

TASAS MUNICIPALES ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

MUNICIPAL FEES CONTROVERSIAL ASPECTS IN THE JURISPRUDENCE OF THE SUPREME COURT OF JUSTICE OF THE NATION

María Eugenia Heredia¹; Catriel Josué Nieve Bensabath²

RESUMEN:

Uno de los principales desafíos de los sistemas federales de gobierno es la determinación del alcance y los límites de la potestad tributaria municipal. Prueba de ello son las controversias que existen en el caso de las tasas municipales respecto a la individualización de la actividad estatal y a la desconexión entre el aspecto material del hecho imponible y los elementos de cuantificación.

SUMMARY

One of the main challenges of federal systems of government is the determination of the scope and limits of municipal tax power. This is showed through the controversies that exist in the case of municipal fees regarding the individualisation of state activity and the disconnection between the material aspect of the taxable event and the elements of quantification..

1 HEREDIA, María Eugenia. Abogada distinguida como egresada sobresaliente (UNC). Especialista en Derecho Tributario (UNC). Especialista en Administración Pública Provincial y Municipal (UNC). Magíster en Derecho Administrativo (UNC). Alta Especialización en Fiscalidad Internacional (UCM-UBA). Profesor Ayudante de la asignatura Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (UNC). Vocal de Cámara Contencioso Administrativa en el Poder Judicial de la Provincia de Córdoba. Correo: euge12345@gmail.com.

2 NIEVE BENSABATH, Catriel Josué. Abogado distinguido como egresado sobresaliente (UNC). Escribano (UES21). Especializando en Derecho Tributario (UNC). Maestrando en Derecho Procesal (UES21). Alta Especialización en Fiscalidad Internacional (UCM-UBA). Adscripto de la asignatura Derecho Tributario (UNC). Profesor invitado de la Facultad de Derecho (UNC). Investigador (SeCyT-UNC). Asistente de magistrado en el Poder Judicial de la Provincia de Córdoba. Redactor informativo de la Oficina de Comunicación del Poder Judicial de la Provincia de Córdoba. Correo: catrielnieve@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3159-3158>.

PALABRAS CLAVE: Tasas – Municipios – Autonomía – Límites

KEY WORDS: value - capital - integration - social and environmental - report.

I. Introducción

os tributos son prestaciones generalmente dinerarias que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. El género tributo admite al menos tres grandes especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Cada una de ellas tiene características propias que permiten su identificación y diferenciación.

Señala Villegas que una importante clasificación es aquella que distingue entre tributos vinculados y no vinculados³. En los primeros, el hecho o circunstancia que genera la obligación de contribuir esta estructurado en forma tal que se integra con una actividad o gasto a cargo del estado que de alguna manera afecta al obligado (en sus bienes o en sus actos). En cambio, en los tributos no vinculados (impuestos) no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se refiera a él o que lo beneficie, por lo que, su obligación nacerá ante un hecho o situación que, según la valoración del legislador, revele capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado.

Dentro de los tributos vinculados se encuentran las tasas que se caracterizan por exigir, como presupuesto de hecho de la obligación de contribuir, la prestación de un servicio individualizado en el contribuyente por parte del Estado.

La Corte expresó en reiteradas oportunidades 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 artículo 9 inciso b de la ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos⁴.

Si bien la reforma constitucional de 1994 despejó todo margen de dudas respecto a la autonomía económico-financiera de los municipios (arts. 5 y 123 CN), reconociendo su facultad de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos y de exigir su pago a las personas que se encuentren sometidas a su jurisdicción⁵, lo cierto es que dicha potestad no es ilimitada. Pues, corresponde a cada constitución de provincia reglar su alcance y contenido.

La autonomía económico-financiera de los municipios se encuentra fuertemente limitada por lo establecido por el ordenamiento nacional, provincial y por el derecho intra-

3 VILLEGAS, Héctor Belisario (2021): *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, La Ley, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, p. 90.

4 Fallos: 332:1503; 347:653, entre otros.

5 En este sentido, Hugo Prieto – miembro informante en la Convención Constituyente del año 1994 – afirmó que ‘la autonomía económica y financiera tiene una importancia superlativa’, en tanto permite que los municipios argentinos generen sus propias rentas, esto es, la posibilidad de recaudar para invertir y controlar sus propios recursos, manejados con independencia de otro poder, completando así las facultades de administración que son propias. “Diario de sesiones”, p. 3190 y 3191, y *Obra de la Convención Nacional Constituyente 1994*, t. VI, p. 5379 y 5380.

federal. En efecto, aun cuando normativamente se le reconoce potestad tributaria para establecer cualquier clase de tributo (impuestos, tasas y contribuciones especiales), en virtud de lo establecido por la ley 23.548, no les quedan manifestaciones de capacidad contributiva para gravar, lo que en la práctica circunscribe su potestad tributaria al cobro de tasas retributivas de servicios efectivamente prestados (exceptuadas del examen de analogía).

Estas tasas, para gozar del régimen de excepción, deben satisfacer ciertos estándares que, en ocasiones, los entes municipales buscan eludir a los fines de mitigar los efectos del vaciamiento de materia imponible que para ellos produjo la ley 23.548.

Afirma Spisso que los municipios han venido sorteando de hecho las prohibiciones de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados bajo el simulado ropaje de tasas de inspección, seguridad e higiene u otras similares, que encubren verdaderos impuestos en los cuales la base imponible se determina en función de la capacidad contributiva de los particulares, sin ninguna relación con el costo del servicio prestado, servicios, en la mayoría de los casos, inexistentes⁶.

En ese contexto se inscribe la presente entrega. En los próximos acápite abordaremos dos aspectos controversiales de la tributación municipal que han sido objeto de análisis y decisión de nuestro máximo Tribunal: la individualización de la actividad estatal y la desconexión entre el aspecto material del hecho imponible y los elementos de cuantificación.

II. Individualización de la actividad estatal

La individualización de la actividad estatal es un requisito insoslayable para la configuración de las tasas municipales y, sin lugar a dudas, el que mayores controversias judiciales ha suscitado. Ello desde 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 obligado⁷.

El artículo 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina define a la tasa como el tributo que tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de sus sentencias, ha precisado y delineado los estándares de esta especie tributaria. En diversas oportunidades, refirió que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene 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 general⁸.

En el mismo sentido, las conclusiones de las XV Jornadas del Instituto Latinoamericano

6 SPISSO, Rodolfo R. (2019): *Derecho Constitucional Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 191.

7 Fallos: 332:1503.

8 Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; 335:1987, entre otros.

de Derecho Tributario del año 1991 celebradas en Caracas. Allí se dijo que es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aun cuando este se resista a recibirlo. La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos caracterizados más importantes para distinguir la tasa de otras especies tributarias, particularmente del impuesto⁹.

Asimismo, es jurisprudencia consolidada de la Corte que al cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente¹⁰.

La individualización del servicio exige una redacción clara y precisa a nivel normativo y la prueba de la prestación efectiva del servicio a favor del contribuyente. Así lo entendió la Corte en la causa "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa *"Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda s/ acción meramente declarativa – medida cautelar"*¹¹, en donde sostuvo que la excesiva laxitud en la determinación de los servicios que las tasas pretenden retribuir al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita contrarían el principio de legalidad tributaria. Agregó que para que una contribución satisfaga el test de constitucionalidad deben cumplirse las siguientes condiciones: a) la contribución debe ser caracterizable como una tasa y no como un mero tributo; b) su redacción debe identificar un servicio en particular que debe ser efectivamente prestado por el Estado por lo que sus términos no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos; y, c) es el fisco municipal quien debe probar, en todo caso, la concreta, efectiva e individualizada prestación estatal.

En efecto, cuando el tributo no satisface estas exigencias, independientemente de la denominación que los municipios le asignen, no se trata de una tasa sino de un impuesto. Si no existe una prestación de un servicio estatal concreto, efectivo e individualizado en un bien o acto del contribuyente, la tasa carece de causa.

Por estas razones, la individualización de la actividad estatal resulta determinante a los fines de verificar la legitimidad en el ejercicio de la potestad tributaria municipal. Allí se observa con nitidez la relevancia de la distinción entre las especies tributarias.

En un fallo reciente¹², la Corte Suprema de Justicia de la Nación revocó la sentencia del Superior Tribunal de Justicia de Río Negro que había rechazado una acción de inconstitucionalidad promovida por un grupo de titulares y representantes de diversos establecimientos hoteleros en contra de la ordenanza municipal que creó la denominada "ecotasa".

Para el Superior Tribunal de Justicia de Río Negro la ecotasa era la contraprestación que se cobra a los turistas que pernoctan en la ciudad de San Carlos de Bariloche, cualquiera sea el tipo y categoría del establecimiento de alojamiento, por los servicios de infraestructura turística brindados por el ente demandado.

9 Disponible en: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2020): Manual de Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 91.

10 Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792; 331:1942, entre otros.

11 Fallos: 344:2728.

12 Fallos: 347:653.

Recurrida la cuestión, la Corte revocó la sentencia apelada.

El Dr. Rosatti, en su voto concurrente, expresó que la tasa como especie tributaria debe respetar entre otros los principios de legalidad, igualdad, finalidad y razonabilidad.

En ese sentido, el principio de legalidad proyectado al ámbito municipal exige respaldar las obligaciones tributarias en ordenanzas que especifiquen el hecho imponible, el criterio de delimitación de la esfera jurisdiccional del sujeto activo, el sujeto pasivo del gravamen, el criterio que sirve de base para establecer el quantum del tributo, las modalidades de pago y las exenciones¹³.

El principio de igualdad ante las cargas públicas (art. 16 de la Constitución Nacional) no implica "igualitarismo", sino "equivalencia" de trato, lo que permite al legislador contemplar de manera distinta situaciones que considere diferentes en la medida en que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas (art. 28 de la Constitución Nacional).

El principio de razonabilidad invalida la manifestación arbitraria de las autoridades estatales y exige que sus conductas (en lo que se hace y en lo que se deja de hacer) estén primariamente fundadas en las exigencias constitucionales, antes que en el capricho o el libre arbitrio y la nuda voluntad de las autoridades nacionales, provinciales y municipales. En el marco de un sistema republicano de gobierno, las competencias de las autoridades públicas se caracterizan por ser un poder esencialmente limitado, sometido a la juridicidad y a la razonabilidad constitucional (arts. 1, 19 y 28 de la Constitución Nacional).

El principio de finalidad implica que todo sistema tributario tiene que estar orientado al interés público o común¹⁴ y dirigido a la satisfacción de necesidades públicas¹⁵.

Por su parte, los Dres. Rosenkrantz, Maqueda y Lorenzetti, en voto conjunto, se remitieron al dictamen de la Procuración. Allí se dijo que la tasa en cuestión no cumplía ni con la concreta individualización de la actividad estatal que sirve de causa a la obligación tributaria, ni con la efectiva prestación de los servicios y puesta a disposición de los contribuyentes.

Para la Corte, la demandada no probó una efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente, elemento indispensable para justificar la validez de la imposición de una tasa.

Como puede apreciarse, una vez más, la individualización de la actividad estatal actúa como un requisito fundamental para la procedencia de la pretensión fiscal. Pues, como se anticipó, si la gabela no logra superar los estándares fijados doctrinaria y jurisprudencialmente para la configuración de la especie tributaria (tasa), su cobro resulta ilegítimo.

III. Desconexión entre el aspecto material del hecho imponible y los elementos de

13 Fallos: 326:2653; 338:313.

14 Fallos: 312:1575.

15 Fallos: 344:2728.

cuantificación

Dentro de los presupuestos que legitiman la aplicación de toda tasa, a la efectiva prestación de un servicio debidamente individualizado en relación con el contribuyente, debe adicionarse la necesaria adecuación entre el monto de este tributo y el costo de dicho servicio.

A efectos de examinar este último recaudo, es dable recordar que la capacidad contributiva es un elemento que inexorablemente debe estar presente para la configuración jurídica del tributo como género y, por ende, en todas sus especies. Esto significa que, si el particular no supera un umbral mínimo de riqueza, no existirá capacidad económica suficiente que legitime una obligación tributaria.

Puntualmente en las tasas, una de las principales expresiones de la capacidad contributiva puede apreciarse en su utilización como parámetro de referencia de la base imponible, o sea, como criterio para graduar o cuantificar la carga que deberá soportar el particular por esta categoría.

La Corte ha sostenido inveteradamente que resulta necesario que el monto de la tasa y el costo del servicio guarden cierta relación, sin que ello deba interpretarse en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer¹⁶. Además, ha observado con contundencia que no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor 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 público¹⁷.

En otras palabras, nuestro máximo Tribunal ha admitido que el coste global del servicio que se retribuye a través de una tasa, no sólo puede distribuirse proporcionalmente entre los contribuyentes, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad contributiva.

Al abordar esta cuestión, en la causa "Eso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa"¹⁸, Highton de Nolasco en su voto afirma que *"el Tribunal ha considerado equitativo y aceptable que, para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos, se tome en cuenta no solo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de aquellos, ya sea representada por el valor del inmueble o el de su renta, o bien estimada en función de los ingresos brutos originados por la actividad industrial o comercial que desarrolle, 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 (Fallos: 234:663; 277:218; 287:184). Por consiguiente, los principios de igualdad y de capacidad contributiva tienen incidencia para la determinación del modo de calcular la base imponible de la tasa, referida a los costos de la prestación del servicio, tal como lo ha reiterado el Tribunal en el reciente precedente de Fallos: 343:1688"*.

16 Fallos: 201:545; 234:663, entre otros.

17 Fallos: 234:663.

18 Fallos: 344:2123.

Sin embargo, esta alternativa a la que puede echar mano el legislador en el diseño normativo de esta especie tributaria exige que, en el caso concreto, observe la debida correspondencia entre el monto del tributo y el costo del servicio.

En la causa precitada, la Corte adujo que, si bien no existen reparos de índole constitucional para recurrir a los ingresos brutos del contribuyente como indicador de capacidad contributiva y factor para el cálculo de la base imponible de un tributo como el considerado en el caso -tasa de inspección, seguridad e higiene-, ello no puede derivar en resultados irrazonables, desproporcionados y disociados de las prestaciones directas e indirectas que afronta el municipio para organizar y poner a disposición el servicio.

Por consiguiente, a juicio de la Corte, por tratarse de una cuestión fáctica que debe analizarse singularmente en cada causa, para poder llevar adelante un juicio de razonabilidad de este tipo es ineludible que la parte interesada, no solo invoque fundadamente la mentada desconexión o falta de correlación entre la base imponible adoptada y los resultados excesivos en la cuota a pagar, sino que, además, pruebe fehacientemente dicho extremo.

No puede soslayarse que, en una tesitura distinta, la Procuración General de la Nación en su dictamen opinó que era el municipio demandado el que debía demostrar que el producido de la tasa guardaba proporción con el costo total del servicio de inspección de seguridad, higiene y salubridad que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa cuestionada, de acuerdo al criterio según el cual la carga de probar el costo del servicio prestado no puede imponerse al contribuyente “... *pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial*”¹⁹.

Lo expuesto permite concluir que, aun en el espectro que tolera la doctrina de la Corte, la figura de la tasa debe asegurar, en un plano estrictamente normativo, una relación lógica entre el aspecto material del hecho imponible -definición de los servicios prestados- y la base imponible -elemento de cuantificación del tributo-; y, en un plano empírico, ante el acaecimiento del hecho imponible en la realidad, un resultado razonable y proporcionado en la determinación de la obligación tributaria.

Las ideas precedentemente desarrolladas encuentran reciente recepción normativa en la Ley n.º 27.742 -DE BASES Y PUNTOS DE PARTIDA PARA LA LIBERTAD DE LOS ARGENTINOS-, mediante la cual se instauró el Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones -RIGI- (TÍTULO VII), que tiene por objeto promover proyectos de los sectores de forestoindustria, turismo, infraestructura, minería, tecnología, siderurgia, energía, petróleo y gas (art. 164 y ss.).

En dicha regulación se establece que las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios que adhieran al régimen en cuestión no podrán imponer a los Vehículos de Proyecto Único (VPU) nuevos gravámenes locales, salvo las tasas retributivas por servicios efectivamente prestados (art. 225).

19 Fallos: 319:221, cons. 5°.

Al respecto, en el referido precepto se aclara que, en el caso de tasas retributivas por servicios prestados, existentes o a crearse en el futuro, “...ésta no podrán exceder el costo específico del servicio efectivamente prestado a los sujetos individualmente considerados. Se entenderá que una tasa excede el costo específico del servicio efectivamente prestado cuando su base imponible se determine sobre la base de ventas, ingresos brutos, ganancias o parámetros análogos.” (énfasis agregado).

Además, se impone como apercibimiento al incumplimiento de lo prescripto, la “nulidad absoluta e insanable” (art. 165, último párrafo).

IV. Conclusiones

Uno de los principales desafíos de los sistemas federales gobierno es la determinación del alcance y los límites de la potestad tributaria municipal.

El reconocimiento de la autonomía municipal importa, necesariamente, garantizar los medios para su subsistencia. Sin embargo, los municipios deben evitar crear cargas de manera anómala para suplir las deficiencias del federalismo fiscal²⁰.

Producto el esquema tributario vigente, en la práctica, la potestad tributaria municipal se encuentra circunscripta al cobro de tasas retributivas de servicios efectivamente prestados (exceptuadas del examen de analogía).

La legitimidad de la pretensión fiscal requiere que las tasas municipales observen un estándar constitucional que, entre otras cosas, exige: a) la redacción clara y precisa del hecho imponible; b) la organización y puesta a disposición de un servicio estatal concreto, efectivo e individualizado en el contribuyente que le sirva de causa; c) una relación lógica entre el aspecto material del hecho imponible -definición de los servicios prestados- y la base imponible -elemento de cuantificación del tributo-; y d) en el plano empírico, ante el acaecimiento del hecho imponible, un resultado razonable y proporcionado en la determinación de la obligación tributaria.



20 Fallos: 344:2123.