OPANQ2 Expte. Nº 20751/2025. "MAYCAR SOCIEDAD ANÓNIMA C/ MUNICIPALIDAD DE NEUQUÉN S/ MEDIDA CAUTELAR"

SENTENCIA DEFINITIVA. DERECHO TRIBUTARIO. POTESTAD DE IMPOSICIÓN MUNICIPAL. REQUISTOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES. LEGALIDAD TRIBUTARIA. CONTRIBUCIÓN PLAN FORESTAL Y HABITACIONAL

Neuquén, 30 de Septiembre del año 2026

VISTO el expte. del encabezado, en trámite ante la Oficina Procesal Administrativa, Jueza N° 2, se dicta la presente sentencia en base a los antecedentes y fundamentos que se desarrollan a continuación.

ANTECEDENTES

I. Maycar S.A. promueve demanda (ingreso 49.803)

Con fecha 28/7/25 se presentó la empresa Maycar SA (en adelante Maycar) e interpuso acción procesal administrativa contra el Municipio de Neuquén.

La acción contiene las siguientes pretensiones:

a) que se declare la nulidad del Decreto N° 483/25 y de la Disposición 75/24 -que rechazaron la devolución de la suma abonada en concepto de la "posición 1 del año 2024", de la Contribución plan forestal y habitacional (en adelante la contribución o CFH). Esta contribución surge del art. 106 inc. 43 de la Ordenanza Tarifaria 14644 del año 2024 y el art. 299 del Código Tributario Municipal.

b) que se declare la inconstitucionalidad del art. 106 inc. 43 de la Ordenanza Tarifaria 2024 en el que se basó la emisión de las boletas.

c) que se ordene la devolución de las sumas abonadas.

Expuso los siguientes antecedentes:

Es una empresa dedicada a la comercialización mayorista de productos de supermercado en todo el país y cuenta con locales en varios puntos, entre ellos un local en Ruta 22 N° 1218, licencia N° 42900, en la ciudad de Neuquén y cuenta con licencia comercial.

Es contribuyente municipal de “Derechos de inspección y control de seguridad e higiene de las actividades comerciales, industriales y de servicios” (en adelante (DICSH) y de “Derechos de publicidad y propaganda” (DPP), entre otros tributos.

En fecha 15/10/24 interpuso reclamo ante el Municipio y solicitó la repetición del pago, lo que culminó con el dictado de la Disposición N° 75/24 y luego del Decreto 483/25. Reitera los argumentos vertidos en el recurso.

Repasa los arts. del CTM correspondientes a “Servicios especiales y rentas diversas”, arts. 299 (hecho imponible), 301 (base imponible), 303 (sujetos alcanzados), 304 (exenciones).

El art. 106 de la OT, enumera los servicios. Se detiene en sus incisos 43.1 “Contribución Plan Forestal y Habitacional”, que en sus subapartados establece el monto del gravamen en un porcentaje de los DISH, en una escala que toma como variante el monto de facturación anual (43.1.1 a 43.1.4).

La contribución no está vinculada a ninguna actividad del Estado municipal, y el único proyecto forestal del Municipio es el plan de forestación de la ciudad de Neuquén creado por la Ordenanza 11.719, que crea un Fondo de forestación que no está formado por esta contribución. La política forestal presenta carácter de general e indivisible.

El hecho imponible es extremadamente genérico e impreciso, violatorio del principio de legalidad. Es claro que oculta un impuesto a las actividades comerciales, en

violación del régimen de la Ley 23.548, art. 273 inc. b de la CP, art. 9 Ley 2148.

En este mismo sentido presenta analogía con el IVA y el impuesto a las ganancias y recae indirectamente sobre la misma materia imponible que el impuesto sobre los ingresos brutos.

La contribución constituye una privación ilegítima y sin causa de su patrimonio ya que exige el pago de una suma que no se corresponde con ninguna actividad estatal que le reporte un beneficio.

Desarrolla los fundamentos del siguiente modo:

El artículo 106 de la OT vigente incluye la contribución dentro del título “Servicios Especiales y Rentas Diversas”, intentando encubrir su verdadera naturaleza jurídica, mediante una calificación meramente nominal o coloquial, que no alcanza a disimular la existencia de un verdadero tributo.

De un análisis de la clasificación tripartida entre impuesto, tasa y contribución la “Contribución Plan Forestal y Habitacional” y el hecho imponible del título “Servicios Especiales y Rentas Diversas” -dentro del que se enmarca la nueva contribución-, se observa a simple vista que la naturaleza jurídica responde a un impuesto.

El propio art. 106 de la OT que crea la contribución únicamente se refiere a la forma de liquidación, encuadrándolo dentro del título XVI de “Servicios Especiales y Rentas Diversas” del CTM el único plan forestal que posee el Municipio se creó en el año 2010 a través de la Ordenanza Nro. 11.719 y nada dice respecto a la realización de obras o servicios a cargo de la Municipalidad.

La única carga que se impone para los titulares, tenedores o poseedores de inmuebles de dominio privado donde se realicen actividades que requieran Licencia Comercial o Habilitación Municipal, es la de plantación de árboles, previa intimación de la Municipalidad, circunstancia que no ha ocurrido.

La norma incurre en una confusión de categorías tributarias, al ubicar el gravamen dentro del título “Servicios Especiales y Rentas Diversas” -propio de las tasas-, mientras lo denomina simultáneamente como una “contribución especial”.

Esta especie de mezcla conceptual viola el deber de tipicidad propia de los tributos, y vacía de contenido el principio de legalidad.

La calificación formal adoptada por la norma no obsta su verdadera naturaleza sustancial, la cual configura un impuesto encubierto. Cita jurisprudencia de La CSJN en apoyo de su postura.

La contribución especial exige la existencia de una obra pública concreta, identificable y ejecutada, que genere un beneficio patrimonial directo y diferenciable, en relación con la cual el obligado pueda ser compelido al pago de una suma proporcional al costo de la obra o servicio.

No existe ninguna constancia en la ordenanza ni en los antecedentes administrativos que identifique un plan de forestación determinado, ni mucho menos que la Municipalidad haya acreditado su efectiva ejecución, más allá del Plan de forestación contemplado en la Ordenanza N° 11.719.

La carga de la prueba sobre la existencia, ejecución y vinculación concreta del supuesto plan forestal con el contribuyente corresponde exclusivamente al Municipio, en tanto es la parte que se encuentra en mejores condiciones para producir dicha acreditación.

No basta una referencia genérica a “mejoras en la calidad de vida urbana”, ya que ello constituye un beneficio extensivo a la comunidad en su conjunto (beneficio "uti universi") y no un beneficio patrimonial individualizable, presupuesto indispensable para la configuración de una contribución especial válida.

La base de cálculo elegida -el parámetro DISH, que remite a la facturación total declarada en la Provincia- carece de un vínculo razonable con cualquier supuesto

beneficio patrimonial directo derivado de obras o servicios municipales específicos, operando en los hechos como un indicador indirecto de capacidad contributiva, propio de un impuesto encubierto.

El hecho imponible previsto en el artículo 299 del CTM, que da origen a la denominada “Contribución Plan Forestal y Habitacional”, y el plan forestal creado mediante la Ordenanza N° 11.719, nada indican respecto de obras que generen un beneficio o ventaja particular para la empresa.

Queda en evidencia que el gravamen en cuestión carece de causa adecuada y configura, en los hechos, un verdadero impuesto encubierto.

Constituye una prestación pecuniaria exigida por la Municipalidad de la Ciudad de Neuquén, cuya base de cálculo se encuentra ligada a la totalidad de los ingresos generados por el ejercicio de la actividad económica en la provincia de Neuquén.

Se prescinde por completo de la realización, por parte del Municipio, de una actividad concreta a su cargo que guarde relación con dicho gravamen.

Su naturaleza jurídica se corresponde con la de un impuesto, en tanto no existe ninguna actividad estatal que opere como contraprestación que genere un beneficio singular en favor.

a) Indeterminación de los planes forestales: ausencia de contraprestación por parte de la Municipalidad afectación al principio de legalidad.

El hecho imponible ha sido vagamente definido por el CTM como “la prestación municipal de servicios especiales, por la venta de cosas, por el otorgamiento de permisos, por la realización de otros hechos o actividades, sea a pedido de los beneficiarios o en ejercicio del poder de policía municipal”.

No surge del texto ninguna contraprestación a cargo de la Municipalidad - ya sea mediante la prestación de servicios o la realización de una obra-, mencionando de

forma genérica e indeterminada:

Ni el CTM define en forma específica cuáles son esos servicios o actividades que el Municipio presta en virtud de la mentada contribución. Así como tampoco lo hace la OT del año 2024, ni la vigente para el ejercicio fiscal en curso, dado que, solo se limitan a regular la forma de determinación del tributo y su cuantía, más nada dice sobre cuales serían esas obras o servicios de alcance general que se estén ejecutando y que producirían un beneficio indirecto para la comunidad o un grupo determinado de contribuyentes. esto por cuanto, no existen.

La propia contribución es tan indeterminada que admite que la participación de los ciudadanos pueda cumplirse no solo mediante el pago dinerario, sino también a través de “convenios de colaboración, urbanísticos o de inversión”.

No se establecen criterios normativos claros y objetivos que permitan determinar qué tipos de acuerdos podrían realizarse, en qué condiciones, con qué equivalencia económica respecto del monto exigido en concepto de la contribución o cómo se controlaría su correcta implementación.

Esta alternativa agrava la indeterminación de la obligación tributaria. Al permitir la sustitución del pago en dinero por algún tipo de convenio, sin parámetros ciertos y objetivos, habilita un grado de discrecionalidad administrativa inadmisible y priva a los contribuyentes de la posibilidad de conocer de antemano el *quantum* de su obligación y las condiciones para su cumplimiento.

El hecho imponible debe estar descripto por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles son los hechos o situaciones que hacen nacer las obligaciones tributarias sustanciales.

No se verifica la existencia de un hecho imponible concreto y determinado.

El presupuesto de hecho previsto por la norma para los “Servicios Especiales y Rentas Diversas” es vago, amplio, genérico e indeterminado, y el art. 106 de

la OT lejos de aclarar la situación respecto de la contribución, omite configurarla de forma adecuada.

El principio de legalidad exige que una ley formal tipifique el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria.

b) Carácter general e indivisible de la política forestal – aplicación de exención del art. 304 del CTM por tratarse de una necesidad pública general.

La política pública de forestación posee un alcance general, orientada al beneficio de la totalidad de la población. Resulta imposible dividir su costo en función del hipotético beneficio particular respecto de cada uno de los contribuyentes.

De este modo, el “Plan de Forestación de la Ciudad de Neuquén” no crea ningún tributo con afectación específica a la actividad pública de forestación, y mucho menos puede inferirse de sus disposiciones que la denominada “Contribución Plan Forestal y Habitacional” integre los recursos afectados a la financiación del plan.

El plan mencionado tiene un carácter eminentemente programático y general, no tiene una identificación concreta de proyectos ejecutivos específicos, tales como zonas determinadas a intervenir, cronogramas de ejecución, presupuestos o asignaciones de recursos. Por lo tanto, no puede ser considerado una obra concreta, que permita justificar la imposición de una carga de esta naturaleza.

Las contribuciones especiales requieren un beneficio o ventaja particular, divisible obtenida por el contribuyente debido a la realización de una obra.

Ninguna de estas características se observa en la “Contribución Plan Forestal y Habitacional”.

c) Ausencia de razonabilidad y proporcionalidad

La finalidad financiera de la contribución demuestra que su naturaleza jurídica es la de un impuesto y no la de una contribución especial toda vez que no existe

una ventaja individual en el contribuyente llamado a pagar -presupuesto característico de las contribuciones especiales- devengándose, por el contrario, por funciones generales del Municipio.

El artículo 301 del CTM no establece un parámetro preciso para la determinación de la base imponible, circunstancia que se deriva, a su vez, de la imprecisión en la configuración del hecho imponible.

A ello se suma que el artículo 106, inciso 43, de la OT agrava aún más dicha situación, al remitirse a las disposiciones de los DISH, que determinan la base imponible tomando como referencia la facturación bruta de la contribuyente y estableciendo un porcentaje en función de la escala de ingresos allí prevista.

Tales circunstancias vulneran el principio de razonabilidad, en tanto impiden determinar con suficiente precisión y previsibilidad el alcance de la obligación tributaria que pesa sobre la contribuyente, dejando librada su cuantificación a parámetros que no se encuentran definidos de manera clara y precisa en la normativa que establece el tributo.

La base de cálculo adoptada para cuantificar la exacción no guarda relación con el costo de la eventual obra, ni con la medida del beneficio individual que aquella pudiera generar. Por el contrario, toma como referencia los ingresos brutos declarados por la contribuyente y aplica escalas progresivas determinadas en función de distintos niveles de facturación.

El mecanismo previsto para la cuantificación del gravamen se desvincula tanto del costo de la actividad estatal que pretende financiar, como del beneficio concreto que eventualmente recibiría la contribuyente, utilizando como parámetro una magnitud económica -sus ingresos brutos- que no guarda relación directa con ninguno de aquellos elementos.

d) Analogía de la “contribución” con impuestos nacionales: violaciones a la ley 23.548 y a la ley 2148 de la provincia de Neuquén

La denominada “Contribución Plan Forestal y Habitacional” no está vinculada con la efectiva prestación de un servicio, ni con la realización de una obra que genere un beneficio concreto para la contribuyente. Por lo tanto constituye un impuesto encubierto sobre el ejercicio de su actividad comercial y sus rentas.

Su exigencia implica una superposición ilegítima con tributos nacionales -IVA e Impuesto a las Ganancias-, en contravención con el régimen de coparticipación federal y la distribución de competencias tributarias entre la Nación y las jurisdicciones locales.

Recae indirectamente sobre la misma materia imponible que el impuesto sobre los ingresos brutos, utiliza como base de cálculo un dato tributario que refleja exactamente ese hecho imponible, y no guarda relación alguna con el costo de un servicio municipal, ni con el beneficio derivado de una obra concreta.

Por ello, la contribución forestal infringe de manera directa la prohibición establecida en el artículo 9 de la Ley 2148, que expresamente alcanza a cualquier tributo -sin distinción de su denominación formal- que recaiga sobre las materias imponibles sujetas a los impuestos coparticipados.

II. Cautelar. Admisión. Opción. Intervención del Fiscal de Estado.

Por RI del 28/10/25 se rechazó la medida cautelar solicitada por la actora.

Por RI del 5/12/25 se declaró la admisión del proceso.

Con fecha 29/12/25 la parte actora optó por el proceso sumario (ingreso 56.040).

En fecha 12/6/25 tomó intervención el Fiscal de Estado en los términos del art. 1 de la ley 1575 (ingreso 48.824).

III. Municipio de Neuquén contesta demanda (ingreso 58.783)

Con fecha 30/3/26 se presentó la Municipalidad de Neuquén y contestó

demanda, efectuó las negativas de rigor, desconoció la prueba documental y solicitó el rechazo de la acción con imposición de costas.

Expuso los siguientes argumentos:

La contribución debe ser analizada bajo la figura de una contribución especial, y no de una tasa retributiva de servicios, que no requiere la existencia de una contraprestación específica y directa al contribuyente.

Las contribuciones especiales son tributos cuyo fin es coadyuvar al financiamiento de obras o servicios de alcance general, que producen un beneficio indirecto o difuso para la comunidad o un grupo determinado de contribuyentes, sin que sea necesario que cada contribuyente reciba una prestación particular en retorno.

La mera ubicación de la contribución dentro del Título de “Servicios Especiales y Rentas Diversas” no altera su naturaleza jurídica de contribución especial, ya que dicha clasificación es meramente administrativa y no modifica sus características esenciales.

La contribución se impone como una obligación que busca la mejora en la calidad de vida en el ámbito municipal a través de programas de forestación y desarrollo habitacional, proyectos cuyo beneficio es extensivo a la comunidad en su conjunto.

Al no exigir una correlación directa entre el pago de este tributo y un servicio prestado en forma individualizada, la contribución cumple con los parámetros legales propios de su naturaleza y no puede asimilarse a una tasa.

La base imponible se determina tomando como parámetro el monto de los Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene, calculado a partir de los ingresos brutos declarados en la provincia. No grava nuevamente las actividades comerciales del contribuyente, sino que utiliza el valor de los derechos como referencia para calcular el monto de la obligación tributaria.

Responde exclusivamente a la actividad económica generada dentro del municipio, conforme a las competencias tributarias que le son propias, y no supone una duplicación de impuestos en el ámbito interjurisdiccional.

La contribución no es desproporcionada o irrazonable porque se estructura conforme a escalas proporcionales que reflejan la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, evitando cualquier carga arbitraria o desmedida.

No existe analogía con el IVA y el Impuesto a las Ganancias, porque la contribución se destina a financiar proyectos de infraestructura y programas de desarrollo que, de manera indirecta, benefician el entorno urbano y la comunidad y, en consecuencia, al contribuyente.

El hecho imponible de la Contribución del Plan Forestal y Habitacional es la obtención de ingresos brutos anuales por parte del contribuyente que desarrolle sus actividades comerciales en la jurisdicción neuquina, y superen los umbrales económicos establecidos en la normativa vigente; sin embargo, esta contribución no se calcula directamente sobre esos ingresos, sino sobre el monto correspondiente a los Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene.

Este tributo no depende de la rentabilidad o ganancia neta de la actividad, sino del volumen de ingresos brutos que reflejan el tamaño de la actividad económica dentro de la jurisdicción neuquina; por lo tanto, mantiene su carácter de contribución especial destinada a proyectos de desarrollo local, sin ninguna superposición o interferencia con el IVA o el Impuesto a las Ganancias.

Invoca la doctrina de los actos propios, en virtud de que la empresa ya efectuó el pago de la contribución de manera voluntaria y dicho acto constituye un reconocimiento tácito de la legitimidad de la deuda. Por lo tanto, el reclamo de devolución es contradictorio a la buena fe.

El decreto que denegó el recurso es un acto administrativo válido que cumplió con todos los requisitos de objeto, competencia, voluntad y motivación, y no

adolece de vicios graves que lo invaliden.

IV. Fiscal de Estado contesta demanda (ingreso 58.751)

Con fecha 27/3/26 se presentó el Fiscal de Estado y contestó el traslado conferido en los términos del art. 1 de la Ley 1575.

Expuso los siguientes argumentos:

No asiste razón a la parte actora ya que no brinda suficientes motivos fácticos o jurídicos. La empresa se limita a expresar una mera disconformidad con el accionar administrativo del Municipio, pero no brinda razones para invalidar los actos que cuestiona.

Tampoco se analizan los artículos de la Ordenanza de Procedimientos Administrativos 1.728 para encuadrar los actos atacados como portadores de vicios que pudieran hacerlos inexistentes, nulos o anulables.

No se acreditan los recaudos fácticos, legales y constitucionales para la procedencia de la demanda, la declaración de inconstitucionalidad del artículo 106 inc. 43 de la Ordenanza Tarifaria y la devolución de las sumas abonadas.

No se han violado los derechos o garantías constitucionales de la actora.

Invoca la doctrina de los actos propios, señala que la actora reconoció expresa e implícitamente la aplicación de la normativa municipal mediante diversas presentaciones y peticiones en sede administrativa, sin cuestionarla debidamente en tiempo y forma.

La empresa tuvo conocimiento desde el principio de las obligaciones a su cargo y existió un prolongado acatamiento sin reservas al régimen jurídico que ahora impugna, lo que torna inoponible su conducta contradictoria.

El planteo de inconstitucionalidad formulado por la actora no es concreto,

como correspondía en una acción judicial de esta naturaleza, sino genérico y abstracto.

La declaración de inconstitucionalidad tiene carácter sumamente restrictivo, y en el mínimo caso de duda, deben declararse válidos los actos de los poderes públicos, ya que las coincidencias o diferencias de criterio de la actora no pueden convertir a las normas en inconstitucionales.

La actora optó por el procedimiento sumario, lo que le implicó la renuncia automática a la producción de prueba por impulso de parte, ateniéndose únicamente a las constancias administrativas.

La actora no ofrece pruebas para demostrar la afectación de sus derechos constitucionales y la incidencia del tributo en su empresa.

De hacer lugar a la demanda se generaría un disvalioso precedente que podría producir un efecto “cascada”, alentando a gran cantidad de personas físicas y jurídicas a oponerse al correcto pago del tributo, lo que afectaría la regular percepción de la renta pública, uno de los rubros más importantes para el municipio, y postergaría el normal desenvolvimiento de la administración del Estado municipal.

El interés público hace primar el interés colectivo por encima de la satisfacción del interés particular, y la jurisprudencia del TSJ ha sostenido reiteradamente que la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado.

V. Actora contesta traslado (ingreso 51.111)

Con fecha 9/4/26 la actora contesta el traslado de la prueba documental aportada por el Municipio y desconoce la misma.

Señala que el informe de la Dirección General de Presupuesto es insuficiente por tratarse de un informe aislado que requiere documentación que la respalde y permita identificar la existencia de una obra concreta que genere un beneficio directo

vinculado al tributo. Se limita a aportar partidas presupuestarias con conceptos genéricos y globales, vinculados mayoritariamente a gastos de mantenimiento, sin identificar una obra determinada ni un beneficio individualizado, lo que desvirtúa la naturaleza de la contribución especial.

Sostiene que la documental aportada no acredita beneficio individualizado alguno, sino que evidencia la naturaleza general y difusa de los gastos, lo que refuerza la falta de causa del tributo y la inexistencia de nexo con el contribuyente, consolidando la procedencia de la medida cautelar solicitada.

VI. Prueba

VI. a) Documental adjuntada por la actora (ingreso 49.803)

- Copias de las Ordenanzas 14.644, 14.859, 11.719, 14.643.

- Declaración jurada año fiscal 2024.

- Libro de sueldo de Maycar enero 2024, (pág. 734/822).

- Informe central de deudores del sistema financiero (BCRA) y constancia de inscripción en ARCA (pág. 840)

- Liquidación licencia comercial N° 042900, Maycar SA, período 06-2025 (pág. 838)

- Informe de la Dirección de Comercio e Industria, 7/7/25.

VI. b) Documental adjuntada por la demandada (ingreso 50.410)

- Nota N° 30/25 de la Dirección General de Presupuesto dependiente de la Secretaría de Hacienda y Planificación Financiera de fecha 6/8/25.

Contiene un detalle de los montos recaudados hasta el 30/4/25 en concepto de “contribución plan forestal y habitacional” (pág. 22).

- Informe de la Subsecretaría de Hacienda, del 11/8/25.

- **Expte. OE-2024-9698-M.**

En dicho expediente tramitó el reclamo de repetición interpuesto por la actora en sede administrativa. Será abordado en los fundamentos de la presente sentencia.

VII. Dictamen del MPF. Autos para sentencia

El 12/6/26 tomó intervención el MPF, quien propició rechazar la demanda.

El 18/6/26 se dispuso el llamado de autos a sentencia, en providencia que se encuentra firme y consentida y coloca a las presentes en condiciones de resolver.

FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO

I. Introducción

I. a) El objeto de la sentencia es analizar si el Decreto N° 483/25 y la Disposición N° 75/24 contienen vicios que los invaliden, en cuanto rechazan la devolución de las sumas abonadas por la empresa actora, en concepto de la "posición 1 del año 2024", de la Contribución.

Esto implica el análisis de la juridicidad del art. 106 inc. 43 de la Ordenanza Tarifaria 2024 que crea la "Contribución Plan Forestal y Habitacional*".*

La parte actora sostiene -en lo medular- que la contribución constituye un impuesto encubierto, ya que no se vincula con una obra o servicio concreto y directo para el contribuyente. Plantea su inconstitucionalidad, por violación del principio de legalidad, razonabilidad y por contradecir el régimen de coparticipación federal.

Por su parte, el Municipio demandado sostiene que la contribución es válida y que debe analizarse bajo la figura de una contribución especial y no de una tasa retributiva de servicios. No es necesario que exista una contraprestación específica y

directa al contribuyente.

I. b) Antes de entrar en el presente análisis, frente a la profusa argumentación de la parte actora, conviene recordar que es criterio inveterado de la CSJN que *(…) los jueces no están obligados a ponderar todos y cada uno de los argumentos y pruebas expuestos por las partes, sino solo aquellos que resultan conducentes para la resolución de la causa (Fallos: 272:225; 274:113; 301:970; 303:135; 306:444; 307:951; 311:571 y 1191, entre muchos otros)*.[1]

En miras a examinar la cuestión controvertida, es necesario efectuar un breve repaso de las constancias administrativas.

II. Antecedentes

II. a) Documental adjuntada por la actora (ingreso 49.803)

- Copias de las Ordenanzas 14.644, 14.859, 11.719, 14.643.

- Declaración jurada año fiscal 2024. Declara “ingresos brutos computables a Neuquén Capital” por $ 14.482.337.157,94 (pág. 651).

- Libro de sueldo de Maycar enero 2024 (pág. 734/822).

- Informe central de deudores del sistema financiero (BCRA) y constancia de inscripción en ARCA (pág. 840).

- Liquidación licencia comercial N° 042900, Maycar SA, período 06-2025 (pág. 838).

- Informe de la Dirección de Comercio e Industria, 7/7/25 (Pág. 839). Detalla los conceptos de Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene (SH), Derechos por Publicidad y Propaganda (PYP), Residuos Urbanos Voluminosos (RUV) y Contribución Plan Forestal y Habitacional (CFH), con los montos abonados mes a mes por cada uno, durante todo el 2024.

II. b) Documental adjuntada por la demandada (ingreso 50.410)

- Nota N° 30/25 de la Dirección General de Presupuesto dependiente de la Secretaría de Hacienda y Planificación Financiera de fecha 6/8/25.

Contiene un detalle de los montos recaudados hasta el 30/4/25 en concepto de “contribución plan forestal y habitacional” (pág. 22).

- Informe de la Subsecretaría de Hacienda, del 11/8/25. Detalla los montos recaudados en concepto de “Contribución plan forestal y habitacional”, en el 2024.

II. c) Expte. OE-2024-9698-M (recibido en formato papel en fecha 14/8/25)

- Comienza con un reclamo presentado por Maycar ante la Subsecretaría de Ingresos Públicos en fecha 7/11/24.

En esa ocasión la empresa solicitó la devolución de la suma abonada correspondiente a la posición 1 del periodo fiscal 2024 correspondiente a la Contribución Plan Forestal y Habitacional (hojas 1/22). Las sumas reclamas son $4.629.000, más accesorios por $1.636.212,65. Todo esto más los intereses que se devenguen hasta el efectivo pago.

- Contiene un certificado de deuda emitido en fecha 11/4/24 correspondiente a los periodos 01/24 hasta 03/24 (hoja 23).

- Informe de la división comercio e industria que detalla que la determinación fue practicada de acuerdo con la información consignada en la declaración jurada anual de contribuyentes de industria, comercio y prestadores de servicios periodo 2024, presentada en fecha 29/5/24, y conforme a la Ordenanza Tarifaria Anual 14.644 14.693 y 14797 y decreto N° 1060/24 (hoja 24).

- Dictamen legal N° 854/24 de fecha 6/11/24 que sugiere rechazar el reclamo.

- Intervención de la Dirección General Técnica Administrativa de la Subsecretaría de Ingresos Públicos que sugiere emitir el acto administrativo proyectado (hoja 32).

- Disposición N° 75/24 del 12/12/24 de la Subsecretaría de Ingresos Públicos que rechaza el reclamo de repetición.

- Recurso administrativo presentado por Maycar en fecha 7/1/25 contra la Disposición N° 75/24 de la Subsecretaría de Ingresos Públicos (hoja 52/69).

- Certificado de deuda N° 63647 y comprobante de transferencia electrónica a favor del municipio de fecha 29/4/24 (hoja 70/71).

- Dictamen legal N° 209/25 que concluye que la contribución es legítima y que el reclamo debe ser rechazado.

- Decreto N° 483/25 del 14/5/25, que rechazó en todos sus términos el recurso presentado (hojas 78/87).

- Constancia de notificación por carta documento 24/6/25 (hoja 88).

III. Competencia tributaria municipal.

III. a) Reseñados los antecedentes administrativos, es necesario indagar en las normas constitucionales que delimitan las competencias tributarias en un régimen federal.

El gobierno nacional tiene facultades impositivas exclusivas - que ejerce en forma permanente- para establecer impuestos indirectos externos o aduaneros, comunicaciones, aportes y contribuciones de la seguridad nacional, tasas y contribuciones especiales por obras y servicios nacionales y las derivadas del comercio internacional e interprovincial (arts. 75 inc. 1, 4 ,75 inc. 12, 75 inc. 13 y 129 de la CN).

También tiene facultades tributarias concurrentes con las provincias para

establecer tributos indirectos internos –al consumo, a las ventas, a los servicios (art. 4, 17 y 75 inc. 2), con carácter transitorio y en caso de situaciones excepcionales tributos directos (75 inc. 2).

Las provincias tienen facultades impositivas exclusivas y permanentes para establecer tributos directos (art. 121 y 126 CN), aportes y contribuciones por seguridad social provincial, tasas y contribuciones especiales por obras y servicios provinciales. Y concurrentes con Nación para establecer tributos indirectos internos (Arts. 75 inc. 2, 121, 126 CN).

Por su parte, los municipios tienen autonomía municipal y a tal efecto, cada provincia regula esa autonomía, su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero (art. 123).

Se ha señalado que el art. 123, fruto de la reforma constitucional de 1994, viene a completar al art. 5, en relación con las condiciones que deben cumplir las cartas provinciales para que el Gobierno Federal garantice a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.[2]

La Constitución Nacional solamente declara tal autonomía y enumera sus ámbitos característicos pero no la define, dejando a cada provincia la facultad de delinear su contenido conforme a su propia realidad municipal.

El alcance de la autonomía económica y financiera consiste en poder organizar su sistema rentístico, administrar su presupuesto, recursos propios, e inversión de ellos.

De esta manera, luego de la reforma de 1994, los municipios ostentan en materia tributaria un “principio de permisión”, pudiendo crear tributos en la medida que no exista prohibición en la normativa supra municipal, sin perjuicio de lo cual no debe olvidarse que la autonomía económico-financiera es un requisito indispensable a los fines de la gobernabilidad local efectiva.[3]

La Corte Federal ha delimitado el alcance de la potestad tributaria de los municipios, conforme a las siguientes líneas directrices:

a. El reconocimiento de la autonomía municipal llevado a cabo en la reforma constitucional de 1994 importó, también, admitir los medios para su subsistencia. Cuando la Constitución Nacional manda a las provincias en su artículo 5° a “asegurar el régimen municipal”, dispone el mantenimiento de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el reconocimiento del “derecho a los medios”.

b. Dentro del derecho a los medios que garantizan la subsistencia del municipio, se encuentran los recursos provenientes de la potestad tributaria originaria que titularizan.

c. Este derecho a los medios económicos del municipio reconoce límites precisos que delimitan su ámbito de validez y derivan de: i) el Estado de Derecho; y ii) el sistema de organización institucional con sus diferentes niveles de decisión.

i. Los límites al poder fiscal municipal emanados de la vigencia del Estado de Derecho se concretan en los principios clásicos de la tributación: a) el principio de legalidad (artículo 19, CN); b) el principio de igualdad ante las cargas públicas (artículo 16, CN); c) el principio de finalidad (artículos 1°, 33 y concs. de la CN); d) el principio de no confiscatoriedad (artículo 17 de la CN).

ii. Los límites al poder fiscal municipal que provienen del sistema de organización institucional remiten a la distribución de la potestad tributaria prevista en la Constitución Nacional (cfr. artículos 1°, 4°, 5°, 9°, 10, 11, 75 -incisos 2°, 3°, 13, 18 y 30-, 121, 123 y 124 de la Constitución Nacional).[4]

III. b) En este marco, la Constitución neuquina consagra el principio de descentralización de poderes y precisa que se reconoce a los municipios las más amplias facultades, en forma tal que sean éstos quienes ejerzan la mayor suma de funciones del gobierno autónomo en cada jurisdicción, equivalente a ponerlo en manos de los respectivos vecindarios (art. 154 CP).

El art. 273 enumera entre las atribuciones comunes a todos los municipios, con arreglo a sus cartas y leyes orgánicas. En lo que aquí interesa, enumera las siguientes:

a) Las de su propia organización legal y libre funcionamiento económico, administrativo y electoral; las referentes a su plan edilicio, apertura, construcción y mantenimiento de calles, plazas, parques y paseos; nivelación y desagües, uso de calles y del subsuelo, tránsito y vialidad; transportes y comunicaciones urbanas, edificación y construcciones; servicios públicos locales; matanza, mercados, ferias populares y abasto; higiene; cementerios; salud pública; moralidad y costumbres; recreos; espectáculos públicos y comodidad; estética; organización de servicios fúnebres; y, en general, todas las de fomento o interés local.(inc. a)

b) Crear recursos permanentes o transitorios estableciendo ***impuestos, tasas o cotizaciones de mejoras cuyas cuotas se fijarán equitativa, proporcional y progresivamente, de acuerdo con la finalidad perseguida y con el valor o el mayor valor de los bienes o de sus rentas.*** *La facultad de imposición es exclusiva respecto de personas, cosas o formas de actividad lucrativa sujetas a jurisdicción esencialmente municipal, y concurrente con la del fisco provincial o nacional cuando no fueren incompatibles.* ***Las cotizaciones de mejoras se fijarán teniendo en cuenta el beneficio recibido por los que deban soportarlas****. No se podrá gravar la introducción de artículos de primera necesidad ni la construcción, ampliación, reparación o reforma de la vivienda propia.* (inc. b)- resaltado agregado-.

Luego, el art. 290 enumera entre los recursos propios del municipio:

a. El impuesto a la propiedad inmobiliaria, conforme a las disposiciones del artículo 273, inciso b).

b. Los servicios retributivos, tasas y patentes.

c. La participación en los tributos que recaude la Nación o la Provincia por actividades realizadas dentro del municipio.

d. La contribución por mejoras en relación con la valorización del inmueble como consecuencia de una obra pública municipal.

e. Las multas y recargos por contravención a sus disposiciones.

f. Los fondos provenientes de las ventas de tierras fiscales que le correspondan.

g. El impuesto a la propaganda cuando, en razón del medio empleado, aquella no exceda los límites territoriales del municipio.

h. El producto del otorgamiento de concesiones para la explotación de servicios públicos, cuando se hagan por empresas o personas privadas;

i. Todos los demás que le atribuya la Nación, la Provincia o que resulten de convenios intermunicipales.

Finalmente, el art. 143 determina que son principios tributarios y constituyen la base de los tributos y las cargas públicas la legalidad, equidad, proporcionalidad, progresividad, simplicidad, certeza y no confiscatoriedad, estableciendo que serán inspiradas en propósitos de justicia y de necesidad social.

III. c) Asimismo, la Carta Orgánica Municipal en el art. 2 instituye que el municipio de Neuquén es autónomo, independiente de todo otro poder en el ejercicio de sus competencias institucionales, políticas, administrativas, económicas y financieras, sin más limitaciones que las establecidas en la Constitución provincial y en la Carta Orgánica.

El art. 16 regula entre las facultades municipales las de: *1) Crear la propia organización legal y libre funcionamiento económico, financiero y administrativo (…), 5) Ejercer el poder de policía, 13) Crear gravámenes, 40) Otorgar licencias y habilitaciones comerciales (…) listado meramente enunciativo (cf. art. 16);“*

Y en el art. 67, inc. 4 entre las facultades del Concejo Deliberante enumera la de establecer impuestos, tasas retributivas de servicios, contribuciones por mejoras y

otros tributos necesarios para el adecuado funcionamiento municipal.

Todas las normas apuntadas permiten advertir que el Municipio de Neuquén tiene amplias facultades en materia tributaria, dentro de su jurisdicción, para poder cumplir con sus fines.

Sin embargo, dicha facultad tributaria no es ilimitada sino que está sujeta a las limitaciones sustanciales que surgen de los textos constitucionales apuntados - legalidad, igualdad ante las cargas públicas, finalidad no confiscatoriedad - como así también aquellas surjan del régimen intrafederal.

III. d) En aplicación de este contexto normativo el TSJ ha reconocido, en distintas oportunidades, amplias facultades a los municipios neuquinos en materia tributaria, de conformidad a la especial configuración de la autonomía municipal de la Constitución provincial.

Puede verse en tal sentido en particular el desarrollo que se realiza en el precedente “Mondelez”[5], en el cual hace referencia a la autonomía reconocida ya en la constitución histórica (1957) y, reforzada, en la reforma constitucional de 2006.

En ese precedente el Tribunal dijo: “*Repárese que los tributos municipales integran un aspecto fundamental de la autonomía municipal, traducen su poder financiero y consisten en la “libre creación, recaudación, e inversión de las rentas para satisfacer los gastos de gobierno propio y satisfacer sus fines, que no son otros que el bien común de la sociedad local” (cita a Antonio Hernández (h) en Rosatti Horacio, Tratado de Derecho Municipal, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2006, Tomo I, pág. 103).”*

Recientemente, en el marco de una acción autónoma de inconstitucionalidad en la que se cuestionaba una tasa vial y una contribución municipal, el TSJ (SDO) consideró que la Ordenanza de creación no vulneraba los artículos de la Constitución provincial, particularmente en lo que respecta a la falta de facultades del municipio para establecer esos tributos.[6]

Para ello, reparó en el art. 273 de la CP, a tenor del cual los municipios tienen facultades para crear recursos propios, estableciendo todo tipo de tributos -impuestos, tasas, contribuciones- respecto de personas, cosas o formas de actividad lucrativa sujetas a jurisdicción esencialmente municipal, y concurrente con la del fisco provincial o nacional cuando no fueren incompatibles y el art. 290 en cuanto enumera los recursos propios del municipio, incluye todo tipo de tributos, incluidas tasas, patentes, contribuciones, impuestos.

IV. Ordenanza de creación de la CFH

Hasta aquí las normas de distribución de competencias tributarias, sus alcances y límites. Corresponde considerar ahora, el modo en que el municipio ejerció esa competencia en este caso.

El gravamen cuestionado se estructura, en principio, en las normas del Código Tributario Municipal -aprobado por Ordenanza 10.383- (en adelante CTM) y la Ordenanza Tarifaria N° 14. 644 (OT).

El CTM rige la determinación, fiscalización y percepción de los tributos que imponga la Municipalidad de Neuquén y la aplicación de sanciones relacionadas con los mismos y a todo otro recurso que recaude y fiscalice la Municipalidad de Neuquén, en cuanto sea compatible con su naturaleza (art. 1).

La contribución que nos ocupa fue creada por medio de la Ordenanza Tarifaria 14.644 para el año 2024.[7]

En los considerandos de la norma se alude a la obra Nuevo Complejo Ambiental de la Ciudad de Neuquén y a la contribución creada a tal fin, con la denominación: “Contribución Nuevo CAN”, incorporado a la factura de energía eléctrica. De los 10 párrafos que integran los considerandos de la OT, 5 se dedican a justificar la creación, necesidad y descripción de la obra que solventa la contribución CAN. Sin embargo, no existe ninguna mención a la “Contribución Plan forestal y habitacional”, ni la obra o destino de lo recaudado con ese concepto.

Ya en el articulado de la OT, dentro del Título XVI denominado “Servicios especiales y rentas diversas” dice en su enunciado general: *“Están comprendidos los siguientes servicios:”*

A continuación, realiza una enumeración de 44 incisos[8] con numerosos subapartados, entre los que enumeran servicios diversos como zoonosis urbana, conexión a redes, explotación de cantera municipal, licencias de conducir, recolección de residuos especiales, y muchos otros. En el art. 19.9 se refiere a la Contribución Nuevo Complejo Ambiental Neuquén (CAN).

Finalmente, en el inciso 43 se encuentra prevista la contribución cuestionada, la que está concebida en estos términos:

“*La Contribución Plan Forestal y Habitacional para el ejercicio 2024 se determinará de acuerdo a lo informado por el contribuyente conforme lo establecido en el Artículo 55°) de la presente, y según los siguientes parámetros:*

43.1.1. Más de ochocientos millones de pesos ($800.000.000,00) anuales tributarán un veinticinco por ciento (25%), de lo que corresponda tributar en concepto de Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios.

43.1.2. Más de mil millones de pesos ($1.000.000.000,00) anuales tributarán un cincuenta por ciento (50%), de lo que corresponda tributar en concepto de Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios.

43.1.3. Más de mil doscientos millones de pesos ($1.200.000.000,00) anuales tributarán un setenta y cinco por ciento (75%), de lo que corresponda tributar en concepto de Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios.

43.1.4. Más de mil quinientos millones de pesos ($1.500.000.000,00)

anuales tributarán un cien por ciento (100%), de lo que corresponda tributar en concepto de Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios.

Se excluyen aquellos contribuyentes cuyas actividades estén relacionadas a Salud, Obras Sociales, Mutuales, Cooperativas, Educación, Minimercados, Indumentaria textil, Indumentaria de calzado o sean Emprendedores.

Queda facultado el Órgano Ejecutivo Municipal a realizar convenios de colaboración, urbanísticos o de inversión, en los cuales los contribuyentes dejarán de estar alcanzados de forma total o parcial de la presente contribución."

Se cita el texto original, en cuanto es el aplicable al período en discusión. Sin embargo, con posterioridad se sancionaron otras Ordenanzas que modificaron los montos de facturación y el porcentaje de tributación (Ordenanzas 14.797 del 20/09/24, Ordenanza 14.859 del 5/12/24; y Ordenanza Nº 14.912 del 10/4/25) y finalmente, en la Ordenanza tarifaria del año 2026 no fue regulada la mencionada contribución.

Como se lee del texto la contribución remite a lo informado por el contribuyente en el art. 55 de la OT.

Para comprender esa remisión, debemos iniciar con el art. 54 de la OT que regula los "derechos de inspección y control de seguridad e higiene de las actividades comerciales, industriales y de servicios –DICSH-" y establece:

Art. 54 OT. "*Se abonarán los valores establecidos en los art. 57, 58, 59, 60 y 61 de la presente norma, por el ejercicio de cualquier actividad productiva, industrial, comercial, de servicios u otra, en virtud de los servicios municipales de contralor de la seguridad, salubridad, higiene, protección del medio ambiente, desarrollo de la economía y los restantes servicios prestados no especificados y no retribuidos por un tributo especial que tiendan a la satisfacción del interés general de la población, y a la creación de condiciones favorables para el ejercicio de la actividad económica (…)".*

Luego, el art. 55 (al cual remite el art. 106, inciso 43) establece que la determinación del tributo, se realizará para el año fiscal clasificando a los contribuyentes según el encuadre que les corresponda en la escala del art. 57; para lo cual se tendrán en cuenta los ingresos brutos gravados y/o exentos y/o con reducción a tasa cero por ciento (0%) declarados o que debió declarar en la Dirección Provincial de Rentas de Neuquén, correspondientes al año fiscal calendario inmediato anterior al que debe liquidar el Municipio; debiendo considerarse al efecto del cálculo del tributo las situaciones que se detallan a continuación: a) contribuyentes directos del impuesto sobre los ingresos brutos (…) b) contribuyentes que realicen actividades encuadradas bajo el régimen que estipula el convenio multilateral.

Los contribuyentes que declaren sus ingresos brutos anuales bajo el régimen que fija el Convenio Multilateral, a los efectos de determinar este tributo especificarán en su Declaración Jurada Municipal el monto de los mismos asignable a la jurisdicción de Neuquén Capital, teniendo en cuenta las siguientes particularidades (…).

Por su parte, el art. 56 prevé que la facturación anual será aquella que los contribuyentes se encuentren obligados a declarar ante la Dirección Provincial de Rentas de Neuquén para la liquidación y/o determinación del Impuesto Anual sobre los Ingresos Brutos.

Por otra parte, para completar el cuadro normativo en el que está inserta la contribución, en necesario referirse al CTM.

Como fue referido al inicio, el inciso 43 se encuentra enumerado dentro del Título “Servicios Especiales y Rentas Diversas”, que tiene su correlato o se completa con lo dispuesto en el art. 299 del CTM.

Dicho artículo define el hecho imponible de los “Servicios Especiales y Rentas Diversas” del siguiente modo: “*Por la prestación municipal de servicios especiales, por la venta de cosas, por el otorgamiento de permisos, por la realización de otros hechos o actividades, sea a pedido de los beneficiarios o en ejercicio del poder de policía municipal,*

se abonarán los montos fijados en la Ordenanza Tarifaria Anual."

En lo que respecta a la base imponible, el art. 301 precisa: "*Se tomará en consideración el peso, la longitud, la superficie, la unidad, el tamaño, el viaje efectuado o los parámetros que correspondan a las características del hecho imponible*".

Luego, el art. 303 del CTM establece que son sujetos alcanzados todos "*los solicitantes del servicio. Son también responsables por deuda propia los propietarios, poseedores a título de dueño, usufructuarios, ocupantes o tenedores del objeto en que se presta la actuación municipal*".

Como fue indicado esta norma se completa con la descripción y cuantificación de cada uno de los servicios, que se realiza en la Ordenanza tarifaria anual. Para el período 2024 dicha descripción consta en el ya citado art. 106, el que se integra de 44 incisos, numerosos subincisos, con servicios de lo más diversos.

De la descripción que antecede puede verse que la construcción normativa de la contribución es poco clara:

- La contribución se ubica en el ámbito de la tasa denominada "Servicios Especiales y Rentas Diversas", regulada en el CTM (art. 299 y siguientes), en la enumeración y descripción de servicios que hace la OT. La OT describe y completa el hecho imponible de servicios diversos prestados por la Municipalidad, a la vez que establece el modo de cálculo. El enunciado general del art. 106 dice "están comprendidos los siguientes servicios".

Sin embargo, el municipio niega que se trate de una tasa por servicios.

- Además, el inciso 43 remite en su forma de cálculo a otro artículo de la OT, que se refiere a otra tasa, sobre servicios de derechos de inspección y control (DICSH).

V. Naturaleza jurídica del tributo. Contribución

V. a) Método planteado

El argumento central que invoca la actora es que la contribución constituye -en rigor- un impuesto encubierto, en tanto no existe por parte del Municipio la prestación de un servicio efectivo, concreto e individualizado, ni una obra pública específica que justifique su cobro.

Para ello, la actora entre sus múltiples alegaciones, invoca el carácter general e indivisible de la política forestal para ser considerada como hecho imponible y que la contribución no aporta un beneficio o ventaja particular divisible a favor del contribuyente, sino que su verdadera causa es la renta que genera su actividad comercial.

Por su parte el Municipio sostiene que se trata de una contribución, destinada al financiamiento de obras y servicios de alcance general, con un beneficio indirecto o difuso, y que no es necesario que cada contribuyente reciba una prestación particular de retorno. En esta línea considera que no puede asimilarse a una tasa y no requiere la existencia de una contraprestación específica y directa al contribuyente.

En este esquema, se observan una gran cantidad de cuestionamientos, todos ellos vinculados e incluso yuxtapuestos.

A fin de ordenar el tratamiento, se estructura el análisis jurídico a partir de la determinación de la naturaleza jurídica del tributo, que lejos de resultar una abstracción sin consecuencias, nos permitirá establecer los parámetros constitucionales, requerimientos y limitaciones a evaluar, para determinar la juridicidad del tributo.

V. b) Comenzaremos por analizar el tributo como contribución, ya que es la naturaleza que le asigna el Municipio tanto en el nombre que le ha dado “contribución al plan forestal y habitacional”, como en la defensa que formula en la contestación de demanda.

Las distintas definiciones que formula la doctrina en torno a la figura de las contribuciones son más o menos contestes en señalar que se trata de una categoría tributaria autónoma, con una configuración especial. Al igual que los impuestos y las tasas, derivan del poder del imperio del Estado pero - a diferencia de aquellos - encuentran su

justificación en los beneficios o ventajas obtenidos por personas o grupos sociales como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades estatales.[9]

Sin embargo, no existe acuerdo en la doctrina, en torno a si el beneficio que solventa la contribución debe ser directo o indirecto para el contribuyente.

Sobre el particular existen pautas constitucionales específicas que permiten establecer como concibió el constituyente neuquino este poder de imposición y sus límites.

El art. 273 de la CP al enumerar las atribuciones comunes a todos los municipios, dice: *b) Crear recursos permanentes o transitorios estableciendo* ***impuestos, tasas o cotizaciones de mejoras cuyas cuotas se fijarán equitativa, proporcional y progresivamente, de acuerdo con la finalidad perseguida y con el valor o el mayor valor de los bienes o de sus rentas.*** *La facultad de imposición es exclusiva respecto de personas, cosas o formas de actividad lucrativa sujetas a jurisdicción esencialmente municipal, y concurrente con la del fisco provincial o nacional cuando no fueren incompatibles.* ***Las cotizaciones de mejoras se fijarán teniendo en cuenta el beneficio recibido por los que deban soportarlas****. No se podrá gravar la introducción de artículos de primera necesidad ni la construcción, ampliación, reparación o reforma de la vivienda propia.* (inc. b)

La primera parte del inciso b del art. 273 habla de impuestos, tasas y "cotizaciones de mejoras", y fija para todas ellas los principios de equidad, proporcionalidad y progresión.

A continuación, fija una pauta específica al decir: "***Las cotizaciones de mejoras se fijarán teniendo en cuenta el beneficio recibido por los que deban soportarlas".***

Es decir, que si bien existen discusiones o diferencias en la doctrina en torno al tipo de beneficio que debe recibir el contribuyente de este tipo tributario, en el ámbito local esto se encuentra resuelto por el texto constitucional, que requiere la fijación de la contribución por mejora de acuerdo al beneficio recibido por quien la soporta.

Luego, el art. 290 al enumerar los recursos propios del municipio, menciona las contribuciones diciendo: *“d. La contribución por mejoras en relación con la valorización del inmueble como consecuencia de una obra pública municipal.”*

De estos dos artículos, puede inferirse por un lado que el constituyente utiliza las frases “contribución por mejoras” y “cotización por mejoras” como sinónimos.

Por otro lado, se observa que la intención del constituyente es limitar las contribuciones a aquellas que implican “mejoras”, es decir que reporten beneficios directos a favor de los particulares que las solventan. En este sentido específicamente refiere en el art. 273 a “beneficio recibido por quien deba soportarlo”, y eso se profundiza en el art. 290 al referir a la “valorización del inmueble”, con referencia a una obra.

La lógica de ambos preceptos se refiere a obras públicas o actividades que reporten un beneficio especial, diferenciado, que signifique o reporte en una mejora que recibe el contribuyente. Y ata el monto, no necesariamente al valor de la obra, sino al valor de la mejora que representa para el particular.

No es posible presumir que el constituyente omitió u olvidó otro tipo de contribuciones con beneficios generales o indirectos. Por el contrario, surge clara de la letra de la constitución la limitación de este tipo de tributo -contribución- a una obra o actividad que reporte un beneficio especial, directo y represente una mejora para el contribuyente que debe soportarla.

Tampoco hay dentro de la enumeración referencias genéricas a otro tipo de contribuciones, que permitan ampliar el catálogo de habilitaciones competenciales.

En igual sentido el art. 113 inc. 3 de la COM al referir a contribuciones habla de “contribución por mejoras que revaloricen inmuebles ubicados dentro el ejido”. Nuevamente, aparece la idea de un aumento de valor o mejora que favorece al contribuyente.

Lo sostenido por el MPF en punto a que no resulta estrictamente necesario

que exista un beneficio individualizable en cabeza de cada contribuyente, sino que basta con que exista una razonable vinculación de los proyectos de infraestructura y programas de desarrollo que se procura financiar, no se condice con el límite impuesto de manera expresa por el constituyente provincial. Así la Constitución contiene en materia de contribuciones un límite claro al poder de imposición.

El Municipio descartó la aplicación de la contribución a una mejora recibida de manera directa por quien debe soportarla. Así el Municipio refiere haber utilizado lo recaudado en mantenimiento de espacios verdes, y en dotar de servicios a lotes de otro sector de la ciudad.

En este sentido en el apartado “XIV. Prestación efectiva del servicio” de la contestación de la demanda manifestó que uno de los fines principales de la “Contribución Plan Forestal y Habitacional” es garantizar los fondos necesarios para desarrollar lotes con servicios en diferentes sectores de la ciudad. Estos terrenos son entregados a asociaciones civiles y colegiadas. Hizo referencia a convenios con entidades intermedias para entregas de lotes con servicios en la zona de la Meseta. Refiere a 1334 lotes.

Además, como prueba documental acompañó un informe de la Dirección General de Presupuesto - ingreso 50.410- donde se menciona que parte de lo recaudado se destinó a “Serv. Mantenimiento de Espacios Verdes”; “Serv. Limpieza y Mantenimiento de Espacios Verdes”; “Adecuación de Precios de Limpieza de Espacios Verdes”; “Mantenimiento de Espacios Verdes”; “Riego/ Limpieza de Espacios Verdes”, etc.

Insiste en la contestación de demanda en actividades que son llevadas a cabo por parte del municipio, y que redundan de manera directa e indirecta sobre el actor, y mejoran la calidad de vida de un número indeterminado de habitantes de la Ciudad.

En este sentido, tal como lo señala la parte actora y lo reconoce la Municipalidad en el art. 106, inc. 43 de la Ordenanza Tarifaria 2024, no se identifica cuál es la obra pública o la mejora que beneficie al contribuyente que debe soportarla, y justifica el cobro de la contribución.

En la ordenanza se menciona un plan forestal y habitacional pero esta mención -tal como lo afirma la actora- es solo el título del tributo, sin ninguna otra referencia, ni descripción de obra o actividad, es decir que es genérica e indeterminada. Tampoco se puede vincular a otra ordenanza o acto que dé cuenta del desarrollo de obras. Es decir que el texto de la Ordenanza impide al contribuyente conocer cuál es la contraprestación que recibe a cambio de su pago.

Sin perjuicio de la validez y justicia de los gravámenes tendientes a la redistribución de riqueza que utiliza el Estado para cumplimiento de sus fines, tal como se encuentran concebidas las facultades tributarias en el texto constitucional, no parece ser la “contribución de mejoras” una herramienta destinada a ese fin.

V. c) Por otra parte, el agravio relativo al monto o modo de fijación se enlaza con esto mismo, es decir, con el vínculo necesario con una obra o actividad que reporte un beneficio directo al particular.

La Ordenanza establece alícuotas escalonadas que se calculan sobre el monto de los “Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene” que el contribuyente debe abonar por su licencia comercial.

Esta metodología revela que el tributo no se calcula en función del costo de la obra o servicio, ni del beneficio recibido, sino que toma como referencia el monto de facturación del contribuyente.

El hecho imponible en la “contribución especial” es la obtención de un beneficio derivado de una obra o actividad estatal. El monto se vincula, según el propio constituyente, con el beneficio recibido por los que deban soportarlas, o específicamente con la valorización del inmueble.

En igual sentido se ha expedido la CSJN, al decir: *Para juzgar de la prudente equivalencia que debe guardar el costo de la contribución de mejoras con la valorización que la obra pública aportó al inmueble, han de confrontarse los valores de éste inmediatamente antes e inmediatamente después de la ejecución de la mejora con el*

*monto del gravamen al contado, exclusión hecha de lo que el contribuyente haya tenido que pagar por multas, intereses o gastos causídicos a causa de su mora.**[10]***

Este precedente, aunque es antiguo, fue citado por la CSJN en oportunidad del tratamiento de la confiscatoriedad de los tributos, en el famoso precedente "Candy"[11], y es coherente con las pautas constitucionales.

En este caso, la base imponible se calcula sobre un porcentaje de lo que se tributa en concepto de Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene, esto a su vez se determina en función de los ingresos brutos del contribuyente.

De modo tal que la contribución no guarda relación - si quiera indirecta- con el costo de una eventual obra, plan o servicio forestal o habitacional, o con las mejoras que esto reporte, sino que grava directamente la capacidad contributiva. Si bien hay algunas tasas (como los mencionados DICSH) que toman como referencia esa capacidad, aún así deben guardar cierta relación de proporción con el servicio que retribuyen.

En este sentido ha dicho la CSJN: *En este orden de ideas, 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.**[12]***

La política forestal y habitacional en los términos planteados por la Municipalidad en su contestación, se presenta como un beneficio hacia toda la comunidad de manera general, sin que pueda identificarse un beneficio directo o indirecto (pero diferenciado) para la empresa actora. Incluso, si existen beneficiarios directos y determinados de esas obras, son los destinatarios de los lotes a los que supuestamente se ha dotado de servicios (cuestión que tampoco es objeto de prueba).

En el caso, la Municipalidad no ha acreditado cuál es la obra o servicio que financia con la contribución, ni cuál es el beneficio particular que recibe la parte actora, o el

valor de esa mejora.

En este orden de ideas la CSJN -si bien referido a tasas- ha señalado que corresponde al Estado acreditar, durante el trámite de la causa, la organización y puesta a disposición del servicio de utilidad pública que sustenta la tasa.[13]

En tal sentido, la demandada acompañó tan sólo un informe genérico sobre “gastos de mantenimiento de espacios verdes”, y mencionó obras para dotar de servicios, todo ello insuficiente para acreditar la existencia o el proyecto de un plan forestal y habitacional concreto, identificable y diferenciable para la parte actora.

La carga de la prueba acerca de la existencia de la obra o actividad estatal, el beneficio y su vinculación directa con el contribuyente recae sobre el Municipio. La vinculación directa con el contribuyente es exigida por el texto constitucional.

Aun, flexibilizando la interpretación del texto constitucional, tampoco se observa o acredita un beneficio indirecto, pero diferenciado a favor del actor.

V. d) De modo que encuentro que la “Contribución plan forestal y habitacional”, tal como se encuentra concebida en los arts. 106 inc. 43 de la Ordenanza Tarifaria 14.644 del año 2024 y el art. 299 del Código Tributario Municipal, no reúne los requisitos que fija la constitución provincial para configurarse válidamente como una contribución en tanto:

- no se describe en el tipo legal la obra o actividad a desarrollar por el Municipio.

- el plan forestal o habitacional en los términos alegados por la Municipalidad en la contestación implica disposición a gastos generales (mantenimiento de espacios verdes) y a obras en un sector determinado con beneficio y mejora de valor de los inmuebles de ese sector (lotes en la zona “meseta”). No obstante, esas obras no se prueban (servicios a más de mil lotes). Es decir que no se acredita que el destino de los fondos haya tenido una afectación específica a un plan forestal y habitacional.

- no se fija el monto "*teniendo en cuenta el beneficio recibido por los que deban soportarlas" (Art. 273 CP), o el valor de la mejora (art. 290 CP).*

- el hecho imponible se basa sólo en el ejercicio de actividad económica en el ejido de Neuquén y no en una obra o actividad estatal que genere un beneficio;

- su base imponible -ingresos brutos- está desvinculada del costo de una obra, actividad o beneficio.

- tampoco se acredita o justifica un beneficio indirecto, pero diferenciado.

VI. Naturaleza jurídica del tributo: tasa

VI. a) Inexistencia de servicio

Ninguna de las partes ha alegado de manera central que la gabela en estudio presente naturaleza de tasa.

Sin embargo, la naturaleza de "tasa" se introduce en el debate de manera lateral, pero necesaria, en relación a dos cuestiones. Por un lado por la ubicación sistemática del tributo, dentro del título XVI de "Servicios Especiales y Rentas Diversas". Y por otro lado, en referencia al modo de cálculo, con remisión a la tasa de DISH.

Sin perjuicio del tratamiento de estas dos cuestiones por separado, lo cierto es que la postura adoptada por la Municipalidad en torno a la naturaleza del tributo desplaza uno de los puntos más controvertidos en materia de tasas, que es la efectiva prestación de un servicio individualizado.

En este caso el Municipio afirma: "*En segundo término, resulta necesario enfatizar, una vez más, que la Contribución del Plan Forestal y Habitacional no reviste el carácter de una tasa retributiva de servicios, sino de una contribución especial; lo que elimina la necesidad de una correlación inmediata entre el tributo y la prestación de un servicio individualizado."*

De modo que no es necesario entrar en la discusión de la prestación y prueba del servicio, en tanto el Municipio parte de reconocer que la contribución no se vincula a servicio alguno.

Luego, las dos cuestiones que se señalan se abordarán de este modo:

1) En cuanto a la ubicación, si bien es cierto que el elemento sistemático no puede definir el carácter de una determinada gabela, lo cierto es que es relevante por lo estructural del principio de legalidad tributaria- que es otro de los puntos de controversia-. Lo analizaremos desde ese tópico.

Así los arts. 299, 301 del CTM fijan el hecho imponible y la base imponible de los “Servicios especiales”. Sin estos artículos sobre los que se estructura el tipo tributario, veremos que el art. 106 inciso 43 y sus subapartados deben bastarse a sí mismos.

2) En relación al modo en que se fija el valor del tributo y en tanto remite a otra tasa, entiendo que es factible analizar la cuestión tomando ciertas pautas acuñados por la jurisprudencia- con base en principios y competencias constitucionales- en torno a la categoría de tasas. Será analizado

de conformidad al agravio que se plantea de “falta de razonabilidad”.

VI. b) Ubicación sistemática. Legalidad tributaria

El principio de legalidad que rige en materia tributaria, consagrado en la CN y receptado en el art. 143 de la Constitución provincial, exige que los tributos sean creados por una ley formal y que la norma describa con claridad y certeza el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, la alícuota y el destino de los fondos.

Esta descripción debe ser lo suficientemente precisa para que el contribuyente pueda conocer el alcance de su obligación sin necesidad de acudir a interpretaciones extensivas o a la analogía.

En este orden de ideas la CSJN ha señalado en reiteradas oportunidades que el principio de legalidad o reserva de ley, abarca tanto la creación de impuestos, tasas y contribuciones como las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones[14].

También ha señalado que del principio de legalidad se deriva la regla de la tipicidad, que exige a la norma ser precisa en la descripción del hecho generador de la obligación tributaria pues es de la esencia de este precepto la previsibilidad de las reglas en materia impositiva toda vez que una ley cuyo contenido sea indeterminado no permitirá conocer qué comportamientos quedan abarcados por ella y hacen nacer la obligación de pago; así existe entonces un mandato constitucional al legislador para que elabore leyes tributarias claras, que permitan crear de manera cierta la obligación.[15]

Ya hemos adelantado que el art. 299 del Código Tributario Municipal define el hecho imponible de los “Servicios Especiales y Rentas Diversas”. Esta descripción es genérica y abarca una serie de servicios muy diversos. Así la norme alude a “*la prestación municipal de servicios especiales, por la venta de cosas, por el otorgamiento de permisos, por la realización de otros hechos o actividades*”.

Si bien no especifica en qué consisten esos servicios especiales, de la lectura del largo articulado del Art. 106 de la OT se observa una variedad de servicios tales como zoonosis urbana (control de plagas, laboratorio, control canino); permiso de instalación de redes; conexiones a redes; otorgamiento de licencia de conducir; control de tránsito; plan urbano ambiental; trabajos de equipo vial; recolección de residuos especiales; control ambiental de las actividades; acarreo de vehículos; residuos urbanos voluminosos; etc.

Es decir que la Ordenanza tributaria a lo largo de sus 44/43 incisos (según el año) completa el hecho imponible previsto de manera genérica o parcial en el art. 299 del CTM, describiendo cada uno de los servicios de manera particular. En cada caso establece incluso servicios diferenciados y distintas formas de cálculo de cada servicio. Con montos

fijos (por ejemplo según el tipo de licencia); o con sumas que varían por la extensión de un terreno a limpiar o a inspeccionar; o por cantidad de material transportado o adquirido, etc. Esto de conformidad a la descripción del art. 301 del CTM que dice que "se *tomará en consideración el peso, la longitud, la superficie, la unidad, el tamaño, el viaje efectuado o los parámetros que correspondan a las características del hecho imponible*".

Como hemos visto la Municipalidad niega a la contribución el carácter de tasa y niega que la **sola ubicación** en ese artículo 106 le otorgue tal carácter.

En realidad esta ubicación no es un dato menor o sin importancia interpretativa. Por el contrario, esto trae dos consecuencias de importancia: en primer lugar la inaplicación de dos elementos normativos del mismo art. 106: el título y el enunciado general –que precede a la enumeración- del art. 106 de la OT. Y en segundo lugar, una consecuencia de gran relevancia desde el punto de vista de la legalidad/tipicidad, que es la no aplicación del régimen de la tasa "Servicios Especiales y Rentas Diversas", regulada en el CTM (art. 299 y siguientes).

Al negar que la contribución sea parte de la categoría de "Servicios Especiales y Rentas Diversas" se niega la aplicación e integración de la figura con los arts. 299, 300, 301 y ss., es decir del hecho imponible, la base imponible.

De este modo el inciso 43 del art. 106 debe contener un régimen en sí, describiendo hecho imponible, base imponible, sujetos y todos los elementos que tipifican el tributo.

De la letra del art. 43 surge: *"Contribución Plan Forestal y Habitacional: 43.1 La Contribución Plan Forestal y Habitacional para el ejercicio 2024 se determinará de acuerdo a lo informado por el contribuyente conforme lo establecido en el Artículo 55°) de la presente, y según los siguientes parámetros: 43.1.1. Más de ochocientos millones de pesos ($800.000.000,00) anuales tributarán un veinticinco por ciento (25%), de lo que corresponda tributar en concepto de Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene de las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios. (…)"*

Por su parte el art. 55 de la OT dice que la determinación de los DICSH se realizará para el año fiscal clasificando a los contribuyentes según el encuadre que les corresponda en la escala del Artículo 57º) teniendo en cuenta los ingresos brutos gravados y/o exentos y/o con reducción a tasa cero por ciento (0%) declarados o que debió declarar en la DPRN, correspondientes al año fiscal calendario inmediato anterior al que debe liquidar el Municipio. El art. 57 crea una escala por IIBB, determinando un tributo anual.

El art. 106, inciso 43 en sus subincisos toma un porcentaje de los DICSH que va desde el 25 al 100% de lo que se abone en tales derechos.

Es decir que la norma que crea la contribución solo se observa una forma de cálculo del monto.

No es claro el hecho imponible y la base imponible.

Y sin dudas el hecho imponible no se refiere a una obra, actividad o mejora. Sólo se menciona el “plan forestal y habitacional” en el título.

La norma es muy poco clara, no presenta un hecho imponible propio, ni sujetos obligados propios.

Si se considera que el hecho imponible es el mismo de los DICSH se debió acreditar la efectiva prestación de servicios- que la propia Municipalidad niega-. Y si se considera que es la obtención de ingresos brutos (por sobre un determinado monto), el conflicto se presenta en relación con las competencias provinciales -de esto nos ocuparemos luego- .

En cualquier caso, el tipo tributario aparece incompleto, impreciso y poco claro, es decir que se encuentra reñido con el principio de legalidad.

Es decir que no se describe un servicio (lo que resulta coherente con la postura del Municipio en punto a que no es una tasa) pero la norma tampoco describe ni menciona una obra o actividad estatal, lo que se correspondería con una contribución

especial. Ni siquiera hay un hecho imponible identificado como tal. Se remite a los DICSH, pero no en el artículo que describe el hecho imponible (art. 54 OT), sino a otro (art. 55), que remite a otro (art. 57).

Esta indeterminación resulta violatoria del principio de legalidad, en tanto no permite al contribuyente conocer con certeza cuál es el presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria, ni cuál es el destino específico de los fondos recaudados.

La descripción que hace la CP de los principios tributarios dice “simplicidad, certeza”, mientras que la COM avanza sobre esa descripción y agrega “precisión”. Ninguno de estos principios parece estar presente en esta configuración.

En consecuencia, la norma bajo análisis viola el principio de legalidad tributaria previsto en la Constitución Nacional, art. 143 de la Constitución Provincial y 67 inc. 4 de la Carta Orgánica Municipal, al no describir con certeza el hecho imponible, impidiendo al contribuyente conocer con antelación los alcances de su obligación.

VI. c) Razonabilidad. Proporcionalidad.

Como hemos dicho en la determinación del monto de la contribución se remite a la tasa de DISCH.

Por aplicación del principio de razonabilidad que surge del art. 28 CN, y los principios de proporcionalidad y equidad que surgen de los arts. 143, 273 CP, debe existir una relación proporcional entre la base imponible y el costo del servicio o la obra que se financia.

La CSJN ha dicho en reiteradas oportunidades respecto de las tasas que un requisito fundamental, es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y CSJ 1893/2006 (42-M)/CS1 'Mexicana de Aviación S.A.de CV c/ Estado Nacional', sentencia del 26 de agosto de 2008, entre otros).”[16]

En el precedente “Esso Petrolera Argentina SRL y otro” (Fallos: 344:2123), el Tribunal señaló que en la selección de la base imponible resulta inobjetable que la fijación de su cuantía tome en consideración no solo el costo de los servicios que se ponen a disposición de cada contribuyente, sino también su capacidad contributiva, 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.

Estos criterios- desarrollados en torno a las tasas- son fácilmente aplicables a la figura de la contribución, cuya validez exige una obra o actividad que implique una mejora y que se erija como un beneficio diferenciable a favor del contribuyente.

Hemos dicho que no se aportan pruebas en torno a la obra o actividad diferenciada. Sólo se prueba su destino a gastos generales y se alegan obras de infraestructura en el sector de la Meseta. Hago un paréntesis para señalar que aun cuando el actor eligió el juicio sumario, el Municipio pudo aportar prueba documental de las obras, o incluso solicitar el cambio de trámite, a fin de probar los extremos que invoca en su defensa.

De lo dicho se desprende que frente a la imprecisión del hecho imponible ni siquiera es posible establecer términos de comparación para determinar la proporcionalidad de la tasa.

VII. Naturaleza jurídica del tributo: impuesto

La propia Municipalidad reconoce la inexistencia de un servicio individualizado a favor del contribuyente. También reconoce la inexistencia de una obra en particular. Además informa la aplicación de parte de los fondos recaudados a gastos de mantenimiento de espacios verdes y menciona (sin probar) la aplicación a obras de mejora de infraestructura y servicios para lotes de la meseta.

Esto nos coloca en el terreno de un impuesto, propiamente dicho.

Así, el impuesto es definido como toda prestación obligatoria en dinero o en especie, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de ley sin obligarse a una contraprestación respecto del contribuyente directamente relacionada con dicha prestación. Es decir que si bien son útiles a toda la comunidad resulta imposible -en la práctica- efectuar una particularización en lo atinente a personas determinadas.[17]

Si bien, hemos partido de la base de reconocer facultades tributarias amplias, lo que incluye impuestos puros, lo cierto es que esas facultades encuentran límites sustanciales.

Tal como fue desarrollado en el apartado de “competencias” la facultad tributaria municipal se encuentra sujeta a ciertos límites sustanciales que surgen de los textos constitucionales -legalidad, igualdad ante las cargas públicas, finalidad no confiscatoriedad- como así también aquellas que surgen del régimen intrafederal, es decir aquellos que derivan del reparto de competencias de la Constitución Nacional (arts. 1°, 4°, 5°, 9°, 10, 11, 75 -incisos 2°, 3°, 13, 18 y 30-, 121, 123 y 124).

En este contexto se cita la Ley 23.548 de Coparticipación Federal y la Ley provincial 2148, que establece un régimen para la Coparticipación de Recursos a Municipios.

Esta distribución impide que los municipios creen tributos que recaigan sobre materias reservadas a la Nación o a las Provincias, o que interfieran con el régimen de coparticipación federal.

En relación con los tributos municipales, el art. 9 de la ley 23.548 expresa: “*La adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) que acepta el régimen de esta ley sin limitaciones ni reservas; b) que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley.*

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las

materias imponibles sujetas a impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley. Esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados..."

Como derivación literal del texto transcripto las potestades tributarias de los municipios nunca podrán gravar, cualquiera sea la denominación o naturaleza del tributo, las materias imponibles sujetas a impuestos nacionales coparticipados -prohibición de aplicar tributos análogos-; y en razón que las materias imponibles sujetas a gravámenes nacionales gravan prácticamente todas las manifestaciones de la capacidad contributiva existentes, sólo podrán aplicar a las actividades desarrolladas dentro de su jurisdicción "tasas retributivas de servicios efectivamente prestados", en concordancia con la última parte del artículo transcripto.[18]

Por su parte la Ley provincial 2148 -que establece un régimen para la Coparticipación de Recursos a Municipios- en su art. 2 establece como "masa de fondos coparticipables": - el producido del Régimen de Coparticipación de Impuestos nacionales, Ley 23.548; - la recaudación de los Impuestos Inmobiliarios, sobre los Ingresos Brutos y de Sellos; - y los montos que efectivamente perciba el Estado provincial por regalías hidrocarburíferas.

El art. 9, establece la siguiente limitación: *"El derecho a participar en el producido a que se refiere la presente Ley, queda supeditado a la adhesión expresa de cada uno de los municipios a esta Ley y a los regímenes que le den sustento, en particular a las Leyes provinciales 1753 y 2058. Los municipios adherentes no gravarán por vía de impuestos, contribuciones u otro tributo, las materias imponibles sujetas a los impuestos en cuya distribución participan."*

En el caso que nos ocupa la contribución toma como base de cálculo una tasa, que a su vez toma como base los ingresos brutos declarados por el contribuyente en la provincia –art. 57 del OT-.

Hemos dicho antes que no es claro cuál sería el hecho imponible. Sobre esto

dice la contestación de la demanda (pág. 7): "*Esto se debe a que* ***el hecho imponible de la Contribución del Plan Forestal y Habitacional es la obtención de ingresos brutos anuales por parte del contribuyente que desarrolle sus actividades comerciales en la jurisdicción neuquina,*** *y superen los umbrales económicos establecidos en la normativa vigente; sin embargo, esta contribución no se calcula directamente sobre esos ingresos, sino sobre el monto correspondiente a los Derechos de Inspección y Control de Seguridad e Higiene, que actúan como referencia para el cálculo del tributo. Esto difiere de los hechos imponibles del IVA y el Impuesto a las Ganancias, que gravan el consumo de bienes y servicios, y el beneficio neto obtenido en el ejercicio de una actividad económica, respectivamente."*

Es decir que la Municipalidad afirma que se trata del mismo hecho imponible que ingresos brutos, lo que parece contradecir el esquema de distribución de competencias tributarias.

Si bien el art. 273 de la CP reconoce facultades de imposición concurrentes, es en la medida que no sean incompatibles.

Si se contrasta lo manifestado por el propio municipio- en orden al hecho imponible de la contribución- con la norma de coparticipación provincial, se llega a la conclusión de que la Contribución resulta incompatible con el régimen de coparticipación local, en tanto grava una materia imponible que corresponde a la provincia y que se encuentra sujeta a distribución.

Aun cuando la contribución no se calcule directamente sobre los IIBB totales, sino sobre el monto correspondiente a los DICSH, si el hecho imponible es el que afirma el Municipio, entonces es contrario al régimen de la Ley 2148.

VIII. Otros argumentos

El Fiscal de Estado invoca la doctrina de los actos propios, sin embargo, este principio no resulta aplicable al caso, por cuanto el pago previo del tributo constituye un requisito procesal o una exigencia que debe cumplirse como condición previa a interponer

la acción (art. 7 del CPA).

Esto ha sido señalado también por la CSJN : *"Toda vez que la obligación tributaria tiene fuente en un acto unilateral del Estado -justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia y no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, por ende no resultaba aplicable la teoría de los actos propios invocada por el Estado provincial accionado*. [19]

Finalmente, en relación al argumento invocado por Fiscalía de Estado en relación al "efecto cascada" tampoco resulta atendible en tanto el eventual impacto en la recaudación fiscal no puede constituir un fundamento válido para obviar el control judicial.

Fue el legislador local quien ha considerado el interés público y los riesgos implicados en la creación de la figura tributaria.

IX. Declaración de inconstitucionalidad

La declaración de inconstitucionalidad de una norma implica un acto de suma gravedad institucional y debe ser ejercida con criterio restrictivo. (Fallos: 349:166, 348:169,347:1527) por ende, cuando exista la posibilidad de una solución adecuada del litigio por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa, corresponde prescindir de estas últimas para su resolución (Fallos: 344:3458 consid. 5 y sus citas).

Esto por cuanto no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por esta CSJN; Fallos: 313:1007 y sus citas. De otro modo, podría arribarse a una interpretación que -sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal- equivaliese a prescindir de su texto (Fallos: 279:128; 300:687; 301:958; 313:1007; 321:1434; 323:3139).

En este caso, hemos anotado una serie de defectos en el modo en que se encuentra construida legalmente la "Contribución plan forestal y habitacional", conforme los

arts. 106 inc. 43 de la Ordenanza Tarifaria 14.644 del año 2024, el art. 299 del Código Tributario Municipal, y los arts. 55, 57 OT a los que remite:

- En tanto se afirma que no hay un servicio, la figura resulta ajena a la regulación de los arts. 299, 300 y cc. de la CTM. De esto resulta que el art. 106 inc. 43 no presenta un hecho imponible propio, ni sujetos obligados propios. Tampoco se describe en el tipo legal la obra o actividad a desarrollar, ni se complementa con otra norma de igual jerarquía de la que se desprenda la obra o actividad de mejora en la que se aplican los fondos. El tipo tributario aparece incompleto, de manera que la contribución en el modo en que está regulada contraría el principio de legalidad.

- No se acredita que el destino de los fondos haya tenido una afectación específica a un plan forestal y habitacional.

- El monto no respeta las pautas que fija la constitución provincial para las contribuciones, a saber "*el beneficio recibido por los que deban soportarlas" (Art. 273 CP), o el valor de la mejora (art. 290 CP), y* art. 113 inc. 3 de la COM.

- El hecho imponible y la base imponible, aparecen indiferenciados, y parecen basarse sólo en el ejercicio de actividad económica dentro del ejido, y no en una obra o actividad estatal que genere un beneficio o reporte en un servicio (como ocurre en DICSH del cual se toma la escala).

- Esta indeterminación, reitero, resulta violatoria del principio de legalidad tributaria previsto en el Art. 17 de la Constitución Nacional, Art. 143 de la Constitución Provincial y Arts. 67 inc. 4, 7, art. 114 de la Carta Orgánica Municipal, en tanto no permite al contribuyente conocer con certeza cuál es el presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria.

- El hecho imponible se superpone o es análogo al de ingresos brutos, lo que contradice el esquema de distribución de competencias tributarias, en particular la Ley 2148.

Todos los problemas que presenta la norma en cuestión hacen imposible una interpretación del tributo compatible con la Ley 2148, los artículos 143, 273, 290 de la CP, arts. 67 y 114 de la COM y el art. 17 de la CN.

Es decir, que no encuentro una solución al caso que permita la aplicación del art. 106 inc. 43. La única vía posible para restaurar la juridicidad es prescindir del texto impugnado, por tal razón es necesario recurrir a la declaración de la inconstitucionalidad del art. 106 inc. 43 de la Ordenanza 14.644.

Ahora bien, tenemos que la actora solicita la declaración de nulidad del Decreto N° 483/25 y de la Disposición 75/24 que rechazaron la devolución de la suma abonada en concepto de la “posición 1 del año 2024”, de la Contribución plan forestal y habitacional.

Estos actos se fundan en una norma que resulta inconstitucional (art. 106 inc. 43 de la Ordenanza Tarifaria 14.644 del año 2024) por violación del principio de legalidad y del régimen de distribución de competencias tributarias, por lo cual el objeto del acto administrativo deviene contrario al ordenamiento legal y constitucional.

Esto implica que los actos contienen vicios en el **objeto y la causa,** art. 67 inc. a), de conformidad al art. 41 incs. a) y e), conforme con lo dispuesto en la Ordenanza 1.718 de Procedimientos Administrativos.

Esto impacta en la motivación de los actos (art. 67 inc. s).

En consecuencia, se declara la nulidad del Decreto N° 483/25 que denegó el recurso de repetición interpuesto por Maycar SA, la Disposición 75/24 y los actos de los que surja o en los que se determine, certifique o reclame la deuda tributaria por Contribución Forestal y Habitacional, año 2024, “posición 1” del año 2024.

X. Sumas a repetir

El objeto de la demanda respecto de las sumas abonadas dice: “se ordene la

inmediata devolución de las sumas abonadas en concepto de la contribución en las condiciones señaladas". Esto se completa con el objeto de la demanda en cuanto impugna el Decreto 483/25 y la Disposición 75/24, que habían denegado la devolución de la suma abonada "en concepto de la posición N° 1 del año 2024".

No se determina en la demanda el monto abonado, ni la fecha.

Del recurso agregado en el Expte. OE- 9698-M-2024 (hojas 1/22), surge la solicitud de "devolución de las sumas abonadas" correspondiente a la posición 1 del periodo fiscal 2024 correspondiente a la CFH. Las sumas reclamas son $ 4.629.000 de contribución, más accesorios por $1.636.212,65.

Si bien en sede administrativa se solicitaron los intereses- a tasa activa- desde el pago hasta la devolución, ese reclamo no se replica en esta sede, por lo cual no es necesario el abordaje.

De modo que se ordena la devolución de las sumas abonadas, por la empresa, en concepto de la "posición 1" $4.629.000, de contribución, y $1.636.212,65 pagado en concepto de accesorios.

XI. En conclusión, corresponde:

1) Declarar la inconstitucionalidad en el caso concreto del art. 106 inc. 43 de la Ordenanza Tarifaria 14.644.

2) Declarar la nulidad del Decreto N° 483/25 y la Disposición N° 75/24, y de todo otro acto antecedente o derivado, en cuanto certifique, determine o reclame la deuda tributaria por Contribución Forestal y Habitacional, año 2024, "posición 1" del año 2024.

3) Ordenar a la Municipalidad de Neuquén la devolución de las sumas abonadas por la actora en concepto de "Contribución al Plan Forestal y Habitacional", "posición 1 año 2024", $ 4.629.000, en concepto de contribución, y $ 1.636.212,65 en concepto de accesorios.

XII. Costas

En cuanto a la distribución de costas, no existen motivos para apartarse del principio general de la derrota, por tal razón se imponen al Municipio demandado (art. 57 segundo párrafo CPCA aplicables en función de la norma de reenvío del art. 78 CPA).

Por todo lo expuesto, **RESUELVO:**

1. Hacer lugar a la demanda promovida por la empresa MYCAR SA contra la Municipalidad de Neuquén, de conformidad a los términos del apartado XI.

2. Imponer las costas al Municipio en carácter de vencido (art. 57 CPCA segundo párrafo aplicables en virtud del reenvío del art. 78 CPA).

3. De conformidad al valor económico del juicio, el tipo de proceso (sumario), las etapas efectivamente cumplidas, se regulan honorarios en los mínimos legales, del siguiente modo:

Por la parte actora: al Dr. Ricardo González en carácter de patrocinante en la suma de $ 633.000 (equivalente a 6.6 JUS, arts. 9, 37, 39 y 49 Ley 1594)

Por la parte demanda (Municipalidad y Fiscalía de Estado): no se regulan por el modo en que se imponen las costas y lo dispuesto en el art. 20 de la Ley 1594.

4. Regístrese y **notifíquese electrónicamente.**

María Cecilia Gómez- Jueza

Se registra

---

[1] Fallo 342: 1847 (2019)

[2] ABALOS María Gabriela, Facultades impositivas municipales en el contexto federal: TR LALEY

AR/DOC/3747/2015, Publicado en: LA LEY 03/11/2015, 5 LA LEY 2015-F, 606

[3] BAISTROCCHI, Eduardo; “La autonomía de los municipios de provincias: sus posibles consecuencias tributarias" en LL. 23-9-96. en LL. 23-9-96.

[4] CSJN Fallos: 348:534

[5] TSJ- SPA Acuerdo N° 77/21, 22/10/21 “MONDELEZ ARGENTINA S.A c/ MUNICIPALIDAD DE NEUQUEN s/ APA” Expediente OPANQ1 Nº 6390 Año 2016. Similar desarrollo en Acuerdo N° 78/21, 22/10/21 “Cía Industrial Cervecera SA.

[6] TSJ- SDO, ACUERDO N° 5/25 (14/11/25). “ASOCIACION EMPRESARIA HOTELERA GASTRONOMICA DE SAN MARTÍN DE LOS ANDES Y OTROS” Expediente SNQDOT 6904/2024,

[7] Sancionada el 30/11/23, promulgada por Decreto N° 55/23 y publicada el 12/12/23.

[8] En algunas de las ordenanzas que la reforman varía la cantidad de inicisos.

[9] GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Tomo 2. 9° Edición. Buenos Aires La Ley 2004,PÁG. 877

[10] Fallos: 210:351 (solo están publicados los sumarios)

[11] Fallos 332:1571

[12] Fallos 344: 2123.

[13] Fallos: 344:2728, reiterado recientemente (10/9/26) en “*BANCO DE GALICIA Y BUENOS AIRES S.A. c/ MUNICIPALIDAD DE CORDOBA s/plena jurisdiccion - recurso de casación* CSJ 000652/2016/RH001

[14] Fallos: 343:86, similar Fallos: 346:1015

[15] Fallos: 348:943

[16] *BANCO DE GALICIA Y BUENOS AIRES S.A. c/ MUNICIPALIDAD DE CORDOBA s/plena jurisdiccion - recurso de casación,* CSJ 000652/2016/RH001

[17] GARCÍA VIZCAÍNO Catalina, Manual de Derecho Tributario. Edición: 4a edición ampliada y actualizada. Pág. 37

[18] ABALOS María Gabriela, Facultades impositivas municipales en el contexto federal: TR LALEY AR/DOC/3747/2015, Publicado en: LA LEY 03/11/2015, 5 LA LEY 2015-F, 606

[19] Fallos: 335:2583