

## CAPÍTULO X

# TASAS

### 1. ANTECEDENTES

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 que se puede afirmar que abundan las investigaciones realizadas que arriban a conclusiones muy diferentes. Una de las explicaciones más admisibles dice que en el estudio de este instituto es donde más se han confundido los elementos económicos, políticos y jurídicos que integran el fenómeno financiero.<sup>1</sup>

En 1832 el publicista alemán Kurt H. Rau fue el primero en concebir una teoría científicamente estructurada de la tasa, para distinguirla del impuesto (concepto este en el que se la subsumía) y, asimismo, fue el verdadero orientador de la doctrina hacendista germana del siglo XIX, también llamada económica. Los hacendistas del mencionado siglo comenzaron por señalar como caracteres exteriores de la tasa los siguientes: la demanda del servicio por el particular, lo que significaba la voluntariedad de la tasa; la ventaja o beneficio privado, especial, proporcionado al contribuyente; la naturaleza indivisible e individual de las necesidades satisfechas por el Estado; el pago previo de la tasa a la prestación del servicio y la contraprestación compensativa tasa-servicio estatal, fruto de un cambio entre el contribuyente y el Estado. Así fue como se generó en la doctrina hacendista la noción del cambio como fundamento económico de la tasa, la que puede ser definida para esa corriente como *la compensación que se paga al Estado por un servicio especial dispensado por él a quien se la abona*. Esta pseudo definición es la que Giampietro Borrás ensaya acertadamente para condensar o resumir los conceptos de la doctrina hasta los finales del siglo XIX.<sup>2</sup>

En el primer cuarto del siglo XX, con la aparición de las primeras obras sobre el *derecho financiero* y, más específicamente, una de sus ramas, que es el *derecho tributario*, los juristas abordaron decididamente la reestructuración de los ingresos estatales, con independencia de los conceptos de los economo-hacendistas a los que nos hemos referido anteriormente. Los justributaristas se adentraron en la teoría de la presente exacción en el ámbito del derecho y estructuraron el concepto jurídico de la tasa, con naturaleza y fundamento de igual índole. Comenzaron por resaltar el carácter *coactivo* de la tasa, que le fuera negado por innumerables hacendistas, incluso por algunos de real envergadura científica (atribuyéndole el carácter de voluntariedad con el mero objeto de distinguirla del impuesto) y, por ende, su naturaleza tributaria. Esta corriente de opinión elaboró la estructura jurídica de la tasa, precisando su concepto, ya sea por el método formalista del derecho, como lo hizo Giannini; por el sustancial, sobre la base de un fundamento justificante de una causa jurídica específica que la legitime y fundamente, según la opinión de autores causalistas, tales como, entre otros, Griziotti, Vanoni, Jarach, etc.; o bien sobre la base de una causa jurídica como fundamento de derecho público

1 VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, 2001, pág. 153.

2 GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria", *La Ley*, 2006-F, 853 - PET 2006, noviembre-361, 1.

superpuesta a fundamentos económicos, resultando así una concepción mixta, jurídico-hacendista, tal como la propugna Pugliese.<sup>3</sup>

En la doctrina latinoamericana se destaca la definición de tasa adoptada por el “Modelo de Código Tributario para América Latina” OEA/BID de 1967.<sup>4</sup> También en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) celebradas en Caracas, en octubre de 1991, se discutió el tema de “Las tasas y los precios del Estado”.

Además, es digna de destacar la “Ley de Tasas y Precios Públicos” de España,<sup>5</sup> donde la legislación española conceptualiza este tributo después de un largo debate doctrinal.<sup>6</sup>

En este punto es donde existe la mayor laguna normativa de la Argentina, ya que, a diferencia de otros países, no existen leyes que definan las especies tributarias, impuestos, tasas o contribuciones especiales.<sup>7</sup>

Esta situación genera una anarquía normativa que es llenada por los conceptos desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia.

A pesar de ello, lo dispuesto por el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993, apartado primero, puntos 1 y 2, resulta esclarecedor en el tema, ya que establece como obligación de las provincias la de promover la derogación de las tasas municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.

Entendemos que la incorporación de esta disposición en el mencionado pacto por parte del Estado nacional y las provincias no ha sido otra cosa que “aclarar” el verdadero sentido y significado que cabe atribuirle a la especie tributaria “tasa”.<sup>8</sup>

## 2. CONCEPTO

Enseña Jarach que los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio, o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos –individuos y entidades– en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan. Característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley, siendo esta –a su vez– fuente de obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones modernas.<sup>9</sup>

3 GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria”, *La Ley*, 2006-F, 853 - PET 2006, noviembre-361, 1.

4 El artículo 16 del Modelo de Código Tributario OEA/BID dice: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios inherentes al Estado”.

5 Ley 8/1989 del 13 de abril, Modificada Ley 25/1998, 13 de julio.

6 El artículo 6 de la “Ley de Tasas y Precios Públicos” establece:

“Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados.

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente”.

7 Resultaría oportuno introducir, en una reforma de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, convenio multilateral o en la suscripción de un pacto fiscal, una definición que delimite con precisión los conceptos involucrados.

8 Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido desde antiguo la facultad que asiste al Congreso de la Nación de dictar leyes aclaratorias o interpretativas de otras anteriores con el objeto de despejar dudas sobre conceptos oscuros, equívocos o dudosos (doct. de Fallos 134:57, 71; 141:78; 166:133 y muchos otros posteriores).

9 JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 232.

La doctrina contemporánea ampliamente mayoritaria es conteste en sostener que la tasa, como especie del género tributo que es, tiene fuente jurídica en la voluntad unilateral y coactiva del Estado. No obstante, ha habido autores, como Douver en Francia y Berliri en Italia, que han sustentado el carácter voluntario y no coercitivo de la tasa. Berliri tiene una posición muy particular, ya que le niega a la tasa el carácter contractual y también que tenga naturaleza tributaria, dice que es una espontánea asunción de una obligación que aparece como condición necesaria para obtener una ventaja que, como veremos, es para él un elemento esencial de la tasa.<sup>10</sup>

Como explica Casás, en materia de tasas, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido vacilante, reconociéndole al instituto, en algunos casos, naturaleza administrativa<sup>11</sup> y, en otros, tributaria,<sup>12</sup> requiriendo solo en el segundo supuesto dar satisfacción a la exigencia de ley formal material para crearlas o modificarlas.<sup>13</sup>

Consideramos la "tasa" como una especie del género tributo, es decir, una prestación pecuniaria coactiva derivada del poder de imperio que tiene el Estado, por lo que la rigen los mismos principios constitucionales tributarios que a los demás tributos, se destaca el principio de legalidad tributaria o reserva de ley, pudiéndose establecer solo tasas por una ley formal del Poder Legislativo.

Jarach dice que "la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo".<sup>14</sup>

Valdés Costa considera que la tasa es el "tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente".<sup>15</sup>

García Belsunce entiende que la tasa "Es la contraprestación pecuniaria que el particular debe al Estado, en virtud de ley, por la prestación de un servicio jurídico, administrativo o jurisdiccional, de uso obligatorio, divisible y determinado en la persona o bienes del usuario, prestado por el Estado en ejercicio del poder tributario".<sup>16</sup>

Para Bulit Goñi, la tasa es una prestación pecuniaria coactiva que el Estado exige del sujeto obligado, en concepto de contraprestación por un servicio público divisible que le presta o que está en condiciones de prestarle.<sup>17</sup>

En nuestra opinión, la tasa es aquel tributo exigido en virtud del poder de imperio que detenta un Estado por la prestación efectiva de un servicio o actividad pública estatal, que se determina divisiblemente en el contribuyente.

### 3. CARACTERES: DIVISIBILIDAD Y PRESTACIÓN ESTATAL (SERVICIO PÚBLICO)

Las necesidades pueden clasificarse en *divisibles e indivisibles*. Las primeras son aquellas respecto de las cuales el servicio que las atiende se puede atribuir a una persona determinada y se llama, por lo tanto, *servicio divisible*. Son indivisibles, en cambio, las necesidades generales que se satisfacen con servicios también generales e indeterminados respecto a persona alguna y, por ello, se denominan *servicios indivisibles*.<sup>18</sup>

No existen prácticamente discrepancias respecto a esta característica, es decir, la que señala que la tasa se debe en razón de un servicio divisible prestado por el Estado. Debemos

10 SHOW, José Luis, en *Tasas Municipales*, director: Enrique G. Bulit Goñi, Lexis Nexis, 2008, pág. 9.

11 CSJN, "Provincia de Entre Ríos v. Cía Entrerriana de Teléfonos", de fecha 10/2/1944, Fallos: 198:18; "SA Ducilo v. Obras Sanitarias de la Nación", de fecha 28/5/1953, Fallos: 225:688.

12 CSJN, "Muro Bustelo y Cía.", de fecha 6/12/1948, Fallos: 182:411; "Obras Sanitarias de la Nación v. Aquilino Colombo", de fecha 11/12/1990, Fallos 313:1366.

13 CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, 2002, págs. 520 y sig.

14 JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 234.

15 VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, 2001, pág. 155.

16 GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria", *La Ley*, 2006-F, 853, *PET*, 2006, noviembre-361, 1.

17 BULIT GOÑI, Enrique G., "Tasas y Preciso Públicos", *Rev. Derecho Tributario*, tomo IV.

18 GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria", *La Ley*, 2006-F, 853, *PET*, 2006, noviembre-361, 1.

calificar como servicio divisible aquellos que son pasibles de ser fraccionados en prestaciones individualizadas que sean dispensadas a individuos determinados.<sup>19</sup>

Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible por estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe.<sup>20</sup>

En efecto, la divisibilidad, es decir, la posibilidad de que el servicio sea susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones, es el elemento en el que se presentan menos discrepancias. En la doctrina predomina netamente la opinión de que los servicios que dan lugar al pago de la tasa deben ser divisibles en el sentido antes expresado, es decir, que sean susceptibles de ser divididos en unidades de consumo o de uso.<sup>21</sup>

Consideramos que la tasa siempre se percibe por un servicio que presta el Estado y que se individualiza efectivamente en el contribuyente; la divisibilidad, entonces, del servicio es una característica ineludible en este tributo y la que lo diferencia esencialmente de los impuestos.

García Belsunce<sup>22</sup> considera que “cierta doctrina al referirse al servicio estatal (siempre entendido coactivo y divisible) lo califica de *servicio público* y esto es lo que estimamos incorrecto porque *no todo servicio público es necesariamente un servicio estatal*. Pensamos que la inclusión del concepto de servicio público con carácter absoluto y sin distinciones entre ellos, obedece a que la doctrina tributaria que ha recogido ese concepto lo ha hecho sin profundizar debidamente en la temática de los servicios públicos, que es materia regulada por el derecho administrativo”, y acto seguido aclara: “Como consecuencia de lo afirmado, es que propiciamos que se elimine del concepto de la tasa, como presupuesto o hecho imponible de ella, al servicio público en sentido lato o genérico sin distinciones. Sí admitimos, consecuentemente, que pueda incluirse en la definición de la tasa al *servicio público propio*”.

En este trabajo, García Belsunce dice, además, lo siguiente: a) *incluyen el servicio público en sentido genérico como presupuesto de hecho de la tasa*: Wagner, Costantini, Vanoni, De Viti De Marco, Andreozzi, Bielsa, Ingrosso, Baleeiro, M.C.T.A.L., Pérez de Ayala, De Juano, García Belsunce, Martín, Mordegli, Jarach, Bulit Goñi, Ferreiro Lapatza, Diez; b) *no incluyen el servicio público como presupuesto de hecho de la tasa*: Neumann, Graziani, Tangorra, Terry, Seligman, Flora, Pugliese, Giannini, Masoin, Oría, Ahumada, Gómes de Sousa, Linares Quintana, Pinto Bilac, Berliri, Griziotti, Giampietro Borrás, Gangemi, Giuliani Fonrouge, Mazz, Valdés Costa, Villegas; c) *incluye el servicio público propio como presupuesto de hecho de la tasa*: Schindel,<sup>23</sup> quien sostiene: “Un elemento distintivo reconocido por la doctrina, esencial para confirmar la existencia de una tasa, es la vinculación entre el contribuyente y determinada actividad estatal [...] Esta actividad vinculante, conforme buena parte de la doctrina, debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir, debe tratarse de un *servicio público propio* del Estado”.

Así, citando a la doctrina administrativista, nos explica que para Bielsa “los servicios públicos propios deben diferenciarse de los impropios; esta diferencia tiene importancia: 1° *servicios públicos propios* son los que presta o debe prestar el Estado directamente o por concesionarios. 2° *servicios públicos impropios* son aquellos que tienen de común con los propios el satisfacer de forma más o menos continua necesidades colectivas, pero no es el Estado quien los presta ni los concede, sino que tan solo los reglamenta”. Y sobre el particular sigue diciendo: “A esta distinción fundada se hace cierta crítica simplista y reticente, diciéndose que los servicios públicos son siempre propios. El error de esta crítica proviene de no entender que el concepto de propio se lo refiere al Estado; es decir, que el servicio es propio cuando el Estado lo realiza como función propia de él. El servicio público impropio satisface necesidades colectivas, pero el Estado lo libra a la iniciativa particular si bien bajo la reglamentación que él establece”. Nos dice nuestro profesor de derecho administrativo que “el fundamento de la distinción no es

19 GALLI, Guillermo Pablo, en *Manual de Finanzas Públicas*, Modiglia, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, pág. 208.

20 GARCÍA VIZCAÍNO Catalina, *Derecho Tributario*, tomo I, Lexis Nexis, 2007, pág. 107.

21 VALDÉS COSTAS, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, cit., pág. 157.

22 GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria*, La Ley 2006-F, 853 - PET 2006, noviembre-361, 1.

23 SCHINDEL, Ángel, “Concepto y especies del tributo”, en *Tratado de Tributación*, Astrea, 2003, tomo I, volumen 1, pág. 587.

cuestión teórica sino también de innegable utilidad práctica que es otra de las razones por la cual la sostenemos [...] así, por ejemplo, los automóviles de plaza o de transporte de personas están en la categoría de servicios impropios, al paso que los automóviles de transporte de cosas no lo están. No advierten que la clasificación tiene como base el eventual carácter de *necesidad*, que se gradúa o determina en relación a la urgencia de la utilización y a la *continuidad del servicio* y que esa determinación es exclusiva del poder público". "Determinar cuándo un servicio público debe ser propio o cuándo debe ser impropio, o cuándo no debe ser lo uno ni lo otro, es cuestión librada a la apreciación del Estado [...] si se trata de un servicio público que el Estado no considera necesario prestarlo directamente o por concesión, sino y simplemente *regularlo a los fines de la continuidad y del precio*, el servicio es impropio y entonces el Estado se limita a autorizarlo bajo cierta reglamentación".

En nuestra opinión, consideramos innecesario restringir el concepto de tasa a la prestación de un "servicio público propio" del Estado, por cuanto, haciendo un análisis de nuestra Constitución Nacional, el Estado está obligado a prestar servicios públicos, y es una cuestión de oportunidad, mérito o conveniencia que un gobierno decida en un lugar y tiempo determinado, y salvo los servicios esenciales, ampliarlos o restringirlos.

La realidad es que, al limitar la retribución de la tasa solo al "servicio público propio", se está queriendo imponer como única retribución posible del "servicio público impropio" al precio público o privado, lo que no se condice con el poder tributario que tiene el Estado, que es amplio y solo está limitado por expresas normas constitucionales.

Por ello, propiciamos un concepto amplio de "tasa", en el sentido de los servicios y actividades estatales, como la utilización del dominio público que se pueden retribuir, pero siempre con la exigencia de que estos se determinen de una manera particular y concreta, no abstracta en el contribuyente.

En definitiva, las disposiciones que establezcan los servicios y el tributo que se adopte para su retribución deberán apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada, ya que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen juris* que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica.

#### 4. DIFERENCIAS CON OTROS TRIBUTOS

El impuesto consiste en detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado para financiar aquellos servicios públicos indivisibles que tienen demanda coercitiva y que satisfacen necesidades públicas.<sup>24</sup>

Por ello, la principal diferencia entre impuesto y tasa estriba en que la tasa nunca puede ser utilizada para retribuir servicios indivisibles, ya que es requisito elemental de esta especie tributaria que se efectivice e individualice un servicio público concreto y no abstracto en el contribuyente; en cambio, el impuesto retribuye servicios indivisibles, aunque no existe objeción alguna para que también retribuya servicios divisibles.

En efecto, el impuesto es, al igual que la tasa, una especie del género tributo, pero, a diferencia de ella, su hecho generador o presupuesto de hecho es jurídicamente independiente de una actividad estatal relativa al contribuyente. El impuesto se caracteriza precisamente por esa "independencia de las prestaciones" entre Estado y contribuyente, que lo transforma, como con acierto lo ha calificado Ataliba, en un tributo "no vinculado", a diferencia de la tasa, que es un tributo "vinculado".<sup>25</sup>

En cuanto a las contribuciones especiales, lo mismo que el impuesto y las tasas, derivan del poder de imperio del Estado, pero, a diferencia de aquellos, hallan su justificación en los beneficios o ventajas obtenidas por personas o grupos sociales como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades estatales. Se advierte aquí con claridad el concepto que

24 MARTÍN, José María, *Derecho Tributario Argentino*, Cima, 1980, pág. 43.

25 SHOW, José Luis, *Tasas municipales*, director: Enrique G. Bulit Goñi, Lexis Nexis, 2008, pág. 5.

las separa de las tasas; estas últimas –como erróneamente alguna vez se dijo– no se fundan en los beneficios o ventajas derivadas de la prestación de servicios estatales, en tanto que ello constituye la razón de ser de las contribuciones especiales.<sup>26</sup>

## 5. DIFERENCIA ENTRE TASA Y PRECIO

El precio es un ingreso no tributario, cuya fuente jurídica radica en el acuerdo de voluntades entre el Estado prestador del servicio y el usuario que lo paga. La tasa, por su parte, es una de las especies del género tributo y, como tal, halla su fuente jurídica en la voluntad unilateral y coactiva del Estado, que impone al contribuyente el pago de una determinada suma por la realización de una actividad o la prestación de un servicio con relación a ese contribuyente.<sup>27</sup>

Si bien el indicado elemento básico de distinción diferencia claramente la tasa del precio desde el punto de vista teórico, en la práctica muchas veces encontramos grandes dificultades para discernir si una determinada prestación que se debe al Estado por la recepción de un servicio de parte de este constituye una tasa o un precio. Esta dificultad aflora en forma particularmente intensa en el caso de aquellos servicios monopolizados por el Estado que resultan imprescindibles para que los ciudadanos vivan con un mínimo de decoro y, por tanto, son de utilización ineludible, o cuya demanda está impuesta por disposiciones legales. En estos casos, el elemento de voluntariedad que constituiría la fuente de la obligación –en la hipótesis de que se trate de un precio– se desdibuja total o casi totalmente por la circunstancia de que los ciudadanos no pueden evitar la utilización del servicio y, por otro lado, carecen totalmente de posibilidades de incidir en la fijación de las condiciones económicas del contrato (el cual sería un típico contrato de adhesión), lo que hace sumamente difícil identificar en la especie la existencia de un acuerdo de voluntades.<sup>28</sup>

La naturaleza jurídica de estos “precios” que abonan los particulares en un régimen de monopolio fiscal no es aceptada unánimemente por la doctrina; se han ensayado distintas teorías.<sup>29</sup> La tesis de impuesto, aunque con variantes, dice que el monopolio fiscal no es otra cosa que un impuesto indirecto que grava el consumo. La tesis del precio rechaza dicha opinión, sosteniendo que se trata de un precio, elemento de una relación que mantiene naturaleza privatista, no obstante la presencia del monopolio. Otra teoría, que podríamos categorizar de mixta, nos dice que estamos en el caso de “un precio impuesto”, en donde se explica que, cuando el precio deja de tener relación con los costos y utilidades normales de la actividad económica, puede adquirir las características de un impuesto representado por una ganancia excesiva si supera notoriamente los costos y utilidades normales.

En definitiva y como explica Jarach, debemos reconocer que entre las tasas y el precio público solo hay una diferencia de grado, ya que también en el precio público hay una cierta coerción evidenciada por el contrato de adhesión, como también la hay en los precios de los monopolios fiscales en razón de la prohibición de la concurrencia por parte de empresas privadas; por otro lado, no puede excluirse siempre la relevancia de la voluntad individual en la creación de la tasa.<sup>30</sup>

A pesar de estas particulares cuestiones, debemos mantenernos en la posición de que la distinción entre la tasa y el precio radica en que la primera tiene como causa una prestación pecuniaria coactiva impuesta unilateralmente por el Estado mediante ley formal; en cambio, en el precio la causa es un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, es decir, un contrato privado; por ello, en el caso del monopolio fiscal, al no haber voluntariedad del usuario nos encontramos fácticamente con un tributo de la especie tasa.

26 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *Derecho financiero*, sexta edición, volumen II, Depalma, pág. 1078.

27 SHOW, José Luis, en *Tasas Municipales*, director: Enrique G. Bulit Goñi, Lexis Nexis, 2008, pág. 5.

28 Ídem.

29 Sobre el tema ver VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, 2001, págs. 32 y sig.

30 JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 234.

## 6. PRESTACIÓN EFECTIVA O POTENCIAL DEL SERVICIO PÚBLICO: DIFERENTES POSICIONES DOCTRINARIAS Y JURISPRUDENCIALES

Como señala Jarach, la mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente hacia el sujeto no constituye base suficiente para crear una tasa, y esta no puede ser válidamente exigida.<sup>31</sup>

Valdés Costa dice que, 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.<sup>32</sup>

Para otros lo importante como fundamento del gravamen es la existencia de una organización administrativa que esté en condiciones de prestar el servicio que da origen a la imposición del tributo.<sup>33</sup>

Así, parte de la doctrina considera que las tasas son tributos exigidos a todos aquellos quienes efectiva o potencialmente utilicen esos servicios públicos divisibles.<sup>34</sup>

En ese sentido se pronuncia el Modelo de Código Tributario para América Latina, al definir la tasa como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la "prestación efectiva o potencial" de un servicio pública individualizado en el contribuyente.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que el cobro de la tasa debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente,<sup>35</sup> y precisó en otros precedentes: "En el caso de la tasa, desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aún cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en el mismo, ya que el servicio tiene en miras el interés general".<sup>36</sup>

Esta doctrina fue reiterada por la Corte en la causa "Laboratorios Raffo SA c. Municipalidad de Córdoba"<sup>37</sup> cuando hizo suyo el dictamen de la Procuradora Fiscal. Señaló:

[...] V.E. ha sido categórica al definir la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros).

Con la guía certera de esta consolidada jurisprudencia, resulta prístino que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitadamente determinada por la existencia o no —en sus respectivos presupuestos de hecho— del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Por ende, los diferentes modos bajo los cuales los contribuyentes desempeñen sus actividades no causan mutación en la naturaleza jurídica del tributo, establecida por el legislador en ejercicio de sus facultades constitucionales propias y exclusivas (arg. arts. 42, 52, 17, 52, 75 —incs. 12 y 22—, 99 —inc. 32— y 121 de la Carta Magna).

Cabe destacar que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9, inc. b), de la citada ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos [...].

31 JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 234.

32 VALDÉS COSTA, RAMÓN, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, 2001, pág. 165.

33 GALLI, GUILLERMO PABLO, en *Manual de Finanzas Públicas*, autores: Mordeglia, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, pág. 208.

34 MARTÍN, JOSÉ MARÍA, *Derecho Tributario Argentino*, Cima, 1981, pág. 85.

35 Fallos: 236 y su cita; 312:1575, 329:792.

36 CSJN, Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770.

37 CSJN, Fallos: 332:1503, sentencia de fecha 23/06/2009.



[...] de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y M.1893, L.XLII, "Mexicana de Aviación SA de CV c/Estado Nacional", sentencia del 26 de agosto de 2008, entre otros).

Aplicada dicha doctrina a las constancias de autos, queda en evidencia que la pretensión fiscal de la demandada carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en el párrafo anterior, los cuales encuentran sustento en el art. 17 de la Constitución Nacional. Por este motivo, es ilegítimo el cobro de la gabela aquí tratada (Fallos: 312:1575 y sus citas).

Consideramos que, si no hay servicio efectivamente prestado al obligado al pago por parte del Estado, no puede percibirse la tasa, ya que esta es la causa fuente que legitima la percepción de la tasa, resultando una cuestión de hecho y prueba en cada caso particular y de vital importancia.

Así, 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 solo 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 aquel sujeto que se encuentra en una posición de privilegio para poder llevarlo a cabo.<sup>38</sup>

Empero, la Corte ha resuelto en repetidas oportunidades que es el municipio el que tiene la carga de probar la existencia de una efectiva prestación de los servicios retribuidos mediante tasas.<sup>39</sup>

## 7. LA VENTAJA

La doctrina clásica, especialmente la de filiación económica, en general ha considerado que la percepción de una ventaja por parte del contribuyente derivada del servicio o actividad estatal constituye un elemento esencial de la tasa. También algunos juristas, como Berliri y Pugliese, se han inclinado por esta tesis. Berliri, sobre todo, sostuvo en forma categórica que la ventaja es un elemento esencial de la tasa. También Pugliese apoyó esa tesis, llevando la ventaja a la categoría de causa jurídica de la obligación y vinculándola con el límite cuantitativo de la tasa. Jarach, en 1937, también defendió una tesis similar, pero posteriormente cambió de parecer y sostuvo que la ventaja no es un elemento caracterizador de este tributo.<sup>40</sup>

La doctrina contemporánea ampliamente mayoritaria rechaza esta concepción. Fue Giannini quien realizó su crítica más severa, y luego fue seguido por el resto de la doctrina. Señala con acierto Giannini que la ventaja, si bien se da en muchos casos, algunas veces falta (como en el caso en que el Estado pone un límite a la actividad del particular y después establece que este debe pagar una tasa para obtener el beneficio de la remoción de esa traba).<sup>41</sup>

Es inadmisibles radicar el fundamento jurídico de la tasa en circunstancias que pueden darse accidentalmente, como el hecho de que el servicio sea a favor del obligado, que le reporte alguna utilidad o ventaja, que sea de uso facultativo, y no obligatorio. Los servicios del Estado se organizan en función del interés público, y no del particular. Que esas tareas reporten bene-

38 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio" en *Derecho Tributario Municipal*, coordinador: José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2005, pág. 237.

39 CSJN, "Llobet de Delfino María Teresa c/ Provincia de Córdoba", 28/11/69, Fallos: 275: 407; "Cía. Química SA c/ Municipalidad de Tucumán s/ recurso contencioso-administrativo y acción de inconstitucionalidad" 05/09/1989, Fallos: 312:1575; "Empresa de Transportes de Pasajeros Navarro Hnos. SRL s/ acción de inconstitucionalidad contra ordenanza n° 068/90 - Municipalidad de Puerto Tirol", 10/10/1996, Fallos: 319:2211"; "Massalín Particulares SA c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", 21/03/2006, Fallos: 329:792.

40 SHOW, José Luis, *Tasas Municipales*, director: Enrique G. Bulit Goñi, Lexis Nexis, 2008, pág. 24.

41 Ídem.



ficios o ventajas de orden individual es cuestión accidental o accesoria, y no es extraño el caso en que pueda derivar en perjuicio del obligado al pago de la tasa, como ocurre en el supuesto de sanciones derivadas de un régimen de vigilancia de tarifas y precios, p. ej., pues la tasa es exigible en tanto se lleve a cabo la actividad administrativa prevista por la ley, aunque el afectado no hubiere requerido el servicio.<sup>42</sup>

Claro está que el denominado beneficio o ventaja, según ya hemos visto, puede darse también en el caso de las tasas, pero ese evento no hace a su esencia.<sup>43</sup>

La tasa es una especie de tributo que no tiene como característica esencial el generar un beneficio o una ventaja para el sujeto pasivo, sino que, aun cuando la prestación del servicio lo perjudique o no lo beneficie, debe abonarlo.<sup>44</sup>

## 8. CUANTIFICACIÓN DE LA TASA. EQUIVALENCIA CON EL COSTO DEL SERVICIO. COSTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

El primer expositor de la tasa, Rau, también esbozó un criterio sobre la dimensión de la tasa, basado en el coste de producción. El autor alemán y aquellos que lo siguieron –De Vitti De Marco, Tangorra, entre otros– parten del supuesto de que la tasa constituye una compensación especial que paga un particular al Estado por un servicio particular que este le dispensa, y esa compensación debe reconstruir el coste de producción; es decir, debe cubrir en su totalidad o, por lo menos, parcialmente los gastos de producción del servicio. Pero, si bien en principio debiera cubrir totalmente el coste del servicio, la cuantía global de la tasa –es decir, lo recaudado en su totalidad en razón de la tasa– no puede exceder ese coste total. Se funda este criterio en la consideración de que, si el particular se beneficia por el servicio prestado por el Estado, es justo que deba ser él quien sufrague su coste; pero tampoco es razonable que deba pagar una suma mayor que la del gasto que representa el servicio al Estado. Como consecuencia de ello, si el monto global de la tasa supera el costo del servicio, el excedente de este constituye un impuesto.<sup>45</sup>

Para otra posición, iniciada por Von Umpfenbach –seguida por Wagner, Flora, Graziani, etc.– hay que considerar que en los servicios que presta el Estado existen dos intereses perfectamente discernibles: a) el interés indiferenciado, indistinto, general de la colectividad, en la existencia del servicio, y b) el interés privado, diferenciado, singular de cada uno de los particulares que requieren en cada caso su prestación. Empero, dentro de esta posición, los autores divergen; una parte sostiene, consecuente con el criterio del coste parcial, que nunca el monto global de la tasa puede alcanzar a aquel del coste del servicio (Von Umpfenbach); en tanto que otro sector, como Schall y Flora, acepta la posibilidad de que aquel resulte finalmente superior al coste total, y ello en razón de la posibilidad de que el Estado entienda necesario desalentar la demanda del servicio, incrementando las tasa.<sup>46</sup>

En la actualidad, la doctrina, a la que adherimos, se inclina en el sentido de que el monto de las tasas debe guardar una razonable proporción con el costo del servicio que retribuye, si bien no es necesario que exista una equivalencia estricta, imposible de establecer.<sup>47</sup>

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expresado en el sentido antes mencionado:

El pago de tasas o servicios [...] finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual

42 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, sexta edición, *Derecho financiero*, volumen II, Depalma, pág. 1063.

43 MARTÍN, José María, *Derecho Tributario Argentino*, Cima, 1981, pág. 88.

44 ALVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio" en *Derecho Tributario Municipal*, coordinador José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2005, pág. 251.

45 GALLI, Guillermo Pablo, en *Manual de Finanzas Públicas*, autores: Mordeglia, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, pág. 214.

46 *Ibid.*, pág. 208.

47 SPISSO, Rodolfo R., "Naturaleza jurídica de las tasas municipales. Hecho imponible. Monto de las Tasas. Sustento territorial. Cuestiones procesales en la acción de impugnación de las tasas municipales. Competencia de la justicia federal", en *Derecho Tributario Municipal*, coordinador: José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2005, pág. 196.

del agua consumida, de la evacuación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades o en las calles de frontera, 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 superávit en unos casos y déficit en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar.<sup>48</sup>

Posteriormente, en la causa "Empresa de Transportes de Pasajeros Navarro Hnos. SRL"<sup>49</sup> dijo:

Corresponde dejar sin efecto por arbitraria la resolución que desestimó la demanda de inconstitucionalidad deducida por una empresa de transporte de pasajeros contra el art. 1 de la ordenanza n° 68/90 de la Municipalidad de Puerto Tirol que establece una tasa del 10% sobre el valor de la tarifa, pues, dicho porcentaje debe aplicarse sobre la totalidad de los boletos correspondientes a un mes, lo cual, por tratarse de una firma que cumple otros recorridos, no guarda proporción con una prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad, y en tanto en el orden local existe la Ley 2970 que crea el fondo provincial de transporte y establece un gravamen cuyo destino se superpone parcialmente con el correspondiente a los fondos recaudados por la aplicación de la ordenanza en cuestión, vulnerando la prohibición consagrada por el art. 57 de la Constitución de la Provincia de Chaco.

Señala, en este sentido, 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 aun funciones del gobierno municipal",<sup>50</sup> posición que se ajusta a lo que se ha sostenido párrafos atrás, ya que utilizar 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.<sup>51</sup>

Para poder establecer si una tasa es legítima en cuanto al aspecto que ahora se analiza, esto es, la relación entre costo del servicio y la recaudación, es necesario clarificar la forma en que debe calcularse el costo total del servicio público divisible que se presta.<sup>52</sup>

Para determinar el costo total de la prestación de un servicio público, dice Álvarez Echagüe, en primera medida deben considerarse los denominados costos directos, esto es, los gastos que necesariamente deben efectuarse para la prestación del servicio en sí mismo y que pueden ser determinados sin prorrateo alguno con otras actividades, dentro de 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.<sup>53</sup>

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.

48 CSJN, "Vignolo, Ana de Casullo c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", sentencia del 6/3/1942, Fallos: 192:139. En el mismo sentido, Fallos: 234:663.

49 CSJN, Fallos: 319:2211, sentencia de fecha 10/10/1996.

50 GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Temas de derecho tributario*, Abeledo Perrot, 1982, pág. 227.

51 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio", en *Derecho Tributario Municipal*, coordinador: José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2005, pág. 254.

52 *Ibid.*, pág. 256.

53 *Ídem.*

Son ejemplo 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 con el costo directo, ya que deberá distribuirse el total de los gastos originados por la recaudación y la estructura estatal entre las diversas tasas que se perciben de acuerdo con la participación de cada una en la recaudación final total.<sup>54</sup>

La jurisprudencia ha determinado que el costo del servicio público no solo 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".<sup>55</sup>

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 estatal, pues de no existir esta sería imposible la organización del servicio y, por ende, su prestación.<sup>56</sup>

## 9. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU APLICACIÓN. BASE DE CÁLCULO: INGRESOS A LAS VENTAS O BRUTOS

Una cuestión controvertida en la doctrina es si, en la base imponible de las tasas, esta puede determinarse teniendo en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Así, numerosos autores<sup>57</sup> sostienen que este principio se debe aplicar a la especie tributaria tasa, básicamente por el hecho de pertenecer esta al género tributo. Y, si el denominado estatuto del contribuyente debe aplicarse a todas las especies tributarias, no se puede cobrar una tasa sin existir capacidad económica en el contribuyente.

Sin embargo, otra parte de la doctrina<sup>58</sup> sostiene que el principio de capacidad contributiva no se aplica a esta especie tributaria.

Jarach explicaba que, "en la tasa, esta razón es la contraprestación de un servicio administrativo, [...] y en el impuesto, el criterio justificativo, la razón última, radica en la capacidad contributiva, considerando que la causa jurídica puede identificarse con el concepto de capacidad contributiva".<sup>59</sup>

54 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio", en *Derecho Tributario Municipal*, coordinador: José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2005, pág. 256.

55 CNCiv., Sala A, "Goñi J. c/ Mun. Capital", sentencia del 18/8/1959, DF, X-186.

56 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio", en *Derecho Tributario Municipal*, coordinador: José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2005, pág. 258.

57 GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos Federico, "Operatividad del principio de capacidad contributiva en tasas", *Revista Argentina de Derecho Tributario* 1, La Ley; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., "El poder tributario de los municipios de provincia en Argentina. Análisis tras la reforma constitucional de 1994", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario* 5, Madrid, 1997; ÁLVAREZ ECHAGÜE Juan Manuel, "Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio", en *Derecho Tributario Municipal*, coordinador: José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2005, pág. 258.

58 GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "La tasa como especie del género tributo", en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, 1991, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, pág. 30; FALCON Y TELLA, Ramón, "La finalidad financiera en la gestión del patrimonio", Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*: 35-1982, Madrid, Civitas, pág. 383; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Las tasas de las entidades locales (el hecho imponible)", Pamplona, Aranzadi, 1999, pág. 30; LUNA REQUENA, Álvaro C., "Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las tasas", *Revista Argentina de Derecho Tributario* 2, La Ley; GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *Derecho financiero*, volumen II, Depalma, pág. 1073; BERLIRI, Antonio, *Principi di diritto tributario*, volumen II, Milán, pág. 133; MARTÍNEZ, Francisco, "El criterio económico y la importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (intention facti) y la intención jurídica (intention iuris)", *Derecho Fiscal*: XX-849, en especial pág. 859.

59 Dino, JARACH, *El hecho imponible*, ob. cit., pág. 84.

Por su parte, Luna Requena afirma que la circunstancia de mencionar la capacidad contributiva en la tasa hace que esta se desnaturalice y se transforme en un impuesto, excluyendo de raíz toda alusión a índices de capacidad contributiva, salvo para eximir o liberar de su pago a quienes carecen de esta; arguye también que no existe conexión substancial y necesaria entre el costo del servicio previsto en el hecho imponible y las rentas o el patrimonio de los contribuyentes.<sup>60</sup>

En un viejo precedente, la Corte Suprema, en autos "Banco Nación v. Municipalidad de San Rafael",<sup>61</sup> estableció ciertas pautas en el tema en cuestión:

La circunstancia de que el acrecentamiento del costo de los servicios municipales con relación a lo que costaban en años anteriores, no guarde proporción con el aumento de la tasa retributiva —en el caso, alumbrado, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles—, no permite extraer la conclusión de que la cobrada deje de ser una tasa retributiva por falta de equivalencia, para trocarse en carga impositiva de cuyo pago el Banco de la Nación Argentina se encuentre eximido. Aún cuando hubiera exceso en la tasa retributiva de servicios —en el caso, alumbrado, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles— que ha sido cobrada, no puede afirmarse que, por el sobrante, deba considerarse que hay impuesto. Es improcedente afirmar que la Municipalidad demandada ha establecido una contribución territorial y no una tasa retributiva de servicios públicos —en el caso, alumbrado, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles—, por el hecho de cobrar el doce por mil del valor del suelo libre de mejoras, ya que el criterio utilizado podrá o no ser aceptable, pero no se sigue de ahí que se haya convertido en un impuesto. Para la fijación de una tasa retributiva de servicios públicos —en el caso, alumbrado, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles—, resulta equitativo y aceptable tomar en cuenta no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva representada por el valor del inmueble 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.

Como dice Spisso,<sup>62</sup> la circunstancia de tomar en consideración la capacidad contributiva no significa que la recaudación se desinterese del costo del servicio. Lo dicho por la Corte es que el costo global del servicio se puede distribuir entre los obligados al pago teniendo en cuenta sus respectivas capacidades contributivas, por imperativo del principio de equidad. Por ello, las tasas pueden ser impugnables a tenor del principio de razonabilidad de las leyes, en la medida que sus montos sean establecidos en función de cálculos presupuestarios que tienden no solo a cubrir el costo de los servicios prestados, sino también otras erogaciones estatales.

En similares consideraciones, explica Álvarez Echagüe lo siguiente:

[...] 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 el costo del servicio que debe guardar una razonable proporcionalidad con el monto de la 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 conceptos. 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 impugnable 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.<sup>63</sup>

60 LUNA REQUENA, Álvaro C., "Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las tasas", *Revista Argentina de Derecho Tributario* 2, La ley, pág. 457.

61 CSJN, 16/05/1956, Fallos: 234:663.

62 SPISSE, Rodolfo R., "Las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene y su no disimulada violación de los principios constitucionales de la tributación", en *Derecho Tributario*, XVI-1.

63 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio", en *Derecho Tributario Municipal*, coordinador: José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2005, pág. 258.

Nosotros ya nos hemos pronunciado en el sentido de que debemos partir de la premisa de que la tasa es la contraprestación que percibe el Estado para retribuir un servicio público divisible, entonces, es factible concluir que la base imponible debe atender a ese costo, pues, de exceder este los recursos así obtenidos, irían a financiar otros servicios divisibles o indivisibles distintos a los que se tuvieron en cuenta en su instauración, careciendo este excedente de una causa legal que lo justifique. Como puede observarse, en este razonamiento lógico no resulta un hecho relevante la capacidad contributiva de los contribuyentes, quienes solo deben abonar la tasa para atender los costos que el servicio público demanda y no otra cosa. En tales condiciones, debe determinarse, en primer lugar, el costo que tiene el servicio para el Estado, y después la forma en que este ha de ser distribuido entre los contribuyentes. Ahora bien, para la distribución del costo que requieren los servicios de alumbrado, barrido y limpieza entre los contribuyentes debemos estar al principio de igualdad. En razón de ello, no se puede sancionar, en materia de tasa, un sistema determinado ni una regla firme por la cual todos los contribuyentes deben pagar con una cuota igual al sostenimiento del costo del servicio público que se retribuye, sino solamente establecer categorías de clasificación razonables suficientes para marcar las diferencias que tienen los contribuyentes en la prestación de los servicios que se reciben, en cuanto a cantidad, calidad, frecuencia, ubicación de los inmuebles, etc.<sup>64</sup>

En algunos casos, los municipios han resuelto esta situación, eligiendo como base imponible de la Tasa de Seguridad e Higiene “los ingresos brutos” del contribuyente para la cuantificación del hecho imponible, la que no resulta razonable para determinar el monto con el que el contribuyente deberá atender el costo de los servicios públicos prestados por el tributo.

En tal sentido, y como puede apreciarse sin dificultad interpretativa, el término “ingresos brutos” es amplio y abarca el “monto total en dinero” por el ejercicio de la actividad gravada, sin interesarle si con la recaudación global de la tasa se excede el costo global del servicio para satisfacer otros ajenos para el que fue creado, y sin importarle; además, si uno o varios contribuyentes por sí solos pueden sufragar la totalidad de los servicios, lo que deviene manifiestamente irrazonable (arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional) y contrario al derecho de propiedad (art. 17 de la Constitución Nacional), ya que se desnaturaliza el concepto jurídico de tasa.

En conclusión, para que las tasas no resulten ilegítimas, es preciso que la base imponible sea módica, es decir que tengan como única finalidad resguardar el costo del servicio para la que fue creada y no otra cosa. Posteriormente, en la distribución de este coste entre los contribuyentes, no debemos estar al principio de capacidad contributiva, sino al de igualdad, debiéndose establecer categorías de clasificación razonables suficientes para marcar las diferencias que tienen los contribuyentes en la prestación de los servicios que se reciben, en cuanto a cantidad, calidad, frecuencia, ubicación de los inmuebles, etc.

## 10. DESTINO DE LO RECAUDADO

Explica Show que una parte de la doctrina ha entendido, desde larga data, que, si se tiene en cuenta el fundamento de la tasa, que es sin duda el de hacer pagar a los usuarios del servicio los gastos de este, es indispensable que el producto de su recaudación se destine exclusivamente a cubrir sus necesidades financieras y no a financiar otras actividades. El tema está indisolublemente unido, para este sector doctrinario, al de la cuantía de la tasa, ya que, por el mismo fundamento y como consecuencia del principio anterior, se entiende que es preciso buscar alguna relación cuantitativa entre el producto de la tasa y las necesidades financieras del servicio, relación que se ha encontrado en lo que ha dado en llamarse la regla de la “razonable equivalencia” entre ambos elementos.<sup>65</sup>

Valdés Costa ha fundado esta concepción en los términos que hemos expuesto. Ella fue acogida, además, por el Modelo CTAL, que incluye en la definición de tasa el elemento de que “su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación” (art. 16). Similares disposiciones han sido incorporadas por el derecho positivo en

64 ESPECHE, Sebastián P., en *Tasas Municipales*, director: Enrique G. Bulit Goñi, Lexis Nexis, 2008, tomo II, pág. 737.

65 SHOW, José Luis, en *Tasas Municipales*, director: Enrique G. Bulit Goñi, Lexis Nexis, 2008, pág. 60.

algunos países, como es el caso de los Códigos Tributarios de Uruguay (art. 12) y de Bolivia (art. 18).<sup>66</sup>

Jarach critica esta posición, considerando que se puede objetar que esta afectación no es una consecuencia necesaria de la vinculación del tributo con la prestación de un servicio. La universalidad del presupuesto exige que lo recaudado por tasas se vuelque a la masa de los recursos, sin afectar la financiación del servicio en cuestión. El problema no es diferente de aquel que se presenta cuando el Parlamento aprueba un nuevo gasto no contemplado en la Ley de Presupuesto, lo que obliga, según normas legales expresas, a determinar el recurso con que ha de sufragarse el gasto, pero no implica la afectación del producto de la recaudación al pago del gasto de nueva aprobación. Además, se observa que, si una ley establece una tasa por un determinado servicio individualizado, sin imponer la afectación de lo recaudado, el tributo sería válido legalmente y no perdería su carácter fundamental de tasa, obligando al intérprete a crear una nueva especie de tributo que podría denominarse "tasa sin afectación".<sup>67</sup>

Consideramos que esta situación se genera por una confusión entre uno de los requisitos que tiene la tasa, como lo es la razonable proporción que, debe tener el costo del servicio que se retribuye y, una vez percibido este ingreso tributario, con la afectación presupuestaria que de ella haga el Estado.

Es claro que, según los principios presupuestarios de generalidad, unidad de caja y de no afectación específica de recursos a gastos públicos, 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.<sup>68</sup>

## 11. CLASIFICACIÓN DE LAS TASAS

Griziotti,<sup>69</sup> teniendo en cuenta la legislación italiana en ese momento, dice que las tasas pueden agruparse en las siguientes categorías, según la clase de servicio administrativo a que corresponden:

- 1) *Tasas por concesión de documentos probatorios y declaratorios* (emanación directa de la soberanía del Estado), o sea, tasas por: a) pasaportes; b) certificados de toda clase; c) autenticaciones y legalizaciones; d) certificados escolares y diplomas; e) certificados de patentes, marcas y privativas; f) autenticación de los libros de comercio.
- 2) *Tasas por prestaciones de visitas e inspecciones oficiales obligatorias*, o sea por: a) visitas técnicas, sanitarias e higiénicas; b) inspecciones sobre las pesas, medidas, balanzas, metales; c) acuñación de monedas.
- 3) *Tasas por concesiones del ejercicio de actividades controladas por la ley*, o sea por: a) ejercicio de industrias y comercios generales y especiales; b) caza y pesca; c) uso de armas; d) manejo de automotores y uso de toda clase de vehículos; e) uso de aguas públicas y de áreas públicas.
- 4) *Tasas por la concesión de derechos especiales y títulos legales personales*, o sea: a) por la concesión de títulos nobiliarios y caballerescos; b) por la investidura de beneficios eclesiásticos.
- 5) *Tasas por prestaciones que reflejan la conservación, el cambio, el traspaso de los derechos inherentes a la propiedad, y de los derechos originados por contratos privados*, o sea tasas: a) de registro (parcialmente impuestos); b) de sello (parcialmente impuestos); c) de sucesión (preferentemente impuestos); d) hipotecarias; e) de transcripción; f) de desvinculación de bienes eclesiásticos (parcialmente impuestos).

66 SHOW, José Luis, en *Tasas Municipales*, director: Enrique G. Bulit Goñi, Lexis Nexis, 2008, pág. 61.

67 JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 232.

68 ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio", en *Derecho Tributario Municipal*, coordinador: José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, 2005, pág. 258.

69 GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Roque Depalma Editor, 1959, pág. 135.

- 6) *Tasas por prestaciones jurisdiccionales y contenciosas*; o sea: a) judiciales; b) administrativas.
- 7) *Tasas por la concesión de exenciones varias de obligaciones legales.*

La clasificación de las tasas que ofrece este autor puede adaptarse a la legislación argentina.<sup>70</sup>

En el orden nacional, las tasas se hallan legisladas en diferentes textos, como en el Código Aduanero, el Código Aeronáutico, el Registro de la Propiedad Inmueble, el Registro de Créditos Prendarios, el Registro de la Propiedad Automotor, etc.

En el orden provincial, a partir de la codificación del año 1948 en la provincia de Buenos Aires, luego imitada por la mayoría de las provincias, las tasas están reunidas en un título de la parte especial de los códigos fiscales, bajo la denominación apropiada de "tasas retributivas de Servicios", y clasificadas conforme al criterio funcional de las reparticiones públicas que prestan los servicios en las leyes impositivas provinciales.

En el orden municipal, las tasas tienen su regulación en los códigos tributarios y ordenanzas tarifarias, aunque debe aclararse que las necesidades financieras han inducido a los gobiernos municipales a establecer verdaderos impuestos bajo el nombre de tasas por presuntos servicios divisibles prestados, tributos que deben analizarse en cada caso particular en relación con su verdadera naturaleza jurídica, sin tener el *nomen juris* asignado en la legislación.

<sup>70</sup> Conf. JARACH, Dino en nota n° 72 de referencia al sistema financiero argentino en el libro de Benvenuto Griziotti, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Roque Depalma Editor, 1959, pág. 135.