



Universidad Nacional del Comahue
Facultad de Economía y Administración
Especialización en Tributación Cohorte 2018

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

¿Puede una tasa devenir en impuesto?

Autor: TORO, SANDRA NATALIA

AÑO: 2020

RESUMEN

Administrar recursos públicos implica responsabilidad y capacidad en cada uno de los funcionarios. Bajo esa premisa básica, y teniendo en cuenta que los recursos económicos administrados son limitados y la demanda de los servicios que deben brindar los municipios a sus ciudadanos son siempre crecientes, mi enfoque está direccionado hacia un abordaje de la administración municipal desde el punto de vista que contemple observar si se cumplen con las normativas al crear las denominadas tasas.

Investigando que son las tasas, diferenciarlas de otros tributos, investigar que son las características de las tasas, indagar en las doctrinas, jurisprudencias que nos datan del incumplimiento por querer obtener más recursos.

La función de los funcionarios debería ser tener un seguimiento sobre los servicios y obras en ejecución y a ejecutar: complementariamente al monitoreo de los ingresos, es necesario establecer un vínculo directo con el destino de dichos fondos, ya que cada peso invertido debe ser visible y comunicado, reforzando la política de cultura tributaria de los contribuyentes.

Por ende, estudiamos la legalidad y el poder tributario municipal, saber cuáles son sus limitaciones, su autonomía. Pero en la realidad es difícil ver que se cumpla con este sueño ideal, por eso nos centramos en casos concretos, en fallos, y en la larga discusión doctrinaria que es la constitucionalidad en las llamadas tasas de inspección, seguridad e higiene, que es una de las más comunes en mostrar la falta del servicio.

En resumen, los Municipios en su afán de recaudación, a través de la búsqueda interminable de materia imponible para gravar, muchas veces avasallan la autonomía prevista en la Constitución Nacional y extralimitando sus potestades tributarias más allá de lo que la normativa provincial establezca, creando en muchos casos impuestos con forma de tasas retributivas de servicios.

<u>RESUMEN</u>	2
TABLA DE CONTENIDOS.....	3
<u>INTRODUCCIÓN</u>	5
<u>CAPÍTULO I: ANTECEDENTES</u>	7
1.-MARCO TEÓRICO.....	7
2.-EVOLUCIÓN CONSTITUCIONAL DE LA TASA.....	8
3.-NORMATIVAS.....	9
3.1.-LEY DE COPARTICIPACIÓN TRIBUTARIA	10
3.2.- CONVENIO MULTILATERAL	10
3.3.- PACTOS FISCALES.....	11
4.-POTESTAD TRIBUTARIA DE CADA NIVEL DE GOBIERNO	12
4.1.- NACIONAL.....	13
4.2.- PROVINCIAL.....	14
4.3.- MUNICIPAL	15
4.4.- LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	17
5.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.....	17
5.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD	18
5.2 PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y PROPORCIONALIDAD	19
5.3 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD	20
<u>CAPÍTULO II: TRIBUTOS</u>	20
1 CONCEPTOS	20
1.1 IMPUESTO.....	20
1.2. TASA.....	21

1.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES	21
2.- PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS TRIBUTOS	21
3.- ANÁLISIS CONCEPTUAL DE TASA	22
4.-CARACTERÍSTICA GENERAL DE LA TASA	24
4.1.-PRESCRIPCIÓN DE LA TASA	24
4.2.- MONTO DE LA TASA.....	27
4.3.- DESTINO DE LOS FONDOS.....	29
4.4.- TASA ILEGÍTIMA	29
<u>CAPÍTULO III: TASAS MUNICIPALES.....</u>	32
1.- TASA POR INSPECCIÓN DE SEGURIDAD E HIGIENE.....	32
1.2.- PRESTACIÓN EFECTIVA O POTENCIAL DEL SERVICIO	33
2.- ANTECEDENTES JURISPRUDENCIAL.....	34
3.- CASO CONCRETO	37
3.1 LA PERCEPCIÓN DE LA TASA MUNICIPAL VINCULADA A LA EFECTIVA PRESTACIÓN DEL SERVICIO.....	43
3.2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA (TSJ).....	44
<u>CONCLUSIÓN</u>	46
<u>BIBLIOGRAFÍA.....</u>	48
<u>JURISPRUDENCIA.....</u>	50

Las tasas que se cobran sin que exista un servicio prestado. ¿Devienen en impuestos?

¿Tasa sin servicio es igual a impuesto?

El objetivo del presente trabajo consistirá, en primer lugar, en analizar y poner de manifiesto las características fundamentales de uno de los tributos más significativos en términos de ingresos para los municipios como es el caso de las tasas. Se comenzará por repasar los momentos principales por los que ha atravesado nuestro sistema federal argentino, resaltando los acontecimientos que marcaron cada etapa en particular.

Es decisiva la capacidad de los municipios de captar, en forma creciente, recursos propios y aplicarlos eficientemente para asegurar un mejor financiamiento de sus políticas públicas orientadas a promover el desarrollo local. Combinado con una estrategia central, como es la de consolidar las autonomías municipales y promover el desarrollo del federalismo económico y político en todo el territorio nacional, se convierte en un aspecto fundamental el fomento de herramientas e instrumentos tendientes a fortalecer la gestión fiscal municipal.

Se revisará el orden de prelación de la normativa vigente a la luz de los artículos de la Constitución Nacional.

Y sabiendo que una de las formas de adquirir recursos propios por parte de los municipios es mediante las tasas por los servicios que prestan, que es una conexión indispensable y que deben ser coherentes, reales, que cumplan con el bienestar del ciudadano, y que no se use el término tasa como un salvavidas para recaudar dinero encubriéndose el término de impuesto, ya que sería inexistente el servicio a prestar.

Por ello, vale la pena llevar a cabo un análisis pormenorizado de las características y en particular los requisitos imprescindibles para que una tasa retributiva de servicio sea válida, y en cada caso se mencionarán antecedentes jurisprudenciales generalmente de la Corte Suprema de Justicia que ratifiquen la necesidad de cumplimiento de tales exigencias para que las tasas sean genuinas. Que se pueda diferenciar una tasa de las características propias del resto de los tributos como ser el impuesto y las contribuciones.

Se pretenderá describir las controversias que genera la implementación de las tasas municipales, demostrando que en muchos de los casos se vulneran principios constitucionales. Se abordarán los preceptos constitucionales que debieran cumplimentarse cuando se crea esta clase de tributos, y cómo se ven vulnerados ante la falta de cumplimiento de los requisitos para su implementación. Se repasarán los principios contenidos expresamente en la Constitución Nacional, así como también aquellos que surgen de la propia jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Y por último, analizar los límites a las potestades tributarias en la relación fisco municipal – contribuyente en el ámbito de la aplicación de la tasa por inspección de seguridad e higiene, recorriendo los antecedentes doctrinarios. Investigar casos concretos donde nos permita observar e identificar el servicio prestado que la crea. O son servicios figurativos e imaginarios.

1.-MARCO TEÓRICO

Se pretende indagar en los principios tributarios y si se da cumplimiento o no en las llamadas tasas municipales. Comparar las tasa con el impuesto, observando cuáles son sus diferencias.

Y como es imposible enumerar la cantidad de tasas que han creado los municipios, basta con leer una ordenanza municipal para enterarse de su cantidad, que va en pareja con el poder de inventiva de los municipios¹

Investigar si las tasas ameritan una revisión, profundizando en su origen. Y si esta acumulación de factores termina lanzando a las comunas a la búsqueda de una mejora en la recaudación estableciendo nuevos tributos; los cuales en algunos casos resultan ser impuestos disfrazados de tasas retributivas de servicios.

Ante la imperiosa necesidad de contar con los recursos que ya no transfiere en forma automática la Nación, y por ende tampoco las Provincias, y frente a la imposibilidad de endeudamiento, la tasa se desnaturaliza perdiendo poco a poco sus características propias para acercarse a otras especies tributarias, similares al impuesto.²

En fin, el objetivo final será demostrar que en su afán de recaudar, los municipios, no cumplen con los requisitos necesarios para la implementación de las tasas, transgrediendo principios constitucionales y extralimitando sus potestades tributarias de tal manera que tales tributos tal como están dispuestos pretenden disimular verdaderos y legítimos impuestos perdiendo su propia naturaleza.

¹ Luqui Juan C., La obligación tributaria, Depalma, 1989, pág. 162

² Balbo, Elvira Hebe, Tasas municipales: legislación y administración – Junio 2003.

2.-EVOLUCIÓN CONSTITUCIONAL DE LA TASA

Nuestra Constitución adopta y adapta para su gobierno la reforma republicana, representativa y federal, en la que coexisten dos fuerzas opuestas que tratan de superarse recíprocamente, y sobre cuyo equilibrio y necesaria armonización se funda el esquema ideal del régimen federal.³

La reforma constitucional del año 1994 plasmó en la letra de la ley el desarrollo histórico, surgiendo del texto constitucional argentino un complejo sistema financiero de distribuciones de competencias para crear, establecer, gestionar o recaudar tributos entre la Nación, las provincias y los municipios.⁴

El art. 123 de la Constitución, conforme a la reforma, constituye la culminación del reconocimiento de la autonomía de los municipios de provincia, al disponer que “cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto en el art. 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”⁵

Es claro que los municipios son entes gubernamentales autónomos, pero debe diferenciarse claramente entre autonomía e independencia. Es evidente que cuando se menciona la facultad autonómica de los municipios en ningún momento se refiere ello en sentido de que son independientes, sino que debe pensarse a los mismos como integrantes e integrados a un sistema federal de gobierno donde coexisten tres entes estatales con potestades

³ Casas José Osvaldo, Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente, Informe nacional de la Argentina, presentada en las XIV jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario.

⁴ Espeche, Sebastián, “Curso de Derecho Financiero”, 1ª edición, 2016, página 356

⁵ Spisso, Rodolfo, Distribución constitucional de potestades tributarias, página 92

diferentes, pero que deben ejercerlas en forma coordinada con el resto con el objetivo de no romper con la idea básica de los constituyentes de 1853: el de una Nación unida.

La autonomía municipal es **la capacidad que tienen las comunas de dictarse su propia ley, darse sus propias instituciones y de gobernarse por medio de ellas, sin que ningún otro órgano ejerza sobre ellas, sin que ningún otro órgano ejerza sobre ellas autoridad alguna que desnaturalice dicha potestad**, aun cuando debe dejarse sentada la facultad constitucional que poseen las provincias de reglar el alcance y contenido de la mencionada autonomía municipal, ello en virtud de la supremacía que otorga el sistema federal de gobierno.⁶

3.-NORMATIVAS

La cuestión pasa por determinar si los municipios pueden aplicar impuestos o sólo tasas y contribuciones, no existe razón jurídica que impida a los municipios aplicar impuestos si limitamos nuestro análisis al poder tributario otorgado por las Constituciones Provinciales, la ley Orgánica de municipalidades y sus propias cartas orgánicas. Por lo tanto, la función que cumple el Estado municipal determinaría la materia a gravar y definiría el tipo tributario a imponer. Entonces, si se prestara un servicio divisible, correspondería fijar una tasa. En cambio, si fuera necesario obtener recursos para sustentar otro tipo de erogaciones para brindar bienes públicos o servicios indivisibles, podría ser necesario aplicar un impuesto. No obstante, existen tres normas que limitan, de una u otra forma, el poder tributario municipal⁷ y son las que detallo a continuación:

⁶ Álvarez Echague Juan Manuel, Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio, página 3

⁷ Balbo, Elvira Hebe; Novedosa especie tributaria: “Las Impuestasas” - Tasas que financian servicios indivisibles e indirectos - Análisis en el marco del entramado federal – Edición Pet 2013 – Punto 4.

3.1.-LEY DE COPARTICIPACIÓN TRIBUTARIA

La Ley de Coparticipación es una Ley Convenio o también llamada Ley Contrato, dado que se trata de una Ley en el sentido formal dictada por el Congreso Nacional a la cual todas y cada una de las provincias deben adherirse para formar parte de la atribución de la masa coparticipable. Las provincias se deberán ajustar a lo que establece este acuerdo interjurisdiccional.

El artículo 31 de la Carta Magna menciona que ninguna Ley puede trasgredir o ir contra la letra o el espíritu de la Carta Magna, dado que si aquello sucediera podrá el damnificado petitionar la declaración de inconstitucionalidad.

Cuando dos o más normas entren en conflicto, nuestra Carta Magna, define la importancia de una por sobre la otra. A lo largo del presente trabajo, comenzaremos a evidenciar casos de inconstitucionalidad, cuando la Ordenanza Fiscal de un Municipio contradice una Ley Nacional como es el caso de la Ley de Coparticipación; o cuándo una norma provincial intenta proteger un tributo municipal que contradice una norma de carácter superior.

Por ello, el régimen de coparticipación en su artículo 9° inc. b) dispone que las provincias asumen por ellas y por sus municipalidades la obligación de no establecer tributos análogos a los nacionales coparticipables. Esta disposición limita claramente la posibilidad de los municipios de intentar financiarse con impuestos.

3.2.- CONVENIO MULTILATERAL

Otra de las limitaciones a la potestad tributaria Municipal se manifiesta a través del artículo 1 del Convenio Multilateral.⁸

⁸ “Quedan comprendidas las actividades que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas”. Convenio Multilateral, Art. 1°.

Esta es uno de las denominadas leyes - convenio, es el mecanismo implementado para lograr la coordinación horizontal entre los fiscos provinciales y municipales, para distribuir base imponible.

El artículo 35 manifiesta que las municipalidades, comunas y otros, podrán gravar en concepto de impuesto, tasa, derecho de inspección o cualquier otro tributo, cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en sus respectivos ámbitos jurisdiccionales, únicamente la parte ingresos brutos atribuible a dichos fiscos provinciales como resultado de la aplicación de las normas del Convenio. La distribución de dicho monto imponible entre las municipalidades se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este Convenio si no existiere un acuerdo Interjurisdiccional que reemplace la citada distribución.⁹

Se trata de un mecanismo de armonización provincial y por consiguiente municipal a partir del cual se procura evitar superposición de impuesto, cuando el contribuyente desarrolle actividades interjurisdiccionales.

3.3.- PACTOS FISCALES

Finalmente, la última de las limitaciones a las que se encuentra sujeta la potestad tributaria de los Municipios son los Pactos Fiscales, se trata de aquellos acuerdos celebrados entre los gobiernos nacionales y provinciales.

En 1993 el Poder Ejecutivo acordó con los gobiernos provinciales el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, se acordó a través del mismo, la adopción de medidas uniformes que armonicen y logren el crecimiento de la economía nacional y la reactivación de economías regionales. Propone, a nivel municipal, la eliminación de las tasas cuando no retribuyan un servicio efectivamente prestado, o cuando exceden el costo que implique su prestación.

⁹ Convenio Multilateral.

Sin embargo, se debe comentar que algunas opiniones han sostenido que el Pacto Fiscal ya no se encuentra vigente, pero en fallos 335:996¹⁰ aclaró que el pacto de 1993 continúa vigente y que la única forma de abandonarlo es denunciándolo.¹¹

El municipio asume una doble representación, una es tener el poder de policía, ya que puede ejercer su acción sancionatoria sobre los administrados y restringir los derechos individuales, dentro del marco de legalidad y la razonabilidad, para proteger el bien común; y la otra es que tiene el poder de imposición para financiarse. Ambas potestades tienen que mantener un prudente equilibrio.

4.-POTESTAD TRIBUTARIA DE CADA NIVEL DE GOBIERNO

La distribución de funciones y potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno da lugar a un campo específico de las finanzas públicas, habitualmente denominado “federalismo fiscal”. En la Argentina, este campo de acción se nutre de complejidades institucionales, históricas, políticas, económicas y sociales en los diferentes niveles de gobierno. Así, a la complejidad de la distribución de recursos entre la Nación y el conjunto de las provincias hay que incorporar otras dos variables claves: el reparto entre todas las provincias y, a su vez, la distribución que cada provincia realiza al conjunto de sus gobiernos locales.¹²

¹⁰ Fallos 335:996. CSJN del 19 de junio de 2012. Acción declarativa de certeza iniciada por la firma Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina cl Chubut, Provincia del otro (Estado Nacional).

¹¹ Balbo, Elvira Hebe; Novedosa especie tributaria: “Las Impuestasas” - Tasas que financian servicios indivisibles e indirectos - Análisis en el marco del entramado federal – Edición Pet 2013 – Punto 4.

¹² La estructura de la recaudación municipal en la Argentina: alcances, limitaciones y desafíos, El estudio fue coordinado por Alejandro López Accotto (UNGS) y Mariano Macchioli (SAM). Participaron en la redacción, además de los coordinadores, Cristian Adaro, Ignacio Argonz, Juan Francisco Gómez, Matías Mangalo, Martín L. Mangas, Carlos R. Martínez y Cynthia Martínez., Colección Textos Institucionales, Ediciones UNGS. Pág. 15.

En un sistema federal de gobierno, el estudio de las potestades tributarias se convierte en uno de los principales temas a considerar en el análisis de los problemas de múltiple imposición tributaria.

La Constitución Nacional indica, en su artículo 1º, que se adopta para el gobierno, de la República Argentina, el sistema federal. Esta disposición da la primera idea de diferenciación de Estados, en Estado Nacional y Provincial.

El art. 5º de esta Carta Magna, establece que las provincias dictarán para sí una constitución, que asegure entre otros puntos el régimen municipal.

Por lo tanto la Constitución Nacional establece tres niveles de gobierno, Nación, Provincia y Municipios, cuyas potestades tributarias son las siguientes:

Gobierno Nacional: Potestad exclusiva y permanente en derechos de exportación e importación y concurrente con las Provincias en impuestos indirectos.

Gobierno Provincial: Potestad exclusiva en impuestos directos. Estos impuestos directos también pueden ser legislados por el Gobierno Nacional pero solo con carácter transitorio y por vía de excepción. Las Provincias poseen al mismo tiempo potestad tributaria sobre impuestos indirectos en forma concurrente con la Nación.

Gobierno Municipal: Estos poseen autonomía económica y financiera según lo determina cada Constitución Provincial.

4.1.- NACIONAL

El artículo 4º de la Constitución Nacional dice que de la Nación son los derechos de importación y exportación, y otras fuentes menores de recursos (por ej. renta del Correo). En el artículo 9 de la Constitución Nacional se establece que solamente puede haber Aduanas nacionales, cuyas tarifas serán sancionadas por el Congreso Nacional. A tal efecto, se legisla en el artículo 75 inciso 1º de la Constitución Nacional en donde se fija como facultad del

Congreso de la Nación el legislar en materia aduanera y de fijar los Derechos de Importación y de Exportación.

En cuanto a los impuestos indirectos, los mismos son reglados en el artículo 75 inciso 2) 1er párrafo de la Constitución Nacional. En él se establece como facultad concurrente entre Nación y Provincias, o sea que se trata de una fuente tributaria compartida por ambos niveles de gobierno.

Este tipo de impuesto, los indirectos, pueden ser establecidos tanto por la Nación como por las Provincias por ser una facultad concurrente de ambos.

En el tiempo se dieron distintas alternativas dada la mencionada concurrencia de fuentes. En un comienzo eran cobrados solos por las Provincias, luego a partir de 1891 también lo cobraban la Nación (alcoholes, cerveza y fósforos), hasta que se llegó a establecer un régimen de coparticipación. Se dieron, entonces, tres situaciones, primero fueron las Provincias, luego lo recaudaban tanto las Provincias como la Nación, cada uno normando y cobrando de acuerdo a sus propias legislaciones y al final se llega al régimen de coparticipación.

4.2.- PROVINCIAL

En nuestro sistema federal, las provincias, conservan todo el poder no delegado por la Constitución nacional al Gobierno federal (arts. 121 y 126 CN), gozan de una autonomía de primer orden, donde se encuentran en plenitud todos los rasgos característicos del concepto de autonomía, involucrando la descentralización política, de legislación, de auto organización y de autogobierno pero con subordinación a un ente superior.

Es decir que en nuestro régimen federal las provincias en ejercicio de su autonomía se dan sus propias normas fundamentales, con independencia del gobierno federal pero cumpliendo con las condiciones impuestas por la Constitución nacional (arts. 5 y 123 CN),

Tributos provinciales:

- Impuesto Inmobiliario
- Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- Impuesto de Sellos
- Impuesto a los automotores acoplados y motocicleta

En conclusión y en referencia a las potestades tributarias de las provincias y de la Nación expresamos lo siguiente:

a) Corresponde a la Nación la potestad exclusiva y permanente para aplicar derechos de importación y exportación, y tasas postal-artículo 4º, 9º, 75 incisos 1 y 9 y artículo 100 de la Constitución Nacional.

b) Corresponde a la Nación en forma concurrente y transitoria la potestad para aplicar impuestos directos-artículo 75 inciso 2

c) Corresponde a la Nación en forma concurrente y permanente para aplicar impuestos indirectos-artículo 75 inciso 2.

d) Corresponde a las provincias la potestad exclusiva y permanente para aplicar impuestos directos, salvo la concurrencia con la nación. Artículo 121

4.3.- MUNICIPAL

En un país federal como el nuestro conviven tres niveles de gobiernos, compuesto por un Estado Nacional, 23 Provincias 1 Gobierno Autónomo y 2171 Municipios¹³, significa que cada Provincia tiene su propia Constitución, en las cuales se definen el alcance y contenido de la autonomía Municipal.

¹³ <http://portalargentino.net/municipios.htm>

Cada municipio puede establecer tasas y contribuciones especiales. La pregunta es si puede crear impuesto. La respuesta a esta pregunta se encuentra en las facultades que por medio de la Constitución Provincial, la Provincia asigna a los Municipios.

Luego vamos a tener dos tipos de municipios. Los que cuentan con Carta Orgánica y los que no cuentan con Carta Orgánica. Estos últimos, o sea los que no cuentan con Carta Orgánica, se rigen por lo establecido en la Ley Orgánica de Municipios dictada por la Legislatura Provincial.

Los Municipios que cuentan con autonomía plena, es decir que tienen autonomía institucional, son los que tienen sus propias Carta Orgánica, que viene a ser la Constitución Municipal.

Así en cada Provincia los Municipios pueden contar con distintas facultades y con Potestades Tributarias de diverso alcance.

Por otra parte, el régimen de participación de impuestos a municipios, es un aspecto fundamental en las relaciones financieras existentes entre los estados provinciales y los municipios. La Ley 20.221 establecía la obligación de un régimen de partición de impuesto a municipios, posteriormente también mencionado en el artículo 9 incisos g) de la Ley 23.548 actualmente vigente.

Cada Provincia establece su propio régimen de transferencia de recursos a los gobiernos locales, definiendo los impuestos a coparticipar y en qué porcentaje de los mismos. Con esto se determina o define la conocida “masa coparticipable”.

En la distribución secundaria, o sea cuanto le corresponde a cada municipio, existen diversos criterios a utilizar en la definición, o en el cálculo de los porcentajes que le corresponde asigna, es decir que factor o elemento se deben tener en cuenta a los efectos de la ponderación.

4.4.- LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad o poder tributario no es absoluta y total, sino que tiene “limitaciones de orden política y constitucional” que derivan de la forma de organización política propia de cada estado y del encuadramiento dentro de los lineamientos la constitución nacional fija.

El Federalismo adoptado en la República Argentina, implica la existencia de diferentes niveles de gobierno, donde cada uno de ellos, cuenta con sus propias potestades tributarias de raigambre constitucional.

Ya sea para determinar la Potestad Tributaria de la Nación, de la Provincia o de los Municipios, todo análisis debe partir de la Constitución Nacional, que es conocido como el primer distribuidor de fuentes. Hoy se establece que recursos son de la Nación en forma exclusiva, que fuente de recurso puede tener en forma concurrente con las Provincias, y que fuente puede utilizar en forma excepcional. A las Provincias corresponde todo lo que no delegado a la Nación.

5.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

El Estado, en su rol de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es el único con potestades para aplicar los tributos. Este poder surge de la Constitución Nacional, la cual también consagra determinados principios que limitan el mencionado poder fiscal.

Estos principios pueden ser clasificados en:

Principio de legalidad

Principio de Igualdad

Principio de proporcionalidad

Principio de no confiscatoriedad

5.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad debe entenderse como una consigna absoluta que exige la existencia de una ley para validar la aplicación de los tributos, o bien **que no existe tributo valido sin ley que lo establezca. (*nudlum tributum sine lege*)**¹⁴

La Constitución Nacional Argentina refleja el principio de legalidad en varios de sus artículos. En el artículo 4º, indica que le corresponde al Congreso Nacional imponer contribuciones a la población, en forma equitativa y proporcional, con el objeto de proveer a los gastos de la Nación.

En el artículo 17º de la Constitución se establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º y en su artículo 75º expresa, como facultades privativas del Poder Legislativo, las de establecer los derechos de importación y exportación, establecido en el inciso 1 de dicho artículo y de imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las Provincias, imponer contribuciones directas, por tiempo determinado proporcionalmente iguales en todo el territorio nacional.¹⁵

El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, dice García Belsunce que constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley.

Corresponde hacer una precisión, que este principio rige para todos los tributos por igual, la aclaración se formula porque algunas doctrinas pusieron en duda que la tasa necesitase de una ley previa, ser accesoria del poder de policía, lo cual es incorrecto, porque en todos los

¹⁴ Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7º Edición – 1999 – Capitulo VIII -Pagina 190

¹⁵ Sabic, Maria Alejandra, Principios constitucionales aplicables a la materia tributaria, 29 de agosto de 2014 – <http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-a-la-materia-tributaria/>

casos estos gravámenes importan detracciones de riqueza del Estado a los particulares, y tal prestación sólo puede tener validez en cuanto la ley le dé sustento.¹⁶

5.2 PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y PROPORCIONALIDAD

En cuanto a los principios de igualdad y proporcionalidad, deben ser analizados en forma conjunta. El principio de igualdad establece que los habitantes son todos iguales a efectos de los tributos, o sea que no existen, en este sentido, privilegios de ninguna naturaleza que importen una menor carga tributaria como consecuencia de atributos vinculados con la raza, la sangre, el nacimiento, etc.

Lo expresado anteriormente no significa que todos los habitantes deban soportar igual cantidad de tributos, sino que estos tributos deben ser igualmente soportados en igualdad de circunstancias. Estas circunstancias deben vincularse esencialmente con el concepto de capacidad contributiva.

La fuente constitucional de estos dos principios surge del artículo 16º. Este artículo establece que: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza...”. Este artículo 16º también establece que: ...”Todos sus habitantes son iguales ante la ley...” y que: ...”La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.¹⁷

En su artículo 4º determina que las contribuciones que imponga el congreso a la población deben ser establecidas en forma equitativa y proporcional.

El principio de proporcionalidad en modo alguno significa prohibir la progresividad del impuesto, ya que el impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada.

¹⁶ Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7º Edición – 1999 – Capítulo VIII –Página 193.

¹⁷ Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7º Edición – 1999 – Capítulo VIII –Página 200 a la 203.

5.3 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

En cuanto al principio constitucional de no confiscatoriedad se entiende que serían inconstitucionales, por violar la garantía del derecho de propiedad, los tributos que absorban una proporción excesiva del capital o de la renta del sujeto pasivo. Este principio surge del artículo 17º de la Constitución que prohíbe la confiscación de los bienes bajo cualquier forma, al garantizar el derecho de propiedad.¹⁸

CAPÍTULO II: TRIBUTOS

Los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas.

En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasas existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.¹⁹

1 CONCEPTOS

1.1 IMPUESTO

Son tributos que unilateral, obligatoria y coactivamente surgen por el solo hecho de la sujeción del contribuyente o responsable al poder de imposición del Estado, sin contraprestación o equivalencia directa e individual.

¹⁸ Se amplía este principio en el Capítulo II, punto 4.4

¹⁹ Villegas Héctor - Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario – 7ª Edición – 1999 – Capítulo IV -Página 69

1.2. TASA

Son prestaciones pecuniarias originadas en la *ley*, con las cuales los particulares remuneran al Estado por los *servicios* que les presta, sus *tarifas* son fijadas por las autoridades administrativas sin que necesariamente cubran el valor total del servicio prestado, aunque deben ser proporcionales al costo del mismo, y son obligatorias a partir de la actuación de quien accede al servicio por el que se cobra.

1.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

El principal rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público.

Se trata de una especie de compensación por los *beneficios* recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el *Estado* y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo.²⁰

2.- PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS TRIBUTOS

De las definiciones surge que mientras para el impuesto hay una actividad mediata e indirecta por parte del Estado (a largo plazo), en cambio, para la tasa debe haber una actividad directa e inmediata, es decir, una contraprestación a corto plazo. Por otra parte, en el impuesto el Estado no interviene en la realización del hecho imponible, el sujeto por sí solo lo realiza sin intervención estatal, mientras que en la tasa el hecho imponible se genera con la intervención del Estado ya que la actividad que este presta es la que la genera.

²⁰ Useche Bernardo - Guía Básica de Tributos Municipales – Edición Abril 2018

La tasa se exigiría sólo por existir la voluntad del sujeto al que se le va exigir (voluntad de utilizar o no el servicio público)

- En la tasa prácticamente este criterio no existe, y lo que importa es la existencia o no de la prestación de servicios por parte del Estado, lo que no necesariamente constituye una manifestación de la capacidad económica del obligado.
- El principio de legalidad en su aplicación es más flexible ya que busca principalmente establecer el valor del costo de la prestación.
- En principio no son obligatorias. Nadie puede ser obligado a utilizar los servicios ni perseguido porque prescinda de ellos.
- La base imponible depende del monto del servicio
- Existe la llamada contraprestación a favor del contribuyente.
- Financia el gasto público u otros fines interés general.

El tributo y las contribuciones se exigen en forma obligatoria.

- El tributo se establecen y gravan con relación a la capacidad económica del afectado.
- Se aplica con rigidez el principio de legalidad.
- La coacción jurídica es categórica, general y uniforme.
- La base imponible corresponde a la cuantificación del hecho gravado.
- No existe contraprestación a favor del contribuyente.
- Afecta o beneficia especialmente a determinados sujetos.

3.- ANÁLISIS CONCEPTUAL DE TASA

Recordemos a estos fines que lo que define a una tasa como especie tributaria es su configuración jurídica. Así lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en varios pronunciamientos. A estos fines recordemos que una tasa en palabras de Dino Jarah

*“(...) es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”.*²¹

Definición de Garcia Belsulce: “tasa es la contraprestación en dinero que pagan los particulares, el estado u otros entes de derecho público en retribución de un servicio público determinado y divisible”

Definición de Giuliani Fonrouge: “tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de una ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado siendo de notar al respecto, que la ultima parte del concepto no significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en una ventaja o beneficio individual, sino tan solo que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público instituido”

La prestación del servicio es lo que da lugar a la tasa, esto lo diferencia de los impuestos. Recordemos también que *“son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible”.*²²

Todo nos lleva, en resumen de lo visto, a que las tasas no son más que las contribuciones económicas que hace los beneficiarios de un servicio prestado por el estado. Es decir que en las tasas el hecho generador está formado por un servicio público. Es importante destacar que en las tasas existe una relación entre la prestación del servicio público y el pago de una tarifa, cantidad de dinero que se entrega como contraprestación por el servicio recibido. Diferenciando que las tasas solo las pagan aquellas personas que hagan uso del servicio en específico, si la persona no hace uso de ese servicio no está obligado a pagarla, esta es una de las diferencias de los impuestos, que es obligatorio el pago de los contribuyentes.

²¹ Dino Jarah. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo. Buenos Aires 1983. Pág. 232.

²² Carlos M. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Tomo I. 9ª edición. Editorial La ley. Buenos Aires 2004. Pág. 254.

4.-CARACTERÍSTICA GENERAL DE LA TASA

- Tienen carácter tributario: se trata de un recurso derivado del Estado, pertenece a la familia de los tributos, tradicionalmente clasificados y ya mencionados anteriormente en este trabajo.
- Se asienta en el *imperium* del Estado: manifestado en su poder fiscal, de exigir contribuciones coactivamente para subvenir a las necesidades públicas.
- Debe mantener relación directa con un servicio efectivamente prestado por el Estado pretensor al contribuyente obligado, pues de allí se deriva – a diferencia del impuesto – el derecho del Estado para reclamar su pago.
- Divisibilidad del servicio: se refiere al elemento, individualización del servicio, es decir, a la fragmentación en unidades de uso o consumo para la particularización en personas.
- Voluntariedad: Algunos autores señalan como una de las características esenciales de la tasa que la prestación del servicio sólo se cumpla a requerimiento del interesado. Pero Existen una gran cantidad de servicios que se prestan de oficio y aún contra la voluntad del particular; así la inspección sanitaria, la de pesas y medidas, la administración de justicia, son todas actividades que se inician o pueden iniciarse por iniciativa propia del estado, independientemente de la voluntad del contribuyente o aún en contra de ella.
- Destino del producto: el producto de la recaudación se destina exclusivamente al servicio respectivo, esto es según la opinión de algunos autores.

4.1.-PRESCRIPCIÓN DE LA TASA

La exigencia de seguridad es una de las necesidades humanas básicas que el derecho intenta satisfacer. Uno de los factores que provoca un mayor grado de inseguridad en las relaciones jurídicas es la prolongación en el tiempo de la incertidumbre o inestabilidad en el goce y titularidad de los derechos y obligaciones. Para solucionar dicha incertidumbre es que el derecho ha elaborado el instituto jurídico de la prescripción.

En una aproximación al concepto de prescripción resulta pertinente señalar que “la prescripción es un medio de adquirir un derecho o liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo” (conforme. Art. 3947 Código Civil).

Cabe destacar que la prescripción no constituye un medio de extinción de las obligaciones como parecería desprenderse, sino que, sus efectos consisten en extinguir las acciones judiciales que hubieran podido utilizarse para exigir el cumplimiento de la obligación si la misma no hubiera prescrito. Ello así, cuando se produce la prescripción no se extingue la obligación, sino que se convierte en una obligación natural con el consiguiente efecto de que si se paga voluntariamente, dicho pago corresponde y no se puede reclamar lo pagado en dicho concepto.

Es decir, cuando se produce la prescripción de una obligación tributaria el fisco pierde el derecho de iniciar las acciones judiciales tendientes al cobro de los tributos, pero si el contribuyente voluntariamente ingresa el pago de la obligación prescrita, dicho pago es válido y no puede reclamarse su devolución al fisco.

En el derecho tributario, a diferencia del derecho civil, el fundamento de la prescripción se encuentra en criterios objetivos reconduciéndose a la necesidad y conveniencia de tutelar el principio de seguridad jurídica. Asimismo, la prescripción constituye una exigencia lógica de la capacidad económica actual del contribuyente. En efecto, de admitirse la posibilidad de exigir las obligaciones tributarias no satisfechas en su momento, podría generarse la situación de que se acumulen deudas tributarias que excedieren la capacidad económica actual del responsable del pago. Esta acumulación de obligaciones tributarias, dentro de ciertos límites temporales, resulta sensata, porque deriva del incumplimiento del obligado, pero cuando exceden pautas temporales razonables, la no exigencia del tributo resulta imputable al fisco por no llevar a cabo las tareas de verificación y fiscalización que la ley le atribuye a esos fines. Por ello, no resulta admisible que dicho incumplimiento de la Administración pueda acarrear una acumulación ilimitada de deudas tributarias pendientes en cabeza de un solo contribuyente.

El plazo de prescripción aplicable a los gravámenes provinciales y municipales es el quinquenal fijado por el art. 4027, inc. 3 del Código Civil, respecto de todo lo que deba pagarse por años, o plazos periódicos más cortos. Esta afirmación ha producido numerosos enfrentamientos y litigios en torno de una discusión de fondo que se plantea en razón de determinar si las legislaturas provinciales o municipales pueden o no fijar plazos más extensos que el establecido en el Código Civil (código de fondo) cuando se trate de materia tributaria en donde las provincias se han reservado el derecho de crear tributos. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló reiteradamente que “en la atribución dada al Congreso nacional para dictar los códigos de fondo, está comprendida la delegación hecha por las provincias para que el gobierno federal regule los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores, con el efecto de que no cabe a los gobiernos provinciales dictar leyes incompatibles con lo que dichos códigos pudieran establecer sobre el particular” (Fallos: 176:115; 226:727 entre otros). Asimismo, la Corte ha precisado que “las leyes locales no pueden modificar los plazos de prescripción establecidos en las leyes de la Nación, sin violar los art. 75, inc. 12, y 126 de la Constitución nacional” (Fallos: 176:115; 183: 143; etcétera).

Recientemente y dando por finalizada la discusión, la CSJN expreso “que si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía - inconcebible si no pudieran éstas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse-, debe recordarse que, como en materias semejantes lo estableció esta Corte, el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional (Fallos: 176:115; 180:96; 183:143; etcétera). (...) Que en ese marco debe tenerse presente que del texto expreso del citado art. 75, inc. 12 de la Constitución deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las

obligaciones de cualquier naturaleza". (CSJN Filcrosa SA s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda).

4.2.- MONTO DE LA TASA

Otra de las características de la tasa se relaciona con la proporcionalidad que debe existir entre los costos de la prestación del servicio público y el monto de lo recaudado por la percepción del tributo. Esto no debe ser analizado solamente desde el punto de vista genérico, sino que también se debe considerar la relación entre el costo del servicio divisible y el monto de la tasa desde la perspectiva de un sujeto individual.

Para determinar el costo total de la prestación de un servicio público, en primer lugar deben considerarse los denominados *costos directos*, esto es, los gastos que necesariamente deben efectuarse para la prestación del servicio en sí mismo y que pueden ser determinados sin prorrateo alguno con otras actividades. Dentro de estos costos deben incluirse:

- Los gastos en personal dedicado a la prestación del servicio y a la gestión del tributo.
- La adquisición de bienes (maquinarias) o servicios para la realización y la prestación del servicio público.
- Los gastos de amortización de los bienes utilizados para efectuar la prestación.
- Los costos financieros derivados de la prestación del servicio.

Pero los gastos que deben contabilizarse no pueden agotarse allí, sino que deben incluirse también los llamados *costos indirectos*, que son aquellos que no tienen una relación inmediata con el servicio que se presta.

Algunos ejemplos son:

- Los gastos que origina la recaudación de la tasa por parte de la administración municipal.
- Los costos necesarios para el mantenimiento de la estructura de funcionamiento municipal.

Ambos supuestos de costos indirectos deberán ser determinados en virtud de la proporcionalidad que tengan los mismos con el costo directo, ya que deberá distribuirse el total de los gastos originados por la recaudación y la estructura estatal entre las diversas tasas que se perciben de acuerdo con la participación de cada una en la recaudación final total del municipio.

En definitiva, el costo de un servicio público no puede ser medido por las cifras que en el presupuesto ocupa la oficina respectiva. El costo del servicio no es solo el costo de la dependencia municipal que lo presta; es el costo de esa dependencia más el de una parte proporcional del costo de este servicio calculada en el monto de los gastos generales que determina la existencia misma del municipio.

Otro asunto relevante, y de amplio debate, es la cuestión sobre si es aplicable a la tasa el principio de capacidad contributiva. Es decir, si puede prorratearse el costo del servicio entre los contribuyentes teniendo en consideración su capacidad económica. En general, se sostiene que aceptar este criterio implicaría desnaturalizar la tasa y asimilarla al impuesto, aunque en la práctica se realiza de diferentes maneras.

La posibilidad de establecer el monto de la tasa teniendo en cuenta el principio de capacidad contributiva no juega con respecto a la totalidad del monto de lo recaudado por el tributo, sino con respecto a la relación del sujeto que debe hacer frente al pago del mismo, caso en el que deberá también determinarse si hay razonabilidad y proporcionalidad entre tres elementos: el costo del servicio, la capacidad contributiva y el monto de la tasa.²³

²³ Acosta, Gloria; La estructura de la recaudación municipal en la Argentina: alcances, limitaciones y desafíos, El estudio fue coordinado por Alejandro López Accotto (UNGS) y Mariano Macchioli (SAM). Participaron en la redacción, además de los coordinadores, Cristian Adaro, Ignacio Argonz, Juan Francisco Gómez, Matías Mangalo, Martín L. Mangas, Carlos R. Martínez y Cynthia Martínez., Colección Textos Institucionales, Ediciones UNGS. Pág. 88 y 89

4.3.- DESTINO DE LOS FONDOS

El Máximo Tribunal Nacional tiene una clara posición de que quien establece la necesidad de que lo recaudado en concepto de una tasa determinada debe guardar una relación aproximadamente equivalente con el costo del servicio divisible prestado por la comuna aunque esa equivalencia no debe ser necesariamente exacta, atento la imposibilidad de determinar con precisión el costo individual.

Por esa imposibilidad de determinar exactamente el costo es que algunas tasas podrán arrojar superávit, es decir, una recaudación superior al costo del servicio, mientras que otras, arrojaran resultado negativo o deficitario.²⁴

4.4.- TASA ILEGÍTIMA

Ciertos Municipios fundamentan la creación de una tasa, en el interés general y no en la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente, por lo cual el propio Municipio desvirtúa la naturaleza jurídica del tributo.

De esta forma, una tasa se vuelve ilegítima, cuando a través de la misma se encubre la creación de un Impuesto. Esto ocurre cuando, la tasa no está retribuyendo solo el servicio que constituye el presupuesto de hecho sino también otros servicios generales; o puede ocurrir que persiga un fin distinto del que correspondía satisfacer por lo cual desnaturaliza la condición de la tasa, y como tal vulnera el Principio de Legalidad o Reserva de Ley.

Este accionar, en pos de aumentar la recaudación vulnera el Principio de **Legalidad**, generando una confusión en los sujetos obligados al pago que atenta contra otro principio, **Seguridad Jurídica**. Este principio, le otorga certeza respecto a la legitimidad de la diversidad de tributos que deben cumplir los individuos de una sociedad. Cuando se vulnera tal

²⁴ Álvarez Echagüe, Juan Manuel; Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio.; El régimen tributario de la hacienda pública local, pág. 16.

principio, “(...) genera desconcierto, y ven limitada su capacidad de discernir acerca de tal legitimidad del tributo (...)”.²⁵

Se encubre la realidad jurídica del tributo bajo la justificación de una tasa.

La falta de transparencia, claridad atenta contra el principio de Legalidad pero también contra este principio, frente al desconcierto que genera en los particulares.

Otro principio que podría verse vulnerado en la instauración de una tasa es el llamado Principio de **“No Confiscatoriedad”**.

Este precepto, no mencionado expresamente en nuestra Carta Magna en lo referido al ámbito tributario no así en lo penal como es el artículo 17, se produce cuando la presión fiscal excede el 33% de la renta potencial del contribuyente. Este porcentaje arbitrario dispuesto por la Corte en diversos casos jurisprudenciales, indica que excedido dicho límite implicaría absorber una parte sustancial de la renta potencial del contribuyente o las hijuelas en el caso del Impuesto a la transmisión gratuita de bienes, excluyendo los impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros y los que persigan expresamente finalidades prohibitivas.

García Belsunce ha señalado que la tasa **“no puede superar más allá de un límite discreto y razonable al costo del servicio**, ya que no puede admitirse que con el ingreso obtenido por la prestación de un servicio divisible se financien otros servicios divisibles o indivisibles y aun funciones del gobierno municipal”.

Por lo que, este principio no solamente puede configurarse tornando ilegítima la tasa, cuando absorba una parte sustancial de la renta o patrimonio del contribuyente sobre el cual se ha prestado el servicio²⁶ sino también cuando no guarde una adecuada proporción con el costo global de la prestación llevada a cabo por el Estado.

²⁵ Soler. Osvaldo H., Doctrina. Impuestos Provinciales y Nacionales. “Ilegitimidad de las tasas municipales cuya base imponible son los ingresos brutos del contribuyente. Un particular enfoque doctrinario”

²⁶ Fallos 192:139, “Ana Vignolo de Casullo s/ sucesión” CSJN, 06/03/1942; Fallos 199:321, “Molinos Río de la Plata v. Municipalidad de Río Segundo” CSJN, 31/07/1944.

Si se quebrantara dicho principio, violaría el derecho de propiedad sentado por la propia Constitución Nacional.

De esta forma, e íntimamente relacionado con el Principio de No Confiscatoriedad, el incumplimiento de la equivalencia entre servicio prestado y el monto de la tasa vulneraría otro precepto conocido como **Principio de Proporcionalidad**. Esta proporción debe evidenciarse al momento de fijar el quantum de la tasa.

Por otro lado, existe una corriente doctrinaria como es el caso de El Modelo del Código tributario para América Latina que considera que las tasas deben impugnarse por incumplir con **el Principio de Razonabilidad**, cuando el fondo de lo recaudado no se destine al servicio estatal que constituye el presupuesto de hecho o mismo entenderse que el monto de la tasa no guarde proporción con el servicio efectivamente prestado. Se recuerda que este principio, implica “la interdicción de la arbitrariedad o la mera irrazonabilidad emergentes de la ley, de su aplicación y, hasta en su interpretación judicial (...)”.²⁷ La CSJN, en numerosos fallos se valió de dicho principio para determinar que las normas tributarias no necesariamente deben entenderse en el sentido más restringido de su texto, es decir, literalidad de la palabra, sino de tal forma que se cumpla la intención de la Ley conforme a los principios de una razonable interpretación.²⁸

Por ende, advertimos una tendencia, que vienen siguiendo algunos gobiernos locales, que desdibuja la división tripartita de los tributos. Las características que usualmente tipifican cada uno de ellos se tornan imprecisas ante la aparición de una especie tributaria diferente. Esta singular variedad tiene algunas características propias del impuesto, pero también conserva alguno de los requisitos de la tasa. Podríamos denominar a la nueva especie como: “las impuestasas”. Las impuestasas municipales conservan el apego al principio de legalidad,

²⁷ Dirección Dr. Sabsay y Dr. Manili. José Luis Depalma., “Contribuciones: Principios Constitucionales de la Tributación”. Aporte Dr. Ángel Schindel. A la Obra “Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial” Tomo 1, Bs. As., 2009.

²⁸ Pellegrini, Agustina Clara, Cuestionamiento de la implementación de las tasas municipales, Abril 2016

ya que emanan del Consejo Deliberante, pero difieren de las tasas tradicionales, como que el *quantum* no tiene una estrecha relación con el costo del servicio.²⁹

CAPÍTULO III: TASAS MUNICIPALES

En este capítulo vamos a tratar alguno de los tributos más importantes de los municipios, no hay duda que el uso de la tributación para efectos de seguridad e higiene tiene un amplio espacio de crecimiento.

La tasa de seguridad e higiene se presenta en nuestro país como uno de los por demás claros ejemplos de desproporción entre el monto de lo recaudado y el costo del servicio, motivo por el cual nos ocuparemos del desarrollo de esta especie de tasa y de algunos otros aspectos de la misma que guardan relación con el objeto central de este trabajo.

1.- TASA POR INSPECCIÓN DE SEGURIDAD E HIGIENE

La llamada tasa de inspección, seguridad e higiene es el principal recurso tributario con que cuentan los municipios en la Argentina. La creación de este tributo ha respondido a necesidades recaudatorias, teniendo en cuenta la inmensidad de servicios que le corresponde satisfacer a los municipios.

Sin embargo, este suceso en modo alguno puede servir de justificativo para legitimar la percepción del tributo, apartándose de la legalidad.³⁰

Lo esencial es que impere la ley, o si se quiere la legalidad, y no la voluntad de los gobernantes: “-cuando la acción pública de estos no obedece a más limitaciones que las que a sí mismos tienen a bien señalarse; cuando los gobernantes carecen de instrumentos legales

²⁹ Balbo, Elvira Hebe, *Novedosa especie tributaria: “Las Impuestasas” - Tasas que financian servicios indivisibles e indirectos - Análisis en el marco del entramado federal* – Edición Pet 2013

³⁰ Espeche, Sebastián, “Curso de Derecho Financiero”, 1ª edición, 2016, página 978

para buscar y conseguir una protección eficaz de sus derechos naturales y tradicionalmente reconocidos en el mundo civilizado, cuando los que **mandan** se han adjudicado ellos una fuerza irresistible para imponer sus caprichos, el gobierno no es constitucional, ni siquiera una parodia de esto.³¹

Otro punto importante radica en tener en cuenta el poder tributario de los municipios y las limitaciones, que deben respetar según los distintos niveles de gobierno como ya lo hemos visto.

1.2.- PRESTACIÓN EFECTIVA O POTENCIAL DEL SERVICIO

Como señala Jarach, la mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente hacia el sujeto no constituye base suficiente para crear una tasa, y esta no puede ser válidamente exigida.³²

Si el presupuesto de hecho de la obligación de pagar la tasa es el funcionamiento de un servicio público respecto del contribuyente, es innegable que, si el servicio no funciona, no se produce el hecho generador de la obligación, o sea, que esta no llega a nacer.³³

Para otros lo importante como fundamento del gravamen es la existencia de una organización administrativa que esté en condiciones de prestar el servicio que da origen a la imposición del tributo.³⁴

Así, parte de la doctrina considera que las tasas son tributos exigidos a todos aquellos quienes efectiva o potencialmente utilicen esos servicios públicos divisibles.³⁵

³¹ Gonzalez Calderón Juan, Curso de Derecho Constitucional, Depalma, 1975, pág. 2

³² Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho tributario, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 234

³³ Valdés Costa Ramón, Curso de derecho tributario, tercera edición, Temis, 2001, pág. 165

³⁴ Galli Guillermo Pablo, Manuel de Finanzas Públicas, autores: Mordeglia, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, pág. 208

³⁵ Martin José María, Derecho Tributario Argentino, Cima 1981, pág. 85

En precedentes doctrinarios la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido: “En el caso de la tasa, desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en el mismo, ya que el servicio tiene en miras el interés general”³⁶

La Corte ha resuelto en repetidas oportunidades que es el municipio el que tiene la carga de probar la existencia de una efectiva prestación de los servicios retributivos mediante las tasas.³⁷

2.- ANTECEDENTES JURISPRUDENCIAL

Las palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación fueron contundentes en Fallos: 326:4251 al sostener que “... la tasa es una categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado”³⁸ Adicionalmente en Fallos 332.1503, sostuvo 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”.³⁹

En una antigua causa en la cual el Estado Nacional pretendió crear una “tasa al gasoil”, que tenía por hecho imponible la transferencia a cualquier título de dicho combustible y cuyos fondos se destinaban a financiar los proyectos de infraestructura y/o a la eliminación o reducción de los peajes existentes, la IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo

³⁶ Fallo 312:1575, Frigorífico Cía. Swift de La Plata, S.A. c/ Nación y Fallo 251:50; Cía. Química SA. c/ Municipalidad de Tucumán s/ recurso contencioso - administrativo y acción de inconstitucionalidad.

³⁷ Espeche, Sebastián, Curso de derecho financiero. Editorial Erreius. Página 302

³⁸ Fallos: 326:4251, CSJN, “Selcro S.A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros s/ Amparo”.

³⁹ Fallos: 332:1503, CSJN, “Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba s/ Pret. Anulatoria”.

Federal sostuvo: “6.- Que nos encontramos ante la falta del presupuesto fundamental para la configuración de la tasa que es la retribución única y exclusiva del servicio prestado, por lo que aparece –de manera encubierta– la causa del impuesto, o sea, la retribución de funciones generales. Por lo que cabe concluir que el tributo creado por el decreto 976/01, es un impuesto”.⁴⁰

A continuación analizaremos el fallo de la Corte en la causa “Quilpe S.A. – Inconstitucionalidad”, sentencia del 9 de octubre de 2012, cuyo tema central fue “La Tasa por inspección de seguridad e higiene. Prueba de la prestación efectiva del servicio”.

En cuanto a los hechos se trató de un fisco municipal (de la Provincia de La Rioja), que pretendió exigir una tasa por seguridad e higiene a un contribuyente, cuando no pudo probar de manera fehaciente la efectiva prestación de servicios inherentes al mismo.

Lo interesante del caso es que el contribuyente tenía un establecimiento en el municipio, con lo cual en principio se podría haber presumido erróneamente la existencia de servicios. Incluso un requisito fundamental para el cobro de la tasa de seguridad e higiene es la existencia de un local o establecimiento, razón por la cual muchas de las municipalidades o comunas del país presumen o infieren que por el simple hecho de que un contribuyente posea un lugar fijo semejable a un local, se reciben los servicios relativos a seguridad e higiene. Lo cual no es siempre así en los hechos, como sucedió en el caso analizado.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió revocar la sentencia del Tribunal Superior de la Provincia de La Rioja que había rechazado la demanda de inconstitucionalidad deducida por el contribuyente con el objeto de impugnar la pretensión fiscal de la municipalidad de la ciudad capital de la mencionada provincia.

El argumento principal para así proceder versó en que consideró en que la municipalidad no acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado

⁴⁰ Amaro Gómez, Richard L. Monografía “La Tasa al Gasoil”. Presentada en la cátedra Seminario de la Universidad del Museo Social Argentino. Año 2007. El pronunciamiento de la Corte. Hacia una visión correcta

a la actora. O sea, no pudo probar la prestación del servicio. En ese sentido, señaló que la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente, es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa municipal.

Y de esta manera se puso fin a la pretensión municipal.

La reflexión final. En la búsqueda de la justicia y la racionalidad

Pienso sin lugar a dudas que estamos ante un fallo acertado de la CSJN en el cual se refleja que es el estado (ya sea nacional, provincial o municipal), quién está en mejores condiciones de probar la efectiva prestación de servicios para encontrarse habilitado al cobro de una tasa, y no así el contribuyente.

Toda tasa que pretenda cobrar un Estado, y más aún cuando se plantea un reclamo del tipo judicial, debe primeramente poder demostrarse que existieron servicios efectivamente prestados, dado que caso contrario la supuesta tasa se convierte en un impuesto.

La sola remisión a normas provinciales o municipales que establecen servicios generales no basta, es necesario que existan pruebas fehacientes de servicios concretos e individualizados, que deben ser probados por el Estado reclamante.

A mi modo de ver, creo que este fallo es realmente alentador en el sentido que puede significar a futuro de que una vez por todas se pongan límites a las supuestas tasas que hoy cobran muchos municipios, sin contraprestación de servicio alguno para el contribuyente.

Toda estructura tributaria, y en este caso particular hablamos de las tasas, que se desvirtúe con el fin de recaudar verdaderos impuestos bajo la figura aparente de tasas, debieran ser limitadas.

Si bien hoy existe la Ley de Coparticipación federal de Impuestos y un basta jurisprudencia de la Corte que ha limitado la aplicación de estos “impuestos simulados”, pienso que debe existir a nivel nacional un órgano del tipo judicial que tenga la competencia de velar en defensa del contribuyente ante municipios que pretendan cobrar este tipo de tasas, de modo tal que puedan los medianos y pequeños contribuyentes recurrir a la vía judicial nacional y

con efecto suspensivo para impugnar esta clase de tributos. El recorrer la vía judicial local y sin efecto suspensivo, y más considerando los plazos en lo que se expide la justicia, genera efectos perjudiciales para el contribuyente.

Solo de esta manera veremos a futuro una mayor sentido de justicia y racionalidad en la aplicación de los tributos.

3.- CASO CONCRETO

Nos situamos en una ordenanza del 2004, N° 10383 de la Provincia del Neuquén, en su Título VII: Derechos de inspección y control de seguridad e higiene de las actividades comerciales, industriales y de servicios, que detallo a continuación:

ARTÍCULO 228º): Hecho Imponible. Se abonarán las tasas que fije la Ordenanza Tarifaria Anual 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. Comprende los derechos de funcionamiento de la actividad, cuenten o no con establecimiento en la ciudad o por introducción de mercaderías o productos desde otros municipios.

*que cuenten o no con establecimientos: si no tienen establecimientos no pueden realizar ninguna inspección. Por ende, esta parte del artículo no estaría bien redactada.

*por introducción de mercaderías o productos desde otros municipios: esto es comúnmente conocido como derecho de abasto, cuestión que está prohibido, no hay aduanas interiores. Además tendrían una competencia desigual con la mercadería producida dentro del mismo municipio.

Es importante destacar que para que estas “tasas” no resulten inconstitucionales, en la práctica no deben transformarse en una verdadera aduana interior (art 9 CN), o afectar la libre circulación territorial (art 4, 10, 11 y 12 CN), circunstancia que se da, cuando se percibe este tributo por el mero tránsito de la mercadería por territorio municipal.

Otro más reciente es el caso de [“Ysur Energía Argentina SA”](#)⁴¹: El Tribunal Superior de Justicia de Neuquén hizo lugar a la demanda de una petrolera y, en consecuencia, declaró ilegítimo el cobro de una tasa municipal dado que "no se certificó la existencia de inspecciones o la prestación de los servicios estatales que justifiquen la exigencia del tributo”.

En el caso, los jueces consideraron “ilegítima” la pretensión de cobro de la tasa del municipio de Cutral Có prevista como "Derecho de Inspección y control de seguridad e higiene de actividades comerciales, industriales y de servicio”, a una empresa que desarrolla actividades de exploración y explotación de petróleo crudo y gas natural.

Dicho tributo tiene como “presupuesto de hecho la prestación del servicio de inspección y control de la seguridad e higiene de las actividades que se desarrollen dentro del ejido municipal”.

En los autos “Ysur Energía Argentina S.R.L. C/ Municipalidad de Cutral Có S/ Acción Procesal Administrativa”, el Tribunal entendió que la comuna “tiene la potestad del ejercicio de la policía municipal, lo que la habilita a imponer, de acuerdo con las leyes y ordenanzas respectivas, tasas retributivas de los servicios que presta, entre ellos, los de seguridad, higiene y contralor de las actividades que se desarrollan en su ejido”.

Sin embargo, los vocales señalaron que “no se adjuntó constancia alguna que certifique la existencia de inspecciones o la prestación de los servicios estatales que justifiquen la exigencia del tributo municipal a la actora y que resulte ser, en definitiva, su causa legitimante”.

⁴¹ [“YSUR Energía Argentina SRL c/Municipalidad de Cutral Có s/acción procesal administrativa”](#) - TSJ Neuquén - 19/12/2017
- Cita digital EOLJU184474A

Para los jueces, “deviene ilegítima la pretensión de cobro al accionante de la tasa municipal (...) toda vez que no surge acreditado en autos, la efectiva prestación del servicio concreto, individualizado en el contribuyente, por parte del ente municipal”.

“Es que, tratándose de tasas es requisito fundamental, exigido por reiterada y constante jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, 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”, concluyó el fallo.

Es un tributo denominado “Derecho por el Ejercicio de Actividades Comerciales” (DEAC) cuya “base imponible” se determinaba en función de una suma de puntajes resultantes de los rubros: actividad, superficie computable, personal ocupado y zona, pudiendo diferenciarse de cualquier otro índice que consulte las particularidades de la actividad que se adopte como medida del hecho imponible.

Respecto del “hecho imponible” de este DEAC se puede observar que finalmente el nacimiento se produce por “el ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial o de servicios” como contrapartida del servicio municipal de “seguridad, salubridad e higiene”. Es decir que más allá del *nomen juris* que se le asigne constituye una verdadera “tasa”.

Bielsa⁴² destacó el carácter de “tasa” de la contribución que se exige por la prestación del servicio de inspección, contralor y fiscalización de actividades comerciales porque aporta una ventaja diferencial a la entidad inspeccionada aunque sea realizado obligatoriamente para proteger al tercero, de allí la necesidad de que sea prestada por la Administración Pública, aunque sea una imposición obligatoria.

Por su parte, De Juano⁴³ citando a Griziotti consideró que diversas razones obligan al contralor de las actividades de los individuos en materia industrial, comercial, científica y de

⁴² Bielsa, Rafael, “Derecho Administrativo” - LL - Bs. As. - 1965 - T. IV - pág. 678

⁴³ De Juano, Manuel, “Curso de Finanzas y Derecho Tributario” - Ed. Molachino - 1964 - T. II - págs. 668/79

investigación, en salvaguardia de los intereses colectivos, situación que habilita a las administraciones tributarias municipales al cobro de tasas.

García Belsunce⁴⁴ encuadra también en la categoría de tasas a los derechos exigibles por la prestación de servicios de habilitación, inspección o fiscalización de establecimientos comerciales o industriales, o por servicios de vigilancia o sanidad.

Giuliani Fonrouge⁴⁵ destacó que cuando se aplica una tasa por inspeccionar comercios o establecimientos fabriles se atiende a circunstancias de seguridad colectiva, de salud pública y de higiene del trabajo, confirmando lo expuesto anteriormente.

Así también lo interpretó el Tribunal Superior de Justicia de Neuquén al reconocer “que las tasas constituyen una especie de tributo cuya nota característica es la existencia del desarrollo de una actividad estatal que atañe especialmente al obligado”.

En este mismo sentido se expidió también la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe al fallar en [“Sei Ingeniería SA”](#)⁴⁶ y [“Terminal 6”](#)⁴⁷ sosteniendo que el empleo del vocablo “derecho” no permitía determinar con certeza a qué categoría de las obligaciones tributarias pertenece el denominado “Derecho de Registro e Inspección”, y que, “pueden aplicarse a su respecto las pautas elaboradas para el régimen jurídico de las tasas”.

Tal conclusión la sostuvo considerando que el “Derecho de Registro e Inspección” es abonado por el contribuyente como consecuencia del desarrollo de actividades descriptas en una norma legal que tanto por estructura como por su funcionamiento difieren en forma esencial de las características de otros tributos. En ese sentido, se consideró que lo que

⁴⁴ García Belsunce, Horacio: “Temas de derecho tributario” - Ed. AbeledoPerrot - 1982 - pág. 212

⁴⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos: “Derecho financiero” - Ed. Depalma - vol. II - pág. 989

⁴⁶ [“Sei Ingeniería SA c/Municipalidad de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”](#) - SC Santa Fe - 20/12/2006 - Cita digital EOLJU161585A

⁴⁷ [“Terminal 6 SA c/Municipalidad de Puerto General San Martín”](#) - SC Santa Fe - 26/12/1996 - Cita digital EOLJU170276A (AyS - T. 133 - pág. 258)

percibe el Estado con motivo del desarrollo de tareas de control y vigilancia de ciertas actividades queda comprendido dentro de la categoría de la tasa.

También la CSJN⁴⁸ ha considerado que los tributos que se establecen por el desarrollo de actividades de inspección representan verdaderas tasas por la prestación del servicio público de policía sanitaria, situación que justifica su exacción.

Concluyó este tribunal -en el citado antecedente “Terminal 6”- sosteniendo que “maguer que el legislador la haya denominado 'derecho', en este caso, lo que se percibe como consecuencia de la actividad de registro e inspección, constituye un tributo sujeto al régimen jurídico de la tasa”.

Otro de los temas bajo análisis consiste en determinar si los municipios están habilitados para percibir una tasa por sus funciones de control, cuando simultáneamente por una norma de carácter federal el mismo es ejercido por un organismo perteneciente al Poder Ejecutivo Nacional o Provincial.

En la causa “[Municipalidad de Quilmes c/Edesur SA](#)”⁴⁹ se discutió si el pago de una contribución del 6% sobre el monto de facturación sustituye el pago de cualquier otra tasa, impuesto o contribución. La causa se originó en un juicio ejecutivo que tramitó ante el Juzgado Federal 2 de La Plata que hizo lugar a la excepción de inhabilidad de título, falta de legitimación y de pago opuesto por la demandada, que luego fue ratificado por la Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, que reconoció la sustitución alegada por el contribuyente.

Planteado el recurso extraordinario por el organismo municipal que fuera denegado, se originó la queja que la Corte sobre el fondo resolvió en esta instancia, revocando la sentencia -considerando como referente el Fallo 322:2331- en lo relativo a la Tasa de Seguridad e Higiene y confirmándola por el cobro de la tasa por “Inspección y contraste de medidores,

⁴⁸ Fallo 251:51, “Cía. Swift La Plata SA Frigorífica” - CSJN

⁴⁹ “[Municipalidad de Quilmes c/Edesur SA](#)” - CSJN - 7/5/2002 - Cita digital EOLJU122372A

motores, generadores de vapor o energía eléctrica, calderas y demás instalaciones”, compartiendo lo expresado al respecto por el Sr. Procurador General de la Nación (PGN).

Surge del análisis realizado por el Procurador General de la Nación en su dictamen, que el ENRE (Ente Nacional Regulador de la Electricidad) es el organismo encargado de ejercer idénticos controles por los que -paralelamente- el Municipio pretende ejercer su facultad recaudadora de la tasa referida al servicio de inspección de motores y calderas.

Es importante considerar que conforme lo dispuesto en los artículos 1 y 2 de la ley 26197 las facultades de administración y control de los recursos que por el artículo 1 de la ley 17319 correspondían a la autoridad nacional, fueron transferidas a las provincias.

En el caso particular de la Provincia del Neuquén, conforme lo dispone el segundo párrafo del artículo 2 y el artículo 98 de la ley 2453, la Autoridad de Aplicación provincial ejercerá el control sobre todo el desarrollo de la actividad hidrocarburíferas y aplicará las sanciones correspondientes vinculadas al incumplimiento de las normas de seguridad en las actividades de exploración, explotación, transporte, industrialización y comercialización de hidrocarburos conforme lo dispuesto en el artículo 120 de la citada norma legal.

De tal manera -en nuestro criterio- siguiendo la doctrina del Máximo Tribunal en “Telefónica de Argentina c/Municipalidad de Chascomús” y “Edenor c/Municipalidad de General Rodríguez” el control de seguridad e higiene efectuado por el organismo municipal no se opone al ejercido por la Autoridad de Aplicación provincial -o nacional si correspondiere- en la medida en que efectivamente se realice sobre inmuebles o instalaciones no sujetas al control de esta (Subsecretaría de energía Provincial, en este caso), tales como oficinas, locales comerciales, etc.

Sin embargo, en esta causa, el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia del Neuquén consideró que no se puede “excluir a los Municipios de sus tareas específicas -propias del ámbito comunal- de inspección y control con relación a la seguridad e higiene de las actividades que se desarrollan dentro de su ejido municipal-aun cuando estas se refieren a la explotación y exploración de hidrocarburos- ya que son directos involucrados y no pueden

permanecer al margen de los problemas que puedan suscitarse en su área inmediata, siendo su responsabilidad velar por aquellos aspectos que hacen a la seguridad de las actividades que se desarrollan dentro de su ejido”.

Es decir, el supremo tribunal provincial consideró que no existe una superposición de controles sobre la misma actividad ejercida por el mismo contribuyente, sino que basó su sentencia en la autonomía municipal dispuesta en el artículo 154 de la Constitución Provincial.

No existen dudas respecto de la autonomía de los municipios, tampoco de la autorización que el Régimen Municipal establece -art. 270- para crear, verificar y fiscalizar el cobro de tasas, sino que a nuestro entender se trata simplemente de establecer con claridad si el control e inspección se desarrollan en forma conjunta y armónica entre los diversos niveles - Nación, provincia y municipio-, en la medida en que persigan objetivos comunes, tales como la protección y preservación del medio ambiente, la seguridad e higiene laboral, la prevención de accidentes y derrames de crudo, etc.

En este caso, tal como quedó demostrado con el resultado de la sentencia que finalmente declaró la nulidad por la falta de prestación del servicio, se trataba simplemente de una norma escrita basada en la utópica prestación de un servicio.

El “federalismo de concertación” es una fórmula superadora que resuelve las tensiones o dicotomías existentes entre la Nación, la Provincia y el Municipio, pero no es la herramienta adecuada para interceder en los casos en que se pretenda el cobro de servicios no prestados o prestados por otro ente nacional o provincial.

3.1 LA PERCEPCIÓN DE LA TASA MUNICIPAL VINCULADA A LA EFECTIVA PRESTACIÓN DEL SERVICIO

Concretamente, la CSJN ha dejado establecido en numerosos fallos que la efectiva prestación del servicio es el requisito que habilita el cobro de la tasa. Por ejemplo en “Laboratorios Raffo SA”, claramente estableció que es imprescindible que el servicio de una tasa ha de ser

concreto, no potencial, toda vez que ello se deriva del artículo 9, inciso b), de la ley 23548, de coparticipación federal de impuestos, la que precisamente impone ese deber.

Esta posición, reiterada en [“Quilpe SA c/Municipalidad de La Rioja s/Inconstitucionalidad”](#), sentencia del 9/10/ sido traducida en los siguientes términos: “El cobro de una tasa debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”.

No solo en el ya citado “Quilpe”, sino que dicha doctrina está respaldada en los Fallos: 312:1575; Fallos 320:2609; 322:3770; 325:1370; 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 329:792; 331:1942; 32:1503 ver dictamen de la Dra. Laura Monti, entre muchos otros.

En definitiva, el Máximo Tribunal sostuvo que “la inexistencia del servicio hace improcedente el cobro de la tasa correspondiente”, así como que el servicio vinculante que posibilita la existencia de la tasa debe estar organizado y debe haber sido prestado.⁵⁰ .

3.2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA (TSJ)

El Tribunal Superior de Justicia sostuvo que siendo que se trató de un hecho controvertido la prueba referida a la verdadera existencia de la prestación de servicio debía ser aportada por la demandada por tratarse de la demostración de un hecho negativo, dado que a ella le era más simple y probable la acreditación de la misma⁵¹. Así, por ejemplo, pudo haber adjuntado las actas labradas por los inspectores municipales en su tarea de contralor de la seguridad e higiene de las actividades o limitarse a acreditar la existencia y organización del servicio, etc.

Sin embargo, no adjuntó constancia de ningún tipo de prueba que certificara la existencia de inspecciones o la prestación de los servicios estatales que justifiquen la exigencia del tributo municipal a la actora y que resulte ser, en definitiva, su causa legitimante.

⁵⁰ CSJN - 25/9/1964 - “Municipalidad de Santa Fe c/Marconetti Ltda. Industrial y Comercial”, “Derecho Fiscal”, XIV-458; CSJN - 3/9/1989 - “Cía. Química SA c/Municipalidad de Tucumán”, “Impuestos”, XLVII-B-2273

⁵¹ cfr. “Llobet de Delfino, María c/Provincia de Córdoba” - CSJN - 28/11/1969

En las condiciones apuntadas resolvió el tribunal que devino ilegítima la pretensión de cobro al accionante de la tasa municipal prevista, toda vez que no surge acreditado en autos la efectiva prestación del servicio concreto, individualizado en el contribuyente, por parte del ente municipal. Este es un requisito fundamental, exigido por reiterada y constante jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, 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, entre otros).

En consecuencia, declaró la nulidad de los certificados de deuda 3894, 3895 y 3955 en tanto se encontraban en discordancia con la situación de hecho acreditada en el expediente o la situación de hecho reglada por las normas [art. 67, inc. a), O. 1764/1999], y declaró ilegítimo el cobro a Ysur Energía SA de la tasa prevista como “Derecho por el Ejercicio de Actividades Comerciales” en los artículos 137 y 138 del CTM de Cutral Có.⁵²

⁵² Chicolino, Ricardo y Di Luca Marina – 30/07/2018 –la exigencia de la efectiva prestación de servicio y su vinculación con la percepción de derechos municipales. Supremo tribunal de justicia de la Provincia de Neuquén. <http://www.chicolinodeluca.com.ar/detalle.php?a=la-exigencia-de-la-efectiva-prestacion-de-servicio-y-su-vinculacion-con-la-percepcion-de-derechos-municipales.-supremo-tribunal-de-justicia-de-la-provincia-del-neuquen.-autores:-marina-de-lucay-ricardo-m.-chicolino&t=6&d=2386>

Los servicios son aprovechados por la comunidad o son solo un medio para recaudar más fondos sin enfocarse en el beneficio del ciudadano. Se puede comprobar que el servicio es prestado efectivamente y de no probarse el servicio es que estamos confundiendo las tasas con los impuestos.

La prestación del servicio es lo que da lugar a la tasa, esto lo diferencia de los impuestos. Las palabras de la Corte Suprema de Justicia son contundentes al sostener 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” en la causa 332:1503, del 23/06/2009.

Es decisiva la capacidad de los municipios de captar, en forma creciente, recursos propios y aplicarlos eficientemente para asegurar un mejor financiamiento de sus políticas públicas orientadas a promover el desarrollo local. Combinado con una estrategia central, como es la de consolidar las autonomías municipales y promover el desarrollo del federalismo económico y político en todo el territorio nacional, se convierte en un aspecto fundamental el fomento de herramientas e instrumentos tendientes a fortalecer la gestión fiscal municipal. Pero que a raíz de esta necesidad recaudadora, el objetivo no es incrementar las tasas o crear nuevas, sino todo lo contrario, el desafío es incrementar la cobrabilidad de las tasas existentes utilizando nuevas tecnologías, tendiendo al 100% de cobrabilidad sobre lo devengado.

Pero como vimos en nuestro caso concreto vimos la opinión de algunos jueces, donde nos dicen: “deviene ilegítima la pretensión de cobro al accionante de la tasa municipal (...) toda vez que no surge la efectiva prestación del servicio concreto, individualizado en el contribuyente, por parte del ente municipal”.

“Es que, tratándose de tasas es requisito fundamental, exigido por reiterada y constante jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, 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”.

Y como expone R. Valdés Costa el servicio debe ser divisible como elemento característico de la tasa para diferenciarse de otras figuras tributarias.

Y la reflexión va en la búsqueda de la justicia y la racionalidad, ya que toda tasa que pretenda cobrar el Estado debe poder demostrarse que existieron los servicios efectivamente prestados, esto nos lleva a un mayor sentido de coherencia en la aplicación de los tributos.

Y llegar a responder nuestra gran pregunta: ¿Puede una tasa devenir en impuesto? Ya que es parte de la naturaleza de la tasa que exista una exacta relación entre la tasa y el servicio y que esa conexión sea legítima, pero en el análisis efectuado hemos descubierto que esa relación no es tan exacta, lo que nos lleva a concluir en el invento creado por la Dra. Balbo, Elvira Hebe en una nueva especie tributaria: las impuestasas, que son especies tributarias de dudosa legitimidad.

O responder nuestra pregunta como una moraleja de un cuento en que la administración tributaria le gusta disfrazar a nuestros impuestos.

- ✦ Acosta, Gloria– La estructura de la recaudación municipal en la Argentina: alcances, limitaciones y desafíos. Coordinación general de Alejandro López Acotto y Mariano Macchioli – 1a de. - Los Polvorines: Universidad Nacional de General Sarmiento, 2015.
- ✦ Álvarez Echague Juan Manuel, Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio, en el libro "Derecho Tributario Municipal", Editorial Ad-Hoc. - 2002
- ✦ Amaro Gómez, Richard L. Monografía "La Tasa al Gasoil". Presentada en la cátedra Seminario de la Universidad del Museo Social Argentino. Año 2007. El pronunciamiento de la Corte. Hacia una visión correcta
- ✦ Balbo, Elvira Hebe: Novedosa especie tributaria: "*Las Impuestasas*" - Tasas que financian servicios indivisibles e indirectos - Análisis en el marco del entramado federal – Edición Pet 2013
- ✦ Balbo, Elvira Hebe: Tributos municipales: la opción no ejercida (Ámbito Financiero, 11-05-2004, p. 57).-
- ✦ Balbo, Elvira Hebe: Tasas municipales: legislación y administración – Junio 2003.
- ✦ Bulit Goñi, Enrique – Derecho tributario – Tomo IV – Tasas y precios públicos. (Pág. 1-31)
- ✦ Casas José Osvaldo, Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente, Informe nacional de la Argentina, presentada en las XIV jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario.
- ✦ Espeche, Sebastián, "Curso de Derecho Financiero", 1º edición, 2016.
- ✦ Galli Guillermo Pablo, Manuel de Finanzas Públicas, autores: Mordeglia, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986.

- ✦ Garcia Belsunce, Horacio - Las retribuciones que persiguen los municipios bonaerenses por el uso del dominio público municipal - Impuestos – 2006A- (Pág. 685 a 690)
- ✦ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Tomo I. 9ª edición. Editorial La ley. Buenos Aires 2004
- ✦ Gonzalez Calderón Juan, Curso de Derecho Constitucional, Editorial Depalma, 1975.
- ✦ Jarah, Dino - Finanzas Públicas y Derecho Tributario – Editorial Cangallo – Buenos Aires 1983.
- ✦ Luqui Juan C., La obligación tributaria – Editorial Depalma – 1989.
- ✦ Martin José María, Derecho Tributario Argentino, Cima 1981.
- ✦ Soler. Osvaldo H., Doctrina. Impuestos Provinciales y Nacionales. “Ilegitimidad de las tasas municipales cuya base imponible son los ingresos brutos del contribuyente. Un particular enfoque doctrinario”
- ✦ Spisso, Rodolfo - Distribución constitucional de potestades tributarias - Abril de 2003 – (Pág. 80-97)
- ✦ Pulvirenti, Orlando: Tasas municipales: Decisiones de la CSJN y dispersión jurisprudencial. www.saij.gob.ar, 21/02/2019.
- ✦ Useche Bernardo - Guía Básica de Tributos Municipales – Edición Abril 2018.
- ✦ Valdés Costa Ramón, Curso de derecho tributario, tercera edición, Temis, 2001.
- ✦ Villegas Héctor - Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario – 7ª Edición – 1999.

Fallos de la corte:

Fallos 234:663, "Banco de la Nación c/ Municipalidad de San Rafael" de 1956.

Fallos 236:22, "De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros" de 1956.

Fallos 251:50, "Frigorífico Cía. Swift de La Plata, S.A. c/ Nación", del 08/11/1972.

Fallos 251:222, "Municipalidad de San Lorenzo c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales" de 1961.

Fallos 259:413, "Municipalidad de Santa Fe c/ Marconetti Ltda. S.A." de 1964.

Fallos 312:1575, "Compañía Química S.A. v. Municipalidad de Tucumán", del 5/9/1989.

Fallos 325:1370, "Hidroeléctrica Tucumán S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa" del 11/06/2002.

Fallos 335:996. Acción declarativa de certeza iniciada por la firma Pan American Energy en contra de la provincia de Chubut. CSJN del 19 de junio de 2012.

Fallos 326:4251, "Selcro S.A. C/ Jefatura de Gabinete de ministros s/Amparo", del 21/10/2003.

Fallos 332:1503, "Laboratorios Raffo c/Municipalidad de Córdoba s/plena jurisdicción", del 23/06/2009.

Fallos 335:1987, "Quilpe SA – Inconstitucionalidad", del 09/10/2012.

Fallos 329:792, M.372.XXXIX "Massalín Particulares S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" del 21/03/2006.

Sentencias:

Expte. C.M. N° 1477/2017 "Directv Argentina S.A. c/ municipalidad de Vicente López, provincia de Buenos Aires", del 09/05/2018 – Resolución N° 15/18 de la Comisión Arbitral

C-4299-BB1,"Capaccioni, Roberto Luis c/Municipalidad de Coronel Rosales s/pretenición anulatoria" - Cámara Nacional Contenciosa Administrativa de Mar del Plata - 13/05/2015

"Sei Ingeniería SA c/Municipalidad de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción" - SC Santa Fe - 20/12/2006 - Cita digital EOLJU161585A

"Terminal 6 SA c/Municipalidad de Puerto General San Martín" - SC Santa Fe - 26/12/1996 - Cita digital EOLJU170276A

Dictamen:

CSJ 001533/2017/RH001, "Esso Petrolera Argentina SRL c/ Municipalidad de Quilmes", del 21/05/2019
