

# Los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución Reformada <sup>1 2</sup>

Juan Manuel Álvarez Echagüe<sup>3</sup>

## Sumario

1. Introducción 2. Breves consideraciones acerca de la situación antes de la Reforma Constitucional de 1994. 2.1 La jurisprudencia. 2.2 La doctrina. 3. La autonomía municipal en la Constitución reformada. 3.1 Posturas contestes 3.2 Nuestra posición. 3.2.1 Poder tributario originario y derivado. 3.2.2 La autonomía de los Municipios de Provincia. 3.3 Implicancias de la autonomía en materia financiera y tributaria. 3.3.1 Limitaciones. 4. Los tributos municipales. 4.1 Los impuestos. 4.2 Tasas y contribuciones por mejoras. 5. Epílogo.

### **1. Introducción :**

Hace ya varios años nuestro país se encuentra inmerso en dos procesos que, a pesar de parecer contradictorios no lo son, y que podemos denominar : de integración supranacional por un lado, y de descentralización nacional por otro. El primero está dado por el Mercado Común del Sur (Mercosur), cuya primera finalidad es la de lograr establecer un mercado común entre los países miembros, para luego trasladar la mencionada unión a otros ámbitos, siguiendo un camino similar al de la Comunidad Económica Europea.

En lo que se refiere a lo que acontece dentro de nuestras fronteras, es claro que estamos ante un proceso inverso al anterior, que tiende a lograr la descentralización de funciones, transfiriéndose parte de las mismas desde la Nación hacia las provincias, y desde éstas hacia los municipios<sup>4</sup>, lo cual, en virtud de su significativa importancia, ha despertado en nosotros el interés en abocarnos al estudio de los municipios de provincia<sup>5</sup> y de las facultades tributarias que poseen los mismos,

<sup>1</sup> Este trabajo fue merecedor del PREMIO ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES AÑO 2.002 – RUBRO ARTÍCULO –

<sup>2</sup> Quiero agradecer a los Dres. José O. Casás, Aristides H. Corti, Horacio Guillermo Corti y Gustavo Naveira de Casanova por los comentarios realizados sobre el primer borrador del presente trabajo, los cuales contribuyeron de sobremanera para pulirlo y enriquecerlo.

<sup>3</sup> Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2.000 (Rubro Artículo). Docente de grado y posgrado (UBA, UNLZ y Universidad De Rosario). Profesor Titular de la materia “Política Económica y Tributaria” en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Cursos en el exterior. Autor de numerosos artículos sobre la materia tributaria y de un libro. Socio del Estudio *ÁLVAREZ ECHAGÜE & ASOC.*

Para la realización de cualquier comentario sobre la presente ponencia, por favor hacerlo vía E-MAIL a la siguiente dirección: [abogados@infovia.com.ar](mailto:abogados@infovia.com.ar)

<sup>4</sup> Ver Ábalos María G., “Municipalización de actividades Nacionales y Provinciales”, ED 155-714 ; Borja, Jordi y otros, “*Organización y descentralización municipal*”, Eudeba, 1987 ; Dromi José R., “*Reforma del Estado y privatizaciones*”, t. I, Astrea, 1991 ; Gauna Juan O., “Poder central y poder local”. LL 1996-D-1497.

<sup>5</sup> En el presente trabajo utilizaremos como sinónimos las expresiones “municipios de provincia”, “municipios”, “municipalidades” y “comunas”.

las cuales tendrán íntima relación con la posición que adoptemos en cuanto al *status jurídico* de los mismos, sea el de la autonomía o la autarquía<sup>6</sup>.

Para desentrañar tan compleja cuestión, haré previamente una muy breve referencia a la situación de los municipios según la doctrina y la jurisprudencia<sup>7</sup> antes de la reforma constitucional de 1994 para, posteriormente, adentrarme en el tratamiento de la actual normativa constitucional y, partiendo del análisis del artículo 123 de la Carta Magna, dejar sentada mi posición sobre la cuestión, desarrollando algunas de las consecuencias tributarias que se derivan de la nueva norma.

Segmentaré el abordaje de las consecuencias en tres: en primer término, analizaré la tan debatida cuestión del poder tributario<sup>8</sup> originario o derivado de los municipios; posteriormente, los límites constitucionales al poder de imposición de ellos y, por último, cuales son los tributos que pueden imponer y hacer efectivos los municipios.

## **2. Breves consideraciones acerca de la situación antes de la reforma :**

Como es sabido, grandes torrentes de tinta y enormes cantidades de papel han sido consumidas en el tratamiento de la cuestión que hoy nos ocupa, por lo cual no es mi intención realizar un exhaustivo análisis de la situación histórica con anterioridad al año 1994, ya que para ello lo más conveniente es remitirnos a los diferentes y muy buenos trabajos que existen sobre el tema, aunque considero necesario, a los efectos de ubicar en el tema a aquél lector que no ha profundizado el estudio de la cuestión municipal, hacer unas sucintas referencias sobre ciertos aspectos que son de esencial importancia a fin de poner de manifiesto las diferentes opiniones que se han vertido en torno a la autarquía o autonomía municipal, y sus derivaciones en al ámbito tributario.

### **2.1 La jurisprudencia <sup>9</sup>:**

Ya en el siglo pasado, y al poco tiempo de sancionada la Constitución Nacional<sup>10</sup> de 1853-1860, podemos encontrar la primer causa en la que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hace una referencia a la cuestión municipal, y es en los autos "Doroteo García c. Provincia de Santa Fe-sobre competencia", del 21 de julio de 1870<sup>11</sup>, en la cual sostuvo que la cuestión municipal es algo que concierne a cada provincia, sin que pueda ser sometido dicho régimen a la legislación del Congreso

<sup>6</sup> No será objeto de estudio de la presente monografía la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pues por sus particulares caracteres posee un status jurídico superior al de los Municipios, aunque inferior al de las Provincias.

<sup>7</sup> A lo largo de la exposición haremos referencia a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

<sup>8</sup> "Poder tributario", "poder de imperio" y "poder de imposición" son sinónimos a los efectos del presente ensayo.

<sup>9</sup> Para un análisis exhaustivo de la cuestión ver: Casás José O., "*Presión Fiscal e Inconstitucionalidad*", Capítulo IX, Depalma, 1992, o "Implicancias Fiscales del status jurídico de los Municipios de Provincia y la Reforma Constitucional en ciernes", punto 3, en "*El Federalismo fiscal a partir de la reforma constitucional*", Asoc. Mutual Federal de Empleados de la D.G.I.; Spisso Rodolfo, "*Derecho Constitucional Tributario*", Cap. IV, pág. 69 y sig., Depalma 1993; Naveira de Casanova Gustavo J., "El Poder Tributario de los Municipios de Provincia", Criterios Tributarios, n° 114, Año 12, pág. 83; Baistrocchi Eduardo, "La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles implicancias tributarias" (Primera y Segunda parte), LL 1996-D-1173 y 1197; entre otros.

<sup>10</sup> "Constitución Nacional", "Constitución", "Carta Magna" y Ley Fundamental" son expresiones utilizadas en este trabajo como sinónimos.

<sup>11</sup> Fallos 9 : 277.

Nacional (salvo aquellas materias que le están reservadas), ni caer bajo la órbita del Poder Judicial de la Nación.

A fin de hacer honor a la brevedad que me he propuesto, podemos distinguir cuatro etapas<sup>12</sup> bien diferenciadas, aunque complementarias, en el desarrollo de la jurisprudencia de la Corte al tratar la cuestión relativa a determinar si los municipios de provincia son autónomos o autárquicos.

En la primer etapa se agrupan aquellos fallos, de los cuales el primero es "Municipalidad de La Plata c. Ferrocarriles del Sud"<sup>13</sup> del 1 de junio de 1911, en los que la CSN sostiene que los municipios *son meras delegaciones de los poderes provinciales, circunscritas a fines y límites administrativos*, que la Carta Magna ha previsto en su art. 5º como entidades de las provincias y sujetas a la legislación de éstas<sup>14</sup>.

La segunda etapa es aquella en la cual el Máximo Tribunal, a partir de la causa "Municipalidad de General Pueyrredón c. Jockey Club de Mar del Plata"<sup>15</sup>, del 27 de febrero de 1929, afirma que las municipalidades son *organismos de carácter esencial, con un ámbito propio para administrar*<sup>16</sup>.

La tercera etapa se inicia con el fallo dictado en los autos "Cías de Seguro "Industria y Comercio" y "La Rosario" c. Municipalidad de Rosario"<sup>17</sup>, del 18 de Agosto de 1944, donde se determina que *los municipios tienen la organización que les asigna cada provincia*, pues la Constitución Nacional nada ha previsto al respecto, con excepción de lo establecido en el art. 5º de la misma<sup>18</sup>, en el sentido de exigir que se asegure el régimen municipal, siendo, por lo tanto resorte propio de los gobiernos provinciales fijar el sistema económico administrativo de las comunas.

La gran modificación en la jurisprudencia de la CSN se produce en la que denomino cuarta etapa, con el fallo "Rivademar Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c. Municipalidad de Rosario s. recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción"<sup>19</sup>, del 21 de marzo de 1989, en el cual se estableció que *los municipios son entidades autónomas, determinando que a partir de 1957, con las modificaciones producidas a las constituciones provinciales había sido dejada de lado la tesis autárquica*<sup>20</sup>. Hay que dejar sentado que este fallo no fue dictado por cuestiones

<sup>12</sup> O bien, tres "*familias de fallos*", al decir del Dr. Naveira de Casanova en El Poder Tributario de los Municipios de Provincia", Criterios Tributarios nº 114, Año XII.

<sup>13</sup> Fallos 114 : 282. En la Convención Constituyente el miembro informante por la Prov. de Bs. As, Sr. Rampi señala una sentencia del Máximo Tribunal del año 1902, "Castro, María F .B. de c/ Provincia de Buenos Aires", en la cual ya se había sostenido un criterio como el de "Ferrocarril del Sud"; según versión taquigráfica (en diskettess) oficial, que me ha sido proporcionada en forma personal por el Diputado Raúl A. Álvarez Echagüe, de la Convención Nacional Constituyente, 24º Reunión, 3ª. Sesión Ordinaria (cont.), realizada el 4/8/1994, pág. 3186.

<sup>14</sup> En el mismo sentido Fallos 123 : 313 ; 156 :323 ; 308 :403.

<sup>15</sup> Fallos 154 : 25.

<sup>16</sup> En similar sentido, Fallos 156 : 323.

<sup>17</sup> Fallos 199 :423.

<sup>18</sup> El artículo completo dice: "*Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional ; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y el ejercicio de sus instituciones.*"

<sup>19</sup> Fallos 312 : 327.

<sup>20</sup> Ver en especial considerandos 8º, 9º y 10º.

relacionadas con temas tributarios, sino por el despido de la actora de la planta de empleados de la Municipalidad de Rosario<sup>21</sup>.

Posteriormente, con el fallo "Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe"<sup>22</sup>, del 4 de junio de 1991, la Corte Suprema de Justicia sostiene que las comunas son entidades de existencia necesaria, por lo cual las provincias deben otorgarles aquellas potestades y competencias mínimas indispensables para que cumplan con su cometido. Por medio esta sentencia, si bien el Máximo Tribunal hace referencia que los municipios son órganos de gobierno esenciales con materia para administrar, como bien señala Villegas H. B.<sup>23</sup>, también se *reafirman los considerandos 8º y 9º de "Rivademar"*, por lo cual la doctrina emanada de este último fallo no ha sido dejada de lado por completo, sino que solamente se han realizado ciertas limitaciones a la autonomía que se deriva del mismo, doctrina jurisprudencial que ha sido receptada por la Reforma de la Constitución, según veremos infra.

Resumiendo : la jurisprudencia de la Corte Suprema ha fallado desde antiguo en causas en las cuales una de las partes en disputa eran municipios, elaborando una doctrina que ha ido evolucionando, entendiendo en un principio que las comunas son meras delegaciones administrativas, para luego caracterizarlas como órganos de gobierno de carácter esencial, agregando luego que son las provincias quienes tienen la facultad de organizarlas, con la limitación que viene dada por el art. 5 de la Carta Magna ; todo ello para finalizar entendiendo que, en definitiva, los municipios de provincia son entidades autónomas, aún cuando posteriormente la CSN hace ciertos recortes a la última posición señalada.

## 2.2 La doctrina <sup>24</sup>:

<sup>21</sup> Autores como Bianchi Alberto B., en su artículo "La Corte Suprema ha extendido carta de autonomía a las municipalidades", LL 1989-C-47, que comenta el fallo en cuestión, sostiene que es claro que la CSN ha establecido la autonomía municipal, a pesar de dejar sentada su discrepancia con tal decisión.

<sup>22</sup> Fallos 314 : 495.

<sup>23</sup> "Principales cuestiones de la tributación en las municipalidades de provincias", Impuestos 1997-C-3301.

<sup>24</sup> Para un estudio más pormenorizado de la cuestión, antes de la reforma constitucional, puede recurrirse trabajos de los siguientes autores : Ábalos María G., "Municipalización de actividades Nacionales y Provinciales", op. cit. ; Bianchi Alberto B., "La Corte Suprema ha extendido carta de autonomía a las municipalidades", LL 1989-C-47 ; Bidart Campos Germán, "*Tratado elemental de Derecho Constitucional*", t. I, Ediar, 1986 ; Bielsa Rafael, "*Principios de régimen municipal*", Abeledo-Perrot, 1962 ; Bulit Goñi Enrique, "Autonomía o autarquía de los municipios (sobre las implicancias tributarias de un reciente fallo de la Corte Suprema Nacional)", LL 1989-C-1053 ; Cassagne Juan C., "*Derecho Administrativo*", t. I, Abeledo-Perrot, 1983 ; Casás José O. : "*Presión fiscal e inconstitucionalidad*", Depalma, 1992, Capítulo X ; García Belsunce Horacio, "La autonomía de los municipios provinciales", Derecho Tributario, t. XII, pág. 363 ; Giuliani Fonrouge C. M. "*Derecho Financiero*", Depalma, 1993 ; Hernández Antonio, "*Derecho Municipal*", t. I, Depalma, 1984, t. I ; Jarach Dino : "*Curso de Derecho Tributario*", Cima, 1980 ; Losa Néstor O. : "*Justicia Municipal y Autonomía Comunal*", Ad-Hoc, 1991 ; Luqui Juan C., "Ensayo sobre el Régimen Tributario del Municipio", Revista Notarial, N° 756 ; Marienhoff Miguel, "La supuesta autonomía municipal", LL 1990-B-1012 ; Martín José M, "Estructura de distribución de los poderes tributarios en el sistema federal argentino", Impuestos XLIII-A-527 ; Martínez Patricia, "Autonomía municipal", JA 1985-III-627 ; Mouchet Carlos, "Facultades legislativas y reglamentarias de los municipios", LL 95-889 ; Nieva Aldo C., "Facultades tributarias de los municipios", LL 1992-B-480 ; Rosatti Horacio, "*Tratado de Derecho Municipal*", Tomo I, Cap. II, Tomo III, Cap. XXI y XXII, Rubinzal-Culzoni, 1987 y 1991, respectivamente ; Sagüés Néstor P., "El régimen municipal en la Constitución (a propósito del cabildo alberdiano)", LL 1985-C-1997 ; Spisso Rodolfo R., "*Derecho Constitucional Tributario*", Depalma, 1993, Capítulo VII, pág. 157 y sig., y "El supuesto poder tributario delegado de las municipalidades", Impuestos t. XXVIII-552 ; Vanossi Jorge, "El municipio en el régimen constitucional argentino", en "*El municipio*", Ediciones Ciudad Argentina, 1984 ; Vergara Omar A., "Las prerrogativas de las municipalidades oponibles a las provincias", LL 1989-C-920 ; Villegas H. B., "*Curso de Finanzas Públicas, Derecho Financiero y Tributario*", Depalma, 1995 ; Zuccherino Ricardo M., "*Tratado de Derecho Federal, Estadual y Municipal (Argentino y Comparado)*", Tomo III, Sec. Primera, Cap. II, Sec. Segunda, Cap. II, Depalma, 1992.

A fin de dar un panorama completo de la situación antes de la Reforma de 1994, intentaré hacer una sintética pero clara exposición de como estaba planteada, en la doctrina, la cuestión hasta ese momento. Para ello utilizaré como criterio de clasificación la división entre quienes sustentaban la autarquía municipal y, aquellos que participaban del criterio de la autonomía de las comunas, dejando en claro que dentro de cada una de estas dos grandes posiciones doctrinarias podemos encontrar diferentes matices entre autores que participan de una misma teoría, cuestión cuyo estudio excede los objetivos propuestos al momento de plantear este trabajo.

Dentro del primer grupo se alinean los administrativistas tales como Bielsa, Marienhoff, Cassagne, Villegas Basabilbaso, Bianchi y, gran parte de los doctrinarios del derecho tributario (Bulit Goñi, Casás, García Belsunce, Jarach, Luqui y Villegas, entre otros). Para estos autores, si bien estamos frente a una entidad de importancia histórica e institucional, de la interpretación del art. 5 de la Constitución Nacional se desprende que la determinación de las facultades que tendrán los municipios ha quedado reservada a las provincias, quienes son los únicos órganos autónomos, entendiéndolos como meras dependencias administrativas (pero no políticas) provinciales, y subordinados a éstas.

Para Marienhoff, uno de los más importantes exponentes de la postura autárquica, las comunas no poseen poderes originarios y propios, inherentes a las mismas y nacidos con ellas, lo cual es requisito ineludible para considerar a un órgano como autónomo, por lo cual, cuando en las constituciones provinciales se establece la autonomía de las municipalidades tal aseveración es irrelevante, pues sólo se trata de autarquías dotadas de amplia y especial competencia funcional<sup>25</sup>.

Remitiéndonos ahora al ámbito tributario específicamente, quienes entienden que los municipios de provincia son entes autárquicos, sostienen que en virtud de ello las comunas poseen un poder tributario derivado (o delegado), pues sólo tienen poder de imperio originario las provincias y la Nación, ya que las facultades tributarias de las mismas son reconocidas en forma directa por la Constitución Nacional; lo cual implica que los municipios sólo dispondrán de los recursos y tributos que establezca la ley provincial<sup>26</sup>. Aún posteriormente al fallo de la Corte donde se estableció la autonomía de los municipios de provincia<sup>27</sup>, y apoyándose en la sentencia dictada en la causa "Municipalidad de Rosario"<sup>28</sup>, se sostuvo que lo emanado de aquella causa fue una doctrina rápidamente olvidada por el Máximo Tribunal, pues retomó la antigua teoría de la autarquía.

Son los constitucionalistas<sup>29</sup>, así como los autores especializados en derecho municipal<sup>30</sup>, quienes han invocado el carácter autónomo de los municipios, desafiando de esta manera la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación anterior a "Rivademar". Para ellos los municipios son entes autónomos, aún cuando se reconozca que dicha autonomía es de grado inferior a la de las provincias, pues en

<sup>25</sup> Marienhoff Miguel, "La supuesta autonomía municipal", op. cit., pág. 1023.

<sup>26</sup> Jarach Dino, op. cit., pág. 66 y sig.

<sup>27</sup> "Rivademar", Fallos 312 : 327.

<sup>28</sup> Fallos 314 : 495.

<sup>29</sup> Ver las obras citadas en nota 21 de Bidart Campos, Vanossi y Sagües.

<sup>30</sup> Ver las obras citadas en nota 21 de Losa, Rosatti y Zuccherino.

virtud de nuestra forma federal de organización constitucional existe una escala de entes de gobierno, en la cual las provincias se encuentran por sobre las comunas, lo cual no implica desconocerles a estas últimas su carácter autónomo.

Dentro de esta postura encontramos alineados a dos prestigiosos tributaristas como son Rodolfo R. Spisso<sup>31</sup> y Catalina García Vizcaíno. Para el primero, no hay lugar a duda alguna de que cuando el artículo 5º de la Carta Magna impone a las provincias asegurar su régimen municipal, la expresión régimen significa, en este caso, sistema u organización de gobierno propio y autónomo. García Vizcaíno sostiene que el municipio debe juridizarse como autónomo, dictándose su propia Carta Orgánica<sup>32</sup>.

En similar sentido se ha pronunciado Carlos María Giuliani Fonrouge, para quien el poder de imperio que poseen los municipios es originario, pues todos los entes de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, es decir, sin admitir grados o jerarquías. Tanto la Nación, como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente por ser connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones, que solamente se diferencian por el ámbito donde actúan los mismos.<sup>33</sup>

### **3. La autonomía en la Constitución reformada :**

A partir de la reforma constitucional del año 1994, ha quedado plasmada en la Constitución Nacional una norma que hace expresa mención a la debatida cuestión que hemos tratado de dejar sentada, resolviendo, desde nuestra posición, un tema tan álgido como el del *status jurídico* de los municipios de provincia, ya que el artículo 123 establece que cada constitución provincial debe asegurar "...la autonomía municipal..."<sup>34</sup>, lo cual ha venido a complementar lo establecido en el art. 5º de la Carta Magna, en cuanto a que no sólo debe asegurarse el régimen municipal, sino también la autonomía de las comunas.

Si bien mi opinión respecto a la normativa bajo análisis será expuesta más adelante, es el momento de señalar que, entiendo *por autonomía municipal la capacidad que tienen las comunas de dictarse su propia ley, darse sus propias instituciones y de gobernarse por medio de ellas, sin que ningún otro órgano ejerza sobre el mismo autoridad alguna que desnaturalice dicha potestad*; aún cuando debe dejarse sentada la facultad constitucional que poseen las provincias de reglar el alcance y contenido de la mencionada autonomía municipal.

Siguiendo las enseñanzas del Dr. Rosatti<sup>35</sup>, comparto el criterio por él sostenido, en el sentido de entender que para que un municipio detente una autonomía "plena", implica se le reconozcan las siguientes cinco atribuciones :

- a) Autonormatividad constituyente : capacidad de darse su propia norma fundamental.
- b) Autocefalía : capacidad de elegir sus propias autoridades.

<sup>31</sup> "Derecho Constitucional Tributario", op. cit., pág. 69 y sig.

<sup>32</sup> "Los tributos frente al Federalismo - Puntos de partida y recomendaciones para la reforma constitucional", Depalma, 1975.

<sup>33</sup> Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", op. cit., vol. II, pág. 1076.

<sup>34</sup> El artículo de referencia establece: "Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto en el artículo 5º **asegurando la autonomía municipal** y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero". La negrita es agregada.

<sup>35</sup> "Tratado de Derecho Municipal", op. cit., pág. 98 y sig.

- c) Autarcía : autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios.
- d) Materia propia : reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción.
- e) Autodeterminación política : reconocimiento de garantías frente a las presiones políticas.

Solamente cuando las comunas detenten esta cinco potestades puede decirse que estamos frente a un ente que posee autonomía en el sentido que emana del art. 123 de la Ley Fundamental.

### **3.1 Posturas contestes :**

Sin embargo y, a pesar de lo establecido por la normativa constitucional, hay opiniones, muy importantes por cierto, que sostienen que no ha variado significativamente la situación de los municipios a partir de la reforma constitucional<sup>36</sup>. En el ámbito del derecho administrativo, una posición de este tipo sostiene el Dr. Cassagne<sup>37</sup>, quien afirma que son en definitiva las constituciones provinciales las que deben determinar que municipios podrán dictar sus propias cartas orgánicas y cuales no.

Refiriéndome ahora al ámbito tributario, para el Dr. Bulit Goñi<sup>38</sup>, en realidad las cosas no han cambiado demasiado, pues en lo sustancial, luego de la reforma, los municipios de provincia continúan subordinados al ordenamiento de la provincia. Dicha subordinación tiene importancia desde dos puntos de vista : porque permite mantener la vigencia de la ley de Coparticipación, los Pactos Federales que la complementan, y el régimen especial de participación tributaria de los Ingresos Brutos, es decir, el convenio Multilateral ; y porque al haber más de mil quinientas (1.500) municipalidades diseminadas a lo largo y a lo ancho del territorio nacional, es fácticamente imposible lograr la coordinación de los mismos. Para el autor, el objetivo de la reforma era fortalecer el federalismo, con una Nación soberana, Provincias autónomas y Municipios autárquicos<sup>39</sup>. En similar sentido se ha expresado el catedrático García Belsunce<sup>40</sup>, pues sostiene que la reforma ha replanteado con más fuerza la discusión sobre la cuestión.

Por su parte, Gustavo Naveira de Casanova sostiene que es obvio que las provincias son entes de una categoría jurídica superior a las comunas, y ésta junto con

---

<sup>36</sup> Entre aquellos autores que sostienen esta postura podemos citar a : Bulit Goñi Enrique, "Análisis de la reforma constitucional. Su alcance en materia de federalismo fiscal", en *"El Federalismo fiscal a partir de la reforma constitucional"*, Asociación Mutual Federal de Empleados de la Dirección General Impositiva, Buenos Aires, 1995, y "Sobre la tributación municipal en Argentina", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario* nº 2, pág. 371 y sig. ; Cassagne Juan C., "La problemática política, constitucional y administrativa de los municipios y su autonomía a la luz de la Constitución reformada", LL 1995-A-977 ; Casás José O., "La reforma constitucional y la coparticipación tributaria", e "Implicancias Fiscales del status jurídico de los Municipios de Provincia y la Reforma Constitucional en ciernes", ambos en *"El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional"*, op. cit. ; Cueli Hugo C., *"Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Anotada y Comentada"*, pág. 281 y sig., ed. La Ley, 1996 ; García Belsunce Horacio, "La autonomía de los municipios provinciales en la reforma constitucional de 1994", *Derecho Tributario*, t. XII, pág. 363 ; Naveira de Casanova Gustavo, "El Poder Tributario de los Municipios de Provincia", op. cit. ; Villegas Ninci Héctor, "La Tributación Municipal", *Aplicación Tributaria*, Mayo de 1998.

<sup>37</sup> "La problemática política, constitucional y administrativa de los municipios y su autonomía a la luz de la Constitución reformada", op. cit.

<sup>38</sup> "Sobre la tributación municipal en Argentina", op. cit.

<sup>39</sup> "Algunas consideraciones sobre el federalismo fiscal en la reforma constitucional", *Doctrina Tributaria Errepar*, t. XV, pág. 336.

otras razones -como por ejemplo la posibilidad que tienen las provincias de fusionar o escindir municipios-, llevan a pensar que las provincias son autónomas y que los municipios no lo son.

El Ministro del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Dr. José O. Casás, ya había señalado antes de la Reforma Constitucional, en los documentos aportados a la Asamblea Nacional Constituyente<sup>41</sup>, que consideraba conveniente no adoptar una definición expresa en la Constitución en torno al *status autónomo* de las comunas provinciales, a fin de hacer depender el mencionado status de la posición que adopten las constituciones provinciales.

### **3.2 Nuestra posición :**

Habiendo expuesto hasta este momento las posturas originadas con anterioridad a la reforma constitucional y que daban cuenta de dos posturas bien diferenciadas : la autonómica y la autárquica, así como la evolución de la jurisprudencia, desde entender a los municipios como meras delegaciones administrativas hasta determinar que son autónomos ; llegando al año 1994 y dando cuenta de la reforma introducida por el art. 123 de la Carta Magna, así como de las posturas que sostienen que nada a cambiado, expondré seguidamente mi posición respecto a la autonomía municipal y sus consecuencias tributarias.

Pero antes de adentrarme en el tratamiento específico de la cuestión, considero conveniente hacer una breve reflexión en torno al poder tributario originario o derivado que se le ha asignado a los municipios de provincia, y que muchos han relacionado con la autonomía o autarquía de los mismos.

#### **3.2.1 Poder tributario originario y derivado :**

Como he señalado anteriormente<sup>42</sup>, la mayor parte doctrina ha establecido que las Provincias y la Nación son los que poseen poder tributario originario, y son facultades originarias pues la Constitución Nacional las establece expresamente, mientras que la potestad derivada o delegada que se le adjudica a los municipios es así designada porque no hay reconocimiento directo de las mismas por parte de la Ley Fundamental.<sup>43</sup>

Para Giuliani Fonrouge, en cambio, tanto los municipios, como las provincias y la Nación poseen poder tributario originario, pues los tres órganos tienen facultades tributarias de la misma naturaleza<sup>44</sup>.

Desde mi humilde punto de vista, si bien ambas posiciones han sido consideradas por la mayoría de la doctrina como contradictorias, entiendo que las mismas no pueden ser comparadas, debido a que cada una de ellas establece lo que es el poder tributario originario o derivado en virtud de criterios de clasificación

<sup>40</sup> "La autonomía de los municipios provinciales en la reforma constitucional", op. cit.

<sup>41</sup> "Implicancias Fiscales del status jurídico de los Municipios de Provincia y la Reforma Constitucional en ciernes", en *"El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional"*, op. cit.

<sup>42</sup> Ver apartado 2.2

<sup>43</sup> Jarach Dino, op. cit., pág. 66 y sig.

<sup>44</sup> *"Derecho Financiero"*, vol. I, pág. 305 ; ver en el mismo sentido, Bidart Campos Germán, *"Manual de la Constitución Reformada"*, T. II, pág. 181, Ediar, 1997 y, Rosatti Horacio, *"Tratado de Derecho Municipal"*, Tomo III, Cap. XXI, pág. 226, op. cit.

eminentemente diferentes, por lo cual no puede considerarse a las mencionadas posturas como contradictorias.

El criterio mayoritario clasifica en base a lo que establece la Constitución y las potestades tributarias que la misma reconoce ; mientras que el otro criterio no hace distinción alguno, pues parte de la indudable necesidad que tienen todos los órganos de gobierno de contar con los recursos necesarios para hacer frente a los gastos que debe realizar para cumplir con sus cometidos constitucionales. Es por ello que, desde este último punto de vista, adhiero a lo sostenido por el maestro Giuliani Fonrouge : no puede concebirse un ente de gobierno que no detente poder tributario que le permita cumplir con sus obligaciones.

Ahora bien, encarando la cuestión desde la normativa constitucional y, en forma contraria a lo que gran parte de la doctrina ha venido sosteniendo desde hace largo tiempo, considero que solamente las provincias cuentan con poder tributario originario<sup>45</sup>, y ello es algo que surge en forma expresa de lo establecido en el artículo 121 C.N., pues ellas conservan todo el poder que expresamente no hubieran delegado en favor del gobierno federal<sup>46</sup>. Ello implica que, tanto la Nación como los municipios poseen poder tributario derivado o delegado, pues las potestades tributarias de ambos detentan provienen de la delegación que expresamente hicieron las provincias, a través de la Constitución Nacional, al momento de dictar esta última.

Por otra parte, actualmente, luego de la reforma constitucional, también tienen los municipios reconocido en forma expresa en la Carta Magna su poder tributario, más allá del mayor o menor alcance que se le otorgue al mismo, y tal aseveración surge de lo establecido en los artículos : 123, “...asegurando la autonomía municipal...en el orden...económico y financiero...” y, 75 inciso 30, “...La autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición...”<sup>47</sup>.

En definitiva, sólo las provincias cuentan con poder tributario originario, pues son ellas las que conservan todo el poder no delegado y, como la delegación la hacen a través de la Constitución Nacional, no cabe sino concluir que a quienes le han conferido atribuciones financieras, es decir, Nación y municipios, detentan un poder tributario derivado (o delegado). Es este el criterio sustentado por la Corte Suprema de la Nación<sup>48</sup>.

Pero más allá de cualquier discusión doctrinaria, que considero interesante y me apasiona, en el sentido de entender que el poder tributario de los municipios es

<sup>45</sup> En este sentido, García Belsunce Horacio A., “La distribución de los poderes impositivos”, JA 1957-I-Sec. Doctrina, pág. 97 ; Martín José María, “Estructura de distribución de los poderes tributarios en el sistema federal argentino”, Impuestos XLIII-A-527 ; Rodríguez Villafañe Miguel J., “Recursos y servicios de la Nación y las Provincias”, JA 1977-III-697 ; Villegas H. B., “Curso de Finanzas Públicas, Derecho Financiero y Tributario”, Depalma, 1995 , pág. 215

<sup>46</sup> Dice textualmente : “Las provincias **conservan todo el poder no delegado** por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”. La negrita es agregada.

<sup>47</sup> El inciso pertenece al artículo que regula las potestades del Congreso, y en extenso establece : “Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”.

<sup>48</sup> Ver “Telefónica de Argentina c. Municipalidad de Chascomús s. acción meramente declarativa”, Impuestos, t. 1997-B-2059 ; ver asimismo comentario al fallo en la sección Jurisprudencia Fiscal Anotada, mismo tomo, pág. 2495 y sig.

originario, o bien delegado ; lo que no podemos, bajo ningún punto de vista, es ignorar que la Constitución ha establecido que las comunas son entes de gobierno autónomos, lo cual conlleva necesariamente a determinar que los mismos cuentan con poder de imposición propio (sin importar que sea originario o derivado), cuya finalidad es la de poder cumplir con las incumbencias que le son inherentes a los municipios de provincia y con aquellas que les han sido transferidas recientemente desde la Nación y las provincias.

### 3.2.2 La autonomía de los Municipios de Provincia<sup>49</sup> :

Luego de realizar aquellas referencias y aclaraciones que consideraba necesarias para dejar planteado y, en la medida de lo posible, más o menos clarificado el tema que abordaremos como objeto central del presente trabajo, ha llegado el momento de establecer de manera concreta cuál es nuestra opinión acerca de la autonomía municipal y de sus alcances, así como de las consecuencias tributarias que de tal caracterización y delimitación se derivan lógicamente.

Obviamente, y en virtud del desarrollo realizado hasta el momento, es muy claro que adhiero a la postura doctrinaria que sostiene que desde la sanción de la reforma constitucional **los municipios de provincia gozan de autonomía en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero**, ya que el artículo 123 establece en forma clara y concreta que los municipios de provincia son autónomos, aún cuando las provincias puedan reglar el alcance de la misma<sup>50</sup>. Para arribar a una conclusión como la precedente, me he servido de las técnicas de interpretación constitucional<sup>51</sup>, las cuales, junto con el análisis del articulado en cuestión, se exponen seguidamente :

A. Según señala Linares Quintana, uno de los métodos de interpretación de la Ley Fundamental es el *histórico*<sup>52</sup>, y es en virtud del mismo que puede señalarse que la

---

<sup>49</sup> Sobre este asunto, y en cuanto a la situación posterior a la reforma constitucional relativa al reconocimiento de la autonomía municipal, pueden ser consultados, entre otros, las siguientes monografías : Aquino Britos Armando R., "La cuestión municipal después de la reforma constitucional de 1994", Diario L.L. del 29 de Febrero de 1996, sección Actualidad ; Baistrocchi Eduardo, "La autonomía de los municipios de provincia : sus posibles consecuencias tributarias" (Primera y Segunda parte), L.L. 1996-D-1173 y 1197, respectivamente ; Bidart Campos Germán J. : "*Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino*", t. VI "La Reforma", pág. 521, Ediar, 1996 ; Bielsa Rafael, "Consideraciones Generales y Reflexiones sobre el Federalismo Fiscal Argentino", en "*El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional*", op. cit. ; Budasoff Julio Rubén, "Límites legales y constitucionales al poder de imposición de los municipios", Diario LL del 6 de Junio de 1997, sección Actualidad ; Dromi Roberto, "*Derecho Administrativo*", Ediciones Ciudad Argentina, 1996 ; García Vizcaíno Catalina, "Consideraciones Generales y Reflexiones sobre el Federalismo Fiscal Argentino", en "*El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional*", op. cit., pág. 319 ; Gauna Juan O., "Poder central y poder local", op. cit. ; Losa Néstor O., "Reformas constitucionales y municipios", LL 1995-A-724 ; Rondina Homero, "Autonomía vs. Viabilidad. El Municipio en la nueva Constitución", ED 159-1010 ; Rosatti Horacio D., "El Federalismo en la Reforma", en "*La reforma de la Constitución : explicada por miembros de la Comisión de Redacción*", pág. 217 y sig., Rubinzal-Culzoni, 1994 ; Villegas Héctor B. ; "El régimen de coparticipación federal y la autonomía municipal dentro del marco de la reforma constitucional", en "*El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional*", op. cit. y, "Principales cuestiones de la tributación en las municipalidades de provincias", op. cit.

<sup>50</sup> Cuestión de la que nos ocuparemos infra.

<sup>51</sup> Para ello recurrimos, básicamente, a los siguientes autores : Badeni Gregorio, "*Derecho Constitucional. Libertades y Garantías*", Ad-Hoc, 1991 y, Linares Quintana Segundo V., "*Tratado de interpretación constitucional*", Abeledo-Perrot, 1998.

<sup>52</sup> Para desentrañar la inteligencia de una norma suprallegal, puede recurrirse a las condiciones existentes al momento del dictado de la misma, "...así como al espíritu general de los tiempos y sentimientos prevalecientes en el pueblo" (11, *American Jurisprudence*, 677). No es posible conocer el significado real de las instituciones actuales de un país sin volver la mirada al pasado.

normativa constitucional no ha hecho sino más que receptor, por un lado, la evolución jurisprudencial que, de entender a los municipios como meras delegaciones administrativas, arribó a un pronunciamiento en el cual estableció la autonomía de las comunas y, por otro, el reconocimiento que desde 1957 se había producido en el constitucionalismo provincial<sup>53</sup> en ese sentido ; todo lo cual lleva, por medio de esta regla, a entender que hay acontecimientos históricos que motivaron se estableciera una norma como la contenida en el artículo 123 de la Carta Magna.

B. Desde el punto de vista *teleológico*<sup>54</sup>, no tengo ningún tipo de dudas que, a diferencia de lo que sostienen otros autores<sup>55</sup>, establecer la autonomía municipal no hace sino más que acentuar un principio básico de nuestro sistema de gobierno, el federalismo<sup>56</sup>, pues una de las formas para que tal principio sea real y efectivo es la de transferir la mayor cantidad de funciones a niveles inferiores de gobierno, tal cual viene aconteciendo en nuestro país y en otros de América latina desde hace largo tiempo y, al cual nos hemos referido en el inicio de nuestra exposición. La mencionada descentralización siempre debe ir acompañada de las fuentes de recursos necesarias para cumplir con tales objetivos<sup>57</sup>. Esta distribución de poder no hace más que contribuir a que se logre una democracia más eficiente, tendiente a lograr una mejora en la relación entre gobernantes y gobernados que derive en la mejora de la situación relativa de los habitantes de la Nación.

El trasvaso de funciones al que me refiriera antes, en ningún caso debe ser entendido como desnaturalizador del sistema federal<sup>58</sup>, pues debe quedar en claro que en todo momento los municipios constituyen un ente gubernamental de jerarquía inferior a las provincias y, obviamente de la Nación ; es decir, las provincias siguen siendo un órgano superior a los municipios, los cuales poseen autonomía, pero obviamente inferior a la de las provincias, que podemos denominar autonomía atenuada o de segundo grado, entendiendo de primer grado a la que detentan los entes provinciales, pero que no por esa subordinación se transforma en autarquía.

Es por ello que la distribución del poder en nuestro país esta organizada de la siguiente manera : una Nación soberana, Provincias autónomas, y Municipios con autonomía de segundo grado o atenuada, siendo lo más conveniente que estos poderes actúen, más que subordinadamente, en forma independiente y coordinada.

Este método no debe ser utilizado como el único medio de interpretación, sino que debe ser complementado con otros.

<sup>53</sup> Ver en este sentido las Leyes Fundamentales de : Chubut, Río Negro, Santiago del Estero , Formosa, Neuquén, Misiones, San Juan, Salta, Córdoba, entre otras.

<sup>54</sup> Entendido como el desentrañar el significado de la normativa constitucional en virtud de la apreciación de los *finés* que tienen una Constitución.

<sup>55</sup> Como por ejemplo, Bulit Goñi Enrique, en "Análisis de la Reforma Constitucional. Su Alcance en Materia de Federalismo Fiscal", en "*El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional*", op. cit.

<sup>56</sup> El art. 1 de la Constitución dice : "*La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana **federal**, según lo establece la presente Constitución*". La negrita es nuestra.

<sup>57</sup> Folco Carlos María, "Autonomía Municipales", en "*El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional*", op. cit., en donde se cita al Dr. González Cano ; Losa Néstor Osvaldo, "Reformas constitucionales y municipios", op. cit., pág. 726 ; Rosatti Horacio D., "*Tratado de Derecho Municipal*", op. cit., t. I, Cap. III, pág. 145.

<sup>58</sup> En este sentido el constituyente Prieto sostuvo "Esto tiene su explicación justamente en el mismo título del primer punto, es decir —reitero—, el relativo al fortalecimiento del régimen federal. Si hay un avance sobre la autonomía provincial es justamente para fortalecer el régimen federal.", versión de la Convención Constituyente citada, día y sesión cit., pág. 3190.

C. En base al método de interpretación constitucional *sistemático*<sup>59</sup>, relacionando al artículo 123 de la Constitución nacional con los arts. 5º y 75. inc. 30 ya referidos<sup>60</sup>, se desprende del análisis en conjunto de los mismos la existencia autónoma del municipio con poder de imposición propio. De enlazarlo con el art. 75, incisos 2º, 13 (cláusula comercial), 18 (cláusula del progreso) , y 30 (cláusula de los establecimientos de utilidad nacional)<sup>61</sup>, vemos que estos últimos vienen a establecer una serie de limitaciones a la autonomía, tanto provincial como municipal, en pos de objetivos de la Nación toda, que en virtud de su importancia, tienen como natural consecuencia que las potestades comunales, y en algunos casos hasta las provinciales, no puedan ser ejercidas.

D. Por último, y en virtud del enfoque *semántico*<sup>62</sup>, entiendo que no cabe ninguna duda de que al utilizar el constituyente la palabra “*autonomía*” al referirse a los municipios de provincia, ha sido su intención determinar que las comunas tienen la potestad de dictarse su propia ley y de gobernarse por medio de ellas, pues es ese el significado genérico y común que podemos asignarle a esa expresión.

Pero para el caso de que se entienda que la palabra autonomía puede tener varios significados gramaticales, es posible recurrir a la *voluntad o intención del legislador*<sup>63</sup> a fin de clarificar lo que quiso decirse por medio de ella. Y es en este sentido que, si bien considero que no hay posibilidades de dar a la palabra autonomía un alcance distinto al ya establecido, para quien entienda que sí puede tener más de un significado, es que recurrimos a lo sostenido por los Constituyentes informantes del art. 123<sup>64</sup>, de cuyas expresiones se desprende, sin viso alguno de dudas el alcance que han querido otorgarle a las potestades municipales. El miembro informante, constituyente por la Provincia de Neuquén, Sr. Prieto, sostuvo que “Seguramente no se escapará a los señores convencionales que al instituirse en la Constitución Nacional un régimen de autonomía municipal de alguna forma se está ***inmiscuyendo en el marco de las autonomías provinciales...***”. Luego agregó, “...la transferencia del poder también se opera en sentido vertical, y la autonomía municipal es el ejemplo más claro a ese respecto, porque ***el poder queda desconcentrado y no solamente a nivel Nación y provincias...sino que incluso alcanza el ámbito municipal...***”.(La negritas son agregadas).

De lo expuesto se desprende claramente que al utilizar la palabra autonomía, fue intención del constituyente dotar a los municipios de facultades mayores de las que poseían, por lo cual no hay dudas de que el significado que cabe atribuirle a la expresión es el que hemos consignado anteriormente.

<sup>59</sup> Según este enfoque, la normativa constitucional debe ser desentrañada teniendo en cuenta que la Constitución es un cuerpo orgánico y sistemático, integrado por reglas y principios racionales e inseparablemente vinculados entre sí, por lo cual el significado de cada una de sus disposiciones debe determinarse en armonía con las demás, Linares Quintana Segundo V, op. cit., pág. 401.

<sup>60</sup> Ver notas 15 y 44, respectivamente.

<sup>61</sup> Normas de las que nos ocuparemos más adelante.

<sup>62</sup> “Las palabras de la Constitución deben ser entendidas en su sentido general y común... y en ningún caso ha de suponerse que un término constitucional es superfluo o está de más, sino que su utilización obedeció a un designio preconcebido de los autores de la ley suprema”, Linares Quintana Segundo V., op. cit., pág. 349.

<sup>63</sup> Ver Badeni Gregorio, op. cit., pág. 133.

<sup>64</sup> Según versión taquigráfica oficial de la Convención Nacional Constituyente, día y sesión, pág. 3190.

Habiendo establecido que los municipios a partir de la Reforma Constitucional poseen carácter autónomo, es necesario que se aborden las consecuencias prácticas, diferentes a las financieras y tributarias, que trae aparejada dicha afirmación, pues desde nuestro punto de vista las mismas son verdaderamente relevantes.

En primer lugar, y en virtud del principio de la primacía de la Constitución Nacional (art. 31 CN) y de la adecuación que a ella deben atender las constituciones provinciales (art. 5 CN), es que aquellas leyes fundamentales que contengan normativas que no establezcan la autonomía de las comunas que la componen, como por ejemplo la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, **son inconstitucionales**, debiendo ser adecuadas a la normativa de la Carta Magna<sup>65</sup>.

Por otro lado, cada municipio ha quedado facultado a dictar su propia Carta Orgánica, que en definitiva constituye una “constitución comunal” o “constitución de tercer grado”, pues una de los caracteres esenciales de la autonomía radica en la facultad que el ente de que se trate se dicte sus propias normas reguladoras, se de sus propias instituciones y se gobierne por medio de ellas, todo lo cual debe ser llevado a cabo a través del dictado de su norma fundamental<sup>66</sup>. No coincide con aquellos que sostienen que al establecer el art. 123 la facultad de las provincias de reglar el alcance de la autonomía de los municipios de provincia, esto implica que se las autorice a determinar que comunas podrán, y cuales no, darse su propia carta orgánica<sup>67</sup>. Lo que sí pueden hacer las provincias es establecer categorías de comunas y, en virtud de ello, otorgarles a algunas potestades, por ejemplo tributarias, más amplias que a las demás, pero de ningún modo pueden privarlas de autonormatividad constituyente, pues es un carácter esencial de la autonomía, así como tampoco podrán limitar esas facultades tributarias al punto de dejar al municipio sin los recursos necesarios para cumplir con sus objetivos esenciales.

Sólo sería viable la posibilidad de que los municipios no dictaran sus propias Cartas Orgánicas, en el supuesto en que hubiera acuerdo y aceptación de todas las comunas de una provincia en que fuera ésta la que dictara, constitucional o legalmente, el instrumento regulador de las mismas, pues de esta manera se respetaría el principio de la autonomía.

Como consecuencia de ello, las provincias están imposibilitadas de fusionar o fraccionar los municipios existentes al momento de la Reforma Constitucional, pues en virtud de haberseles otorgado autonomía, es necesario que presten su expresa conformidad para que sucedan algunas de esas dos cosas, pues si tales acciones pudieran ser realizadas por las provincias sin limitaciones, ello implicaría desconocer, por un lado, la autodeterminación política, y por otro, en caso de haberse dado la

---

<sup>65</sup> Si bien en época anterior a la reforma, esto ya fue sostenido por Bulit Goñi Enrique, en “Autonomía o Autarquía de los Municipios (Sobre las implicancias tributarias de un reciente fallo de la Corte Suprema Nacional)”, op. cit., pág. 1056 ; posteriormente al año 1994, esto ha sido sostenido por Losa N. O., “*El derecho municipal en la Constitución vigente*”, pág. 54, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1995.

<sup>66</sup> En igual sentido, Aquino Britos Armando R., “La cuestión municipal después de la reforma constitucional de 1994”, op. cit. En este sentido se expresó el miembro informante Prieto : “Es decir que cada Constitución provincial adoptará los recaudos para que los municipios de esa provincia puedan acceder al dictado de sus propias instituciones. Esto tiene vinculación, justamente, con esa descentralización del poder, que lo acerca al ciudadano y al vecino de cada una de las ciudades de la Argentina.”, según versión de la Convención Constituyente citada, pág. 3190.

comunas su propia Carta Orgánica, la autonormatividad constituyente, así como también las facultades de legislación, ejecución y jurisdicción que le son propias.

### **3.3 Implicancias de la autonomía en materia financiera y tributaria :**

Habiendo dejado sentada mi posición respecto a la cuestión genérica de la nueva normativa reguladora de los municipios, nos abocaremos de aquí en más a tratar de dilucidar aquellas cuestiones derivadas de la autonomía comunal y que tienen relevancia en materia fiscal y tributaria.

Para comenzar volveré a servirme de las expresiones vertidas por los miembros informantes en la Convención Constituyente, en la cual Hugo Prieto afirmó que "...los planos económico y financiero han sido especialmente considerados en el texto constitucional porque tienen una importancia superlativa. De esta manera estamos especificando y dejando en claro que **los municipios argentinos van a poder generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus propios recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder**, completando así las facultades de administración que le son propios." Seguidamente sostuvo, "...la autonomía municipal enmarcada en este **nuevo esquema de poder** en la Argentina a partir de la reforma constitucional va a contribuir a lograr una democracia más eficiente que propenda al bien común...". (Negritas agregadas).

De lo expuesto se desprende sin duda alguna que la autonomía económica y financiera, o autarcia, es uno de los elementos fundamentales que hacen a que un municipio pueda ser considerado plenamente autónomo. Como hemos venido señalando, en virtud del proceso de descentralización interno que se viene produciendo en nuestro país, es que se torna imprescindible que las comunas posean la facultad de autodeterminarse en materia financiera y tributaria, lo cual debe entenderse no sólo en el sentido de poder administrar sus propios recursos, sino que los municipios deben contar con ingresos suficientes para hacer frente a las funciones que le son inherentes, así como a aquellas que le han sido, y están siendo transferidas por parte de la Nación y las provincias. Si se entiende que a mayor cantidad de funciones asignadas más ingresos debe poseer los municipios, esos mayores recursos deben provenir de un mayor poder tributario con el que deben contar los mismos.

Es por esto que, en consonancia con lo sostenido por Villegas<sup>67</sup> y Baistrocchi<sup>69</sup>, es plenamente aplicable a la materia financiera de las comunas la denominada *teoría de la permisión*, por la cual las municipalidades puede ejercer sus facultades en la materia con total libertad, estableciendo todo tipo de tributos, en tanto la provincia no ejerza su poder de limitar la misma, aunque siempre teniendo en miras una serie de limitaciones que provienen de la Constitución Nacional y la legislación del gobierno federal.

<sup>67</sup> Ver en este sentido, Rosatti Horacio D, "El Federalismo en la Reforma", en "*La reforma de la Constitución : explicada por miembros de la Comisión de Redacción*", op. cit., pág. 223.

<sup>68</sup> "Principales cuestiones de la tributación en las municipalidades de provincias", op. cit., pág. 3307.

<sup>69</sup> Para Eduardo Baistrocchi la "teoría de la permisión" es la que rige a partir de la reforma constitucional, mientras que antes de la misma se aplicaba la "teoría de la prohibición", por la cual los municipios sólo podían establecer aquellos tributos que estaban expresamente permitidos.

Sentado ello, consideramos conveniente abocarnos primero a tratar la cuestión relacionada con las limitaciones que pueden afectar a la autonomía de las comunas provinciales, las cuales pueden provenir de distintas vertientes.

### 3.3.1 Limitaciones :

Podemos señalar que hay básicamente seis limitaciones al poder tributario de los municipios de provincia :

**I.** La proveniente de los artículos 4º y 75 inc. 1º de la Constitución Nacional, y que se refiere a la competencia exclusiva de la Nación para gravar con derechos de importación y exportación las mercaderías, lo cual excluye la posibilidad de que tal tributo sea utilizado por las provincias o por los municipios de provincia para gravar la entrada o salida de mercaderías.

**II.** Siguiendo con el artículo 75, en su inciso 13º figura lo que la doctrina ha dado en llamar la *cláusula comercial*, por la cual las leyes que dicte el Congreso en virtud de la misma, limitan el poder tributario, tanto provincial como municipal, cuando del ejercicio del mismo se deriven interferencias con el comercio interjurisdiccional de bienes y servicios<sup>70</sup>.

**III.** La *cláusula del progreso* contenida en el inciso 18 del artículo 75, según ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>71</sup>, permite que el Congreso Nacional dicte normas que prohíban el ejercicio de facultades provinciales y municipales en pos de la mencionada prosperidad del país y, entre lo que puede prohibirse, se encuentran las potestades tributarias.

**IV.** Otro límite proviene del ya comentado inc. 30 del artículo 75, que instituye la potestad de que el Poder Legislativo Nacional regule los *establecimientos de utilidad nacional*, desplazando el poder de imposición provincial o municipal cuando el ejercicio del mismo interfiera con el cumplimiento de ese fin.<sup>72</sup>

**V.** Una limitación de carácter genérico que afecta no sólo al poder tributario de los municipios, sino también a los de la Nación y provincias, es la que proviene del conjunto de los *principios constitucionales financieros*<sup>73</sup> que emanan de nuestra Carta Magna (reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, generalidad, etc.) y que constituyen una valla infranqueable para cualquiera de los tres niveles de gobierno en el ejercicio de sus facultades de imposición.

**VI.** En este punto debe abordarse una de las cuestiones de más difícil dilucidación, y es aquella que proviene de los regímenes de participación de impuestos, por un lado la ley de Coparticipación N° 23.548<sup>74</sup>, y por otro, el Convenio Multilateral sobre la Distribución de Ingresos Brutos.

“La autonomía de los municipios de provincia : sus posibles consecuencias tributarias” (Primera y Segunda parte), op. cit., pág. 1996.

<sup>70</sup> Ver en este sentido Fallos :101 :85 ; 149 :37 ; 175 :99 ; 269 :92 ; 306 :516 ; 307 :374 , entre otros.

<sup>71</sup> Fallos 68 :227 ; 104 :73 ; 188 :247 ; 189 :272 ; 248 :736 ; 250 :666 ; 272 :237 ; 295 :338, entre otros.

<sup>72</sup> Fallos 293 :287 ;300 :328 ; 301 :1122 ; 305 :1381 ; 308 :403 ; 308 :647, entre otros.

<sup>73</sup> Casás José O., “Implicancias Fiscales del status jurídico de los Municipios de Provincia y la Reforma Constitucional en ciernes”, en “*El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional*”, op. cit. ; Corti Horacio Guillermo, “*Derecho Financiero*”, Cap. IV, Abeledo-Perrot, 1997.

<sup>74</sup> ADLA t. XLVII-A, pág. 53 y sig.

<sup>75</sup> A fin de un estudio pormenorizado de la cuestión recomendamos recurrir a los excelentes trabajos del Dr. Casás J. O., “Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina -nueva

El primer régimen apunta a establecer un mecanismo cuya finalidad esencial es la de evitar la doble imposición, para lo cual se delega en el gobierno federal la facultad de establecer los impuestos, que luego serán distribuidos, primariamente entre Nación y provincias, y secundariamente entre las provincias. La adhesión de las provincias implica, entre otras cuestiones, no aplicar gravámenes análogos a los que se faculta a establecer a la Nación, compromiso que a su vez es asumido en nombre de los municipios que la componen.

Por su parte, el Convenio Multilateral establece un mecanismo que, a diferencia de lo que acontece con el anterior, no distribuye lo recaudado, sino que su objetivo es distribuir base imponible, logrando de esa manera la coordinación horizontal entre la Capital Federal y las provincias.

Lo relevante, a lo efectos del tema que estamos abordando es que, en ambos casos, las provincias asumen compromisos por sí, y en nombre de los municipios de su jurisdicción, facultad que desde el punto de vista de la autonomía municipal que vengo sosteniendo aparece, cuando menos, dudosa. Aclaremos algunas cuestiones.

En principio, y como es sabido, los regímenes de coparticipación de impuestos han sido constitucionalizados a partir de la Reforma de 1994<sup>76</sup>, los que deberán ser instrumentados por una ley convenio que tendrá como base acuerdos entre la Nación y las Provincias. Vale aclarar que en ningún momento la normativa establece que los municipios, o que la Ciudad de Buenos Aires, participarán de las negociaciones previas al dictado de la ley.

Como es obvio, es fácticamente imposible reunir los aproximadamente 1.700 municipios<sup>77</sup> que componen la totalidad del país a fin de sentarlos en una mesa a discutir acerca de la ley de coparticipación, por lo cual la normativa constitucional ha adoptado un método lógico, y es que en la discusión participen sólo la Nación y las provincias.

De lo expuesto podría entenderse que las provincias mantienen la potestad de asumir obligaciones por los municipios que la componen, aún cuando como señala Enrique Bulit Goñi<sup>78</sup> al comentar el art. 9º de la ley 23.548 que “...el incumplimiento de los municipios no afecta para nada a las provincias respectivas ; son por el contrario, *obligaciones directas que el pacto legal ponen en cabeza de los municipios*, de igual modo que si éstos lo hubieran asumido directamente por sí mismos, al punto que si no cumple los compromisos que de él se derivan, ellos y sólo ellos soportan sus consecuencias...” (Bastardilla agregada).

Siguiendo esta ideas, debe concluirse en que las provincias pueden asumir obligaciones en nombre de las comunas de su jurisdicción, pero de en caso de incumplimiento, son ellas quienes soportan las consecuencias que se derivan de tal accionar. No estoy de acuerdo con tal afirmación.

---

ley de coparticipación impositiva-”, Derecho Fiscal, t. XLV, y “Federalismo Fiscal - El laberinto de la Coparticipación”, Criterios Tributarios.

<sup>76</sup> Artículo 75 inc. 2º, segundo párrafo y siguientes.

<sup>77</sup> Según datos del Instituto Federal de Asuntos Municipales, Julio de 1997, que gentilmente me ha proporcionado el Dr. José Osvaldo Casás.

<sup>78</sup> “Autonomía o autarquía de los municipios (sobre las implicancias tributarias de un reciente fallo de la Corte Suprema Nacional)”, op. cit., pág. 1065.

Partiendo de la base de que los municipios son entes gubernamentales que gozan de autonomía financiera y, constituyendo el régimen de coparticipación una de las principales fuente de recursos con la que cuentan, para que las provincias puedan negociar y obligarse por sí, y en nombre de las municipalidades que las componen, es necesario que previamente se realice un acuerdo interno, entre aquellas y éstas, del cual surja la posición que sustentará el gobierno provincial en el proceso de negociación previo al dictado de la ley de coparticipación<sup>79</sup>.

Más allá de que si bien será dificultoso en la práctica establecer un mecanismo para que se logre el acuerdo interno, una cuestión puramente práctica como esta no puede servir de sustento para desconocer la potestad jurídica que poseen los municipios de participar, aún de manera indirecta, en la negociación de la coparticipación ; pues de esa forma podrán hacer valer los derechos que derivan del status jurídico autónómico que poseen, con lo cual es muy probable que mejore su situación con respecto al reparto de los recursos que obtienen de las provincias por la coparticipación de impuestos.

Esta afirmación será de aplicación a partir del momento en que comience a negociarse la nueva ley de coparticipación, pero hoy nos encontramos ante un panorama diferente, del cual podrían derivarse importantes y hasta nefastas consecuencias.

La actual ley de coparticipación que rige la distribución de lo recaudado es inconstitucional, pues la misma no se adecua a la manda constitucional contenida en el art. 75 inc. 2º<sup>80</sup>, en cuanto a que la misma debe distribuir en relación directa a las competencias servicios y funciones, y en base a criterios objetivos, siendo equitativa y solidaria, priorizando un grado equivalente de desarrollo. La ley 23.548 no acoge tales principios, por lo cual, si se suscitara un litigio del cual fuera parte un municipio, la inconstitucionalidad de la misma podría ser alegada por éste y así decretado por el órgano jurisdiccional que entendiera en la cuestión.

Si esto sucediera, el municipio que hipotéticamente hubiera obtenido la declaración podría validamente establecer cualquier clase de tributos, con la excepción de aquellos que les están vedados (o limitados) por la normativa de la Carta Magna y que han sido enumeradas en los punto I a V de este apartado, pues el acotamiento de facultades comunales provenientes de las leyes de coparticipación se esfumarían. Todo ello siempre y cuando se tratara de un municipio perteneciente a una provincia que no le reconoce autonomía, pues en ese caso, como ya se ha consignado, la norma provincial en cuestión sería inconstitucional -por su falta de adecuación a la Carta Magna-, y entraría a jugar de manera plena la "teoría de la permisión". Y al no haberse dictado normas que reglen el alcance de la autonomía municipal<sup>81</sup>, podría establecer

<sup>79</sup> Ver en este sentido, Rosatti, op. cit., pág. 276.

<sup>80</sup> Además, debe tenerse en cuenta que la cláusula transitoria Sexta determinó que una nueva ley de coparticipación, adecuada a los parámetros establecidos, debía dictarse antes del 31-12-96, lo cual no ocurrió, sino que se ha prorrogado la ley que regía en el momento de la reforma, y la cual fue intención de los constituyentes reemplazar, a pesar de lo cual es la que rige hoy por hoy, motivo por el cual no rige ninguna ley de coparticipación en nuestro país actualmente.

<sup>81</sup> No tenemos conocimiento a la fecha de realización del presente trabajo, 1-11-98, que ninguna Constitución ni ley provincial haya reglado la autonomía municipal según las pautas establecidas en la Ley Fundamental. Ni siquiera la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, cuya reforma se produjo

toda clase de tributos, inclusive impuesto a las ganancias e I.V.A., para señalar aquellos de mayor importancia. Esto es así pues como las provincias pueden delegar todo el poder tributario originario<sup>82</sup> que poseen, y teniendo en cuenta la teoría de la permisión, en tanto las mismas no ejerzan su poder reglamentario, las comunas están habilitadas ampliamente para utilizar el poder de imposición que le es reconocido por la Ley Fundamental.

Si bien esta teoría puede aparecer como un tanto arriesgada, la considero jurídicamente posible y por demás lógica, aunque fácticamente inviable, pues no se vislumbra que algún municipio se anime a adoptar la mencionada determinación, pues su supervivencia financiera depende en gran parte de los recursos que recibe de la coparticipación, así como de las transferencias que les otorgan las provincias.

Para evitar que pueda acontecer una situación como la descrita, es necesario que se agilice la tramitación de la nueva ley de coparticipación, celebrándose primero los acuerdos entre las comunas y las provincias que he considerado como habilitantes para que una vez lograda la mencionada concordancia, pueda esta última negociar con los demás gobiernos provinciales y con la Nación, la nueva ley de coparticipación impositiva adecuada a los parámetros establecidos por la Constitución Nacional.

Solamente una ley convenio que surja del consenso entre municipios y provincias, y entre éstas y la Nación, constituirá una limitación válida a la autonomía financiera de las comunas y, obviamente, de las provincias.

#### **4. Los tributos municipales :**

De lo expuesto hasta ahora podría entenderse que, a lo largo de esta exposición he vaciado de contenido la potestad provincial de reglar el alcance y contenido de la autonomía municipal, específicamente en materia económica y financiera, según lo establecido por el artículo 123 de la Constitución Nacional, pero no es así. En realidad considero que la misma existe, pero de manera limitada, y no como entiende cierta doctrina, de forma amplia.

Dentro del ámbito de la potestad tributaria es donde la Provincia debe ejercer su poder reglamentario, a través de una ley o bien de por medio de su Ley fundamental, estableciendo, y de esa manera limitando, cuales son las facultades tributarias de los municipios. Considero conveniente que el deslinde de tales potestades sea realizado en las constituciones provinciales, pues de esa manera se evitarían posibles conflictos que puedan llegar a producirse por el manejo que las legislaturas pudieran realizar en el caso de que la reglamentación se efectuara a través de una ley.

En tal sentido, la provincia debe hacer un claro deslinde de cuales son los impuestos que serán de su competencia exclusiva, y cuales corresponden a los municipios de su jurisdicción, teniendo como única limitación dotar a estos últimos de los recursos tributarios necesarios que le permitan cumplir con las funciones que

---

pocos meses después de la reforma de la Carta Magna, ha receptado lo establecido por ella en materia municipal, por lo cual la reglamentación que hace la misma a través de la Carta Orgánica, es inconstitucional.

<sup>82</sup> Folco Carlos M., "Autonomías Municipales Provinciales", en *"El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional"*, op. cit., pág. 485; García Belsunce H., "La distribución de los poderes impositivos", op. cit., pág. 98.

tradicionalmente le han correspondido, así como aquellas que les han sido transferidas recientemente, y con las que se les transmitan.

#### 4.1 Los impuestos :

Es sabido que los municipios tienen potestad para establecer no solamente tasas y contribuciones, como en algún momento se sostuvo, sino que están habilitados para el cobro de impuestos<sup>83</sup>, aún cuando la mencionada facultad se ve reducida al mínimo, o bien deja de existir, ya que en la práctica no quedan materias impositivas para gravar, ello en virtud del régimen de coparticipación federal al que hemos hecho referencia como limitativo de las facultades impositivas de los municipios.

Ello ha llevado a que los municipios, en medio de su búsqueda desesperada por obtener ingresos, y al no poder establecer gravámenes análogos a los establecidos en el mencionado régimen, han debido recurrir a otra clase de tributos, específicamente a las tasas, aún cuando si bien su estructura responde a la naturaleza jurídica de las mismas, constituyen verdaderos impuestos, pues, por ejemplo, su base imponible la constituye los ingresos brutos.

Baistrocchi sostiene que según las distintas limitaciones que recaen sobre los municipios, éstos solamente tienen la facultad de establecer dos clases de impuestos : ecológicos y mineros<sup>84</sup>.

Si bien coincido con tal postura, en virtud de lo expuesto en relación a la obligación constitucional que tienen las provincias de adecuar sus Leyes Fundamentales a lo establecido en la Carta Magna en cuanto a la autonomía municipal (y con el alcance que le dimos), y de lo sostenido en cuanto al régimen de coparticipación impositiva, estoy absolutamente convencido de que debe crearse un nuevo sistema de reparto de competencias impositivas entre la Nación, las provincias y los municipios.

En primer medida debe establecerse, según las pautas establecidas por la Constitución Nacional, un nuevo régimen de coparticipación de impuestos, en el cual tengan una participación indirecta los municipios, en el sentido que establecimos más arriba, es decir, mediante un acuerdo previo con la provincia, a fin de que ésta negocie la estructura de la ley en base a ello. Debe ser esto complementado por un sistema de coparticipación interno, que distribuya aquellos impuestos que le corresponden a las provincias de manera exclusiva, sea que integren, o no, el régimen de coparticipación federal, con los municipios de su jurisdicción. El mencionado sistema, en virtud de lo establecido por el art. 5 de la CN, deberá receptor los principios enunciados en el art. 75 de la Ley Fundamental a los cuales nos hemos referido anteriormente.

Por otro lado, debe consensuarse un régimen entre las provincias y los municipios por el cual transfieran aquellas a éstos una serie de impuestos que hoy en

<sup>83</sup> García Belsunce Horacio A, "Impuestos y tasas municipales", en "*Temas de Derecho Tributario*", Abeledo Perrot, 1984.

<sup>84</sup> "La autonomía de los municipios de provincia : sus posibles consecuencias tributarias" (Primera y Segunda parte), op. cit., pág. 1996.

día se encuentran bajo su órbita, pues como he consignado a lo largo del trabajo, el trasvase de funciones (por ejemplo, si se transfiere el sistema de salud) debe ir acompañado de los recursos suficientes para que se desarrollen las mismas de manera adecuada, ya que de lo contrario se produciría un empeoramiento en la prestación de las mismas a manos de los municipios.

Para ello propicio les sean transferidos a los municipios los tributos que puedan ser objeto de fácil recaudación a nivel comunal, y que básicamente son aquellos que se relacionan con hechos imponibles realizados en el territorio del municipio. Ello deberá ser complementado con un sistema de participación por el cual los municipios transfieran parte de lo recaudado a la provincia.

Deberían cederse a los municipios :a) *impuestos sobre bienes inmuebles* ; b) *impuesto a los automotores* ; c) *impuestos a los espectáculos públicos*<sup>85</sup> ; d) *impuestos sobre los establecimientos que desarrollan actividades económicas, o de otro tipo, en su jurisdicción, siempre que no tomen como base imponible sus ventas* ; e) *impuestos específicos al consumo, como por ejemplo : juegos de azar, clubes de lujo, turismo, etc.*<sup>86</sup> y ; f) *impuestos sobre construcciones, instalaciones y obras.*<sup>87</sup>

Para aquellos gravámenes que puedan generar traslados en la radicación de los bienes (automotores e inmobiliario, aunque éste en mucho menor medida), generando la competencia entre los municipios y tornar ilusorio este recurso, es conveniente que sea la provincia, previo acuerdo con los municipios, quien regule la estructura del impuesto, base imponible y alícuota, a fin de que la carga tributaria sea uniforme en todos lo municipios de la provincia.

#### **4.2 Tasas y contribuciones por mejoras :**

Finalmente, para completar el sistema de recursos tributarios que corresponden a los municipios de provincia, es relevante hacer referencia a estas dos especies tributarias : las tasas y las contribuciones por mejoras.

En referencia a las tasas, las mismas constituyen la fuente principal (y casi exclusiva) de recursos tributarios de los municipios, siendo, en general, las que más aportan al erario municipal la conocida *tasa por alumbrado, barrido y conservación de la vía pública*, y la de *inspección de seguridad e higiene*, a pesar de existir otra importante cantidad que poco aportan<sup>88</sup>.

<sup>85</sup> En relación a los tres primeros, ver García Belsunce Horacio A., "La distribución de los poderes impositivos", op. cit.

<sup>86</sup> Sobre estos dos últimos, Lukszan Alberto J., "Financiamiento Municipal", en "Tercer Congreso Tributario", pág. 287, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, 1995.

<sup>87</sup> Este es un tributo que en España ha sido cedido a los Municipios por medio de la Ley de Haciendas Locales (art. 101). Ver en este sentido, Queralt J. M. - Lozano Serrano C. - Casado Ollero G. - Tejerizo López J. M., "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Tecnos, 1997 ; Sainz de Bujanda Fernando, "Lecciones de Derecho Financiero", Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense Madrid, 1993

<sup>88</sup> Ver en este sentido, Bulit Goñi Enrique, "Sobre la tributación municipal en Argentina", pág. 378 y sig., op. cit.

En este momento quiero dejar sentada mi posición sobre sólo dos cuestiones relacionadas con esta especie de tributo : la prestación del servicio y con el costo del mismo<sup>89</sup>, pues son de singular importancia a los efectos de la financiación municipal.

Relacionado con las prestación del servicio, es sabido que hay dos posturas : una que sostiene que la prestación del servicio debe ser efectiva como presupuesto para el cobro de la tasa, mientras que la otra admite que la prestación sea potencial, siendo suficiente para exigir el cobro del tributo la descripción del servicio y su ofrecimiento. La primera de las doctrinas descriptas es la sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mientras que la segunda es la que afirma la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires<sup>90</sup>.

En concordancia con lo sostenido por Giuliani Fonrouge, Valdés Costa y Villegas, entiendo que, aún cuando no se particularice en una persona, pero siempre que el servicio se preste en forma efectiva, la tasa se torna exigible. Veamos este ejemplo : en la tasa por seguridad e higiene la actividad de la comuna consiste en controlar que los comercios y locales industriales y profesionales se encuentren mantenidos en buena forma, lo cual deviene en un beneficio para toda la comunidad, y es el relacionado con la salubridad. Es por ello que, más allá de que a un comercio determinado no se le halla realizado la inspección correspondiente, basta con que la misma ocurra en otros establecimientos y que en cualquier momento pueda hacerse en el local de ese comerciante, para que sea exigible el pago del tributo.

En cuanto a la cuestión relacionada con el monto de las tasas, estoy de acuerdo con la doctrina que sostiene que para determinar la cuantía del tributo debe tenerse en cuenta la capacidad contributiva<sup>91</sup> del sujeto pasivo, lo cual nunca puede llevar a desnaturalizar la esencia de la tasa, es decir, debe respetarse el límite global del costo del servicio, pues si así no fuera la misma se transformaría en un impuesto. Es este el criterio seguido por la Corte Suprema<sup>92</sup>.

Por último debo referirme a la especie tributaria que menos recursos genera para los municipios, la *contribución por mejoras*, en el sentido de que la misma es subutilizada, aplicándose casi exclusivamente para financiar la pavimentación de calles, y no se sirven de ella los municipios para otra serie de obras que también derivan en un mayor valor en los inmuebles. Consideramos que las comunas deben replantearse la forma de aplicación de esta especie de tributo y extenderla a otras actividades, pues las mismas pueden constituirse en un recurso sumamente importante en tanto y en cuanto se las utilice en debida forma, y no como acontece en la actualidad.

---

<sup>89</sup> Para un estudio pormenorizado de este tributo recomendamos : García Belsunce H. A., "Impuestos y tasas municipales", en "*Temas de Derecho Tributario*", op. cit. ; Giuliani Fonrouge C. M., "*Derecho Financiero*", t. II, op. cit. ; Jarach Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Cangallo, 191983 ; Queralt J. M. - Lozano Serrano C. - Casado Ollero G. - Tejerizo López J. M., "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*", op. cit. ; Miri de Heras Susana, "La tasa como retribución de servicios públicos", JA 1980-IV-128 ; Sainz de Bujanda Fernando, "*Lecciones de Derecho Financiero*", Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993 ; Valdés Costa Ramón, "*Curso de Derecho Tributario*", Depalma-Temis-Marcial Pons, seg. ed., 1996 ; Villegas H. B., "Principales cuestiones de la Tributación en las municipalidades de provincias", op. cit.

<sup>90</sup> Fallos 234 :663 y S.C.B.A. B 51937, del 28-11-95, respectivamente.

<sup>91</sup> Spisso R., "*Derecho Constitucional tributario*", op. cit., pág. 45 ; Tarsitano A., "El principio constitucional de capacidad contributiva", en "Estudios de derecho constitucional tributario", en Homenaje al profesor J. C. Luqui, Coordinado por H. García Belsunce, pág. 335, Depalma, 1994 ; Valdés Costa, "*Curso de Derecho Tributario*", op. cit., pág. 165.

<sup>92</sup> Fallos 234 :663 ; 277 :218.

Propongo que se apliquen contribuciones especiales por la realización de actividades tales como<sup>93</sup> : a) *mejoras o construcción de puentes, plazas y calles* ; b) *mejoras o construcción de aceras ; construcción o renovación de embalses, canales u obras de irrigación y* ; c) *primer establecimiento del alumbrado público, redes de agua potable y gas, o bien, el mejoramiento de las mismas.*

## **5. Epílogo :**

Considero que, a partir de la reforma constitucional ha sido superada la discusión acerca de si los municipios de provincia son autárquicos o autónomos, pues la Ley Fundamental en su nuevo art. 123 ha receptado esta última teoría, por lo cual debe reconocérsele a partir de ese momento (como lo han hecho algunas constituciones provinciales) nuevas y más importantes facultades, pues en virtud del proceso de descentralización que se da en gran parte del mundo y, por el proceso de transferencia de competencias y funciones que realizaron las provincias y la Nación hacia las comunas, es necesario dotar a esta últimas de aquellas potestades necesarias para que las lleven adelante de manera eficiente y eficaz, entre las cuales se encuentran las relacionadas con la materia económico y financiera. Ello debe ser así pues es necesario que los municipios cuenten con ingresos propios para cumplir con las actividades que le son inherentes, sin la necesidad de depender de los ingresos que puedan proveerles las provincias (y que muchas veces son distribuidos de forma arbitraria por el ejecutivo en razón del partido político a que responden), ya que sólo de esa manera podremos decir que los municipios gozan de autonomía, pues sólo quien cuenta con recursos propios suficientes para cumplir con las funciones que le son inherentes, sin necesidad de depender de auxilios externos, es un órgano autónomo e independiente. Y que los municipios de provincia gocen de autonomía e independencia es una manda constitucional, lo cual he intentado fundamentar debida, aunque brevemente, en este trabajo.

---

<sup>93</sup> Ver Llamas Labella, “*Las contribuciones especiales*”, en especial págs. 112 y 113, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, 1973.