

GOLPE A LA JUSTICIA CORDOBESA. TASA SIN CONTRAPRESTACIÓN, FUE, ES, Y SERÁ, VIOLACIÓN A LA CONSTITUCIÓN

MILTON S. BONACINA

ANÁLISIS DEL FALLO "LABORATORIOS RAFFO c/MUNICIPALIDAD DE CÓRDOBA"

En la presente colaboración el autor aborda el análisis de los autos caratulados "Laboratorios Raffo c/Municipalidad de Córdoba". El pronunciamiento judicial resulta de suma trascendencia por cuanto viene a poner límite al accionar de la justicia cordobesa que venía defendiendo la legitimidad de su tasa municipal en casos de contribuyentes de extraña jurisdicción que al no contar con local en el ejido municipal, no recibían servicio alguno de parte del municipio como para legitimar la tasa. En tal inteligencia, la CSJN dijo que tasa sin contraprestación no es más que violación de la Constitución.

1. INTRODUCCIÓN

En la presente colaboración analizaremos el trascendente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, CSJN, o simplemente la Corte), correspondiente a los autos caratulados "[Laboratorios Raffo c/Municipalidad de Córdoba](#)".⁽¹⁾

Como veremos a lo largo del presente estudio, el antecedente de marras adquiere vital importancia por provenir del Máximo Tribunal de la Nación, y por el mensaje que le da a la justicia cordobesa.

Tras recordar y revitalizar viejos y sanos preceptos y antecedentes, el Tribunal Cimero le ha dado un fuerte golpe al sistema judicial cordobés, poniendo coto a su accionar, que últimamente venía desoyendo en forma sistemática los argumentos que hoy lo condenan, y legitimando la denominada "Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios" (CCIES, o "la tasa"), sin la presencia de local en la jurisdicción y por consiguiente, sin contraprestación alguna.

En tal inteligencia, y como ampliaremos inmediatamente, la CSJN acaba de decir una vez más, que **una tasa sin su correspondiente contraprestación, no es ni más ni menos que una violación a la Constitución.**

2. CONOCIENDO LA TASA EN CRISIS

La tasa cordobesa, CCIES, ha dado mucho que hablar los últimos años; y más aún, los fallos de su propia justicia coterránea, que la han defendido con capa y espada y siempre la han legitimado con argumentos que algunas veces fueron dignos de considerar, pero mayormente sólo exacerbaron los nervios por la manera en que pasaron por alto preceptos legales que a todas luces contrarían sus veredictos.

En este escenario, y para beneficio de quienes aun no hayan analizado ninguna situación concreta de la tasa en crisis, resultará oportuno señalar algunos conceptos, que además de coadyuvar a la comprensión de la CCIES, harán lo propio con el análisis del fallo que nos convoca.

En primer término, reproducimos el objeto de la tasa, tal como estuviera redactado en la normativa vigente al momento del pleito: "El ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, u otra a título oneroso, y todo hecho o acción destinada a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo; está sujeto al pago del tributo

establecido en el presente Título, conforme a las alícuotas, adicionales, importes fijos, índices y mínimos que establezca la Ordenanza Tributaria Anual, en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene y asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población".

Luego destacamos los siguientes conceptos o detalles, todos de acuerdo al entendimiento de la demandada:

- a. La tasa, según sus mentores la entienden y pretenden, se aplica por el ejercicio de actividad en la jurisdicción.
- b. Lo antedicho quiere decir que el ejercicio de actividad no implica la necesidad de un local habilitado en el ejido municipal, motivo por el cual, la gabela debiera obllarse aún sin la presencia de asentamiento físico (local) en la jurisdicción.
- c. La tasa es legítima, sostienen sus defensores, porque retribuye un servicio efectivamente prestado. Claro que tal contraprestación nunca es la concreta, efectivamente prestada e individualizada que exige la doctrina de la CSJN, sino que se refiere a servicios públicos indivisibles, los cuales siempre se ha sostenido, son los que caracterizan a los impuestos y no a las tasas.⁽²⁾

En este orden de ideas, seguidamente analizaremos el fallo, presentando los argumentos de ambas partes, el análisis de los magistrados dirimientes, y los comentarios doctrinarios que ilustren y/o amplíen la comprensión de la problemática.

3. LOS ARGUMENTOS DEL STJC QUE HICIERON LLEGAR EL CASO A LA CSJN

El Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Córdoba (STJC), rechazó el recurso de casación incoado por la actora y confirmó el fallo del a quo que había legitimado la CCIES.

Para así fallar, se apoyó en su convicción de que los argumentos esgrimidos por la actora devienen insustanciales ante la invariable doctrina del STJC.

Los argumentos que ignoró son los siguientes:

- a. Violación a principios constitucionales.
- b. Incumplimiento de las disposiciones de la ley 23548.
- c. Analogía de la CCIES con impuestos nacionales y provinciales.
- d. Consideración de que la CCIES no corresponde a la especie "tasas".
- e. Falta de sustento territorial.

Luego, y al margen de la argumentación que acaba de desoír, el Superior Tribunal provincial se pronuncia negando la aplicación del clásico antecedente "Compañía Química" por entender que en el sub judice, "normas locales" legitiman su accionar.

En el mismo sentido, niega la vigencia y el valor de la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones; afirmando que la CCIES puede encuadrar como tasa o como impuesto, dependiendo de la modalidad de prestación de la actividad sobre la que recaiga el tributo.

Finalmente, afirma haber prestado los servicios que legitiman la tasa, lo cual nos lleva a la reflexión en el sentido de que si la distinción entre impuestos y tasas no existe, y si la CCIES puede ser entendida como impuesto o como tasa, ¿Para qué esforzarse por demostrar la prestación del servicio? Algo no encaja, ¿Verdad? Pero de todos modos, ésta es la argumentación de la demandada.

4. LOS AGRAVIOS ESGRIMIDOS POR LA ACTORA

Laboratorios Raffo subrayó que la CCIES es inconstitucional, sin importar que se la considere una tasa o un impuesto; es decir, de ambas formas es inconstitucional.

Respecto de la inconstitucionalidad viéndola como tasa, trajo a colación la constante jurisprudencia de la Corte que requiere de una concreta, efectiva e individualizada prestación de servicio sobre algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, para que la misma sea legítima.

Sobre el particular, destacó la imposibilidad de prestación de servicio alguno toda vez que la demandante no posee local en el ejido de la demandada.

Recordó también las normas del "Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", las que prevén la derogación de todas las tasas que no sean retributivas de servicios efectivamente prestados.

A la postre, y dentro del terreno de los impuestos, por si la CCIES se catalogara como tal, destaca la consecuente violación de las normas del régimen de coparticipación, por verificarse la analogía prohibida por el artículo 9, inciso b) del citado régimen, respecto del impuesto al valor agregado (IVA).

Es decir que, ya sea por tasa ilegítima o por impuesto violatorio de la ley de coparticipación, se rechaza la pretensión municipal.

5. EL ANÁLISIS DE LA PROCURACIÓN Y LA SENTENCIA DE LA CORTE

El primer punto que considera la Procuración es el relativo a la declaración del a quo, respecto de que la CCIES podrá ser considerada como tasa o como impuesto según la modalidad de prestación de la actividad sobre la que recaiga el tributo, y declara disentir con la conclusión.

Con muy buen tino, la preopinante destaca que si bien los impuestos y las tasas poseen una estructura jurídica análoga, la diferencia entre ambos es clara, y obedece al presupuesto de hecho adoptado por la ley, que para el caso de las tasas consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

En otras palabras, afirma que la diferencia entre impuestos y tasas es la existencia o no del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Así las cosas, es decir, una vez diferenciadas ambas especies, la Procuradora manifiesta que el tributo en crisis no encuadra dentro de los impuestos; ergo, es una tasa.

En el mismo sentido destaca que el texto de la norma que se discute la califica como "tasa" al mencionar la lista de actividades gravadas seguida de los términos "en virtud de los servicios municipales...", lo cual denota caracteres propios de las tasas y no de los impuestos. Y remata la conclusión señalando que el mismo fisco pretensor la calificó de tal en reiteradas oportunidades (las cita), lo cual hace indubitable que la CCIES no puede ser calificada como impuesto ya que se trata de una tasa.

Una vez resuelto el carácter de "tasa" de la CCIES, se aboca a determinar si corresponde su pago en virtud de las particularidades del caso, de entre las cuales destaca que la actora vendió sus productos en el ejido municipal de la demandada, que lo hizo por medio de una tercera empresa, que tenía un vendedor radicado en la zona bajo discusión, y que carecía de local, depósito o establecimiento de cualquier tipo en el territorio del municipio de la litis.

Para dirimir la cuestión comienza por recordar que la demandada fundó su pretensión diciendo que prestaba un servicio a la actora, servicio que identificó en los siguientes términos: Control del buen estado de los edificios, coordinación del transporte, ordenamiento del tránsito, regulado del estacionamiento, denominado y numerado de calles, asignado de sentido a las mismas, y en general, organización de las reglas básicas para la promoción, ejercicio y progreso de las actividades comerciales, industriales y de servicios...

Luego, en atención a la enumeración precedente, la Procuradora Fiscal declara que "Esta postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente".

Sentado que fuera el principio de la efectiva prestación, y al no verificarse en autos, se concluye en la ilegitimidad de la tasa en crisis.

Finalmente, antes de pronunciar su veredicto, la Procuración hace un aporte más en el sentido de señalar que si bien los fallos de la Corte no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a ellos; de modo tal, que si se apartaran del criterio de la Corte, sin aportar nuevos argumentos que

justifiquen su proceder, las sentencias así emanadas carecerían de fundamento (serían arbitrarias).

En virtud de lo antedicho, es opinión de la Procuración, cuyos argumentos son compartidos por el Tribunal, hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario, y revocar la sentencia apelada.

6. REPASANDO Y REFORZANDO ALGUNOS CONCEPTOS

Casi concluyendo la presente colaboración, y previo a las consideraciones finales, dedicaremos a continuación una pequeña porción de espacio al repaso de los principales argumentos que estuvieron en juego. No abundaremos en cada uno de ellos porque sería imposible en el espacio asignado a una colaboración de estas características, escaparía a los objetivos del trabajo, y para profundizar cada tópico existe abundante bibliografía, como entre otras, la ya citada.

a. Violación de principios constitucionales

En el texto publicado no se hace mención específica a los artículos de la Constitución que se ven violados, no obstante ello, cabe destacar que por lo menos estará en juego el artículo 31, es decir, la estructura conocida como la pirámide de Kelsen, entre otros varios.

Destacamos además, siempre en torno al artículo 31 de la Constitución Nacional, que varios sistemas judiciales provinciales (no sólo el de Córdoba) respaldan sus actuaciones en el hecho de que sus propias constituciones (provinciales) los legitiman a proceder como lo hacen, conclusión que no podemos compartir si observamos que las aludidas constituciones provinciales no pueden contraponerse a las leyes de la Nación, y en el sub lite, como en tantos otros casos similares, contamos con las previsiones de la ley nacional 23548, la cual, en mérito a la prelación de normas establecida por el comentado artículo 31, debe ser respetada por las autoridades provinciales, a riesgo de caer en la aludida violación de normas constitucionales.

b. Incumplimiento de las disposiciones de la ley 23548

Íntimamente relacionado con lo que acabamos de señalar en el apartado anterior, están los preceptos de la ley de coparticipación, donde no se prohíbe a los municipios cobrar impuestos, pero sí se los limita a que los impuestos que cobren no sean análogos a otros nacionales coparticipables.

En rigor, la sentencia que refiere a la analogía puede ser expresada en términos no tan positivos, y más reales, de la siguiente manera: Los municipios no pueden cobrar impuestos. Y decimos esto simplemente porque ya no queda posibilidad de encontrar alguno que no esté considerado entre los nacionales coparticipables, luego, en teoría pueden cobrarlos, pero en la práctica no; y si lo hacen están violando la ley 23548 y por extensión, la Constitución Nacional.⁽³⁾

c. Analogía de la CCIES con impuestos nacionales y provinciales

La analogía prohibida de la que tanto hemos hablado ya, hace su aparición en escena luego de que la gabela en crisis no califique como tasa.

Es decir, si el tributo en cuestión no responde a las características de una tasa, cae necesariamente en la categoría impuestos, y de allí se desencadena el razonamiento que concluye con la analogía prohibida por la ley 23548.

Ahora bien, es interesante destacar que en la mayoría de los casos, éste es el punto crucial de la discusión, o el quid de la cuestión. Es decir, demostrado que el tributo no califica como tasa, inmediatamente se lo lleva al terreno de la analogía para concluir con su ilegitimidad, pero en el caso sub examine, el razonamiento fue distinto. Veamos.

Aquí se puso el énfasis en que la CCIES es una tasa, lo cual la separa de la analogía, porque la misma se reserva para los impuestos; pero transfiere el debate hacia la legitimidad de la misma en el sentido de no cumplir con un requisito fundamental de las tasas, cual es la efectiva prestación de un servicio.

De todos modos, y sin desmerecer el razonamiento anterior, retomamos el concepto de analogía y decimos lo siguiente.

En autos, la pretensión de la actora fue demostrar analogía respecto del impuesto al valor agregado (IVA), a lo cual decimos que si bien el razonamiento es útil y acertado a los

finances procesales, la analogía con un impuesto nacional coparticipable (en general, es decir, no sólo respecto del IVA), cae por su propio peso al demostrar que la pseudo tasa no es más que un impuesto encubierto.

Repasando rápidamente las opciones de capacidad contributiva a exteriorizar por un contribuyente, tenemos que las posibilidades son rentas, patrimonios y consumos; luego nos preguntamos ¿Cuál de todas estas capacidades aún no fue alcanzada por un impuesto nacional coparticipable? Y ante la obvia respuesta cae de maduro que si lo que el municipio pretende cobrar no es una tasa, es un impuesto, y como tal no tiene más chance que ser catalogado como análogo a uno nacional coparticipable.

También podríamos introducirnos aquí en la analogía con impuestos provinciales, más específicamente respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB). Y en tal caso, es imprescindible recordar que si se piensa utilizar este argumento, no se debe invocar el artículo 9, de la ley de coparticipación porque en él se prohíbe la analogía con un impuesto nacional coparticipable e IIBB no reúne tal condición. En todo caso, el camino será señalar que los municipios no pueden cobrar este impuesto, sino las provincias, pero sin confundir la cuestión con la analogía harta comentada de la ley 23548.

d. Vigencia y trascendencia de la distinción entre impuestos y tasas

Estas actuaciones no han sido las primeras que intentaron echar por tierra la vigencia y utilidad de la tradicional clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones.

Es más, muchas ordenanzas están "abriendo el paraguas" al decir que para ellas es lo mismo cualquiera de las denominaciones, y que son utilizadas de manera indistinta. Obviamente, tal conducta denota el pleno conocimiento de que la clasificación está vigente, de que las diferencias son sustanciales, y de las consecuencias que acarrea camuflar un impuesto bajo el ropaje de una tasa.

Tal como señaló el dictamen de la Procuración, los tres conceptos son similares, pero claramente diferenciados en cuanto al tipo de bien o servicio que financian. Todos comparten el hecho de ser una obligación impuesta por el Estado, en virtud de su poder de imperio, etcétera, etcétera; pero la diferencia que distingue a las tres especies se observa en lo que cada una financia, y el esquema es el siguiente: Los impuestos financian servicios públicos indivisibles, las tasas hacen lo propio respecto de servicios públicos divisibles, y las contribuciones costean obras públicas.

Luego, si miramos el esquema "desde el otro extremo", es decir, desde las prestaciones financiadas, podremos decir qué clase de tributo es el que se está aplicando. Y el esquema es el siguiente: Si se está financiando una obra pública, estamos en presencia de una contribución; si se está financiando un servicio público divisible, estamos en presencia de una tasa; si se está financiando un servicio público indivisible, estamos frente a un impuesto.

Finalmente, si el actor es un municipio, y lo que financia es un servicio público indivisible, estamos frente a un caso de violación de la ley de coparticipación porque los municipios no pueden cobrar impuestos análogos a los nacionales coparticipables, de lo cual se colige claramente que la taxonomía de los tributos es plenamente válida, vigente y útil a los fines de dirimir respecto de la legalidad de cada uno de ellos.

e. Falta de sustento territorial

Un último punto respecto del que haremos estas breves consideraciones es el relativo al local habilitado en la jurisdicción o el sustento territorial.

Y aquí el distingo que hay que hacer es el siguiente:

a. Si estamos repartiendo base imponible entre distintas jurisdicciones, puede resultar de interés el tema del sustento territorial. De hecho, es sumamente importante, pero no es aplicable a nuestros fines porque lo que aquí se discute no es la distribución de la base imponible sino la legitimidad de la tasa en sí.

b. Si de legitimar la tasa se trata, la presencia de local en el ejido adquiere una relevancia más que importante, y la razón es muy simple: Como ya señalamos anteriormente, las tasas se legitiman sobre la base de prestar un servicio individualizado respecto del contribuyente (respecto de un bien o acto individualizado del mismo), servicio que obviamente no puede ser prestado si no hay local para inspeccionar y/o para verificar las condiciones de seguridad e higiene, y/o para materializar la prestación enunciada en el objeto de la tasa.

Es decir, en resumidas cuentas: Si no hay local, no hay servicio; si no hay servicio, no hay tasa (o es ilegítima); si no hay tasa, hay impuesto; y si hay impuesto, es análogo a uno nacional coparticipable.

7. CONSIDERACIONES FINALES Y CONCLUSIONES

Acabamos de analizar un fallo muy interesante, que no llega a calificar como un hito en la historia de la jurisprudencia porque el criterio que sustenta no es novedoso, pero merece una alta consideración por su gran aporte tendiente a recuperar el rumbo perdido por algunos fiscos en la materia bajo examen.

Repasamos rápidamente las principales críticas a la CCIES, diciendo que la misma intenta aplicarse por el ejercicio de actividad en la jurisdicción, aún cuando no exista presencia del contribuyente materializada en un local o similar que permita la prestación de los servicios que la legitimarían.

Fuimos testigos de que el municipio demandado no acepta ninguno de los agravios propuestos por la actora, y que para así proceder, se ciñe básicamente a la invariable jurisprudencia de su Corte provincial, que obviamente lo avala.

En cuanto a los agravios presentados por la actora, los mismos se remontan al principio básico de legitimidad de las tasas, cual es la efectiva prestación del servicio que pretenden retribuir. En este sentido, la demandante manifestó claramente que al no tener presencia física en el ejido de la demandada, es materialmente imposible que se le presten los servicios que debieran legitimar la tasa. Consecuentemente, no se está en presencia de una tasa, sino de un impuesto, y como tal es ilegítimo por violar preceptos constitucionales y de la ley de coparticipación.

La Procuración coincide con el razonamiento de la actora, en lo atinente a la falta de sustento territorial, y revitaliza la clásica doctrina de Compañía Química, donde se ha señalado con meridiana claridad, que es requisito fundamental para la legitimidad de las tasas, que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. De este modo, y bajo tal consigna, al no existir presencia física de la demandante en el ejido de la demandada, concluye en la imposibilidad de prestación del servicio, y declara inaplicable la CCIES por no ceñirse al concepto enunciado.

Del mismo dictamen de la Procuradora, obtuvimos también la doctrina que señala que si bien los fallos de la CSJN no son obligatorios para los jueces y/o tribunales inferiores, los mismos no pueden apartarse de ellos sin justificar su accionar, ya que en caso contrario, sus sentencias serían arbitrarias.

Finalmente dedicamos unas líneas a repasar los conceptos fundamentales que se discutieron en autos y concluimos, de la mano de la Procuradora y del Tribunal, en que cada vez que se intente cobrar una tasa sin la correspondiente contraprestación efectiva, concreta e individualizada, se estará frente a una violación de la Constitución Nacional.

BIBLIOGRAFÍA REFERENCIADA EN EL TRABAJO

* Bonacina, Milton Sergio: "La potestad tributaria municipal" - ERREPAR - 2006.

* Bonacina, Milton Sergio: "Competencia de la CSJN en materia de tributos locales, ley de coparticipación, Pacto Fiscal y Convenio Multilateral. El antes y el después de Papel Misionero" - ERREPAR - DTE - N° 352 - julio/2009.

Notas:

[1:] "Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba" - CSJN - 23/6/2009

[2:] La distinción entre servicios públicos divisibles e indivisibles, y su relación con las tasas y los impuestos, puede ampliarse consultando Bonacina, Milton S.: "La potestad tributaria municipal" - ERREPAR - 2006 - pág. 65 a 70

[3:] Respecto de estas consideraciones no podemos dejar de mencionar la imperiosa necesidad de analizar el reciente pronunciamiento de la Corte en autos caratulados "Papel Misionero c/Provincia de Misiones". A tal efecto puede consultarse Bonacina, Milton S.: "Competencia de la CSJN en materia de tributos locales, ley de coparticipación, Pacto Fiscal y Convenio Multilateral. El antes y el después de Papel Misionero" - ERREPAR - DTE - N° 352 - julio/2009

