

Reflexiones sobre una tasa municipal por pernocte turístico para preservación del medioambiente (ecotasa)

Silvia Marrama¹

Publicado en Temas de Derecho Administrativo, Octubre 2020, Colección Compendio Jurídico, Ed. Erreius. Cita digital: IUSDC3287850A

1. Introducción

Gobernar implica promover la creación de riqueza porque “sin rentas no hay gobierno, mas sin riqueza no hay Nación”. Este apotegma alberdiano, inspirador de los constituyentes de 1853 y rescatado del olvido por Spisso², reviste gran actualidad, debido al contexto económico recesivo e inflacionario, y al simultáneo incremento sostenido de la presión fiscal sobre los contribuyentes, conformada por tributos regresivos múltiples y sobrepuestos.

Más allá de las reales e incuestionables necesidades de financiamiento de los Municipios argentinos -que son más imperiosas a partir de la consolidación del proceso de descentralización de los servicios públicos y el consiguiente aumento de funciones a desempeñar sin la correspondiente asignación de recursos-, la constitucionalidad de las ingeniosas formas que algunos de ellos encuentran para aumentar su recaudación fiscal, transgrediendo el alcance de sus potestades tributarias, es una cuestión recurrente a resolver por los tribunales, en particular en casos referidos a la Tasa por inspección de seguridad e higiene.

Cabe recordar que el poder tributario de los municipios de provincia encuentra seis limitaciones constitucionales, señaladas por Álvarez Echagüe: 1) la competencia exclusiva de la Nación para gravar con derechos de importación y exportación las mercaderías (arts. 4 y 75 inc. 1 CN); 2) la cláusula comercial (art. 75 inc. 13 CN); 3) la cláusula del progreso (art. 75 inc. 18); 4) regulación de los establecimientos de utilidad nacional (art. 75 inc. 30 CN); 5) los principios constitucionales financieros (reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, generalidad); 6) principio de coordinación tributaria (art. 75 inc. 2 párr. 3 CN) y regímenes de coparticipación de impuestos (ley de coparticipación federal de impuestos N° 23.548 y Convenio Multilateral sobre la Distribución del Impuesto Provincial a los Ingresos Brutos)³.

Una de las sagaces estrategias municipales para aumentar su recaudación fiscal, reñida con las prescripciones constitucionales relativas a la distribución de competencias tributarias, consiste en nominar como tasa lo que en realidad es un impuesto, para salvar

¹ La autora es Abogada-Mediadora, Doctora en Ciencias Jurídicas, Magister en Desarrollo Humano, Profesora Superior en Abogacía, Especialista en Derecho Tributario. Especialista en Gestión de Bibliotecas. Miembro del Instituto de Bioética de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas. Investigadora categorizada conforme “Programa de incentivos a docentes investigadores Dec. 2427/93”. Profesora asociada ordinaria a cargo de la cátedra de Derecho Público y Privado en la Universidad Autónoma de Entre Ríos (UADER). Profesora en la Maestría de Derecho Tributario y en la Especialización en Derecho de Familia en la Pontificia Universidad Católica Argentina “Santa María de los Buenos Aires” (PUCA). ORCID ID <http://orcid.org/0000-0002-2473-6448>

² Cfr. Spisso, Rodolfo R.. Derecho constitucional tributario. Prol. Germán J. Bidart Campos. 2º ed. Actualizada y ampliada. Buenos Aires, 2000. Ediciones Depalma. Pág. 13.

³ Cfr. Álvarez Echagüe, Juan Manuel. Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio. <http://www.aeyasoc.com.ar/publicaciones/articulo9.pdf> Fecha de consulta: 10.09.2020.

el escollo establecido en la cuestionada ley de coparticipación federal de impuestos N° 23.548, que exige que las provincias adherentes se obliguen -por sí y por sus municipios- a no aplicar tributos locales análogos a los nacionales distribuidos por la ley. El obstáculo que presenta la prohibición de doble imposición pretende salvarse encuadrando el tributo en la excepción del art. 9 inc. b: “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 imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”.

La mencionada táctica es la empleada, a mi juicio, por la Municipalidad de San Carlos de Bariloche al crear un impuesto que denomina “ecotasa”, que cobra a los turistas por pernoctar en algún alojamiento turístico de la ciudad.

Dos fallos recientes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación abordan tangencialmente la cuestión, sin resolver aún el tema de fondo: la naturaleza jurídica de la ecotasa. El Alto Tribunal se pronuncia en ambos casos en el marco de acciones declarativas de inconstitucionalidad, si bien en uno resuelve admitir la radicación de las actuaciones en instancia originaria (in re “Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”⁴), mientras que el otro fallo resuelve un recurso de queja (interpuesto in re “Cantaluppi, Santiago y otros c/ Municipalidad de San Carlos de Bariloche s/ acción de inconstitucionalidad”⁵).

Antes de analizar los fallos referidos a la ecotasa, consideraré brevemente la naturaleza jurídica de este tributo.

2. La ecotasa

2.1. Las tasas y la prestación concreta, efectiva e individualizada de un servicio

Las tasas, como especie del género “tributo”, son prestaciones obligatorias establecidas por ley con la finalidad de afrontar el gasto público para satisfacer necesidades públicas. Ferreiro Lapatza la define como aquel “tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o la relación de una actividad de la administración que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo”⁶.

La naturaleza jurídica de una tasa se encuentra íntimamente relacionada con: a) la percepción de una prestación concreta, efectiva e individualizada, relativa a algún bien o acto del contribuyente, brindada como servicio público por el Estado, y con b) una contraprestación pecuniaria obligatoria a cargo del contribuyente cuyo monto debe guardar razonable proporción con el costo del servicio que retribuye.

En estas líneas nos referiremos a la exigencia de una prestación concreta, efectiva e individualizada en el sujeto pasivo de la tasa. La jurisprudencia de la Corte Suprema entiende que este requisito es esencial y habilitante para el cobro de la tasa.

⁴ CSJN 2065/2017. ORIGINARIO. 16.04.2019. Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad. Id SAIJ: FA19000027.

⁵ CSJN 2606/2017/RH1. 11.06.2020. Cantaluppi, Santiago y otros c/ Municipalidad de San Carlos de Bariloche s/ acción de inconstitucionalidad. Id SAIJ: FA20000027.

⁶ Ferreiro Lapatza. Curso de Derecho Financiero Español, Marcial Pons, 1997, pág. 180, cit. Por Álvarez Echagüe, Juan Manuel. Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio. <http://www.aeyasoc.com.ar/publicaciones/articulo9.pdf> Fecha de consulta: 10.09.2020.

El Supremo Tribunal de la Nación define la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros). Y sostiene claramente que al cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y M.1893, L.XLII, "Mexicana de Aviación S.A. de CV c/Estado Nacional", sentencia del 26 de agosto de 2008, entre otros).

Basada en la referida y consolidada jurisprudencia, en *Compañía Química c/ Municipalidad de S. M. de Tucumán*, la Corte entendió que resultaba ilegítimo el cobro de una tasa por cualquier actividad comercial, industrial y de servicios que usen o aprovechen las obras y demás prestaciones que hacen al progreso regular y continuo de la ciudad, ya que constituyen servicios públicos indivisibles que aseguran y promueven el bienestar general de la población.

El voto de Belluscio precisó que el art. 120 del Código Tributario Municipal (ordenanza 229177 de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán) había desnaturalizado en forma indebida las facultades estatales en la materia, al impedir a quienes se ven obligados a sostener económicamente la prestación de los servicios, conocer en forma fehaciente cuáles son los servicios públicos cuya manutención específica les exige en forma imperativa el ente municipal, y por ende resultaba irrazonable, toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios, la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que benefician a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad⁷.

A partir de *Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba* la Corte, compartiendo los fundamentos de la Procuradora Fiscal, estableció que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitablemente determinada por la existencia o no del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado, y que los diferentes modos bajo los cuales los contribuyentes desempeñen sus actividades no causan mutación en la naturaleza jurídica del tributo, establecida por el legislador en ejercicio de sus facultades constitucionales propias y exclusivas (arg. arts. 4, 5, 17, 52, 75 incs. 1 y 2, 99 inc. 3 y 121 CN). A la par destacó 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, dado que el art. 9, inc. b) de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

En el caso, el legislador diseñó el presupuesto de hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago de la "Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios" (CCIES), tomando en cuenta la prestación de los particulares de ciertos servicios comprendidos en una serie de actividades estatales que enumera de forma no taxativa (contralor, salubridad, higiene y asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tiende al bienestar general de la población), y

⁷ CSJN. 05.09.1989. *Compañía Química c/ Municipalidad de S. M. de Tucumán s/ recurso contencioso-administrativo y acción de inconstitucionalidad*". Fallos 312:1575.

por ello resulta ilegítimo su cobro por la Municipalidad de la Ciudad de Córdoba, ya que se evidencia contrario a un requisito fundamental respecto de las tasas, 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 del contribuyente⁸.

En un fallo más reciente, Quilpe S.A., el Tribunal reitera la distinción entre tasa e impuesto al exigir la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente como elemento esencial para justificar la validez de su imposición. La distinción radica en que si bien los dos son categorías tributarias derivadas del poder de imperio del Estado, y tienen una estructura jurídica análoga, el presupuesto de hecho adoptado por la ley en el caso del impuesto, a diferencia de la tasa, consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general. En cambio, el cobro de una tasa debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

En el caso, la municipalidad de La Rioja no acreditó que el servicio relacionado con la tasa por inspección de seguridad e higiene cuestionada haya sido efectivamente prestado a la actora, y frente a la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar la prestación del servicio. El Dictamen de Procuración es contundente al afirmar que “en autos no hay demostración de que el servicio de cuya retribución se trata se haya brindado efectivamente al contribuyente”. Además, el Dictamen agrega un argumento con respecto a la correspondencia entre el monto de este tributo en el caso concreto y el costo del servicio, que ha de guardar cierta relación, sin que ello se deba interpretar en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201 :545; 234:663, entre otros). Sin embargo, el municipio demandado no ha aducido ni mucho menos intentado demostrar que, contrariamente a lo afirmado por el contribuyente, el producido de la tasa guarde proporción con el costo total del servicio de inspección de seguridad, higiene y salubridad que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa fijada en el art. 144 de su código tributario⁹.

Si bien la jurisprudencia provincial es oscilante en cuanto a las tasas, cabe destacar el fallo recaído en autos “Ysur Energía Argentina S.R.L. C/ Municipalidad de Cutral Có S/ Acción Procesal Administrativa”, en cuanto la Sala Procesal Administrativa del Superior Tribunal de Neuquén entendió que deviene ilegítima la pretensión de cobro de la tasa prevista en los arts. 137 y 138 del Código Tributario Municipal (Ord. 263/79, modif. por Ord. 471/85) como “Derecho de Inspección y control de seguridad e higiene de actividades comerciales, industriales y de servicio”, a una empresa productora de hidrocarburos, que desarrolla actividades de exploración y explotación de petróleo crudo y gas natural en el ejido del Municipio, pues no surge constancia alguna que certifique la existencia de inspecciones o la prestación de los servicios estatales que justifiquen la exigencia del tributo municipal.

En efecto, de la exégesis que la Sala realiza respecto de los artículos del Código Tributario citados, colige que el tributo legislado constituye una verdadera “tasa”, más allá del *nomen iuris* que le haya otorgado el legislador, dado que las tasas constituyen una especie de tributo cuya nota característica es la existencia del desarrollo de una actividad

⁸ CSJN. 23.06.2009. Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba. Fallos 332:1503.

⁹ CSJN. 09.10.2012. Quilpe S.A. s/ inconstitucionalidad. Fallos 335:1987. Id SAIJ: FA12000190.

estatal que atañe especialmente al obligado. Su “hecho generador se integra, necesariamente, con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago. En otras palabras, para que un tributo sea considerado tasa, en el presupuesto de hecho formulado debe existir, obligatoriamente, el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado”. Al examinar la obligación del Fisco de brindar el servicio que constituye la contraprestación de la exacción, conforme el concepto de “tasa” como categoría tributaria, surge que el “Derecho de inspección y control de seguridad e higiene de actividades comerciales, industriales y de servicios”, tiene como presupuesto de hecho la prestación del servicio de inspección y control de la seguridad e higiene de las actividades que se desarrollen dentro del ejido municipal (art. 137 de la C.T.M.). Sin embargo, no surge de las actuaciones administrativas ni del expediente judicial que se haya prestado el servicio que constituye la contrapartida de la tasa que se reclama. Tratándose de un hecho controvertido y cuya prueba era negativa para la accionante, correspondía a la demandada arrimar las probanzas que corroboraran su existencia, dado que le era más simple y probable la acreditación de la efectiva prestación del servicio por parte de la comuna¹⁰. Así, por ejemplo, la Municipalidad podía haber adjuntado las actas labradas por los inspectores municipales en su tarea de contralor de la seguridad e higiene de las actividades o; limitarse a acreditar la existencia y organización del servicio, etc., pero no adjuntó constancia alguna que certifique la existencia de inspecciones o la prestación de los servicios estatales que justifiquen la exigencia del tributo municipal a la actora y que resulte ser, en definitiva, su causa legitimante. En las condiciones apuntadas, deviene ilegítima la pretensión de cobro al accionante de la tasa municipal prevista en el artículo 137 del C.T.M. (Ord. 263/79 modif. por Ord. 471/85) toda vez que no surge acreditado en autos, la efectiva prestación del servicio concreto, individualizado en el contribuyente, por parte del ente municipal. En consecuencia, siendo ilegítima la pretensión de cobro de la tasa, declara la nulidad de los certificados de deuda emitidos en consecuencia¹¹.

La doctrina, por su parte, también considera esencial y distintivo este requisito de la prestación estatal de un servicio individualizado que atañe al obligado. Baste mencionar dos afirmaciones: “La presencia de esa actividad de la Administración referida al sujeto pasivo es lo que distingue a la tasa del impuesto”¹², y “Cualitativamente la tasa es un tributo ampliamente justificado desde el punto de vista de la equidad, siempre que los servicios que constituyen la contraprestación se presten efectivamente y no sean de carácter puramente formal”¹³.

2.2. La ecotasa encubre un impuesto

¹⁰ cfr. CSJN. 28.11.1969. Llobet de Delfino María Teresa c/ Provincia de Córdoba. Fallos 275:407.

¹¹ Sala Procesal Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Neuquén. Expte. N° 3200/2010. 19.12.2017. Ysur Energía Argentina S.R.L. c/ Municipalidad de Cutral C° s/ acción procesal administrativa. <http://200.70.33.133/cmoeext.nsf/1f69a95ddfc04904032579df0055f4b6/ba35196d2aad4f2c0325822f0053cbe8?OpenDocument> Fecha de consulta: 10.09.2020

¹² Spisso, Rodolfo R.. Derecho constitucional tributario. Prol. Germán J. Bidart Campos. 2° ed. Actualizada y ampliada. Buenos Aires, 2000. Ediciones Depalma. Pág. 44-45.

¹³ Jarach, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. 3° edición-reimpresión. Buenos Aires, 2003. Abeledo Perrot. Pág. 240.

Sin embargo, la exigencia conceptual -doctrinaria y jurisprudencial- de la efectiva prestación del servicio en las tasas, señalada en el acápite anterior, se desdibuja progresivamente en las normas locales.

El tributo bajo análisis en estas líneas, denominado ecotasa, se encuentra definido en el art. 372 de la ordenanza fiscal 2374-CM-12 de Bariloche, modificada por la ordenanza 2809-CM-2016, reglamentada por Resolución 565-I-2017: "Es la contraprestación que la Municipalidad exige a los turistas que pernoctan en esta ciudad, cualquiera sea el tipo y categoría del establecimiento de alojamiento turístico, 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, comprensivos de ingresos y portales a la ciudad, sendas, accesos a lagos y sus playas, ríos y montañas, puntos panorámicos, miradores, 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".

De la definición normativa de la ecotasa se desprende claramente su naturaleza jurídica de impuesto, ya que los servicios turísticos y de infraestructura turística a prestar por la Municipalidad son "directos, indirectos y potenciales", y su enunciación no es taxativa ("y todo otro servicio turístico...").

Ello, a la luz de la doctrina establecida en Laboratorios Raffo S.A., que exige para la validez de las tasas que el servicio prestado sea concreto y no potencial, dado que ello se encuentra exigido por el artículo 9, inciso b) de la ley de coparticipación federal de impuestos N° 23.548, con sustento en el art. 17 CN.

En efecto, la ecotasa es en realidad un impuesto análogo al IVA que grava a nivel nacional la prestación de servicios hoteleros (cfr. art. 3 inc. e) punto 2. Ley de Impuesto al Valor Agregado), vulnerando así el federalismo de concertación (art. 75 inc. 2 párr. 3 CN) y la supremacía constitucional (art. 31 CN).

Podría cuestionarse que no existe analogía dado que el sujeto pasivo del IVA por prestación de servicios hoteleros y de la Ecotasa por pernocte son diversos. Al respecto, Jarach precisa que debe entenderse que un impuesto local es análogo a uno nacional cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: a) definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; b) a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. "No será relevante para desechar la analogía, la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición"¹⁴. Según Spisso, la Corte en *Aerolíneas Argentinas c/ Provincia de Buenos Aires*¹⁵ ha expandido aún más el concepto de impuesto análogo, al condenar todo tipo de doble o múltiple imposición medida incluso en términos económico-financieros de incidencia, y sin tener en cuenta la definición conceptual de los hechos imposables en juego¹⁶.

¹⁴ Cfr. Coparticipación provincial en impuestos nacionales, t. II, Régimen federal de unificación y distribución de impuestos, Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1996. Cit. por Spisso, Rodolfo R.. Derecho constitucional tributario. Prol. Germán J. Bidart Campos. 2º ed. Actualizada y ampliada. Buenos Aires, 2000. Ediciones Depalma. Pág. 220-221.

¹⁵ CSJN. 13.11.1986. *Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/ Provincia de Buenos Aires s/repetición de impuestos*. Fallos: 308-2153.

¹⁶ Cfr. Spisso, Rodolfo R.. Derecho constitucional tributario. Prol. Germán J. Bidart Campos. 2º ed. Actualizada y ampliada. Buenos Aires, 2000. Ediciones Depalma. Pág. 221.

Por otra parte, la norma referida a la ecotasa no permite al contribuyente conocer en forma fehaciente cuáles son los servicios públicos cuya manutención específica les exige en forma imperativa el ente municipal (cfr. doctrina in re Compañía Química).

Cabe también aplicar a la ecotasa la doctrina de Quilpe S.A. en cuanto requiere para su validez la demostración de que el servicio de cuya retribución se trata se brinde efectivamente al contribuyente.

La Exposición de Motivos del Proyecto que ideó la ecotasa, la clasifica como un tributo de tipo ambiental, y de los fundamentos de la ordenanza 2809-CM-2016 se colige que la finalidad del tributo es paliar el impacto medioambiental de la afluencia creciente de turistas. Sin embargo, la contraprestación municipal se enuncia como “servicios turísticos y de infraestructura turística”, y su recaudación se destina a un Fondo de Asignación Específica cuya función exclusiva es ejecutar programas de provisión de servicios turísticos y de infraestructura turística, a reglamentar por la Secretaría de Turismo municipal. Por ende, el fin extrafiscal pretendido por el Municipio -subterfugio medioambiental- encubre la finalidad recaudatoria de la ecotasa para afrontar obras de infraestructura que benefician a toda la comunidad de Bariloche, lo cual la invalida como tasa (cfr. doctrina in re Compañía Química. Jarach afirmaba: “La mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente hacia un sujeto, no constituye base suficiente para crear una tasa y ésta no puede ser válidamente exigida”¹⁷).

Por lo expuesto entiendo que la ecotasa creada mediante la ordenanza municipal 2809-CM-2016 impugnada, es en realidad un impuesto.

Si bien una parte de la doctrina ha reconocido que los municipios como entes autónomos con poder tributario tienen la facultad de crear impuestos (para solventar la prestación de servicios públicos indivisibles), “la mencionada facultad se ve reducida al mínimo, o bien deja de existir, pues en la práctica no quedan materias imposables para gravar, ello en virtud del régimen de coparticipación federal ya aludido, como limitativo de las facultades impositivas de los municipios”¹⁸.

Baistrocchi sostiene que, según las distintas limitaciones que recaen sobre los municipios, éstos solamente tienen la facultad de establecer dos clases de impuestos: mineros y ecológicos¹⁹. Respecto de los tributos ecoturísticos “es básico que la aplicación de estos instrumentos fiscales lleve a unos efectos ambientales positivos por el lado del ingreso, esto es, que exista un buen vínculo entre el hecho imponible gravado y el problema ambiental a controlar... Este tipo de solución se recoge explícitamente en el principio quien contamina paga. En definitiva, la utilización de los tributos ambientales para corregir el daño ambiental, tiene como objetivo cambiar comportamientos y no tanto recaudar dinero”²⁰.

Sin embargo, del análisis de la norma de creación de la ecotasa se desprende que, si bien su finalidad es la preservación del medioambiente, la contraprestación municipal y el destino de lo recaudado se destina a ejecutar programas de provisión de servicios

¹⁷ Jarach, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. 3º edición-reimpresión. Buenos Aires, 2003. Abeledo Perrot. Pág. 239.

¹⁸ Álvarez Echagüe, Juan Manuel. La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía. Periódico Económico Tributario, 2005 (abril-322), 1. Id SAIJ: DACF050057.

¹⁹ Baistrocchi, Eduardo. La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias (primera y segunda partes). La Ley: 1996-D, 1173 y 1197. Cit por Álvarez Echagüe, Juan Manuel. La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía. Periódico Económico Tributario, 2005 (abril-322), 1. Id SAIJ: DACF050057.

²⁰ Pastor Arranz, Laura. La fiscalidad del turismo desde una perspectiva internacional. BARATARIA Revista Castellano-Manchega de Ciencias Sociales N° 20, pp. 147-160, 2015, ISSN: 1575-0825, e-ISSN: 2172-3184 DOI: <http://dx.doi.org/10.20932/barataria.v0i20.18>

turísticos y de infraestructura turística, y no medioambientales. Por lo tanto, el impuesto “ecotasa” avanza sobre un ámbito de competencia exclusiva del Estado Nacional, vulnerando el principio constitucional de coordinación tributaria (art. 75 inc. 2 párr. 3 CN) y régimen de coparticipación de impuestos, debe ser privada de validez por el principio de supremacía federal (art. 31 CN, cfr. Fallos 323:1705).

Entiende Karschenboim que resultó, por ello, acertada la interposición de la acción declarativa de inconstitucionalidad ante la Corte Suprema por parte del Estado Nacional, pues resulta necesario vigilar el cumplimiento por parte del Estado del fin extrafiscal que funda la creación del tributo, ya que puede acaecer que bajo la excusa medioambiental se pretenda aumentar la recaudación para cubrir necesidades financieras municipales. Afirma también que el voto de la mayoría de la Corte sienta un precedente interesante que incentiva al Estado Nacional a solicitar la inconstitucionalidad de otras tasas municipales²¹. A continuación se reseña el fallo.

3. Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad

El 23 de octubre de 2017 el Estado Nacional promovió contra la Municipalidad de San Carlos de Bariloche y la Provincia de Río Negro, una acción declarativa de inconstitucionalidad del art. 362 de la ordenanza fiscal 2809-CM-16- del municipio demandado, por la que se crea la denominada "ecotasa", la que, según afirma, viola lo establecido en los arts. 16, 17, 31, 75 inc. 2 y concordantes de la Constitución Nacional (en adelante, CN), la ley provincial N° 2226 y la ley de impuesto al valor agregado, así como de las obligaciones que la provincia asumió por sí y en nombre de la municipalidad al momento de adherirse al régimen de la ley N° 23.548 de coparticipación federal de impuestos. Asimismo, requirió que se condene a ambos demandados al cese de su aplicación y cobro, bajo apercibimiento de restringir la redistribución de fondos coparticipables. A la par, se solicitó se decrete una medida cautelar de suspensión por parte de los demandados de la aplicación del art. 362 impugnado, así como de cualquier otro acto administrativo emitido en su consecuencia, hasta el dictado de la sentencia definitiva.

Los argumentos del Estado Nacional son los siguientes:

3.1. Impuesto encubierto: más allá de que el municipio la denomine "ecotasa", no cumple el requisito exigido por la doctrina y jurisprudencia de la Corte para que quede configurada de manera constitucionalmente válida la especie tributaria tasa, es decir, la efectiva e individualizada prestación de un servicio al contribuyente.

3.2. Doble imposición: por ley N° 23.548 las provincias, por un lado, asumen la obligación de distribuir parte de los fondos que reciben de recaudación de los impuestos nacionales coparticipados con sus municipios y, por el otro, se comprometen por sí y por sus municipios, a no establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados, excepto que se trate de tasas retributivas de servicios efectivamente prestados (art. 9°, inc. b), obligación esta última incumplida mediante la ecotasa, que resulta análoga al impuesto al valor agregado (IVA) que grava a nivel nacional la prestación de servicios hoteleros, por lo que se genera un caso ilegítimo de doble imposición. También señala que la conducta de la provincia y de la municipalidad, al no cumplir con los compromisos asumidos -que derivan de su adhesión al régimen de coparticipación y de la suscripción de los pactos

²¹ Karschenboim, Laura. Las claves de la “ecotasa”, el impuesto invisible que cobran los Municipios. <https://www.cronista.com/fiscal/Inadecuada-herramienta-derecaudacion-para-municipios-20190610-0036.html> Fecha de consulta: 11.09.2020.

fiscales-, pone en juego el federalismo de concertación y la supremacía legal que debe regir y de la cual el Estado Nacional es veedor.

El Dictamen de la Procuradora Fiscal Laura Monti²² se expide respecto de la competencia originaria de la Corte en el caso, y entiende que corresponde *ratione personae*, debido a la existencia de un litisconsorcio pasivo necesario conformado por la Provincia de Río Negro y la Municipalidad de Bariloche, debido a que si bien se ataca la validez de una ordenanza municipal, la provincia es quien adhirió, por sí y en nombre de sus municipios, a la ley de coparticipación federal de impuestos. Al respecto, en su disidencia, Rosenkrantz sostiene que la causa no corresponde a la competencia originaria de la Corte debido a que la Provincia de Río Negro no es parte en los términos del art. 117 CN, debido a que no se encuentra en juego ningún interés directo suyo. El pleito involucra exclusivamente al Municipio de Bariloche como parte demandada, el cual no reviste carácter de aforada en los términos de los arts. 116 y 117 CN.

La Corte resuelve admitir la radicación de las actuaciones en la instancia originaria y correr traslado de la demanda interpuesta contra la Provincia de Río Negro y la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, a sustanciarse por la vía del proceso ordinario, a la par que no hace lugar a la cautelar interpuesta, fundado este rechazo en la presunción de legitimidad del acto impugnado y en la coincidencia sustancial del objeto de la demanda y de la cautela.

4. Cantaluppi, Santiago y otros c/ Municipalidad de San Carlos de Bariloche s/ acción de inconstitucionalidad

El caso se origina en la demanda deducida por los titulares y representantes de diversos establecimientos hoteleros, contra el Municipio de San Carlos de Bariloche, con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de las ordenanzas locales 2809-CM-16 y 2810-CM-16 en cuanto establecieron la denominada "ecotasa", normas que se encontrarían en pugna con las prescripciones de los arts. 4, 16, 17 y 75, inc. 2 CN así como también con los artículos 70, 73, 94 y 231 de la Constitución de la Provincia de Río Negro.

Al contestar demanda, el Municipio opuso como excepción la falta de legitimación activa de los actores, dado que los establecimientos hoteleros no revisten el carácter de sujetos pasivos del gravamen pues el tributo debe ser abonado por los turistas que pernoctan en la ciudad.

El Superior Tribunal de Justicia provincial hizo lugar a la excepción deducida por el municipio y, en consecuencia, rechazó la demanda entablada por los accionantes. Señaló que los únicos derechos patrimoniales que eventualmente pueden verse afectados por aplicación de la ecotasa son aquellos que recaen en cabeza de los contribuyentes obligados al pago del tributo que, en el caso, son los turistas que "visiten y pernocten en sitios de alojamiento situados en el ejido de San Carlos de Bariloche". Añadió que no existe vinculación directa entre el hecho imponible de la tasa y la actividad hotelera propiamente dicha. Los emprendimientos hoteleros, agentes de percepción de la ecotasa, sólo deben soportar obligaciones relacionadas indirectamente con ese tributo, circunstancia que les impide impugnarlo. Por último, el tribunal local señaló que la carga fiscal cuestionada no es susceptible de afectar el normal funcionamiento de las empresas hoteleras, por lo que correspondía rechazar la demanda.

²² Procuración General CSJN. 08.11.2017. Estado Nacional c/ Río Negro, Provincia de y otra s/ acción declarativa de inconstitucionalidad. <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumento.html?idAnalisis=751607&interno=2> Fecha de consulta: 08.09.2020.

Disconformes con tal pronunciamiento, los actores dedujeron recurso extraordinario, al que adhirieron dos personas, en carácter de turistas, cuya denegación originó la interposición de la queja. Tacharon de arbitraria la sentencia apelada pues si bien los sujetos pasivos de la ecotasa son los turistas que pernoctan en Bariloche, los emprendimientos hoteleros de la ciudad deben percibir e ingresar el importe percibido al fisco municipal, cumplir con las cargas tributarias derivadas de ello y responder solidariamente con los deudores principales, y por lo tanto los recurrentes poseen un interés personal, real, concreto, cierto e inmediato que funda su legitimación activa para solicitar la declaración de inconstitucionalidad de ordenanzas con contenido tributario que impactan en la esfera de sus derechos como titulares o representantes de los emprendimientos hoteleros. Añaden que, a raíz del carácter de agentes de recaudación de la ecotasa, deben el ejecutar determinadas obligaciones que les impone ordenamiento: generar declaraciones juradas, cumplir con regímenes de información, ingresar el importe correspondiente, soportar multas en caso de incumplimientos, además de resultar pasibles de ejecuciones fiscales en el caso de que los sujetos pasivos no abonen el tributo, lo que, a juicio de los recurrentes, justifica su legitimación para impugnar las normas municipales. Por otra parte, el municipio vinculó de modo inescindible la declaración de los importes que corresponde abonar en concepto de ecotasa con la declaración jurada y el pago de la tasa de Seguridad e Higiene, cuyo incumplimiento expone a los emprendimientos hoteleros a la aplicación de una sanción consistente en la clausura del establecimiento. Además, el municipio intimó a varios emprendimientos hoteleros a acreditar el pago del tributo cuestionado bajo apercibimiento de iniciar sumarios tendientes a la aplicación de sanciones pecuniarias, circunstancia que, entienden los actores, los legitima para interponer la acción.

La Corte se remite en su fallo al dictamen de la Procuradora, Dra. Laura Monti²³, quién luego de analizar diversos artículos de la ordenanza local impugnada, concluye que las obligaciones que pesan sobre los titulares de los establecimientos hoteleros -como responsables por deuda ajena, es decir, codeudores solidarios del contribuyente, y como agentes de percepción de la ecotasa sujetos a verificación y fiscalización por parte del organismo local correspondiente- evidencian su interés jurídico de impugnar el régimen cuestionado. De ello colige que la sentencia recurrida en queja es arbitraria por cercenar su legitimación activa.

En efecto, la ordenanza fiscal 2374-CM-12²⁴ establece los procedimientos para la determinación, liquidación, fiscalización y pago de todos los tributos fiscales de competencia municipal. Respecto de la ecotasa, el artículo 375 establece que: "Son agentes de percepción los titulares o responsables de los establecimientos turísticos que presten un servicio de alojamiento, cualquiera sea su clase, categoría o modalidad". Y el art. 378 indica que "Los establecimientos obligados a percibir la presente tasa por cuenta y orden de la Administración Municipal, deberán en forma mensual, confeccionar y presentar la declaración jurada sobre cantidad de ocupación registrada y depositar los montos percibidos en la cuenta bancaria que disponga el área competente. El incumplimiento a las disposiciones de la presente implicará la aplicación de las penalidades previstas en el Anexo II de la Ordenanza Tarifaria 2375-CM-12". Cabe tener presente que el art. 10 de la misma norma local establece, con carácter general para todos

²³ Dictamen de la Procuración General de la Nación Laura M. Monti del 25 de febrero de 2019, http://www.eldial.com/nuevo/pdf_fallos/AABE03.pdf Fecha de consulta: 07.09.2020.

²⁴ Se encuentra publicada en http://www.digestobariloche.gov.ar/ordenanzas/2012/anexoordenanza_2374.doc Fecha de consulta 07.09.2020.

los tributos que regula, que "Se encuentran asimismo obligados al pago de los tributos, multas, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, con los recursos que administran, perciben o que disponen, en la misma forma y oportunidad que rija para estos o que expresamente se establezcan ... d) Los agentes de recaudación, retención o percepción".

Sin embargo, el planteo de las personas que pretendían ser tenidas por parte en su condición de turistas no prosperó pues adquirió firmeza al ser examinada y rechazada por el superior tribunal local al resolver el recurso de aclaratoria sin que este pronunciamiento haya sido recurrido por aquéllos.

En virtud de lo expuesto, la Corte, compartiendo los fundamentos del Dictamen de la Procuradora Fiscal, hace lugar al recurso y revoca la sentencia respecto del actor que acreditó el depósito exigido para este recurso por la ley ritual; y desestima la queja en relación al turista que exigía ser tenido por parte pues si bien acreditó el referido depósito, la cuestión se encuentra firme y consentida.

El Dictamen de la Procuradora Fiscal aclara que lo expuesto se limita al examen de la falta de legitimación de los actores como titulares y/o responsables de establecimientos hoteleros, pero no implica pronunciamiento alguno sobre el fondo de la cuestión debatida.

5. Conclusión

Afirmé en las primeras líneas de este trabajo que las necesidades de financiamiento de los Municipios argentinos son reales e incuestionables, en particular a partir de la consolidación del proceso de descentralización de los servicios públicos y el consiguiente aumento de funciones a desempeñar sin la correspondiente asignación de recursos.

Si bien la referida descentralización es una aplicación del principio de subsidiariedad del gobierno central, en cuya virtud son las provincias y, en su caso, los municipios, los que deben cubrir la gestión pública que no se requiere del Estado Nacional, ello debe encontrar su correlato en la suficiencia de recursos para costear los servicios públicos a prestar, correlato exigido por mandato constitucional. En efecto, el art. 75 inc. 2 establece que el régimen de coparticipación de impuestos debe asegurar una distribución entre los niveles de gobierno "en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas". Y esta correlación no debe darse a modo de dependencia económica, que, tal como lo entendía Frías, se configura cuando la asignación de recursos y distribución de ingresos no asegura el ejercicio autónomo y coordinado –no subordinado- de las competencias locales²⁵.

Los principales enemigos del federalismo son, a mi juicio, los diversos tributos directos establecidos por la Nación en forma inconstitucional y la caduca ley de coparticipación de impuestos, de cuyas obligaciones legales -asumidas en su nombre por las provincias- las municipalidades no pueden apartarse frontalmente debido a que participan de la distribución secundaria de lo recaudado en virtud de este régimen.

En ese contexto, los Municipios utilizan subterfugios tales como el de nominar como tasas lo que en realidad son impuestos, incurriendo así en una doble imposición que perjudica la creación de riqueza, cuya promoción es una de las finalidades que Alberdi asigna al gobierno.

²⁵ Cfr. Frías, Pedro J.. El federalismo argentino: introducción al derecho público provincial. Buenos Aires, 1980. Ediciones Depalma.

La asiduidad con que los Municipios utilizan estas estrategias debería motivar, además de la sanción de la rezagada nueva ley de coparticipación -conforme al mandato de la cláusula transitoria sexta de la reforma constitucional de 1994-, una reflexión jurídica y política más profunda sobre la necesidad de derogación de ciertos tributos directos por tiempo determinado instituidos por el Estado Nacional -cuyas prórrogas sucesivas los han tornado permanentes-, y sobre el alcance de las potestades tributarias municipales como fuente de obtención de recursos para afrontar sus genuinas funciones a la luz del principio de subsidiariedad.
