

“Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”

A Andrew, Fabián, Hernán, Ito, Juan Manuel, Mariano y Nico, mis grandes amigos.

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe¹

“La tasa es, sin duda, el tributo que presenta mayores dificultades para su caracterización. Tal vez en ningún tema del derecho tributario, tan rico de por sí en las discrepancias doctrinales, se observan tantas divergencias hasta el punto de poderse afirmar que abundan las investigaciones realizadas que arriban a conclusiones muy diferentes”²

Sumario

I. Introducción. II. El status jurídico de los Municipios en la Constitución Nacional. III. Tasas. Definición y caracteres. III-a. La tasa y el servicio público a cargo de estado. III-b. La cuestión del beneficio o ventaja. III-c. La afectación de lo recaudado. III-d. La prestación: efectiva o potencial? IV. El monto de lo recaudado en relación con el costo del servicio. IV-a. Costos directos e indirectos. IV-b. El principio de capacidad contributiva y las tasas. IV-c. La carga de la prueba. V. La tasa de seguridad e higiene: un ejemplo claro de desproporción. VI. Conclusiones.

¹ Abogado (UBA). Especializado en Derecho Económico Empresarial (UBA). Posgraduado en Derecho Tributario de la Universidad Internacional de Andalucía (España). Docente de grado y posgrado (UBA, UNLZ y Universidad De Rosario). Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Autor de varios artículos sobre la materia tributaria y del libro *“La clausura de Establecimientos”* (en prensa). Director del Departamento de Derecho Tributario del Estudio **ÁLVAREZ ECHAGÜE & ASOC.**

Para la realización de cualquier comentario sobre la presente ponencia o a fin de comunicarse por cualquier motivo que resulte de interés para los lectores de la misma, por favor hacerlo vía E-MAIL a la siguiente dirección: abogados@infovia.com.ar

² Ramón Valdés Costa, “Curso de Derecho Tributario”, Depalma - Marcial Pons, 1996, pág. 141.

I. Introducción.

Dentro de la doctrina tributaria es por demás conocida la clasificación tripartita³ de los tributos, haciendo de esa forma referencia a los impuestos, las tasas y las contribuciones, sean éstas por mejoras o a la seguridad social⁴.

Este trabajo tiene como objeto central el estudio de las tasas municipales, específicamente en lo relacionado con la razonable proporcionalidad que debe existir entre los costos de la prestación del servicio público y el monto de lo recaudado por la percepción del tributo, aunque no solamente analizado desde el punto de vista genérico, sino también desde la relación entre el costo del servicio divisible y el monto de la tasa desde el punto de vista de un sujeto pasivo individual, pues como se verá, ambos puntos de análisis plantean diferencias que merecen ser señaladas y abordadas.

Antes de adentrarme de pleno en el tema central, he considerado conveniente realizar un muy un sucinto desarrollo de la problemática constitucional de los Municipios dentro de la República Argentina, ya que entiendo que lo que expondré acerca de la proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto de lo recaudado guarda estricta relación con la situación actual de las comunas en nuestro país.

Posteriormente me ocuparé de delinear el concepto de tasa, así como desarrollaré sus elementos característicos, para luego ya sí poder abordar en forma definitiva lo que intenta ser el nudo central de este escrito, esto es, la relación entre el costo del servicio prestado y el monto de lo recaudado, con especial referencia a la razonabilidad y proporcionalidad que deben guardar ambos conceptos.

Seguidamente se relacionara lo en el punto anterior expuesto con algunos casos concretos, haciendo especial referencia a la tasa de seguridad e higiene, para luego terminar con unas conclusiones sobre todo lo expuesto.

II. El status jurídico de los Municipios en la Constitución Nacional.

He señalado en otro trabajo que es claro que los municipios son entes gubernamentales autónomos⁵, aunque sujetos a una serie de limitaciones, pero que bajo ningún concepto ello puede implicar el desconocimiento de la autonomía de que gozan

³ Entiendo que, dentro del marco jurídico tributario argentino, se ha superado la clásica clasificación tripartita de los tributos por otra compuesta por cinco especies: impuestos, tasas, contribuciones por mejoras, contribuciones parafiscales y, empréstitos forzosos.

⁴ También denominadas "parafiscales".

⁵ "Los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución reformada", Impuestos LVII-B-2436, trabajo que mereciera el Premio de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales del año 2.000 en el Rubro Artículo.

las comunas de provincia y cuyo reconocimiento está expreso en el artículo 123 de la Constitución Argentina, el cual señala que: “ *Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5° **asegurando la autonomía municipal** y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero*” (la negrita es agregada).

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 diferentes, pero que deben ejercer las mismas en forma coordinada con el resto con el objetivo de no romper con la idea de 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 autoridad alguna que desnaturalice dicha potestad**; aún 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.

Es conocido el proceso de descentralización interno que se viene produciendo en la mayoría de los países, de lo cual Argentina no se aparta, por medio del cual se transfieren funciones de los entes de gobierno superiores hacia los inferiores, motivo por el cual los Municipios cada vez cuentan con más cantidad de funciones que realizar, pero generalmente ello no viene acompañado de las fuentes de financiamiento suficiente como para que las mencionadas nuevas asignaciones sean llevadas a cabo en debida forma por las comunas, sino que por el contrario, se produce un deterioro paulatino en las prestaciones debido a la falta de recursos.⁶

La cuestión de la autonomía municipal ha sido y es en la actualidad arduamente debatida en la doctrina y, porque no decirlo, en la jurisprudencia de la República Argentina.

Antes de adentrarme a brevemente reseñar, y dejar sentada mi posición sobre ello, es importante definir que debe entenderse por autonomía. Existen una serie de requisitos que debe reunir un municipio para que pueda ser considerado

⁶ Así, por ejemplo, se han transferido a los Municipios los hospitales que en épocas anteriores dependían de las provincias, sin asignárseles recursos suficientes como para afrontar tal delicada tarea.

verdaderamente autónomo⁷, entre los cuales se encuentra la autarcía, es decir, la posibilidad de auto satisfacerse en materia económica y financiera, el cual, de estar ausente, implica la inexistencia de autonomía municipal. Es por ello que se torna imprescindible que las comunas posean la facultad de *autodeterminarse en materia financiera y tributaria*, lo cual debe **entenderse no sólo en el sentido de poder administrar sus propios recursos, sino que los municipios deben contar con ingresos suficientes para hacer frente a las funciones que le son inherentes**, así como a aquellas que le han sido, y están siendo transferidas por parte de la Nación y las provincias.

Si se entiende que a mayor cantidad de funciones asignadas más ingresos deben poseer los municipios, esos mayores recursos deben provenir de un mayor poder tributario con el que deben contar los mismos.

Pero como autonomía no significa independencia, del sistema de gobierno republicano y federal se derivan una serie de limitaciones al poder tributario de los municipios de provincia.

En la actualidad existen básicamente seis limitaciones al poder tributario de los municipios de provincia:

- a. La proveniente de los artículos 4º y 75 inc. 1º de la Constitución Nacional, y que se refiere a la competencia exclusiva de la Nación para gravar con derechos de Oimportación y exportación las mercaderías, lo cual excluye la posibilidad de que tal tributo sea utilizado por las provincias o por los municipios de provincia para gravar la entrada o salida de mercaderías.
- b. Siguiendo con el artículo 75, en su inciso 13º figura lo que la doctrina ha dado en llamar la *cláusula comercial*, por la cual las leyes que dicte el Congreso en virtud de la misma, limitan el poder tributario, tanto provincial como municipal, cuando del ejercicio del mismo se deriven interferencias con el comercio interjurisdiccional de bienes y servicios⁸.

⁷ Según ha señalado Rosatti en su obra "Tratado de Derecho Municipal", pág. 98 y sig., para que un ente pueda ser considerado autónomo debe reunir las siguientes cualidades: Autonormatividad constituyente: capacidad de darse su propia norma fundamental. Autocefalía: capacidad de elegir sus propias autoridades. Autarcía: autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios. Materia propia: reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción. Autodeterminación política: reconocimiento de garantías frente a las presiones políticas.

Solamente cuando las comunas detentan estas cinco potestades puede decirse que estamos frente a un ente que posee autonomía en el sentido que emana del art. 123 de la Ley Fundamental.

⁸ Ver en este sentido, Fallos:101:85; 149:37; 175:99; 269:92; 306:516; 307:374, entre otros.

- c. La *cláusula del progreso* contenida en el inciso 18 del artículo 75, según ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁹, permite que el Congreso Nacional dicte normas que prohíban el ejercicio de facultades provinciales y municipales en pos de la mencionada prosperidad del país y, entre lo que puede prohibirse o bien limitarse, se encuentran las potestades tributarias.
- d. Otro límite proviene del ya comentado inc. 30 del artículo 75, que instituye la potestad de que el Poder Legislativo Nacional regule los *establecimientos considerados como de utilidad nacional*, desplazando el poder de imposición provincial o municipal cuando el ejercicio del mismo interfiera con el cumplimiento de ese fin¹⁰.
- e. Una limitación de carácter genérico que afecta no sólo al poder tributario de los municipios, sino también a los de la Nación y provincias, es la que proviene del conjunto de los *principios constitucionales financieros*¹¹ que emanan de nuestra Carta Magna (reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, generalidad, etc.) y que constituyen una valla infranqueable para cualquiera de los tres niveles de gobierno en el ejercicio de sus facultades de imposición.
- f. En este punto debe abordarse una de las cuestiones de más difícil dilucidación, y es aquella que proviene de los regímenes de coparticipación de impuestos, por un lado la ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548¹²¹³, y por otro, el Convenio Multilateral sobre la Distribución del Impuesto Provincial a los Ingresos Brutos¹⁴. Son estas dos leyes básicas, junto a los Pactos Federales, los sistemas que intenta cumplir con los fines que establece el principio de coordinación tributaria.

Vale la pena extenderme un poco en el desarrollo de este apartado. La Reforma Constitucional del año 1994 a la Carta Magna Nacional ha incorporado dentro

⁹ Fallos 68:227; 104:73; 188:247; 189:272; 248:736; 250:666; 272:237; 295:338, entre otros.

¹⁰ Fallos 293:287; 300:328; 301:1122; 305:1381; 308:403; 308:647, entre otros.

¹¹ Casás José O., *"Implicancias Fiscales del status jurídico de los Municipios de Provincia y la Reforma Constitucional en ciernes"*, en "El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional", op. cit. ; Corti Horacio Guillermo, "Derecho Financiero", Cap. IV, Abeledo-Perrot, 1997.

¹² ADLA t. XLVII-A, pág. 53 y sig.

¹³ Este régimen apunta a establecer un mecanismo cuya finalidad esencial es la de evitar la doble imposición, para lo cual las provincias delegan en el gobierno federal la facultad de establecer ciertos impuestos, que luego serán distribuidos, primariamente entre Nación y provincias, y secundariamente entre las provincias. Posteriormente las provincias distribuyen parte de lo recaudado a los Municipios. La adhesión de las provincias implica, entre otras cuestiones, no aplicar gravámenes análogos a los que se faculta a establecer a la Nación, compromiso que a su vez es asumido en nombre de los municipios que la componen.

A fin de un estudio pormenorizado de la cuestión recomendamos recurrir a los excelentes trabajos del Dr. Casás J. O., *"Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina - nueva ley de coparticipación impositiva"*, Derecho Fiscal, t. XLV, y *"Federalismo Fiscal - El laberinto de la Coparticipación"*, Criterios Tributarios.

¹⁴ Por su parte, el Convenio Multilateral establece un mecanismo que, a diferencia de lo que acontece con el anterior, no distribuye lo recaudado, sino que su objetivo es distribuir base

de su normativa¹⁵ al Régimen de Coparticipación de impuestos, estableciendo la necesidad de su existencia así como parámetros de tipo subjetivo¹⁶ a los cuales deberá ajustarse la mencionada legislación que reemplace a la ya existente¹⁷, habiéndose establecido en la cláusula transitoria sexta que el sistema existente al momento de la reforma caducaría hacia fines de 1996.

Veamos varias cuestiones. La primera de ellas es una que surge en forma palmaria de lo expuesto anteriormente, y es que en la República Argentina no existe actualmente un régimen de coparticipación válido, sino que se sigue distribuyendo el total de lo recaudado sobre la base de una ley que ha caducado y que, por otra parte, en nada se ajusta a los nuevos parámetros establecidos en la Constitución Nacional. Y no hay ley de coparticipación pues aún hoy, luego de cinco años de producida la caducidad, siguen los gobernadores de provincia y la Nación discutiendo sobre el proyecto de ley.

Ello implica que no existe hoy en día para los municipios una limitación derivada de la Ley de Coparticipación, pero no sólo por lo antes expuestos.

La inobjetable autonomía de la que gozan los entes municipales torna necesario que para que sea válido que las provincias asuman compromisos en nombre de los mismos, como efectivamente han hecho en las anteriores leyes de coparticipación, que previo a la discusión del proyecto de la nueva ley nacional que distribuya los impuestos, cada una deba llegar, de alguna forma, a un acuerdo con todas sus comunas a fin de llevar una propuesta no sólo basada en los intereses provinciales, sino también teniendo en cuenta los de los Municipios. Es que existiendo en Argentina aproximadamente 2.164¹⁸ entes municipales es imposible imaginar una mesa de discusión con todos ellos, mas todas las provincias y la Nación, siendo lógico y constitucionalmente necesario para que sea válida la ley de coparticipación a dictarse que los Municipios de Provincia participen, aunque sea de forma indirecta de la discusión, ya que de esa la legislación se originarán limitaciones a las comunas, por ejemplo el establecer impuestos análogos a los cobrados por la Nación como sucede en la actual ley.

De lo expuesto, alguno podría pensar que en la actualidad, no existiendo ley de coparticipación constitucionalmente válida, podría generarse a través del sistema de asignaciones de recursos que se realiza en la Carta Magna y que utiliza la concurrencia

imponible, logrando de esa manera la coordinación horizontal entre la Capital Federal y las provincias.

¹⁵ Artículo 75 inc. 2°.

¹⁶ Relacionados con la población, riqueza y desarrollo de las distintas regiones y, además, estableciéndose que el reparto debe ajustarse a los principios de igualdad y equidad.

¹⁷ Ley 23.548 dictada el año 1983.

¹⁸ Información obtenida de la Subsecretaría de Asuntos Municipales del Ministerio del Interior de la Nación y actualizada al 31-7-01.

de fuentes, estableciendo la facultad concurrente de Nación y Provincias en materia de impuestos indirectos y directos¹⁹, permanentes situaciones de doble o múltiple imposición. Antes de la reforma la doble imposición era absolutamente constitucional, la cual se ha visto limitada desde la década del treinta del siglo pasado por medio de las leyes unificadoras de impuestos internos y hasta nuestros días por las leyes de coparticipación de impuestos.

Tal aseveración relacionada con la inexistencia de norma constitucional o legal que impida la doble imposición considero no es válida, ya que considero que la doble o múltiple imposición ha adquirido a partir de la Reforma Constitucional el carácter de inconstitucional al exigir la Ley Fundamental Nacional la existencia de una ley de coparticipación y su adecuación a ciertos parámetros.

Y ello así pues, desde la primera ley unificatoria de impuestos internos y hasta la última denominada de coparticipación de impuestos, su finalidad ha sido la de evitar que exista la doble o múltiple imposición, siendo claro que con base en una interpretación de tipo histórica de esta norma incorporada en el párrafo tercero del artículo 75 inciso 2° ha sido intención palmaria del constituyente evitar la existencia de la doble o múltiple imposición.

En definitiva: considero que la autonomía es una facultad constitucional de que gozan los municipios, pero que esa autonomía no es sinónima de independencia, sino que debe ser entendida en un marco político y constitucional más amplio, del cual surgen una serie de limitaciones al ejercicio de las facultades tributarias de las comunas pero que en ningún caso pueden enervar la autonomía de los Municipios.

Pero más allá de la defensa de las facultades constitucionales de los municipios, existen por parte de éstos ejercicios abusivos de sus facultades tributarias, intentando en este trabajo dilucidar una cuestión que mucha discusión ha generado entre los tributaristas, esto es, la proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto de lo recaudado.

Y es necesario abocarnos al estudio de este instrumento tributario, es decir, la tasa, pues si bien las comunas gozan de la posibilidad de establecer tanto impuestos²⁰ como tasas y contribuciones, los municipios tradicionalmente en Argentina han utilizado a las tasas como su fuente casi exclusiva de recursos tributarios²¹, lo cual demuestra a

¹⁹ Aunque en este caso con limitaciones para la Nación, quien solo puede exigirlos por tiempo determinado y bajo circunstancias excepcionales de urgencia.

²⁰ Ver en este sentido a Horacio García Belsunce, "Temas de Derecho Tributario", pág. 228 y, Dino Jarach, "Curso Superior de Derecho Tributario", Tomo I, pág. 93.

²¹ Cfr. Enrique Bulit Goñi, "*Tributación Municipal: dos temas puntuales en torno a la tasa de inspección, seguridad e higiene*", Errepar - Doctrina Tributaria, T. XVII, pág. 584.

todas luces la vital importancia de las mismas dentro del esquema económico-financiero municipal.

III.- Tasas. Definición y caracteres.

No es pretensión de este trabajo efectuar un pormenorizado desarrollo de la categoría tributaria denominada tasa, sino que sólo trataré de realizar una sucinta descripción del tributo y sus caracteres como introducción al tema central.

Define el Profesor Ferreiro Lapatza a la tasa del siguiente modo: “...*un tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o la relación de una actividad de la administración que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo*”²².

Desde mi punto de vista las tasas son prestaciones, generalmente en dinero²³, exigidas por el Estado a los sujetos pasivos en virtud de su poder de imperio, creadas y reguladas por ley, cuyo objetivo es financiar el gasto público necesario para prestar los servicios públicos divisibles que se brindan.

Es importante señalar que, siendo la tasa sólo una especie de tributo, la misma participa de los caracteres del género, motivo por el cual tiene su fuente u origen en la ley y sólo en ella, no pudiendo ser creadas por otro medio distinto, lo cual surge del principio de legalidad tributaria²⁴.

A pesar de lo palmario de ello, nuestro Máximo Tribunal, en un solo desacertado fallo, “Ducilo c/ Obras Sanitarias de la Nación”²⁵, ha sostenido que la tasa no es una institución fiscal, sino una creación administrativa, siendo por lo tanto relevante transcribir la postura asumida: “*Pues si bien es cierto que el poder público es quien fija las tasas para determinados servicios que presta, también es verdad que lo hace tratando de recuperar sólo los fondos invertidos en los mismos, y no buscando beneficio fiscal, sino una creación administrativa para resarcirse directamente de los gastos en determinado servicio prestado a los usuarios y, por eso, el impuesto –generalmente- tiene en cuenta el monto de la riqueza poseída por una persona, la tasa sólo está en relación con la utilización de los servicios públicos* Por las mismas consideraciones el

²² “Curso de Derecho Financiero Español”, Marcial Pons, 1997, pág. 180.

²³ Aún en la moderna época en que vivimos no puede descartarse la posibilidad de que la obligación tributaria sea satisfecha en especie.

²⁴ Señala Valdés Costa en la obra ya citada que “*Tratándose de un tributo, la obligación de pagarlo debe estar creada por ley y nace cuando se verifica el presupuesto de hecho, que en el tributo está constituido, como ya hemos dicho, por una actividad del Estado que concierne de modo particular al contribuyente*”, pág. 143.

²⁵ Fallos 225-688, sentencia del 28-5-53.

impuesto requiere previamente la sanción legal, y para las tasas bastará una autorización de carácter general frecuentemente otorgada a reparticiones autárquicas”.

Sobre la necesaria intervención de la ley como única fuente creadora de la tasa se ha expedido el Profesor español Joan Pagès i Galtés, quien señala al respecto que: *“La primera consideración inicial que se deriva de la tasa como tributo se refiere al carácter ex lege de la obligación que tiene por objeto el pago de aquélla, en lo cual se encuentra su diferencia esencial con el precio, cuya obligación de pago tiene carácter ex contractu”*²⁶.

El principio de legalidad ilumina a todo el sistema tributario, por lo cual las tasas no pueden escapar al mismo, debiendo contar las mismas con una previa sanción legal para poder ser exigidas a los contribuyentes como requisito ineludible, ya que los elementos esenciales²⁷ de ella deben estar definidos en la norma que las crea.

a. *La tasa y el servicio público a cargo de estado.*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Compañía Química c/ Municipalidad de S. M. de Tucumán”²⁸, ha determinado la inconstitucionalidad del artículo 120 del Código Tributario Municipal de Tucumán que establecía una tasa²⁹ por la prestación de servicios públicos indivisibles realizados en pos del interés general.

Es importante traer a colación la enjundiosa disidencia en fundamentos del Dr. Belluscio emitida en ocasión de sentenciar en la mencionada causa, donde sostiene que la norma descripta violenta el principio de legalidad tributaria contenido en la Constitución Nacional, ya que no discrimina *“...debidamente los servicios cuya manutención solicita, posibilitando la eventual recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen...”*, lo cual pone en *“...evidencia, además, que se han desnaturalizado, en forma indebida las facultades*

²⁶ *“La memoria económico financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades”*, Marcial Pons, 1999, pág. 15. En idéntico sentido se expresan Queralt, Casado Ollero, Lozano Serrano y Tejerizo López, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Tecnos, 1997, pág. 112: *“Partiendo del art. 31.3 del texto constitucional, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público sólo podrá realizarse con arreglo a la ley, sujetándose así al principio de reserva de ley no sólo los tributos en sentido estricto, sino también aquéllas otras prestaciones públicas de carácter personal o patrimonial. Ello autoriza a pensar que tanto tasas como precios públicos deben someterse a dicha normativa”*

²⁷ Son elementos esenciales que debe contener toda norma tributaria los sujetos activo y pasivo, hecho imponible, base imponible y alícuota, entre otros.

²⁸ Fallos 312:1575, sentencia del 5 de septiembre de 1989.

²⁹ El tributo se cobraba por el ejercicio de toda actividad comercial, industrial y de servicios se usan o aprovechan las obras y prestaciones que hacen al progreso regular y continuo de la ciudad, en virtud de servicios municipales de contralor, seguridad, higiene, salubridad, moralidad y de cualquier otro que no se halle retribuido por un tributo especial, pero que provenga asegure y

estatales en la materia al impedirse a quienes se ven obligados a sostener económicamente la prestación de los servicios, conocer en forma fehaciente cuales son los servicios públicos cuya manutención específica les exige...en forma imperativa el ente municipal”.

Es requisito esencial de la tasa que la **prestación que se exige sea como contrapartida de la realización por parte del Estado de servicios públicos divisibles**, es decir, servicios en los que puede ser cuantificado el costo de los mismos, al menos aproximadamente, en cabeza de cada sujeto pasivo. Es decir, debe tratarse de: “...servicios susceptibles de ser divididos en unidades de consumo o de uso...”³⁰, y siempre que esas unidades pueden ser asignadas a los sujetos pasivos en virtud de ciertos parámetros de asignación.

Ha dicho el Profesor Dino Jarach que: *“La tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”*³¹.

Adhiero plenamente a la postura amplia sostenida por Jarach³² y Giuliani Fonrouge³³ entre otros, la cual considera que las actividades estatales que originan el pago de tasas varían según la época en que se las analice y que las mismas mutarán de acuerdo a las distintas y nuevas funciones que debe asumir el Estado a medida que transcurren los años, siendo determinante para evaluar si un servicio puede ser financiado a través de ese tributo el ubicarse en el momento de que se trate y según las circunstancias de hecho que rodeen el caso.

La denominada tesis restrictiva, sustentada entre otros por Valdés Costa, señala que sólo origina el pago del tributo la prestación de servicios públicos divisibles de tipo administrativo o jurisdiccional, o sea, servicios relacionados con la idea de soberanía y que no se conciben prestados por los particulares.

No es que ello sea errado, sino que tal vez adherirse a esta postura implica limitar en exceso la utilización de la tasa como forma de financiamiento estatal, aunque también debe tenerse en cuenta que el participar de la primer postura no debe servir como herramienta para luego avalar la creación de tasas en violación a su misma esencia.

En definitiva creo que debe buscarse un punto de equilibrio que permita que el Estado, en especial el Municipal, financie la prestación de servicios públicos divisibles a través de tasas siempre que ello responda a las exigencias del tributo, y no que se

promueva el bienestar general de la población, cfr. Bidart Campos Germán, *“Una tasa municipal reprochable (¿o un impuesto?). Su inconstitucionalidad”*, ED 135-741.

³⁰ Valdés Costa, ob. cit., pág. 146.

³¹ “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Cangallo, 1985, pág. 234.

³² Ob. cit. pág. 235. En el mismo sentido se expresa A.D. Giannini.

³³ “Derecho Financiero”, T. I, Depalma, 1993, pág. 294.

utilice a esa figura tributaria como medio para financiar actividades estatales cualesquiera, ya que de ese modo se estaría desnaturalizando la esencia de la misma.

En definitiva, la tasa y el impuesto se diferencian por la divisibilidad o no del servicio que se financia. En este sentido, es de destacar que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, arrastra desde hace tiempo un grave error conceptual al intentar diferencia a las tasas de los impuestos por el presupuesto de hecho, cuando es claro que la diferencia está dada por la clase de servicio que se financia con el monto de lo recaudado por uno y otro tributo.

La Suprema Corte de Justicia bonaerense ha sostenido en la causa *“Nobleza Piccardo SAIC y F c/ Mun. Gral. San Martín”*³⁴, donde reitera un criterio antes expuesto en otras sentencias de ese mismo tribunal³⁵, que: *“...ambos se diferencian en cuanto al presupuesto de hecho adoptado por la ley para poder exigirlo: la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público, en el caso de la tasa; el hallarse en una de las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible, en el caso del impuesto”*. Esta postura ha sido ratificada en una sentencia de hace poco tiempo atrás³⁶.

La manifestación de la Corte Provincial es absolutamente errónea, pues como ha señalado Horacio García Belsunce al criticar este fallo, *“La relación jurídico tributaria que tiene por objeto el pago de un tributo requiere para su nacimiento que exista un “hecho imponible” previsto por la ley (principio de legalidad) como supuesto de la obligación”*³⁷.

Es que ineludiblemente en todos los tributos, para que se configure la obligación tributaria, debe desplegarse la actividad que describe la norma como generadora de la obligación.

Sobre el tema también se ha expedido Ferreiro Lapatza, señalando que: *“...la tasa se distingue, por tanto, del resto de los tributos por su hecho imponible; y del resto de los ingresos públicos no tributarios, porque es, claro está, un tributo”*.³⁸

El hecho imponible es la actividad que prevé el legislador en la norma como revelador de capacidad económica, el que al ser realizado por el sujeto pasivo en tiempo y forma, origina el nacimiento de la obligación tributaria, motivo por el cual ese acontecimiento es el presupuesto de hecho que origina el deber de pagar en todos los tributos, y no en forma exclusiva en el impuesto. No configurado el hecho imponible ningún tributo es válidamente exigible.

³⁴ Sentencia del 28-11-1995, ED t.166-592.

³⁵ SCBA I-1270, sentencia del 18-4-89 en AyS t. 1989-I.730; “Isaura S.A.”, sentencia del 23-4-90.

³⁶ “Bernal de Palacio María Julia c/ Municipalidad de Rauch”, SCBA I 1541, sentencia del 29-12-98.

³⁷ *“Impuestos y tasas municipales. El monto de la tasa”*, ED t.166-593.

³⁸ Ob. cit., pág. 182.

Lo que sí efectivamente sucede es que en los impuestos y en las tasas estamos frente a hechos imponibles diferentes, es decir, existen diferentes hechos o actividades que originarán el pago de cada uno de esos tributos, pero ello no implica que en las tasas la prestación de un servicio no constituya un hecho imponible.

Como es obvio, al ser la tasa una especie de tributo, el pago de la misma es impuesto por el Estado en forma coactiva, por lo cual puede ser exigido administrativa y/o judicialmente por el ente que la impone, más allá de la voluntariedad o interés del sujeto pasivo en recibir la prestación, ya que aún cuando el sujeto no utilice el servicio público de que se trate, en algunos supuestos, debe igualmente abonar el tributo³⁹. Es el caso de ciertas tasas tales como seguridad e higiene o alumbrado, barrido y limpieza, donde no es elemento integrante del hecho imponible la voluntariedad del sujeto en recibir el servicio público divisible que se brinda, sino que la misma se torna exigible por el mero hecho de realizarse la prestación.

Existen tasas que se cobran para financiar servicios públicos *uti universi*, que se brindan a la totalidad de la población vinculada o que, dicho de otro modo, son aquellos que benefician a toda la comunidad y que, por ende, benefician también al sujeto pasivo en forma individual. Basta con que el servicio se encuentre organizado y se preste para que sea exigible el pago de la tasa, siendo claro ejemplo de ello lo que sucede con la tasa de alumbrado, barrido y limpieza, donde todos los habitantes de un municipio reciben esos servicios, siendo imposible brindarlo quienes lo requiera y no hacerlo a quien no esté interesado, por lo cual, y dado los intereses públicos en juego, la exigibilidad del aporte para el sostenimiento del servicio a la totalidad de los habitantes de la comuna deviene necesario y absolutamente razonable.

Distinto es el supuesto de aquellos servicios *uti singuli*, los que son individualizables y prestados a los sujetos en virtud de su requerimiento, y por los que debe abonarse una tasa determinada, como por ejemplo en el caso de la expedición del registro para conducir o la inscripción en registros existentes, donde el hecho imponible se configura por la solicitud del servicio y la prestación que se realiza. Es decir, en estos casos la voluntariedad del sujeto en recibir la prestación es requisito *sine quanon* para el cobro de la tasa.

b. La cuestión del beneficio o ventaja.

La tasa es una especie de tributo que no tiene como característica esencial el generar un beneficio o una ventaja para el sujeto pasivo (como sí sucede en las contribuciones por mejoras), sino que aún cuando la prestación del servicio lo perjudique

o no lo beneficie, debe abonarla. Tal es el caso de quien pierde un litigio en sede judicial y debe abonar de todos modos la tasa de justicia correspondiente. O bien, cuando un comerciante que paga la tasa de seguridad e higiene, es clausurado por los funcionarios municipales con motivo de una inspección de salubridad que detecta irregularidades pasibles de ser sancionadas de esa forma.

Basta la prestación del servicio para que sea viable la exigencia de pago, sin importar que se haya configurado un beneficio para el sujeto que la recibe.

Para Valdés Costa en la tasa la ventaja *“No es un elemento esencial y por eso está totalmente desechado en nuestro derecho”*, mientras que para A. D. Giannini *“Si bien es cierto que este elemento del beneficio o ventaja del particular que viene obligado al pago de la tasa se da efectivamente en muchos casos y puede en otros imaginarse con un poco de buena voluntad, también es verdad que algunas veces falta en absoluto, como acontece en las tasas debidas por la aplicación de la ley penal, o es sólo aparente, como ocurre cuando el Estado señala un límite a la actividad del particular y después establece que este debe pagar una cantidad para obtener el beneficio de a remoción de esa traba”*⁴⁰.

De lo expuesto surge en forma palmaria que la presencia del beneficio no se da en forma permanente, es decir, quien recibe la prestación de un servicio público divisible no siempre obtiene una ventaja, lo cual impide utilizar ese criterio como elemento esencial de la tasa que permita definirla y caracterizarla.

c. La afectación de lo recaudado.

Valdés Costa adopta una posición particular sobre esta cuestión relacionada con el destino de lo recaudado por el pago de las tasas, ya que sostiene en su obra que los ingresos dinerarios que se obtienen deben tener destino específico a la prestación del servicio público con que se vincula; es decir, lo recaudado por una tasa determinada debe ser destinado a financiar el servicio público divisible que origina el pago coactivo de una prestación dineraria a cargo del sujeto pasivo.

Señala concretamente que: *“No se concibe que se cree una tasa con destino a fines ajenos al servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación”*, para luego considerar que esa característica es esencial para diferenciar a la tasa del impuesto, *“Serán tasas si su producto está destinado a la financiación del*

³⁹ Fallos 251:230.

⁴⁰ “Instituciones de Derecho Tributario”, Madrid, 1957, pág. 59. En el mismo sentido se expresa Jarach, ob. cit., pág. 236, quien modifica en esa obra lo sostenido por él en anteriores escritos, cuando consideraba al beneficio como elemento caracterizador de la tasa.

*servicio, con la limitación de la razonable equivalencia; serán impuestos si no tienen afectación especial...*⁴¹.

Pero es claro que según los principios presupuestarios de generalidad⁴², unidad de caja y de no-afectación específica de recursos a gastos públicos⁴³, el monto de lo recaudado por las tasas debe ingresar a la única caja o tesoro de la hacienda pública, donde además confluyen el resto de los recursos estatales para que luego de allí salgan los fondos para solventar todos los gastos públicos.

Ello se ve corroborado por el artículo 23 de la ley nacional de Administración Financiera y Sistemas de Control n° 24.156 que impide la afectación específica de recursos a gastos como regla general.

d. La prestación: efectiva o potencial?

Sostiene la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina⁴⁴ que para que se configure la posibilidad de exigir el pago de la tasa debe existir una *concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público*.

En similar sentido se expresa Valdés Costa, para quien: *“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”*⁴⁵.

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, como ya señalara, tiene dicho de antaño que la tasa y el impuesto se diferencian en cuanto al presupuesto de hecho adoptado por la ley para poder exigirlos: el cual en el caso de las tasas lo constituye la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que

⁴¹ Ob. cit., pág. 160.

⁴² Adolfo Atchabahian, “Régimen jurídico de la gestión y del control de en la hacienda pública”, Depalma, 1996, pág. 157. Sobre la regla de la generalidad señala que *“La regla de la generalidad puede enunciarse diciendo que el presupuesto debe ser único e incluir en él todos los gastos y recursos de la hacienda pública, sin compensación entre ellos y sin afectación específica particular de los segundos a los primeros”* (la negrita es agregada).

⁴³ Sobre este principio señala Atchabahian que *“La regla de la unidad presupuestaria impone la condición de que los gastos del Estado son atendidos indiscriminadamente con el conjunto de los fondos del erario público, o sea, el ingreso por un rubro cualquiera de recursos no debe ser afectado al funcionamiento de un servicio público dado o mantenimiento de cierta repartición pública, sino que ha de destinarse al fondo común...La existencia de afectaciones especiales lesiona esa regla...”*, cfr. ob. cit., pág. 159.

⁴⁴ Fallos 251:51, “Compañía Swift de La Plata”, sentencia del 11-10-61.

⁴⁵ Ob. cit., pág. 153.

afecta al obligado⁴⁶, con lo cual es suficiente para que sea exigible el pago del tributo la *descripción del servicio y su ofrecimiento*.

En concordancia con lo sostenido por Giuliani Fonrouge, Valdés Costa y Villegas, entiendo que, aún cuando no se particularice en una persona, pero siempre que el servicio se preste en forma efectiva, la tasa se torna exigible.

Por ejemplo, en la tasa por inspección, seguridad e higiene, la actividad de la comuna consiste en controlar que los comercios y locales industriales y profesionales se encuentren mantenidos en buena forma y de acuerdo a las normas vigentes para el caso, lo cual deviene en un beneficio para toda la comunidad, esto es, el relacionado con el mantenimiento de la salubridad pública. Es por ello que, más allá de que a un comercio determinado no se le efectúe la inspección correspondiente, basta con que la misma ocurra en otros establecimientos y que en cualquier momento pueda hacerse en el local de ese comerciante para que sea exigible el pago del tributo, pues aún cuando no se realice prestación efectiva en cabeza de un sujeto pasivo en particular, el servicio se presta y, por ende, se cumple con la finalidad de proteger la seguridad y salubridad de la población.

Claro está que, para determinar la legitimidad del cobro de una tasa cuando el servicio no se presta efectivamente, deberemos acudir a cada caso concreto y analizar las particularidades del mismo.

IV. El monto de lo recaudado en relación con el costo del servicio.

Ahora sí es el momento de abordar el tratamiento de la temática que me convoca a realizar el presente trabajo monográfico, esto es, la razonable relación o proporcionalidad que debe existir entre el costo de la prestación del servicio público divisible que realiza el estado municipal y el monto de lo recaudado.

Según la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia el total de lo recaudado en concepto de tasas debe guardar una razonable proporción o equivalencia con el costo del servicio que se presta, sin que ello implique una relación de equivalencia absoluta entre ambos conceptos⁴⁷.

También la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expresado en el sentido antes mencionado, ya que ha señalado lo siguiente: *“El pago de tasas o servicios...finca en una contra prestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua*

⁴⁶ SCBA, I 1.270, sentencia del 18-4-89, en AyS 1989-I-730 y S.C.B.A. B-51937, del 28-11-95. En el mismo sentido se ha expresado muy recientemente, en la causa “Bernal de Palacio c/ Mun. Rauch”, I 1.541, sentencia del 29-12-98.

*consumida, de la evacuación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades o en las calles fronterizas, de la luz que reciben, de la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos esos impuestos se fijan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávits en unos casos y déficits en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar*⁴⁸.

Clara es la posición del Máximo Tribunal Nacional, 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, arrojarán resultado negativo o deficitario.

Señala el académico Horacio García Belsunce que: *“... desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa, ella 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 aún funciones del gobierno municipal*⁴⁹, posición que se ajusta a lo que se ha sostenido párrafos atrás, ya que utilizar a la figura de la tasa como medio para recaudar ingresos que cubran por demás el costo del servicio e invertir los fondos cobrados de más para financiar la prestación de servicios públicos indivisibles deviene antijurídico, pues se estaría desnaturalizando la esencia de la tasa.

La Corte Suprema deja sentado por último que esas compensaciones que realiza el Estado entre sus diversas figuras tributarias no pueden ser revisadas por los jueces, posición que puede llegar a generar objeciones, ya que en algún supuesto la desmesura en la fijación del monto de una tasa cuya recaudación supere ampliamente el costo de lo recaudado puede originar impugnaciones por parte de los contribuyentes con fundamento en la desnaturalización del tributo, pues como se ha sostenido, parte de su esencia lo constituye la razonable proporción que debe existir entre el costo del servicio y el monto de lo recaudado.

⁴⁷ Cfr. SCBA, “Nobleza Piccardo S.A. c/ Mun. Gral. San Martín”, cit.

⁴⁸ Fallos 192:139, “Vignolo Ana de Casullo c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, sentencia del 6-03-42. En el mismo sentido fallos 234:663.

⁴⁹ “Temas de Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, 1982, pág. 227.

Para Héctor B. Villegas es imposible determinar la razonable proporción entre el costo del servicio y el monto del tributo que cada sujeto abona⁵⁰, sino que considera acertado lo siguiente: *“Creemos que la conclusión correcta es la siguiente: la tasa municipal está legítimamente graduada si es prudente y razonable y si con lo que se recauda por el conjunto de los ingresos, se cubren adecuadamente los servicios a que se compromete la comuna vinculándolos con las tasas y dentro de un presupuesto equilibrado”*.

Para el prestigioso autor, en definitiva, la proporción razonable debe darse entre el costo del servicio y el monto total de lo recaudado, y no con relación al tributo que abona cada sujeto pasivo y la porción del servicio que le corresponde financiar. Sin embargo, creo que deben diferenciarse, pues como se verá más adelante y si bien tienen campos de acción diferentes, en ambos casos debe exigirse la razonable proporción.

a. Costos directos e indirectos.

Para poder establecer si una tasa es legítima en cuanto al aspecto que ahora analizo, esto es, la relación entre costo del servicio y recaudación, es necesario clarificar la forma en que debe calcularse el costo total del servicio público divisible que se presta.

Para definir costo, o coste al decir de los españoles, considero necesario recurrir a la por demás clara definición que da Durán Gutiérrez, quien sostiene que son: *“El consumo valorado de prestaciones de bienes aplicados a la producción de servicios públicos ofrecidos por la Corporación en un tiempo determinado”*⁵¹.

Si bien a lo largo del trabajo utilizaré como sinónimos los conceptos de costo y de gasto, los mismos no necesariamente deben asimilarse, pues el costo surge cuando se evalúan los consumos en la contabilidad interna, mientras que los gastos se consideran existentes cuando son asentadas en la contabilidad las prestaciones de mano de obra y de adquisición de bienes, lo cual *“...conduce a sostener que no todos los gastos constituyen costes, ni todos los costes tiene por qué ser gastos”*⁵².

Para determinar el costo total de la prestación de un servicio público, en primer medida deben considerarse los denominados **costos directos**⁵³, esto es, los

⁵⁰ “Principales cuestiones de la tributación en las Municipalidades de Provincia”, Impuestos LV-C-3310.

⁵¹ “El coste de los servicios locales”, Banco de Crédito Local, 1989, pág. 14.

⁵² Cfr. Joan Pagés i Galtés, ob. cit., pág. 82. Señala el autor que, por ejemplo, los gastos financieros no son considerados como costos por la contabilidad analítica, sin perjuicio de lo cual, y como señaláramos más arriba, los mismos deben ser considerados a los efectos de la determinación del costo del servicio.

⁵³ Sobre esta distinción entre costos directos e indirectos puede recurrirse a la obra de Rafael Martínez Echevarría, “Los nuevos tributos municipales”, Dykinson, 1992, pág. 77 y siguientes. En

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 los cuales deben incluirse los siguientes:

- a. Gastos del personal dedicado a la prestación del servicio y a la gestión del tributo;
- b. La adquisición de bienes (maquinarias, por ejemplo) o servicios (como sucede en el caso de la reparación de los camiones que recogen la basura) para la realización del servicio.
- c. Gastos de amortización de los bienes utilizados para efectuar la prestación.
- d. Costos financieros de la dependencia, como por ejemplo, los derivados de los intereses que deben pagarse por la toma de créditos.

Pero no se agotan allí los gastos que deben contabilizarse a los efectos de determinar el costo total del servicio, sino que deben incluirse los llamados **costos indirectos**, que son aquellos que no tienen una relación inmediata con el servicio que se presta. Son ejemplos de ellos los siguientes:

- a. Gastos que origina la recaudación de la tasa por parte de la Administración Tributaria Municipal.
- b. Los costos necesarios para el mantenimiento de la estructura comunal.

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 a la participación de cada una en la recaudación final total del Municipio.

Como vemos, la fijación los costos, en definitiva, dependerá casi pura y exclusivamente de la discrecionalidad administrativa de la comuna, pues en todos los supuestos mencionados como costos directos e indirectos no sólo debe tenerse en cuenta la prestación del servicio en el período de que se trate, sino también de los gastos necesarios que deberán efectuarse por mantenimiento y desarrollo para que el mismo pueda ser llevado a cabo en períodos posteriores⁵⁴.

el mismo sentido, Queralt – Lozano Serrano – Casado Ollero – Tejerizo López, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Tecnos, 8° edición, 1997, pág. 116.

⁵⁴ Señala al respecto Joan Pagés i Galtés: “... opinamos que la memoria económica financiera... difícilmente computará “costes reales”, sino “costes previsibles” del servicio o actividad... Y que, en todo caso, se tendrán en cuenta, no tan sólo los costes necesarios para el mantenimiento del servicio en el ejercicio considerado, sino, además, todos aquellos que en base a un presupuesto y proyecto singular se estimen necesarios para el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio en ejercicios futuros”, ob. cit., pág. 94.

La jurisprudencia ha determinado que el costo del servicio público no sólo debe tener en cuenta los costos directos, sino también los indirectos. Textualmente ha dicho que deben contabilizarse: *“...los gastos de la oficina que lo presta, ya que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera”*⁵⁵.

En ese fallo, el Dr. Joaquín Llambías expresó, en idéntico sentido, al referirse concretamente a ciertos fallos que impugnaron tasas por considerarlas desproporcionadas, que: *“El costo de un servicio público determinado no puede ser medido por las cifras que en el presupuesto ocupa la oficina respectiva. El servicio lo presta la municipalidad, es decir para que el servicio sea prestado es necesario que la municipalidad exista como tal, con el conjunto de todas las dependencias que la integran y que son requeridas por la naturaleza propia de este órgano del Estado; el costo del servicio no es sólo el costo de la dependencia municipal que lo presta; es el costo de esa dependencia más el de una parte proporcional al costo de este servicio calculada en el monto de los gastos generales que determina la existencia misma de la municipalidad”*.

Es decir, para determinar los gastos que deben destinarse para prestar el servicio debe tomarse en cuenta el costo directo de la prestación del servicio más el costo indirecto, esto es, el mantenimiento de la organización municipal, pues de no existir el municipio, un intendente, concejales, administración, etc., sería imposible la organización del servicio y, por ende, su prestación.

Por último, y a los efectos de determinar el costo real y total que origina la prestación del servicio, deberá tenerse en cuenta si se trata de una tasa recién creada o una de antigua data, ya que la determinación de los gastos que origina la prestación de un servicio nuevo es mucho más complicado de efectuar que el de uno que ya se viene llevando a cabo y para el cual ya se han realizado desembolsos. Para el nuevo servicio a prestarse deberán efectuarse cálculos específicos a fin de estimar el costo que ocasionará, mientras que para el servicio que viene prestándose sólo deberán añadirse a las erogaciones del período anterior los mayores gastos que deberán realizarse.

b. *El principio de capacidad contributiva y las tasas.*

Debatida ha sido la cuestión sobre si era aplicable a las tasas el principio constitucional de capacidad contributiva, es decir, si puede prorratearse el costo del

⁵⁵ Cámara Nacional de Apelaciones Civil, Sala A, “Goñi J. c/ Mun. Capital”, sentencia del 18-8-59, DF X-186; en el mismo sentido sentencia citada en nota 37 y sentencias publicadas en AyS 1957-IV-542 y 1966-II-187.

servicio entre los sujetos pasivos no sólo teniendo en cuenta ello, sino también teniendo en consideración su capacidad económica, existiendo autores que han sostenido que aceptar ello implicaría desnaturalizar la tasa y asimilarla al impuesto.

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 a la relación del sujeto pasivo individual 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.

Adhiere a la mencionada postura contraria a la posibilidad de aplicar el criterio de capacidad económica a las tasas el Dr. Carlos María Giuliani Fonrouge, quien claramente expresa: *“La conclusión a extraer es que ha desaparecido todo criterio particular distintivo de la tasa, afirmándose el predominio del presupuesto del impuesto. Tasa e impuesto resultan, ahora, instituciones sustancialmente análogas; por lo demás, al tomarse la capacidad contributiva como criterio de medida, se recurre a un concepto impreciso y, por cierto, metajurídico, muy propicio para cualquier arbitrariedad”*⁵⁶. Es que para el autor citado la naturaleza jurídica de la tasa no puede depender de la cuantía de la prestación, aunque posteriormente indica que la tasa nunca puede tornarse confiscatoria y que, en definitiva debe existir una discreta y razonable proporción con la actividad desplegada por el estado.

Antes de adentrarme al estudio del principio en relación con la tasa creo oportuno afirmar que entiendo por capacidad contributiva *la aptitud económica de los sujetos para contribuir al sostenimiento de los gastos del estado*.

El principio de capacidad contributiva, tal como viene sosteniendo la doctrina y jurisprudencia mayoritaria desde hace ya mucho tiempo, ilumina a todos los tributos, y no solamente a los impuestos como algunos sostienen, por lo cual es de plena aplicación a las tasas el mencionado principio⁵⁷.

⁵⁶ Obra citada, tomo II, pág. 999.

⁵⁷ En el mismo sentido se expresó hace ya tiempo el maestro español Fernando Sainz de Bujanda, en su obra “Lecciones de Derecho Financiero”, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 181. Señala expresamente que: *“De ahí que la doctrina haya subrayado, en casi todos los países, que el principio de capacidad no ha de contemplarse sólo respecto a cada figura tributaria, sino respecto al total, al sistema que todas ellas componen o deben componer”*. Sin embargo, reciente jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Granada ha señalado en la sentencia de 20 de julio de 1998 que el artículo que refiere que la cuantía de la tasa puede ser determinada con fundamento en ese principio: *“...no se trata de un mandato imperativo de la Ley a quienes deben organizar el sistema de tasa locales sino de un criterio orientativo, un consejo a seguir, una posibilidad entre otras...porque la tasa no está pensada -como el impuesto- para medir las capacidades económicas individuales, sino ante todo para financiar servicios públicos por vía diferente a la de los impuestos”*.

En idéntico sentido se expresa el Dr. Alberto Tarsitano, quien sostiene que: *“En mi opinión el principio de capacidad contributiva, al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos”*, reafirmando más adelante esa opinión al señalar con meridiana claridad que: *“La capacidad contributiva sería, pues, el primer requisito que legitima el cobro de todos los tributos, y no solamente de los impuestos”*⁵⁸.

En el ordenamiento español⁵⁹ queda por demás claro que si bien se intenta imponer el principio de equivalencia como medio para determinar el monto de las tasas, en el artículo 8° se deja expresamente sentado que en la fijación del tributo deberá tenerse en cuenta, cuando lo permitan las circunstancias, la capacidad económica de los sujetos que se encuentran obligados al pago. Es que, como señala Sainz de Bujanda al hablar del principio de capacidad contributiva y las tasas: *“...la estructura propia del hecho imponible, en cada especie tributaria, permite dar mayor o menor efectividad al expresado principio. En el impuesto esas posibilidades alcanzan el punto más alto; en las tasas, por el contrario, su punto más bajo...No debe, sin embargo, estimarse que el legislador ordinario pueda volver a espaldas en esta parcela tributaria al principio de capacidad. Entre otras, por la definitiva razón de que la capacidad económica preside todo el mecanismo de financiación de los gastos públicos”*⁶⁰.

La posibilidad de que al establecerse el monto de la tasa se tenga en consideración la capacidad contributiva del sujeto pasivo ha sido establecida por la Corte Suprema de la Nación en la famosa causa “Banco de la Nación c/ Municipalidad de San Rafael”⁶¹.

El Procurador General de la Nación ha dicho en su dictamen que: *“...por la sola virtud del criterio adoptado para fijar el monto del gravamen –bueno, malo, recomendable o no- no se configura el agravio invocado, ya que, como V.E. lo declaró en Fallos 201:545, el hecho de que la tasa deba guardar relación con el servicio que justifica su cobro, no impide que el monto de ella para cada contribuyente se establezca teniendo en cuenta el interés económico a que se refiere, en cada caso, el servicio público prestado”*.

El Tribunal, en su fallo, afirma la posibilidad de determinar el monto de las tasas teniendo en cuenta el principio constitucional mencionado: *“Contestando el*

⁵⁸ *“El Principio constitucional de capacidad contributiva”*, en “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, Homenaje a Luqui, Coord. H. García Belsunce, Depalma, 1994, pág. 334.

⁵⁹ Conformen este marco jurídico la ley Reguladora de Haciendas Locales n° 39/1998 y la de Tasas y Precios Públicos n° 1/98.

⁶⁰ Obra cit., pág. 182.

⁶¹ Fallos 234:663, sentencia del 16 de mayo de 1956, LL 83-348. En el mismo sentido el mismo Tribunal se expresó en la causa “Coplinco SA c/ Municipalidad de Lanús”, sentencia del 6-11-73, ED 55-611.

argumento se ha dicho con verdad (Griziotti, Principios de la ciencia de las finanzas”, pág. 206, Buenos Aires, 1949) que aún cuando hubiera exceso en la tasa cobrada no puede afirmarse que, por el sobrante, deba considerarse impuesto...Aún siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste, en el ejercicio de su soberanía tributaria, pueda efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del obligado al pago, según todo los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado”.

Más adelante el Máximo Tribunal afirma que: *“Por el contrario no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos **se tome en cuenta no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva** de los mismos representada por el valor de los inmuebles o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público”⁶².*

Surge claramente de las palabras utilizadas por la Corte Suprema que la capacidad contributiva será un factor determinante para establecer la cuantía de la tasa en cada caso individual, suma que por supuesto no podrá prescindir del costo del servicio divisible, pero cuya proporcionalidad con el monto del tributo se presenta diferente a la relación entre la recaudación total y el costo global del servicio.

Es que, por un lado, existe una exigencia genérica relacionada con que el costo del servicio debe guardar una razonable proporcionalidad con el monto de lo recaudado por el tributo denominado tasa, sin perjuicio de lo cual no podrá estimarse violada la naturaleza jurídica de la misma por ese hecho, salvo que exista una desproporción manifiesta entre ambos conceptos⁶³.

⁶² En el mismo sentido Fallos 277:218 y ED 55-611.

⁶³ La Suprema Corte Bonaerense en la causa “Tapera Arteché SCA c/ Municipalidad de Magdalena”, sentencia del 5-7-96, se estableció la inconstitucionalidad de una tasa aplicada a la extracción de arcilla, conchilla, cascajo, calcáreo y granza, pues el monto de la tasa no guardaba relación con el costo del servicio, sosteniendo que: *“El Municipio de Magdalena ha vulnerado, en la especie, dicho principio constitucional al tratar de modo desigual a quien –como la empresa demandante- desarrolla la misma actividad...A tal óbice...cabe sumar el referido a la cuantía del tributo, toda vez que...como surge de la pericia efectuada, el monto de la tasa en cuestión no guarda proporción con el costo del servicio y determina la absorción de una parte sustancial de las ganancias razonablemente previstas, es decir, en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente resulta confiscatorio, afectando el derecho de propiedad y la libertad de trabajar y comerciar invocados por la firma actora”.* Para agregar más adelante que: *“En efecto, la tasa diferencial establecida por el municipio, asignando no ya distinto carácter a un mismo servicio sino determinando un monto aproximadamente 13 veces mayor para la extracción de los elementos cuando éstos sean transportados fuera del distrito respecto del fijado cuando los mismos*

Pero por otro lado, también debe existir una razonable proporción entre el costo del servicio que debe solventar cada sujeto y el monto del tributo individualmente cuantificado, y esa proporcionalidad será razonable cuando tenga como límite al principio de capacidad contributiva, pues una tasa que sea determinada a cada individuo sin respetar la relación con el costo del servicio e infringiendo el principio de capacidad contributiva, será impugnabile por el sujeto pasivo por atentatoria de los principios constitucionales y debido a la desnaturalización del concepto de tasa, ya que en estos casos ello se presentará claramente. Como señala el Dr. García Belsunce, cuando eso suceda el contribuyente podrá oponer la defensa de falta parcial de causa, lo cual la torna en inconstitucional pues vulnera el principio de legalidad, ya que se viola la ley que la crea al destinarse parte de su producido a financiar servicios o actividades estatales diferentes a la contraprestación que debe realizar el Estado y que se encuentra definido por la norma⁶⁴.

Lo expuesto puede ser visto desde otro punto de vista, esto es, que a las tasas les es plenamente aplicable el principio de no confiscatoriedad⁶⁵ que emana del art. 17 de la Carta Magna, por lo cual y siguiendo la postura tradicional de nuestro Máximo Tribunal de Justicia con relación al principio, la tasa que absorba una parte sustancial de la renta o el capital es inconstitucional. Como señala Rodolfo Spisso, ello se dará cuando: *"...no guarde adecuada proporción con el costo global de la actividad específica cumplida por el Estado"*⁶⁶ o bien; como ha señalado la jurisprudencia cuando no media prestación del servicio⁶⁷.

Señala Héctor B. Villegas al respecto que: *"...es injustificable el exceso de en una razonable y discreta relación entre el monto de lo cobrado y el costo del servicio efectivamente prestado"*⁶⁸.

La determinación de la razonabilidad o no de la relación entre costo del servicio e ingresos obtenidos, como ha señalado la Corte Suprema desde hace mucho tiempo, deberá ser evaluada según el caso concreto de que se trate, teniendo en cuenta

permanecen fuera de aquél, representó para la actora y para el mes de junio de 1993 el 45,45% y hasta el 80,62% del precio final de venta, según cual fuera el material....cuando salen del Partido...".

⁶⁴ "Impuestos y tasas municipales" cit., pág. 596.

⁶⁵ Señala la Corte de la Provincia de Buenos Aires al respecto que: *"Las impugnaciones basadas en la cuantía del tributo sólo son admisibles cuando se demuestra que, en su relación con el volumen o giro patrimonial del contribuyente resulta prohibitivo, destructivo o confiscatorio"*, SCBA I 1270, sentencia del 19-4-89, "Casa Blanco SCA c/ Mun. General Pueyrredón", AyS 1989-I-730.

⁶⁶ *"Las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene y su no disimulada violación de los principios constitucionales de la tributación"*, Derecho Tributario, T. XVI, pág. 1.

⁶⁷ CSN, "Cía. Química c/ Mun. Tucumán", sentencia del 5-9-89, ED 135-743.

⁶⁸ *"El principio de no confiscatoriedad"*, en "Estudios de Derecho Constitucional Tributario" cit., pág. 254.

no sólo el costo y los ingresos, sino las características de la prestación a cargo del Estado.

Pero parcialmente errónea es la postura que asume la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires bonaerense al señalar que: *“Si bien las tasas deben guardar relación con el costo e importancia de los servicios públicos, esa relación, que no supone una equivalencia estricta ni queda descartada por el simple hecho de que el monto y el producido de ellas supere el costo de éstos, no puede ser controlada por el Poder Judicial mientras no se demuestre que la tasa tiene, atendido el volumen o giro patrimonial del contribuyente, carácter prohibitivo o confiscatorio”*⁶⁹; pues aún cuando una tasa no fuera confiscatoria pero sí violentara el principio de capacidad económica, la misma podría ser atacada por inconstitucional, amén de que en ese caso, como ya he señalado, también se afectaría el principio de legalidad al desnaturalizarse la especie tributaria. Y con fundamento en esas cuestiones podría un juez expedirse y declarar la invalidez de la tasa cobrada de esa forma.

Definido esto se presenta otro dilema: ¿puede prorratearse entre aquellos sujetos que gozan de capacidad contributiva el costo del servicio que no satisfacen aquellos que carecen de esa aptitud y, por ende, son beneficiados con exenciones o bonificaciones? Considero que todo lo antes expuesto sirve de justificativo suficiente como para que se desgrave a aquellos sujetos que no cuentan con capacidad contributiva como para hacer frente al pago de la tasa. El costo del servicio que por ende quedará sin cubrir debe ser distribuido entre aquellos sujetos que sí tiene capacidad económica de acuerdo a la potencialidad de ésta en cada supuesto concreto⁷⁰, ya que la exigencia de la jurisprudencia citada es que la determinación del monto a abonar por cada individuo no atente contra ese principio constitucional ni se transforme en confiscatorio.

Un ejemplo claro de la aplicación del principio de capacidad contributiva en el cobro de las tasas se da en el Municipio de la Provincia de Buenos Aires donde vivo, que es Almirante Brown, donde una ordenanza del Honorable Consejo Deliberante ha establecido para la Tasa de alumbrado, barrido y limpieza, una exención genérica para los jubilados y pensionados que perciban una remuneración mensual inferior a pesos doscientos noventa (\$290) y para los indigentes, es decir, personas que no poseen trabajo y que además, tengan a su cargo al menos un hijo menor de dieciocho (18) años⁷¹. Claro es que la parte del costo del servicio público que los sujetos exentos no

⁶⁹ “Crisol SA c/Municipalidad de Lincoln”, AyS 1977-I-210.

⁷⁰ En el mismo sentido se ha expresado el Tribunal Supremo Español en la sentencia 2267 de 20 de febrero de 1998

⁷¹ Ordenanza n° 7635, artículo 55, siguientes y concordantes.

abonan deberá ser distribuido entre el resto de los contribuyentes como medio para solventar el gasto⁷².

Simón Acosta, Checa González, González García y Lozano Serrano, distinguidos profesores españoles, critican la postura antes asumida y señalan lo siguiente: *“En el momento actual, aceptar la modulación al alza y a la baja en función de la capacidad económica, con el techo global del coste total del servicio para el conjunto de contribuyentes, significa desplazar el coste que alguno no soportan sobre quienes disponen de renta o patrimonio y son además usuarios del servicio. Como regla general, no parece lógico ni justo. Lo razonable es que el servicio que no pagan quienes no tienen capacidad económica se desplace sobre el resto de los miembros de la comunidad, sean o no usuarios del servicio”*⁷³.

Relacionando lo sostenido por estos autores con lo expuesto anteriormente es que considero que sólo si luego de prorratearse el costo del servicio entre aquellos que lo reciben y poseen capacidad económica quedara un parte del costo de a prestación sin cubrir, podrá distribuirse esa diferencia entre el resto de los miembros de la comunidad con independencia de que disfruten o no del servicio que se brinda.

c. La carga de la prueba.

Luego de todo lo expuesto, es necesario abordar una cuestión de índole procesal de suma importancia para los sujetos pasivos que pretendan impugnar una tasa determinada por considerar que la misma no guarda razonable proporción con el costo del servicio, cual es la carga de prueba.

Antes de abocarme a ello quiero señalar, al menos brevemente, que creo que existe la posibilidad no sólo de que un contribuyente o responsable en forma individual realice la impugnación de la tasa, sino que se encuentra habilitados a litigar contra el Municipio el conjunto de los contribuyentes⁷⁴ que abonan una tasa por considerar que el monto total de lo recaudado es desproporcionadamente superior al costo del servicio, con lo cual existirá la posibilidad de que nos encontremos ante acciones individuales o

⁷² La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, Sala I, en la causa “Cambio Santiago SA y otros c/ Municipalidad de Mendoza”, VJ 1999-2-238, adhiere a esta postura por la cual debe aplicarse el principio de capacidad económica para distribuir el costo del servicio entre los sujetos pasivos. Ha sostenido textualmente lo siguiente: *“No es injusto fijar la cuantía de la tasa no sólo por el costo efectivo con relación a los contribuyentes sino también la capacidad contributiva de ellos, representada por el valor el inmueble o su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando, de ese modo, el costo total del servicio”*.

⁷³ *“El límite del coste del servicio en la cuantía de las tasas y el principio de capacidad económica”*, Jurisprudencia Tributaria, 1998-I-1092.

⁷⁴ Aunque podrán ejercer una acción en ese sentido organismos públicos (Defensor del Pueblo) o privados (asociaciones vecinales) con representación suficiente como acreditar su personería.

colectivas impugnatorias de la tasa que, como señaláramos en el apartado anterior, tendrán fundamentos diferentes.

Es un principio general del derecho que quien alega o demanda tiene la carga de probar sus dichos, ya que de no producirse ello, sus afirmaciones quedarán sólo en eso, en meras palabras sin el suficiente valor jurídico y probatorio como para obtener un pronunciamiento que sea favorable a su pretensión.

Sin embargo, esta regla general se revierte cuando se está frente a una alegación seria y debidamente fundada, pero que carece de algunos elementos necesarios para producir una prueba que sea suficiente como para avalar su postura, transfiriéndose en esos casos la carga de la prueba a aquél sujeto que se encuentra en una posición privilegiada para poder llevarla a cabo.

Es por ello que, impugnada una tasa por un sujeto pasivo, es claro que debe invertirse la carga de la prueba, esto es, siendo que la determinación del costo del servicio y su forma de prorrateo es de difícil probanza para quien no posee los conocimientos técnicos y datos suficientes, y estando frente a un planteo que contenga argumentos que le otorguen fuerza convictiva suficiente, será a cargo de la administración Municipal el acreditar la razonabilidad entre costo del servicio y monto exigido⁷⁵.

Responde lo expuesto al moderno concepto de la *carga probatoria dinámica*, la que determina que: *"...existe una distinta regla de distribución de las cargas. Y he aquí la novedad: la prueba habrá de recaer en "aquel que se encuentra en mejor condición para producirla". Pero ello sólo ocurrirá ante ausencia de demostración eficaz que suscite certeza en el juez, quien deberá fallar contra quien debió probar (dada su óptica y envidiable ubicuidad) y no lo hizo. Omitida dicha carga que impone una prueba directa (representativa), el juez la utilizará como casi directa, una suerte de decisivo indicio presuncional"*⁷⁶. Esta carga probatoria dinámica tiene carácter residual, ya que constituye un apartamiento a las reglas generales sobre la carga de la prueba, motivo por el cual sólo debe ser aplicada en aquellos casos que por razones de equidad o justicia lo justifiquen⁷⁷.

La aplicación de esa teoría en materia tributaria, y especialmente referida a las tasas ha sido avalado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la

⁷⁵ Cfr., entre otros, Spisso, ob. cit., pág. 6

⁷⁶ Cfr. nota al fallo "Biedma Enrique c/ Fliter H.", *"Marginalias a la carga probatoria dinámica"*, LL-1998-C-54. Puede verse, además, sobre el tema: Peyrano, *"Doctrina de las cargas probatorias dinámicas"*, LL 1991-B-1028; Bracton, *"Un matiz sobre la prueba dinámica"*, LL 1998-C-742; Peyrano y Chiapini, *"Lineamientos de las cargas probatorias dinámicas"*, ED 107-1006; Midón, *"A propósito del onus probandi: la parte en mejores condiciones de suministrar la prueba, bajo la lupa del proceso"*, ED 163-806.

⁷⁷ Cfr. Quintas Jornadas Bonaerenses de Derecho Civil, Comercial y Procesal, Junín, 1992.

Nación en la causa “Llobet de Delfino María T. c/ Provincia de Córdoba”⁷⁸, donde la actora solicitaba la repetición de lo abonado en concepto de adelanto de impuestos y de la tasa por el traslado de ganado a otra provincia, en la que se sostuvo que: *“Que en lo que atañe a la tasa de servicios por inspección veterinaria preventiva, **la demandada no acreditó, como le correspondía, la efectividad de los servicios que invoca, no habiendo indicado tampoco las normas que, de conformidad con lo establecido por el art. 239 del Código Tributario...de Córdoba, autorizarían su percepción. Con prescindencia de lo dicho, suficiente para declarar la ilegitimidad del cobro efectuado, debe señalarse que aquella tasa no es procedente en el caso, ya que, con arreglo a lo dispuesto por el art. 30 inc. c ley 4960/68, la tasa se percibe “por cada cabeza de ganado mayor en los certificados o guías de transferencias que expidan las autoridades policiales, incluido el ganado que se destina a frigoríficos y saladeros y el remito en consignación”, extremos éstos que no concurren en la especie “sub-examen”, desde que la guía sólo se solicitó para el traslado de la hacienda a otra provincia, siendo la misma propietaria la remitente y la consignataria”***⁷⁹.

Como surge de lo expuesto, entiende el Máximo Tribunal que la carga probatoria se encontraba en manos de la demandada, es decir, de la Provincia de Córdoba, quien debió haber acreditado fehacientemente la prestación de los servicios públicos divisibles que invoca como prestación que origina el pago de la tasa.

Interesante es lo sostenido por el Dr. Dendarys Crespo, integrante del Tribunal Superior de Córdoba, en un fallo donde la demandada era la Municipalidad de San Francisco, quien en su voto manifiesta lo siguiente: *“Conforme a la tesis que he sustentado en otra oportunidad –que ratifico como principio- **esa prueba debía aportarse por la demandada pues la demostración del hecho puramente negativo de la falta de prestación del servicio resulta poco menos que imposible para la actora...***⁸⁰; reafirmando de ese modo que se procede a invertir la carga probatoria cuando la posibilidad de la actora de producir prueba para avalar su postura es imposible o sumamente difícil y, por el contrario, ello resulta simple o posible para el Municipio demandado, lo cual sucede en la mayoría de los casos pues en manos de la comuna se encuentran todos los elementos necesarios para probar la efectiva prestación del servicio.

⁷⁸ Sentencia del 28-11-69, JA 1970-5-565.

⁷⁹ Considerando 5°.

⁸⁰ “Banco Social de Córdoba c/ Municipalidad de San Francisco”, sentencia del 5-8-1983. En una reciente causa, aunque en otra materia, el Máximo Tribunal Mendocino ha reafirmado el concepto de la carga probatoria dinámica, es decir, *“...que prueba quien está en mejores condiciones de probar...”*; sentencia del 29-8-95, ED 167-296, con nota del Dr. Osvaldo Onofre Álvarez.

En ambos antecedentes jurisprudenciales la impugnación estaba relacionada con la ausencia de prestación del servicio a cargo del Estado, sin perjuicio de lo cual es plenamente aplicable ese criterio de la inversión de la carga de la prueba cuando se trata de atacar una tasa por desproporcionada con el costo del servicio. Es más, es en este supuesto donde surge en forma mucho más evidente la necesidad de que la carga probatoria se traslade, pues palmario es que resulta mucho más difícil técnicamente probar la falta de proporción o razonabilidad entre el costo del servicio y monto de lo recaudado que acreditar la falta de prestación del servicio, ya que en el primero de los supuestos los elementos necesarios para probar se encuentran casi exclusivamente en manos de la comuna, mientras que para acreditar la ausencia de prestación puede ser efectuada por medios mas accesibles para el contribuyente, aunque por supuesto, ello dependerá de las particularidades del caso concreto.

V. La tasa de seguridad e higiene: un ejemplo claro de desproporción.

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.

La problemática relacionada con la base de cálculo para determinar el monto que deberá abonar el sujeto pasivo en concepto de tasa no es nueva ni exclusiva de la República Argentina, sino que se da en diversos países.

Así, Ramón Valdés Costa refiere que: *“Es un principio fundamental que la base de cálculo de todo tributo debe estar relacionada con las características del presupuesto de hecho...”*, y siendo *“... que la base de cálculo debe ser considerada como la cuantificación del presupuesto de hecho. Por lo tanto no es procedente adoptar elementos característicos de otros tributos, especialmente de los impuestos...Esta regla es frecuentemente violada. Puede citarse, como ejemplo en nuestro derecho el caso de la tasa de bromatológica de Montevideo...en los que se ha tomado como base el importe de las ventas realizadas por el contribuyente, que es la base propia de un impuesto a las ventas y no de una tasa de inspección”*.⁸¹ El autor informa seguidamente que en la Constitución del Brasil se ha previsto en forma expresa este problema, impidiéndose que las tasas tengan una base de cálculo o un hecho generador idéntico al de los impuestos.

García Belsunce, en referencia a la problemática argentina, señala que: *“La creación de tasas o derechos exigibles por la prestación de servicios de habilitación,*

inspección o fiscalización de establecimientos comerciales o industriales, o por servicios de vigilancia o sanidad, todos determinados sobre la base imponible que resulta de las cifras de las actividades sujetas a la contribución (monto de las ventas de bienes o prestaciones de servicios) lleva, desde el punto de vista económico - financiero, a la conclusión de que hay indudablemente una superposición con otras contribuciones nacionales o provinciales que inciden sobre la misma materia imponible". Mientras que posteriormente explica lo siguiente: "Descartada la posibilidad de una calificación legal de superposición por tratarse de figuras tributarias distintas...no podemos negar que existe una doble o múltiple incidencia económica en un mismo proceso productivo, que resulta de gravar una misma riqueza con varios tributos provenientes de poderes tributarios diferentes. Valga a título de ejemplo, el señalar que el producto de las ventas de un negocio o de las prestaciones de servicios es la base imponible del impuesto nacional al valor agregado; con ciertas deducciones para llegar al ingreso neto del impuesto a las ganancias; en ciertos productos de los impuestos internos al consumo: del impuesto provincial a las actividades lucrativas (Ingresos Brutos) y de las tasas municipales por derechos de inspección, habilitación o como quiera llamársele"⁸².

No por extensa deja de ser necesaria e interesante la pormenorizada descripción del Profesor García Belsunce, quien enjundiosamente nos informa sobre la absurda situación que se presenta dentro de la República Argentina con la múltiple imposición sobre un mismo hecho económico.

Se expide también Bulit Goñi sobre la mala utilización que realizan las comunas de la tasa, sosteniendo que: *"Ante las necesidades imperiosas y recursos escasos, los Municipios están exigiendo este tributo sin haber prestado efectivamente los servicios y en una medida que poca relación guarda con el costo de su prestación, incurriendo así, a nuestro juicio, en causales claras de invalidez por exceso en el ejercicio de la potestad tributaria"*⁸³.

Pero es claro que, como señala el prestigioso autor, existen necesidades imperiosas que cubrir y recursos escasos para hacerlo, lo cual sin duda alguna es el motivo por el cual se recurre a la indebida utilización de las tasas, por supuesto que ello sumado a la escasa imaginación y preparación técnica de los profesionales encargados de llevar adelante las Administraciones Tributarias municipales. Adhiero plenamente a lo señalado por el Dr. Bulit Goñi en cuanto a que no existe proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto de lo recaudado en términos genéricos y menos aún, existe razonable proporción entre el costo individualizado del servicio prestado y el monto de la

⁸¹ Ob. cit., pág. 164.

⁸² Ob. cit., pág. 212.

⁸³ Ob. cit., pág. 584.

tasa, siendo que para arribar a tales conclusiones no es necesario ser un experto en la materia contable o en asuntos de costos, sino que basta con observar lo que abonan algunas empresas en concepto de esta tasa y la índole del servicio que se presta, si es que en algún momento se presta, pues la mayoría de las veces no se lo hace. Es más, muchas veces la organización del sistema de prestación del servicio es tan endeble que impide establecer que el servicio al menos se encuentra organizado, todo lo cual nos lleva a concluir nuevamente que la tasa carece de causa como para ser exigida.

Pero no sólo en materia de tasa de seguridad e higiene se produce ello, sino que en la mayoría de los casos las tasas municipales producen recaudaciones de ingresos muy superiores al costo (directo e indirecto) del servicio que brinda el ente comunal, constituyéndose de esa forma en verdaderos impuestos, pues se violenta claramente la necesaria proporcionalidad que debe existir entre costo del servicio y monto de lo recaudado, por lo cual se estará frente a una figura tributaria inconstitucional ya que la misma carecerá de causa al violentarse la normativa que la regula.

Adentrándome nuevamente en la tasa municipal de inspección, seguridad e higiene⁸⁴, es de destacar que la misma tiene un hecho imponible que enlaza los ingresos brutos producidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y otras similares o análogas y una prestación administrativa a cargo del Municipio, la cual consiste en inspecciones y fiscalizaciones que tienen en miras que se cumplan con las normas de seguridad, salubridad e higiene. Y constituye su *base imponible* los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo, aún cuando los mismos provengan del ejercicio de actividades en distintas comunas.

El impuesto a los Ingresos Brutos tiene como hecho generador el ejercicio de del comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual dentro del ámbito de las provincias o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁸⁵. La base imponible del impuesto la constituye el monto de los ingresos obtenidos y devengados en el territorio de la provincia o municipalidad respectiva, aunque desde tiempo atrás existen algunos mínimos fijos para los sujetos pasivos inscriptos, más allá del monto de los ingresos brutos.

⁸⁴ Debe tener en cuenta que esta tasa adopta diferentes denominaciones en algunas Comunas de la República Argentina, aunque son en esencia idénticas.

⁸⁵ A efectos de evitar doble imposición entre las provincias y la Capital, se ha suscripto desde 1953 el denominado Convenio Multilateral, que realiza la distribución de los ingresos brutos totales (base imponible) del contribuyente entre todas las jurisdicciones que tienen facultad de imponer su gravamen, lo cual se da cuando las actividades del sujeto pasivo trascienden los límites de su jurisdicción. La distribución de la base imponible común se realiza cuando se trata de procesos económicos únicos y en proporción a la importancia y envergadura de la actividad ejercida en cada una de las jurisdicciones.

Como señala Rodolfo Spisso⁸⁶ al hacer referencia a la tasa de inspección, seguridad e higiene: *“La analogía con el impuesto provincial sobre los ingresos brutos deviene manifiesta, más allá que se la pretende disfrazar bajo el ropaje de una tasa por un servicio de una nula o escasa utilidad, que en la mayoría de las veces se lo presta esporádica y nominalmente. Se transgrede, en una clara desviación de poder, la prohibición de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados...La excepción respecto del impuesto provincial sobre los ingresos brutos no se puede extender a las contribuciones municipales que con la forma de tasas encubren impuestos”*⁸⁷.

Aunque parezca sobreabundante quiero valerme de las palabras del profesor Enrique Bulit Goñi al tratar la tasa que ahora nos ocupa: *“El presupuesto de procedencia o hecho imponible de la tasa que tratamos, en la totalidad práctica de los ordenamientos municipales examinados, combina el del impuesto sobre los ingresos brutos, es decir, el ejercicio habitual de actividades con propósito de lucro en el ámbito del Fisco que lo impone, con el agregado que, a mi juicio, busca el propósito, que creo no logrado, de sortear los efectos de la analogía con dicho gravamen provincial, servicios que en la práctica raramente se prestan y que nunca jamás, en ningún caso, guardan razonable proporción entre los montos pretendidos y los costos de tales servicios”*⁸⁸.

La analogía es evidente y determina la inconstitucionalidad de las tasas que se aplican de la forma antes descripta⁸⁹, ya que implementada de esa forma el tributo se convierte en un impuesto cuyo producido sirve para financiar gastos del Estado Municipal distintos a los necesarios para prestar el servicio por el cual se exige el tributo; es decir, se obtienen recursos a través de una tasa municipal pero no para financiar el servicio público que presta la comuna, sino que esos fondos son utilizados para solventar otro tipo de actividades que realiza. El problema, analizado desde la óptica de las tasas exclusivamente, no es que la base imponible este constituida por los ingresos brutos, sino la desproporción entre los costos de prestación del servicio y el monto global de la recaudación.

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires se expresa en sentido contrario a lo expuesto, señalando que: *“Las municipalidades pueden gravar el ejercicio de cualquier industria, comercio, profesión, oficio o negocio con un derecho por*

⁸⁶ Ob. cit., pág. 4.

⁸⁷ Debe tenerse en cuenta que las Provincias han asumido en nombre de sus municipios la obligación de que las tasas que se creen tengan como contrapartida servicios públicos efectivamente prestados y que el costo del servicio tenga relación con el monto del tributo.

⁸⁸ Ob. cit., pág. 586.

⁸⁹ Pues toma como base imponible el cien por cien (100%) de los ingresos brutos obtenidos por el sujeto pasivo, aún cuando los mismos fueran provenientes de su actuación en distintas comunas y/o provincias.

*inscripción, contralor, seguridad e higiene que se liquide en proporción al monto del capital en giro o a los ingresos del contribuyente; sin que obste la participación que las comunas tienen en el impuesto provincial a las actividades lucrativas, pues aquel gravamen no puede confundirse con éste en razón de ser distinto el hecho imponible en uno y otro caso*⁹⁰. El Máximo Tribunal provincial se muestra proclive a justificar de cualquier modo la forma en que los Municipios implementan las tasas, seguramente con fundamento en razones eminentemente económicas y financieras, pues de ajustarse a lo expuesto en este trabajo probablemente las comunas sufrirían pérdidas de recursos de tanta importancia que impedirían su normal funcionamiento.

En el mismo sentido la Corte bonaerense ha dicho que: *“La circunstancia de que una tasa compensatoria de servicios se calcule sobre los ingresos producidos por el contribuyente no basta para considerarla impuesto a las actividades lucrativas, porque es criterio admisible por razones de justicia fiscal y siempre que no se desvirtúe la índole retributiva de las mismas, el de hacer pagar a cada obligado en proporción con la importancia económica de su empresa*⁹¹.

Claro es que la capacidad contributiva es un criterio constitucional que irradia su fuerza sobre todas las especies tributarias y es, por ende, de plena aplicación a las tasas, pero peligroso es sostener como se hace en la sentencia citada anteriormente que la cuantía de la tasa será determinada básicamente teniendo en cuenta la importancia económica de la empresa o negocio que se grava, ya que en virtud de la necesaria proporcionalidad y razonabilidad que debe existir entre el costo del servicio y monto del tributo, la potencia o capacidad económica del sujeto sólo será un criterio más, pero de ninguna manera el único o el más importante, pues claro está también que la naturaleza jurídica de la tasa torna al costo del servicio como el parámetro más importante para fijar el *quantum* del tributo.

Pero afortunadamente la Cámara Federal de San Martín, en la causa “Gas Natural Ban S.A. c/ Municipalidad de La Matanza”⁹², ha receptado el criterio que he sostenido a lo largo de este apartado, ya que luego de evaluar las sumas abonadas por la empresa en concepto de tasa de seguridad e higiene entre los años 1993 a 1996 (\$180.000 anuales aproximadamente), ha sostenido que: *“La efectiva prestación del servicio de acuerdo con las constancias referidas, no desvirtuadas por la accionada,*

⁹⁰ SCBA, junio 26-1962, ED 6-857.

⁹¹ SCBA, julio 7-1964, ED 14-279.

⁹² Sentencia del 21-9-00, Impuestos LVIII-B-2015, con comentario de Daniel Malvestiti, *“Una aproximación a la inconstitucionalidad de tasas municipales que toman como base de cálculo ‘ingresos brutos’”*, quien señala que: *“Si bien no se logró la declaración de inconstitucionalidad de las tasas que utilizan como base imponible el parámetro de los ingresos brutos –lo cual hubiera constituido un leading case-, para el caso concreto traído a colación se logró la convicción en los*

revelan pues la realización de una sola inspección –durante seis años- en el centro operativo y la de dos anuales en la sucursal comercial. Si a ello se agrega que la naturaleza de tales inspecciones no requiere de complejas actividades...cabe concluir, a mi juicio, que las sumas determinadas no guardan una razonable y prudente proporcionalidad con el servicio prestado. En efecto, no parece razonable que la inspección esporádica de las condiciones de los locales de la accionante pueda generar semejante suma atendiendo a la relativa simplicidad de las comprobaciones sobre la base de las dimensiones, cantidad de personal y objeto específico de ellas”. Para finalizar diciendo que: **“En consecuencia, corresponde a mi criterio revocar la sentencia apelada...declarando que la liquidación de la tasa por inspección, seguridad e higiene impuesta por la Municipalidad de La Matanza respecto de la actora, en tanto se establece sobre los ingresos brutos...conduce a la determinación de un monto ilegítimo por resultar violatorio de los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad...”**. Tal vez, como corolario final, los Camaristas pudieran haber decretado la inconstitucionalidad de la tasa, pero la ausencia de esa expresión no impide entender y resaltar la importancia de una sentencia que con coraje plantea la ilegitimidad del monto de la tasa de seguridad e higiene.

IV.- Conclusiones.

a. La cuestión de la autonomía municipal ha quedado claramente zanjada luego de la Reforma Constitucional del año 1994, lo cual impone revisar los mecanismos existentes en la práctica aunque desajustados a derecho, donde los Municipios participen en la negociación de los mecanismos de distribución de ingresos y se asignen fuentes suficientes de recursos tributarios, pues las comunas no pueden quedar libradas a la suerte del político de turno provincial o nacional que decida hacerle las transferencias de dinero que le son indispensables para su desarrollo.

b. En ese contexto, las tasas constituyen el tributo a través de cual los Municipios obtienen su fuente genuina principal de financiamiento, lo cual revela a las claras la importancia de su tratamiento. Puede definirse a esta especie tributaria como aquellas prestaciones en dinero o en especie exigidas a los sujetos pasivos por el Estado como contrapartida de los servicios públicos divisibles que brinda, las que deben estar creadas y definidas por ley y que no necesariamente proporcionan una beneficio o ventaja a quien recibe el servicio.

camaristas acerca de que dicho mecanismo genera un monto ilegítimo violatorio de los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad”.

c. Es parte de la naturaleza de la tasa que el costo de la prestación del servicio guarde una razonable o adecuada proporción con el monto total de lo recaudado, lo que no implica que exista una exacta relación entre ambos conceptos, pudiendo generar superávits en tanto se mantenga esa proporcionalidad. Esta exigencia radica en que la tasa es una especie tributaria que tiene como objetivo el financiar los servicios públicos divisibles que presta el Estado, siendo ilegítimo, por ende, que con lo recaudado por ella se financien servicios indivisibles, pues para ello existen los impuestos.

d. A los efectos de determinar el costo del servicio deberán tenerse en cuenta los *costos directos* de la prestación, así como los restantes *costos indirectos*, que son aquellos que guardan una relación mediata con el servicio que se brinda, como es el caso del aporte para el sostenimiento de la organización municipal sin cuya existencia no habría posibilidad de efectuarse.

e. Pero la exigencia de que exista una razonable proporcionalidad entre costos y tasa excede del marco genérico para trasladarse a cada caso en particular, por lo cual deberá existir también una proporción razonable entre el costo del servicio y el *quantum* individual de la tasa que deberá abonar cada sujeto pasivo. Y es aquí donde aparece el principio de capacidad contributiva, ya que el monto individual de la tasa a abonar se establecerá básicamente teniendo en cuenta el costo del servicio individualmente determinado, pero tomando como criterio de cuantificación a la capacidad económica individual de cada sujeto obligado, postura esta que ha sido avalada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

f. La moderna doctrina de la *carga probatoria dinámica* es de plena aplicación cuando se impugna una tasa por desproporcionada (tanto en el marco genérico como en casos particulares), pues es el Municipio quien se encuentra en mejores condiciones técnicas como para probar su postura.

g. La problemática que plantea la tasa de inspección, seguridad e higiene es evidente y de necesario replanteo por parte de los Municipios, ya que la misma luce como uno de los casos donde palmariamente se aprecia la falta de razonabilidad y proporción entre el costo de la prestación y el monto de lo recaudado, lo cual recientemente ha sido determinado por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en un aislado pero importante fallo en el cual se resolvió la ilegitimidad del monto de la misma.

h. Pero procurar que los Municipios dejen de utilizar prácticas como la descrita no será factible si nuestro país no asume como un objetivo inmediato el modificar el sistema tributario en su conjunto, diagramando un sistema de coordinación serio, integrado y que tenga en cuenta no sólo las necesidades de la Nación y de las

Provincias, sino que participe a los Municipios en debida forma dotándolos de los ingresos suficientes como para hacerle frente al proceso de descentralización de funciones que se realizó y se realiza en la República Argentina.