

***Los servicios públicos prestados por los Municipios ¿se encuentran alcanzados por el
Impuesto al Valor Agregado?***

Mirta Beatriz Cacciolato¹

I. Introducción.-

El objeto de este trabajo es analizar y tratar de encontrar una respuesta a un interrogante planteado, concretamente si el servicio de provisión de agua corriente, desagüe y cloaca, cuando es prestado por un municipio se encuentra alcanzado por el I.V.A. Para sostener las conclusiones a que se arriba se ha analizado el principio de inmunidad fiscal y la ley del gravamen.

Se tratará el principio de inmunidad fiscal, ratificando que no es posible que un estado - en el caso el nacional- puede gravar a otro estado - el municipio -, a través de un impuesto -en este caso el I.V.A.-.

Se analizará la ley del gravamen, en su aspecto objetivo, base imponible y sujeto alcanzado, estudiando la interpretación de la norma a través los dictámenes emitidos por la A.F.I.P.-D.G.I.

Finalmente se extraerán las primeras conclusiones del tema que apuntan a ratificar el principio de inmunidad fiscal y la imposibilidad de exigir impuestos entre los distintos niveles de gobierno.

II. El principio de inmunidad fiscal.-

¹ Abogada egresada de la Universidad Nacional de Mar del Plata. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Docente de grado y postgrado en la Universidad Nacional de Mar del Plata. Docente de postgrado y programas especiales de la Universidad Austral. Correo electrónico: mirtacacciolato@speedy.com.ar.

El principio de inmunidad fiscal, que implica el complejo concepto de la inmunidad de los instrumentos de gobierno, nos remite en el supuesto en tratamiento², si el hecho imponible podría ser atribuido al Estado Municipal.

La inmunidad fiscal es una exclusión del impuesto con base constitucional expresa o implícita “... *cuando la no incidencia (no sujeción) es calificada por disposición constitucional, recibe el nombre de inmunidad. En su esencia jurídica es lo mismo que la no incidencia pura y simple pero tiene el aditamento de una norma constitucional que la consagra; por ello dice Gomes de Sousa que la inmunidad es un supuesto especial de no incidencia.*”³.

En nuestro sistema de gobierno federal, *atento la distribución de potestades tributarias que surge de la Constitución Nacional* entre la Nación y Provincias hace que *ninguno de esos estamentos de gobierno pueda exigir tributos a otros* - máxime frente la coparticipación de tributos- , y además *tampoco podría exigirse a los municipios al garantizar la Constitución Nacional la autonomía municipal*⁴. En consecuencia, se puede afirmar que *la inmunidad fiscal para el Municipio surge implícita del mandato constitucional que asegura la autonomía municipal*. En este tema que implica una interferencia entre los distintos estados en sus respectivos instrumentos de gobierno, debe primar la coordinación entre las distintas esferas estatales.⁵

A. La opinión de Dino Jarach.-

² Si el servicio de agua corriente y cloaca prestado por el municipio se encuentra alcanzado por el impuesto al valor agregado - ,

³ Giuliani Fonrouge, Carlos María, actualizada por Susana Camila Navarine y Rubén Oscar Asorey, “Derecho Financiero”, 4ta. Edición, volumen I, pág. 347/348.- con nota de Araújo Falcao.- nota 149, donde transcribiendo el *art. 5 del Código Tributario* expresa: “*la inmunidad tributaria excluye el nacimiento de la obligación tributaria principal*”

⁴ *Como surge de los artículos 5 y 123 antes descriptos.*

⁵ Cfr. Naveira de Casanova, Gustavo Apuntes sobre la denominada inmunidad fiscal del Estado”, Doctrina, Boletín mayo de 1998,pág. 511

Siguiendo a Dino Jarach⁶, el problema se resuelve desde dos puntos de vista: el jurídico- dogmático y el técnico- legislativo. El primer aspecto se centra en **determinar si existe inmunidad fiscal en las entidades públicas y cuál es su fundamento**. En tanto que el técnico-legislativo consiste en **determinar si las normas que establecen exenciones, constituyen excepciones al hecho imponible o bien enunciación de la doctrina general de la inmunidad fundada en la no atribución de los hechos imposables a las entidades públicas por la misma naturaleza de los mismos**⁷

Si bien se ha admitido, que las entidades públicas gozarían de inmunidad tributaria cuando ejercen poderes públicos, no podría afirmarse lo mismo cuando realizan actividades económicas, comerciales e industriales,⁸ pero piensa Jarach que con eso no se resuelve el problema sino que *“se transforma en otro, el de la distinción entre actividad pública y actividad privada del Estado y de las demás entidades públicas. Y este problema es de difícil si no de imposible solución: hasta hay quien lógicamente afirma que el Estado nunca se despoja de su soberanía: si el hecho de ser sujeto pasivo de impuestos fuera incompatible con la cualidad de entidad soberana, la inmunidad fiscal debería corresponder al Estado por cualquiera de sus actividades.”*⁹

Siguiendo el análisis de Dino Jarach, se puede decir que el principio de inmunidad fiscal en el Estado y sus entes públicos en relación a los impuestos tendría que buscarse en la naturaleza jurídica del hecho imponible, en especial a su causa jurídica, concretamente en la capacidad contributiva apreciada por el legislador para que realizada por el sujeto, haga nacer la obligación tributaria. En consecuencia, a efectos de aplicar un impuesto sería necesario que el Estado exteriorizara capacidad contributiva prevista en la norma del respectivo gravamen. Siguiendo este hilo argumental concluye Jarach en que *“estos*

⁶ Jarach, Dino “El hecho imponible”, pág. 197, Ed. Abeledo Perrot, tercera edición.

⁷ Cfr. el planteo de Dino Jarach, “El hecho imponible”, pág. 197, Ed. Abeledo Perrot, tercera edición.

⁸ Cfr. surge de la doctrina americana elaborada a partir de “McCulloch v. Maryland”, 4 Weaton 3316, año 1819.

*conceptos básicos de hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera al Estado o a las entidades públicas o a las dependencias de ellas. Las situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva, porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas”*¹⁰

Expresa más adelante Dino Jarach que “*La inmunidad fiscal del Estado y de las entidades públicas y de las dependencias, con o sin personería jurídica propia, constituye un dogma jurídico tributario, en relación a la misma naturaleza del hecho imponible, que por su causa, no es sin contradicción lógica atribuible a esa clase de sujetos.*”¹¹ En consecuencia *no existiendo capacidad contributiva en el Estado –en sus distintos niveles- no se puede atribuir válidamente ningún impuesto.*

Por último indica que cuando las normas de los distintos ordenamientos eximen de tributos al Estado y/o su entes públicos no representan excepciones a la gravabilidad sino la enunciación del principio general de inmunidad fiscal que “*puede ser aplicado también en caso en que la ley omita enunciarlo, y cuyo fundamento está en la contradicción lógica de la atribución del hecho imponible al Estado o a las otras entidades públicas.*”¹²

En consecuencia, para Dino Jarach, *el tema de la inmunidad fiscal de los diferentes estamentos estatales desde el punto jurídico dogmático se resuelve porque atento la misma naturaleza del hecho imponible, en especial en lo que hace a su causa, no puede ser atribuido válidamente al Estado.* Resuelto así, el tema, el principio puede ser aplicado aunque no lo enuncie en forma expresa la norma.¹³

⁹ Jarach, Dino “El hecho imponible”, pág. 198, Ed. Abeledo Perrot, tercera edición.

¹⁰ Jarach, Dino “El hecho imponible”, pág. 199/200, Ed. Abeledo Perrot, tercera edición.

¹¹ Jarach, Dino, ob. Cit. Pág. 200.

¹² Jarach, Dino, ob. Cit., pág. 201.

¹³ Conforme a la contradicción lógica que implicaría con la misma naturaleza del hecho imponible.

B. **Antonio Berliri.-**

Analiza si es posible que el Estado sea sujeto pasivo de los tributos que el mismo impone y si las provincias y municipios pueden ser deudores de los impuestos locales establecidos por los mismos a su favor. En principio acepta la posibilidad de esos vínculos tributarios, neutralizando la opinión de Socca¹⁴, admitiendo las relaciones interorgánicas entre los distintos entes estatales, concluyendo en que *“salvo que exista una expresa disposición legal en contrario para un determinado impuesto, debe considerarse que el Estado puede ser sujeto pasivo de los impuestos por él establecido.”*¹⁵

Sin embargo la conclusión que con tanta firmeza esboza en relación al Estado central no puede trasladarla en relación a las provincias y los municipios en relación a los cuales estima que no podrán ser sujetos pasivos de los impuestos establecidos por ellos mismos sustentándolo en la ausencia de normas que graven a estos entes y la menor especificación de los órganos provinciales y municipales.¹⁶

Analizando el tema sobre si el Estado central puede estar sujeto a impuestos por los Estados provinciales o municipales, distingue si el Estado es quien establece los tributos y los municipios y/o provincias lo recaudan, en ese supuesto señala que el imperium es ejercido por el primero y nada impediría que el Estado ejerza ese poder frente a sí mismo. En tanto que si los municipios ejercen la potestad tributaria a través de una ley habilitante, habrá que estar a la interpretación de la norma. Si la norma nada expresa sobre la posibilidad de imponer tributos al Estado central concluye en que *“debe estimarse que la autorización para establecer el tributo supone también la autorización para aplicarlo al Estado.”*¹⁷

¹⁴ Para quien la relación jurídica tributaria presupone un acreedor y un deudor, sin la cual no puede establecerse. Cfr. cita de Berliri, Antonio, “Principios de derecho tributario, t. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, pág. 283.

¹⁵ Berliri, Antonio, “Principios de derecho tributario, t. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, pág. 285.

¹⁶ Berliri, Antonio, ob. Cit., pág. 285.

¹⁷ Berliri, Antonio, ob.ci., pág. 287.

En consecuencia para Antonio Berliri, el Estado podría ser sujeto pasivo de los tributos, salvo la expresa exención que cada una de las normas contuviera.

C. Fernando Vicente Arche Domingo.-

En oportunidad de realizar las notas a la obra de Berliri, se aparta de las conclusiones del mismo, sosteniendo que en principio el Estado no podría ser sujeto pasivo del tributo. A tal fin adhiere a la postura de Scoca en que se necesitan dos sujetos distintos y contrapuestos en la relación jurídica tributaria¹⁸

Señala que en el Derecho Tributario Español el Estado no puede ser sujeto pasivo de tributos estatales, admitiendo que la inmunidad es un supuesto de no sujeción. Así concluye que en los *“caso en que las leyes tributarios establecen la exención de la Administración del Estado por tributos estatales, son realmente casos de no sujeción al impuesto por falta de sujeto pasivo, es evidente que tampoco haría falta una formulación expresa de los mismos, al igual que sucede con los casos de no sujeción por imposibilidad de realización frente a la Administración del Estado del presupuesto objetivo del impuesto.”*

Iguals conclusiones sostiene en relación a los Municipios y Provincias, manifestando la imposibilidad de que los mismos sean sujetos pasivos de los impuestos por ellos establecidos.

D. Araujo Falcao.- La doctrina brasileña ha analizado la inmunidad como un supuesto de no incidencia de la norma legal. Así la hipótesis prevista abstractamente en la norma legal, no se realiza en el caso concreto¹⁹.

En esa línea de pensamiento expresa Araujo Falcao que *“la inmunidad es una forma calificada o especial de no incidencia, por supresión en la Constitución de la competencia impositiva o del poder de gravar, cuando se configuran ciertos presupuestos, situaciones o circunstancias previstas por el estatuto supremo. En*

¹⁸ Arche Domingo, notas a la obra de Berliri, t. I, pag. 297/298.

resumen, la misma idea podría expresarse de la siguiente manera: la Constitución efectúa originariamente la distribución de la competencia impositiva o del poder de grava; al otorgar esa competencia, la condiciona o, mejor dicho la limita, declarando los caso en que no podrá ejercerse. La inmunidad, es pues, una forma de no incidencia por supresión de la competencia impositiva para gravar ciertos actos, situaciones o personas, por disposición constitucional.”²⁰

E. Gustavo Rodríguez Villalba.-

Este autor en un minucioso trabajo²¹, señala que el problema se plantea cuando la potestad tributaria ha sido asignada en forma desconcentrada. Parte de la distinción entre los conceptos de inmunidad, no inclusión y exoneración, analizando como los ha tratado la doctrina especializada.

Señala que dado que la inmunidad que alude a la no imposición de entidades de Derecho Público, la intensidad del principio requiere de una regla de jerarquía superior a la de la ley, para que no pueda ser alterada por el legislador. Concluyendo que *“la inmunidad deberá estar consagrada en una norma constitucional, o en una norma que tenga jerarquía superior a la de la ley ordinaria. Es obvio que si el legislador ordinario sanciona como norma positiva el principio de la inmunidad, la fuerza vinculante de su decisión es muy relativa, porque en el futuro puede derogarla, o simplemente prescindir de su mandato al establecer un nuevo tributo.”²²*

F. Gustavo Naveira de Casanova.-

¹⁹ Cfr. Becker, Alfredo Augusto “Teoría General do Direito Tributario”, Ed. Saraia, San Pablo 1972, pág. 276.

²⁰ Araujo Falcao, “El hecho generador de la obligación tributaria”, Depalma, Buenos Aires, 1964, págs. 90/91.

²¹ Rodríguez Villalba, Gustavo. “La inmunidad tributaria del Estado y de los Entes subnacionales en el Derecho Uruguayo”, en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, La Hazienda Pública Local (II), págs. 462/497.

²² Rodríguez Villalba, Gustavo, Ob. Cit. pág. 467.-

En tanto que el Dr. Gustavo Naviera de Casanova ha expresado que “*el Estado carece a todas luces de capacidad contributiva. Ciertamente no posee riqueza como los particulares (sean personas físicas o jurídicas), puesto que todo el patrimonio estatal está destinado –afectado- a cumplir con su cometido constitucionalmente expresado: el afianzamiento de la justicia en sentido general y abarcativo de todos aquellos fines loables que atribuyamos al Estado...*”²³

Como conclusión de lo expuesto, ante nuestro sistema de gobierno federal, *la distribución de potestades tributarias que surge de la Constitución Nacional*²⁴ *entre Nación y Provincias, el sistema de coparticipación de tributos y especialmente que la Constitución Nacional garantice la autonomía municipal*²⁵, permite afirmar la *inmunidad fiscal para el Municipio*. Este tema que implica la interferencia entre los distintos estados en sus respectivos instrumentos de gobierno, debe primar la coordinación entre las distintas esferas estatales.

III. La ley 11.683.-

La ley de Procedimiento Administrativo, 11.683 (t. o. 1998), en su artículo cinco *in fine* expresa: “*Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos tasas y contribuciones) regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos tasas y contribuciones) incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago salvo exención expresa.*” De esta norma surge que *el principio general sería la gravabilidad del Estado, salvo exención expresa, lo que se*

²³ Naviera de Casanova, Gustavo J. “Apuntes sobre la denominada inmunidad fiscal del Estado”, Doctrina, Boletín mayo de 1998, pág. 508.

²⁴ Explicitas: ARTS. 4, 75 inciso 1 y 2; implícitas arts. 75 incisos 12, 13, 18, 20 y 30.-

²⁵ arts. 5 y 123 de la Constitución Nacional.

encontraría en contradicción con el análisis realizado sobre inmunidad fiscal y la falta de capacidad contributiva en el Estado a efectos de abonar impuestos. Esta contradicción de esta norma general habrá que relacionarla con la ley de cada uno de los impuestos

En el caso concreto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se ha consagrado el principio general de inmunidad fiscal del Estado, en el art. 7, inc. h), punto 1) de la ley, el que comprende a las prestaciones del apartado 21 del inciso e) del artículo tercero. De los términos en que se encuentra redactada la norma – que será desarrollado más adelante- surge que no existe base legal para eximir a las prestaciones del apartado 21 del inc. e) del artículo 3 y excluir a las restantes descripta en los puntos 1 a 20.

IV. La ley del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 3 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, define el objeto del impuesto a través de sus distintos incisos. Así en el inciso e) punto 6, describe a la prestación del servicio de agua corriente, cloacales y desagüe: art. 3: *"Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: inc. e) "Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes:.... 6. Efectuadas por quienes presten los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos."*

En el desarrollo histórico de la norma, podemos observar que este servicio no fue tratado siempre en la misma forma. Así, entre el 31 de Octubre de 1990 hasta el 20 de Febrero de 1991²⁶, estuvo exento en forma genérica, -independientemente del sujeto que la prestara-, a través del artículo 6, inc. j), punto 16²⁷. Esa exención, se modificó en cuanto a su

²⁶ Cfr. Ley 23.871.

²⁷ Art. 6 : "Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso e) del artículo 3º y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:.... inc. j) :Las prestaciones y

objeto, atento que quedó limitada al servicio prestado en un domicilio destinado a casa-habitación o viviendas de recreo o veraneo o terreno baldío, conforme el art. 6, inc. j, punto 16 de la ley ²⁸, vigente entre el 21 de Febrero de 1991 y el 30 de Junio de 1992.

A. El objeto gravado.-

Analizando el artículo tercero, inciso e) de la ley del I.V.A, se ha entendido que las locaciones y prestaciones de servicios descriptas en los puntos 1 a 20 no tienen previstas ningún tipo de exención,²⁹ atento que en cada inciso la ley ha descripto los supuestos de exclusión del objeto, encontrándose gravado el servicio con independencia de la persona que lo prestara.

Es necesario estudiar, si el presupuesto de hecho previsto en el punto 6 inc. e) del artículo tercero³⁰ es el que se configura cuando el Estado Municipal o uno de sus entes descentralizados presta el servicio público de agua corriente, cloaca y desagües pluviales.

La ley del I.V.A. describe como hecho imponible a las prestaciones en general ³¹ que tienen que estar calificadas por la “onerosidad”. Al producirse la generalización del I.V.A, incluyéndose a “*las restantes locaciones y prestaciones*” ³² - que son las realizadas a título oneroso y sin relación de dependencia-, se ha analizado si es necesario considerar como

locaciones comprendidas en el apartado 20 del inciso c) del artículo 3º, que se indican a continuación:.. 16. Los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagües, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos, y toda contraprestación que tenga su origen en el suministro del servicio de riego o en la construcción de obras - existentes o nuevas - para la misma finalidad.

²⁸ Cfr. Ley 23.905, art. 6 inc. j, “ 16. Los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagües, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos, cuando dicho servicio se efectúe en un domicilio destinado a casa-habitación o viviendas de recreo o veraneo o terreno baldío, y toda contraprestación que tenga su origen en el suministro del servicio de riego o en la construcción de obras - existentes o nuevas - para la misma finalidad.

²⁹ Cfr. Díez, Humberto “Impuesto al Valor Agregado”, pág. 73, ERREPAR 2da. Edición.

³⁰ Art.3, inc. e), 6: Locaciones y prestaciones de servicios..... “Efectuadas por quienes presten los servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagüe, incluidos desagote y limpieza de pozos ciegos.”

³¹ art. 3 de la ley de I.V.A.: “Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: ...”

³² alcanzadas por el punto 21 de inc. e) del art. 3 de la ley de I.V.A.

requisito para la gravabilidad de las prestaciones enunciadas en los puntos 1 a 20 la onerosidad. Se debe señalar que, para la apreciación del hecho configurador del acto gravado, ésta no debe realizarse en forma aislada de la idea global del impuesto, que es alcanzar las operaciones a través de su manifestación onerosa³³. En consecuencia, si la tasa abonada no incluye “beneficio” a favor de quien la presta, no se daría la onerosidad necesaria para la tipificación del agregado de valor³⁴, estando frente a una operación no alcanzada por el impuesto.

Como primera conclusión tenemos que en el marco de la ley del Impuesto al Valor Agregado la prestación de servicios de provisión de agua corriente, cloacas y desagües pluviales, se encuentra alcanzada por el objeto definido en la ley, sólo en cuanto se realice a título oneroso y se retribuya a través de un precio o tarifa. En consecuencia, debemos analizar el tipo de servicio que presta el Estado Municipal y la contraprestación que percibe en consecuencia.

1. **El servicio que se presta.-** Cuando la Municipalidad presta en forma directa o a través de un órgano descentralizado el servicio de provisión de agua, obras sanitarias y desagües pluviales, lo hace en cumplimiento de las funciones específicas del estado como es asegurar la salubridad e higiene de la comunidad.

Así, el artículo 192 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires dice: “Son atribuciones inherentes al Régimen Municipal las siguientes: ...inc. 4) Tener a su cargo el ornato y salubridad...y la viabilidad pública”. En tanto que la Ley Orgánica de las Municipalidades para la Provincia de Buenos Aires³⁵ describe que “Las ordenanzas deberán responder a los conceptos de ornato, *sanidad*, asistencia social, seguridad,.....” (art. 25, LOM). En materia de Servicios Públicos, dispone que “Corresponde al Concejo disponer la prestación de los servicios públicos de barrido, riego, limpieza, alumbrado,

³³ Cfr. Diez, Humberto P. ; “Impuesto al Valor Agregado”, Errepar, 2da. Edición, pág. 73.-

³⁴ al respecto es importante analizar los conceptos que surge de los arts. 2, 3 inc. e) punto 21 de la ley de I.V.A., art. 8 del decreto reglamentario e Instrucción 148/76.

provisión de agua, obras sanitarias y desagües pluviales, inspecciones, ... y todo otro tendiente a satisfacer necesidades colectivas de carácter local, siempre que su ejecución no se encuentre a cargo de la Provincia o de la Nación” (art. 52, LOM), y que “El Concejo autorizará la prestación de los servicios públicos de ejecución directa del departamento ejecutivo o mediante organismos descentralizados, ...” (art. 53, LOM), agregando más adelante que “Los organismos descentralizados tendrán por objeto la prestación de servicios públicos y otras finalidades que determinen las ordenanzas de creación” (art. 205 LOM) y con respecto a las obras públicas dice que “Constituyen obras públicas municipales: ... c) Las atinentes a servicios públicos de competencia municipal; d) Las de infraestructura urbana, en especial las de ... saneamiento, agua corriente, ...” (art. 59, LOM).

De acuerdo a la lectura de las normas transcriptas se puede concluir que, **cuando el Estado Municipal presta el servicio de agua corriente, cloaca y desagües pluviales lo hace en cumplimiento de los fines asignados por la Constitución Provincial, ejecutando un servicio público esencial para la comunidad.**

2. La contraprestación que se percibe.- La contraprestación que percibe el Municipio es una “tasa”³⁶, no configurando ni un precio ni una tarifa, como lo exige la norma. Ello es así atento que:

a. **Tiene naturaleza tributaria,** atento que se la aplica y percibe en virtud del poder de impero del Estado, teniendo como causa la prestación de un servicio y

³⁵ Decreto 6769/58.-

³⁶. Bulit Goñi, Enrique G., “Tasas y Precios Públicos”, Derecho Tributario, Tomo IV; señala como **notas distintivas de la tasa:** “ 1) **Son tributos,** y como tales deben ser establecidas por ley; 2) La ley debe contener la definición de su presupuesto de procedencia, el sujeto obligado y el quantum; 3) **Proceden como contraprestación por un servicio público propio,** que debe ser efectivamente prestado por el Estado al sujeto obligado; 4) **Su monto debe guardar razonable y discreta proporción con el costo del servicio que retribuye,** aunque además pueda contener otra pauta de medición, tal como la capacidad contributiva del sujeto afectado, pero sin apartarse de la consideración de aquélla; 5) **El servicio retribuido,** por su naturaleza asentada en el interés general, **no puede ser resistido por el particular,** y de serlo ello no lo ha de liberar del pago de la tasa; 6) Estas pautas no deben verificarse indistinta, sino conjuntamente

satisface necesidades individualizadas y divisibles³⁷. Al respecto es contundente el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo Aquilino”³⁸.

- b. Son establecidas por ley, concretamente por ordenanza del Honorable Concejo Deliberante³⁹.
- c. El hecho generador está integrado por una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.
- d. Es irrelevante la voluntad del contribuyente, siendo de carácter obligatorio para el mismo.⁴⁰
- e. El servicio se presta con motivo de interés público.

La diferencia entre la tasa y el precio surge de los elementos caracterizadores de ambos. La tasa es un tributo y el precio no. La tasa se exige como prestación coactiva

³⁷ C.S.J.N. “...al ser las tasa una especie dentro de la categoría más amplia de los tributos...” “Fallos 171:390; 212:393; 259:166; 262:85

³⁸ Sentencia 11 de diciembre de 1990, Revista Impuestos 1991-B-437 donde dijo que: “faculta a Obras Sanitarias de la Nación a percibir un recurso cuya naturaleza tributaria no se controvierte en esta causa.” Agregado “... resulta necesario en primer lugar establecer cuál es la naturaleza del recurso fiscal a que se alude. En tal sentido, cabe afirmar que la tasa se refiere a un servicio determinado y con ella se cubre el gasto que ocasiona la prestación de dicho servicio y el impuesto en cambio, se paga en proporción a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y su característica es la generalidad; pues tiende a costear las funciones y servicios del Estado, sin referencia a los contribuyentes. Ciertamente es que algunos autores sostienen que desde el punto de vista jurídico no existe diferencia estructural entre la tasa y el impuesto, por tener ambos su fundamento en el poder tributario del Estado, el que a su vez reposa en el poder de imperio, por lo que niegan la existencia de un verdadero criterio de diferenciación sustancial entre impuestos, tasas y contribuciones especial, sin embargo, quienes así piensan reconocen que el Estado aplica tasa porque ejercita su potestad tributaria, sólo que vinculándolas a un presupuesto de hecho especial cual es la prestación de un servicio determinado, es decir, tomando como elemento determinante del gravamen la realización de una circunstancia diferente de aquellas que normalmente adopta para el impuesto y para otras categorías tributarias.”

³⁹ Los Códigos Tributarios Municipales, generalmente establecen como hecho imponible a la prestación, suministro o puesta a disposición de los servicios sanitarios municipales de agua o cloacas de todos los inmuebles ocupados o desocupados, ubicados con frente de cañerías distribuidoras de agua o colectoras de desagües cloacales, estableciendo en los artículos subsiguientes los contribuyentes y responsables, la base imponible, formas de pago y reducciones y exenciones.

⁴⁰ Cfr. C.S.J.N., 5/9/89, “Cia. Química S. A. c. Municipalidad de Tucumán”, IMPUESTOS XLVII-B-2273.-

en virtud del poder de imperio del Estado, en cambio el precio no. El precio puede ser contractual y la tasa no.

En consecuencia, ratificado por el criterio de la C.S.J.N., la contraprestación que percibe el Estado Municipal por la prestación del servicio público de agua corriente, cloaca y desagües pluviales, es una tasa, no coincidiendo con la contraprestación alcanzada por el impuesto, que es el precio. Esto nos lleva a analizar la base imponible

B. La base imponible.-

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en el art. 9º (según la Ley 23765, con vigencia desde el 01/02/90 hasta el 30/11/90), al legislar sobre la base imponible, decía: “El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios – *entendiéndose que la tasa reviste tal carácter* – será el que resulte de la factura o documento equivalente ...”. En esa redacción la ley asimilaba la tasa al precio neto, incluyendo en la base imponible a la tasa. Esta norma fue modificada por la Ley 23871, que en el primer artículo suprimió la expresión, “*entendiéndose que la tasa reviste tal carácter*”.

Por tanto, cuando se percibe como contraprestación una tasa no existe base imponible conforme la interpretación del art. 10 de la Ley de I.V.A., en sus sucesivos textos.

La jurisprudencia administrativa que ha determinado que la tasa por servicio sanitario, no se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado, se sustenta en que no existe base imponible. En el dictamen N° 86/96 del 26 de septiembre de 1996⁴¹ la Dirección de Asesoría Legal, sigue lineamientos similares a los expuestos.⁴² En igual

⁴¹ D.A.L., Boletín DGI – AFIP, N° 7, pág. 283; Lexco Fiscal, Ed. La Ley.-

⁴² “La expresa asimilación de tasa y precio contenida en el artículo 9º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, según el texto sustituido por la Ley N° 23349, debe entenderse aplicable sólo con relación a la etapa en que aquel precepto se hallaba vigente, o sea, hasta la sustitución operada por el artículo 1º, punto 7, de la Ley N° 23871”. “El artículo 9º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley N° 23349, en lo pertinente establecía: El precio neto de la ventas, de la locación o de la prestación de servicios –entendiéndose que la tasa reviste tal

sentido se volvió a expedir la D.A.L. a través del **dictamen 48/97** del 6 de agosto de 1997⁴³, donde se señala que : 1.- “ ... el **artículo 1º** de la **Ley N° 23871** **suprimió la expresión que asimilaba la tasa al precio neto** de la venta a efectos de determinar la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado”. 2.- “... por lo tanto, **de tratarse de una tasa, toda vez la misma ya no es asimilable al precio debido a la supresión legal supra mencionada, no existiría base imponible para aplicar el impuesto**”.

En consecuencia, **cuando el Municipio o uno de sus entes descentralizados presta el servicio y percibe como contraprestación una tasa no existe base imponible a efectos de considerar alcanzado el servicio por el I.V.A.**

C. **Exclusión de los Tributos Genéricamente Considerados.**

El artículo 44 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Dto. 692/98) en lo pertinente expresa: “No integran el precio neto gravado a que se refiere el artículo 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignan en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos

carácter- será el que resulte ...”. “ ... el artículo 1º de la Ley N° 23871 en lo pertinente expresó: modifícase la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley 23349 y sus modificaciones, de la siguiente forma: ... 7) Sustitúyese el artículo 9º, por el siguiente: El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente ...”. “Al momento de analizar la subsistencia –o no- de aquella salvedad (entendiéndose que la tasa reviste tal carácter) cabe atender a algunos principio de hermenéutica, como vgr. El que señalara la **Procuración del Tesoro de la Nación**, diciendo: “**La primera fuente de interpretación de la ley es su letra** y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, la regla más segura de interpretación consiste en que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito; por cuanto, en definitiva **el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador**” (Dictámenes: 207:333). Por otra parte, aquel Organismo expresó: “**Cuando la expresión que contiene una norma no suscita interrogantes no es viable añadirle previsiones que no contempla, ni sustraerle las que la integran**, porque en tal supuesto sólo cabe su corrección por el camino de la modificación por otra norma de igual jerarquía”. Puede afirmarse que las nociones de tasa y precio, distintas en sus respectivos objetos, han quedado legalmente asimiladas en la locución a la que se está aludiendo; pero es menester puntualizar que debe entenderse así sólo con relación a la etapa en que rigió la norma que explícitamente lo establecía”.

⁴³ Legislación Impositiva Nacional 1999, Tomo II, pág. 768 y sig., Ed. La Ley.-

Fiscos ...”. Esta norma precisa el concepto de precio neto gravado y excluye del mismo a los tributos genéricamente considerados, por lo que la tasa, que es una especie de tributo, no forma parte del concepto de precio considerado por el art. 10 de la ley del gravamen.

La jurisprudencia Administrativa coincide con este criterio.⁴⁴

D. El sujeto que presta el servicio.-

Se debe recordar, que la hipótesis bajo análisis es el servicio prestado por el Estado Municipal.

Como ha sido expresado en oportunidad de tratar el objeto, se ha interpretado que los servicios descriptos en el art. 3, inc. e) puntos 1 a 20 de la ley del gravamen, se encontrarían gravados con independencia del sujeto que los preste. Cuando el servicio se preste por un estado municipal, es necesario analizar esta interpretación bajo el principio de inmunidad fiscal, porque el municipio no podría ser gravado por otro estamento estatal, como ha sido expuesto previamente.

La ley, en oportunidad de delimitar las exenciones, en el artículo 7 inciso h), punto 1, declara exentas al Estado Nacional, Provincial y Municipal, las instituciones pertenecientes a los mismos o integrados por dos o más de ellos⁴⁵, por las prestaciones

⁴⁴ **DICTAMEN N° 86/96 (D.A.L.)** del 26/09/96: 4.- “El artículo 18 de la reglamentación de la Ley del Tributo tiene como punto de partida el concepto de precio y considera excluidos del mismo a los tributos genéricamente considerados, de donde se sigue que la tasa, que es una especie de ellos, tampoco está comprendida en esa noción ...”. ; **DICTAMEN N° 48/97 (D.A.L.)** 06/08/97 “. 7.- “Sobre la base de las consideraciones expuestas, cabe concluir que **dado el carácter de tasa que revisten los montos percibidos por la entidad del rubro, éstos no se encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, por encontrarse excluidos los tributos genéricamente considerados de la base de imposición del gravamen**”.

⁴⁵ Art.7,inc. h), punto 1), segundo párrafo: “No resultan comprendidos en la exclusión dispuesta en el párrafo anterior los organismos que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso a los que alude en general el artículo 1ro. de la ley 22.016 en su parte final, cuando los mismos se encuentren en cualquiera de las situaciones contempladas en los incisos a) y b) del decreto nro. 145 del 29 de enero de 1981, con prescindencia de que persigan o no fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades como las prestaciones y locaciones relativas a la

descriptas en el apartado 21 del inciso e)⁴⁶. Incluye en la exención a los organismos descriptos en el artículo 1ro. de la ley 22.016 que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso en tanto que reúnan las condiciones del artículo 1ro. del decreto 145/81 :

1. de sus normas de creación surja que no poseen diferenciación patrimonial con el Estado, excepto que su objeto principal sea la realización de actividades de tipo empresarial, tanto comercial como industrial;
2. que cumplan como objeto principal funciones de policía, regulación de la actividad económica o financiera, educación, asistencia social, *salud pública* y/o investigación.
3. Ello es con prescindencia que persigan o no fines de lucro con la totalidad o con parte de sus actividades

Los sujetos descriptos en el artículo primero de la ley 22016, en tanto no cumplan con los requisitos descriptos en los puntos 1 y 2 se encontrarán alcanzados por el impuesto.

De esta forma la norma ratifica la exención del Estado en sus distintos niveles reuniendo los requisitos descriptos. Este criterio fue aceptado por la Dirección de Asesoría Legal (D.A.L.), a través del dictamen 86/96⁴⁷.

explotación de loterías y otros juegos de azar que origine contraprestaciones de carácter tributario, realizadas por aquellos organismos aun cuando no encuadren en las situaciones previstas en los incisos mencionados.”

⁴⁶ Art.3: “Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes: ... 21: Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina.”

⁴⁷ Dictado 26/09/96 y publicado en Boletín DGI – AFIP, N° 7, pág. 283; Lexco Fiscal, Ed. La Ley. “La aplicabilidad del sistema emergente de la Ley N° 22016 y del Decreto N° 145/81 (artículo 1º, incisos a y b), supone la preexistencia de una situación exentiva ...”. “La Ley 22016 en lo pertinente dice: Artículo 1º - Deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales ... en cuanto eximen o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales a: ... y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios

La norma *distinguió y benefició* con la exención del impuesto al Estado⁴⁸ en sus distintos niveles - en las demás prestaciones de servicios -, y a los organismos comprendidos en el art. 1ro. de la ley 22016, - en tanto reúnan los requisitos descriptos- porque eran hechos imponible gravados. En tanto que, si no incluyó a las contraprestaciones que recibe el Estado o sus organismos centralizados o descentralizados en virtud del poder de imperio, porque el sujeto no estaba alcanzado y no era necesario tipificar el hecho exento. Ello se ratifica, porque la contraprestación que percibe el Estado Municipal por el servicio público que prestado es una *tasa* y no integra la base imponible del impuesto.

Si bien podría interpretarse que esta exención beneficia a las restantes prestaciones descriptas en el apartado 21 del inc. e), quedando fuera del alcance de esta norma el apartado 6) bajo análisis, podemos responder que la norma no hace más que ratificar la coherencia de la postura que se propicia, que apunta a ratificar y reiterar el principio de inmunidad fiscal.

E. La interpretación de la norma por la A.F.I.P.-D.G.I.

La Administración Tributaria ha emitido una serie de dictámenes a través de los cuales ha reconocido que la tasa por servicios sanitarios prestada por el Municipio, no

a terceros a título oneroso ...”. “ ... puede entenderse que se derogaron las exenciones concedidas en razón del carácter estatal de las entidades beneficiarias, ...”. “ ... el Decreto N° 145/81, en lo pertinente, establece: Artículo 1° - ... no se considerarán comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22016, aquellos entes u organismos del Estado, nacionales, provinciales o municipales, centralizados, descentralizados, ... que se encuentren en cualquiera de las situaciones siguientes: a)Que de sus normas de creación resulte que no poseen diferenciación patrimonial con el Estado, excepto que su objeto principal sea la realización de actividades de tipo empresarial, tanto comercial como industrial; b)Que cumplan como objeto principal funciones de ... salud pública ...Artículo 2° - La exclusión a que se refiere el artículo anterior está supeditada a que tales entidades no persigan fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades y siempre y cuando no estén incluidas expresamente en la enumeración taxativa de la primera parte del artículo 1° de la ley”. “Es decir, que la preceptiva reglamentaria instituyó un régimen de gravabilidad que se determina por diferentes pautas, que son la no diferenciación patrimonial respecto del Estado Nacional, Provincial o Municipal; el objeto principal del organismo o ente respectivo, y la inexistencia de finalidad de lucro”.

se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado, no existiendo base legal para su cobro.

A través del dictamen 48/97, emitido por la Dirección de Asesoría legal el 6 de agosto de 1997, luego de un análisis pormenorizado de los argumentos planteados por el Municipio requerente, concluye en que: *“La prestación de servicios cloacales se encuentra gravada por el Impuesto al Valor Agregado con independencia del sujeto que realice dicha actividad. Sin perjuicio de ello, al revestir los montos percibidos por la Municipalidad, el carácter de tasa, éstos no se encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, toda vez que los tributos genéricamente considerados se encuentran excluidos de la base de imposición del gravamen”*

A poco que analizamos los fundamentos del dictamen resulta claro que ha restado importancia al principio de inmunidad fiscal del Estado Municipal que tiene sustento constitucional.

La Dirección de Asesoría Legal emitió el Dictamen n° 23/99 (D.A.L.) del día 26 de mayo de 1999,⁴⁹ con motivo de una Consulta vinculante planteada por una Municipalidad, solicitando que informe el tratamiento que corresponde otorgar en el impuesto al valor agregado a la prestación del servicio de agua corriente, cuando se percibe como contraprestación una tasa. Sin mayor extensión, se concluyó por Administración en la exclusión del gravamen, expresando que. *“... cuando los Municipios cobren una tasa por la prestación de los servicios en consideración no existe base legal para aplicar el impuesto al valor agregado”.*

Existen otros actos de real significación emanados de la AFIP-DGI que ratifican que no le corresponde a una Municipalidad abonar el Impuesto al Valor Agregado con motivo de la prestación de los servicios de agua corriente y de cloacas por las que percibe como contraprestación una tasa. En este aspecto, son realmente

⁴⁸ Porque el hecho imponible se había configurado.

significativos los actos administrativos emanados de la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva de la DGI, suscriptos por la Dra. Susana Beatriz Vazquez, individualizados como Nota N° 537/99 para la Municipalidad de Junín y Nota N° 681/99 para la Municipalidad de Pergamino, donde se ratifica el criterio expuesto.

En igual sentido, la AFIP-DGI Distrito Necochea, ha aceptado desde el 17 de Marzo de 1999, la inscripción de la Municipalidad de Necochea como sujeto no alcanzado en el IVA, fundada en el art. 7, inc. h) de la Ley de IVA y Dictamen 48/97 D.A.L.

En forma reciente el 17 de enero de 2002, en respuesta a una consulta vinculante de la Municipalidad de General Pueyrredón a través de nota nro. 141/02, la A.F.I.P.-D.G.I. ha expresado que *"...la Municipalidad de General Pueyrredón, a través de esa Sociedad del Estado, brinda un servicio público por el cual percibe una tasa, motivo por el cual cabe aplicar, en su caso, el criterio plasmado en el Dictamen 48/97 (DAL); en otras palabras, en dicho supuesto no existe base legal para aplicar el impuesto al valor agregado."*

V. Conclusiones.-

Como conclusión de lo expuesto se puede expresar que si el Estado Municipal o uno de sus entes descentralizados presta el servicio de provisión de agua corriente cloacales y de desagüe, no se configura la vinculación subjetiva del hecho imponible. Esta afirmación choca con la interpretación de que los incisos 1 a 20 del artículo tercero de la ley de I.V.A. grava la prestación del servicio con independencia del sujeto que las presta. Para ello es necesario señalar que la norma no puede interpretarse aisladamente y debiendo armonizarla con el principio de inmunidad fiscal y con las exenciones del artículo siete, que acreditan que no existe sujeto alcanzado por el hecho imponible definido en el art. 3 inc e) punto 6, haciendo

⁴⁹ Publicado en el Boletín Impositivo y extraído de Lexco Fiscal.

propias las conclusiones del maestro Jarach en cuanto expresa que **existiría un contradicción lógica al pretender atribuir capacidad contributiva en el Impuesto al Valor Agregado cuando el estado que presta un servicio esencial y percibe en virtud del mismo una tasa.**