

CAPÍTULO XI

CONTRIBUCIONES ESPECIALES

1. CONCEPTO

Para Valdés Costa la contribución como especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa resulta de las características del presupuesto de hecho y del destino establecido en la ley de creación. Aquel está constituido por la actividad del Estado realizada con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente; el destino es necesario y exclusivamente el financiamiento de esa actividad.¹

Schindel² manifiesta que la contribución especial requiere la existencia de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado, y ello justifica la posición de buena parte de la doctrina de considerarla un tributo vinculado, diferente de los impuestos y de las tasas.

Giuliani Fonrouge define la contribución especial como “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivadas de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”.³

Estas conceptualizaciones son similares a la adoptada por el artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID: “Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituye el presupuesto de la obligación”.

Por otro lado, nos explica Casás⁴ que desde fecha temprana la Corte Suprema de Justicia de la Nación reconoció a la contribución de mejoras naturaleza tributaria. Así lo hizo en la causa “Manuel Faramiñan contra la Municipalidad de La Plata, sobre inconstitucionalidad de ordenanzas municipales. Recurso extraordinario”,⁵ sentencia del 23 de agosto de 1906, donde afirmó la posibilidad de cobro de dichos cargos a los contribuyentes, colocando en una situación de analogía a las contribuciones con los impuestos o con los gravámenes en general.

Más tarde el Tribunal, en la causa “Don Martín Pereyra Iraola contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de sumas de dinero”,⁶ sentencia del 22 de junio de 1923, abordó en mayor detalle la naturaleza de la contribución de mejoras, entendiendo que se estaba en presencia de lo designado en Inglaterra y en los Estados Unidos con el nombre de *local assessment* o *special assessment*, consistente en hacer recaer el todo o parte del costo de una obra de beneficio local sobre los inmuebles particularmente beneficiados o que se presumen bene-

1 VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Temis, 2001, pág. 193.

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

3 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *Derecho financiero*, sexta edición, volumen II, Depalma, pág. 1080.

4 CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc., 2002, pág. 528 y sig.

5 Fallos: 150:50.

6 Fallos: 138:161.

ficiados por la obra, al constituirse con dichas propiedades un distrito impositivo ocasional. Concretamente, en lo que nos interesa, la Corte puntualizó:

Se ha pretendido fundamentar de muy diversas maneras este poder de las legislaturas para establecer contribuciones de mejoras [...] Se ha sostenido indistintamente que la facultad derivaba del poder de establecer impuestos; del poder general de legislación; del poder de policía; y aun del dominio eminente del Estado. Sin embargo, la opinión más generalizada y que cuenta con la adhesión casi unánime de los tratadistas y de las Cortes de Justicia, es la de que dichas contribuciones deben su origen a la misma fuente o poder que el impuesto en general, aun cuando se gobiernan por principios especiales y sólo se justifican, doctrinariamente al menos, por razón del beneficio especial que los contribuyentes deben obtener de la obra que se construye total o parcialmente a su costa [...].

En principio, no es posible desconocer la justicia de este sistema impositivo particular aplicado a la construcción de determinadas obras públicas [...] pues como lo ha dicho la Suprema Corte del Estado de Missouri: "Si no es justo que unos pocos sean gravados en beneficio de todos, tampoco lo es que la comunidad sea gravada en beneficio de unos pocos" [...]; y agrega: "El impuesto general para fines meramente locales es injusto; grava a los que no son beneficiados y beneficia a los que están exentos del gravamen" (Lockwood v. St. Louis, 24 Mo, 20).

Finalmente, el Alto Tribunal, *in re*: "Filomena Vázquez de Filipini v. SA Ways y Freytag"⁷, sentencia del 2 de octubre de 1946, dejó sentado:

Que [...] el establecimiento de contribuciones de mejoras importa ejercicio del poder impositivo del Estado. Así lo ha declarado esta Corte -Fallos: 138:161; 181:5; 196:218, y otros-, que la facultad de crear impuestos es legislativa -Fallos: 182:411; 185:36; 195:59- y que el cobro de una contribución sin ley que lo autorice, vulnera la garantía de la propiedad del art. 17 de la Constitución Nacional -Fallos 174:22; 180:384; 183:19; 184:542; 186:521; 195:539 y otros.

En nuestra opinión, la contribución especial es aquel tributo caracterizado por los beneficios o ventajas que obtienen los contribuyentes por las actividades u obras que realiza el Estado, debiendo destinarse su recaudación al financiamiento exclusivo de estas acciones públicas.

2. CLASIFICACIÓN

Giuliani Fonrouge,⁸ teniendo en cuenta la realidad argentina, agrupa en esta sección las siguientes contribuciones:

1. La *contribución de mejoras* por valorización derivada de obras públicas.
2. Contribuciones para *vialidad*, que incluyen:
 - a) las relaciones con la construcción o mantenimiento de la red caminera;
 - b) el *peaje*.
3. Contribuciones con fines sociales o económicos, que corresponden a la llamada *parafiscalidad* -ese "neologismo afortunado", al decir del prof. Beleeiro-, tales como:
 - a) contribuciones de seguridad social;
 - b) contribuciones sindicales y profesionales;
 - c) contribuciones para fomento y obras especiales (educación, técnica, salud pública, transporte, turismo, etc.);
 - d) contribuciones con fines de propulsión económica (juntas relacionadas con actividades agrícolas o ganaderas, fondos compensatorios, etc.).

En nuestra opinión, consideramos que las contribuciones especiales pueden clasificarse de esta manera:

⁷ Fallos: 206:21.

⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *Derecho financiero*, sexta edición, volumen II, Depalma, pág. 1081.

1. contribución por mejoras.
2. contribuciones parafiscales, que a su vez se dividen en las siguientes:
 - 2.1. contribuciones de la seguridad social;
 - 2.2. contribuciones profesionales o sindicales;
 - 2.3. contribuciones con fines de propulsión económica.

3. DIFERENCIAS CON LOS DEMÁS TRIBUTOS

Señala Sainz de Bujanda⁹ que, jurídicamente, es indudable que el perfil de la contribución especial no puede ser otro que el de la obligación tributaria, con lo que quiere significarse que, como el impuesto y la tasa, es un tributo y, consecuentemente, le son de aplicación los principios constitucionales que informan toda la materia tributaria. Pero de inmediato ha de señalarse que se distingue de los otros tributos (impuesto y tasa) precisamente por la estructura de su hecho imponible, ya que esta ha de consistir en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes a consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. En este sentido, se diferencia del impuesto, cuyo producto se destina a la financiación de servicios generales o necesidades públicas genéricas, sin que se haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos. Y también se distingue de la tasa en cuanto a que la actividad administrativa productora del beneficio o del aumento de valor no se dirige inmediatamente al beneficiario, sino a la colectividad, aunque repercuta en su favor. Nos encontramos, en el caso de la contribución especial, ante una especie del género tributo, intermedia entre tasa e impuesto.

Martín entiende que las contribuciones especiales son utilizadas para designar una serie de diversos tributos que, no obstante responder a distintas finalidades, tener variados procedimientos de recaudación y ser cobrados por diferentes clases de organismos, poseen la característica particular de ser todas ellas aplicadas como compensaciones de los beneficios o de las ventajas especiales obtenidas por determinadas personas o grupos sociales, y ello como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades estatales específicas. A raíz de esta última circunstancia que acabamos de manifestar —vale decir, la del beneficio o de la ventaja especial, la que no es excluyente del concepto de beneficio general de la comunidad— las contribuciones especiales tienen no solo aquella característica común, sino que, además, se distingue de las otras dos especies tributarias, o sea de los impuestos y de las tasas, para las cuales el concepto de beneficio particular está totalmente ausente.¹⁰

La única diferencia observable con el impuesto es la afectación de los recursos obtenidos por medio de esa contribución; pero se trata, en realidad, de una circunstancia posterior al acaecimiento del hecho imponible que nada puede afectar a las consecuencias jurídicas de su aparición.¹¹

En igual sentido, destaca Valdés Costa que, en el impuesto, el producto puede tener o no una *afectación especial*, y en muchos casos sería imposible afectarlo a la actividad que dio origen al beneficio; en la contribución, es el elemento esencial y principal fundamento político de la exigencia tributaria, para toda contribución especial. Los principios son, respectivamente, la independencia de las prestaciones.¹²

En cuanto a las tasas, este autor considera que la diferencia se manifiesta claramente en el presupuesto de hecho. a) En la tasa es una actividad que se especifica en prestaciones individuales que constituyen la razón de ser del servicio; en la contribución, esa actividad tienen carácter de generalidad. La obra pública se realiza o el servicio público se organiza para satisfacer un interés general. b) En la tasa la prestación pertenece al grupo de funciones cuyo

9 SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, sección publicaciones, Madrid, 1993, pág. 190.

10 MARTÍN, José María, *Derecho Tributario Argentino*, Ediciones Cima, 1980, pág. 104.

11 Conf. GALLI, Guillermo Pablo, en *Manual de Finanzas Públicas*, autores: Mordegliá, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, pág. 220.

12 VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, 2001, pág. 202.

desempeño es inherente al Estado, según el ordenamiento jurídico existente en cada tiempo y lugar; es decir, que no se conciben desempeñadas por los particulares. En nuestros ordenamientos jurídicos, es una actividad jurídica subjetiva, prestada por órganos administrativos o jurisdiccionales. En la contribución, la actividad estatal productora de bienes o servicios es de naturaleza económica y puede ser ejecutada en régimen de libre concurrencia o de monopolio, según razones de oportunidad o conveniencia. c) Por último, en la tasa es suficiente con que el servicio funcione, proporcione o no ventajas a los particulares, mientras que en la contribución esta ventaja adquiere el carácter de esencial.¹³

Consideramos que el impuesto se diferencia de la contribución especial por cuanto en esta última existe una actividad u obra especial que le reporta un beneficio o ventaja diferencial al contribuyente y que no se visualiza en modo alguno en el impuesto.

Ahora bien, en la tasa no existe un "beneficio o ventaja" en el contribuyente por las obras o actividades que desarrolla el Estado, hecho que se verifica como condición esencial en la contribución especial, allí reposa la principal diferencia entre ambas especies tributarias.

Por último, consideramos que, en el caso de la contribución especial, es requisito exclusivo que la recaudación que se obtenga del tributo no pueda tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación, situación que no se verifica en el impuesto o tasa, ya que el producido de estos no tienen ninguna afectación específica, debiendo ser ingresado al tesoro general sin ningún tipo de afectación especial.

4. CONTRIBUCIONES POR MEJORAS. CONCEPTO Y CARACTERES

Con este nombre y otros equivalentes en distintos países e idiomas, se reconocen tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales.¹⁴

La contribución de mejoras se caracteriza por tener como hecho generador un aumento o incremento del valor venal de la propiedad inmueble —una valorización inmobiliaria, como suele decirse— derivada de una obra pública.¹⁵

Salcedo y Chassagnade¹⁶ caracterizan la contribución de mejoras "como un tributo especial y excepcional que recae exclusivamente sobre los propietarios o poseedores de determinados inmuebles quienes deberán sufragar, en todo o en parte, los gastos de una obra pública que sólo a ellos beneficia directamente y en razón de ese beneficio".

Luqui¹⁷ enseña que, con respecto a las contribuciones especiales de mejoras, baste decir que son la obligación creada por la ley para sufragar el costo de una obra pública especial, autorizada o realizada por el Estado sobre bienes de su dominio público y de la cual se originan, para un sector de la población, beneficios conmensurables y particularmente determinados o determinables; se denomina con la genérica expresión "contribución especial de mejoras".

La obra debe ser pública; según la definición de Bielsa, "la obra pública es la construcción integral o reparación ordenada por la Administración pública, o por concesionario de un servicio público, en cosa directa o indirectamente afectada al uso colectivo". No toda obra pública puede originar el nacimiento del tipo de obligación que consideramos, pues hay algunas que, por beneficiar a toda la colectividad, genéricamente, deben costearse por el medio general del impuesto o del empréstito. La obra debe ser especial, es decir, destinada a cierta finalidad concreta.¹⁸

13 VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, 2001, pág. 203.

14 Conf. JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 241.

15 ARAUJO FALCAO DE, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Depalma, Bs. As., 1964, pág. 108.

16 SALCEDO, Esteban Daniel y CHASSAGNADE, David Andrés, "La contribución de mejoras", en *Tributación local provincial y municipal*, director: Juan Manuel Álvarez Echagüe, coordinadores: Juan Manuel Álvarez Echagüe, Elvira Balbo, Horacio G. Corti, Sebastián Espeche, Claudio E. Luis, Gustavo Naveira de Casanova, Pablo J. M. Revilla y Gabriel E. Ludueña, tomo II, Ad-Hoc, 2010 pág. 1024 y sig.

17 LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Depalma, 1989, pág. 254 y sig.

18 Ídem.

La obra tiene que originar beneficios. Estos deben ser commensurables y determinados o determinables con relación a un sector de la población, pues, si falta el beneficio, la contribución no puede ser exigida, porque la causa jurídica que legitima el tributo es precisamente ese beneficio, el cual debe ser commensurable, es decir, posible de medir o apreciar; de otra manera, existiría un beneficio general e incommensurable, cuya proyección fiscal sería, necesariamente, el impuesto. Además, el beneficio, determinado o determinable, debe ser para un sector de la población; si esta fuese genéricamente beneficiada, se trataría de impuesto. Esto también produce uno de los mayores inconvenientes para la individualización de todos los sujetos que de la obra obtienen beneficios.¹⁹

4.1. Evolución histórica y estado actual. Prestación

El origen de los tributos fundados en el beneficio diferencial obtenido por algunos propietarios de inmuebles a consecuencia de la realización de trabajos públicos es muy antiguo. Según Büchner, en su erudita monografía, "su historia se remonta al *Romney March case* de 1250, que regulaba las obligaciones de los propietarios adyacentes para la manutención y reparación de diques". Similares aplicaciones se hicieron posteriormente por las llamadas *sewer acts* de los siglos xv y xvi; Tangorra, por su parte, cita "ejemplos notables" de aplicación del principio especialmente en Florencia, en la construcción de edificios, entre ellos la famosa catedral de Santa María de Fiore en el siglo xiii.²⁰

Pero las primeras aplicaciones orgánicas del instituto se registraron en Inglaterra por leyes de 1662 y 1667 relativas a las modificaciones urbanas de Westminster y la reconstrucción de Londres. A partir de ellas se fue reestructurando el instituto con el nombre de *betterment charges* o *betterment taxes*, según Seligman. El principio así conocido fue objeto de una atención especial por gobiernos y doctrina, y fue definido oficialmente en Inglaterra como *The principle that persons whose property has clearly been increased in market value by an improvement effected by local authorities, should specially contribute to the cost of the improvement*. De allí el instituto pasó a las colonias inglesas en Norteamérica, donde tuvo una gran aplicación a partir de 1691 con el nombre de *special assessments*. Una de las razones del desarrollo del instituto fue que mediante él se podía hacer contribuir a las personas exoneradas de impuestos, instituciones religiosas y caritativas, a las que se les gravó en función de los beneficios especiales que recibían por la actividad del Estado.²¹

La universalidad del principio resulta también de los antecedentes latinoamericanos. Según Luqui, "el más remoto antecedente de la institución es en tierras de América, la Real Cédula que Felipe II dictara en el año 1562". Se disponía en ella que "los virreyes y gobernadores debían ocuparse de los caminos y puentes que necesitaban construirse o repararse en sus distritos, debiendo costear las obras los que se beneficiaban de ellas"; agregó "que los trabajos debían ser de toda firmeza, duración y provecho, sin nada inútil ni superfluo y, a tal efecto, cada vecindario debía nombrar un superintendente de obras públicas para cuyo cargo se recomendaba elegir a persona honorable y diligente".²²

En nuestro país tuvo extendida aplicación durante los años treinta, época en la cual se produjo la gran revolución vial con la construcción de la red troncal de caminos que en gran parte aún se conserva.²³

Además, explica Giuliani Fonrouge,²⁴ la contribución de mejoras fue utilizada por el Estado Nacional para el "Fondo Nacional de Vialidad", creado por el decreto - ley 505/58 (modificado por las leyes 14.931 y 16.657, derogado por Decreto 2733/99) y utilizado para costear obras especiales, como el túnel subfluvial, el puente sobre el río Colastiné y caminos en general, per-

19 LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Depalma, 1989, pág. 254 y sig.

20 VALDES COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, 2001, pág. 206.

21 Ídem.

22 Ídem.

23 Conf. GALLI, Guillermo Pablo, en *Manual de Finanzas Públicas*, autores: Mordeglia, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, pág. 221.

24 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, sexta edición, *Derecho financiero*, volumen II, Depalma, pág. 1087 y sig.

cibiéndose de aquellos propietarios ubicados en jurisdicción federal y beneficiados por estas obras nacionales.

A pesar de ello, la contribución de mejoras ha sido utilizada primordialmente por las provincias y municipalidades para la pavimentación de calles y rutas viales, pero puede utilizarse también para costear otro tipo de obras públicas, como iluminación pública, obras de drenaje y canalización, etc.

No obstante, el instituto fue cayendo paulatinamente en desuso; perdió su importancia en las finanzas centrales e incluso en las estatales y permanece como un recurso de relativa importancia en los gobiernos locales y en las grandes ciudades, donde anteriormente constituía un ingreso importante.²⁵

4.2. Beneficio: diferentes bases de cálculo. Cuantificación. Destino del producto

La contribución de mejoras tiene como característica esencial el beneficio diferencial que la obra pública depara a las propiedades privadas de la zona de influencia de esa obra. Ello equivale a decir que la colectividad toda recibe un beneficio general: será una decisión de orden político determinar cuál parte del costo total se quiere financiar con impuesto y cuál mediante la contribución de mejoras.²⁶

Enseña Jarach que la determinación del beneficio diferencial que depara una obra pública a cada inmueble de la zona de influencia respectiva se efectúa, en principio, mediante la comparación del valor del inmueble antes y después de ejecutada la obra, a fin de determinar el mayor valor adquirido por el inmueble como consecuencia de aquella.²⁷

El aumento de valor de los inmuebles de la zona de influencia debe —necesariamente— determinarse después de un cierto lapso de concluida la obra, a fin de que se revele el efecto de la valoración provocado por ella. Sin embargo, la determinación del incremento absoluto y relativo del valor de los inmuebles solo en contados casos puede efectuarse con un procedimiento directo, o sea determinando la diferencia de valor en operaciones reales de compra y venta, mientras que, en todos los demás casos, el mayor valor deberá establecerse mediante estimaciones más o menos aproximadas a la realidad.²⁸

Como consecuencia de estas dificultades, en la práctica y a veces en la doctrina, se tiende a determinar el mayor valor sobre la base de presunciones, sin admitir prueba en contrario. Entre otras, se puede establecer que un cierto porcentaje del costo de la obra sea equivalente al mayor valor experimentado por los inmuebles afectados en su conjunto.²⁹

Para Jarach, el abandono del mayor valor efectivo de cada inmueble como base de la contribución desvirtúa este tributo, quitándole su rasgo esencial.³⁰

El límite fue también establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al declarar la inconstitucional del gravamen cuando el beneficio local resulte muy inferior al monto de la contribución exigida a los propietarios, “pues el impuesto se convierte así en una confiscación o exacción arbitraria”.³¹ Es decir, se exigió jurisprudencialmente —y luego fue aceptado por la legislación— que existe un *límite máximo* genérico que es el “costo de la obra”.³²

Pero, además, existe un límite específico referido a cada uno de los contribuyentes: el beneficio conquistado por la obra. Allí es donde mayor dificultad se presenta, y nuestro Máximo Tribunal, al resolver las causas, salvo el caso mencionado más arriba, basó sus argumentaciones no en el aumento del valor de la propiedad, sino en el mismo índice adoptado para la consideración de los demás planteos de la tacha de inconstitucionalidad de impuestos confiscato-

25 Conf. VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, 2001, pág. 206.

26 JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 243.

27 *Ibid.*, pág. 245.

28 *Ídem.*

29 *Ídem.*

30 *Ibid.*, pág. 246.

31 CSJN, Fallos: 172:367.

32 Conf. GALLI, Guillermo Pablo, en *Manual de Finanzas Públicas*, autores: Mordeglia, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, pág. 225.

rios: la renta del inmueble, y en algún caso sobre el valor fiscal de la propiedad. Así, declaró que “si la contribución establecida absorbe, en caso de pago al contado, el 75% aproximadamente del valor fiscal de la propiedad o, en supuesto de pago en cuotas, la renta líquida del inmueble durante 23 años, se pone de manifiesto su carácter confiscatorio por no guardar proporción alguna con el mayor valor que la obra pública reporta a la propiedad beneficiada por ésta”³³. Complementando el sistema de limitaciones que el Alto Tribunal impuso a este gravamen, declaró también: “La confiscatoriedad de una contribución de mejoras ha de tomarse no sólo en base a su relación con la renta del inmueble, sino también en función del costo de la obra útil, como así también al plazo de pago que se acuerde al contribuyente”³⁴.

Como explicamos con anterioridad, la recaudación que se tenga de la contribución de mejoras, no puede tener un destino diferente que la financiación de las obras que se pretende costear con dicha especie tributaria.

5. CONTRIBUCIONES PARAFISCALES

En los últimos tiempos, especialmente después de la Segunda Guerra Mundial, se han desarrollado numerosas contribuciones con fines económicos y sociales, concordantes con las nuevas funciones del Estado, que suelen agruparse bajo la denominación genérica de *parafiscalidad*. Las “contribuciones parafiscales” reciben las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etc., y, si bien son impuestas por el Estado, no figuran en el presupuesto general, y de aquí deriva la expresión *parafiscal* (de la raíz griega *para*), que da idea de algo paralelo, al lado o al margen de la actividad estatal. Se trata, en efecto, de tributos establecidos a favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma, teniendo como manifestación más importante los destinados a seguridad social.³⁵

La expresión parafiscalidad surge ante una realidad financiera que se anticipó a los trabajos doctrinales. Estos comprobaron la existencia de determinados tributos que se alejaban de los principios clásicos, según los cuales su recaudación no podía tener más destino que el solventar los gastos del aparato administrativo y, por lo tanto, los fondos recaudados no podían tener más afectación que la de constituir el Tesoro nacional o, en terminología más moderna, incluyéndose en el presupuesto nacional como rentas generales. Pero las nuevas funciones que asumió el Estado, especialmente después de la crisis de los años treinta, posibilitó la aparición de estos nuevos tributos con finalidades económicas y sociales que trascienden el simple marco del impuesto-ingreso público, acordado hasta entonces. Como dijimos, ya no podemos referirnos a un único fin del impuesto: el de solventar los gastos del gobierno; ya nadie pone en duda la existencia de gravámenes que tienen un fundamento diferente, y sobre la base de ello también es otro el destino que se da a los fondos recaudados por su intermedio.

Palacio³⁶ define las contribuciones parafiscales como “diversos tipos de prestaciones dinerarias exigidas coactivamente del Estado mediante autorización legal en favor de organismos públicos o semipúblicos, con el objeto de asegurar la financiación autónoma de éstos y cumplir con determinadas finalidades de carácter social o económico. La denominación de parafiscal se debe principalmente por estar éstos recursos fuera del presupuesto y constituir una fiscalidad paralela”.

Las contribuciones parafiscales son tributos, exigidos por los especiales beneficios que reportan a sus obligados al pago, con una afectación específica para costear un fin social o económico determinado por el Estado, y que para su cumplimiento son administrados por organismos públicos o semipúblicos designados a tales efectos.

33 Fallos: 187:234.

34 Fallos: 180:405. Conf. GALLI, Guillermo Pablo, en *Manual de Finanzas Públicas*, autores: Mordegia, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, pág. 225 y sig.

35 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *Derecho financiero*, sexta edición, volumen II, Depalma, pág. 1081.

36 PALACIO, Susana Beatriz, *Finanzas públicas y administración financiera*, Editorial Estudio, pág. 62.

Para la creación, percepción y administración de estas contribuciones parafiscales se requiere una ley formal dictada por parte del Poder Legislativo. Así, no es admisible que este tipo de contribuciones surjan de la voluntad unilateral de organismos públicos o semipúblicos o del acuerdo de voluntades entre una entidad sindical y una asociación que represente empresarialmente a algunos miembros; siempre y en todos los casos estamos en presencia de verdaderos tributos y ellos solo pueden ser creados por una ley formal.

5.1. Naturaleza jurídica

En la doctrina, es generalizada la opinión de que las contribuciones parafiscales tienen naturaleza tributaria.

Como dice Galli, ciertamente no puede ponerse en duda el carácter tributario de este peculiar tipo de contribuciones, en el cual se manifiesta el elemento caracterizador de todo gravamen: la coacción ejercida por el Estado –por sí mismo o por medio de otros entes– para detraer parte de la riqueza de los habitantes para la satisfacción de determinadas necesidades públicas.³⁷

Martín explica que las primeras dos notas características de las contribuciones parafiscales –vale decir, el no ser compuestas como recursos presupuestarios y su recaudación por parte de organismos públicos o semipúblicos– no debe inducir al lector a errores tales como sería el considerar que estas contribuciones no forman parte del género de los tributos. Aun cuando su objeto no sea el de obtener rentas generales, tal como ocurre con los impuestos, y que en consecuencia no tengan una finalidad fiscal, sino específicamente social o económica, la naturaleza jurídica de estas contribuciones es idéntica a la de cualquier otro recurso tributario. En efecto, las contribuciones parafiscales comparten todas las características que distinguen a los demás tributos. En primer lugar, ellas son establecidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio y por medio de normas legales. Además, y en segundo lugar, las contribuciones parafiscales son exigidas coactivamente y, por lo tanto, deben ser obligatoriamente cumplidas por todos aquellos particulares que se encuentren en las situaciones de hecho previstas por la ley.³⁸

Sin embargo, como lo desarrolla en profundidad Casás,³⁹ de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación,⁴⁰ en materia de aportes y contribuciones al sistema de seguridad social, contribuciones parafiscales de ordenación económica y sindicales y profesionales, se advierte que en el concepto del Alto Tribunal estas no tienen carácter impositivo e, incluso, podría inferirse que se les ha desconocido naturaleza tributaria.

En tal sentido, se destaca la causa “Urquía Peretti SA v. Dirección General Impositiva”,⁴¹ en la que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al negarle la posibilidad al contribuyente de compensar los saldos a favor de la libre disponibilidad que tenía en el Impuesto al Valor Agregado contra los aportes y contribuciones correspondientes al régimen de la seguridad social y de obras sociales, lo justificó entre otros argumentos explicando que “no se trata de compensar saldos acreedores y deudores de distintos impuestos, sino el saldo favorable al contribuyente en un impuesto con deudas mantenidas con el régimen de seguridad social, a cuyo respecto –como ha sido señalado– no son admisibles, en principio, las compensaciones fuera del mismo sistema ni disposiciones reglamentarias como las que en el caso ‘Taconi’ dieron sustento a la procedencia de la compensación objeto de aquel pleito”.

Consideramos equivocada esta doctrina de nuestro Máximo Tribunal, pues estos recursos son prestaciones pecuniarias coactivas exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, es decir “tributos”; el hecho de que tenga particulares características no hace que decaiga su innegable naturaleza tributaria. Así lo entendió posteriormente la Corte en la causa “San Juan, Provincia de c/AFIP s/impugnación de deuda”, donde dijo: “8°) [...] Por lo demás, la categoría jurídica de aportes y contribuciones de la seguridad social y demás contribuciones

37 Conf. GALLI, Guillermo Pablo, en *Manual de Finanzas Públicas*, autores: Mordegli, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, pág. 228 y sig.

38 MARTÍN, José María, *Derecho Tributario Argentino*, Ediciones Cima, 1980, pág. 117.

39 CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, 2002, págs. 534 y sig.

40 Fallos: 199:483; 250:46; 255:129; 267:313; 273:247; 277:147; 308:987; 310:418, entre otros.

41 CSJN, Fallos: 322:2189, sentencia de fecha 16/09/1999.

obligatorias de carácter asistencial, como las obras sociales, integran el género de los tributos a los efectos del principio de legalidad fiscal”.

5.2. Caracteres

Por lo explicado precedentemente las contribuciones parafiscales tienen las siguientes características:

1. Son un tributo dentro de la especie tributaria de la contribución especial.
2. Tienen afectación específica para costear el fin social o económico determinado por el Estado.
3. La recaudación de las contribuciones parafiscales puede ser encomendada al organismo fiscal propio que tiene el Estado nacional, provincial o municipal u otros organismos públicos o semipúblicos.
4. La administración de las contribuciones parafiscales está a cargo de un organismo público o semipúblico especialmente designado para este cometido.
5. Para la creación, percepción y administración de estas contribuciones parafiscales se requiere una ley formal dictada por parte del Poder Legislativo.

Como explicamos, incluimos dentro de las contribuciones parafiscales las de seguridad social, profesionales o sindicales y a aquellas que tienen fines de propulsión económica.

6. CONTRIBUCIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL

El Modelo de Código Tributario para América Latina dice que “La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión”.

En efecto, las contribuciones de seguridad social son un tributo abonado por los trabajadores y/o empleadores para financiar únicamente el sistema de seguridad social de un Estado. Así, la recaudación de este tributo no puede tener otro destino diferente, es decir, financiar otras actividades estatales que no sean la de seguridad social, pues con ello se desvirtúa la causa legitimadora de esta obligación impuesta por el Estado.

Como explicamos, si bien la mayoría de la doctrina la considera un tributo, existen diferencias en cuanto a la especie tributaria a asignarle.

Giuliani Fonrouge⁴² considera que se trata de una contribución especial, tanto en la parte patronal como en la de obreros y empleados, por entender que se dan las condiciones que caracterizan esa categoría jurídico-financiera. Hay un beneficio indudable para unos y otros en la organización de la previsión y de la asistencia sociales, más visible en el caso de los empleados pero no menos real en el de los patronos.

Por su parte, Jarach no comparte la teoría que incluye en la especie tributaria de la contribución especial a los aportes y contribuciones de la seguridad social y dice lo siguiente:

Con respecto a las contribuciones patronales, es muy dudoso que los empleadores puedan considerarse beneficiados en forma especial por el sistema de seguridad social que ampara a los empleados, salvo en la forma muy genérica de la paz social de que gozan las empresas por la existencia de dicho sistema y que favorece su desenvolvimiento y por las eventuales economías externas representadas por la eliminación de los mayores costos de la mano de obra por la organización individual en cada empresa de algún régimen de previsión social para su personal. Con respecto a los aportes de los trabajadores, es cierta la vinculación causal entre los aportes y los beneficios, pero la obligación de aportar no está en relación directa con los beneficios y, de todos modos, no constituye una forma de contribución por un servicio general que les deparé un beneficio diferencial. Se trata aquí también de un impuesto y como tal se lo debe examinar conjuntamente con los tributos a cargo de los empleadores.⁴³

42 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., ob. cit., pág. 1103 y sig.

43 JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 242.

Para Villegas, las contribuciones de la seguridad social son de naturaleza tributaria: "Para quienes obtienen beneficios de dichas entidades (obreros, empleados autónomos, etc.), sus aportes constituyen contribuciones especiales. En cambio, para quienes aportan sin que les atañe una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico (p. ej., empleadores con respecto a los organismos que otorgan beneficios a sus empleados) tal aporte asume el carácter de un impuesto parecido al 'impuesto estadounidense a las nóminas', o sea, proporcional a la totalidad de remuneraciones pagadas a los subordinados encuadrados en el régimen de seguridad social".⁴⁴

Compartimos la opinión de Giuliani Fonrouge, quien incluye las contribuciones de seguridad social en la categoría de contribución especial, pues el beneficio que depara la seguridad social resulta innegable para el trabajador, ya que con dicho aporte atenderá sus contingencias de vejez, invalidez y muerte. En cambio, para el empleador, el beneficio que se obtiene no es tan directo como en el caso del trabajador, pero encuentra su justificación en las ventajas indirectas que le depara tener a sus empleados cubiertos con este tipo de contingencias.

6.1. Las contribuciones de la seguridad social en la Argentina

En Argentina, las contribuciones de la seguridad social están normadas a nivel nacional por la Ley Y-1885 (antes Ley 24.241), a través del "Sistema Integrado Previsional Argentino", que cubre las contingencias de vejez, invalidez y muerte, y se integra al Sistema Único de Seguridad Social (SUSS).

Están obligatoriamente comprendidas en el Sistema Integrado Previsional Argentino⁴⁵ y sujetas a las disposiciones que sobre afiliación establece la Ley y a las normas reglamentarias que se dicten las personas físicas mayores de dieciocho (18) años de edad que a continuación se detallan:

- a) Personas que desempeñen alguna de las actividades en relación de dependencia que se enumeran en los apartados siguientes, aunque el contrato de trabajo o la relación de empleo público fueren a plazo fijo:
 1. Los funcionarios, empleados y agentes que en forma permanente o transitoria desempeñen cargos, aunque sean de carácter electivo, en cualquiera de los poderes del Estado nacional, sus reparticiones u organismos centralizados, descentralizados o autárquicos, empresas del Estado, sociedades del Estado, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, sociedades de economía mixta, servicios de cuentas especiales y obras sociales del sector público, con exclusión del personal militar de las fuerzas armadas y del personal militarizado o con estado policial de las fuerzas de seguridad y policiales.
 2. El personal civil de las fuerzas armadas y de las fuerzas de seguridad y policiales.
 3. Los funcionarios, empleados y agentes que en forma permanente o transitoria desempeñen cargos en organismos oficiales interprovinciales, o integrados por la Nación y una (1) o más provincias, cuyas remuneraciones se atiendan con fondos de dichos organismos.
 4. Los funcionarios, empleados y agentes civiles dependientes de los gobiernos y municipalidades provinciales, con la condición de que previamente las autoridades respectivas adhieran al Sistema Integrado Previsional Argentino, mediante convenio con el Poder Ejecutivo nacional.
 5. Las personas que en cualquier lugar del territorio del país presten en forma permanente, transitoria o eventual servicios remunerados en relación de dependencia en la actividad privada.
 6. Las personas que en virtud de un contrato de trabajo celebrado o relación laboral iniciada en la República, o de un traslado o comisión dispuestos por el empleador, presten en el extranjero servicios de la naturaleza prevista en el apartado anterior, siempre que dichas personas tuvieran domicilio real en el país al tiempo de celebrarse el contrato, iniciarse la relación laboral o disponerse el traslado o comisión.

44 VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, novena edición, 2007, pág. 205.

45 Artículo 2 de la Ley Y-1885 (antes Ley 24.241).

7. En general, todas las personas que hasta la vigencia de la presente ley estuvieran obligatoriamente comprendidas en el régimen nacional de jubilaciones y pensiones por actividades no incluidas con carácter obligatorio en el régimen para trabajadores autónomos.

Cuando se trate de socios en relación de dependencia con sociedades, se estará a lo dispuesto en el inciso d.

- b) Personas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que estas no configuren una relación de dependencia:
1. Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno.
 2. Profesión desempeñada por graduado en universidad nacional o en universidad provincial o privada autorizada para funcionar por el Poder Ejecutivo, o por quien tenga especial habilitación legal para el ejercicio de profesión universitaria reglamentada.
 3. Producción o cobranza de seguros, reaseguros, capitalización, ahorro, ahorro y préstamo, o similares.
 4. Cualquier otra actividad lucrativa no comprendida en los apartados precedentes.
- c) Personas al servicio de las representaciones y agentes diplomáticos o consulares acreditados en el país, como también el dependiente de organismos internacionales que preste servicios en la República, si de conformidad con las convenciones y tratados vigentes resultan aplicables a dicho personal las leyes de jubilaciones y pensiones argentinas. Al personal que quede excluido le será de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 4 de la ley.
- d) Cuando se trate de socios de sociedades, a los fines de su inclusión obligatoria en los incisos a o b, o en ambos, serán de aplicación las siguientes normas:
1. No se incluirán obligatoriamente en el inciso a:
 - 1.1. Los socios de sociedades de cualquier tipo cuya participación en el capital sea igual o superior al porcentual que resulte de dividir el número cien (100) por el número total de socios.
 - 1.2. El socio comanditado único de las sociedades en comandita simple o por acciones. Si hubiera más de un socio comanditado se aplicará lo dispuesto en el punto anterior, tomando en consideración solamente el capital comanditado.
 - 1.3. Los socios de las sociedades civiles y de las sociedades comerciales irregulares o de hecho, aunque no se cumpla el requisito a que se refiere el punto 1.1.
 - 1.4. Los socios de sociedades de cualquier tipo —aunque no estuvieran comprendidos en los puntos anteriores—, cuando la totalidad de los integrantes de la sociedad estén ligados por un vínculo de parentesco de hasta el segundo grado de consanguinidad y/o afinidad.
 2. Sin perjuicio de su inclusión en el inciso b, cuando un socio quede incluido obligatoriamente en el inciso a, la sociedad y el socio estarán sujetos a las obligaciones de aportes y contribuciones obligatorias por la proporción de la remuneración y participación en las utilidades que el socio perciba y/o se le acrediten en cuenta, en la medida que exceda el monto que le hubiera correspondido de conformidad con su participación en el capital social.
- Los aportes y contribuciones obligatorias al Sistema Integrado Previsional Argentino se calculan tomando como base las remuneraciones y rentas de los artículos 6, 7, 8 y 9 de la ley, y son los siguientes:⁴⁶
- a) Aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia comprendidos en este sistema.
 - b) Contribución a cargo de los empleadores.
 - c) Aporte personal de los trabajadores autónomos comprendidos en el presente sistema.

46 Artículo 10 de la Ley Y-1885 (antes Ley 24.241).

El aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia es del once por ciento (11 %), y la contribución a cargo de los empleadores, del dieciséis por ciento (16 %).

El aporte personal de los trabajadores autónomos es del veintisiete por ciento (27 %).

Los aportes y contribuciones obligatorios serán ingresados a través del SUSS. A tal efecto, deben ser declarados e ingresados por el trabajador autónomo o por el empleador en su doble carácter de agente de retención de las obligaciones a cargo de los trabajadores y de contribuyente al Sistema Integrado Previsional Argentino, según corresponda, en los plazos y con las modalidades que establece la autoridad de aplicación.⁴⁷

Las prestaciones del régimen previsional público son financiadas exclusivamente con los siguientes recursos:⁴⁸

- a) Los aportes personales de los afiliados comprendidos en el régimen previsional público.
- b) Las contribuciones a cargo de los empleadores, establecidas en el artículo 11 de esta ley.
- c) La totalidad de los aportes correspondientes a los trabajadores autónomos.
- d) La recaudación del Impuesto sobre los Bienes Personales no incorporados al Proceso Económico o aquel que lo sustituya en el futuro, y otros tributos de afectación específica al sistema jubilatorio.
- e) Los recursos adicionales que anualmente fije el Congreso de la Nación en la Ley de Presupuesto.
- f) Intereses, multas y recargos.
- g) Rentas provenientes de inversiones.
- h) Todo otro recurso que corresponda ingresar al régimen previsional argentino.

La totalidad de los recursos únicamente pueden ser utilizados para pagos de los beneficios del Sistema Integrado Previsional Argentino. A los efectos de su preservación y sustentabilidad futura, el activo del Fondo de Garantía de Sustentabilidad del Sistema Integrado Previsional Argentino (FGS) se invierte de acuerdo con criterios de seguridad y rentabilidad adecuados, conforme a lo dispuesto en la Ley 24.156, debiendo únicamente ser utilizado para efectuar pagos de beneficio del mismo sistema. En razón de sus actuales posiciones, las inversiones permitidas serán las previstas en el artículo 56, rigiendo las prohibiciones del artículo 57 y las limitaciones del artículo 58. Queda prohibida la inversión de los fondos en el exterior.⁴⁹

La ANSES tiene a su cargo la aplicación, control y fiscalización del Régimen.⁵⁰

Corresponde al citado organismo el dictado de normas reglamentarias en relación con los siguientes ítems:

- a) La certificación de los requisitos necesarios para acceder a las prestaciones estatuidas en el presente título.
- b) La instrumentación de normas y procedimientos para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 46.
- c) El requerimiento de toda información periódica u ocasional a los responsables de la declaración e ingreso de los aportes y contribuciones, necesaria para un adecuado cumplimiento de sus funciones de control.
- d) La concesión de las prestaciones establecidas en el presente título.
- e) El procedimiento para la tramitación de denuncias a que se refiere el apartado 3 del inciso a del artículo 13 de la ley.

Esta enumeración es meramente enunciativa, pudiendo el citado organismo realizar todas aquellas funciones no especificadas que hagan al normal ejercicio de sus facultades de administración del Sistema Integrado Previsional Argentino.

47 Artículo 11 de la Ley Y-1885 (antes Ley 24.241).

48 Artículo 19 de la Ley Y-1885 (antes Ley 24.241).

49 Artículo 20 de la Ley Y-1885 (antes Ley 24.241).

50 Artículo 47 de la Ley Y-1885 (antes Ley 24.241).

7. PEAJE. DIVERSAS TEORÍAS: PRECIO, TASA O CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

El derecho de peaje se utiliza en muchos países para cubrir los gastos de construcción, mantenimiento y administración de obras públicas, ya sean caminos, puentes, viaductos, autopistas, túneles, etc.⁵¹

Para Valdés Costa, las cantidades que en la actualidad pagan los usuarios de las grandes obras de vialidad e hidrografía reúnen las características esenciales de los “precios”. Es decir, son contraprestaciones por un servicio recibido, el que tiene un evidente valor económico y proporciona, por tanto, una “ventaja o provecho”.⁵²

En cambio, la doctrina nacional mayoritaria ubica el peaje entre los tributos, pero existen diferencias al tiempo de caracterizarlo dentro de sus especies. Así, Guillermo Ahumada y Manuel de Juano consideran al peaje como una tasa, mientras que Carlos María Giuliani Fonrouge, Héctor B. Villegas, José María Martín y Catalina García Vizcaíno sostienen que se trata de una contribución especial.⁵³

Nos explica Giuliani Fonrouge⁵⁴ que para la exacta clasificación del instituto de peaje es menester esclarecer previamente estas tres cuestiones:

1) cuál es el sistema clasificatorio de tributos que se adopta; 2) en caso de aceptar el tripartito, qué se entiende por tasa y cuál es el concepto de contribución especial; 3) diferencia entre obras públicas y servicio público. De la respuesta a estos puntos dependerá la solución. En cuanto al primero, sabido es que existen divergencias doctrinales al clasificar los tributos. Por ejemplo, Berliri y Sáinz de Bujanda estiman que sólo hay impuesto y tasas; los autores brasileños en general –excepto Gomes de Souza– limitan el *tertium genus* a la contribución de mejoras por valorización de la propiedad inmobiliaria; y todos ellos, como es natural, se ven forzados a ubicar el peaje entre las dos primeras categorías nombradas, de manera que no es extraño que sostengan que es una tasa. Pero, aun aceptando la división tripartita, hay que ponerse de acuerdo acerca de lo que es la tasa y cuál es el concepto de contribución especial. Por nuestra parte, antes definimos la tasa rechazando los conceptos de “contraprestación” y “ventaja” o “beneficio” individual, inconciliables con la caracterización moderna de la institución; por otra parte, explicamos que, en cambio, la contribución especial en sentido genérico es la prestación obligatoria originada en beneficios individuales o de grupos sociales por realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

En cuanto al tercero, dice Giuliani Fonrouge que “el peaje es una forma de financiación de obras públicas, tales como caminos, túneles, puentes, etc., y cuando tiene lugar mediante concesión a entes públicos o particulares, origina un contrato de concesión de obra pública; y no de concesión de servicios públicos, aunque el trabajo satisfaga una necesidad de índole general, una necesidad pública. Siempre el peaje será la retribución de una obra, y no de un servicio”.

Concretando su pensamiento, concluye el maestro: “Entendemos que el peaje es una contribución especial fundada en ley, de pago obligatorio por los usuarios de la obra pública, en razón de los beneficios o ventajas que obtienen por tales circunstancias”.

Nosotros también nos adscribimos a conceptualizar al “peaje” como un tributo, dentro de la especie tributaria de la “contribución especial”.

En efecto, no hay en el “peaje” un acuerdo de voluntades entre el Estado y el usuario que lo abona, sino que su fuente jurídica radica en la voluntad unilateral y coactiva del propio Estado que la impone sin ninguna posibilidad de que esta pueda ser consensuada con el usuario.

Es que, en todos los casos, el “peaje” es una obligación legal coactiva –un tributo– que se impone a los usuarios –contribuyentes– por la construcción, utilización y/o conservación de obras públicas del Estado, tales como caminos, rutas, autopistas, puentes, túneles, etc., y

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

52 VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, 2001, págs. 57 y sig.

53 Conf. CASAS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, 2002, pág. 531.

54 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *Derecho financiero*, sexta edición, volumen II, Depalma, págs. 1095 y sigs.

por la cual estos usufructuarios obtienen un beneficio diferencial al resto de la población en el aprovechamiento individual de estas vías de comunicación. También es una característica propia del peaje que su recaudación atienda al financiamiento exclusivo de la obra pública que se pretende retribuir.

7.1. Su constitucionalidad. Vías alternativas

Spisso considera, en relación con el peaje, que es una contribución a la que se recurre en muchos países para sufragar los costos de construcción y mantenimiento de obras públicas: caminos, autopistas, puentes, viaductos, etc., cuya constitucionalidad debe analizarse a la luz de la enfática disposición del artículo 11 de la Constitución Nacional, que prohíbe el establecimiento de todo tributo que grave el tránsito de personas o cosas.⁵⁵

Para los constituyentes de 1853, el derecho de peaje es incompatible con las disposiciones de los artículos 10 y 11 de la Constitución Nacional. Para ello, la contribución que se establezca debe ajustarse a las siguientes directivas, según ha sido puntualizado por la doctrina:⁵⁶

- a) La contribución debe ser razonable, proporcionada en el tiempo a la amortización del costo de la obra, sin perjuicio de su subsistencia, para atender los gastos de mantenimiento y los servicios especiales, en su caso.
- b) No debe asumir la naturaleza de un impuesto o renta general del Estado, ya sea por su desvinculación de los costos a cubrir o por el destino que se asigna a la recaudación.
- c) El sistema puede ser objeto de aplicación directa por el Estado o por los concesionarios que se ajusten a las normas administrativas regulatorias.
- d) El régimen de peaje es independiente de las contribuciones al mayor valor aplicables a los propietarios de bienes beneficiados por la obra.
- e) No es necesario que exista una vía alternativa a la obra sujeta al régimen de peaje.

En cambio, para Villegas⁵⁷ es requisito de constitucionalidad del tributo que exista vía accesible de comunicación alternativa, aunque no sea de la misma calidad ni tan directa, y alega: "Es difícil justificar constitucionalmente el peaje si esa vía de comunicación constituye el único medio para llegar a determinado punto".

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha ocupado del peaje al tener que decidir la situación planteada por la utilización en la navegación fluvial, en el delta del Paraná, del Canal Argentino de vinculación "Ingeniero Emilio Mitre", en dos causas sustanciadas entre las mismas partes y que, por tanto, registran carátulas semejantes.⁵⁸

En el primero de los contenciosos, *in re* "Nación Argentina (Ministerio de Economía - Secretaría de Intereses Marítimos) v. Arenera El Libertador SRL y otros",⁵⁹ sentencia del 29 de junio de 1989, el Tribunal, en lo que aquí interesa, dejó sentado que la Ley 22.424, al facultar al Poder Ejecutivo a establecer, modificar y adecuar el monto del peaje, no había violado el principio de legalidad, agregando que no existía óbice constitucional para que el órgano legislativo confiriera al Poder Ejecutivo, o a un cuerpo administrativo, cierta autoridad a fin de reglamentar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de la ley.

En la segunda causa, "Nación Argentina v. Arenera El Libertador SRL",⁶⁰ sentencia del 18 de junio de 1991, se desarrollaron importantes precisiones para la afirmación de la naturaleza tributaria del peaje. Así, en el voto de la mayoría se explica: "[...] 11°) Que por ello es capital en el caso señalar que el peaje –constitucionalmente– es una contribución, caracterizada por la circunstancia de que el legislador la asocia a un proyecto suyo –de construcción, conservación o mejora–, que identifica con particular claridad, lo que por otra parte no choca sino que se adecua a los principios constitucionales [...]".

55 SPISSE, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, tercera edición, 2007, pág. 47.

56 *Ibid.*, pág. 48.

57 VILLEGAS Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, novena edición, 2007, pág. 201.

58 Conf. CASAS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, 2002, pág. 531.

59 Fallos: 312:1098.

60 Fallos: 314:595.

Y se agregó lo siguiente:

[...] en cuanto a la libertad de tránsito del art. 14 de la CN, ello sólo puede verse afectada por medidas fiscales o parafiscales cuando éstas tornen en ilusorio aquel derecho, lo que no impide en modo alguno al Estado establecer los tributos que razonablemente requiera al sostenimiento de sus actividades y repartir a su cargo de un modo también, razonablemente, estime adecuado, y conforme al art. 16 de la CN [...]. Que [...] el tributo debe ser razonable de modo que no torne a aquella (la libertad de circulación) en ilusoria [...]. Que lo que haría al tributo inaplicable o a la existencia de vías alternativas exigible es la demostración por la recurrente de que la necesidad indispensable del uso de la vía gravada, unida a un monto irrazonable tornase en ilusorio su derecho de circular, cosa que en modo alguno ha demostrado en la causa.

Es decir que, para nuestro Máximo Tribunal, la existencia de vías alternativas constituye una exigencia condicionante de la constitucionalidad del peaje solo cuando su falta afecta de modo efectivo la libertad de circular, situación que se daría si el monto irrazonable del peaje hiciera ilusorio este derecho, todo ello circunscripto a una cuestión de hecho y prueba en cada caso particular que se debe analizar.

8. EMPRÉSTITOS FORZOSOS. CONCEPTO. NATURALEZA

Cuando los poseedores de capitales o el pueblo en general no acuden a suscribir voluntariamente los empréstitos emitidos por el Estado, este puede verse obligado a recurrir a procedimientos compulsivos, si ocurren circunstancias que exigen urgentemente la recolección de fondos. Tales medios pueden consistir en una *coacción jurídica* (empréstito forzoso) o una *coacción moral* (empréstito patriótico).⁶¹

En el *empréstito forzoso* los habitantes o los ciudadanos de un país resultan *obligados* a suscribir una suma proporcional a la renta o al capital que poseen y por esto se dice que constituye algo así como un impuesto extraordinario, con la diferencia de que en el empréstito hay reembolso —por lo menos teóricamente— y en el impuesto no.⁶²

Se trata de empréstitos que por fuerza de ley deben suscribir los habitantes de un determinado país cuando se encuentren en las situaciones de hecho que la propia ley define. Esta dispone —también— con carácter obligatorio el tipo de interés que se pagará a los tenedores de títulos y la forma de amortización y reembolso del capital. El interés periódico puede faltar complementariamente o ser inferior al tipo de vigente en la plaza al tiempo de la emisión. Es muy probable que esto acontezca, pues el Estado recurre al empréstito forzoso precisamente en la prevención que una emisión de un empréstito voluntario en las condiciones del mercado no tendría éxito.⁶³

Para Albacete,⁶⁴ al igual que para Oría y De Juano, este tipo de empréstito constituye una requisición temporaria de capital:

En efecto, de acuerdo con lo expresado por Barrere al comienzo, éste rechaza el criterio de la voluntad para hacer una distinción entre las distintas especies. Aun cuando no existe la libre voluntad del ciudadano en función del aporte, la distinción fundamental debe efectuarse en cuanto al reintegro o reembolso. En el empréstito, éste, teóricamente, existe en forma directa, mientras en el impuesto no se da nunca. Por otra parte, si consideramos al empréstito como una obligación unilateral de derecho público, un acto de soberanía del Estado, no podemos poner demasiado énfasis sobre el factor de la voluntariedad. En conclusión, interpretamos que el empréstito forzoso es esencialmente un empréstito porque el Estado se compromete a rembolsar el capital, aun cuando tenga de común con los tributos el carácter jurídico de la coacción y el financiero de ejercer una presión tributaria, imponiendo el particular un empréstito en condiciones diferentes de las que espontáneamente hubiera aceptado.

61 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *Derecho financiero*, sexta edición, volumen II, Depalma, pág. 1187 y sig.

62 Ídem.

63 JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 249.

64 ALBACETE, Carlos Eduardo, en *Manual de Finanzas Públicas*, autores: Mordeglia, Albacete, Fernández de la Puente, Damarco, Galli, Navarro y Torres, AZ editora, 1986, págs. 225 y sig.

Empero para Jarach el carácter tributario surge precisamente de la coerción de la suscripción, a través de la ley que lo establece. Como en el impuesto, hay un presupuesto de hecho definido en el texto legal que, al verificarse en la realidad de los hechos del caso concreto, da nacimiento a la obligación que la ley fije o autorice al poder público a establecer. La diferencia entre el empréstito forzoso y el impuesto consiste en que en el primero, y no en el segundo, el gobierno asume las obligaciones referentes a intereses, amortización y extinción de la deuda a su vencimiento.⁶⁵

Giuliani Fonrouge considera también que el empréstito forzoso es un tributo: “[...] pues si bien no creemos que exista posibilidad de compararlo con el empréstito concebido como contrato, pues lo consideramos obligación unilateral de derecho público, un acto de soberanía, en el forzoso desaparece el factor voluntariedad en la aceptación que siempre debe mediar en el empréstito común; nos hallamos, pues, ante un verdadero tributo impuesto por el Estado”.⁶⁶

Spisso entiende que estas son contribuciones parafiscales que agrupan un sinnúmero de ellas de contenido heterogéneo, revisten naturaleza tributaria, pues los aportes, cuotas, contribuciones, etc., son establecidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, se aplican coactivamente a quienes se encuentran en las situaciones descritas por la ley respectiva y se destinan a financiar objetivos estatales.⁶⁷

Consideramos al empréstito forzoso como un tributo *sui generis*, pues es exigido unilateralmente por el Estado mediante ley formal, aunque con la particular característica de que en el tiempo fijado debe amortizarse y reembolsarse el capital y sus intereses, pero debidamente ajustado en el caso de que exista desvalorización monetaria, para no verse afectado el derecho de propiedad.

8.1. El ahorro obligatorio. La incautación de los plazos fijos

Mediante la sanción de las leyes 23.256 y 23.549, se establecieron en la Argentina, en el orden nacional, en cada caso por dos ejercicios, regímenes de ahorro obligatorio, subsumibles, conceptualmente, en lo que la doctrina financiera conoce como empréstitos forzosos.

Spisso⁶⁸ le atribuye al empréstito forzoso creado por la Ley 23.549, bajo la denominación de ahorro obligatorio, naturaleza tributaria.

Para García Belsunce⁶⁹ no se trataba de un tributo, pero tampoco de un empréstito genuino en función de su carácter forzoso, dado que en toda la literatura financiera el empréstito público ha sido y es considerado como una operación voluntaria. Por ello, opina que la inconstitucionalidad del ahorro obligatorio deviene al no estar previsto entre los recursos fiscales con los que se forma el Tesoro nacional según el artículo 4 de la Constitución Nacional.

En efecto, el ahorro obligatorio instrumentado por la Ley 23.256 creaba “por única vez” un verdadero empréstito forzoso que obligaba a “ahorrar” por un lapso de sesenta meses, teniendo en cuenta la capacidad contributiva evidenciada en el ejercicio 1984, en los impuestos a las ganancias, capitales y patrimonio neto. Se establecían dos cuotas, una por ese año y otra por el siguiente, y dicho depósito debía ser remunerado mediante la tasa de caja de ahorro común con capitalización anual que abonaba la Caja Nacional de Ahorro y Seguro. El proyecto original del Poder Ejecutivo preveía la devolución debidamente actualizada por precios mayoristas, nivel general, con una reducción del 10 %, lo cual finalmente no fue establecido.

La cuestión se planteó al momento de reintegrarse el ahorro obligatorio, debido a la inflación habida en la década del ochenta; esta, en nuestra opinión, había devenido en confiscatoria, ya que los reintegros de capital e intereses al momento de su devolución habían afectado una parte sustancial del capital entregado como consecuencia de la desvalorización monetaria.

65 JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Abeledo Perrot, pág. 249.

66 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por Susana Camilla Navarrine y Rubén Oscar Asorey, *Derecho financiero*, sexta edición, volumen II, Depalma, pág. 1188.

67 SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, tercera edición, 2007, pág. 51.

68 *Ibid.*, pág. 52.

69 GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “El empréstito público no puede ser coactivo”, en *Enfoques*, pág. 350.

El 4 de mayo de 1995 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en las causas "Horvath, Pablo c/ Fisco nacional (DGI) s/ordinario (repetición)"⁷⁰ y el "Indo SA c/Fisco nacional (DGI) s/repetición (ley 11.683)".⁷¹

En la primera de dichas causas se confirmó por mayoría la sentencia de la Cámara Federal, Sala III, que había rechazado la repetición promovida por Horvath planteando la inconstitucionalidad del ahorro obligatorio. Conformaron esta mayoría los Dres. Belluscio, Bossert, López, Nazareno, Levene (h.), Fayt y Boggiano; y votaron en disidencia los Dres. Moliné y Petracchi.

Empero es de destacar que, acerca del punto atinente a la inconstitucionalidad por confiscatoriedad de la promesa de devolución, los Dres. Belluscio, Bossert, López, Nazareno y Boggiano (5 sobre 9) juzgaron que el recurso extraordinario era formalmente improcedente, ya que la sentencia de Cámara no revestía el carácter de definitiva. Es de recordar que esta se había expedido antes del vencimiento del plazo de cinco años para la devolución del ahorro obligatorio, de suerte que a su respecto juzgó que el agravio era conjetural y no actual.

Debemos señalar también que los cinco ministros que juzgaron que no existía sentencia definitiva, en orden al tópico aludido en el párrafo anterior, de todos modos emitieron su opinión en contra de la confiscatoriedad de la promesa de devolución; consideraciones que, en el caso restante ("Indo"), sustentaron el rechazo de la demanda.

En cuanto a los cuatro ministros (Dres. Fayt, Boggiano, Moliné y Petracchi) que en "Horvath" entendieron que al momento del fallo el agravio ya había dejado de ser conjetural (en la medida en que, habiéndose operado el vencimiento del plazo de cinco años para la devolución, este había devenido real y actual, y tanto más siendo misión de la CSJN expedirse con arreglo a las circunstancias vigentes a la fecha del pronunciamiento) se pronunciaron en cuanto al fondo del asunto en forma dividida. El Dr. Fayt votó por la confirmatoria de la sentencia, sin reserva alguna. El Dr. Boggiano, convalidando la confiscatoriedad. En tanto que los Dres. Moliné y Petracchi postularon la revocatoria de la sentencia y el acogimiento de la demanda.

En cuanto al segundo caso ("Indo"), la sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal había fallado acogiendo a la demanda, por considerar que el agravio atinente a la confiscatoriedad de la promesa de devolución no configuraba un agravio meramente conjetural, sino real y actual, ya que, si bien todavía no se encontraba vencido el plazo de cinco años, se estaba muy cerca de su término, de suerte que a la fecha del pronunciamiento el agravio había devenido público, notorio, cuantificable y cierto.

Por básica remisión a sus respectivos votos en la causa "Horvath", los Dres. Belluscio, López, Nazareno, Levene, Fayt y Boggiano concurrieron en fallar en favor de la revocatoria de la sentencia de la Cámara. El Dr. Moliné la modificó por remisión a su voto en "Horvath", reenvió que significó, en su propuesta, confirmar en lo sustancial el fallo de Cámara. En tanto que el Dr. Petracchi sostuvo que el recurso era formalmente improcedente por remitir los agravios a cuestiones de hecho y prueba ajenos al remedio extraordinario o, en su caso, por devenir articulados extemporáneamente.

Es importante ver en estas causas los criterios adoptados por los jueces en orden a las cuestiones del título: naturaleza jurídica, encuadre constitucional del ahorro obligatorio y operatividad de la garantía de la propiedad frente a la promesa devolutiva del dinero.

En tal sentido, en el voto de la mayoría, los Dres. Belluscio, Bossert, López, Nazareno, Levene y Boggiano caracterizaron al ahorro obligatorio como un empréstito forzoso y, por tanto, una especie del género tributos, con sustento constitucional en el antiguo artículo 67, inciso 2, de la Constitución Nacional (hoy art. 75, inc. 2). Empero, pese a dicha correcta caracterización inicial, los votos concurrentes en trato consideraron que el tramo inicial del empréstito forzoso, es decir, la prestación patrimonial coactiva (constitución del ahorro obligatorio), tiene preeminencia sobre el tramo final o promesa de devolución. El primero constituye, para dichos jueces,

70 Fallos: 318:676.

71 Fallos: 318:785. Al respecto, ver comentario de CORTI, Arístides Horacio, "Ahorro obligatorio y fallos de la CSJN autos 'Horvath' e 'Indo'. Naturaleza jurídica, encuadre constitucional y convalidación de la confiscatoriedad de su devolución", *Revista Impuestos*, 1995-B, 1646.

“un impuesto total o parcialmente reintegrable”, sujeto a todos los principios constitucionales que sustentan y limitan los impuestos, en tanto que el segundo tramo solo vale como una obligación meramente condicional, sujeta su entidad a un hecho futuro e incierto, consistente en el mantenimiento de las variables económicas existentes al momento de su establecimiento, solo gobernada por la discrecionalidad legislativa y exenta del control de constitucionalidad.

Sobre estas bases concluyeron que la garantía de la propiedad no alcanza a la promesa de devolución, cuya confiscatoriedad no es susceptible de ser restablecida por la Corte, y ello pese a que “a valores constantes las sumas a restituir representaban sólo una mínima parte de los importes depositados” (expreso y textual reconocimiento de los tres primeros votos concurrentes, cfr. considerando 12).

Por su parte, el Dr. Fayt votó porque, “no obstante su denominación [...] contradictoria y confusa”, el ahorro obligatorio constituye una “gabela”, y su promesa de devolución, “una modalidad de la gabela que –si bien atípica o poco frecuente– en nada la priva de su carácter tributario”. Asimismo, que dicha gabela “en su aplicación al recurrente, no vulnera el derecho consagrado en el art. 17 de la Constitución Nacional”.

En minoría votaron, cada uno según su voto, los Dres. Moliné y Petracchi. El primero, luego de caracterizar, como la mayoría, al ahorro obligatorio como un empréstito forzoso, especie dentro del género tributos, por sus características (directo, temporario y de emergencia) sustentado en el antiguo artículo 67, inciso 2, de la CN (hoy 75, inc. 2), juzgó que la Constitución Nacional no solo alcanza a la obligación del contribuyente frente al fisco –primer tramo–, sino también a la obligación ulterior del fisco para con el contribuyente, de suerte tal que la promesa de devolución debía ser honrada por el Estado en su sustancia, sin despojos confiscatorios del crédito inherente a dicha promesa. Respecto de la promesa de devolución, el Dr. Petracchi consideró la confiscatoriedad de la posición sostenida por el fisco. Al respecto, juzgó que, “si se pretende respetar la entidad de empréstito forzoso [...] la ley que lo instituye debe garantizar que el reintegro de sumas ahorradas sea integral y que, además, contenga un interés correspondiente a todo el lapso en el que las sumas han permanecido depositadas. Como ya se ha establecido, el Estado ha asumido desde el inicio una relación jurídica compuesta por dos tramos inescindibles y de características peculiares. No se compadece con esta unidad de obligación, tal como fue concebida –empréstito forzoso–, que el Estado en una suerte de confusión, pretenda alterar los términos de aquélla. Al respecto, así como no podría soslayar (al constituirse el Ahorro Obligatorio) el cumplimiento de los principios antes señalados (constitucionales) con la simple argumentación de que, en definitiva, las sumas serán reintegradas, tampoco podría al tiempo de la restitución prevalerse de los caracteres propios del primer tramo del tributo creado”.

No hay dudas de que el ahorro obligatorio fue, en realidad, un verdadero tributo como lo explica la Corte en estos precedentes, empero compartimos la opinión de la minoría de los precedentes comentados, pues la confiscatoriedad del ahorro obligatorio no puede ser analizada teniendo en cuenta su constitución y posterior devolución, sino ambas etapas, pues en definitiva lo que se procura es el resguardo del derecho de propiedad, el que en este caso se ha visto claramente afectado como consecuencia de la desvalorización de la moneda, luego de transcurrido el plazo legal previsto para su devolución.

Si bien no puede plantearse de manera general la confiscatoriedad de un tributo, sino que debe analizarse en cada caso particular, existen situaciones como el ahorro obligatorio instaurado por la Ley 23.256, en el que, dado el proceso inflacionario sufrido a lo largo de los cinco años que el Estado tenía para reintegrar el capital y los intereses, en un escenario de hiperinflación, resultaba a simple vista que se había absorbido una parte sustancial del capital del contribuyente, por lo que la confiscatoriedad era a todas luces evidente y no necesitaba probanza alguna.