

XI Congreso de Administración del Centro de la República. VII Congreso de Ciencias Económicas del. Instituto Académico Pedagógico de Ciencias Sociales de la UNVM, Villa María, 2022.

Las Tasas Municipales como herramienta de acción para el cuidado y protección del ambiente en la Provincia de Córdoba.

Zanotti, Juan, Catini, Laura y Bolatti, Cecilia.

Cita:

Zanotti, Juan, Catini, Laura y Bolatti, Cecilia (2022). *Las Tasas Municipales como herramienta de acción para el cuidado y protección del ambiente en la Provincia de Córdoba. XI Congreso de Administración del Centro de la República. VII Congreso de Ciencias Económicas del. Instituto Académico Pedagógico de Ciencias Sociales de la UNVM, Villa María.*

Dirección estable:

<https://www.aacademica.org/xi.congreso.de.administracion.del.centro.de.la.republica.vii.congreso.de.ciencias.economicas.del/70>

ARK: <https://n2t.net/ark:/13683/er0M/F87>



Esta obra está bajo una licencia de Creative Commons.

Para ver una copia de esta licencia, visite

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>.

Acta Académica es un proyecto académico sin fines de lucro enmarcado en la iniciativa de acceso abierto. Acta Académica fue creado para facilitar a investigadores de todo el mundo el compartir su producción académica. Para crear un perfil gratuitamente o acceder a otros trabajos visite: <https://www.aacademica.org>.

**LAS TASAS MUNICIPALES COMO HERRAMIENTA DE ACCIÓN PARA EL CUIDADO Y
PROTECCIÓN DEL AMBIENTE EN LA PROVINCIA DE CÓRDOBA**

Avances /resultados de investigación

Bolatti, Cecilia Verónica. Instituto Académico Pedagógico de Ciencias Sociales /UNVM/Av. Arturo Jauretche 1555/Villa María/cbolatti@unvm.edu.ar

Catini, Laura Liliana. Instituto Académico Pedagógico de Ciencias Sociales /UNVM/Av. Arturo Jauretche 1555/Villa María/lcatini@unvm.edu.ar

Zanotti Aichino, Juan Osvaldo. Instituto Académico Pedagógico de Ciencias Sociales /UNVM/Av. Arturo Jauretche 1555/Villa María/jzanotti@unvm.edu.ar

Palabras clave: - legalidad – tasas – ambiente -

INTRODUCCIÓN

La forma federal de gobierno adoptada por nuestro país requiere la actuación coordinada de las distintas gradaciones estatales y para ello es necesario definir con precisión cuales son los límites a las potestades de cada una de ellas.

De los mandatos normativos que rigen en la materia, tenemos que la Carta Magna Nacional consagra la forma federal de gobierno (art. 1), reconoce el poder constituyente provincial *...bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional....* y reclama que debe asegurar *...su régimen municipal...* (art. 5); estatuyendo luego, que *...Cada provincia dicta su propia constitución ...asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero...* (art. 123)

La Constitución de la Provincia de Córdoba, previo proclamar la autonomía municipal desde el mismo preámbulo, reconoce *...la existencia del Municipio como una comunidad natural fundada en la convivencia...* y asegura *...el régimen municipal basado en su autonomía política, administrativa, económica financiera e institucional....*, agregando que *...son independientes de todo otro poder en el ejercicio de sus atribuciones, conforme a esta Constitución y las leyes que en su consecuencia de dicten...* (art. 180). Asentado ello, respecto de sus recursos y a la par de los precios públicos municipales, tasas, derechos, patentes, contribuciones por

mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio, más los provenientes de la coparticipación provincial y federal y de donaciones, legados y demás aportes especiales, la propia Constitución Provincial reconoce de modo específico, en cuanto interesa particularmente a este trabajo *...los impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal....*(art. 188).

Llegados a este punto, corresponde reseñar entonces cómo es que se distribuyen - se supone, armónicamente- las potestades tributarias entre los distintos estamentos de gobierno. En este derrotero la Constitución Nacional asigna al Congreso de la Nación competencias tributarias, a saber, en materia de tributos aduaneros, con los derechos de importación y exportación; en materia de contribuciones indirectas, en forma concurrente con las provincias y en materia de contribuciones directas, sólo por tiempo determinado, proporcionales en todo el territorio de la Nación y por razones de defensa, seguridad y bienestar general (art. 75). En paralelo, las Provincias conservan para sí todo el poder no delegado al Gobierno Federal (art. 121). Finalmente, tenemos que este esquema de competencias tributarias, se *aggiorna* con la reforma del año 1994, que reconoce y le da jerarquía constitucional al acuerdo interjurisdiccional de coparticipación que, en definitiva, viene a darle forma y contenido al régimen de coordinación fiscal que rige normativamente en nuestro país la distribución de las potestades tributarias entre la Nación, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; con leyes convenio y pactos fiscales suscriptos - por ende, autoimpuestos- por el estado federal y los estados locales.

En este marco, con una incidencia determinante en la esfera de acción de la tributación local y municipal, cobra singular relevancia el art. 9 de la Ley 23.548 actualmente vigente, en cuanto establece que la adhesión de las provincias se efectuará mediante una ley que disponga la “aceptación” del régimen *...sin limitaciones ni reservas...* y que se “obligan” a *...no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley....*

Con idéntico rigor, agrega que *...en cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos*

a que se refiere esta ley... dejando a salvo que ...esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...².

Esta ponencia se enmarca en el proyecto de investigación “Las ordenanzas municipales tributarias ambientales y su aporte al fortalecimiento de las autonomías municipales. Estudio sobre municipios de la provincia de Córdoba”.

La caracterización conceptual del tributo como tasa retributiva de servicios y más aún, el cumplimiento de los recaudos que dicha caracterización impone, condicionará su validez legal e idoneidad normativa como instrumento eficaz de tutela ambiental, en el escenario de las potestades tributarias que son propias e inherentes a los Municipios.

ASPECTO OBJETIVO DE TASA

Los tributos verdes existen; no sólo por motivos relacionados con el desarrollo sustentable y la protección del medio ambiente, sino también por la necesidad de los Estados de contar con nuevas unidades de recaudación debido a las insuficiencias presupuestarias, ya que se ha originado un agotamiento de las especies tributarias tradicionales.

Intentaremos establecer algunos criterios jurisprudenciales esenciales que deben guiar a la imposición de eco-tasas.

En este sentido siendo la tasa una especie dentro del género de los tributos cabe tener presente que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que:

- ✓ *”...esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el artículo 9, inciso b), de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos...”³*

² Todo, con ciertas salvedades que la misma norma contempla de modo expreso. Para ampliar sobre ello remitimos a la lectura del citado art. 9 y la abunda bibliografía que desarrolla la temática.

³ Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba Corte Sup. Just. Nac. 23/06/2009 L. 1303. XLI

✓ “... para que una contribución.... satisfaga el test de constitucionalidad, deben cumplirse las siguientes condiciones: a) la contribución debe ser caracterizable como una tasa y no como un mero tributo; b) su redacción debe identificar un servicio en particular que debe ser efectivamente prestado por el Estado por lo que sus términos no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos; y, c) es el Fisco municipal quien debe probar, en todo caso, la concreta, efectiva e individualizada prestación estatal”.³

Se advierte que adquiere significativa importancia en la conceptualización de las tasas existencia de “**un servicio efectivamente prestado por el estado**”.

Existe abundante doctrina⁴ que establece que por prestación de un servicio público individualizado en el contribuyente debe entenderse a los servicios públicos divisibles, considerando como tales a aquellos que son susceptibles de fragmentarse en unidades de uso o consumo⁵.

³ Gasnor SA c/Municipalidad de La Banda s/acción meramente declarativa - medida cautelar” CSJN - 7/10/2021 - Cita digital EOLJU183540A

⁴Germán L. Gianotti. “TRIBUTOS MUNICIPALES. Efectos distorsivos sobre las actividades empresariales”. Ed. La Ley S.A.E. e I., 2002. Pág 39. Al referirse al concepto de tasa de Catalina García Vizcaíno comenta “*la gran diferencia que existe con respecto a los impuestos...radica en que en la tasa siempre debe existir un servicio divisible, que se presta en forma particularizada a un individuo*”.

Alejandro Altamirano. “DERECHO TRIBUTARIO MUNICIPAL. Perfiles constitucionales del Municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Bs. As.” Ed. Ad-Hoc, 2001. Pág. 226. En cita a Simón Acosta dice: “*son un tipo de tributo consistente en una obligación debida por quienes utilizan servicios públicos divisibles..*”; en cita a García Belsunce dice: “*los recursos con los que se financian necesidades públicas, divisibles y de demanda coactiva*”

Lorena Almada y Cecilia Matich. “LAS TASAS MUNICIPALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. (doctrina y jurisprudencia)”. Ed. La ley, 2009. Pág. 79. “*en consecuencia se ha señalado en forma mayoritaria que la tasa es exigida a raíz de la realización por parte del Estado de un servicio público divisible...*”

⁵ Héctor B. Villegas. “CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”. Ed. Depalma, 1.999. Pág. 93. “*creemos que es fundamental para la noción de la tasa el hecho de que el servicio sea “divisible” “Es evidente que la divisibilidad es necesaria, dado que si el servicio que da lugar a la tasa no puede fragmentarse en unidades de uso o consumo, será imposible su particularización a persona alguna.*”

También la Corte Suprema, en sentencia anterior⁶ confirmó este criterio descalificando como contraria al art. 17 de la Constitución la tasa municipal establecida en retribución de servicios indivisibles hechos en interés general. En esta causa, el Dr. Belluscio expresó:

“Que desde ésta óptica -y a la luz de la interpretación dada a la norma por el tribunal local al considerarla retributiva de un servicio uti universi⁷ - la citada norma resulta irrazonable toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta inequidad...”

Se advierte que la prestación del servicio debe ser efectiva o potencial cuyo objetivo, en el caso de las tasa ecológicas sea la protección del medio ambiente. Nuestra Corte ha establecido que “el cobro de dicho tributo *debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio...*”⁸. No obstante, existen autores⁹ que, admiten que la prestación del servicio pueda ser potencial, entendiendo en este último caso “*que es suficiente, para exigir el cobro del tributo, la descripción del servicio y su ofrecimiento*”¹⁰.

En este punto, podemos afirmar que la procedencia de una tasa se encuentra supeditada a la efectiva prestación de un servicio por parte del estado que concierne personalmente al obligado

⁶ Cía. Química SA. c/ Municipalidad de Tucumán s/ recurso contencioso - administrativo y acción de inconstitucionalidad. C. 1003. XXI. 05/09/1989 Fallos: 312:1575

⁷ El considerando quinto del voto del Dr. Belluscio replica la definición de los servicios uti singuli y uti universis dada por el Tribunal inferior: “*que los servicios públicos pueden diferenciarse en uti singuli y uti universis. En los primeros el usuario o beneficiario estaría identificado o individualizado por un uso y pago diferenciados. En cambio, los segundos consistirían en servicios colectivos que beneficiarían a una población y que se cobrarían igualitaria y proporcionalmente a los vecinos.*”

⁸ “*inveterada jurisprudencia del Tribunal establece que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, entre otros)*” Quilpe SA – Inconstitucionalidad Corte Sup. Just. Nac. 09/10/2012

⁹ Así lo expone: Dino Jarach. op.cit., Pág. 241; también, Héctor B. Villegas.op cit., Pág. 91 en donde menciona como enrolado en tal postura a Valdéz Costa -entre otros-.

¹⁰ Ver nota 4 Lorena Almada y Cecilia Matich. op. cit., Pág. 83 en cita a Juan Manuel Alvarez Echague.

al pago, lo cual lleva a analizar cuál es el sustento territorial del municipio que conforma el nexo territorial con el contribuyente, requisito esencial para la procedencia de las tasas municipales.

En el caso de las tasas ambientales podría pensarse en la existencia de tasas por el uso de bienes ambientales pues la prestación a cargo de estado es por demás obvio, como por ejemplo la tasa que se exige por el vertido de líquidos contaminantes en las aguas como contrapartida del servicio público de depurado de las mismas. Pero en otros supuestos la cuestión no se presenta tan visible más allá de que la actividad administrativa sirva de sustento para la exigencia del tributo como ocurre cuando el estado regula mediante el otorgamiento de licencias; en este caso el estado lo único que hace es otorgar la autorización y esto podría ser clasificado como un servicio público divisible que genera la obligación de pagar la tasa.

En resumen, en el caso de las tasas ambientales es necesario, como contrapartida del pago del tributo, la prestación efectiva o potencial de un servicio cuyo objetivo, o uno de cuyos objetivos sea la protección ambiental, o dicho de otro modo, la internalización de los costos ambientales y desincentivación de las actividades contaminantes.

Juan Manuel Álvarez Echagüe menciona a Alejandro Altamirano en una enunciación de las diferentes tasas ecológicas que pueden percibirse:

“...las tasas por descarga de efluentes, tasas por tratamiento de efluentes industriales; las tasas originadas en la contraprestación de servicios administrativos o registros, vinculados con la comercialización o uso de productos o residuos peligrosos; tasas por la limpieza de calles y paseos públicos; tasas por mantenimiento del aire limpio; tasas por control de ruidos y vibraciones molestos; tasas por mantenimiento del paisaje, arquitectónico o natural deteriorados por carteles publicitarios, etc.”¹¹

BASE IMPONIBLE

Como ya se mencionó, la tasa es una creación legislativa que los municipios cobran para resarcirse de los gastos que le ocasiona la prestación de determinados servicios a los usuarios, y por ello, la tasa sólo está en relación con la utilización de dichos servicios. Debería haber un

¹¹ <http://www.aeyasoc.com.ar/publicaciones/articulo6.pdf>

principio de “equivalencia” que relacione la base imponible con el costo incurrido para prestar los servicios incluidos en las tasas

Ahora bien, ¿Cuál es el alcance que debe darse al principio de “equivalencia”? ¿Cómo se relaciona el principio de equivalencia con el de capacidad contributiva?

Es de tal conflictividad la problemática de la graduación de las tasas que Villegas afirma:

*“... este probablemente sea el punto más dificultoso de dilucidar sobre la tasa, y de ahí las múltiples teorías contradictorias sobre la cuestión. Esta dificultad es tan notoria que la propia Corte Suprema nacional ha sostenido disimiles criterios a través del tiempo...”*¹²

De esta manera anticipamos al lector que en el análisis de este tema no presentaremos una “única” solución.

El principio de capacidad contributiva en la República Argentina se encuentra de manera implícita en el texto de la Ley Suprema de la Nación, surgiendo de los principios de equidad, proporcionalidad e igualdad, de propiedad y de la forma republicana de gobierno. La Constitución de la Provincia de Córdoba lo consagra de modo expreso en su art. 71 y a su turno, hacen lo propio, de modo explícito o implícito, las cartas orgánicas y normativas tributarias locales de los distintos municipios.

La capacidad contributiva es entendida como la aptitud económica de pago que legitima la potestad tributaria del Estado de forma tal que si el tributo va más allá de esta medida el mismo pierde su naturaleza y se convierte en confiscatorio.

Pueden ser manifestaciones de capacidad contributiva el patrimonio, el consumo o las rentas del contribuyente.

Por una cuestión de utilidad intentaremos contestar a las preguntas planteadas analizando en principio las distintas posiciones doctrinarias y jurisprudenciales.

Primer Postura: criterio base: resarcimiento del costo

Esta postura afirma que mencionar la capacidad contributiva en la tasa hace que esta se desnaturalice y transforme en un impuesto. Sólo reconoce que la base imponible debe relacionarse con la capacidad económica del obligado al pago cuando por las características de la persona es

¹² Héctor B. Villegas. “CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”. Ed. Depalma, 1999 pág. 99

posible demostrar que no tiene recursos para afrontar un gasto mínimo de subsistencia y por lo tanto debería eximirse.

Se sostiene esta posición argumentando que el municipio organiza una tasa para resarcir el costo de un servicio prestado, de esta manera no es admisible que dicha recaudación sea superior al coste afrontado. Además, consideran que el principio de capacidad contributiva no debería aplicarse a este tipo de tributo porque no existe relación esencial ni necesaria entre el costo del servicio y la actividad gravada descripta por la norma por cuanto la especie tributaria “tasa” deviene de una relación bilateral en la que el nacimiento de la obligación tributaria y su respectiva prestación pecuniaria tienen como contrapartida la realización de un servicio público.

Segunda Postura: criterio base: la capacidad contributiva

En esta postura se sostiene que la capacidad contributiva es aplicable a cualquiera especie de la naturaleza de los tributos. Atender a ella para la regulación del quantum de la tasa, resulta de la propia naturaleza de las obligaciones tributarias, cuya igualdad se traduce en el examen de los distintos niveles de ingresos de los contribuyentes.

Tercera postura: criterio base: intermedio entre resarcir el costo y la capacidad contributiva

Esta tercera postura resulta intermedia de las dos mencionadas anteriormente. Se centra en los puntos fuertes de aquellas al sostener que se debe respetar el límite superior de la recaudación ya que esta no debe superar el costo de servicio que retribuye; y debe estructurarse en la medida que atienda a características de capacidad contributiva de los obligados.

Es la postura sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el tan conocido caso “Banco Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael”¹³ y adoptada en litigios afines.

Sintetizando, la Corte Suprema ha sostenido en varios fallos¹⁴ que las tasas suponen el pago de una contraprestación equivalente al costo del servicio prestado, pero es imposible fijar exactamente el costo individual por lo que dicha equivalencia no puede ser exacta. Se admite entonces que se establezca en monto de la tasa en función de una “equivalencia racional”. Para el

¹³ CSJN “ Banco Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael” de fecha 15/05/1956

¹⁴ Citados por S. Grimaldi. “SOBRE LAS TASA MUNICIPALES Y EL CÁLCULO ADMISIBLE PARA DETERMINARLAS”. Periódico Económico Tributario. Marzo 2006 - N° 345. Pág. 3.

Tribunal Superior la capacidad contributiva no habilita a cobrar importes que en conjunto superen el costo total del servicio, pues de lo contrario se termina financiando otras actividades estatales, desnaturalizando el carácter "vinculado" de las tasas.

Grimaldi¹⁵ critica el criterio de la Corte; sostiene que hay muchas maneras de determinar el costo de los servicios públicos y esa es la razón por la cual nunca podrá arribarse a una equivalencia exacta. Además, asevera que no debe justificarse dicho juicio bajo la afirmación de que es difícil determinar el costo por cuanto "dificultad" no supone "imposibilidad".

Y reflexiona:

“cuando se menciona que no es necesaria una equivalencia matemática sino una equivalencia prudente, se está en presencia de conceptos jurídicos indeterminados. Así, quedara al arbitrio de los jueces que es lo prudente o razonable.”

Bajo estas circunstancias Schurig y Olszjtajn¹⁶ coinciden en lo difícil que puede resultar para el Estado delimitar las funciones administrativas que están involucradas en la prestación de un servicio público y que esta dificultad repercuta en la determinación del costo del servicio, pero consideran que éstas son funciones irrenunciables por el Estado.

La relación que se establece entre costo del servicio–prestación no debería perderse de vista. No es comprensible la razón por la que los municipios no aprovechen el avance tecnológico para implementar sistemas de costos que le permitan determinar el egreso que les genera cada departamento o sección.

No debemos finalizar este apartado sin enunciar respecto de la aplicación del principio de capacidad contributiva en las tasas ecológicas debería tener estricta relación con el principio contaminador – pagador es decir que “quien contamina paga”.

TASAS AMBIENTALES. EL CASO DE LA ECOTASA DE BARILOCHE.

En el presente apartado ilustraremos sobre la relevancia del análisis propuesto en esta ponencia a partir de lo acontecido con la denominada Ecotasa de Bariloche, una tasa de servicios

¹⁵ S. Grimaldi, op cit.

¹⁶ C. Schurig, H. Olszjtajn. “EL COSTO EN LA DETERMINACIÓN DE LA TASA ¿UN CRITERIO EN EXTINCIÓN?”. Impuestos. Ed. Errepar. 03/2011

que ha sido implementada con fines de protección ambiental y que ha recibido una serie de objeciones de tipo legal que están siendo ventiladas en la Justicia; ello, sin ánimo de abundar - mucho menos agotar- el estado y evolución de la jurisprudencia que ha comenzado a delinearse en esta materia, lo que excedería por cierto el objeto de esta ponencia.

La Ordenanza Fiscal vigente en la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, dentro del Título XXXI (art. 363) establece la llamada “Ecotasa”, que recae sobre los turistas que pernoctan en la Ciudad, cualquiera sea el tipo y la categoría del establecimiento de alojamiento turístico. Se exige a modo de contraprestación por los servicios turísticos y de infraestructura turística, directos e indirectos y aquellos potenciales que la Municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos, servicios de información y atención turística, baños públicos y todo otro servicio turístico, garantizando un turismo sustentable desde el punto de vista social, ambiental y económico. Se establece un monto fijo por día de pernocte que debe ser abonado por cada turista en el establecimiento turístico en que se aloje, conforme la ordenanza tarifaria. Los titulares de estos establecimientos deben actuar como agentes de percepción.

La tasa que se comenta ha sido objeto de diversos cuestionamientos de índole legal. Como pronunciamientos judiciales de interés para el seguimiento del tema, destacamos los autos “Cantaluppi, Santiago y Otros c. Municipalidad de S. C. de Bariloche – Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”. En dichos autos, mediante fallo de fecha 11/6/2020, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, reconoció la legitimación procesal de los agentes de percepción para cuestionar el gravamen, por cuanto tienen que asumir y cumplir deberes formales y materiales a partir del mismo (revirtiendo así el criterio adverso con el que se había pronunciado -desestimando la acción- el Tribunal Superior de Justicia de Río Negro). En cuanto al fondo del asunto, esto es, la validez constitucional de la tasa, la controversia aún no ha sido resuelta de modo definitivo. El último pronunciamiento resolvió a favor de su constitucionalidad; data del 20/10/2021 y corresponde al Tribunal Superior de Justicia de la Provincia. En este decisorio judicial, citando el precedente “Eso Argentina”, se afirmó que la pretensión se encontraba enmarcada dentro de la autonomía del municipio, que en cuanto hace a la prestación del servicio, se encuentra concretamente individualizada la actividad estatal que sirve de causa a la obligación tributaria y se justifica desde que, Bariloche como ciudad turística por excelencia y de referencia nacional para

el turismo extranjero, se encuentra sometida a una degradación extraordinaria del ambiente, que acarrea un costo adicional de preservación y sostenimiento. En este sentido, se destacó que los tributos con finalidad de control medioambiental tienden a facilitar la puesta en práctica de la regla que quien contamina ha de soportar el coste asociado con la contaminación, con la consiguiente creación de ingresos públicos que se relacionen y mejoren exclusivamente el sector turístico, son especial atención a la preservación y cuidado del medio ambiente. En el mismo fallo, se tiene por probado que el municipio efectivamente prestó el servicio, a partir de los informes de ejecución presupuestaria que fueron incorporados al expediente.

Con estos argumentos, el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia, desestimó las objeciones formuladas por el actor en cuanto a la afectación del principio de legalidad, considerando que se cumplen los postulados de validez de las tasas de servicios; también descartó la afectación al derecho de propiedad y el carácter confiscatorio de la tasa, por no haber sido debidamente acreditado y finalmente desechó el planteo de similitud o doble imposición con el impuesto sobre los ingresos brutos o el impuesto al valor agregado, por cuanto se reúnen las condiciones de las tasas -al reclamarse en virtud de servicios municipales - y por ende, no puede ser calificado como un impuesto.

Si bien esta decisión judicial aún no se encuentra firme, por cuanto ha sido apelada ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, permite ilustrar sobre el debate que genera la utilización de las tasas de servicios con fines de protección ambiental y los recaudos que se han de tomar en su implementación.

Con anterioridad incluso al inicio de estas acciones judiciales, el mismo Estado Nacional accionó en contra de la Provincia de Río Negro y la Municipalidad de Bariloche, en los autos “Estado Nacional c. Río Negro Provincia de y Otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (Expte. 2065/2017), argumentando que se estaba cobrando una tasa que no era retributiva de un servicio efectivamente prestado, resultando ello violatorio del régimen de coparticipación federal de impuestos previsto en la Ley 23.548. En el marco de estas actuaciones, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mediante pronunciamiento de fecha 16/4/2019, declaró su competencia para entender el juicio, por cuestionarse una tasa como contraria a la Ley de Coparticipación. El dictamen de la Procuración General de la Nación incorporado a dichos autos, expone que -de tener razón la demandante- ambas codemandadas serían responsables de la violación alegada, en tanto

la provincia ha sido quien adhirió, por sí y en nombre de sus municipios, al régimen federal de impuestos instituido por la ley 23.548. En estas actuaciones, tampoco se ha dictado pronunciamiento definitivo sobre el fondo de la controversia planteada¹⁷.

Como puede advertirse de esta acotada reseña jurisprudencial, se trata de un debate abierto, en el que la jurisprudencia no es pacífica y que, en el estado actual de su evolución, propicia un control exhaustivo de constitucionalidad, que lleva a confrontar, las circunstancias, hechos y pruebas de cada caso concreto, con los recaudos jurídicos típicos de su caracterización conceptual como tasa de servicios.

EPILOGO

Las ordenanzas tributarias locales, en ocasión de definir los hechos imposables, describen comúnmente una actividad estatal referida a la prestación de servicios públicos por parte del Estado municipal. El concepto de tasa se ve así reflejado, en este aspecto, con las normativas municipales. Muchas veces, la generalidad con que se describen los servicios y las características que en ciertos casos poseen inducen a considerarlos como indivisibles, a lo cual se le agrega que su prestación se efectúa de forma genérica y por igual para sujetos que encuadran en la descripción del hecho imponible como para los que no. En este sentido se postula la necesidad de que se verifique en la descripción objetiva del hecho imponible la prestación de un servicio público individualizado en el contribuyente para que se configure el sustento territorial que legitima la pretensión tributaria del fisco local.

Por último, en lo que respecta a la base imponible existen tres posturas: 1) La que niega que la capacidad contributiva de los sujetos deba ser considerada en la determinación de la base imponible del tributo ya que sostiene que el ingreso derivado del mismo debe responder exclusivamente al costo que su prestación genera, y desde esta perspectiva se opone a la norma local; 2) la que confirma la aplicación del principio de la capacidad contributiva por considera que la gabela es una especie dentro del género tributos y como tal el principio de la capacidad

¹⁷ Cfme. Vidal Quera, Gastón, “Las tasas Ambientales a propósito de la denominada ECOTASA de Bariloche”, Revista Impuestos Nro. 117 - Febrero 2022 (Editorial La Ley SA, Buenos Aires)

contributiva resulta aplicable al género en su totalidad, y desde esta perspectiva confirma la norma local; y 3) la establecida por nuestro CSJN, que manifiesta que la tasa debe mantener una equivalencia razonable con el costo del servicio prestado, de manera tal que responda a él y no a la capacidad contributiva exteriorizada por los contribuyentes.

CONCLUSIONES

Esta ponencia ha sido desarrollada en el marco de un proyecto de investigación sobre las ordenanzas municipales tributarias ambientales y su aporte al fortalecimiento de las autonomías municipales. Interesa de modo particular, conocer las posibilidades concretas de la utilización de estos institutos tributarios como herramientas de recaudación que permitan financiar actividades del Municipio tendientes a cuidar el medio ambiente, promoviendo prácticas y actividades que resulten positivas y desalentando aquellas otras que puedan resultar negativas o perjudiciales. El trabajo llevado adelante permite advertir sobre los alcances y límites de las potestades que detentan los municipios en esta materia y los recaudos que estas tasas de servicios deben observar para resultar acordes con los lineamientos constitucionales y legales. En este sentido, los requerimientos normativos son claros y rigurosos, nunca debe perderse de vista la relación de la tasa que se percibe con el servicio que la justifica, su prestación efectiva, su vinculación con el obligado, la medida del tributo respecto del costo del servicio, son aspectos centrales que habrán de validar -o desnaturalizarán, según el caso- su implementación legal. La jurisprudencia no es pacífica y la casuística sin dudas retroalimentará el debate. El examen exhaustivo de constitucionalidad, acorde a su naturaleza jurídica de tasa de servicios, enmarcada en las atribuciones propias de la autonomía municipal, es lo que en definitiva debe primar.

BIBLIOGRAFÍA

Alvarez Echague, J. (2001). “Los Municipios las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicios.” En Casás, J. (2001) “Derecho tributario Municipal. Buenos Aires. Ed. Ad-Hoc

Altamirano, A. (2001) “*Empresa, tributos municipales y los efectos de la desnaturalización del concepto jurídico de tasa*”. En Casás, J. (2001) “*Derecho tributario Municipal.*”. Buenos Aires. Ed. Ad-Hoc.

Balbo, E. (2005). “*Tributación municipal: tasa sin servicio y servicio sin tasa*”. Doctrina Tributaria DTE N°303 Junio/05 T. XXVI. Ed. Errepar

Bulit Goñi E. (2002) “*Derecho tributario provincial y municipal*”. Buenos Aires Ed. Ad-Hoc,

Bulit Goñi, E. “Naturaleza Jurídica de los Municipios. Exigencia de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales”. Ad-Hoc. 2001.

CSJN 23/06/2009. “Laboratorios Raffo S.A. C/ Municipalidad de Córdoba”

CSJN 03/09/1989 “Compañía Química S.A. c. Municipalidad de Tucumán”

Dictamen de la Procuradora Fiscal (S.C.L.1303, L.XLII de la Dra. Laura M. Monti)

Giannotti, G. (2002) “*Tributos Municipales. Efectos distorsivos sobre las actividades empresariales*”. Ed. La Ley.

Giannotti, G. “*Potestades tributarias de los municipios*”. Ed. La Ley.

Giuliani Fonrouge, C. “*Derecho Financiero*” Obra actualizada por Navarrine, S.y Azorey, R.. 8va Edición. To.1. Ed. Lexis Nexis.

Grimaldi, S. (2006) “*Sobre las tasa municipales y el cálculo admisible para determinarlas.*” Periódico Económico Tributario. Marzo 2006. Buenos aires-

Jarach, D. (1999) “*Finanzas Públicas. Esbozo de una teoría General*”. Buenos Aires. Ed Ad Hoc

Spisso, R. (2001) “*Naturaleza jurídica de las tasas municipales. Hecho imponible. Monto de las tasas. Sustento territorial. Cuestiones procesales en la acción de impugnación de las tasas municipales. Competencia de la justicia federal*”. En Casas J. coord. “*Derecho Tributario Municipal*”. Buenos Aires. Ad-Hoc