

TÍTULO:	LOS TRIBUTOS MUNICIPALES INDIRECTOS. SU INCONSTITUCIONALIDAD. POTESTAD TRIBUTARIA
AUTOR/ES:	Soler, Osvaldo H.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLI
PÁGINA:	-
MES:	Setiembre
AÑO:	2020
OTROS DATOS:	-

---

**OSVALDO H. SOLER**

## **LOS TRIBUTOS MUNICIPALES INDIRECTOS. SU INCONSTITUCIONALIDAD. POTESTAD TRIBUTARIA**

### **I - LA POTESTAD TRIBUTARIA**

La Potestad es la facultad soberana que tiene el Estado para imponer un determinado comportamiento a los sujetos que conforman la Nación, mediante el cual habrá de lograr la realización de sus objetivos dirigidos al bien común de la sociedad.

En el marco de dicha potestad, el Estado tiene autoridad para sancionar normas jurídicas creadoras de tributos, de cumplimiento obligatorio para los sujetos que realicen el hecho generador indicado en la hipótesis de incidencia.

La Potestad Tributaria es constitucional, pues es la Constitución la que le otorga al Estado dicha autoridad bajo sus propias condiciones, dándole significado y delimitación, dependiendo su eficacia jurídica de su encuadramiento y sometimiento a las disposiciones constitucionales.

El fundamento de la Potestad Tributaria radica en las necesidades financieras del Estado para financiar los gastos públicos, para satisfacer la cual debe contar con el aporte dinerario de los ciudadanos mediante el requerimiento de prestaciones coactivas (no voluntarias). La pretensión recaudatoria sería inoperante sin el respaldo del poder político que defiende las pretensiones tributarias del Estado. Las pretensiones tributarias deben plasmarse en el ordenamiento jurídico a partir de la Constitución que, como fundamental expresión de la máxima jerarquía jurídica, es la que define quienes pueden ser titulares de la potestad tributaria, así como en qué casos y con qué límites dicha atribución debe ser ejercitada.

### **II - DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA REPÚBLICA ARGENTINA**

De conformidad con el artículo 1 de la Constitución, la Nación Argentina adopta para su gobierno el sistema federal, lo que implica que el poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominados provincias que coexisten con el Estado federal en un contexto de relaciones "interestadales".

Así, las provincias se han organizado en un Estado federal que las contiene, a partir del año 1853, por imperio de la sanción de la Constitución Nacional.

La distribución territorial de competencias del sistema federal importa la existencia de un gobierno central con poder de imperio sobre todo el territorio del país con relación a las cuestiones inherentes a toda la Nación, coexistiendo gobiernos locales con poder sobre su respectivo territorio con respecto a los asuntos de interés local. Mientras el Estado federal es soberano, máxima jerarquía política, las provincias son autónomas, ya que están capacitadas para establecer sus propias instituciones en ejercicio del poder constituyente.

La Constitución Nacional argentina distribuye la potestad de imposición entre el Estado Nacional (federal) y las Provincias, omitiendo consideración alguna sobre el régimen tributario municipal.

### **III - RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN**

Con la "ley de unificación de impuestos internos" 12139, en el año 1934 se inició el sistema legislativo luego llamado de "coparticipación" en virtud del cual la Nación sanciona y recauda diversos tributos directos e indirectos, y los distribuye según pautas que fueron variando a lo largo del tiempo y que integraron luego el denominado "federalismo de concertación".

La ley 23548 (Coparticipación Federal de recursos fiscales), aún vigente, sancionada el 7 de enero de 1988, promulgada el 22 de enero y publicada en el Boletín Oficial del 26 de enero del mismo año, estableció un régimen transitorio de distribución entre la Nación y las provincias de los tributos impuestos por el Estado Federal, en virtud de la delegación efectuada por las provincias a la Nación, a partir del 1 de enero de 1988.

Esta ley establece no solo el porcentaje que del monto total recaudado por los gravámenes nacionales se distribuirá entre la Nación y las Provincias, y éstas entre sí, sino también obligaciones a cargo de los signatarios.

## **IV - LA REFORMA CONSTITUCIONAL DEL AÑO 1994**

Frente a fundados cuestionamientos acerca de la legalidad de estos convenios en orden a la delegación del poder tributario originario de las Provincias en la Nación, la reforma de 1994 zanjó la controversia suscitada, al incorporar específicamente este tópico al plexo constitucional, básicamente en el artículo 75, inciso 2).

El *primer párrafo* del inciso 2) de dicha norma ordena que corresponde al Congreso:

***Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias*** (énfasis nuestro). *Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

Por su parte, el *segundo párrafo* del mismo inciso señala que:

*Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.*

Además de otorgar certidumbre en cuanto a la validez de este tipo de leyes, como contrapartida de la abstención a la que se comprometen las provincias en determinados aspectos del ejercicio de su poder fiscal, la reforma constitucional convalida el derecho de las provincias a participar en el producido de los gravámenes nacionales coparticipables.

La Constitución recoge, así, la experiencia normativa registrada en orden a las leyes de coparticipación sancionadas hasta el momento de la reforma, como un remedio útil mediante el cual la Nación, sin desconocer los poderes tributarios de las provincias, se limita a ofrecerles una parte del producido de los impuestos nacionales que integran la masa coparticipable, a cambio del compromiso asumido por las provincias de abstenerse del ejercicio de sus facultades impositivas en determinados aspectos<sup>(1)</sup>; enfoque que coincide con el criterio seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en un ya antiguo antecedente.<sup>(2)</sup>

En el contexto señalado, el *primer párrafo* del inciso 2) del artículo 75 de la Constitución Nacional *ostenta el señorío de consagrar el principio rector de la distribución de potestades tributarias entre la Nación y las provincias.*

Este párrafo es el producto del pensamiento doctrinario y jurisprudencial anterior a la reforma constitucional, que fuera plasmado oportunamente en la ley 23548, pero que no había adquirido hasta la reforma rango constitucional.

El constituyente del año 1994, con buen criterio, fija primero el principio rector en el primer párrafo del inciso 2), como pauta dogmática propia de una ley Fundamental y en el párrafo siguiente añade lo atinente a la ley Convenio, a la que le otorga también rango constitucional, para que opere como norma complementaria del principio consagrado en el primer párrafo.

Es obvio que la ley Convenio no puede apartarse del principio que emana del párrafo primero, porque no se conciben normas superpuestas y contradictorias conforme al principio de unicidad y uniformidad del Derecho.

*El párrafo primero, pues, tiene la virtualidad de constituirse en la primera norma explícita de rango constitucional que consagra el principio de distribución de las potestades tributarias en el país, debiéndose conformar a dicho postulado todas las normas jurídicas, incluso las leyes de coparticipación, que se sancionen.* Con relación a ello, recordamos que, como no puede ser de otra manera, la ley 23548 es respetuosa de la manda del primer párrafo citado pues sus disposiciones se ajustan puntillosamente a su espíritu.

Para completar el sistema de distribución de potestades tributarias en la Argentina, la Constitución Nacional, en diferentes preceptos consagrados en su plexo normativo, establece el ámbito de atribuciones exclusivas a favor de Estado federal, con relación a determinadas contribuciones que forman parte del Tesoro Nacional. Así, los impuestos indirectos externos (derechos de aduana) solo corresponden al Estado federal por aplicación del artículo 4 y los artículos 9, 75, inc. 1) y 126. Por el artículo 9, no habrá en todo el territorio de la Nación más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso. Por el artículo 75, inc. 1), corresponde al Congreso legislar sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación.

Por el artículo 126, las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación.

## **V - FACULTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL**

Por imperio del artículo 5 de la Constitución Nacional, que manda a las provincias a asegurar su régimen municipal, los municipios vienen a constituirse dentro del reparto constitucional, en un tercer órgano estatal junto con el Estado nacional y los Estados provinciales.

En un antiguo fallo, la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires sostuvo que las facultades municipales en materia tributaria no son tan absolutas como para poder crear contribuciones a su antojo, con prescindencia de la materia o hecho imponible, ni tan limitadas que les impida atender eficazmente a todos los intereses y servicios locales, *pero tales facultades nunca estuvieron libradas al resorte exclusivo de las mismas.*<sup>(3)</sup>

A partir del año 1957 se fue perfilando en las constituciones provinciales la tendencia a reconocerles a los municipios autonomía política, facultándoselos a dictarse sus propias cartas orgánicas.

El artículo 121 de la Constitución Nacional reconoce a las provincias -no a los municipios- aquellos poderes no delegados al Gobierno federal; la Carta Magna atribuye al Congreso Nacional la potestad -exclusiva y excluyente- de establecer gravámenes aduaneros (artículos 4, 9 y 75 inciso 2), impuestos indirectos equitativos y proporcionales (artículo 4) en concurrencia con las provincias, e impuestos directos por tiempo determinado y en circunstancias de excepción (artículo 75, inc. 2, primer párrafo); y ese mismo texto impone a las provincias dictar su propia Constitución (artículos 5 y 123), la cual deberá asegurar su régimen municipal como una de las condiciones para que el Gobierno federal le garantice el goce y ejercicio de sus instituciones (artículo 5). Finalmente, en su segunda parte (artículos 44 a 129) regla las "autoridades de la Nación", en dos títulos: el primero (artículos 44 a 120) para el Gobierno federal, y el segundo (artículos 121 a 129) para los gobiernos de provincia, sin destinar regulación alguna a los gobiernos municipales.

Mientras las provincias conservan todos los poderes no delegados, los municipios tienen los poderes que les otorguen los ordenamientos de las respectivas provincias, sin privar a las comunas de sus facultades tributarias mínimas y esenciales para asegurar su existencia. *La autonomía municipal tiene como límite la normativa provincial, y los compromisos que las provincias hayan asumido recíprocamente entre sí.*

La reforma constitucional del año 1994 significó una evolución, debido al reconocimiento constitucional de la autonomía municipal (artículo 123, Constitución Nacional). Sin embargo, la norma mencionada adjudica a las Provincias fijar el "alcance y contenido" de la autonomía de sus municipios.

La jurisprudencia de la Corte luego de la reforma, ha enfatizado la subordinación señalada en materia de los regímenes de coparticipación en vigencia, al concluir que las municipalidades deben observar necesariamente los compromisos asumidos por las provincias adheridas que pudieran afectarlas.

Resumiendo, el poder tributario provincial proviene de la Constitución Nacional, por lo tanto es originario, estando limitado por los preceptos de dicha Carta Fundamental, para cuya sanción concurren las provincias, siendo sus poderes reservados de carácter *implícito* pues conservan los poderes no delegados a la Nación, sin estar enumerados en la Carta Fundamental.

Las limitaciones de rango constitucional para el ejercicio de la potestad tributaria de las provincias están dadas tanto por la delegación de poderes efectuada por ellas a favor de la Nación cuanto por las garantías individuales consagradas en la parte dogmática de la Constitución Nacional. A ello cabe agregar otras limitaciones que han surgido últimamente de pactos celebrados entre la Nación y las provincias, de duración circunscrita a un lapso determinado.

Las Municipalidades no tienen reservado constitucionalmente ningún poder tributario. Sus facultades tributarias le vienen de las Constituciones provinciales las que determinan la competencia de sus órganos, quedando lo relacionado con las rentas provinciales a cargo de la legislatura. En tal contexto, las limitaciones en el ejercicio de sus facultades tributarias no solo están referidas a las garantías de los derechos individuales, de naturaleza constitucional (las que deben ser respetadas también por la Nación y las provincias), sino también a las impuestas por la propia provincia.

## **VI - TRIBUTOS MUNICIPALES QUE VIOLAN EL PRIMER PÁRRAFO, INCISO 2), ARTÍCULO 75 DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL**

La pretensión de imposición por parte de un Municipio sobre un mismo hecho imponible (actividad económica) y una base imponible sustancialmente análoga a la establecida por la Provincia para la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos denota, en forma manifiesta, la colisión que se observa entre la Tasa así determinada, con el primer párrafo del inciso 2) del artículo 75 de la CN, precepto éste que determina la distribución de las potestades tributarias en la Argentina.

Por mandato constitucional, un impuesto indirecto como lo es el impuesto sobre los ingresos brutos solo pueden establecerlo las provincias en forma concurrente con la Nación.

A mayor abundamiento, los municipios no están facultados para establecer impuestos análogos a los provinciales pues no puede admitirse "conurrencia de facultades delegadas".

Hemos dicho en otra oportunidad<sup>(4)</sup>: *Si nos situamos en el escenario comprendido por la potestad tributaria provincial y por las facultades tributarias municipales, el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es la actividad con propósito de lucro y el hecho generador en la tasa municipal debería ser el servicio prestado por el municipio. Cuando el "precio" de este último excede desproporcionadamente el costo de la prestación por aplicarse la alícuota tributaria sobre un parámetro arbitrario que por su naturaleza y magnitud no guarda relación alguna con el sacrificio económico que demanda la ejecución del servicio, la evidente realidad económica es que la tasa está gravando a la actividad con fines de lucro del contribuyente incidido, es decir, el mismo hecho económico alcanzado por el impuesto provincial.*

*El empleo de un ropaje falso impone la necesidad de prescindir del disfraz y considerar la situación económica real, siendo ésta la más adecuada para determinar la intención real de la ley que, no parece ser otra, que la de gravar con la tasa la misma actividad constitutiva del hecho imponible para el Impuesto provincial.*

Lo expuesto precedentemente vale, igualmente, al comparar al tributo municipal con el gravamen nacional al Valor Agregado.

El impuesto provincial a los Ingresos Brutos (IIBB), la Tasa Municipal y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), son tributos cuyos hechos imponibles están dados por la actividad económica que desarrollan los contribuyentes (comercio, industria y servicios). Los tres, caen sobre idénticas manifestaciones de riquezas, es decir análogas actividades económicas que desarrollan los contribuyentes, lo que implica que poseen un mismo hecho imponible. Además, los tres gravámenes se calculan sobre la facturación devengada.

En dicho contexto, partiendo de la premisa que los municipios carecen de facultad tributaria autónoma, y están subordinados a las facultades que le asignen sus provincias, el tributo municipal análogo al impuesto provincial sobre los ingresos brutos es ilegítimo por vulnerar el primer párrafo del inciso 2) del artículo 75 de la Constitución Nacional, el cual falta a las provincias (no a los municipios) a establecer impuestos indirectos, conjuntamente con la Nación. Por otra parte, *las provincias jamás podrían delegar a los municipios la facultad de crear un impuesto análogo a otro anteriormente creado en ejercicio de sus legítimas atribuciones*, pues no se concibe la coexistencia de facultades simultáneas entre el ente delegante (provincia) y el ente delegado (municipio), interpretación esta que fuera desarrollada oportunamente por García Belsunce.<sup>(5)</sup>

La legitimación de la delegación por parte de la Provincia a los municipios solo se concibe con relación a impuestos municipales que no impliquen una superposición con impuestos provinciales y, esto no es de fácil concreción teniendo en cuenta que prácticamente no existen hechos de la vida social, que constituyen índices de capacidad contributiva, que no hayan sido ya adoptados como presupuesto generador de la obligación tributaria por el poder tributario provincial.

Tampoco tienen los municipios facultad para crear impuestos análogos a los gravámenes nacionales por carecer de facultades originarias, pues la Constitución no les concede dicha potestad.

La ilegitimidad del tributo municipal por conculcar el primer párrafo del inc. 2) mencionado, fue recogida en la ley 23548, sin que la facultad de concurrencia de imposición, reservada exclusivamente para la Provincia, pueda ser extendida a los Municipios.

Fundamentalmente, la autonomía municipal tiene el límite que emana de la Constitución Nacional cuando en el párrafo primero del inciso 2) del artículo 75 dispone que corresponde al Congreso de la Nación imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias.

El artículo 9 de la ley de coparticipación federal, ley ésta que coordina el espíritu del principio de distribución de las potestades tributarias en la Argentina, fue inspirado por el primer párrafo del inciso 2) del art. 75 de la Constitución Nacional, párrafo éste que manda que un impuesto indirecto (vgr. sobre los ingresos brutos) solo pueden recaudarlo la Nación y las provincias con facultad concurrente. Los municipios están excluidos de dicha potestad. Ello implica que un tributo municipal que grava los mismos hechos imponible y, en lo sustancial, aplica la misma base de cálculo del Impuesto sobre los ingresos brutos, viola el precepto consagrado en el primer párrafo del inciso 2) del artículo 75 de la Constitución Nacional; tornándose así en un tributo inconstitucional. La misma conclusión devendría con relación a un Impuesto directo, teniendo en cuenta que dicho precepto constitucional reserva la potestad de creación de un gravamen de este tipo a la Nación, por delegación de las provincias.

Nótese que el artículo 9 de la ley de coparticipación federal se limita a plasmar con mayor grado de detalle, las directivas obrantes en el mencionado primer párrafo del inciso 2) del art. 75 de la CN, sin apartarse del principio que emana de este último, dado que dicha ley no puede ser contraria al espíritu de la Constitución, pues siempre debe prevalecer el principio de conservación del Derecho, que es el que tiene por finalidad la conservación de la propia Constitución.

De este modo, este enfoque puede dar lugar a una vía alternativa para plantear este tipo de impugnaciones ante la justicia, dado que la jurisprudencia de la Corte sentada a partir del fallo "Papel Misionero S.A." deriva al ámbito local cualquier cuestionamiento que al respecto quisiera hacerse respecto a la violación de la ley 23548 (de coparticipación federal de impuestos); mientras que la impugnación desarrollada en esta nota permitiría también impugnar los tributos en ciernes en sede federal, ya que este agravio se centraría en la conculcación directa del mandato consagrado en el primer párrafo del inciso 2) del artículo 75 de la CN.

La Constitución es una norma que produce efectos vinculantes inmediatos y por ello no requiere de desarrollo legal para hacerse efectiva. "... toda norma constitucional -independientemente de su estructura o de su contenido normativo- es una norma jurídica genuina, vinculante y susceptible de producir efectos jurídicos".<sup>(6)</sup>

El poder o fuerza vinculante de las normas constitucionales generan que estos derechos puedan ser exigidos por el solo hecho de estar consagrados en la Norma Fundamental.

La ley Fundamental regula actualmente tanto los aspectos sustanciales como los instrumentales de la coparticipación federal de impuestos, a la vez que delega en el Congreso de la Nación la determinación de las pautas para su distribución. Pero dicha delegación se dirige a reglamentar un principio instalado previamente en el primer párrafo, inc. 2, art. 75 CN, que nace del sistema republicano y federal de gobierno del país (artículo 1 CN) en lo que atañe a la distribución de la potestad tributaria en todo su territorio.

*La distribución de las potestades tributarias en el país, están determinadas en el primer párrafo del inciso 2) del artículo 75 de la CN y dicho reparto goza de una eficacia tal que no necesita del dictado de una norma legislativa que establezca su protección y las condiciones de su ejercicio, pues, al tener rango constitucional, es plenamente operativa y su eficacia procede de su posicionamiento constitucional y de límite al ejercicio de la soberanía del Estado Federal y de lo ordenado por el artículo 28 de la Constitución cuando dispone que "los principios, garantías y derechos reconocidos ... no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio".*

La Constitución admite su regulación mediante la ley, pero sin que ésta pueda conmovir el contenido esencial del mandato consagrado en la Carta Fundamental, lo que deviene en sendos principios, a saber: la reserva de ley y el respeto al contenido esencial de esos derechos. La reserva de ley, que le confiere al legislador la facultad de sistematizar u ordenar la manda constitucional no implica otorgarle un poder normativo en blanco pues siempre la sanción de la norma debe justificarse en un interés legítimo y, en ningún caso, puede afectar el contenido esencial del mandamiento constitucional, cuya extensión y alcance no podrá la ley alterar.

Del plexo constitucional emanan "principios" que pueden o no estar sistematizados a través de normas de igual o inferior rango, pero en todos los casos tienen plena virtualidad u operatividad por sí mismos.

Por lo tanto, la ley Convenio a la que alude el segundo párrafo del inciso 2" del art. 75 de la CN debe ajustarse al contenido esencial del primer párrafo de dicho inciso al establecer las pautas de la distribución y al garantizar la automaticidad en la remisión de fondos. En otras palabras, *debe cumplir con los fines establecidos por dicho párrafo sin desnaturalizarlo*. Es decir, dicho reparto económico y financiero debe efectuarse teniendo en cuenta los límites a la potestad tributaria establecidos por el *primer párrafo* del inciso mentado. La ley de coparticipación federal 23548 recepta puntillosamente la manda del primer párrafo mencionado. Este párrafo, pues, viene a constituirse en la norma constitucional directriz que le da virtualidad jurídica a la potestad tributaria de la Nación y de las provincias que, como tales, coexisten en un contexto de relaciones interestadales.

La eficacia del reparto de la potestad tributaria en el país procede de su posicionamiento constitucional [art. 75, inc. 2), *primer párrafo*] y del límite al ejercicio de la potestad tributaria que es su consecuencia.

El tributo municipal análogo al impuesto sobre los ingresos brutos o al IVA, viola la manda constitucional del primer párrafo, del inciso 2), del artículo 75, que determina el sistema de distribución de las potestades tributarias consagrado en la ley Suprema de la Nación.

---

**Notas:**

(1) Spisso, R.: op. cit., pág. 197

(2) "Madariaga Anchorena, C. J. s/Demanda de inconstitucionalidad" - CSJN - 21/11/1958, Fallos: 280-297

(3) "Instituto Quimioterápico Argentino" - SC Bs. As. - 4/10/1957

(4) Soler, Osvaldo H.: "Derecho Tributario - Constitucional y Sustancial" - Ed. Osmar D. Buyatti - pág. 214

(5) García Belsunce, Horacio A.: "Temas de Derecho Tributario" - Ed. Abeledo Perrot - pág. 203

(6) Guastini, R.: "La 'Constitucionalización' del ordenamiento jurídico: El caso italiano", en Carbonell, M. (Editor): "Neoconstitucionalismo(s)" - 2ª edición - Trotta - Madrid - 2005 - pág. 52

---

Cita digital: EOLDC102148A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.