9, inc. b), de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos."

Bajo la doctrina de los precedentes jurisprudenciales antes citados, queda en evidencia que el tributo establecido por la ordenanza fiscal 2999/08, en sus arts. 269/ 272 y en la ordenanza 3000/08 art. 34, denominado "Tasa por servicios indirectos y directos varios" carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en los párrafos anteriores. Reitero, el tributo impugnado no se vincula a un servicio o actividad específica efectiva o potencialmente prestado a un ciudadano, sino que pretende vincularse a la integridad de la actividad estatal. Por este motivo, dicho tributo es ilegítimo en cuanto se lo ha caracterizado como una tasa por parte del legislador.

4.- Limitaciones a la potestad tributaria municipal. Ley de Coparticipación Federal

4.1 Caracterización del tributo. Nomen iuris

Tal como ha sostenido la CSJN "*...las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos...*". (Fallos 318:676 "Horvath", cfme., Fallos 21:498; 115:92; 266:53 y sus citas; 280:176; 289:67; 314:595, considerando 5°, del voto de los jueces Petracchi, Nazareno y Moliné O'Connor; 333:993; Ataliba Geraldo, Hipótesis de incidencia tributaria, tercera parte, capítulo II, punto 55, nomen iuris, pág. 122 y ss, 5ta. ed. Maldeiros Editores SA, 1992; Galarza C., El nomen iuris en los institutos tributarios, en especial de las tasas..., en Tasas Municipales, tomo I, pág. 125, punto 3.2, y ss, dirc. Bulit Goñi, lexisnexis, 2007).-

La identificación de la naturaleza del tributo, tiene manifiesta relevancia en nuestro sistema jurídico debido a la distribución y coordinación de competencias tributarias entre los distintos ordenes de gobierno (arts. 4, 5, 75, inc. 2, 123 y demás cc CN, 103, 190, 191, 192, CP) y especialmente atendiendo a las limitaciones originadas en la ley de coparticipación federal --23.548-- y demás normas del federalismo de concertación.

Bajo tales parámetros puede considerarse que el tributo establecido por la ordenanza fiscal 2999/08, en sus artículos 269/272 y ordenanza impositiva 3.000/08 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 actividad estatal (cfme., García

Belsunce, Temas de Derecho Tributario, pág. 217, Abeledo Perrot, 1982; Ataliba Geraldo, Hipótesis de incidencia tributaria, tercera parte, pág. 121 y ss, 5ta. ed. Maldeiros Editores SA, 1992).

Por lo tanto, el hecho imponible de este tributo --teniendo en cuenta el principio de realidad económica--, se configura con la mera posesión de bienes inmuebles radicados en la jurisdicción (cfme., art. 271 ord. 2.999/08 y art. 34 incisos i y ii ord. 3.000/08), es decir lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria, no es la existencia de un servicio específico y determinado a cargo del municipio en beneficio del contribuyente, sino la mera tenencia de un bien inmueble radicado en la jurisdicción. Al ser ello así, corresponde analizar, las atribuciones y competencia del municipio para imponer este tipo de gravamen.-

4.2 Potestades tributarias del municipio

Los artículos 5 y 123 de la CN disponen que las provincias deben asegurar un régimen municipal autónomo, reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo y económico y financiero. La CPBA en sus artículos 190 a 187 establece el régimen municipal, disponiendo en el art. 191 que la Legislatura deslindará atribuciones y responsabilidades confiriendo las facultades necesarias para atender a los intereses y servicios locales.

Por su lado y en relación a las facultades financieras, el art. 192, inc. 5, establece que es inherente al régimen municipal votar el presupuesto y los recursos para costearlo. Asimismo el art. 193, inc. 2, establece que todo aumento o creación de impuestos y contribuciones de mejoras, necesita ser sancionado con mayoría absoluta de los miembros del Consejo Deliberante y un número igual de mayores contribuyentes.

La jurisprudencia de la CSJN a partir de la última reforma constitucional y del precedente "Rivademar (Fallos 312:326) sostiene que: "...las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5° y 123)...". (Fallos 320:619; ídem. 320:162 "Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de general Pico"), y que "...que "el art. 123 de la Constitución Nacional -incorporado por la reforma de 1994 - no confiere a los municipios el poder de reglar las materias que le son propias sin sujeción a límite alguno. La cláusula constitucional les reconoce autonomía en los órdenes "institucional, político, administrativo, económico y financiero" e impone a las provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que éstas realicen la determinación de su "alcance y contenido". Se admite así un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser delineados por las provincias, con el fin

de coordinar el ejercicio de los poderes que éstas conservan (arts. 121, 122, 124 y 125 de la Constitución Nacional) con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el art. 123." (Fallos 325:1249).

Sin perjuicio de ello in re "Carlos Ponce c/ Pcia. de San Luís" (Fallos 328:175) se sostuvo que "...toda asunción por parte de la autoridad provincial de atribuciones que han sido asignadas exclusivamente a los titulares de los departamentos ejecutivos municipales --como es convocar a elecciones dentro de ese ámbito--, afecta seriamente la autonomía municipal al introducir una modificación en ella de manera incompatible con el diseño constitucional. Tal intromisión, de ser aceptada, lesionaría la personalidad y las atribuciones del municipio, pues las autoridades constituidas deben respetar el grado de autonomía asignado a los diferentes niveles de gobierno por el constituyente provincial, cuya preservación no admite limitaciones acotadas por el grado o medida en que las autoridades provinciales franqueen el ámbito reservado a la libre disposición comunal; de no procederse del modo indicado, aún por mínima que fuera la afectación de las instituciones, se autorizaría un paulatino y peligroso cercenamiento de las atribuciones municipales..."-.

En el caso de la provincia de Buenos Aires el decreto ley 6769/58, en sus artículos 226, 227 y 228 establece una enunciación amplia y de carácter no taxativo de los distintos recursos tributarios municipales (cfme. SCJBA, "Aguas Argentina c/ Municipalidad de Lomas de Zamora", del 7.3.05, act. I 1992; CCASM, "Kraft Food Argentina SA c/ Municipalidad de Merlo", act. 983/07, del 6.7.07). Entre ellos, se incluyen en forma amplia, impuestos, tasas, contribuciones.

Sin perjuicio de la doctrina tradicional de la SCJBA --ver act. I 1595 "Tapera Archete SEA c/ Municipalidad de Magdalena", 5.7.96--, en el precedente "Aguas Argentina c/ Municipalidad de Lomas de Zamora", act. I 1992, del 7.3.05 la mayoría de la Corte manifestó: "Vale recordar que sobre la base de los textos constitucionales arriba citados, esta Corte, en el caso "Copetro" (I. 1983, sent. de 20-III-2002, "La Ley Buenos Aires", 20021249), rescatando un viejo precedente del tribunal, sostuvo que "a diferencia de otros regímenes municipales, el de Buenos Aires no es una mera dependencia o delegación administrativa del poder provincial, pues tiene una jerarquía institucional netamente demarcada por la Constitución, que le ha conferido las facultades necesarias para que pueda atender eficazmente los intereses o servicios locales" (causa B. 42.200, sent. 12XI1957, en "Acuerdos y Sentencias", 1957V519).

Como se ha destacado en el mismo caso "Copetro", los principios apuntados se han fortalecido todavía más con la reforma constitucional federal de 1994, que al consagrar en su art. 123 la cláusula autonómica municipal, imprimen a los poderes comunales un alcance mayor y más definido (v. l. 1983, cit. y doctr. causa B. 59.200, res. de 4-VIII-1998) en aras de la eficaz satisfacción de los intereses locales. "

Atendiendo a la normativa y precedentes antes mencionados consideramos que el municipio tienen facultades, en el marco de la normativa constitucional y legal aplicable para imponer distintos tipos de tributos --entre ellos, impuestos--, elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que se respeten las limitaciones de origen constitucional, y legal que actúan sobre su potestad tributaria (cfme., CSJN, Fallos 314:1293; 328:175; 333:993)..

4.3 Federalismo de concertación. Coordinación de la potestad tributaria

La provincia y por ende sus municipios -- cfme., art 31 CN, 103, inc. 9 CP y demás cc-- 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., sobre la jerarquía de la ley citada ver CSJN, desde el precedente Fallos 242:280 al Fallos 324:4226; sobre la aplicación de dichas normas por parte de justicia local ver Fallos 332:1007).

Las limitaciones que la Legislatura de la provincia, ha impuesto a los municipios (arts. 103, inc. 9, 191 y 192, inc. 7 CP) mediante acuerdos de coordinación de las potestades tributarias con otras provincias y con la Nación --federalismo de concertación-- no pueden considerarse violatorias del régimen municipal provincial, ni de su autonomía (ver supra), en tanto no impliquen su desnaturalización (cfme., CSJN Fallos 320:619; 325:1249; 328:175). Adviértase, que los municipios reciben recursos por los tributos coparticipables que recauda la Nación (art. 1, ley 10.559), en compensación a las limitaciones de su potestad tributaria --cfme., Spisso R., Potestad Tributaria de los distintos niveles de gobierno, en Tasas Municipales, tomo I, pág. 258 y ss, dir. Bulit Goñi, lexisnexis, 2007; Bulit Goñi E., Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales, en Derecho Tributario Municipal, coor. Casás O., Ad-hoc, 2001, pág. 180; Altamirano, Alejandro C., Empresa, Tributos Municipales y los Efectos de la Desnaturalización del Concepto Jurídico de Tasa, en Derecho Tributario Municipal,

ídem, pág. 224; Spisso, Rodolfo R., Sistemas Tributarios Locales y Coparticipación. Potestad Tributaria de los Municipios y su Sujeción a los Acuerdos de Armonización Tributaria Federal, en Derecho Tributario Provincial y Municipal, ad-Hoc 2002, pág. 224; Gianotti, Germán L., Tributos Municipales. Efectos Distorsivos Sobre las Actividades Empresariales, págs. 66 y ss.)-

El art. 9, apartado b, primer párr., ley 23.548 dispone que las provincias y sus municipios:

“...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.

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.

Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor —cualquiera fuere su característica o denominación— que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. 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, 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, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes”: (el subrayado es agregado).-

La analogía implica una relación o semejanza entre dos tributos expresados en distintas leyes. Dicha semejanza puede estar dada, por: i) definiciones similares de la hipótesis de incidencia o configuración del hecho imponible --dentro de lo cual se incluye, la identidad de la materia

imponible gravada (i.e., que se aplique sobre la misma manifestación económica)--; y/o ii) la adopción de bases imponibles similares --ver precedentes de la CSJN Fallos 310:1961, "Insua"; Fallos 310:1747, "Noblex chaco c/ DGI"; SCJBA, "Village Cinemas SA c/ Municipalidad de Avellaneda", 13.3.02, act. 83.866 y precedente de la CACC de Lomas de Zamora allí citado; Comisión Federal de Impuestos, Res. Com. Ejec. 70/92; Casas O., Coparticipación y tributos municipales. Tributos análogos. Prestación Efectiva del servicio y razonable proporción en los montos. Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento. Coordinación y armonización tributaria municipal, en Tasas Municipales, tomo I, pág. 443 y ss, dirc. Bulit Goñi, lexisnexis, 2007--.-

La ley 23.548 aclara que la interdicción abarca a "las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos". Ello así corresponde analizar si el tributo cuestionado grava una materia imponible sujeta a algún tributo nacional coparticipable.

El impuesto sobre los bienes personales previsto en la ley 23.966, 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 imponible--, 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.-

La ley 23.548 establece una clara interdicción a los municipios de gravar la misma materia imponible que los tributos nacionales coparticipables, lo que implica, atento la variedad y amplitud de los tributos nacionales (IVA, ganancia, bienes personales, ganancia mínima presunta, etc.) que la potestad en materia de "impuestos" de los municipios quede ostensiblemente reducida.

Teniendo en cuenta --ver supra-- 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 un violación a la ley 23.548, debido a que el municipio aplica un impuesto

sobre materias imponibles idénticas a los impuestos nacionales antes mencionados. Por lo tanto dicho tributo es ilegítimo por contraponerse a las obligaciones asumidas en la ley 23.548.-

Adviértase que la exclusión a la limitación prevista en el art. 9, inc. b, se refiere al impuesto provincial sobre la propiedad inmueble, no pudiendo extenderse dicha exención a los impuestos municipales.-

Las normas impositivas deben interpretarse computando la totalidad de los preceptos que las integran, lo que incluye además de la armonización de sus preceptos, su conexión con otras normas que integran el ordenamiento jurídico vigente (CSJN, Fallos 271:7), más aun cuando se trata de leyes constitutivas del federalismo de concertación.

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, será inválida (art. 31 CN, cfme., CSJN, Fallos 324:4226; 327:1051; 327:1083; 327:1108; 331:718).

Por otro lado, el hecho que tanto la CSJN --Fallos 326:2653, "Gas Natural Ban SA c/ Municipalidad de Campana", 12.8.03--, como la SCJBA, --Aguas Argentina c/ Municipalidad de Lomas de Zamora, act. I-1992, del 7.3.05-- sostuvieran que las disposiciones del "Pacto Federal" (adhesión por ley 11.463 y 13.698) referidas a las tasas municipales, no eran operativas sino programáticas --obligaciones de medios--, no implica, que esas normas (ver cláusula primera, inc. 2, in fine) no deban considerarse para abonar la interpretación realizada precedentemente, adviértase que en el presente caso estamos frente a un tributo sancionado y aplicado (año 2008) con posterioridad a la adhesión de la provincia a dicho pacto (1993), que se opone a las obligaciones de medios asumidas --i.e., no aplicar tasas municipales en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado-- frente a la Nación y a otras provincias.-

En razón de lo expuesto, **RESUELVO:**

1) Hacer lugar a la demanda declarando la nulidad de los decretos 722/09 y 723/09, y en consecuencia ordenar el reintegro a los actores de los importes abonados por el tributo impugnado por el ejercicio 2008, al cual deberá adicionarse los intereses previstos en la ordenanza fiscal e impositiva vigente para los reclamos de repetición --art. 67 ord. 2999/08 y cc--, desde la fecha del ingreso del tributo y hasta su devolución.-

2) Costas por su orden --art. 51 CCA--.

3) Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad --art. 51 DL 8904--.-
Regístrese. Notifíquese.-

Pablo C. Germain
Juez Contencioso Administrativo