

TRABAJO DE INVESTIGACION FINAL

Contabilidad Pública: evidencia empírica sobre la desproporción entre los ingresos de la tasa de inspección de seguridad e higiene y el costo real de prestación de los servicios

Autor/es: - Gimenez Guarnieri, Gabriel Ariel - LU: 1125275

- Herrera Vegas, Segundo - LU: 1145880

- Bracalente, Alexander - LU: 1115814

- Novillo Corvalan, Sofanor - LU: 1133335

Carrera: Contador Público

Tutor: CP. Gabriel Oubiña

Fecha: 20 de Noviembre de 2025

**Seminario de Incumbencias Avanzadas
del Contador Público**

Resumen y palabras claves

El objetivo de esta tesis consiste en abordar una de las problemáticas más complejas y debatidas en materia de tributación municipal argentina: la verificación del requisito de razonable proporcionalidad entre el monto exigido por las tasas retributivas de servicios y el costo global del servicio que las fundamenta. Este parámetro, reiterado por la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos fallos y más recientemente en el Fallo “*Esso c/Municipalidad de Quilmes*”, constituye un límite esencial a la potestad fiscal de los gobiernos locales.

La investigación se propone determinar si los municipios de la Provincia de Buenos Aires cumplen efectivamente con dicha exigencia. Para ello se analizan los presupuestos de recursos y gastos de seis (6) municipios bonaerenses, con el fin de comparar los ingresos previstos y recaudados en concepto de Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene (TISH) con las partidas presupuestarias destinadas a financiar los servicios de fiscalización en seguridad e higiene que se invocan como causa del gravamen.

Nuestra tesis sostiene que, en los casos seleccionados, no existe una razonable equivalencia entre el costo del servicio y el monto exigido en concepto de TISH. Esta desproporción lleva a concluir que el tributo, tal como se encuentra aplicado, vulnera los límites constitucionales que rigen las tasas retributivas y deviene, por tanto, jurídicamente ilegal.

Palabras clave: tasas por inspección de seguridad e higiene (TISH). Razonable proporción.

Fallo Esso. Contabilidad Pública. Presupuestos municipales.

Abstract and keywords

This thesis seeks to examine one of the most intricate and widely debated issues in the field of Argentinean municipal taxation: the assessment of the requirement of reasonable proportionality between the amount levied through service-related tax and the aggregate cost of the services that justify such charges. This principle (consistently reaffirmed by legal scholarship and by the Supreme Court of Justice of the Nation in multiple rulings, most notably in *Esso v. Municipality of Quilmes*) constitutes a fundamental constraint on the fiscal authority of local governments.

The research aims to evaluate whether municipalities within the Province of Buenos Aires effectively adhere to this standard. To this end, the study analyzes the revenue and expenditure budgets of six municipalities, comparing projected and actual collections under the Safety and Hygiene Inspection Fee (TISH) with the budgetary allocations designated to finance the inspection services invoked as the basis for the levy.

The findings of this thesis suggest that, in the cases examined, there is no reasonable equivalence between the cost of the service and the amount charged under TISH. This disproportionality leads to the conclusion that the levy, as currently implemented, infringes upon the constitutional limits governing service-related fees and is therefore legally invalid.

Keywords: Safety and Hygiene Inspection Tax (TISH), reasonable proportionality, *Esso* ruling, public accounting, municipal budgets.

Índice

Contenido

Capítulo 1	6
1.1 Situación Problemática	6
1.1.1 Presentación del tema	6
1.1.2 Relevancia de la investigación.....	7
1.1.3 Justificación del Tema	8
1.2 Objetivos	8
1.2.1 Objetivo general:	8
1.2.2 Objetivos Específicos	9
1.3 Limitación al alcance.....	9
1.4. Metodología propuesta.....	9
Capítulo 2:	12
2.1. La distribución territorial del poder tributario conforme la Constitución Nacional	12
2.1.1. El modelo de Estado Federal y su origen. Reserva de competencia provincial.....	12
2.1.2 La distribución tributaria de la CN. La autonomía municipal.....	13
2.1.3. Consecuencias del diseño constitucional: pluralidad fiscal	16
2.2. La Ley de Coparticipación Federal	17
2.2.1 La Nación y el reparto de recursos coparticipables y no coparticipables. La concentración fiscal.	18
2.2.2. Potestades tributarias provinciales. Límites. El concepto de analogía tributaria.....	21
2.3. Referencias conceptuales de las tasas retributivas de servicios	23

2.3.1 Definición y naturaleza jurídica	23
2.3.2. La capacidad contributiva como límite a la imposición en el caso de las tasas. La confiscatoriedad.	25
2.4. Nociones sobre la proporción de las tasas retributivas. El test de razonabilidad delimitado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el Fallo Esso	28
2.4.1. La razonabilidad como límite a la imposición	28
2.4.2. El test de razonabilidad en la jurisprudencia argentina	29
2.4.3 El Fallo Esso y su aplicación a las tasas retributivas de servicios	30
2.4.4. Los test de razonabilidad del Fallo Esso aplicables a la TISH	32
2.5. El vacío legal y jurisprudencial: ¿Cuál es el parámetro cuantitativo para determinar que una tasa retributiva resulta irrazonable o desproporcionada? Nuestra postura.	32
2.6. La TISH: sus elementos esenciales a la luz de lo analizado en este capítulo. La Base imponible y la medida de los ingresos como parámetro para medir capacidad contributiva.	34
2.7. Presupuesto: concepto y funciones. La estructura del presupuesto.	37
2.8. Resumen	38
Capítulo 3: Desarrollo	40
3. Introducción	40
3.1 La Matanza.....	41
3.2 Lanús	43
3.3 Tres de Febrero.....	45
3.4 Berisso	46
3.5 General Villegas	47
3.6 Pergamino	49
4. Conclusión	52

Anexo 1: Entrevista	54
Anexo 2 encuesta	56
Bibliografía	61

INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 Triangulación metodológica	11
Ilustración 2 Municipalidad de La Matanza.....	43
Ilustración 3 Municipalidad de Lanús	44
Ilustración 4 Municipalidad de Tres de Febrero.....	46
Ilustración 5 Municipalidad de Berisso	47
Ilustración 6 Municipalidad de General Villegas	48
Ilustración 7 Municipalidad de Pergamino.....	50
Ilustración 8 Mapa Coropletico.....	51
Ilustración 9 Porcentajes de Participación (TISH)	53

INDICE DE TABLAS

Tabla 1 Municipalidad de La Matanza.....	42
Tabla 2 Municipalidad de Lanús.....	44
Tabla 3 Municipalidad de Tres de Febrero.....	45
Tabla 4 Municipalidad de Berisso	46
Tabla 5 Municipalidad de General Villegas	48
Tabla 6 Municipalidad de Pergamino	50

Capítulo 1

1.1 Situación Problemática

1.1.1 Presentación del tema

Recurrentemente, surgen noticias sobre la elevada carga fiscal en la República Argentina, tanto a nivel nacional como provincial, y su impacto en el ámbito empresarial. En ese contexto, las tasas retributivas de servicios que aplican los municipios han pasado históricamente desapercibidas. Sin embargo, en los últimos años, muchos municipios han incrementado sustancialmente su presión fiscal, generando efectos tan relevantes que diversas empresas han optado por reubicar sus oficinas para mitigar el impacto de estos tributos locales. Un caso emblemático es el de MercadoLibre, que mudó sus oficinas de la ciudad de Córdoba (con más de 1300 empleados), tras reiterados conflictos con el citado municipio de Córdoba por el alto costo de las tasas (Origlia, 2025). Por la misma razón, el Banco Nación inició diversas acciones judiciales contra varios municipios de la Provincia de Buenos Aires en las que cuestionaba la elevada carga fiscal municipal que deban abonar sus sucursales (entre otros, “Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de La Plata”, 2024).

En el presente trabajo, nos centraremos en una tasa retributiva de servicios que ha adquirido relevancia por su alto impacto fiscal, que es la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene (en adelante, la “TISH”).

A título introductorio, adelantamos que la doctrina y jurisprudencia ha sostenido, de manera uniforme, que las tasas retributivas de servicios (categoría dentro de la cual se inscribe la TISH) deben estar vinculadas a una contraprestación concreta que el contribuyente recibe a cambio del pago realizado al Estado, en este caso, al municipio (Consejo Federal de Justicia [COFEJUS], 2021). Pero un requisito que también ha sido consagrado por la doctrina y jurisprudencia, aunque no es tan conocido, y mucho menos estudiado, es que toda tasa

retributiva debe contener una razonable proporción entre el quantum que se le exige al contribuyente y el costo del servicio municipal.

Este último aspecto será el eje del presente trabajo: analizaremos los presupuestos de recursos de distintos municipios de la Provincia de Buenos Aires y demostraremos que no se verifica la razonable proporción exigida a la TISH.

1.1.2 Relevancia de la investigación

La TISH ha adquirido notoriedad no sólo por su alto impacto fiscal en las empresas, sino porque se ha convertido en una importante fuente de financiamiento de los municipios, lo cual los ha llevado a actualizar, año a año, sus tablas y alícuotas en las ordenanzas tarifarias (Municipalidad de Lanús, Presupuesto de Recursos y Ordenanza Fiscal e Impositiva, 2025).

Estos reiterados aumentos en la carga fiscal municipal han generado numerosas controversias judiciales, pues muchos contribuyentes han acudido a la justicia provincial y federal para intentar mitigar y reducir el impacto, en el entendimiento que las tasas municipales son ilegales. Entre la vasta jurisprudencia vinculada a la TISH, puede mencionarse el caso *“Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso-administrativa”* de la CORTE Suprema de Justicia de la Nación, que - como analizaremos más adelante- ha realizado importantes aportes de tipo teórico en nuestro tema de investigación.

Ahora bien, en la mayoría de los casos en que los tribunales argentinos han intervenido en la problemática de las tasas municipales (incluido el caso “Esso”), los contribuyentes no han logrado demostrar (por falta de prueba) que los municipios no hayan cumplido con el deber de mantener una razonable proporción entre la TISH que recaudan y los costos de los servicios municipales.

En el marco descripto, la relevancia de nuestra investigación radica, por un lado, en que constituye un trabajo académico pionero en la tributación local, que con suerte podría llevar a otros colegas a profundizar este análisis y extenderlos a otros municipios, y, por otro lado, en que las probanzas y conclusiones a las cuales arribaremos podrían ser utilizadas como punto de partida para aquellos contribuyentes que desean cuestionar, en sede judicial, la desproporción de la TISH.

1.1.3 Justificación del Tema

La motivación de esta investigación radica en que se trata de una problemática escasamente abordada en el ámbito académico, pese a su estrecha vinculación con un aspecto jurídico y constitucional fundamental para el desarrollo del país: que el Estado (ya sea en su esfera nacional, provincial o municipal) ejerza su potestad tributaria en conformidad con los principios, derechos y garantías consagrados en nuestro ordenamiento jurídico vigente.

Y, en similar sentido, tal vez exista una razón más esencial que justifique nuestro trabajo: si la elevada carga fiscal incide negativamente sobre la rentabilidad y la inversión de las empresas, es responsabilidad de quienes nos formamos como contadores verificar que los tributos exigidos a los contribuyentes sean válidos, razonables y ajustados a derecho.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo general:

Analizar la razonabilidad y correspondencia entre los montos recaudados por la TISH en municipios de la Provincia de Buenos Aires y los costos reales de los servicios que constituyen su contraprestación.

1.2.2 Objetivos Específicos

1. Indagar el origen de la TISH como recurso municipal.
2. Analizar información contable y presupuestaria vinculada a ingresos por tasa de inspección de seguridad e higiene y gastos relacionados.
3. Evidenciar que la elevada carga fiscal municipal no es neutra, sino que impacta en la competitividad de las empresas.

1.3 Limitación al alcance

Se decidió analizar algunos municipios de la Provincia de Buenos Aires, seleccionados en función de la disponibilidad de información pública y su relevancia económica en la provincia. Esto implica que los resultados no pueden generalizarse a todos los municipios de la Provincia de Buenos Aires, pero sí constituyen una muestra ilustrativa y útil para comprender el problema y servir de base para futuros estudios más amplios.

1.4. Metodología propuesta

La metodología de la presente investigación se enmarca en un enfoque mixto (Hernández Sampieri, 2018), en cual combina técnicas cuantitativas y cualitativas con el propósito de obtener una comprensión integral del objeto de estudio y asegurar la validez de los hallazgos mediante un proceso de triangulación.

En primer lugar, desde la perspectiva cuantitativa, se procederá al análisis de la información presupuestaria de tres municipios de la Provincia de Buenos Aires, seleccionados en función de la accesibilidad de sus datos públicos, su relevancia económica y su representatividad territorial, con el fin de identificar y cuantificar los montos proyectados de recaudación por la TISH y contrastarlo con las partidas de gasto vinculadas a los servicios de contralor e inspección. Este examen permitirá calcular indicadores (o ratios) de proporcionalidad entre

ingresos y costos, posibilitando detectar eventuales desproporciones en el financiamiento del servicio.

Cabe destacar que el proceso de análisis cuantitativo se llevará a cabo mediante alguna de las siguientes metodologías:

1. **Comparación directa de partidas presupuestarias:** Se cotejará la partida de gastos asignada por el Presupuesto Municipal al servicio de inspección de seguridad e higiene, y se comparará dicho valor con los recursos presupuestados por el Municipio en concepto del tributo correspondiente.
2. **Método subsidiario:** En caso de que no exista una partida presupuestaria destinada de manera clara e inequívoca al servicio de inspección de seguridad e higiene, se identificarán y excluirán aquellas partidas del Presupuesto Municipal que estén claramente asignadas a otras actividades o servicios municipales. Se conservarán únicamente las partidas de gastos generales o aquellas destinadas a controles diversos, dentro de las cuales pueda incluirse razonablemente el servicio de inspección por seguridad e higiene. El valor resultante será comparado con los recursos presupuestados por el Municipio en concepto del tributo mencionado.

En segundo lugar, se desarrollará un análisis cualitativo de carácter jurídico, que consistirá en el estudio de la jurisprudencia y doctrina relevante, con especial énfasis en los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que han establecido criterios de razonabilidad y proporcionalidad respecto de las tasas municipales. De este modo, los resultados obtenidos del análisis presupuestario podrán ser confrontados con los estándares jurídicos vigentes.

En tercer lugar, se incorporará la perspectiva de un contador con probada experiencia en la profesión, con el objetivo de obtener su opinión y experiencia en torno a la aplicación práctica de la tasa y las dificultades que suelen surgir en la comprobación de la proporción razonable.

En cuarto lugar, se efectuará un análisis cuantitativo-cualitativo a partir de una encuesta entre profesionales contadores y abogados especialistas en materia de tributación, con el objetivo

de conocer cuales son las tendencias entre los encuestados respecto del incremento de la carga fiscal en nuestro país, el impacto de la TISH y su mirada sobre el cumplimiento del recaudo de la razonable proporción entre dicha tasa y los costos municipales de prestación.

La integración de estas dimensiones (cuantitativa, doctrinal-jurisprudencial y profesional) permitirá “triangular” los datos (Denzin, 1978). Los indicadores de proporcionalidad obtenidos del análisis presupuestario se contrastan con los estándares de razonabilidad establecidos por la jurisprudencia, mientras que la entrevista con el contador y la encuesta entre profesionales permitirá verificar la aplicabilidad de tales criterios. Este cruce múltiple de evidencias (de datos estadísticos, marcos normativos y experiencias de campo) contribuirá a la validez de los hallazgos, minimizar sesgos y otorgar confiabilidad a las conclusiones de la investigación.

Ilustración 1 Triangulación metodológica

TRIANGULACIÓN METODOLÓGICA DE LA INVESTIGACIÓN



Capítulo 2:

Análisis legal y constitucional de las tasas retributivas de servicios

Seguidamente se presenta una delimitación conceptual, jurídica y constitucional del objeto de estudio del presente trabajo, con el propósito de otorgar una comprensión integral de la problemática vinculada a la tributación municipal en nuestro país.

2.1. La distribución territorial del poder tributario conforme la Constitución Nacional

La Constitución Nacional del año 1853, con su última reforma del año 1994 ("CN"), establece lineamientos precisos en cuanto a la distribución territorial del poder, incluyendo la potestad tributaria, conforme seguidamente se explica.

2.1.1. El modelo de Estado Federal y su origen. Reserva de competencia provincial

La CN consagra una forma de gobierno republicana, representativa y federal (artículo 1), modelo que supone una distribución del poder político que, en lo que nos interesa, supone descentralización de funciones, recursos y gastos.

El modelo federal, que constituye uno de los pilares de la organización institucional argentina, encuentra su formulación más clara en la experiencia constitucional de los Estados Unidos de América y en la obra clásica El Federalista (Hamilton, Madison y Jay, 1788), donde se expone un sistema en el cual las competencias gubernamentales se dividen entre el gobierno

central y los gobiernos locales, atribuyendo a cada uno autoridad suprema en las materias de su jurisdicción (Bazán, 2013).

El modelo federal argentino se compone de un estado nacional, 23 provincias, una Ciudad Autónoma y aproximadamente 2.300 municipios, conforme a datos oficiales (www.argentina.gob.ar, 2025).

En materia de distribución territorial del poder, y al igual que el modelo federal norteamericano, se dispone que las provincias conservan todos los poderes no delegados al Gobierno Federal (artículo 121 CN). En ese marco, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, la “CSJN”), ha señalado que los poderes de las provincias son originarios e indefinidos, en tanto que los delegados a la nación son definidos y expresos (Sagues, 2019).

Este principio de reserva provincial de competencias delimita el ámbito de actuación del Estado Nacional y busca evitar la concentración del poder político. Sin embargo, en la práctica el federalismo argentino ha derivado en un esquema centralizado, caracterizado por un Gobierno Nacional fuerte y provincias, en su mayoría, débiles y dependientes en materia financiera (Garat, 2025). Esta asimetría se explica, en gran parte, por la distribución de la potestad tributaria, como se analizará seguidamente.

2.1.2 La distribución tributaria de la CN. La autonomía municipal.

El Gobierno Federal ejerce competencias exclusivas en materia aduanera y de derechos vinculados al comercio exterior (artículo 4 CN), cuestión que permitió resolver uno de los conflictos históricos más relevantes del constitucionalismo argentino (Barraza, 2025).

La postura que triunfó en el Congreso Convencional Constituyente del año 1853 fue avalada por el congresal Gorostiaga, apoyada por Leiva, Zavalia y Lavaisse, entre otros, quedando minoritaria la postura de Manuel Leiva, quien esgrimió que la federalización absoluta de los derechos aduaneros les quitaba recursos a las provincias, en especial si se consideraba que

los tributos directos e indirectos eran facultad concurrente con la Nación; todo lo cual restaba a la autonomía de las provincias (Barraza, 2025): algo que, a la postre, resultó cierta.

En efecto, la CN consagra un régimen de potestades concurrentes entre la Nación y las provincias para la creación de contribuciones directas e indirectas (artículo 75 inciso 2°), lo que ha generado un complejo entramado de relaciones fiscales interjurisdiccionales, que ha sido descrito como un verdadero laberinto fiscal (Casas, 2002).

En la práctica, este sistema de concurrencia fiscal ha derivado en una preeminencia del Gobierno Nacional en la recaudación y control de los tributos de mayor incidencia económica, reforzando así la dependencia fiscal de las provincias respecto del poder central. Prueba de esa dependencia la encontramos -paradójicamente- en el mismo debate del Congreso Constitucional Constituyente de 1853, cuando el diputado Seguí, en respuesta a la tesitura de que la federalización de recursos restaba a la autonomía provincial, recordó que el artículo 64, inciso 8 (hoy 75, inciso 9) otorgaba la potestad a Gobierno Nacional de “*acordar subsidios*” a las provincias cuyas rentas no alcancen para cubrir sus gastos. Ello es, la dependencia económica y financiera de los gobiernos locales está inconscientemente incorporada en el propio diseño constitucional.

La CSJN ha señalado, en precisiones que intentan mitigar la nota de centralización recién aludida, que “...*la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo: no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. Pero no se ha propuesto hacer una nación centralizada ...*” (“*Bressani, Carlos H c/Provincia de Mendoza*”, 2/6/1937).

Cada provincia, por su parte, tiene la obligación de dictar su propia Constitución, en la cual debe garantizar la autonomía de los municipios, art 5 de la CN (Bidart Campos, 1995). Esta autonomía debe abarcar los aspectos institucional, político, económico y financiero, lo cual implica reconocerles potestad tributaria a los municipios, conforme arts 123 y 129 de la CN (Abalos, 2021).

Huelga aclarar que la autonomía no es soberanía, de ello que sus poderes se encuentran sujetos a claros límites y en el marco constitucional antes señalado (Cassagne, 1995). Así, a título de ejemplo, existen límites expresos (y algunos implícitos) contenidos en la CN que los municipios no pueden vulnerar en el marco de su potestad fiscal, entre lo que se destaca (i) no pueden crear tributos que afecten garantías constitucionales o que invadan potestades que haya sido delegada de manera expresa a la Nación (como los aduaneros); (ii) los municipios no pueden aplicar tributos que recaigan sobre actos o actividades del comercio interjurisdiccional que importen un menoscabo o impidan dicho comercio, o que sean discriminatorios, ni operen como aduanas interiores o medidas de protección económica (arts. 4 a 9 y 75, inc.13); (iii) la Nación puede eximir de tributos provinciales o municipales, siempre que resulte razonablemente necesario para el cumplimiento de las funciones acordadas por la Constitución, y en el mismo sentido las provincias respecto de sus municipalidades, según art. 75, inc. 18 y 19 Constitución nacional; entre otros (Bulit Goñi, 2001).

En este sentido, hay que señalar que el poder tributario de los municipios es derivado, y no originario, ya que solamente las potestades de la Nación y de las provincias derivan de manera directa de la Constitución, en tanto que la potestad de los municipios deriva de las leyes o normas dictadas por las provincias, en el marco del artículo 5 de la CN antes precisado.

Los municipios son un tipo estatal que es contemplado por la propia CN, pero que requiere de una preceptiva implementación jurídica por parte de las normas provinciales correspondientes, con lo cual tendrán las facultades tributarias que éstas les asignen, con mayor o menor grado de independencia, pero sin dejar de estar subordinados a ese estamento provincial, el que, por otro lado, no podría privar a las comunas de sus facultades mínimas y esenciales tendientes a asegurar su existencia obligada constitucionalmente (Naveira de Casanova, 2001).

2.1.3. Consecuencias del diseño constitucional: pluralidad fiscal

Como resultado de los puntos previamente expuestos, se observa que, conforme al diseño constitucional, coexisten una pluralidad de sujetos con potestad tributaria. Esta multiplicidad contrasta con la unicidad del contribuyente, quien se encuentra obligado a cumplir con el pago de tributos ante la Nación, las Provincias y los Municipios.

La distribución de la potestad tributaria delineada por la CN requiere, asimismo, de una armonización de las potestades tributarias, que se inscribe dentro del denominado federalismo de concertación (Pedro J. Frías, 1994), concepto reconocido por la propia CSJN en numerosos fallos, entre los que se destaca *“Asociación de Grandes Usuarios de Energía c/Provincia de Buenos Aires”* (19/8/1994).

Este modelo implica la participación conjunta del Estado Nacional, las Provincias y los Municipios en la formulación de un programa orientado a establecer una política uniforme (incluida la tributaria) que favorezca el desarrollo armónico de las economías locales, en consonancia con el crecimiento de la Nación en su conjunto.

Por último, y como conclusión de lo expuesto en este acápite, señalamos que los desafíos que trae aparejado el ejercicio concurrente de potestad tributaria entre las distintas esferas del poder intensificó supuestos de doble o múltiple imposición sobre la misma base imponible, y, en lo que refiere a nuestro trabajo, trajo aparejada la proliferación de tasas municipales de servicios que no se corresponden con un servicio efectivamente prestado, ni su quantum guarda una razonable proporción con el costo de las actividades desplegadas por los fiscos para reclamar tales tasas.

Como bien lo señala casi de manera premonitoria, ya hace décadas Horacio García Belsunce (1982), en precisiones aplicables hasta nuestros días:

“Los municipios pretenden cobrar una gama de recursos que, a través de una ingeniosa elección de hechos imposables,

tendientes a configurar tributos distintos de aquellos atribuidos a otras jurisdicciones, inciden económica y financieramente sobre bases impositivas análogas, perjudicando el proceso económico productivo. La defensa, tan enardecida como estéril, del contribuyente frente a esos gravámenes municipales, ha llevado a la discusión de la calificación jurídica tributaria de tales contribuciones como impuesto o como tasa y, por ende, de las facultades municipales para aplicar unas y otras y los límites existentes a tales facultades...en defensa de necesidades que no ignoramos, las municipales han recurrido a la creación de múltiples y complejas tasas retributivas de servicios obligatorios, que desencadenaron nuevas polémicas”.

2.2. La Ley de Coparticipación Federal

En el marco del federalismo de concertación aludido en el punto inmediato anterior, corresponde realizar ciertas consideraciones sobre la Ley de Coparticipación Federal, de jerarquía constitucional (art 75, inciso 2°), norma que complementa el esquema concurrente de distribución constitucional de potestades tributarias entre los tres (3) niveles del poder federal.

La actual Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal, promulgada en el año 1988, establece un “Régimen Transitorio de Distribución” entre la Nación y las Provincias. Sin embargo, se ha prorrogado automáticamente hasta la actualidad ante la inexistencia de un régimen que lo reemplace e ignorando con la manda constitucional de la reforma constitucional del año 1994 de dictar una nueva ley de coparticipación en un plazo de 2 años.

La coparticipación se realiza a dos niveles: lo que se conoce como **distribución primaria**, que alude a la porción de lo recaudado que una parte va para la Nación y otra a las provincias; y la **distribución secundaria**, que alude a la porción asignada a cada una de las provincias.

2.2.1 La Nación y el reparto de recursos coparticipables y no coparticipables.

La concentración fiscal.

Según la Ley de Coparticipación Federal N°23.548, la Nación tiene a su cargo la recaudación de tributos nacionales como el Impuesto a las Ganancias, o el Impuesto al Valor Agregado, entre otros, los cuales luego son distribuidos entre Nación y provincias conforme a criterios de reparto objetivos, que tenga una relación directa en la capacidad generadora de recursos fiscales de las provincias, y a la vez solidarios, que tengan en cuenta necesidades específicas y desigualdades estructurales entre las provincias.

Inicialmente, la citada ley fijaba que el total de los recursos coparticipables se reparta en un 42,34% para Nación, un 56,66% para provincias y un 1% para un Fondo de Aportes del Tesoro Nacional (ATN), cuyo destino era atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales.

Sin perjuicio de ello, existieron modificaciones y detracciones desde la década del 90 a la fecha, lo cual llevó a que el porcentaje asignado a las provincias se modificara y redujera de manera considerable. Entre otros cambios relevantes, se estableció que el gobierno nacional quedaba autorizado a retener un 15% más una suma fija de la masa coparticipable con la finalidad de financiar el Sistema de Previsión, y una suma fija para distribuir entre provincias con problemas financieros. Ello llevó a que, desde el 2002 hasta 2015, la participación de las Provincias y CABA sobre los impuestos recaudados oscilara en alrededor de un 40%.

Desde 2018, y también fruto del consenso fiscal firmado entre Nación y provincias, la masa coparticipable bruta se vio acrecentada, producto principalmente de la eliminación de la detracción del citado 15% para el Sistema Previsional: conforme la distribución y reparto

vigente (según surge del informe oficial “Destino de la Recaudación al 01/03/2025”, www.argentina.gob.ar), la participación de las provincias y CABA sea del 50,6%, de las más altas en los últimos años.

Debe considerarse que la masa de recursos coparticipables no comprende aquellos tributos cuya potestad tributaria corresponde en forma exclusiva al Estado Nacional, como sucede con los derechos de exportación e importación, ni aquellos impuestos que fueron total o parcialmente excluidos del régimen de coparticipación al momento de su creación y/o con posterioridad. Esta exclusión se funda en la facultad constitucional de la Nación para exceptuar determinados tributos del sistema de distribución, siempre que tales recursos posean una afectación específica y un plazo determinado, conforme lo establece el artículo 75, incisos 2° y 3° de la Constitución Nacional.

Sin embargo, la práctica fiscal contemporánea ha desvirtuado tales exigencias, dado que numerosos tributos nacionales permanecen fuera de la masa coparticipable pese a no cumplir con los requisitos constitucionales de destino y temporalidad. Entre ellos pueden mencionarse el Impuesto sobre los Bienes Personales, el Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios, diversos Impuestos Internos, el Monotributo, Impuesto sobre los Combustibles, e incluso el Impuesto al Valor Agregado, del cual aproximadamente el 11 % de la recaudación se destina a la ANSES, entre otros ejemplos (IARAF, 2025).

En consecuencia, si se consideran conjuntamente los tributos federales aduaneros (aproximadamente el 15% del total de recursos fiscales) y los tributos nacionales no coparticipados (alrededor del 15%), quedaría un remanente del 70% de impuestos coparticipables, del cual la mitad efectivamente retiene la Nación con distintas detracciones actualmente vigentes (ATN, etc.). Y si utilizamos las tres fuentes de financiamiento recién mencionadas, se advierte que el Estado Nacional concentra cerca del 70% de los recursos fiscales consolidados (coparticipados y no coparticipados), mientras que el remanente 30%

se distribuye entre las provincias, e incluso en periodos 2002 y 2016, la participación de las provincias llegó a niveles de tan solo el 24% (IARAF, 2025).

Por otro lado, resulta necesario incorporar una capa adicional al análisis previamente realizado: la coparticipación municipal. Se refiere al mecanismo mediante el cual cada provincia distribuye parte de sus recursos entre los municipios que la conforman. Cabe destacar que, si en el marco de la Coparticipación Federal, las provincias reciben ingresos cada vez más reducidos en comparación con los asignados al Gobierno Nacional, es razonable prever que dicha disminución se traduzca en una merma de los fondos destinados a los municipios, en el contexto de la coparticipación provincial.

Esta configuración evidencia, como lo señalamos, que la nota descentralizadora del poder propia del federalismo argentino se encuentra desnaturalizada en la práctica, dando lugar a un gobierno federal fuerte y fiscalmente concentrado, frente a provincias y municipios débiles, y dependientes en su autonomía financiera (Perez Hualde, 2010).

En este marco adquiere relevancia el principio de suficiencia fiscal, conforme al cual todo órgano creado por el ordenamiento jurídico debe contar con los medios materiales y financieros adecuados para el cumplimiento de las competencias, fines y funciones que dicho ordenamiento le asigna (Corti, 2021). Desde esta perspectiva, los municipios se encuentran obligados a atender necesidades públicas esenciales (tales como la seguridad, la salud o la educación) de manera coordinada con las restantes esferas de gobierno.

Ahora bien, la centralización de recursos en manos del gobierno nacional, junto con un elevado número de demandas insatisfechas a nivel local, podría explicar, aunque no justificar, el crecimiento de la potestad tributaria provincial y municipal, manifestada en la creación de nuevos hechos imponible orientados a gravar manifestaciones de riqueza no captadas o análogas por los tributos nacionales.

2.2.2. Potestades tributarias provinciales. Límites. El concepto de analogía tributaria.

Las provincias conservan la facultad de legislar y percibir tributos como el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Sellos, Automotores e Inmobiliario.

Y, asimismo, las provincias se obligan (por sí y por los organismos municipales de su jurisdicción) a no crear tributos que resulten análogos a los nacionales, aunque esta restricción no se extiende a las tasas retributivas por servicios efectivamente prestados al contribuyente (art. 9, incs. a y b).

Como lo señala dicha doctrina, la obligación asumida por las provincias de no establecer impuestos análogos a los nacionales unificados, se extiende también a los organismos descentralizados de su jurisdicción, sean administrativos o municipales (Jarach, 1985).

Y, en similar sentido: los municipios, al participar en la distribución del producido de los impuestos provinciales y nacionales, están aceptando, aunque más no sea tácita, pero inequívocamente, el ordenamiento vigente sobre la materia. No podrían, pues, los municipios aceptar la coparticipación y coetáneamente pretender desligarse de las obligaciones emergentes de dicho régimen (Spisso, 2021).

Respecto al concepto de analogía, de más está decir que puede operar entre un impuesto nacional y una tasa municipal, dado que es menester indagar la naturaleza de las distintas categorías tributarias por su sustancia y no por la caprichosa designación que les atribuya el legislador.

La mejor definición que se ha realizado del concepto de analogía tributaria, ha sido realizada por Jarach (1986), quien ha señalado que *“se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponible, o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponible de los impuestos nacionales o más restringida que estén*

comprendidas en estos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponibles, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que nos coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que existe coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imponibles o bases de medición” (Jarach, 1985).

Cabe concluir este punto señalando que la mera coexistencia o superposición de tributos nacionales, provinciales y municipales no configura, por sí sola, una vulneración del orden constitucional, siempre que cada uno de ellos se mantenga dentro del ámbito propio de su potestad tributaria. Sin embargo, la situación adquiere relevancia legal (pero no constitucional), cuando el gravamen provincial o municipal reproduce o resulta análogo a un tributo nacional coparticipado. pues allí se configura un supuesto de violación del régimen de distribución de competencias fiscales conforme a la Ley de Coparticipación.

Por último, cabe agregar que no existe en el diseño de la Ley de Coparticipación una prohibición expresa que impida a los municipios crear impuestos en el marco de su autonomía. Sin embargo, dado que no pueden establecer impuestos que resulten análogos a los tributos nacionales coparticipados ni a aquellos cuya potestad corresponde exclusivamente a las provincias, se concluye que las posibilidades de captar nuevas manifestaciones de capacidad contributiva mediante otros impuestos municipales son limitadas. En consecuencia, los entes municipales han centrado su atención en la proliferación de tasas retributivas por servicios.

2.3. Referencias conceptuales de las tasas retributivas de servicios

2.3.1 Definición y naturaleza jurídica

Más allá de las distintas definiciones que han formulado la doctrina y la jurisprudencia respecto de las tasas retributivas de servicios, puede afirmarse en términos generales que estas tasas revisten la calidad de tributos, al igual que los impuestos, de allí su nota de coactividad. No obstante, existe una diferencia sustancial, la cual se enmarca en la clásica distinción entre tributos vinculados y no vinculados: en las tasas, el hecho imponible que origina la obligación tributaria en materia de tasas se configura y “vincula” a partir de la efectiva realización de una actividad estatal directa, la cual debe ser prestada y puesta a disposición de manera concreta e individualizada al sujeto obligado al pago (contribuyente). En cambio, el impuesto se devenga conforme a los supuestos previstos por la ley, sin que medie una “vinculación” con una actividad estatal específica e individualizada, destinando su recaudación al financiamiento general del gasto público.

En pocas palabras: la tasa se refiere a un servicio divisible, y con ella se cubre el gasto que ocasiona al estado la prestación de tal servicio. La nota característica de los impuestos es la generalidad, su indivisibilidad, en tanto satisface las necesidades públicas indivisibles de la comunidad (Guillermina Gamberg, 2010). Las necesidades indivisibles son generales, dado que no pueden atribuirse a un sujeto determinado y por ello deben ser soportadas por la comunidad a través de impuestos (ejemplo, seguridad, educación, salud, defensa). Y las necesidades son divisibles, cuando se pueden atribuir, cuantificar y medir en relación con personas determinadas y beneficiados (ejemplo, licencia de conducir, habilitación de establecimiento comercial, barrido y limpieza de calles, etc.), en cuyo caso resulta razonable y justo que sean soportados solamente por los sujetos beneficiados por ese servicio divisible, a través de tasas retributivas de servicios (Schindel, 2025).

La doctrina ha precisado numerosas definiciones de las tasas retributivas. Así, ha señalado que las tasas son prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con base en una norma legal, y en la medida establecida por ella, por el desarrollo de una actividad del mismo ente que concierne al obligado (Giannini, 2009); o que es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo (Jarach, 1985), o que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente (Modelo de Código Tributario para América Latina, 1967).

La CSJN, por su parte, ha señalado que las tasas retributivas de servicio presentan las siguientes características:

1. Que deben exigirse como contraprestación por la realización de servicios públicos divisibles, lo que implica la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.
2. Que el pago de las tasas finque en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado municipal. Es decir, el pago de la tasa se debe fundar en una contraprestación proporcional a los gastos que la administración estatal debe afrontar para brindar el servicio público objeto de gravamen.
3. Por último, y en una doctrina judicial que se ha mantenido hasta la fecha, que la base de medición de las tasas retributivas de servicios se pueda realizar en función al parámetro de capacidad contributiva de los contribuyentes, de manera que el mismo servicio estatal podría tener un tratamiento tributario más gravoso en función a la riqueza exteriorizada por cada contribuyente, en "*Banco Nación c/Municipalidad de San Rafael*" (16/5/1956).

2.3.2. La capacidad contributiva como límite a la imposición en el caso de las tasas. La confiscatoriedad.

La capacidad contributiva, derivación de principios elementales de justicia, equidad y proporcionalidad de los tributos, actúa marcando el diseño del sistema tributario en su conjunto, en el entendimiento de que las personas más favorecidas en la posesión de recursos tienen un compromiso mayor respecto de aquellas menos afortunadas (Galarza, 2021). El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posición de riqueza en la medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal (Spisso, 2021).

De ello que el principio de capacidad contributiva tenga plena vigencia en todos los tributos, incluido las tasas retributivas. Ahora bien, dicho principio opera como un requisito aplicable a las tasas, pero no el único, pues, como lo señalamos en el punto anterior, las tasas deben también guardar una relación razonable con el costo de prestación del servicio estatal.

En la interacción entre ambos requisitos (la capacidad contributiva, concebida como el umbral a partir del cual nace la obligación tributaria, y la razonable proporción respecto del costo estatal) se ha generado cierta confusión tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. En efecto, al admitir que la capacidad contributiva (léase, los ingresos del contribuyente) constituye una base lícita para cuantificar las tasas, se ha inferido que el límite a la imposición estaría dado únicamente cuando el gravamen produzca efectos confiscatorios sobre dichos ingresos (Tarsitano, 2025).

El principio de no confiscatoriedad, que tiene su primera recepción en la jurisprudencia de la CSJN en el caso “*Doña Rosa Melo de Cane s/ Sucesión en la Provincia de Buenos Aires*” (1911) y fue luego desarrollado en una extensa línea de precedentes, establece que existe confiscación cuando el Estado absorbe una parte sustancial de la renta del contribuyente, afectando así el núcleo esencial del derecho de propiedad del artículo 17 de la CN.

Respecto al límite cuantitativo que determina la confiscatoriedad de un tributo, la CSJN ha agregado que “...*el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias*”, si bien en numerosos antecedentes ha concluido que un tributo patrimonial resulta confiscatorio cuando absorbe más de treinta y tres (33%) de la renta (“*Carlos Vicente Ocampo*”, 2/3/1956) que se pudiera obtener de acuerdo con una “*capacidad productiva posible o potencial del bien, según una racional explotación*” de ese bien, conforme fallo “*Sara Pereyra Iraola v. Provincia de Córdoba*” (22/11/1946).

Es necesario puntualizar que el principio de no confiscatoriedad parte de la premisa de que los tributos deben afectar la renta y no el capital (principio de la “intangibilidad del capital”). Si se aceptase que un tributo puede afectar hasta el 33% de un capital, el Estado podría, en tan solo 3 años, apropiarse sin indemnización de toda riqueza privada, lo cual es absurdo. Como lo señala dicha doctrina, sin rentas reales o potenciales no existe impuesto constitucionalmente válido, aunque trate de un tributo que grave la tenencia de capitales y no utilidades que estos devenguen (Spisso, 2021).

En ese marco, cabe decir que existen algunos antecedentes de la CSJN, en un criterio hoy ya superado, en donde se confundió el límite legal a la imposición de las tasas retributivas de servicios, y se lo vinculó de manera directa con la garantía de prohibición de confiscatoriedad (LLanos, 2007): así, en “*Bodegas y Viñedos SA c/Provincia de San Juan*” (17/5/1945), se estableció que es de la naturaleza de la tasa tener relación con el costo del servicio, y agregó sobre el particular que no ha de interpretarse esto último en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer, sino en el de que al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, concluyendo que una tasa será considerada exorbitante desde el punto de vista de su carácter **confiscatorio**. En similar sentido, se expidió la CSJN en “*Jose Medina c/Municipalidad de Rosario*” (11/11/1960).

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires ha convalidado dicho criterio, y en recientes pronunciamientos, ha ampliado sus alcances señalando que “...*si bien las tasas deben guardar relación con el costo e importación de los servicios públicos, esa relación que no supone una equivalencia estricta ni queda descartada por el simple hecho de que el monto y el producido de ellas supere el costo de estilos, no puede ser controlada por el Poder Judicial mientras no se demuestra que la tasa tiene carácter prohibitivo confiscatorio...*” (“*Crisol SA c/Municipalidad de Lincoln*”, 1977). En igual sentido, “*Tapera Artech SCA c/Municipalidad de Magdalena*”, 5/7/1996.

Cabe señalar que el límite de la confiscatoriedad constituye, en la práctica, un valladar probatorio de difícil superación (García Belsunce, 1998). En efecto, la pauta del 33% de afectación sobre la renta del contribuyente implica un umbral de incidencia económica elevado, lo que torna complejo para un sujeto pasivo acreditar que un tributo vulnera dicho límite. Esta dificultad se acentúa tratándose de tasas retributivas de servicios, cuyas alícuotas, comprendidas entre el 0,5 % y el 3%, difícilmente alcancen aquella ratio, si bien no hay impedimento legal para efectuar un cuestionamiento legal de la tasa en función al parámetro de confiscación propiamente dicho (García Etchegoyen, 2004).

De ello que resulta jurídicamente más eficaz y conveniente orientar el cuestionamiento de las tasas hacia la violación de otros principios de jerarquía constitucional, como los de razonabilidad (Spisso, 2007), antes que fundarlo exclusivamente en la noción de confiscatoriedad, que supone valorar el tributo en la renta y patrimonio del contribuyente.

Ello ha llevado a numerosos doctrinarios (Casas, 2002; Spisso, 2021, entre otros), y más recientemente, la propia CSJN (“*Quilpe*”, 23/11/2011, entre otros), a concluir que la circunstancia de que se tome en consideración la capacidad contributiva, no significa que la recaudación de la tasa se desinterese del costo del servicio, de manera que las tasas pueden ser impugnadas a tenor del principio de razonabilidad de las leyes en la medida en que sus

montos han sido establecidos en función de cálculos presupuestarios que tienden no solo a cubrir el monto de los servicios prestados, sino otras erogaciones estatales.

Así, la capacidad contributiva, fijará el umbral a partir del cual nacerá la obligación tributaria: pero en el caso de las tasas, el límite legal no estará dado en la confiscatoriedad, que funciona como último límite patrimonial a la imposición, sino en el principio de razonabilidad: en el caso, se mide como la correspondencia razonable entre el costo del servicio de la actividad pública y la recaudación total de la tasa.

Como ejemplo de una solución legislativa que fije con claridad el citado límite legal, tomemos a la Ley General Tributaria española, que, en su artículo 20, numeral 2, señala que el importe total de las tasas por prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate, o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Sobre este aspecto vinculado a la razonable proporción profundizaremos en el punto siguiente.

2.4. Nociones sobre la proporción de las tasas retributivas. El test de razonabilidad delimitado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el Fallo Esso

2.4.1. La razonabilidad como límite a la imposición

Como se anticipó en el punto anterior, el análisis se centrará en el incumplimiento, por parte de los municipios, del requisito esencial que rige a las tasas retributivas de servicios, consistente en la existencia de una razonable proporción entre el importe exigido al contribuyente y el costo estatal del servicio efectivamente prestado. Dicho límite debe encuadrarse en el principio de razonabilidad, como parámetro de control de constitucionalidad, sin que resulte necesario demostrar la configuración de una situación

confiscatoria. En efecto, la desproporción manifiesta entre el monto de la tasa y el costo del servicio no vulnera *per se* el derecho de propiedad, sino que quebranta el principio de razonabilidad.

Por ello, debemos abordar nociones del principio de razonabilidad (art 28, CN).

La razonabilidad de los actos estatales, y en particular de las disposiciones tributarias, constituye un límite constitucional ineludible que debe ser observado por toda autoridad pública, ya sea nacional o provincial o municipal (Linares, 1989).

El principio de razonabilidad no se encuentra receptado de manera expresa por la Constitución Norteamericana, al menos con la claridad que lo hace nuestro art 28 de la CN, sino a través de la noción de debido proceso (*due process*), que tiene una acepción no sólo procesal (como el conjunto de notas que el poder debe cumplimentar en el marco de toda actuación estatal) sino en su faz sustantiva, como patrón que condiciona la actividad del Estado, garantizando que existe una debida relación entre la ley y la moralidad y bienestar, conocida esta última bajo la regla de equilibrio conveniente, que supone realizar (entre otras comprobaciones) un análisis de adecuación entre el medio empleado por el legislador y la finalidad que persigue; o la comparación entre las ventajas que tiene un acto para la comunidad y las cargas que le causa.

2.4.2. El test de razonabilidad en la jurisprudencia argentina

En nuestro país, esa misma regla de equilibrio conveniente ha sido receptado, bajo la noción de test de razonabilidad, de manera pacífica jurisprudencia de la CSJN, quien ha señalado que la validez de las normas, incluso de aquellas que crean tributos, son susceptibles de ser cuestionadas en cuanto a su constitucionalidad cuando resultan irrazonables, en la inteligencia de que la irrazonabilidad se configura cuando no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta inequidad (Linares, 1989), y el principio de razonabilidad debe cuidar que las normas legales mantengan coherencia con las

reglas constitucionales durante su vigencia, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con garantías constitucionales (CSJN, Banco Vicente López, 1986).

En efecto, se ha tachado de invalidez a numerosas normas que, si bien fueron sancionadas en conformidad a los procedimientos constitucionales previstos para la formación de las leyes, no superaron el “test de razonabilidad”, lo cual las convierte en disposiciones inconstitucionales.

Respecto al régimen estrictamente tributario, la CSJN ha precisado sobre el citado principio que nunca puede resultar admisible que a la hora de establecer cargas o restricciones se recurra a métodos que, en forma encubierta, se quebrante el régimen legal imperante y garantías y principios constitucionales, pues por más loables que puedan ser los objetivos que se haya perseguido, la consecución de tales objetivos no puede habilitar a ignorar el imperio del derecho (Intercorp, 2010). El fin lícito no justifica la implementación de cualquier tributo.

2.4.3 El Fallo Esso y su aplicación a las tasas retributivas de servicios

En lo que refiere a la vinculación de las tasas retributivas de servicios y el principio de razonabilidad, resultan útiles y pertinentes a este trabajo las precisiones recientemente realizadas por la CSJN en el reciente fallo “*Esso Petrolera Argentina SRL y otro c/Municipalidad de Quilmes*”, de fecha 02/09/2021 (en adelante, el “Fallo Esso”), en donde, en afirmaciones aplicables a este trabajo, se reivindicó la necesidad de que los importes reclamados en concepto de tasas retributivas de servicios mantengan cierta correspondencia y razonabilidad con el costo de prestación del servicio de contralor, enmarcando dicho límite en el principio de razonabilidad.

El Fallo Esso señaló (conforme voto de la mayoría) que “...*no existen reparos de índole constitucional para recurrir a los ingresos brutos del contribuyente como indicador de capacidad contributiva y factor para el cálculo de la base imponible de un tributo como el*

considerado en autos, en tanto ello no derive en resultados irrazonables, desproporcionados y disociados de las prestaciones directas e indirectas que afronta el municipio para organizar y poner a disposición el servicio”, para luego agregar (en lo ahora pertinente) que las tasas deben cuantificarse a través de “...ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernida (Fallos: 234:663)”.

Más adelante, en el voto de Highton de Nolasco, el Fallo Esso reitera tales consideraciones, en cuanto señala que “...el Tribunal tiene dicho que la relación que debe existir entre la tasa y el costo del servicio público que justifica su cobro no implica una equivalencia estricta sino que al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio a algo no menos individualizado —bien o acto— del contribuyente (Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792; 335:1987); y que dada la imposibilidad de establecer con exactitud el costo individual para cada caso particular, la tasa se fija como una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado (Fallos: 192:139; 201:545).”.

Y, por su parte, a través del voto de Lorenzetti, el Fallo Esso puntualizó que el “...pago de tasas o servicios... finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado” (arg. Fallos: 192:139) y que resulta necesario que el monto de la tasa y el costo del servicio guarden cierta relación...Ello es así pues, desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa, ella no puede superar más allá de un límite discreto y razonable el costo del servicio, toda vez que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio divisible se financien otros servicios -divisibles o indivisibles- y aun funciones del gobierno municipal...”; para luego agregar que “...El juicio de razonabilidad exige una proporción entre el costo del servicio que el legislador decidió que debía prestarse y el monto de lo recaudado por el tributo que el mismo legislador eligió para financiar ese servicio -y no otro-, en tanto tiene que existir una determinada ligazón entre el aspecto material del hecho imponible y el cuantitativo”.

2.4.4. Los test de razonabilidad del Fallo Esso aplicables a la TISH

Por aplicación de la doctrina del Fallo Esso, a efectos de comprobar si una TISH no respeta la razonable proporción del tributo exigido con el costo del servicio, es posible de efectuar alguno de los siguientes test de razonabilidad:

- (a) Un proceso o test de “comparación global”, es decir, comparar la TISH total recaudada por el municipio versus el costo global -directo e indirecto- del municipio en prestar y organizar ese servicio.
- (b) Un proceso o test de “comparación individual”, es decir, comparar la TISH exigida al contribuyente individual versus el costo individual –directo e indirecto- del municipio en prestar ese servicio individual.

Si como consecuencia del proceso de comparación (global o individual), la TISH recaudada y/o reclamada arroja resultados desproporcionados versus el costo municipal, el Fallo Esso nos indica que se podrá cuestionar la validez de la TISH, pues estaríamos en presencia de un impuesto encubierto.

2.5. El vacío legal y jurisprudencial: ¿Cuál es el parámetro cuantitativo para determinar que una tasa retributiva resulta irrazonable o desproporcionada? Nuestra postura.

Tal como surge del título, se nos plantea un interrogante crucial:

¿Cuál es el parámetro cuantitativo adecuado para determinar la existencia de una irrazonable desproporción en la TISH exigida?

El Fallo Esso nada dice, y tampoco lo hace la jurisprudencia tradicional de la CSJN.

No obstante, la aparente vaguedad con la que se enuncia el principio de razonabilidad no implica su indefinición, pues, como lo ha sostenido la CSJN en reiteradas oportunidades, la

valoración de las circunstancias particulares de cada caso constituye un método idóneo para delimitar el contenido sustantivo de dicha garantía constitucional.

En este marco, y en relación directa con el interrogante planteado, no resultaría jurídicamente razonable exigir una correspondencia matemática estricta entre el monto de la TISH y el costo del servicio municipal que la justifica.

En igual sentido, parece razonable que exista cierto margen de exceso, sea del 10%, 20% o incluso del 100% entre la TISH exigida y el costo global del servicio. Pues, como lo señala la doctrina (Alvarez Echague, 2001), a efectos de determinar el total de gastos municipales destinados a realizar el control estatal, no solo se debe tener en cuenta los costos directos (gastos de personal y gastos de maquinarias en realizar los controles pertinentes) sino también los costos indirectos (aquellos vinculados con el mantenimiento de la estructura municipal, que permiten precisamente el funcionamiento del área destinada a realizar el servicio de contralor de la tasa), de ello que sea tolerable y razonable un exceso en la cuantificación de los costos.

Cabe aclarar que la determinación de los costos indirectos debe ser efectuada en función a los costos directos: ello nos permite afirmar que, razonablemente, los costos indirectos bien pueden representar 100% o hasta 200% de los costos directos. En este sentido, y como parámetro a tener en cuenta, el Anteproyecto de Ley de Coparticipación efectuado por el catedrático Spisso (2025), luego de establecer que las tasas retributivas deben guardar un razonable equivalencia con los costos directos e indirectos, luego aclara que “.../los costos indirectos no podrán superar en ningún caso el 20% de los costos directos...”

Ahora bien, lo que quiebra el estándar de razonabilidad es cuando existe una desproporción manifiesta entre el monto exigido por la TISH y el costo del servicio que se invoca como fundamento. Ello ocurre, por ejemplo, cuando el tributo supera en más de un 1.000% (diez veces) el costo del servicio. Una distorsión de tal magnitud resulta tan evidente que el Municipio no podría justificarse alegando la inclusión de costos indirectos (difíciles de

acreditar), pues aun bajo la metodología más amplia posible para su estimación, la diferencia de diez veces excede cualquier margen razonable asociado a dichos costos.

En tales supuestos, no hay duda de que la TISH pierde su carácter retributivo para transformarse en un instrumento fiscal con rasgos propios de un impuesto encubierto.

En consecuencia, para los fines del presente trabajo, se propone como parámetro válido la existencia de un sobrecosto o desproporción superior al 1000% como umbral objetivo para la aplicación del test de razonabilidad. La verificación de dicha ratio permite inferir que los fondos recaudados mediante la TISH se estarían destinando a finalidades ajenas a las previstas al momento de su creación. Si bien los municipios cuentan con la facultad constitucional de establecer tasas, tales gravámenes no pueden devenir en cargas excesivas respecto del servicio individual y divisible que les da causa.

De lo contrario, y como fuera analizado en el punto 2.2 y 2.3, se desnaturaliza su esencia y se los convierte en un mecanismo de financiación de servicios públicos generales, con lo cual adquieren características propias de los impuestos, análogos al IVA y al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y, por ello, ilegales por resultar violatorio de la Ley de Coparticipación Federal.

2.6. La TISH: sus elementos esenciales a la luz de lo analizado en este capítulo.

La Base imponible y la medida de los ingresos como parámetro para medir capacidad contributiva.

En lo que respecta específicamente a la TISH, puede afirmarse que la determinación de sus elementos esenciales (hecho imponible, base imponible y alícuota) queda sujeta a la regulación de cada ordenanza municipal. No obstante, se advierte que, con mínimas variaciones en las distintas normas locales:

El hecho imponible de la TISH suele definirse como la prestación efectiva de servicios de inspección vinculados a la seguridad, higiene y salubridad en comercios, industrias, servicios y actividades similares, desarrolladas en establecimientos ubicados dentro del ejido municipal correspondiente.

En relación con la base imponible de la TISH, en la mayoría de los municipios se adopta como parámetro de medición el monto de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el establecimiento emplazado en el ejido municipal. Cabe señalar que no existen reparos de índole constitucional para recurrir a los ingresos brutos del contribuyente como indicador de capacidad contributiva y factor para el cálculo de la base imponible de la TISH, conforme lo señala la CSJN en el Fallo Ezzo y como fuera analizado en punto 2.4.3.

No obstante, la cuantificación de las tasas retributivas sobre la base de los ingresos del contribuyente está comenzando a ser cuestionada, a través de leyes nacionales como la N°15.366, aplicable al régimen de energía eléctrica, en cuanto señala en su artículo 12 bis que *“Se entenderá que una tasa excede el costo específico del servicio efectivamente prestado cuando su base imponible no se determine sobre la base de dicho costo sino sobre la base de ventas, ingresos brutos, ganancias o parámetros similares”*, o en la Ley N°27.742 de Grandes Inversiones (RIGI), cuando señala en su artículo 225 que *“En el caso de tasas retributivas por servicios prestados, existentes o a crearse en el futuro, éstas no podrán exceder el costo específico del servicio efectivamente prestado a los sujetos individualmente considerados. Se entenderá que una tasa excede el costo específico del servicio efectivamente prestado cuando su base imponible se determine sobre la base de ventas, ingresos brutos, ganancias o parámetros análogos”*.

La jurisprudencia y la doctrina, por su parte, ya han criticado la utilización del parámetro ingresos como base de cálculo de la TISH. Así, se ha señalado que, a efectos de cuantificar el quantum a pagar de las tasas, no es procedente adoptar elementos característicos de otros tributos, especialmente de los impuestos, agregando que la base de las tasas tiene que

referirse a la magnitud de la prestación estatal, y no en circunstancias extrañas, como pueden ser las relativas al contribuyente, valor de su bien o de sus ventas (Valdez Costa, 2001).

En un fallo de la CSJN del año 2015 (*“Empresa Pesquera de la Patagonia c/Tierra del Fuego”*) se resolvió, en oportunidad que se discutía una tasa de servicio de verificación de procesos productivos que se calculaba sobre el valor FOB de la mercadería exportada, que *“...no se advierte cuál es la razón por la cual se establece como parámetro de la tasa el valor FOB de salida y no otro modo de cálculo de la base imponible referido concretamente a los costos que genera la prestación del servicio que se pretende solventar”*.

En tal sentido, la base imponible de las tasas debería guardar una relación suficiente y razonable con el elemento objetivo del hecho imponible, que no es más que la actividad o servicio estatal que diferencia a la especie tributaria de las tasas. La naturaleza jurídica del tributo tasa no viene dada entonces solo por el hecho imponible, sino también su base imponible.

De ello se desprende que el parámetro de los ingresos, si bien ha sido tradicionalmente admitido como indicador de capacidad contributiva en el ámbito de las tasas retributivas, y, en particular, en la TISH, comienza a ser objeto (cada vez con más ímpetu) de revisión legal, jurisprudencial y doctrinaria, bajo la comprensión de que resulta irrazonable que para estimar el costo estatal de prestación de los servicios se acuda al nivel de ingresos del contribuyente, elemento que, por su naturaleza, resulta más apropiado para cuantificar la base imponible de los impuestos, y no de las tasas retributivas de servicios.

Una solución práctica a esta problemática la brinda la Constitución de Brasil: en su artículo 145, inciso 2, señala que las tasas retributivas de servicios no podrán tener como base imponible la propia de los impuestos.

En cuanto a la alícuota de la TISH, esta suele establecerse en porcentajes que (en promedio) oscilan entre el 0,5% y el 3% para actividades comerciales e industriales, aunque ya existen

jurisdicciones municipales (como el caso de Lanús en 2024) que han fijado alícuotas superiores a dichos valores, de hasta el 6%.

2.7. Presupuesto: concepto y funciones. La estructura del presupuesto.

Dado que la actividad financiera del Estado necesita de una planificación, es que se conforman los presupuestos o plan financiero del gobierno, que no es más que un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un periodo futuro determinado, que generalmente es de un año (Villegas, 2004).

Conforme al modelo republicano de nuestra CN, el presupuesto (i) es elaborado por el Poder Ejecutivo, quien lo envía como proyecto de ley al Poder Legislativo, (ii) luego el Poder Legislativo aprueba el Presupuesto, y crea los recursos a utilizar y vota los gastos públicos que se ejecutarán; (iii) el Poder Ejecutivo promulga la Ley de Presupuesto, y administra los recursos y ejecuta los gastos autorizados y (iv) el Poder Ejecutivo debe rendir cuentas del destino de los fondos (Giampaoli, 2021).

El presupuesto se enmarca en un conjunto de principios que se debe respetar para su confección (Sarquis - Nitti, 2021), que seguidamente se exponen:

- **Unidad:** Todos los recursos y gastos están agrupados en un único documento,
- **Universalidad:** No podrá haber compensaciones entre recursos y gastos, ello es, no existieran saldos netos, y deben exponerse los gastos y los recursos por separado.
- **Especialidad o especificación:** Las cuentas del presupuesto deben permitir determinar en forma concreta el carácter del gasto o recurso y su valor. La autorización para gastar no se da en forma grupal o general, sino de manera específica. Y en materia de ingresos, debe especificarse las fuentes que los originan.
- **No afectación de recursos:** Todos los recursos ingresarán a rentas generales.

- **Equilibrio:** El presupuesto debe presentarse en equilibrio. Es decir, la totalidad de los recursos deben cubrir la misma cantidad de gasto público definido como necesario, dado que si ello no ocurriera, se corre el riesgo de dejar de prestar servicios públicos.
- **Periodicidad:** Siempre debe considerar un periodo determinado de tiempo.
- **Precedencia:** La aprobación legislativa del presupuesto debe ser previa al inicio del ejercicio fiscal.
- **Transparencia:** Este principio, a los fines de este trabajo, es crucial: el presupuesto debe tener una estructura metódica y entendible, y debe estar disponible públicamente para que cualquier lo consulte.

Por último, cabe señalar que los ingresos o recursos públicos de un presupuesto se clasifican en: (i) corrientes, que se dividen en impositivos (originados en impuestos) y no impositivos (tasas, contribuciones, etc); (ii) de capital (originados por recursos propios, como la venta de un activo), y (iii) de fuente financiera (de préstamos).

En tanto que los gastos de un presupuestos se deben clasificar en dos categorías o agrupamiento: por objeto de gastos (como lo son gastos de personal, bienes de consumo, servicios, bienes de uso) y por clasificación por finalidades y funciones, que permite conocer los fines que persigue el Estado al programar sus gastos (como lo son gastos de administración, de servicios de defensa, de salud, de obras públicas, desarrollo social, etc).

2.8. Resumen

Como corolario de lo analizado en este capítulo, podemos sintetizar lo analizado en las siguientes afirmaciones:

- (i) El diseño constitucional del sistema tributario argentino busca armonizar el ejercicio concurrente de potestades fiscales entre la Nación, las Provincias y los Municipios. Sin embargo, la realidad evidencia que dicha coordinación ha derivado en un escenario de superposición tributaria (Spisso, 2021).

- (ii) La TISH se erige como un ejemplo de lo puntualizado en el punto (i) anterior, en tanto los municipios determinan su base imponible y alícuota sin atender al límite constitucional de la razonable proporcionalidad entre el importe exigido y el costo del servicio efectivamente prestado, lo cual atenta contra el principio de razonabilidad y el test establecido en el Fallo Esso, lo cual la convierten en una tasa ilegítima, análoga a impuestos como el IVA e Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pues se habría convertido en un simple instrumento recaudatorio destinada a satisfacer necesidades invisibles, carente de contraprestación (Tarsitano, 2025).

Lo expuesto en este capítulo pone de manifiesto la distorsión del federalismo fiscal argentino, lo cual impacta tanto en la seguridad jurídica como en la competitividad económica de las empresas.

- (iii) La falta de un parámetro jurisprudencial objetivo sobre cuando se verifica en supuesto de desproporción o ratio de desproporcionalidad que sirva como referencia, impone a quienes nos especializamos en materia tributaria la obligación de reflexionar sobre los límites razonables de la potestad fiscal municipal, y adentrarnos en el análisis de la contabilidad pública local, a fin de determinar cómo los municipios gastan los recursos provenientes de las tasas que perciben y probar su eventual desproporción.

En el contexto recién descrito, el estudio de los presupuestos municipales que se presenta a continuación no pretende agotar el debate sino solamente lo inicia, con la esperanza que otros lo profundicen hacia otros municipios, pues entendemos que solo a través de un análisis y cotejo de los presupuestos de todos los municipios del país, se podrá garantizar el respeto de los límites constitucionales y fortalecer la transparencia fiscal en el ámbito municipal.

Capítulo 3: Desarrollo

3. Introducción

En virtud del análisis jurídico y constitucional que hemos llevado a cabo en el marco teórico, en el presente acápite abordaremos la dimensión empírica de nuestro estudio. En esta sección, buscaremos determinar si la TISH posee una relación razonable entre los montos recaudados y los costos de la prestación indicados de ciertos municipios.

Para llevar a cabo nuestra tarea, nos hemos internado en la contabilidad presupuestaria de los siguientes municipios de la Provincia de Buenos Aires:

1. La Matanza;
2. Lanús;
3. Tres de Febrero;
4. Berisso;
5. General Villegas; y,
6. Pergamino.

La selección de los municipios analizados respondió a criterios de accesibilidad y transparencia fiscal. En estos municipios fue posible localizar (a través de sus sitios webs) los presupuestos de ingresos y gastos de los municipios y, lo que resulta aún más relevante, en tales presupuestos municipales hemos podido identificar (aunque con ciertas limitaciones en algunos casos, que luego analizaremos) las partidas de gasto vinculadas a los servicios de inspección de seguridad e higiene que la TISH pretende retribuir, así como los montos efectivamente recaudados por dicho concepto.

Las tareas que llevamos a cabo comprenden:

- (i) Un análisis de relacionamiento sobre la base de comparar los ingresos estimados por cada uno de los municipios en su contabilidad presupuestaria en concepto de TISH con los gastos asignados a los controles de seguridad e higiene.

(ii) En función a los valores del punto anterior, exponemos el cálculo del *Test de Razonabilidad* que prima en nuestro análisis contable. Esta prueba, como hemos definido en instancias anteriores (ver punto 2.5), tiene como fin demostrar si existe una razonable proporción entre el ingreso por TISH y los gastos de los municipios para realizar tal fiscalización.

(iii) El análisis de representatividad de la TISH dentro de las tasas municipales y de los presupuestos de gastos y de recursos en general, donde identificamos los gastos asignados a su financiamiento.

3.1 La Matanza

El primer caso analizado es el municipio de mayor población no solo de la Provincia de Buenos Aires, sino del país: La Matanza.

Para el ejercicio fiscal 2025, su Presupuesto Municipal de Gastos y Recursos, en su sección de “*Cálculo de Recursos*”, que se puede cotejar de su página web oficial, contiene ingresos por más de \$67.035 millones de pesos en concepto de TISH.

Estos ingresos por TISH representan el 81,4% de los recursos por tasas municipales y el 22,4% de los ingresos totales del municipio, el cual incluye en su totalidad las transferencias de fuente provincial y nacional.

Dado que el presupuesto municipal no presenta una apertura contable que identifique, en una línea o partida, el gasto correspondiente a los servicios de inspección de seguridad e higiene asociados a la TISH, hemos adoptado, como alternativa metodológica, determinar cuál es el gasto asignado a la Secretaría responsable de la fiscalización municipal, identificada (según la información disponible en el sitio web del Municipio) como la Secretaría de Control Comunal. De acuerdo con el Presupuesto Municipal de Gastos y Recursos, en su sección “Gastos por Estructura Programática”, a dicha dependencia se le asignan \$1.819 millones, cifra que equivale al 0,6% del gasto total municipal.

Debe destacarse que dicha Secretaría realiza múltiples funciones de control, por lo que no es posible determinar qué proporción de su presupuesto corresponde de manera exclusiva a la fiscalización vinculada a la TISH. En consecuencia, y con el objeto de adoptar el criterio más favorable para el Municipio, se asumió la hipótesis de que el 100 % de los gastos de dicha Secretaría se destinan a las tareas de control asociadas a la TISH.

Incluso bajo esta premisa de máxima y más favorable al Municipio, el test de razonabilidad arroja un resultado de 3.685%, lo cual implica que la recaudación por TISH supera en más de 36 veces el costo estimado del servicio.

Seguidamente se expone una tabla que sintetiza lo analizado para este municipio:

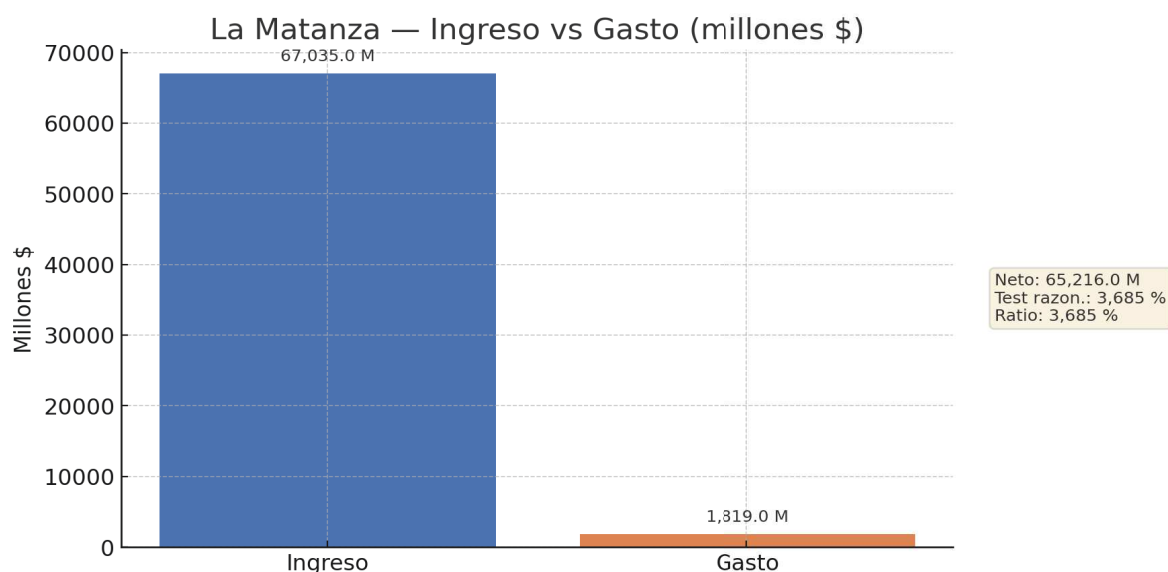
Tabla 1 Municipalidad de La Matanza

Cuadro de Análisis TISH - La Matanza				
	Detalles	Montos	Ratios	Ref.
A	Ingresos por TISH	67.035.542.164	100,00%	A
B	Ingresos totales por Tasas	82.257.310.968	81,49%	A/B
C	Ingresos totales del municipio	298.500.000.000	22,46%	A/C
D	Gastos destinados a TISH s/ Gs. X Est. Programática	1.819.017.852	3685,26%	A/D
E	Test de Razonabilidad	1.819.017.852	3685,26%	A/D

Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de La Matanza (2025)

En el siguiente gráfico queda expuesta la desproporción entre ingresos y gastos.

Ilustración 2 Municipalidad de La Matanza



De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de La Matanza (2025)

3.2 Lanús

Para el ejercicio fiscal 2024, el Presupuesto General de Ingresos y Gastos del Municipio, en su sección de recursos, identifica ingresos en concepto de TISH por \$12.157 millones, lo que representó el 34,6% de las tasas municipales y el 13% de los ingresos totales.

A los efectos de identificar los gastos incurridos en materia de seguridad e higiene, se adoptó un criterio metodológico distinto, que podría extenderse a otros municipios que presenten presupuestos con la misma problemática: El presupuesto municipal no discrimina de manera explícita las erogaciones destinadas al contralor por seguridad e higiene; sin embargo, sí detalla con precisión partidas asignadas a otras áreas, secretarías y dependencias. De la revisión integral de dichas partidas no surge, de manera razonable, que en ellas se encuentren incluidos gastos vinculados al control de seguridad e higiene, dada la especificidad de sus finalidades (educación, salud, defensa, seguridad policial, etc.).

En consecuencia, la única partida que admite presumir la inclusión de estos gastos es la categoría de “*Otros gastos sin clasificar*”. Por tanto, se concluye razonablemente que en dicha partida se encuentran contempladas las erogaciones relativas a los servicios de seguridad e higiene. La precisión y especificidad de las restantes cuentas no deja margen para otra hipótesis.

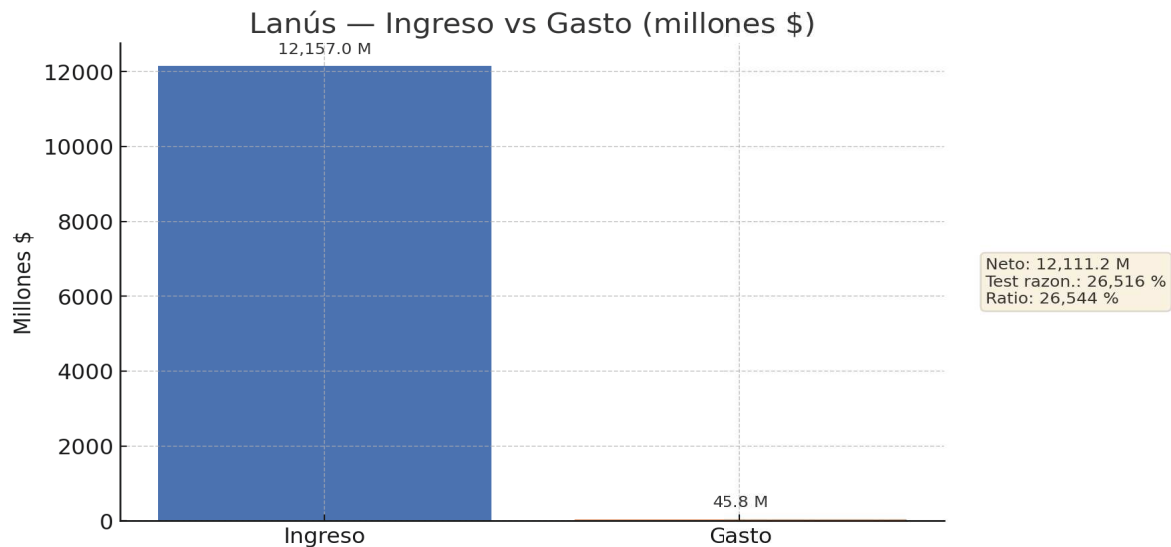
Los gastos para otras erogaciones “*sin clasificar*” ascienden a \$45,8458.563, equivalentes al 0,38 % de lo recaudado. El test de razonabilidad es de 26.516 %, lo que implica que el municipio recauda más de 265 veces lo que destina a la prestación del servicio.

Tabla 2 Municipalidad de Lanús

Cuadro de Análisis TISH - M. Lanus				
	Detalles	Montos	Ratios	Ref.
A	Ingresos por TISH	12.157.532.990	100,00%	A
B	Ingresos totales por Tasas	35.095.270.724	34,64%	A/B
C	Ingresos totales del municipio	93.491.111.054	13,00%	A/C
D	Gastos destinados a TISH s/ Gs. X Finalidad y Función	45.848.563	0,38%	A/D
E	Test de Razonabilidad	45.848.563	26516,72%	A/D

Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de Lanús (2024)

Ilustración 3 Municipalidad de Lanús



Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de Lanús (2024)

3.3 Tres de Febrero

Dado que este municipio exhibe un elevado estándar de transparencia fiscal (toda vez que publica en su sitio web tanto el presupuesto como su ejecución presupuestaria), en el presente caso se optó por analizar la información ex post, tomando como referencia la Ejecución Presupuestaria correspondiente al primer trimestre del ejercicio fiscal 2025 del Municipio de Tres de Febrero.

En dicho estado trimestral de Ejecución Presupuestaria de Recursos surge que, durante dicho período, se devengaron ingresos por \$30.166.691.451,00 en concepto de TISH, cifra que representa el 54,2% del total recaudado por tasas municipales y el 24,8% de la totalidad de los ingresos municipales.

Por su parte, del Estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos para el mismo trimestre se observa que se asignaron de manera expresa al “*Plan Anual de Seguridad e Higiene*” \$88.873.370,48, lo que equivale al 0.29% del total del gasto municipal.

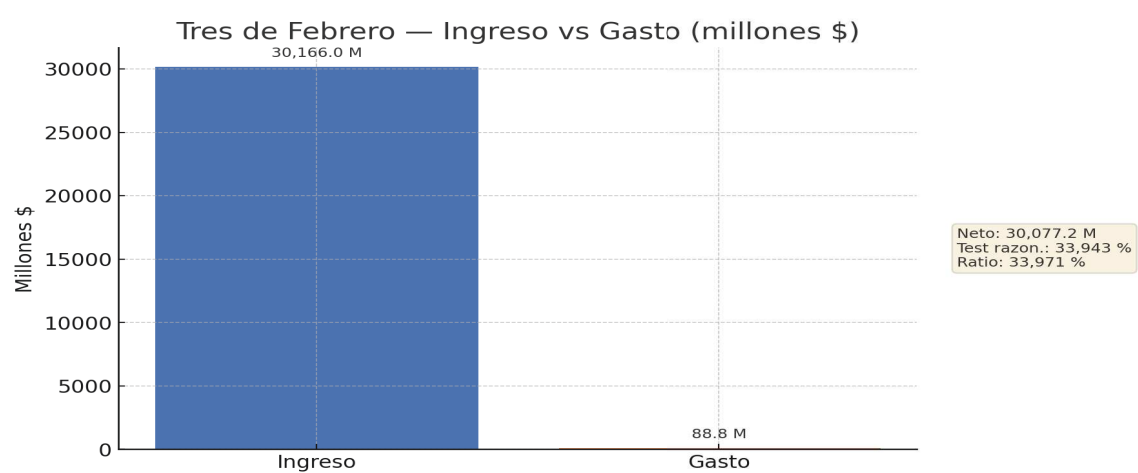
Ello arroja un test de razonabilidad del 33.943%, lo cual implica una desproporción de 339 veces entre los ingresos obtenidos por TISH y las erogaciones destinadas a la prestación del servicio que nominalmente justifica su recaudación.

Tabla 3 Municipalidad de Tres de Febrero

Cuadro de Análisis TISH - Tres de Febrero				
	Detalles	Montos	Ratios	Ref.
A	Ingresos por TISH	30.166.691.451	100,00%	A
B	Ingresos totales por Tasas	55.645.626.515	54,21%	A/B
C	Ingresos totales del municipio	121.900.588.530	24,75%	A/C
D	Gastos devengados por TISH s/ Gs. X Ejecución Presup 1QFY25	88.873.370	33943,45%	A/D
E	Test de Razonabilidad	88.873.370	33943,45%	A/D

Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de Tres de Febrero (2025)

Ilustración 4 Municipalidad de Tres de Febrero



Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de Tres de Febrero (2025)

3.4 Berisso

Para el ejercicio fiscal 2024, el Presupuesto General de Recursos y Gastos del Municipio de Berisso que se puede cotejar en la web oficial del Municipio, identifica, en su sección de “Recursos por Rubro”, ingresos por \$5.600 millones en concepto de TISH, lo que equivale al 53,3% de las tasas municipales y al 9,6% de los ingresos totales presupuestados.

Por su parte, en la sección “Gastos por Estructura Programática”, se asigna de manera específica a la “fiscalización y control de comercio e industria”, que es el sector destinado al control de la TISH, dentro de la Secretaría de Gobierno, por \$732,8 millones, lo que representa el 1,26% de lo recaudado. El test de razonabilidad, de 764%, indica que el municipio recauda 7,6 veces más de lo que invierte en el servicio.

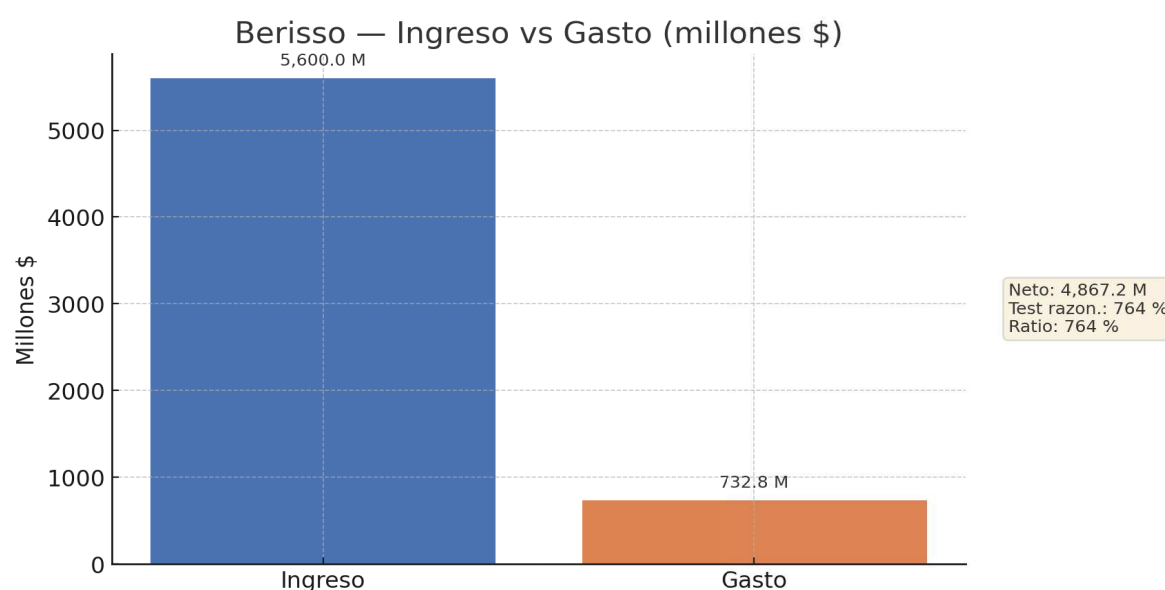
Tabla 4 Municipalidad de Berisso

Cuadro de Análisis TISH - Berisso				
	Detalles	Montos	Ratios	Ref.
A	Ingresos por TISH	5.600.000.000	100,00%	A
B	Ingresos totales por Tasas	10.500.000.000	53,33%	A/B
C	Ingresos totales del municipio	57.958.000.000	9,66%	A/C
D	Gastos destinados a TISH s/ Gs. X Finalidad y Función	732.801.701	1,26%	A/D
E	Test de Razonabilidad	732.801.701	764%	A/D

Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de Berisso (2025)

Advertimos que la desproporción es menor en comparación con otros municipios, lo que revela que el test de razonabilidad se encuentra dentro del límite tolerable de 1.000% (o 10 veces) que propusimos en este trabajo: ello es, si bien existe una desproporción relevante, no presenta una irrazonabilidad o desproporción manifiesta que la convierte (más allá de toda duda) en un impuesto encubierto.

Ilustración 5 Municipalidad de Berisso



Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de Berisso (2025)

3.5 General Villegas

En el ejercicio fiscal 2025, el Presupuesto General de Recursos y Gastos, en su sección “*Gastos por Estructura Programática*”, indica que por “*inspección de seguridad e higiene*”; se asigna un total de gastos de \$87.195.452 pesos.

Respecto a los ingresos, detectamos que el Presupuesto General de Recursos y Gastos, en su rubro “*Recursos por Carácter Económico*” no ha hecho una apertura suficiente para arribar a los ingresos que posee en concepto de TISH: solamente indica ingresos en concepto de

tasas municipales por \$6.586.120.035,57. Por ello, hemos supuesto que el 30% de tales ingresos se correspondan a la TISH: \$2.173 millones.

Para arribar a dicha estimación se consideraron dos elementos: (i) El informe elaborado por el Ministerio de Economía de la Nación, titulado “*La Estructura de la Recaudación Municipal en la Argentina*”, señala que la TISH representa, en promedio, el 46 % de los ingresos propios de los municipios de la Provincia de Buenos Aires. A los fines de mantener un criterio conservador, se adoptó como hipótesis de cálculo un valor inferior, equivalente al 33%. (ii) Durante la audiencia pública celebrada en el marco del Fallo Eso, distintos municipios (entre ellos, el propio General Villegas) reconocieron que, como mínimo, la TISH constituye un tercio de sus recursos totales. (iii) Por último, el cotejo de los presupuestos municipales cotejados en este trabajo revelan que la TISH supera, en todos los casos, el 30% de los recursos municipales. En consecuencia, la estimación utilizada en este trabajo resulta prudente y razonable.

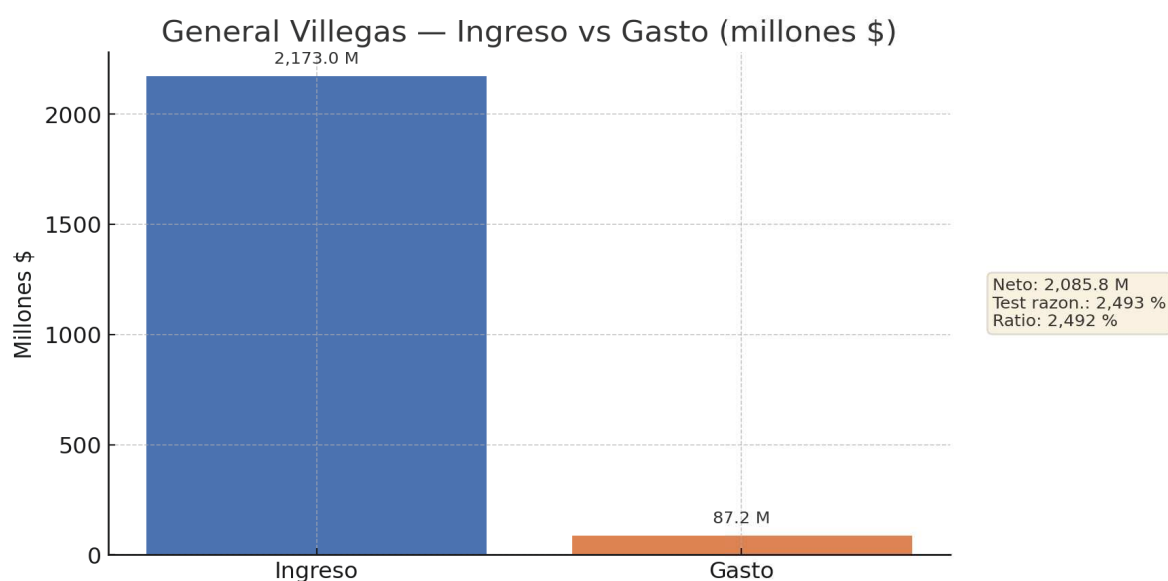
Por lo tanto, considerando que los gastos de TISH tan solo ascienden a 87,2 millones, representando el 0,24% de lo recaudado. El test de razonabilidad arroja 2.493%, evidenciando que la recaudación supera en casi 25 veces el costo del servicio municipal.

Tabla 5 Municipalidad de General Villegas

Cuadro de Análisis TISH - Gral. Villegas				
	Detalles	Montos	Ratios	Ref.
A	Ingresos por TISH	2.173.419.612	100,00%	A
B	Ingresos totales por Tasas	6.586.120.036	33,00%	A/B
C	Ingresos totales del municipio	36.700.029.078	5,92%	A/D
D	Gastos destinados a TISH s/ Gs. X Finalidad y Función	87.195.452	0,24%	A/D
E	Test de Razonabilidad	87.195.452	2492,58%	A/D

Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de General Villegas (2025)

Ilustración 6 Municipalidad de General Villegas



Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de General Villegas (2025)

3.6 Pergamino

Para el ejercicio 2025, el Presupuesto General de Recursos y Gastos obrante en la página web del Municipio, se acompaña de una planilla detallada en formato Excel, que identifica con precisión el origen de cada recurso y la asignación específica de los gastos. De dicha documentación surge que los ingresos por TISH ascienden a \$6.100 millones, lo que representa aproximadamente el 35% de la recaudación total por tasas municipales y el 19,3% de los ingresos totales del Municipio.

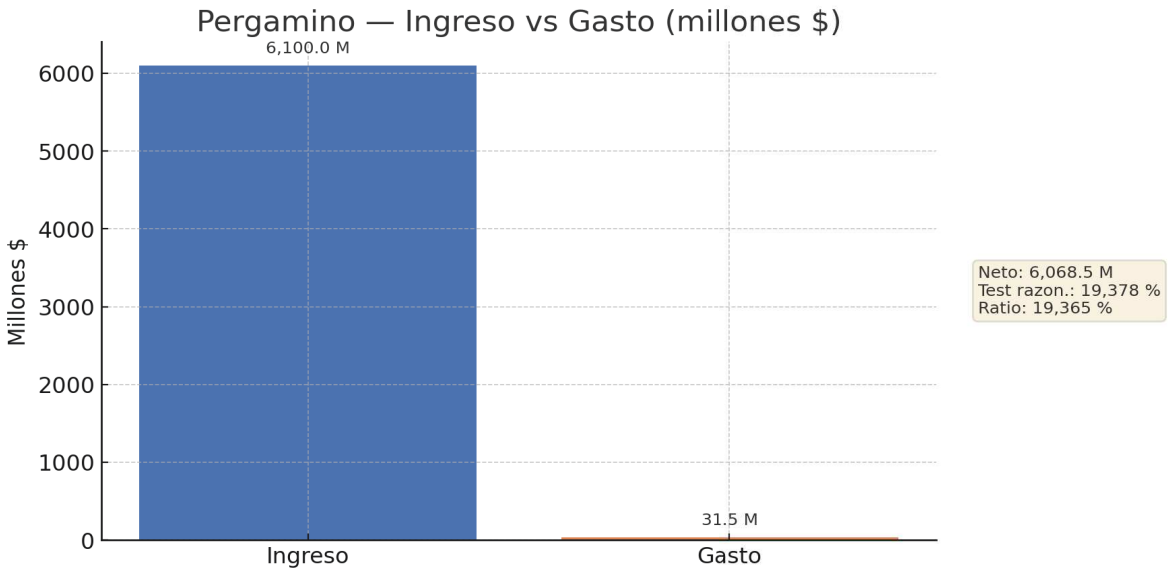
En tanto que los gastos asociados a la prestación del “servicio de inspección de seguridad e higiene” son de \$31,5 millones, equivalentes al 0,1% de la recaudación. El test de razonabilidad, de 19.378%, evidencia una desproporción extrema: el municipio recauda casi 200 veces más de lo que destina al servicio.

Tabla 6 Municipalidad de Pergamino

Cuadro de Análisis TISH - Pergamino				
	Detalles	Montos	Ratios	Ref.
A	Ingresos por TISH	6.100.005.000	100,00%	A
B	Ingresos totales por Tasas	17.424.286.718	35,01%	A/B
C	Ingresos totales del municipio	31.553.637.299	19,33%	A/C
D	Gastos destinados a TISH s/ Gs. X Est. Programática	31.478.429	0,00%	A/D
E	Test de Razonabilidad	31.478.429	19378,37%	A/D

Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de Pergamino (2025)

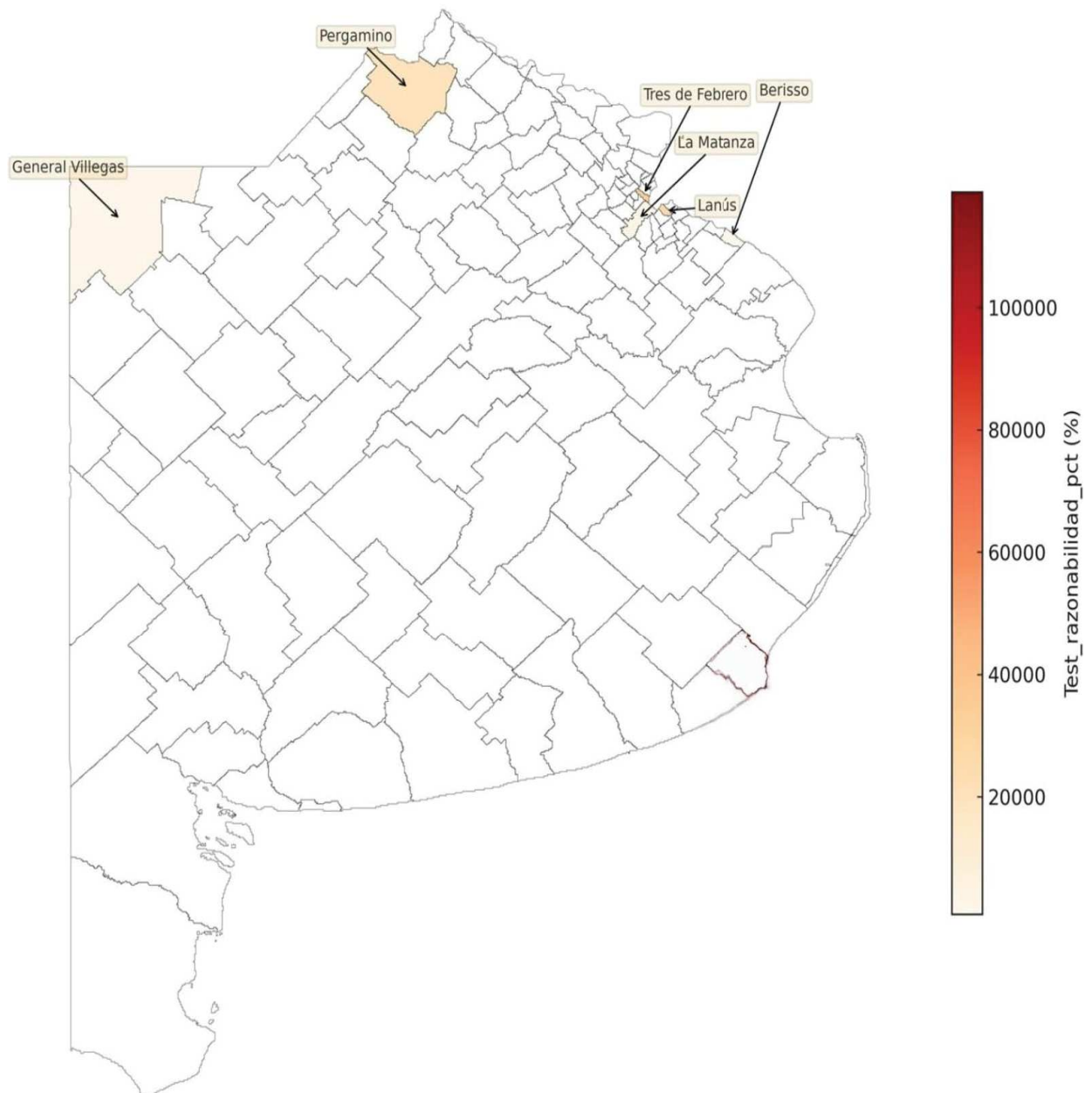
Ilustración 7 Municipalidad de Pergamino



Fuente: De autoría propia, realizado en base al presupuesto Municipal de Pergamino (2025)

Ilustración 8 Mapa Coroplético

Mapa coroplético: Test de razonabilidad (%) por partido (municipio)



Fuente: De autoría propia, realizado en base a los presupuestos previamente indicados

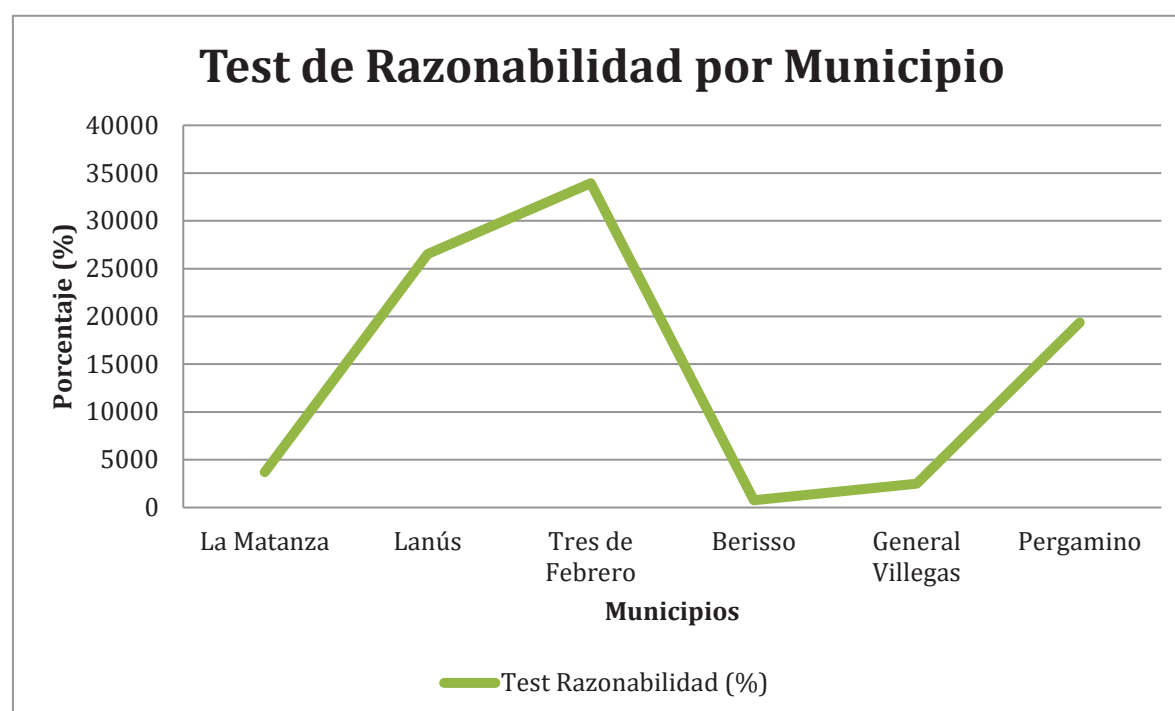
4. Conclusión

En el análisis que hemos llevado a cabo de los municipios de la Provincia de Buenos Aires relevados en el punto 3, arribamos a las siguientes conclusiones.

1. El análisis empírico realizado en este trabajo evidencia una desproporción irrazonable entre la recaudación obtenida por la TISH y el gasto efectivamente presupuestado en los servicios que se invocan como causa de su creación: los desajustes detectados en los presupuestos municipales exhiben un “test de razonabilidad” que contienen diferencias entre los ingresos de TISH y costos de prestación que oscilan entre un 764% y más del 33.000%.
2. La distorsión detectada vulnera el principio de razonabilidad y proporcionalidad tributaria consagrado por la CSJN en el Fallo Esso, que exige que la determinación del quantum de las tasas *“no puede arribar a resultados irrazonables, desproporcionados y disociados del costo de las prestaciones que afronta el municipio para organizar y poner a disposición el servicio municipal”*.
3. Observamos que, en los hechos, la TISH tiende a asumir características propias de un impuesto, orientado a la recaudación fiscal antes que a la efectiva retribución de servicios. Como lo señala el Director del Departamento de Contabilidad e Impuestos de la UADE, Cr. Aníbal Marinaro, *“...aunque debería existir una relación razonable entre el monto cobrado y el costo del servicio de las tasas retributivas de servicios, en muchos casos la tasa se utiliza con fines recaudatorios, y esto desvirtúa su naturaleza”* (ver entrevista del Anexo 1).
4. Se advierte que la falta de transparencia presupuestaria en numerosos municipios, junto con la ausencia de mecanismos de control jurídico-contable que permitan verificar el destino de las tasas recaudadas, refuerza la necesidad de revisar los esquemas de financiamiento municipal y de exigir estándares más elevados de razonabilidad en su aplicación.

5. El presente trabajo confirma la urgencia de repensar el régimen de tasas municipales y de garantizar un modelo que respete los límites constitucionales a la potestad fiscal local. La encuesta realizada entre profesionales del área (contadores y especialistas) que obra en el Anexo 2, confirma esa preocupación no solo por el incremento de la carga fiscal y de la TISH en los últimos años, sino por las críticas severas que existen entre los profesionales frente a la desproporción entre lo recaudado por los municipios en concepto de TISH y los costos reales asociados a la prestación de los servicios de control que justifican su cobro.
6. Por último, exponemos seguidamente un cuadro que sintetiza la evidencia empírica obtenida en este estudio: los presupuestos municipales analizados y cotejados no superan el “test de razonabilidad” definido en esta investigación, conforme a las premisas establecidas por la CSJN en el Fallo Esso.

Ilustración 9 Test de razonabilidad (% entre recaudación global de TISH y costos municipales)



Fuente: De autoría propia, realizado en base a los presupuestos previamente indicados

Anexo 1: Entrevista

Con el propósito de complementar el análisis cuantitativo y obtener una perspectiva profesional sobre la aplicación práctica de la Tasa de Seguridad e Higiene (TISH), se realizó una entrevista al Director del Departamento de Contabilidad e Impuestos de la UADE, Contador **Aníbal Marinaro**. La entrevista tuvo como objetivo conocer su visión respecto del funcionamiento actual de la TISH, su impacto en la competitividad de las empresas y el grado de correspondencia entre los montos recaudados y los servicios efectivamente prestados por los municipios. Las respuestas brindadas permiten incorporar una mirada experta que contribuye a contextualizar los resultados obtenidos en el análisis empírico, aportando una comprensión más integral sobre la problemática de la proporcionalidad y la finalidad recaudatoria de la tasa.

- ¿Considera que la carga tributaria municipal, en particular la Tasa de Seguridad e Higiene, constituye un obstáculo para la competitividad y sostenibilidad de las empresas? ¿Las empresas manifiestan su preocupación por esta tasa?

Considero que la Tasa de Seguridad e Higiene se convirtió en una carga para muchas empresas, por eso es un obstáculo para la competitividad y una carga cada vez más difícil de sostener para las PYMEs. En la práctica, en la mayoría de los casos se calcula sobre los ingresos brutos obtenidos y por eso suele no guardar relación con los servicios que efectivamente presta el municipio, y termina funcionando más como un impuesto que como una tasa.

- Desde su experiencia, ¿cómo evalúa la evolución de la Tasa de Seguridad e Higiene en los últimos años?

En mi experiencia, la tasa ha tenido una evolución ascendente en los últimos años: muchos municipios ampliaron las bases de cálculo o aumentaron alícuotas, lo que elevó la presión tributaria local.

- En su opinión, ¿los municipios respetan el principio de proporcionalidad exigido por la jurisprudencia y la doctrina tributaria, o se observa una tendencia a utilizar las tasas como un mecanismo encubierto de recaudación fiscal?

A mi entender, no todos los municipios respetan el principio de proporcionalidad que exige la jurisprudencia. Aunque debería existir una relación razonable entre el monto cobrado y el costo del servicio, en muchos casos la tasa se utiliza con fines recaudatorios, como les decía en los puntos anteriores, esto desvirtúa su naturaleza.

capturas de pantalla del email donde se ve la entrevista

Enviado el: jueves, 30 de octubre de 2025 19:32

Para: MARINARO ANIBAL <amarinaro@uade.edu.ar>

Asunto: Entrevista para tesis: grupo Bracalente, Herrera Vegas, Giménez y Novillo Corvalan

Hola profe! Buenas tardes como anda? Soy Alex 1115814, espero que este mensaje lo encuentre bien, le mando las preguntas para la entrevista:

1. ¿Considera que la carga tributaria municipal, en particular la Tasa de Seguridad e Higiene, constituye un obstáculo para la competitividad y sostenibilidad de las empresas?
Las empresas manifiesta su preocupación por esta tasa?
2. Desde su experiencia, ¿cómo evalúa la evolución de la Tasa de Seguridad e Higiene en los últimos años?
3. En su opinión, ¿los municipios respetan el principio de proporcionalidad exigido por la jurisprudencia y la doctrina tributaria, o se observa una tendencia a utilizar las tasas como un mecanismo encubierto de recaudación fiscal?

Si existiera alguna pregunta más que considere relevante para la tesis y en tonalidad con las preguntas anteriores no dude en colocarla y responderla a su disposición. Muchas gracias por su respuesta asertiva a esta entrevista, tenga linda noche, bendiciones.

 MARINARO ANIBAL <amarinaro@uade.edu.ar>
Para: alex bracalente

 Responder  Responder a todos  Reenviar  ...
Vie 31/10/2025 11:03

Hola Alex! Cómo estás? te paso las respuestas:

1. Considero que la Tasa de Seguridad e Higiene se convirtió en una carga para muchas empresas, por eso es un obstáculo para la competitividad y una carga cada vez más difícil de sostener para las PYMEs. En la práctica, en la mayoría de los casos se calcula sobre los ingresos brutos obtenidos y por eso suele no guardar relación con los servicios que efectivamente presta el municipio, y termina funcionando más como un impuesto que como una tasa.
2. En mi experiencia, la tasa ha tenido una evolución ascendente en los últimos años: muchos municipios ampliaron las bases de cálculo o aumentaron alícuotas, lo que elevó la presión tributaria local.
3. A mi entender, no todos los municipios respetan el principio de proporcionalidad que exige la jurisprudencia. Aunque debería existir una relación razonable entre el monto cobrado y el costo del servicio, en muchos casos la tasa se utiliza con fines recaudatorios, como les decía en los puntos anteriores, esto desvirtúa su naturaleza.

Cualquier cosa, a disposición. Saludos!

Cdor. Anibal Marinaro
Director
Departamento de Contabilidad e Impuestos
Facultad de Ciencias Económicas



Anexo 2: Encuesta

Con el objetivo de complementar el análisis cuantitativo y obtener una perspectiva profesional sobre la evolución de la carga fiscal municipal y más precisamente de la TISH, se llevó a cabo una encuesta a especialistas con experiencia en temas tributarios (abogados y contadores, principalmente). El propósito fue identificar cómo los profesionales perciben el incremento de las tasas locales.

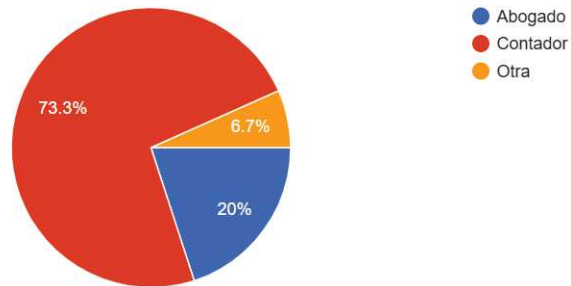
La encuesta permitió relevar opiniones respecto a los siguientes ejes: qué nivel de gobierno (nacional, provincial o municipal) ha incrementado en mayor medida la carga fiscal en los últimos años; cuáles de las tasas municipales han experimentado el mayor aumento en su carga fiscal; y en qué medida consideran que los municipios cumplen con el principio de razonable proporcionalidad entre el monto exigido y el costo del servicio y por ultimo una pregunta orientada a determinar qué umbral (o test) debe verificarse para considerar configurado el quiebra de la razonable proporción entre la recaudación y el costo del servicio municipal.

Las respuestas obtenidas permiten comprender con mayor profundidad cuál es la percepción existente en el ámbito práctico sobre la razonabilidad, proporcionalidad y finalidad recaudatoria de las tasas municipales.

Indique cual es su profesion?

15 respuestas

 Copiar gráfico

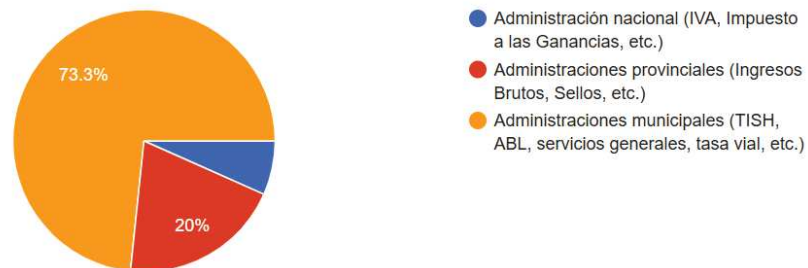


Pregunta 2

En función de tu experiencia profesional, ¿en los últimos 10 años cuál de los siguientes niveles de gobierno consideras que ha incrementado en mayor medida la carga fiscal?

15 respuestas

 Copiar gráfico

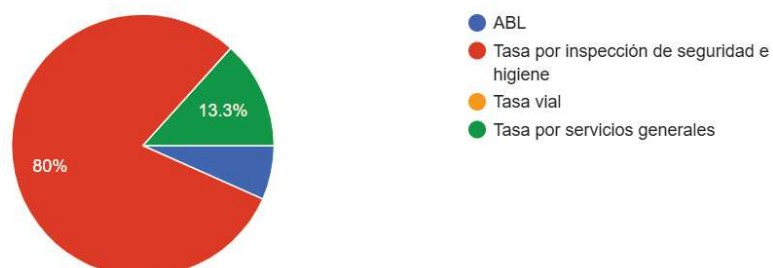


Pregunta 3

Según tu experiencia profesional, ¿cuál de las siguientes tasas municipales ha experimentado el mayor aumento en su carga fiscal en los últimos años?

[Copiar gráfico](#)

15 respuestas

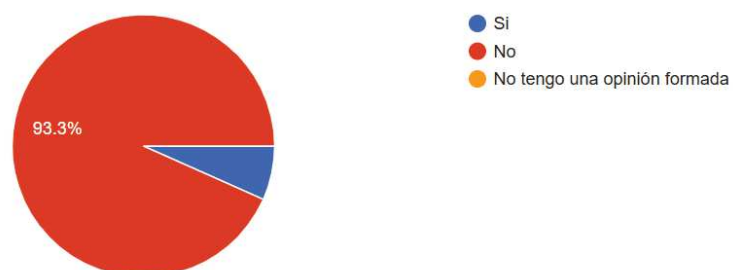


Pregunta 4

De acuerdo con tu experiencia profesional, ¿consideras que los municipios cumplen adecuadamente con el principio de razonable proporcionalidad entre el monto exigido por la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene y el costo que les insume prestar los servicios de control?

[Copiar gráfico](#)

15 respuestas



Pregunta 5

Conforme a tu entender, ¿cuándo consideras que existe una manifiesta e irrazonable desproporción entre la recaudación de la tasa por inspección de seguridad e higiene (TISH) y el costo global del servicio prestado por el municipio?

 Copiar gráfico

15 respuestas



Los resultados de la encuesta realizada a 15 profesionales permiten identificar tendencias claras respecto de la percepción sobre la evolución de la carga fiscal municipal y, en particular, sobre la TISH:

- (i) La mayoría de los encuestados (73,3%) señaló a las administraciones municipales como el nivel de gobierno que más ha incrementado la carga fiscal en los últimos diez años.
- (ii) En relación con las tasas municipales, los resultados muestran que el 80% de los encuestados identificaron a la TISH como la tasa que ha experimentado el mayor incremento en los últimos años.
- (iii) Respecto del principio de proporcionalidad entre el monto exigido por la TISH y el costo real de los servicios de control prestados por los municipios, el 93,3% de los encuestados consideraron que dicho principio no se cumple adecuadamente. Este consenso revela aquello que hemos demostrado en este trabajo: una mirada crítica sobre la razonabilidad del esquema de recaudación de la tasa.
- (iv) Finalmente, ante la pregunta referida al umbral a partir del cual los profesionales consideran que existe desproporción entre la recaudación y el costo del servicio,

es decir lo que en nuestro trabajo denominado “test de razonabilidad”, la opción más seleccionada (por un 53,3%) fue la que establece una diferencia superior a cinco veces el costo del servicio. Nuestra opinión es que dicha desproporción se produce cuando se supera 10 veces el costo de prestación, si bien cabe señalar que nuestra postura se sustentó en una premisa más favorable al municipio, con el objeto de evitar cualquier cuestionamiento respecto de una postura excesivamente estricta frente a las administraciones locales y pro-contribuyente.

En suma, la evidencia recopilada por la encuesta refuerza la percepción profesional de que los municipios han intensificado su presión fiscal, especialmente a través de la TISH, y que existe un consenso generalizado sobre la falta de la proporción y razonabilidad de su aplicación. Estos resultados complementan y profundizan el análisis empírico desarrollado en nuestro trabajo.

Bibliografía

- Abalos, Maria Gabriela. *“El Sistema Federal Fiscal en el Programa Constitucional”*, en *“Tributación Local”*, director Juan M. Alvarez Echague, 2021. Ed Ad Hoc.
- Alvarez Echague, Juan Manuel. *Derecho Tributario Municipal*, Casas, José Osvaldo., coord, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001.
- ASAP. (s.f.). Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública. Presupuestos de ciertos Municipios de 2025. Recuperado de: <https://asap.org.ar/informes-detalle/de-provincias-/5>
- Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de La Plata, Exp. n.º 21.685/2024 (Juzgado en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federal de La Plata N° 4, 2024). Recuperado de: https://cijur.mpba.gov.ar/files/articles/6254/banco_nación_1.pdf
- Barraza, Javier. *“La distribución de potestades tributarias”*, en *“Constitución y Federalismo Fiscal”*, coordinada por Alvaro Luna Requena, y Alberto Tarsitano, Ed Astrea, 2025.
- Bazán, Víctor. *El Federalismo Argentino: Situación actual, cuestiones conflictivas y perspectivas*. Centro de Estudios Constitucionales de Chile Universidad de Talca, 2013. <https://www.scielo.cl/pdf/estconst/v11n1/art03.pdf>
- Bidart Campos, German J. *“Tratado de Derecho Constitucional Argentino”*. Tomo VI. 1996. Editorial Diar.
- Bulit Goñi, Enrique (Director), *Tasas Municipales*, Año 2007, Editorial Lexis Nexis.
- Bulit Goñi, Enrique G. *Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales*. Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001.

- Casas, Jose Osvaldo. “*Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*”. 2002. Editorial Ad Hoc.
- Cassagne, Juan C. “*La problemática política, constitucional y administrativa de los municipios y su autonomía a la luz de la Constitución reformada*”. 1995. La Ley.
- Consejo Federal de Justicia. (2021, 8 de julio). Acta N° 1/21 - Asamblea Plenaria. Recuperado de: https://www.cfj.gov.ar/src/img_up/08072021.0.pdf
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires. (2025). Jurisprudencia Tributaria. Revista Consejo Digital, Edición 65. Recuperado de:

<https://www.consejo.org.ar/servicios/medios-del-consejo/revista-consejo-digital/edicion-65/tributacion-65/jurisprudencia-tributaria-65>
- Contaduría General de la Nación. (s.f.). Manual de Contabilidad Gubernamental. Gobierno de la República Argentina. Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/economia/sechacienda/cgn/manualcontabilidadgubernamental>
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. (2021, 2 de septiembre). Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa (CSJ 1533/2017/RH1). Recuperado de: https://www.ca.gob.ar/descargas/fallos_csjn/fallos_tasa_municipal/Fallo_CSJ_001533_2017_RH001_Esso_Munic_de_Quilmes.pdf
- Corti, Horacio. “*Federalismo, Hacienda Pública Local y Federalismo Financiero*”, en “*Tributación Local*”, coordinado por Juan M. Alvarez Echague, 2021. Ed Ad Hoc.
- Denzin, N. K. (1978). *El acto de investigar: una introducción teórica a los métodos sociológicos*. Nueva York: McGraw-Hill.
- Di Fiori, N. D. (2025). Informe ASAP: Transparencia Fiscal Municipal en la Provincia de Buenos Aires a marzo de 2025. Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública. Recuperado de: <https://www.scribd.com/document/884493237/Informe-ASAP-Transparencia-Fiscal-Municipal-en-la-Pcia-de-Buenos-Aires-a-marzo-2025>

- El Cronista. (2016, 11 de noviembre). Por qué se cobra la tasa retributiva de servicios por inspección de seguridad e higiene. Recuperado de: <https://www.cronista.com/impres-general/Por-que-se-cobra-la-tasa-de-seguridad-e-higiene-20161111-0012.html>
- Ferretti, V. S. "Tasa por inspección en seguridad e higiene: análisis normativo sobre el aspecto impositivo en el conurbano bonaerense", 2024.
- Frías, Pedro J. *"El Federalismo en la Reforma Constitucional"* 1994, La Ley.
- Galarza, Cesar Jose. *"El nomen iuris en los institutos tributarios"*, en *"Tasas Municipales"*, coordinador Enrique Bulit Goñi. 2007. Ed Lexis Nexis
- Garcia Belsunce, Horacio. *"Temas de derecho tributario"*, 1982. Abeledo Perrot.
- Garcia Belsunce, Horacio. *"Enfoques sobre derecho y economía"*. 1998. Ed Depalma.
- Garcia Etchegoyen, Marcos. *"El Principio de Capacidad Contributiva"*. 2004. Ed Astrea.
- Garat, Pablo M. *"Hacia un sistema de coordinación económica, financiera y fiscal para el desarrollo federal"* en *"Constitución y Federalismo Fiscal"*, coordinador Alvaro Luna Requena, y Alberto Tarsitano, 2025, Ed Astrea.
- Giampaoli, Marcelo. *"Presupuesto"*, en *"Manuel de Finanzas Publicas y Derecho Tributario"*. Director German Krivocapich (h). 2021. La Ley.
- Instituto Argentino de Analisis Fiscal (IARAF). *"32 años de Coparticipación en Argentina. La distribución efectiva de recursos entre la Nación, las Provincias y CABA Los cambios permanentes como esencia"*, 2025.
- Jarach, Dino. *"Finanzas públicas y Derecho tributario"*. 1985. Abeledo Perrot.
- Jarach, Dino. *"El hecho imponible"*. 1982. Abeledo Perrot.
- Linares, Juan F. *"Razonabilidad de las leyes"*. 1989. Ed Astrea.

- LLanos, Gonzalo J. “La Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene”, en “*Tasas Municipales*”, coordinador Enrique Bulit Goñi, 2007, Editorial Lexis Nexis.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación Argentina. (1994). Infoleg – Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Recuperado de: https://www.infoleg.gob.ar/?page_id=173
- Ministerio de Economía de la Nación, Secretaria de Asuntos Municipales: “*La Estructura de la Recaudación Municipal en la Argentina*”, 2015
- Municipalidad de Lanús. (2025). *Presupuesto de gastos 2025*. <https://www.lanus.gob.ar/documentos-oficiales/1096/presupuesto-de-gastos-2024/descargar>
- Municipalidad de Lanús. (2025). *Cálculo de recursos 2025*. <https://www.lanus.gob.ar/documentos-oficiales/1095/calculo-de-recursos-2024/descargar>
- Municipalidad de Tres de Febrero. (2025). *Presupuesto y ejecución 2025*. <https://www.tresdefebrero.gov.ar/cumplimientoleyresponsabilidadfiscal/>
- Municipalidad de Pergamino. (2025). *Presupuesto municipal 2025*. <https://datosabiertos.pergamino.gob.ar/dataset/presupuesto/archivo/1796f61c-f698-4672-9dab-3e1c0ce51ed1>
- Municipalidad de La Matanza. (2025). *Presupuesto*. <https://www.lamatanza.gov.ar/economia/presupuesto>
- Municipalidad de La Matanza. (2025). *Control comunal*. <https://www.lamatanza.gov.ar/controlcomunal>
- Municipalidad de Berisso. (2024). *Presupuesto ejercicio 2025*. <http://berisso.gob.ar/pdfs/boletines-oficiales/Boletin-253.pdf>
- Municipalidad de General Villegas. *Presupuesto 2025*. <https://villegas.gob.ar/blog/2025/01/02/presupuesto-2025/>

- Naveira de Casanova, Gustavo (Coordinador). Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisiones Arbitral y Federal de Impuestos. 2003. Editorial Ad Hoc.
- Origlia, G. (2025, 7 de julio). Mercado Libre deja de operar en sus oficinas en Córdoba por el impacto de las tasas municipales. La Nación. Recuperado de: <https://www.lanacion.com.ar/economia/negocios/mercado-libre-deja-de-operar-en-sus-oficinas-en-cordoba-por-el-impacto-de-las-tasas-municipales-nid07072025/>
- Pellegrini, A. C. (2016). Cuestionamientos en la implementación de las tasas municipales: Caso particular: tasa de seguridad e higiene (Trabajo Final de Posgrado, Universidad de Buenos Aires). Tasa vial. Recuperado de: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0968_PellegriniAC.pdf
- Pérez Hualde, Alejandro. *“La reforma constitucional de 1994 y la falta de vocación federal de las provincias”*. 2010. La Ley.
- Sagues, Néstor Pedro. Manual de Derecho Constitucional. 2019, Astrea, 3 edición.
- Sarquis, Laura y Nitti, Mario. *“Principios Presupuestarios”*, en *“Tributación Local”*, director Juan M. Alvarez Echague, 2021. Ed Ad Hoc.
- Schindel, Angel. *“Naturaleza y Caracteres de los servicios públicos retribuidos con tasas”*, en *“Tasas Municipales”*, director Bulit Goñi. 2007. Ed Lexis Nexis.
- Spisso, Rodolfo. *“Potestad tributaria de los distintos niveles de gobierno”*, en *“Tasas Municipales”*, coordinador Bulit Goñi, Enrique, 2007. Editorial Lexis Nexis.
- Spisso, Rodolfo. *“Derecho Constitucional Tributario”*, Edición: 2021, Editorial: Abeledo Perrot.
- Spisso, Rodolfo. *“Ideas y Bases para un régimen de asignación de fuentes tributarias, ejercicio de la potestad impositiva y de coparticipación federal de Impuestos”*, en *“Constitución y Federalismo Fiscal”*, coordinadores Roberto Luqui y Alberto Tarsitano. 2025. Editorial Astrea.

- Tarsitano, Alberto. “*Las tasas como impuestos en las finanzas provinciales*” en “*Constitución y federalismo fiscal*”, coordinador Roberto Luqui y Alberto Tarsitano, 2025. Ed Astrea,
- Villegas, Héctor B. “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”. 2004, Ediciones Depalma.

Buenos Aires 27/11/23.....

Autorización para la publicación digital del Trabajo de Investigación Final (TIF)

Por medio de la presente expresamente autorizamos a la *Universidad Argentina de la Empresa* a almacenar, difundir, reproducir, comunicar públicamente y publicar en la página Web de la Biblioteca de la *Universidad Argentina de la Empresa* el Trabajo de Investigación Final de nuestra autoría titulado:

CONTABILIDAD PUBLICA EVIDENCIA EMPIRICA SOBRE LA
RESPONSABILIDAD ENTRE LOS INGRESOS DE LA TASA DE SERVICIO
E INGRESO Y EL COSTO REAL DE PRESTACION DE LOS SERVICIOS

Dejando expresa constancia que dicho Trabajo de Investigación Final es de nuestra autoría, siendo titulares de los derechos de explotación del mismo y que la firma de la presente autorización no viola derechos de terceros, ya sea de propiedad industrial, intelectual, secreto comercial o cualquier otro.

Reconocemos y aceptamos que no recibiremos retribución y/o compensación económica alguna por la utilización y/o publicación de dicho Trabajo de Investigación Final, desistiendo expresamente en este acto de efectuar reclamo alguno contra la *Universidad Argentina de la Empresa* por la publicación, difusión, exhibición, uso o explotación de dicho Trabajo de Investigación Final.

Nos notificamos y aceptamos que dicho Trabajo de Investigación Final podrá ser publicado en el mencionado sitio sin limitación de tiempo alguno, así como también que su contenido podrá ser visualizado por cualquiera de las personas que accedan a dicha página Web.

La *Universidad Argentina de la Empresa* realizará sus mayores esfuerzos a fines que el proyecto de estudio publicado en el sitio Web de la Biblioteca sea utilizado por los usuarios para fines educativos, de investigación y/o docencia, sin asumir la *Universidad Argentina de la Empresa* responsabilidad alguna por un uso contrario a estos fines que los usuarios hagan del mencionado Trabajo. Se deja establecido que conjuntamente con la publicación del trabajo se indicarán los siguientes datos: (nombre de los autores, título, etc.).

Por la presente liberamos de toda responsabilidad a la *Universidad Argentina de la Empresa* por todos los reclamos relativos a temas de propiedad intelectual como consecuencia de la exhibición, divulgación o publicación del referido Trabajo de Investigación Final en el sitio Web de la Biblioteca de la *Universidad Argentina de la Empresa*.

La presente autorización reviste el carácter de perpetua, irrevocable y gratuita en cuanto a los derechos que confiere. Manifestamos que somos mayores de 21 años y que hemos leído y entendido el contenido de la presente autorización.

Firma
Aclaración
N° de DNI

Firma
Aclaración
N° de DNI

Firma
Aclaración
N° de DNI

Firma
Aclaración
N° de DNI