



UNIVERSIDAD ABIERTA INTERAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS

SEDE REGIONAL ROSARIO

CARRERA DE ABOGACIA

**IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES EN LA PROVINCIA
DE SANTA FE**

2011

Tutor: D' AGOSTINO, JOSE

Alumno: Tanino Luis Gabriel

Título al que aspira: Abogado

Fecha de presentación: 02 de Noviembre del 2011

Dedicatorias y agradecimientos.

El presente trabajo está dedicado a todos los individuos que han inspirado en mí ser la realización del mismo, como a todas las personas que luchan en la concreción del orden jurídico, la legalidad y lo justo en la vida.

Se agradece asimismo a la Universidad Abierta Interamericana que me ha impartido la enseñanza de los conocimientos de esta profesión, al doctor José D'agostino quien fue el inspirador en sus clases para la lucha de los derechos, a mi familia.

Resumen.

El presente trabajo tiene por objeto describir en qué consiste el hecho imponible a aplicar sobre las tasas a partir de la revisión de su concepto, conforme a las teorías que se han pergeñado desde el siglo XIX hasta la actualidad, de modo de procurar su plena aplicación en el sistema legal argentino.

Distintas vertientes interpretativas se han expedido sobre esta cuestión, calificando al hecho imponible como una prestación estatal traducida en un servicio público bajo ciertas características; o bien como una relación consensual entre el particular y el Estado en la que el servicio no se deriva del ejercicio de la potestad tributaria sino del acuerdo de partes.

Es propósito de esta investigación el desarrollo de estas ideas para la posterior explicación y defensa de la postura adoptada en el mismo.

Para ello, en el primer capítulo se tratará la temática de la recaudación, partiendo del análisis del fenómeno de la tributación (entendida como una operación tendiente a hacer ingresar el producido de los tributos en las arcas fiscales); la indagación sobre la autonomía tributaria en el ámbito municipal de la provincia de Santa fe; junto con una breve reseña histórica de la evolución tributaria en Argentina.

El segundo capítulo versará sobre la clasificación tripartita de tributos: En impuestos, tasas y contribuciones. Las nociones generales y específicas de distintos autores en la materia, su naturaleza jurídica, aplicación y las modalidades de los mismos, como así también sus diferencias.

Por su parte, el tercer capítulo tendrá por fin exponer el derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que podrá pretender el tributo y con qué límites,

como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias.; exponiéndose los principios rectores constitucional de la materia tributaria.

El cuarto capítulo se centrará específicamente en la tasa como especie del género tributo, dadas las controversias que ha generado su aplicación; constituyendo el eje de esta investigación y siendo el puntapié para el desglose de soluciones vertidas en el capítulo final.

En el quinto capítulo, se expondrán cuestiones específicas del tributo tasa, teniendo en cuenta su naturaleza jurídica y el uso que le confiere el Estado como medio de financiación de los gastos públicos derivados de la satisfacción de las necesidades de los individuos de la sociedad; en tanto éste sea alcanzado a partir de la prestación de un servicio concreto e integral para con el contribuyente. Caso contrario, se estaría frente a una doble imposición, de carácter inconstitucional.

A tales fines, se propondrán clasificaciones tendientes a conferirle una mayor viabilidad a la tasa en sí, poniendo de manifiesto la necesidad de contar con una efectiva contraprestación, pero manteniendo el hecho diferenciador del impuesto en general; de modo de procurar su aplicación en armonía con el régimen constitucional argentino.

Estado de la cuestión.

Es de la esencia de las tasas, que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho, sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente aun cuando éste se resista a recibirlo, de no ser así se está encubriendo un impuesto.

Tradicionalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, exigió que la percepción de las tasas respondiera a la existencia de un actividad específica del ente público (Nacional, Provincial o Municipal) a favor del contribuyente; siendo dicha actividad concreta, efectiva e individualizada¹.

Esta doctrina fue rechazada abiertamente por afirmar que la efectiva prestación del servicio no era un requisito para el cobro de las tasas. La postura de los Tribunales Superiores de las provincias avaló, entonces, las acciones de los municipios tendientes al cobro de tasas desvinculadas de un requisito tradicional generando así una notable situación de inseguridad jurídica.

Por su parte, la ley 23.548² en su artículo 9 inciso b, prescribe, como regla general, que las Provincias y los Municipios están impedidos de aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados.

Al respecto, la doctrina³ ha entendido que los tributos coparticipables son impuestos nacionales de modo que ni las provincias ni los municipios pueden establecer impuestos que puedan ser calificados como análogos. Por el contrario, resultan ajenas a

¹ Cipriano, Cándida de Gregorio viuda de y otros s/ demanda de Inconstitucionalidad".1956. (En Línea.) (Citado 10/10/2011).(Disponible en internet: www.csjn.gov.ar. Tomo 236:22).(Última Consulta 10/10/2011).Y también en el conocido precedente de "Cía Química c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán"(En Línea.) (Citado 10/10/2011) (Disponible en internet: www.csjn.gov.ar. Tomo 312:1575).(Última Consulta 10/10/2011). Los mismos serán descriptos y analizados en los capítulos precedentes

² Ley 23548 de "Coparticipación Federal".(En Línea). (Citado 10/10/2011). (Disponible en internet: www.infoleg.gov.ar) (Última Consulta 10/10/2011).

³ CASAS, José. "Coparticipación y Tributos Municipales, Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía".1º edición. Buenos Aires. Editorial Ad Hoc. 2007.

la mencionada prohibición las "tasas retributivas de servicios" efectivamente prestados.

De lo expuesto surge que la distinción entre tasas e impuestos, lejos de ser una cuestión meramente académica tiene su fundamento doctrinario y jurídico conforme al reparto de potestades tributarias según lo dispuesto en el artículo 9⁴, inc. b de la ley 23.548.

El distingo entre los diversos institutos tiene un férreo arraigo en el Derecho Tributario Provincial. Así el Código Tributario⁵ de Santa Fe está compuesto por dos Libros; el primero está dedicado a la Parte General conteniendo el plexo estructural del derecho tributario provincial; a su turno, el Libro Segundo denominado "Parte Especial" contiene el conjunto de impuestos provinciales. Esta segunda parte, a su vez, se subdivide en Capítulos de los cuales seis están dedicados a impuestos y el séptimo se titula Tasas Retributivas De Servicios; cuyo subtítulo es: Servicios Retribuibles.

⁴ Ley 23548 de "Coparticipación Federal".(En Línea). (Citado 10/10/2011). (Disponible en internet: www.infoleg.gov.ar) (Última Consulta 10/10/2011).

⁵ CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA PROVINCIA DE SANTA FE.(En Línea). (Citado 10/10/2011). (Disponible en internet: www.santafelegal.com.ar) (Última Consulta 10/10/2011).

Marco Teórico

La tasa es uno de los tributos cuya aplicación ha generado mayores controversias. Si bien existe unanimidad en cuanto a que su hecho imponible se encuentra constituido por la prestación de un servicio por parte de la Administración, que de algún modo afecte al contribuyente, el problema surge cuando ese servicio no se presta efectivamente.

La cuestión no es menor, pues el obligado al pago impugnará la legitimidad de la tasa, invocando la ausencia de la actividad administrativa que la origina. El éxito de su acción dependerá de que esa ausencia pueda ser demostrada en el proceso.

En el presente trabajo se tratará de establecer a cargo de quien recae esta prueba, es decir, sobre quien pesa el deber procesal de acreditar que el servicio que legitima la imposición de dicho tributo se ha prestado o no. Para ello se empezará por definir a las tasas y delimitar su hecho imponible, centrándose luego en el tema de la carga probatoria.

No obstante lo cual, éste no es el único inconveniente que suscitan puesto que también se halla en discusión el rol de la actividad estatal como inherente a la soberanía del Estado, es decir, como actividades que sólo él puede realizar o si por el contrario es preferible abandonar este fundamento⁶.

Sin embargo, se puede afirmar -no sin riesgo- que al menos hay tres puntos en los que se encuentra consenso. Ellos son: a) Que la tasa, como todo tributo, requiere ser establecida en virtud de una ley; b) Que el hecho imponible describe una actividad estatal; c) Que la actividad estatal debe afectar al obligado.

⁶ BULLIT GOÑI, E. "Tasas y Precios" Trabajo presentado en el carácter de Relator Nacional en las XV Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Caracas, Venezuela, 1991. Y BLANCO, A. "Tributos y Precios Públicos", 1ª Edición. Montevideo. Eitorial Fundación de Cultura Económica. 2005. Pág 174.

Estas características se advierten en las definiciones que presenta la doctrina entre las que, a título de ejemplo, se pueden mencionar las siguientes: a) García Belsunce⁷ afirma que “La tasa es la contraprestación pecuniaria que el particular debe al Estado, en virtud de la ley, por la prestación de un servicio jurídico, administrativo o jurisdiccional, de uso obligatorio, divisible y determinado en la persona o bienes del usuario, prestado por el Estado en ejercicio del poder tributario”; b) García Vizcaíno⁸ sostiene que “es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago”.

Asimismo hay dos aspectos que cuentan con un elevado consenso doctrinal a saber: a) Que la actividad estatal debe ser divisible; b) Que esa divisibilidad debe dar lugar a prestaciones efectivas de servicios.

En relación a la divisibilidad de los servicios estatales en las Conclusiones de las Jornadas⁹ se afirmó lo siguiente: "Tanto en el caso de la tasa como del precio es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible en unidades de uso o consumo a fin de que pueda concretarse una prestación específica respecto del obligado al pago".

La doctrina administrativista divide a los servicios públicos en "*uti universi*" y "*uti singuli*". Esta clasificación tiene su eje conceptual en los beneficiarios de la actividad; la actividad puede estar destinada a toda la sociedad o bien a usuarios determinados.

⁷GARCÍA BELSUNCE, Horacio. "Revisión parcial del Concepto de la tasa como especie tributaria". Revista Jurídica La Ley,.2006. Tomo F. Pàgs 853 y sgtes.

⁸GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "Derecho Tributario".4ª Edición.Buenos Aires. Editorial De Palma.1997.

⁹BULLIT GOÑI, E. "Tasas y Precios" Trabajo presentado en el carácter de Relator Nacional en las XV Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Caracas, Venezuela, 1991. Y BLANCO, A. "Tributos y Precios Públicos",1ª Edición.Montevideo. Eitorial Fundación de Cultura Económica.2005.Pàg 174

En los servicios "*uti universi*" el beneficiario es la sociedad en su conjunto ya que vienen a satisfacer aquellas necesidades derivadas de la vida en común. Ejemplos clásicos de estos servicios puede ser la defensa interior a través de las fuerzas de seguridad o bien de la defensa exterior por medio de las fuerzas armadas. A su turno, los servicios "*uti singuli*" son aquellos en los cuales el beneficiario del servicio puede identificar individualmente la actividad pública que se ha desplegada a su favor.

Esta distinción tiene importancia por cuanto sólo respecto de usuarios "*uti singuli*" es posible hablar de vínculo jurídico entre ellos y la Administración Pública en relación a la actividad que es objeto del servicio¹⁰.

La tasa al configurarse como una obligación *ex lege* implica una relación entre el ente público como sujeto activo y un sujeto que revestirá la condición de sujeto pasivo en la medida que haya sido afectado de modo singular por la actividad estatal. Los servicios que sirven de presupuesto de hecho a la obligación de pagar la tasa, son servicios que se prestan a personas determinadas, una o varias, lo que necesariamente implica la característica de que el servicio es divisible en unidades de uso o de consumo. Si el servicio es indivisible falta uno de los presupuestos básicos de la tasa, ya que no podría individualizarse a la persona que lo utiliza particularmente o que da lugar a su funcionamiento. Esta posición de Valdez Costa¹¹ es compartida en esta investigación.

En función de lo enunciado se estudiarán la caracterización de la tasa, el alcance que se le debe asignar al servicio o a la actividad justificante de las mismas, el presupuesto de hecho del que debe gozar como contraprestación para el contribuyente, su naturaleza jurídica y como bien se ha dicho. Sobre quién pesa la carga de la prueba en lo relativo a la demostración del servicio.

¹⁰MARIENHOFF, Miguel S, "Tratado de Derecho Administrativo", 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Abeledo-Perrot.1966.

¹¹ VALDEZ COSTA, Ramón., "Curso de Derecho tributario".2ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma.1992.

Introducción.

El presente trabajo forma parte del Derecho Público y dentro de él del Derecho Tributario; guardando relación con aspectos concernientes al Derecho Financiero y Constitucional.

Constituye el problema a abordar, si debe darse una efectiva contraprestación para que exista la tasa como tal. Como hipótesis, se sostiene que mantenerlas desprovistas de una retribución, implica la presencia de un impuesto encubierto, por el cual el sujeto obligado se halla sujeto a un doble régimen impositivo, claramente inconstitucional.

La falta de claridad en esta cuestión conlleva perjuicios para los contribuyentes dada la situación de inseguridad jurídica en la que se encuentran, al desconocer el sistema bajo el cual están sometidos; en franca violación a los preceptos contenidos en La Carta Magna.

Por tal motivo, se debatirá si es posible cobrar los arbitrios municipales sin que el propio contribuyente haga uso del servicio ofrecido por la municipalidad y si se debe considerar la potencialidad del servicio y no la prestación efectiva del mismo en el ciudadano sujeto pasivo de la obligación. Esto implica desentrañar el verdadero carácter del que revisten las tasas.

Son objetivos generales de esta tesis, el análisis del sistema tributario vigente a nivel nacional y provincial; el estudio pormenorizado de los aspectos distintivos de la tasa y específicamente, la proposición de una clasificación superadora que permita comprender que para su viabilidad la misma debe contar con la prestación de un servicio individualizado o colectivo; estableciendo las diferencias con el impuesto en general.

Capítulo I

PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL

SUMARIO: 1.Introduccion. 2. Poder tributario municipal. Status jurídico de los municipios. 3. La Competencia de los municipios para establecer impuestos. 4. La autonomía tributaria de los Municipios en la provincia de Santa Fe. 4.1. La autonomía tributaria de los Municipios en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. 4.2. La autonomía tributaria de los Municipios en la Constitución Nacional y de la Provincia de Santa fe. La regla de deslinde. 4.3. Autonomía tributaria de los Municipios y Coparticipación Nacional. 5. La tributación en la historia Argentina 5.1. La tributación en el periodo 1810-1860; Hacia la consolidación del Estado Nacional. 5.2. La tributación durante el periodo 1860-1890; El Estado Nacional y la primera gran crisis económica. 5.3. La tributación en el periodo 1890-1930; El modelo agroexportador. 5.4. La tributación en el periodo 1930-1975; El modelo de sustitución de importaciones. 5.5. La tributación en el periodo 1975-2002; La crisis estructural.6 Conclusiones del Capítulo.

1. Introducción.

En el presente capítulo se introducirá en la temática de la recaudación, donde el fenómeno de la tributación entendida como una operación tendiente a hacer ingresar el producido de los tributos en las arcas fiscales, no es una simple operatoria de caja, sino que por el contrario, se ve involucrado todo un sistema.

A tales fines, se analizará doctrina específica, jurisprudencia de los tribunales nacionales, provinciales, y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

2. Poder tributario municipal.

El texto constitucional, desde 1853, en lo atinente a los municipios, hace referencia en su art. 5º, a que cada provincia deberá asegurar su régimen municipal; en esas condiciones, el gobierno federal garantizara a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al decir: “Ello es así porque el régimen legal de los municipios provinciales no es cuestión regida por la Constitución y las leyes de la nación, sino propia del ordenamiento jurídico provincial, en los términos de los arts. 104¹² y siguientes de la Constitución, con la sola reserva del art. 5, referente expresamente a su régimen económico-financiero”¹³. La reforma constitucional de 1994, incorporó el precepto de autonomía en el art. 123¹⁴: “Cada provincia dicta para sí su propia constitución, conforme a lo dispuesto en el art. 5º,

¹² EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS: 2010. Constitución Nacional. Buenos Aires. Pág. 16.

¹³ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÒN, *in re* Administración general de obras sanitarias de la nación c/ Provincia de Tucumán, 20/7/1964. Revista Jurídica La Ley. 1993. Tomo B. Pág. 749.

¹⁴ EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS: 2010. Constitución Nacional. Buenos Aires. Pág. 36.

asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”¹⁵. A su vez la opinión de la doctrina ¹⁶ señala que la reforma constitucional del año 1994, con la incorporación del art. 123, constituye la culminación del reconocimiento de la autonomía de los municipios de provincia. No obstante, se trata de una autonomía restringida, subordinada a las previsiones que las provincias establezcan en su texto constitucional o en las leyes especialmente sancionadas al efecto. Así lo reconoció el Alto tribunal en la causa: “Municipalidad de La Plata s/ inconstitucionalidad del decreto-ley 9.111 del 28 de mayo de 2002.

Al respecto, Bidart Campos ha indicado: “La autonomía de los municipios ya no podrá ser una mera autarquía administrativa, ni los municipios podrán ser reputados simples circunscripciones territoriales, o descentralizaciones administrativas, no obstante que, más allá del lineamiento que impone la Constitución Federal, siga perteneciendo a la competencia de las provincias darle desarrollo con variedad de modalidades”¹⁷. Es menester recordar que la autonomía, por su naturaleza, supone un poder limitado. Con ello se quiere significar que “autonomía” no equivale a “soberanía”, y ni siquiera esta última se halla exenta de límites. De allí que los municipios, aun cuando sean autónomos, se insertan en una unidad dentro de la cual se desarrollan y adquieren su justo sentido.

¹⁵ EDITORIAL FUNDACIÓN ROSS: 2010. Constitución Nacional. Buenos Aires. Pág. 16.

¹⁶ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo: “Competencias tributarias de los municipios”, editorial ad-hoc, buenos aires, 2001. Pag.101. BULIT GOÑI, Enrique “Derecho tributarios provincial y municipal, 1º edición editorial ad-hoc, buenos aires 2002 pag. 542. GALLO, Carlos “El requisito del local habilitado en el registro e inspección de los municipios y comunas de la provincia de santa fe”, Jornadas nacionales tributarias, previsionales y laborales, rosario 2003, pag. 10.

¹⁷ BIDART CAMPOS, Germán, “Tratado elemental de derecho constitucional argentino; La reforma constitucional de 1994”. 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Diar, 1995. Pág. 522.

Cabe advertir que la tendencia autonomista, que derivó en la reforma del año 1994, se inaugura en el año 1957, en el campo constitucional provincial, con la provincia de Santa Cruz y actualmente comprende, con distintos alcances, a veinte Estados Provinciales (Santa Cruz, Formosa, Chubut, Neuquén, Chaco, Rio Negro, Misiones, La Pampa, Santiago del Estero, Catamarca, San Juan, Salta, La Rioja, Jujuy, San Luis, Córdoba, Tierra del Fuego, Corrientes, Tucumán, Entre Ríos). A su vez, fue instaurada jurisprudencialmente en el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Rivademar, Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, del 21 de Marzo de 1989, posteriormente abandonada por el Alto Tribunal en la causa “Municipalidad de la Ciudad de Rosario c/ Santa fe, provincia de s/ inconstitucionalidad y cobro de australes” del 4 de junio de 1991¹⁸.

Naveira de Cassanova¹⁹ distingue los conceptos de autonomía y autarquía, de los del carácter originario o derivado. De esta forma cita a Villegas²⁰ y aclara que la discusión sobre autonomía o autarquía se halla ligada a la posibilidad de darse sus propias normas de gobierno y administración con independencia de todo otro poder, sin revisión ni autorización por parte de otra entidad; con relación al carácter originario o derivado del poder tributario, entiende que ambos conceptos hacen referencia a la norma de la cual emana dicho poder: si lo hace en forma directa será originario, o si es en forma indirecta a través de la obligada existencia de otra norma que lo regule u otorgue será derivado.

¹⁸ Declaración dada por el Consejo Directivo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en su reunión del 26/4/1994, “La asociación argentina de estudios fiscales ante la declaración de necesidad de reforma Parcial de la constitucional nacional” Documentación técnica, doctrina tributaria. Errepar. T. XIV, julio 1994, p. 829.

¹⁹ NAVEIRA DE CASSANOVA, Gustavo, j. “Competencia tributaria de los municipios”, 1° Edición. Buenos Aires. Editorial Astrea. Buenos Aires. pag. 82

²⁰ VILLEGAS Hector B.: “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. 4° edición. Buenos Aires. Editorial Depalma 1999. Pag. 229.

Por su parte la potestad es originaria cuando surge de la propia Constitución Nacional (nación y provincias) y derivada (municipios) cuando emana de leyes o normas dictadas por los entes estatales con poder tributario originario.

Así se comparte la expresión de Jarach, quien afirma que desde el punto de vista jurídico, las municipalidades carecen de poder fiscal originario, siendo este únicamente derivado²¹.

Es decir el poder tributario municipal es una potestad derivada de las provincias a las que pertenecen; este es el criterio sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El supremo Tribunal entiende que: “La necesaria existencia de un régimen municipal impuesta por el art. 5° de la Constitución Nacional, determina que las leyes provinciales no solo deben imperativamente establecer los municipios, sino que no pueden privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido. Si tales entes se encontrasen sujetos en estos aspectos a las decisiones de una autoridad extraña -aunque se trate de la provincial- esta podría llegar a impedirles desarrollar su acción específica, mediante diversas restricciones o imposiciones, capaces de desarticular las bases de su organización funcional”.

A la luz del art. 5 de la Constitución Nacional²², las provincias no solo no pueden legítimamente omitir instalar sus comunas, sino que deben establecerlas con las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de sus cometidos. Consecuentemente, entre dichas potestades, es esencial un poder tributario suficiente, es decir las provincias deben reconocer a sus comunas medios financieros bastantes y suficientes como para garantizar una acción de gobierno municipal amplia y plena,

²¹ JARACH, Dino, “Curso de derecho tributario”, 4° edición. Buenos Aires. Editorial Liceo Profesional Cima.1980. Pag. 66.

²² EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constitucìon Nacional.Pàg.16.

materia que en cada caso deberán definir las constituciones locales al precisar las competencias y correlativos recursos de sus comunas, en la sección que dediquen al régimen municipal.

Villegas²³, efectúa la distinción que la doctrina española ha planteado entre las teorías de la prohibición y de la permisón. De acuerdo a la teoría de la prohibición, los municipios solo pueden ejercer los poderes tributarios que explícitamente les otorguen las constituciones y leyes provinciales, lo que requerirá una autorización específica por parte de las provincias para crear cada tributo y de no existir ella, les estará prohibiendo ejercer su poder tributario. Mientras que por la teoría de la permisón, los municipios provinciales pueden ejercer sus poderes con libertad, teniendo como único límite lo que taxativamente, les está vedado.

3. Competencia para establecer impuestos.

Se puede afirmar que los municipios carecen de autodeterminación para el ejercicio de sus poderes fiscales. Si bien se hallan facultados de emanar legislación propia, ésta es de segundo grado. Es decir, son susceptibles de dictar normas tributarias y sancionar contribuciones dentro de una mayor o menor competencia, pero siempre encuadrados en los límites y alcances establecidos por los ordenamientos superiores que le han delegado los poderes pertinentes.

Como diferenciara Luqui²⁴, no es lo mismo poder impositivo de poder tributario. “Es sustancial la diferencia que separa el ejercicio del poder impositivo provincial del ejercicio de las facultades impositivas municipales. En efecto, mientras el poder impositivo provincial no reconoce otras limitaciones que aquellas originadas en las cláusulas de la Constitución Nacional, a cuya sanción concurrieron las provincias,

²³ VILLEGAS Hector Belisario, “Principales cuestiones de la tributación en las municipalidades de provincias”. Buenos Aires. Editorial impuestos lv-b, pag. 3307.1997

²⁴ LUQUI, Juan Carlos, “Ensayo sobre el régimen tributario del municipio” Revista notarial, n°7566, publicación extraordinaria de la revista, septiembre-octubre 1964, La Plata. Pag. 1516 y 1512

limitaciones que por ello mismo son “autolimitaciones”, siendo así sus poderes reservados de naturaleza implícita. Las facultades impositivas municipales, además de ser expresas, están limitadas en su ejercicio. Agrega el citado autor que mientras el municipio debe recibir de la provincia la correspondiente delegación de facultades (en materia impositiva), la provincia no recibe de poder alguno las facultades para el ejercicio de sus atribuciones.

Con relación a las facultades impositivas municipales, Casás²⁵ y García Belsunce²⁶ han entendido que ya han sido superadas las teorías financieras que sostenían la tesis de que el poder tributario municipal se hallaba limitado solo a percibir tasas por prestaciones de servicios y establecer contribuciones especiales de mejoras como principales recursos financieros, ya que la facultad de crear impuestos era reservada a la nación o a las provincias.

De esta manera, en este trabajo se entiende que, tal pretensión carece de fundamento tanto constitucional como financiero, ya que no existe ninguna disposición de corte constitucional –en el orden nacional o provincial– que restrinja la facultad de delegar poderes tributarios amplios a los municipios, esto es crear impuestos y tasas; no existe fundamento extralegal ni financiero que limite esa delegación a los municipios exclusivamente a las mismas.

Ya Jarach²⁷ había refutado la teoría de que las municipalidades solo podrían establecer tasas, al advertir que la postura que restringe las potestades municipales a tal único recurso, parte del error conceptual de suponer que las tasas derivan del poder de policía y no del poder tributario y son un accesorio de la prestación de los servicios.

²⁵ CASAS, Jose O. “Naturaleza jurídica” Ob.Cit. En pag. 833

²⁶ GARCIA BELSUNCE, Horacio “Impuestos y tasas municipales” Buenos Aires. junio 1972 publicada en derecho fiscal, t XXII, pag. 7

²⁷ JARACH, Dino “Curso superior de derecho tributario” 2 Edición., Buenos Aires. Editorial liceo profesional Cima. 1969 t.I pag.93 y 94

Entendiendo en conclusión que los municipios se hallan facultados para establecer cualquier clase de tributos, incluso impuestos, pero siempre dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico vigente, esto es por la Constitución Nacional, tratados internacionales, leyes nacionales, normas provinciales, convenios entre los diferentes Estados (ley de coparticipación federal, pactos fiscales, convenio multilateral, y los principios constitucionales).

4. La autonomía tributaria de los Municipios en la provincia de Santa Fe.

Distintos municipios de la provincia de Santa fe, han propugnado en los últimos años por la autonomía en materia tributaria lo cual requiere analizar una serie de cuestiones previas.

La primera cuestión es de tipo ontológica y refiere a qué tipo de facultades pretenden asumir los Municipios, es decir si las vinculadas a la “potestad tributaria” (que implicaría la posibilidad de crear, modificar o derogar tributos municipales), a la denominada “competencia o incumbencia tributaria” (posibilidad de aplicar, percibir o recaudar y fiscalizar tributos nacionales, provinciales y municipales) o ambas.

La atribución de generar la ley tributaria no implica necesariamente su recaudación por el mismo nivel estatal que la creó, es así que un tributo nacional, como lo es el Impuesto Al Valor Agregado (En adelante IVA), podría ser recaudado por las provincias o un tributo de neto corte provincial, ejemplo, patente del automotor, podría ser recaudado por los municipios.

Esta primera distinción es crucial atento a que no será lo mismo para los municipios “generar” la ley tributaria, a través de sus respectivos recintos legislativos, que aplicar, percibir o recaudar tributos o realizar ambas tareas.

La segunda cuestión requiere distinguir someramente dentro del género “tributo”, las subespecies; impuestos, tasas y contribuciones a efectos que los municipios delimiten sobre qué tipos de tributos pretenden ejercer sus potestades tributarias.

El tema tributos, en su género y especies, será tratado en profundidad en los capítulos 2 y 3.

Los impuestos dimanar de la prestación de servicios públicos indivisibles o no cuantificables por parte del Estado y el ejercicio de la potestad en esta materia ha sido efectuado entre Nación y Provincia conforme al deslinde de las potestades tributarias que establece la Constitución Nacional.

Las tasas son retributivas de servicios, es decir, se generan por la prestación de un servicio público divisible o cuantificable que por lo general lo prestan los municipios, de allí la asociación de las “tasas” como una cuestión o asunto de naturaleza municipal.

Las contribuciones de mejoras, encuentran su razón de ser en la realización de una obra pública que genera un acrecentamiento en el valor venal de un bien, generalmente inmueble, perteneciente a un sujeto que se erige como pasivo en la relación jurídica fisco-contribuyente. La potestad sobre las mentadas contribuciones depende generalmente de quién financia la obra (Nación, provincia o municipios).

Realizada esta breve distinción resta ahora analizar una tercera cuestión que implica indagar sobre el status jurídico de los municipios, en especial los ubicados dentro de la provincia de Santa Fe y dilucidar si poseen o no potestad tributaria como para crear, además de las tasas y contribuciones, impuestos

4.1. La autonomía tributaria de los Municipios en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Ya en el año 1911 en los autos “Municipalidad de la Plata c/ Ferrocarril del Sud s/ Cobro de impuesto”²⁸; El Máximo Tribunal definió a las Municipalidades como meras delegaciones de los mismos poderes provinciales circunscriptas a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación (art.5 CN)²⁹. Entes autárquicos territoriales de las provincias.

Así se sostenía que las provincias eran autónomas mientras que los municipios eran autárquicos porque deben sujetarse a las normas provinciales y su poder tributario no es originario. En este aspecto y por años la Corte Suprema de Justicia de la Nación acuñó dicha idea considerando a los municipios como meras delegaciones –divisiones administrativas- de los poderes provinciales³⁰.

No fue sino a partir del caso “Rivademar, Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario” del 21/3/1989³¹, en donde la Corte Nacional abandonó su tradicional postura respecto de la autonomía de los Municipios.

En dicha causa no se ventilaba una cuestión de tipo tributaria sino laboral. El pronunciamiento de la Corte se originó en un recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción que promovió la actora contra el decreto 1737/84, del intendente de la municipalidad de Rosario, que dejó sin efecto su designación como agente de la comuna. La misma en su carácter de pianista profesional había sido contratada por la

²⁸ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN. “Municipalidad de la Plata c/ Ferrocarril del Sud s/ Cobro de impuesto” 1911.

²⁹ EDITORIAL FUNDACIÓN ROSS:2010. Constitución Nacional. Buenos Aires. Pág 16.

³⁰ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN. Tomo 114, pág. 282. Tomo 123, pág. 3131, y tomo 308, pág. 403.

³¹ Rivademar, Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario” del 21/3/1989.

municipalidad de Rosario en 1978. Por decreto 1709 de 1983 fue incorporada a planta permanente. En ese entonces se encontraba vigente la ley 9286 que fue el basamento legal de la medida adoptada ya que a la fecha de la emisión del acto la demandante contaba con los tres meses de antigüedad requeridos por la norma para acceder a dicha planta.

La municipalidad de Rosario sostuvo que la ley provincial N° 9286, (dictada por un gobierno de facto), era inconstitucional puesto que al sancionar el estatuto y escalafón del personal municipal había avasallado sus legítimas facultades. Alegó además, que por ordenanza 3583/84, se dictó un nuevo estatuto para el personal municipal siguiendo las pautas del establecido por la ley provincial de facto 9286, pero excluyendo algunas disposiciones, entre las cuales se encontraba el art. 133 que fundamentaba la incorporación de la actora al plantel permanente.

La Corte Suprema de justicia de Santa Fe anuló la decisión administrativa disponiendo la reincorporación de la agente en el cargo que ocupaba al momento del cese y condenó a la demandada a abonar los salarios caídos. Dicha Corte entendió que en la Constitución de Santa Fe se dispuso la organización de los municipios por ley. Por lo tanto, si bien la ley orgánica de las Municipalidades atribuía al Consejo municipal, la facultad de dictar ordenanzas sobre escalafón y estabilidad de los empleados de la administración comunal, ningún reparo jurídico existió para que el legislador provincial reasumiera tal atribución y, por ley, estableciera un régimen uniforme para el personal de municipalidades y comunas de la provincia.

Agregó que si bien se trata de una disposición legislativa de “facto” fue convalidada por medio de la ley 9969 (B.O. 13/1/1987), de la legislatura de “*Iure*”.

Contra el pronunciamiento mencionado *at. Supra* la demandada interpuso recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación el cual fue declarado procedente revocándose la sentencia recurrida.

En la causa *sub-examine* la Corte Nacional apartándose de los precedentes precitados sostuvo: “ 7) Que frente a la discrepancia doctrinal entre la autarquía y la autonomía de las municipalidades, a partir de fallos, t.114, p. 282, esta Corte se pronunció claramente a favor del primer término de esa alternativa, considerándolas como entes autárquicos territoriales de las provincias... 8) Que un nuevo y más detenido examen de la cuestión aconseja, en el momento actual, revisar esa doctrina que se ha mantenido casi invariablemente en la jurisprudencia de esta Corte. En primer lugar, como bien señala la procuradora fiscal en su dictamen, ella de ningún modo podría ser afirmada con carácter uniforme para todo el territorio de la nación ya que a partir de 1957 diversas constituciones provinciales han consagrado el criterio de la autonomía de los municipios, que puede ser plena, cuando se los faculta a dictar sus propias cartas orgánicas, o semiplena, cuando no alcanza a esta atribución. Por otra parte, aun prescindiendo de las prescripciones concretas de las constituciones provinciales vigentes, debe reconocerse que mal se avienen con el concepto de autarquía deberes caracterizantes de los municipios, tales como su origen constitucional frente al meramente legal de las entidades autárquicas; la existencia de una base sociológica constituida por la población de la comuna, ausente en tales entidades; la imposibilidad de su supresión o desaparición, dado que la Constitución asegura su existencia, lo que tampoco ocurre con los entes autárquicos; el carácter de personas jurídicas de derecho público y necesaria de los municipios (art. 33 Código Civil), frente al carácter posible o contingente de los entes autárquicos; el alcance de sus resoluciones que comprende a todos los habitantes de sus circunscripción territorial, y no solo a las personas vinculadas, como en las entidades autárquicas, la posibilidad de creación de

entidades autárquicas en los municipios, ya que no parece posible que una entidad autárquica cree a otra entidad autárquica dependiente de ella; y la elección popular de sus autoridades, inconcebibles en las entidades autárquicas”.

Años más tarde la misma Corte en los autos “Municipalidad de Rosario c/ Santa Fe, provincia de s/ inconstitucionalidad y cobro de australes” del 04/06/1991³², reafirmó el criterio seguido en la causa Rivademar pero dándole un criterio orientador a esta temática precisando concretamente los alcances de la autonomía de los municipios. En efecto sostiene el máximo tribunal que “.. en lo relativo al alcance y límites de las facultades municipales, ha señalado esta Corte que estas surgen de la Constitución y de las leyes provinciales, cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí, no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional, las leyes de la Nación o los tratados con potencias extranjeras (art. 31 C.N.)³³. La Constitución Nacional se limita a ordenar el régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las Provincias (art.5) pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico-financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de la órbita de facultades propias locales conforme a los artículos 104, 105 y 106 de la Constitución...³⁴”.

Hasta aquí fueron analizados fallos anteriores a la reforma de la Constitución Nacional de 1994; a continuación se observará el criterio seguido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con posteridad a la mentada reforma.

³² CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN:”Municipalidad de Rosario c/ Santa Fe, provincia de s/ inconstitucionalidad y cobro de australes” del 04/06/1991.

³³ EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constitución Nacional. Buenos Aires. Pàg 19.

³⁴ EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constitución Nacional. Buenos Aires. Pàg 33.

Para el objetivo perseguido, fue tomado como caso testigo los autos “Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Chascomús” del 18/04/1997³⁵. En esta causa Telefónica de Argentina S.A. interpuso acción meramente declarativa a fin de obtener un pronunciamiento judicial contrario a la exigibilidad del pago de los tributos municipales exigidos en conceptos de habilitación comercial, seguridad, salubridad e higiene y publicidad y propaganda reclamados por la municipalidad de Chascomús.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que los poderes de las provincias son originarios e indefinidos –art. 75 C.N.³⁶ - razón por la cual entendió que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes provincias a las que pertenecen. Sobre la base de ello examino si las tasas en disputa pertenecen a la esfera de facultades locales no delegadas a la nación para concluir que sólo las leyes que regulan el servicio telefónico nacional, al referirse a los aspectos técnicos y de control de la prestación de servicio, son de incumbencia federal. Por el contrario, el cobro de tasas se encuentra dentro de la órbita municipal.

Cabe observar, que El Supremo Tribunal no ha admitido la existencia de una autonomía incondicional en los municipios, atento a que la misma debe sujetarse a las disposiciones constitucionales locales.

4.2.La autonomía tributaria de los Municipios en la Constitución Nacional y de la Provincia de Santa fe. La regla de deslinde.

La Constitución Nacional establece el deslinde de las potestades tributarias entre Nación y Provincia con mediana claridad en su art. 75 inciso 2 al establecer como atribución del Congreso Nacional la de imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias y contribuciones directas siempre que estas últimas lo

³⁵ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN.:“Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Chascomús” del 18/04/1997

³⁶ EDITORIAL FUNDACIÓN ROSS:2010. Constitución Nacional. Buenos Aires. Pàg 24.

sean por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación y la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

Respecto de la autonomía de los municipios el art. 123³⁷ esboza: “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5 asegurando la autonomía municipal y reglando sus alcances y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

Por su parte el art. 107 de la Constitución de Santa Fe³⁸ dispone que: “Los municipios son organizados por la ley sobre la base: 1- de un gobierno dotado de facultades propias, sin otras injerencias sobre su condición o sus actos que las establecidas por esta Constitución y la ley; 2- constituido por un intendente municipal, elegido directamente por el pueblo y por un periodo de cuatro años, y un Consejo municipal, elegido de la misma manera, con representación minoritaria y renovado bianualmente por mitades; y 3- con las atribuciones necesarias para una eficaz gestión de los intereses locales, a cuyo efecto la ley los proveerá de recursos financieros suficientes. A este último fin, pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción. Tienen, asimismo participación en gravámenes directos o indirectos que recaude la provincia, con un mínimo del 50% del producido del impuesto inmobiliario, de acuerdo con un gemenen especial que asegure entre ellos una distribución proporcional, simultanea e inmediata. Estas mismas normas fundamentales rigen para las comunas, de acuerdo con su ley orgánica propia, con excepción de su forma de gobierno”.

Como se observa tampoco en los textos constitucionales se confiere per se una autonomía tributaria ilimitada a los municipios, lo cual condice con la idea subyacente

³⁷ EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constituciòn Nacional. Buenos Aires. Pàg 36.

³⁸ EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constituciòn Provincia De Santa Fe. Buenos Aires. Pàg 20.

en los convencionales de un federalismo integrado y no dissociado entre Nación, provincia y municipios.

4.3. Autonomía tributaria de los Municipios y Coparticipación Nacional.

A pesar de las expresas directivas constitucionales respecto a la sanción de una “ley convenio” de coparticipación, esto no ha ocurrido a la fecha operando como antecedente en la materia, la ley 23.548³⁹, (B.O. 26/01/88) que estableció en líneas generales cuales son los impuestos coparticipables, la base de reparto y los requisitos para su procedencia y subsistencia.

No obstante se aclara, que como esquema de transición en fecha 12 de agosto de 1993 se suscribió el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento entre la Nación y los gobernadores de provincias.

El mentado pacto dispone en su artículo primero, inciso 2, segundo párrafo que se promoverá la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales que detalla dicho acuerdo a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la legislatura provincial o a través de la recomendación a los municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. Asimismo concluye que igual actitud se seguirá respecto de las tasas municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.

³⁹ ley 23.548 sobre “Coparticipación de impuestos federales” (En línea) (Citado 10/05/2011) (Disponible en internet www.infoleg.gov.ar) (Última consulta 20/09/2011).

El compromiso asumido por las partes en dicho tratado respecto de tributos como las tasas no implica una derogación o supresión inmediata, sino una obligación de medios tendiente a instar a sus respectivas jurisdicciones municipales a derogar las que no se vinculen con una efectiva contraprestación por su parte⁴⁰.

Habiéndose vislumbrado el campo normativo y jurisprudencial de la materia objeto de interés, se hace preciso el encuadre de la tributación en virtud de los devenires históricos del Estado Argentino.

5. La tributación en la historia Argentina.

La problemática en torno a la tributación debe ser analizada desde su génesis histórica, de modo de determinar sus falencias y los desafíos venideros, hacia la consecución de un régimen superador. No constituye una cuestión menor a considerar puesto que en gran parte las crisis estructurales de nuestro país se asientan sobre variables fiscales.

Por tal motivo, se realizará una breve cronología sobre las constantes impositivas desde la conformación del Estado Argentino.

5.1. La tributación en el periodo 1810-1860; Hacia la consolidación del Estado Nacional.

El fin del período colonial implicó el fin de subsidios provenientes de la caja de Potosí y la consolidación de la apertura comercial que había surgido fácticamente por medio del contrabando como respuesta al monopolio comercial de la corona española.

⁴⁰CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: “Gas natural Ban S.A. c/ municipalidad de Campana Buenos aires”, sentencia del 12/08/2003.

De este modo, la Aduana de Buenos Aires se convirtió en la principal fuente de recursos tributarios. Pese a la existencia de impuestos primitivos, la Aduana comenzó a aplicar imposiciones del 55% a los ingresos entre 1811 y 1819, y el 70% hacia 1820⁴¹.

Sin embargo no fueron suficientes para cubrir la pérdida de los subsidios del Alto Perú, ni los gastos provocados por conflictos internos, por lo que la ciudad de Buenos Aires se vio obligada a tomar empréstitos con capitales extranjeros y a la emisión de moneda inconvertible para satisfacer el pago de impuestos aduaneros.

Desde la disolución de los poderes nacionales (hacia 1820), comenzaron a convivir sistemas fiscales propios en cada provincia, en las que se articularon distintas medidas tributarias (como la reacuñación de moneda); hasta la reunificación, iniciada a partir de 1852-1853.

Durante los primeros años de regímenes fiscales separados, se estableció en la provincia de Buenos Aires el sistema que se mantendría hasta la organización del Estado, con asiento principal en los gravámenes aplicados al comercio exterior. Las tasas aplicadas a las importaciones fluctuaban entre el 15% y el 30%.

Con la Ley de Aduanas de 1835 se aumentaron los aranceles; para algunos productos alcanzaron hasta el 50%, mientras que algunas importaciones fueron directamente prohibidas. Durante el gobierno de Rosas las rentas aduaneras representaban el 85/90% del total de los ingresos tributarios⁴².

Así mismo fueron creados nuevos tributos. Entre ellos cabe mencionar los primeros Impuestos a los sellos y la denominada contribución directa, sobre patentes y salarios.

⁴¹ GAGGERO, Jorge y GRASSO Federico. "La cuestión tributaria en argentina: la historia, los desafíos del presente y una propuesta de reforma". Centro de economía y finanzas para el desarrollo de la Argentina. (En línea) Julio 2005. (Citado el 24/08/2011). (Disponible en internet www.cdi.mecon.gov.ar) (Última consulta 25/08/2011).

⁴² GAGGERO, Jorge y GRASSO Federico. Ib Idem. Pág. 28.

Esta política le permitió gozar de un período de prosperidad, que culminó en 1826 con el conflicto bélico con Brasil que produjo desequilibrios fiscales, constante que se mantendría con cada guerra llevada a cabo con potencias extranjeras, puesto que implicaba la disminución del comercio con éstas; dejando en evidencia la fragilidad del régimen económico basado exclusivamente en rentas aduaneras (Tal como sucedió luego con los bloqueos anglo-francés y francés acaecidos durante 1938/1948). Resultaron sin éxito los intentos de Rivadavia, Dorrego y Rosas de obtener aportes mediante imposiciones patrimoniales directas, dada la recurrente evasión motivada por los propietarios urbanos y rurales.

Igual situación padecían las economías del interior. Los gobernantes provinciales instauraron aduanas interiores gravando la entrada y salida de mercancías.

La reiteración de estos procedimientos impulsó el aumento de su precio, el que ya era bastante elevado, dados los altos costos de transporte, provocando el retraso en el desarrollo de las provincias con relación a Buenos Aires.

Las guerras también constituían, el principal factor de desequilibrio. No obstante, a diferencia de Buenos Aires los déficits en éstas eran llenados mediante la emisión de moneda y la confiscación de propiedad privada, sin recurrir al financiamiento inflacionario.

La eliminación paulatina de las aduanas interiores se produjo en virtud de la celebración del pacto de San Nicolás⁴³, y posteriormente con el otorgamiento de la Constitución Nacional⁴⁴ en virtud de la cual se estableció la facultad de recaudación de impuestos indirectos y directos en cabeza de las provincias (en facultad concurrente con el Estado Nacional sobre los indirectos) y derechos aduaneros encomendados al Estado Nacional.

⁴³ EDITORIAL FUNDACION ROSS: 2005.Pacto de San Nicolás de Los Arroyos. Buenos Aires 3p.

⁴⁴ EDITORIAL FUNDACION ROSS: 2005.Constitución De La Nación Argentina. Buenos Aires. 279 p

Este orden se completa con la coparticipación periódica entre La Nación y las provincias de dichas contribuciones.

La sanción de la carta magna implicó el establecimiento de principios limitadores del poder tributario estatal: legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad y proporcionalidad; la creación del Tesoro Nacional y sus fuentes de financiamiento, manteniéndose la renta aduanera como principal fuente de recursos; la supresión de las aduanas interiores y los derechos de tránsito.

Durante el decenio comprendido entre 1852 y 1862, Buenos Aires conservó casi con exclusividad la administración de la renta aduanera, pero los numerosos gastos bélicos dieron nuevamente lugar a desequilibrios fiscales subsanados con el impuesto inflacionario.

La Confederación dispuso en esos años de un presupuesto muy reducido. Urquiza procuró articular medidas tendientes a mejorar los recursos por lo cual sancionó en 1856 una ley que establecía gravámenes diferenciales a las mercancías que provenían del Puerto de Buenos Aires respecto de aquellas que ingresaban por los puertos fluviales de la Confederación.

Esta medida no alcanzó los volúmenes esperados y solo contribuyó a tensar las relaciones con Buenos Aires.

A partir de 1854 la contribución directa comenzó a cernirse sobre bienes inmuebles, ya que los restantes bienes gravados (ganado, granos, giro comercial) solían no ser declarados por los contribuyentes.⁴⁵

Se puede decir que este período se caracterizó por la demora en la conformación de un Estado Nacional y consecuentemente de un sistema fiscal uniforme, por la

⁴⁵ SANTILLI, Daniel “El papel de la tributación en la formación del Estado. La Contribución Directa en el siglo XIX en Buenos Aires”, ponencia presentada en las “XIX Jornadas de Historia Económica”. En GAGGERO Jorge y GRASSO Federico. “La cuestión tributaria en argentina: la historia, los desafíos del presente y una propuesta de reforma”. Centro de economía y finanzas para el desarrollo de la Argentina. (En línea) Julio 2005. (Citado el 24/08/2011). (Disponible en internet www.cdi.mecon.gov.ar) (Última consulta 25/08/2011).

renuencia en la aceptación de compromisos fiscales por parte de las clases con capacidad contributiva, y por los endeudamientos para subsanar conflictos bélicos internos y externos generando desórdenes fiscales.

5.2. La tributación durante el periodo 1860-1890; El Estado Nacional y la primera gran crisis económica.

Durante el periodo correspondiente a la organización nacional, las finanzas públicas también se caracterizaron por el continuo desequilibrio entre los ingresos y egresos, producto en buena medida de un sistema fiscal cuyos ingresos seguían dependiendo casi por completo de las rentas aduaneras, llegando a constituir hacia fines de 1880 el 80% de los recursos económicos.

Este primitivo sistema fiscal se manifestó durante las tres primeras presidencias, principalmente por el incremento considerable de los gastos de guerra, obras públicas y transporte, excediendo notablemente el presupuesto.

Entre 1864-1869, las partidas asignadas a gastos de Guerra y Marina promediaron un 48,8% del total de las erogaciones, mientras que entre 1882-1889 el consolidado de los rubros Interior y Hacienda alcanzaba un promedio de 56,1%⁴⁶.

En 1867, los gastos no presupuestarios alcanzaron su máximo, superando a los gastos presupuestarios.

El pasivo resultante era satisfecho mediante emisión monetaria y empréstitos extranjeros que conllevó a la primera quiebra del Estado Nacional en 1890.

Durante la presidencia de Mitre (1862-1868) se observó un aumento de los ingresos, a partir de una ley que conllevó la reducción de la tasa de importación al 15% logrando un aumento de éstas y por ende una mayor recaudación.

⁴⁶ GAGGERO, Jorge y GRASSO, Federico. Ib Idem. Pag.31.

El ejército era la institución preponderante en el presupuesto, secundado por los pagos de intereses y amortizaciones de la deuda pública.

El mandato de Sarmiento (1868-1874) estuvo signado por la ejecución de grandes proyectos de obras públicas y programas sociales, recurriéndose nuevamente al financiamiento externo.

Los gastos de deuda cobraron mayor relevancia en el presupuesto, a tal punto que el rubro que los incluía pasó a representar las 2/3 partes de las rentas generales.

Para hacer frente a los desbalances presupuestarios, Avellaneda (1874-1880) llevó adelante una sobria política fiscal, en miras a sanear las cuentas públicas. Con la intención de generar más recursos, se concretó en 1876 una reforma, por la cual los derechos de importación fueron aumentados desde el 15% al 20%, a la vez que ciertas mercancías pasaron a estar gravadas con una alícuota del 40%⁴⁷. Estas medidas posibilitaron que se alcanzara un superávit fiscal,

La presidencia de Roca (1880-1886 y 1898-1904) se caracterizó por un fuerte gasto público en inversiones que impulsaron la gran dinámica económica de la época, con miras a la inserción de Argentina en el plano mundial, pero a costa de duplicar los egresos.

En 1880 la ciudad de Buenos Aires pierde definitivamente los derechos aduaneros y por contribución directa, al federalizarse. Estas contribuciones le significaban el 75% de su recaudación, por lo que la administración nacional debió otorgarle subvenciones.

Durante la presidencia de Juárez Celman (1888-1890), se produjo la quiebra del Estado Argentino en virtud de una mala administración, una creciente deuda externa y a

⁴⁷ CUCCOSESSE Horacio Juan "Historia Económica Financiera Argentina (1862-1930)". 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial El Ateneo.1966

la depreciación de la moneda que redujo el valor de la recaudación frente a los compromisos asumidos en el extranjero.

Esta etapa histórica se caracterizó por políticas de endeudamiento (a excepción de la mejora fiscal durante la gobernación de Avellaneda) que culminaron en un default financiero que perduró 15 años. Recién en 1906, con la multiplicación de las exportaciones agropecuarias se llegó a cumplir con regularidad con los créditos obtenidos a nivel internacional; iniciándose entonces la recuperación económica del Estado⁴⁸.

5.3. La tributación en el periodo 1890-1930; El modelo agroexportador.

Carlos Pellegrini (1890-1892) intentó, inmediatamente después de la crisis la refinanciación de las obligaciones de la deuda externa. Al no resultar, propugnó una serie de reformas destinadas a obtener ingresos compatibles para el pago de los créditos tomados. Para ello dispuso la transformación de los impuestos a papel en impuestos oro (es decir en obligaciones de pago en moneda fuerte); la instauración de imposición objetiva interna; la creación de un impuesto interno sobre la fabricación de alcoholes, cerveza y fósforos; el gravamen sobre utilidades y dividendos de los bancos particulares (con una alícuota del 10%) y también de las sociedades anónimas y de capital limitado cuya dirección y capital inscriptos no estuvieran radicados en el país (con una alícuota del 7%).

⁴⁸ CUCCORESSE Horacio Juan “Historia Económica Financiera Argentina (1862-1930)”. Ob.cit. pag.32

Los impuestos internos se establecieron en forma temporaria, pero el transcurso de los años y el aumento del gasto público conllevaron a su continuación, agregándose también nuevos artículos siendo parámetro aquellos que se consideraban viciosos o nocivos para la salud y los clasificados como suntuarios.

La facultad de las provincias de crear impuestos internos sobre los mismos bienes de consumo en los que ya recaían los impuestos internos nacionales generó problemas de doble imposición. Estos inconvenientes limitaron, a su vez, el rendimiento fiscal de dichos tributos y generaron distorsiones en la asignación de los recursos productivos. Para intentar superarlos se promovieron varios proyectos sucesivos, que proponían la asignación de un porcentaje determinado del impuesto recaudado a nivel nacional, a aquellas provincias que aceptaran dejar de recaudar el mismo impuesto, pero ninguno de ellos pudo ser llevado a la práctica durante este período.

Si bien los tributos internos comenzaron a ser cada vez más trascendentes la renta aduanera permanecía como la principal fuente de recursos, la que se vio resentida durante la primera guerra mundial. Por ello se esbozaron soluciones de tipo Intervencionistas, que sólo se mantuvieron por el tiempo en que se llevó la guerra y una vez finalizada la misma, se retomaron las políticas liberales.

La década del '20 constituyó un ciclo de recuperación de la actividad económica, caracterizada por sucesivas oscilaciones vinculadas a las variaciones en los precios de los productos agrarios y a las buenas y malas cosechas, que afectaron los saldos comerciales y los ingresos fiscales. Se evidenciaron abultados superávits con algún déficit comercial y los presupuestos públicos fueron en general equilibrados.

Durante el mismo decenio se establecieron proyectos de impulso del impuesto a la renta y de mejora del sistema tributario determinado hasta el momento por su gran desorden.

El mayor dilema se hallaba en el peso de los impuestos indirectos, que aportaban el 94% de los recursos del estado: más del 60% del total recaudado correspondía a la Aduana; una cuarta parte a los impuestos internos sobre consumos; y un 7% al impuesto de sellos⁴⁹. Hacia 1929, las condiciones externas repercutieron en el país provocando una nueva recesión y al déficit comercial, de balance de pagos y presupuestario.

Esta etapa fue determinada por crisis estructurales muy profundas seguidas de un período de prosperidad sostenido por el modelo agroexportador, que permitió el avance del país sin efectuar cambios tributarios necesarios. Fueron frustrados los intentos por dar trascendencia al impuesto a la renta, propuestos por Irigoyen (1916-1922 y 1928-1930) y Alvear (1922-1928) con ánimo distributivo.

A diferencia del período analizado anteriormente, las crisis económica de 1929 no impidió el pago de los compromisos asumidos en el extranjero, dada la experiencia anterior.

5.4. La tributación en el periodo 1930-1975; El modelo de sustitución de importaciones.

La crisis del año 1930, provocó el surgimiento de un gobierno militar, como consecuencia del primer golpe de estado que implicó el derrocamiento del presidente Irigoyen.

Durante el comienzo de esta etapa, y en virtud de la recuperación de los precios de las exportaciones a partir de 1933 se retomó la senda del crecimiento. La industria pasó a convertirse en el sector más dinámico de la economía, favorecida por las políticas económicas que transferían recursos generados por la exportación agropecuaria para impulsar el proceso de sustitución de importaciones.

⁴⁹ CORTES CONDE, Roberto, "Dinero, Deuda y Crisis. Evolución Fiscal y Monetaria en la Argentina, 1862-1890". 1ª Edición, Buenos Aires. Editorial Sudamericana. 1989.

En enero de 1932 se inició el proceso de grandes reformas tributarias con la adopción, por decreto y por primera vez en el país, del gravamen a los réditos de las personas físicas.

Junto con la sanción del impuesto a los réditos se creó un impuesto a las transacciones, que fue sustituido en diciembre de 1934 por el impuesto a las ventas.

El primero consistía en un impuesto que se aplicaba en múltiples etapas, el segundo limitaba su aplicación a la venta final de la mercadería. En idéntico año, se unificaron los impuestos internos centralizándose la recaudación en la administración nacional a fin de reforzar su caja y, subsidiariamente, evitar los problemas de superposición de impuestos.

Dicha norma creó por primera vez un régimen de coparticipación de impuestos, a través del cual las provincias cedieron la recaudación de tributos al gobierno federal y se comprometieron a derogar y no crear impuestos análogos a los coparticipados.

Esta medida dio lugar a transformaciones en el sistema tributario argentino implicando una mayor concentración de potestades impositivas a manos del gobierno nacional y su avance en detrimento del ejercicio efectivo de atribuciones por parte de las provincias.

Hacia fines de 1930, se produjo un nuevo desorden financiero⁵⁰ lo que motivó la articulación de propuestas de carácter distributivo a partir de 1943.

Así mismo, se impulsó el ajuste de la tasa del impuesto a los réditos y la creación de un impuesto a los beneficios extraordinarios.

También se verificaron cambios institucionales relevantes que reforzaron a la administración tributaria, entre ellos la puesta en marcha (en 1949) de la Dirección General Impositiva (DGI).

⁵⁰BUNGE Alejandro “Una Nueva Argentina” 3ª Edición. Madrid. Editorial Hyspàmerica.1984

El sistema tributario ganó entonces en progresividad y los niveles de recaudación aumentaron sostenidamente, en términos del producto bruto interno, para alcanzar el máximo histórico hacia 1950.

En 1949 fue revisado el sistema de coparticipación: se reforzó la imposición coparticipable y se propició una reasignación explícita de una parte de los recursos (desde las provincias más avanzadas a las menos desarrolladas).

Si bien los gastos durante los años 1940 y 1950 fueron en aumento, la creación de las Cajas de Jubilaciones, junto con la introducción del impuesto a las ganancias eventuales y la ampliación del alcance del impuesto a los réditos, generaron los nuevos recursos necesarios para hacer frente a tales erogaciones.

Los gobiernos posteriores al primer peronismo se encontraron con una economía cerrada al comercio exterior y, en consecuencia, con gran dificultad para generar las divisas que permitiesen hacer frente a las importaciones necesarias.

En 1958 se puso en marcha, bajo el gobierno de Frondizi (1958-1962), un plan que tendió a profundizar el modelo de industrialización por sustitución de importaciones, cuyos efectos pudieron vislumbrarse durante la gestión del Presidente Illía en la que el producto bruto interno se incrementó a una tasa anual promedio superior al 4,5% sin que se presentasen recesiones.

Hacia 1973, con la tercera presidencia de Perón (1973-1974), se llevaron adelante medidas tendientes a mantener el régimen de sustitución de importaciones a través de una fuerte participación estatal en la economía y medidas redistributivas de los ingresos públicos, lográndose un breve lapso de tiempo de crecimiento con estabilidad de precios y mayor equidad social⁵¹.

⁵¹ CUCCORESSE Horacio Juan. Ob. Cit. Pág. 32

A partir de este proceso comenzó a gestarse una nueva modificación del sistema tributario caracterizado por el reemplazo del impuesto a los réditos y ganancias eventuales por el impuesto a las ganancias, unificando ambos gravámenes y considerando las ganancias eventuales como una “quinta categoría” del nuevo impuesto; la obtención de utilidades no distributivas en favor de las sociedades alcanzadas mediante el progresivo impuesto al capital; la elaboración de un proyecto destinado a incrementar la productividad del sector agropecuario mediante la creación de un impuesto sobre la productividad normal de la tierra(no llegó a concretarse); La unificación de los impuestos a las ventas y a las actividades lucrativas mediante la adopción del impuesto al valor agregado.

A todos estos recursos debe agregarse el denominado “impuesto inflacionario”; es decir, la porción de la alta inflación generada por una desmedida emisión monetaria, que significó un auxilio para el Estado en situaciones de emergencia económica.

Este tramo de la historia fiscal fue caracterizado en sus inicios, por reformas fiscales estructurales, tendientes a satisfacer los requerimientos derivados del fin del modelo agroexportador, de las obligaciones con los organismos crediticios extranjeros, el impulso del proceso de sustitución de importaciones, la participación estatal y la articulación de mecanismos de distribución de la riqueza.

Sin embargo, el advenimiento de un gobierno de facto en 1955, provocó un quiebre en la dinámica económica que culminó con las políticas mantenidas hasta el momento, dando inicio a un nuevo proceso de declive financiero.

5.5. La tributación en el periodo 1975-2002; La crisis estructural.

Durante 1975, a un año de la muerte del Presidente Perón, el gobierno que lo sucedió encabezado por Isabel Perón (1974-1976), enfrentó una severa crisis de

legitimidad y sufrió un desborde de la situación económica que derivó en un fallido experimento económico, denominado Rodrigazo⁵²

El mismo terminó en una abrupta disparada inflacionaria y en un fuerte déficit fiscal cubierto con emisión monetaria; erigiéndose como el punto de inflexión a partir del cual comenzaron a esbozarse políticas liberales regresivas de los alcances obtenidos en la etapa anterior⁵³.

En una primera instancia, la situación fiscal durante los inicios de la dictadura, presentó una leve mejoría en razón de un cierto ordenamiento fiscal y progresos en el comercio exterior.

En el sistema financiero se liberaron las tasas de interés y la asignación del crédito. Frente a los inconvenientes suscitados por la inestabilidad de los precios, se llevó adelante durante 1978-1981 una política de estabilización basada en el enfoque monetario de la balanza de pagos, que requería la eliminación de los controles de capitales.

Más no fueron alcanzados los resultados previstos, sino que por el contrario se produjo una sobrevaluación de la moneda, la pérdida de competencia de la economía nacional, la consecuente declinación en el nivel de actividad y una severa crisis del sistema financiero, cuyo principal exponente fue un nuevo endeudamiento externo.

Vislumbrándose el fin del proceso militar, se articularon medidas alternativas consistentes en devaluaciones y en la estatización de deuda privada externa.

Dichas políticas ocasionaron que en el último año de permanencia del régimen de facto, se alcanzara un déficit equivalente al 15,6% del producto bruto interno, una deuda

⁵²RESTIVO Néstor y DELLATORRE Raúl, "El Rodrigazo, 30 años después; un ajuste que cambió al país". 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Claves para todos. 2005.

⁵³ VITALE, Luis, "Historia de la Deuda Externa Latinoamericana y Entretelones del Endeudamiento Argentino", 1ª edición. Buenos Aires. Editorial Sudamericana Planeta, 1986.

externa de 70% del producto bruto interno y unos servicios anuales de intereses del orden del 8%.

La llegada de un gobierno democrático, importó nuevos desafíos económicos⁵⁴. Con el fin de procurar estabilidad financiera se gestó el denominado plan austral, que consistió, en la fijación del tipo de cambio y el congelamiento de salarios, tarifas y precios industriales. A través de éste se asumió el compromiso de no emitir dinero para financiar el desequilibrio de las cuentas públicas y se definió una reforma tributaria que apuntó al incremento de los impuestos sobre el comercio exterior.

El plan tuvo un resultado favorable durante el primer año de su implementación, con una recuperación del producto bruto interno, de la inversión y niveles de inflación controlables.

Pero nuevas presiones sectoriales, del agro y de los sindicatos, llevaron al gobierno a realizar algunas concesiones que terminaron por afectar la estabilidad alcanzada.

Durante la segunda mitad de 1986, se produjeron altos niveles inflacionarios que desembocaron en la primera hiperinflación a principios de 1989.

La solución propuesta para combatir las hiperinflaciones de 1989 y 1990 se estableció, durante la posterior gestión del Presidente Menem (1989-1995 y 1995-1999) por medio del llamado régimen de convertibilidad, que se mantendría impoluto hasta el año 2001.

Paralelamente con la fijación de un tipo de cambio, se llevaron adelante un gran número de reformas que comprendieron la privatización masiva de empresas estatales, la concesión de servicios públicos, el tratamiento preferencial al capital extranjero, la

⁵⁴ CUCCORESSE Horacio Juan .Ob.cit. Pág. 32

profundización de la apertura financiera y comercial y la desregulación de los mercados internos.

Dichas iniciativas presentaron resultados positivos en los primeros años de gobierno, pero después de la segunda mitad de los '90 la economía comenzó a encaminarse hacia una crisis que culminó en la profunda depresión de 1998-2002⁵⁵. En el aspecto fiscal, los desequilibrios de las cuentas públicas se hicieron mayores una vez avanzada la década, fundamentalmente, por la merma en los ingresos y el crecimiento acelerado de las erogaciones correspondientes a bs servicios de deuda. Los ingresos aduaneros, se redujeron y alcanzaron un nivel de menos de 1 punto del producto bruto interno.

Por el contrario, la presión impositiva se elevó, siendo su mayor manifestación en el impuesto al valor agregado, tornándose así cada vez más regresivo el sistema de tributos legislados con gran impacto sobre los niveles de ocupación y actividad.

Los costos de la convertibilidad se hicieron sentir hacia el año 2001. Con el fin de mantener el régimen, el presidente De La Rúa, convocó a su creador Domingo Cavallo, otorgándole súper- poderes para la ejecución de medidas paliativas de la crisis económica.

Lejos de alcanzar su cometido, las mismas acentuaron los problemas en virtud de la reducción del gasto público, la reducción de salarios y el congelamiento de cuentas corrientes conocido como corralito financiero que finalmente desencadenó el estallido social de 19 y 20 de diciembre de dicho año provocando la dimisión del jefe de Estado.

La crisis de 2001 marcó un antes y un después en la historia argentina.

⁵⁵ DAMILL, Mario, "La Economía y la Política Económica: del Viejo al Nuevo Endeudamiento". 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Mimeo. 2003

Las políticas empleadas desde el 2002 en adelante han coadyuvado al mejoramiento de la situación económica actual y a una recuperación de la confianza de los sectores internos y externos.

Sin embargo las consecuencias de las malas decisiones fiscales y financieras de los últimos decenios aún tienen incidencia en el contexto social vigente.

Todavía subsisten cuestiones a resolver en las que el rol de la tributación y su finalidad deben ser discutidos.

Con esta cronología se tuvo por fin explicar la incidencia de la imposición en el devenir histórico y político del país; siendo la propuesta mejoradora, incluida en el capítulo final de esta investigación.

6. Conclusiones de este capítulo.

En función de lo expuesto, se sostiene, que los municipios deberán delinear cuestiones previas y necesarias como ser el tipo de tipo de facultades que pretenden asumir (potestad o competencia o incumbencia tributaria) para luego definir sobre qué clase de tributos pretenden ejercer dichas facultades (Impuestos, tasas o contribuciones).

Asimismo y de haber transferencia de potestades o incumbencias tributarias provinciales a los municipios es conveniente que se traten de tributos que puedan ser objeto de fácil recaudación a ese nivel estadual que son generalmente aquellos cuyos hechos imponibles acaecen con cierta permanencia en el territorio del municipios.

Por otro lado el concepto de autonomía de los municipios introducida por la reforma del año 1994, en la Constitución Nacional en modo alguno importó la atribución de potestades tributarias originarias a estos últimos atento a que si bien el art. 123 de la Constitución Nacional⁵⁶ dispone que las constituciones provinciales deben

⁵⁶EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constituciòn Nacional. Buenos Aires. Pàg 36.

“asegurar la autonomía municipal” faculta a las mismas a que reglen su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. Tampoco el referenciado artículo modificó el deslinde de las potestades tributarias vigentes en el texto constitucional con anterioridad a su reforma.

No obstante, si bien los alcances y límites de la mentada autonomía de los municipios surgen en primer término de la propia Constitución Nacional, el ordenamiento provincial también encuadra su confín en la no afectación de la existencia misma de los municipios con normas que entorpezcan su accionar administrativo y/o los priven de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de sus funciones⁵⁷

En el caso específico de la provincia de Santa Fe, el art. 107 de la Constitución Provincial⁵⁸ facultó a los municipios para crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios, pero solo hace referencia a las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción razón por la cual si pretenden ejercer potestades tributarias en materia de impuestos surge como necesaria una reforma de la Carta Magna provincial.

Por último los municipios locales que pretendan incursionar en el ejercicio de nuevas potestades tributarias deberán también atender a los términos de las leyes y acuerdos que se celebren en materia de coparticipación entre la Nación y la provincia de Santa Fe, caso contrario se podrían violentar expresas directivas establecidas en la constitución provincial atento a que compete al gobernador (art. 72 inc. 12 de la constitución de la provincia)⁵⁹, el concluir convenios o tratados con la Nación y otras provincias con aprobación de la legislatura debiendo los municipios ajustarse a estos últimos.

⁵⁷EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS: 2010. Constitución Nacional. Buenos Aires. Pág. 16.

⁵⁸EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constitución Provincia De Santa Fe. Buenos Aires. Pág 20.

⁵⁹EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constitución Provincia De Santa Fe. Buenos Aires. Pág 18.

Es por lo antedicho que, como hipótesis de máxima, los municipios podrán alcanzar una autonomía atenuada o de segundo grado, distinta a la que detentan las provincias (autonomía de primer grado), atento a que los mismos constituyen un ente gubernamental de jerarquía inferior a las provincias y, obviamente de la Nación.

Un caso paradigmático es el de la provincia de Córdoba en donde si bien la Constitución de esa provincia otorga autonomía a los municipios y se le reconoce potestad tributaria originaria, el Tribunal Superior de Justicia las sujeto al ejercicio de las potestades tributarias provinciales y nacionales.

Es así que en la causa “Banca Nazionale del Lavoro SA c/ Municipalidad de Río Cuarto”; el tribunal superior de Córdoba en 09/12/1999, sostuvo⁶⁰: “...Resulta explicita e indubitable la voluntad del constituyente provincial de 1987 de conferir a los municipios de la provincia de Córdoba el carácter de autónomos, lo que se traduce en la concesión de potestades tributarias originarias en la actuación de cada uno de ellos, con la limitación sustancial que impone una vinculación positiva de tales potestades a los principios constitucionales que rigen en materia de tributación y a la armonización emergente del ejercicio de idéntica potestad por parte de la provincia y del Estado Federal...”.

⁶⁰ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE CÒRDOBA:” Banca Nazionale del Lavoro SA c/ Municipalidad de Río Cuarto”; Córdoba del 09/12/1999

Capítulo II

DERECHO TRIBUTARIO

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Derecho tributario. Conceptos. 2.1. Los tributos. Noción general. 2.2. Clasificación. 2.3. Conclusiones. 3. El impuesto. Noción general. 3.1. Concepto. 3.2. Naturaleza jurídica. 3.3. Clasificaciones. 4. Las tasas. Noción General. 4.1. Concepto. 4.2. Características esenciales de la tasa. 4.3. Diferencia con el impuesto. 4.4. Diferencia con el precio. 4.5. Graduación. 5. Contribuciones Especiales. 5.1. Concepto. 5.2. La Contribución de mejoras, el impuesto y la Tasa. 5.3. Contribución de Mejoras. 5.4. Elementos de la contribución de mejoras. 6. Peaje. 6.1. Naturaleza jurídica. 6.2. Su Constitucionalidad. 7. Contribuciones Parafiscales. 8. Conclusiones del Capítulo.

1. Introducción.

En el presente capítulo se desarrollará la clasificación tripartita de tributos: Impuestos, tasas y contribuciones; nociones generales y específicas de distintos autores en la temática, su naturaleza jurídica, aplicación y modalidades de los mismos.

2. Derecho Tributario.

El concepto del derecho tributario, en cuanto disciplina jurídica de derecho público, esta conceptualizado en función de diversos criterios, en especial en cuanto al alcance de sus contenidos.

Para el maestro Giuliani Fonrouge⁶¹, el derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.

Para Villegas⁶², el derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. En el mismo sentido, Dino Jarach⁶³, que añade al conjunto de normas, también los principios.

Con el mismo criterio de Martin y Rodríguez Usé⁶⁴, cuando consideran que el derecho tributario puede ser definido como el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales, pero que además, integran esa

⁶¹GIULIANI FONROUGE, carlos M, derecho financiero ed. Depalma, 1983 t 1 pag. 40.

⁶²VILLEGAS, Hector, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, ed. Depalma, 1992 pag. 133.

⁶³JARACH, Dino, "Finanzas publica" ed. Cangallo, 1983, pag. 363.

⁶⁴MARTIN, Jose M y RODRIGUEZ USE, Guillermo , "Derecho tributario general", ed. Depalma 1986, pag. 9.

disciplina jurídica los principios jurídicos de la tributación y las instituciones dimanantes del plexo normativo tributario.

Valdés Costa⁶⁵ lo define como el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago.

Para Luqui⁶⁶, el derecho tributario comprende aquellos recursos para cuya creación el Estado no necesita contar con la voluntad del particular (expresa o tácita), como es necesario en los demás recursos. Para crear la obligación tributaria le es suficiente su poder de imperio y que conforma la clásica trilogía de impuestos, tasas y las contribuciones especiales.

El derecho crea y disciplina relaciones jurídicas entre el Estado y aquellos que le están jurídicamente sometidos. Con la imposición, el Estado se procura una parte de los medios, de los cuales necesita para sostener los gastos que le derivan de sus tareas. Si para procurarse estos medios efectuase obras arbitrarias a buen precio a personas seleccionadas al caso, no se podría hablar de derecho tributario. La característica de una imposición conforme a los principios del Estado de derecho está en la disciplina de la obligación tributaria mediante una norma jurídica. La ley confiere al Estado la pretensión de exigir, de quien está sujeto a la norma, o en breve, impuesto. El derecho de impuesto es un derecho de cobro disciplinado en base a los principios del Estado de derecho.⁶⁷

2.1. Los tributos: Noción.

⁶⁵ VALDES COSTA, Ramón, “Instituciones de derecho tributario”, ed. Depalma, pag. 1.

⁶⁶ LUQUI, Juan Carlos, “La obligación tributaria”, ed. Depalma, 1989 pag. 5.

⁶⁷ BRAUSE BERRETA, Alberto y PEIRANO FACIO, Juan Carlos, “Contribuciones especiales, características jurídicas”. 1ª Edición. Montevideo. Editorial Estudios tributario. 1999.

La caracterización jurídica del tributo en si mismo e independientemente de sus especies (impuestos, tasas, contribuciones especiales), es importante para establecer los elementos comunes a todas las especies, así como sus notas específicas que lo diferencian de otros ingresos públicos.

Tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.

A continuación el desglose del concepto:

a) Prestaciones en dinero:

Es una característica de nuestra economía monetaria que las prestaciones sean en dinero. Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho que ella sea *in natura* no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable” para que constituya un tributo, siempre que concurren los demás elementos caracterizantes.

b) Exigidas en ejercicio del poder de imperio:

Elemento esencial del tributo es la coacción, o sea la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible. La bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por la “unilateralidad” en cuanto a la génesis de la obligación.

c) En virtud de una ley:

No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino “*nullun tributum sine lege*”⁶⁸. La circunstancia fáctica, hipotética y condicionante puede consistir en una hecho, en un resultado, en un conjunto de hechos, en una situación en que el obligado se halla, o lo que produce, lo que recibe, su adquisición, o sea de variada índole.

Tales circunstancias fácticas y condicionantes se denomina hecho imponible, y su acaecimiento en el mundo trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria también proporciona o contiene⁶⁹.

d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines:

El objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas⁷⁰. Pero ese objetivo puede no ser el único.

El tributo puede perseguir también fines extrafiscales, ajenos a la obtención de ingresos. Son los casos de los tributos aduaneros protectores.

2.2. Clasificación.

Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones

⁶⁸ JARACH, Dino, “Curso superior de derecho tributario”, 1ª Edición. Buenos Aires, 1969. El hecho imponible, Buenos Aires, 1943.

⁶⁹ GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel. “Las tasas en la hacienda pública”. 1ª Edición. Uruguay. Editorial Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. 1988.

⁷⁰ GIANNINI, A.d., “Instituciones de derecho tributario”. 1ª Edición. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. 1957. Pag. 87.

políticas, técnicas y jurídicas. No solo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes⁷¹.

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

En virtud de estas características de los tributos, el profesor brasileño Geraldo Ataliba⁷², propone una nueva clasificación de los tributos, dividiéndolos en vinculados y no vinculados.

En los tributos vinculados, la obligación depende de que ocurra un hecho generador, que es siempre el desempeño de una actuación estatal referida al obligado. Conforme a esta clasificación, serían tributos vinculados la tasa y la contribución especial.

En los tributos no vinculados, en cambio, el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal. El impuesto sería, por lo tanto, un tributo no vinculado.

Esta clasificación del jurista brasileño mencionado, concuerda con las definiciones de los diferentes tributos que proporciona el Modelo de Código Tributario para América Latina⁷³. Según este modelo, impuesto es el tributo cuya obligación tiene

⁷¹ AHUMADA, Guillermo; "Tratado de finanzas publicas". Editorial Imprenta de la Universidad de Cordoba. 1956. Pag. 333

⁷² GERALDO ATALIBA: "Apontamento de sciência das finanças, direito financeiro e tributario", cit. Considerações em torno da teoria jurídica da taxa, em "revista de direito publico", san pablo, N°9 1969

⁷³ Modelo de Código Tributario para America Latina. art. 15. (En línea). (Citado 20/06/20) (Disponibile en internet www.Modelodecodigotributariopara.americalatina.com). (Ultima consulta. 26/7/11).

como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente.

La tasa es caracterizada por el Modelo como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Por último la contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de actividades estatales.

3. El Impuesto: Noción general.

En la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina⁷⁴ se explica que las categorías de tributos deben definirse prescindiendo de los elementos comunes que se mencionan en la definición genérica del tributo. La definición del impuesto presenta dificultades, ya que éste responde casi estrictamente a esos elementos comunes. Sin embargo la comisión redactora del Modelo creyó conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto.

3.1. Concepto.

Procurando no repetir en la caracterización del impuesto, los conceptos comunes con los tributos en general, se pueden definir al impuesto como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos

⁷⁴ JARACH, Dino: “Análisis del código tributario para América latina”. En revista “Impuestos” t. 29 pág. 189.

imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”⁷⁵

Al decir que el impuesto es exigido a “quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”, se quiere significar que el hecho generador de la obligación de tributar está relacionado con la persona o bienes del obligado. La ley toma en consideración alguna circunstancia fáctica relativa a aquél. Este hecho elegido como generador, no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado.

El impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

3.2. Naturaleza Jurídica.

Como dice Giannini⁷⁶ el impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de esa potestad, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual le requiere realizar gastos.

El impuesto es, pues jurídicamente como todos los tributos, una institución de derecho público. No es un contrato bilateral entre Estado y contribuyente ni una “carga real” que deban soportar los inmuebles, como alguna vez se sostuvo doctrinariamente y

⁷⁵ PUGLIESE, Mario: “Instituciones del derecho financiero”. Ob.cit en “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario” Villegas, Héctor. Pag.72

⁷⁶ GIANNINI, A.D. “Instituciones de derecho financiero” 1ª Edición. Madrid.Editorial de Derecho Financiero. 1957. Pag. 87.

por la jurisprudencia⁷⁷. El impuesto es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.

La naturaleza jurídica del impuesto, como institución de derecho público, no difiere de las restantes instituciones cuya finalidad está dada por el necesario accionar del Estado en pro de la satisfacción de los requerimientos sociales de la comunidad.

3.3. Clasificaciones.

Se conocen innumerables clasificaciones de los impuestos. Se los divide en impuestos internos, que son aquellos que se perciben dentro de los límites del país; e impuestos externos, que se cobran con motivo de la entrada o salida de bienes de las fronteras. Se entiende que esta clasificación es inapropiada porque todo lo recaudado impositivamente en un país, (en concepto de impuestos aduaneros y similares), deriva de impuestos internos⁷⁸.

La clasificación entre impuestos ordinarios y extraordinarios se hacía antiguamente para diferenciar aquellos impuestos que se percibían para satisfacer necesidades habituales de la colectividad y, por el contrario, aquellos otros que se aplican en caso de emergencia. Actualmente, esta clasificación se refiere no tanto al tipo de necesidades a solventar, sino el carácter de permanencia o transitoriedad del impuesto. En tal sentido se dice que los impuestos ordinarios son aquellos que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración. En cambio, son impuestos extraordinarios aquellos transitorios o de emergencia, que tienen un lapso determinado de duración⁷⁹.

⁷⁷ Revista Jurídica La ley. Tomo 28. Pag. 303. Fallos 218-596; 223-233.

⁷⁸ VILLEGAS, Hector. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". ob. Cit. Pag. 40.

⁷⁹ CORTES DOMÍNGUEZ, Matías, "Ordenamiento tributario español", 1ª Edición. Madrid. Editorial Madrid. 1970.

A) **Impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos:**

Conforme a esta clasificación, son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva.

Los impuestos reales, en cambio, consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente.

Giuliani Fonrouge critica esta distinción sosteniendo que modernamente ha perdido parte de su vigencia⁸⁰.

B) **Impuestos directos e indirectos:**

Esta clasificación es quizás la más importante en nuestro país, conforme a la delimitación de facultades impositivas entre Nación y Provincia. Sin embargo cabe decir que esta clasificación es imprecisa y que son muy dispares los criterios que la doctrina ha utilizado para distinguir impuestos directos e indirectos.

El profesor español Sáinz de Bujanda⁸¹, en un esfuerzo por encontrar fundamento jurídico a la distinción, la formula de la siguiente manera: el impuesto es directo cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a esta facultades legales para resarcirse, y es indirecto cuando la norma tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado.

⁸⁰GIULIANI FONROUGE Ob.cit. pág. 75. En Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario”.

⁸¹SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Impuestos directos e indirectos”, en Hacienda y Derecho, T.II. Pag. 429

El profesor Cesare Cosciani⁸² tiene una concepción más pragmática del distingo, y elimina toda referencia a la capacidad contributiva. Define a los impuestos directos como aquellos adjudicatarios al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto, y define a los impuestos indirectos como los relativos a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción.

Valdés Costa⁸³ sostiene que las varias distinciones entre impuesto directo e indirecto son imprecisas desde el punto de vista teórico.

Expresa que en términos generales existe acuerdo en considerar como impuestos directos a los impuestos a la renta y al patrimonio, y como impuestos indirectos a los impuestos al consumo y a las transacciones.

4. Las Tasas. Noción General.

Este tributo es el que más discrepancias presenta para su caracterización. Ello se debe en parte, a que se crean en diversos países presuntas tasas caracterizadas de distintas maneras, con nombres que no siempre responden a la realidad del instituto, recaudadas por organismos diferentes y mediante procedimientos disimiles.

La caracterización correcta de la tasa tiene importancia, no obstante su poca significación económica como fuente de ingresos. Por lo tanto los municipios las utilizan en forma preponderante en la esfera de su competencia, cubriendo con ellas la mayor parte de sus erogaciones⁸⁴.

En el orden internacional, la cuestión presenta importancia fundamental, ya que los gobiernos departamentales están facultados a crear tasas, pero no impuestos, siendo

⁸² CESARE COSCIANI, "El impuesto directo en el cuadro de un sistema tributario", en revista "impuesto", T. 21, pag. 1, 1963

⁸³ VALDES COSTA, "Curso de derecho tributario", 2ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1997..

⁸⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario. "Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario". Ob.cit. Pag. 90.

de destacar que en la Argentina es controvertida la cuestión de si las municipalidades solo pueden crear tasas, o están facultadas también para el cobro del impuesto⁸⁵.

4.1. Concepto de tasa.

A modo de noción general, se dirá que la tasa; es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente⁸⁶.

4.2. Características esenciales de la tasa.

1) En primer lugar, se resalta el carácter tributario de la tasa, lo cual significa, según la caracterización general del tributo, que la tasa es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio. La circunstancia de tratarse de una prestación exigida coactivamente por el Estado, es justamente lo que asigna a la tasa carácter de tributo, ya que de lo contrario nos hallaremos con un precio⁸⁷.

2) En segundo lugar, el mismo carácter de tributo de la tasa torna esencial que únicamente pueda ser creada por ley.

3) En tercer lugar, la noción de tasa que se conceptualiza, conceptúa que su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculado con el obligado al pago. La actuación estatal vinculante es el elemento caracterizador más importante para saber si al enfrentarnos con determinado tributo estamos realmente ante una tasa.

Sobre esto la doctrina y la jurisprudencia son coincidentes. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que es de naturaleza de la tasa que su cobro

⁸⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario. Ib Idem. Pàg 90.

⁸⁶ VILLEGAS, Héctor Belisario. Ib Idem. Pàg 90.

⁸⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario. Ib Idem. Pàg 90.

corresponda siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente⁸⁸.

Esta actividad debe ser efectivamente prestada y no puede ser meramente potencial⁸⁹.

4) En cuarto lugar, se afirma que dentro de los elementos característicos de la tasa se halla la circunstancia de que el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo⁹⁰.

5) En quinto lugar, es fundamental para la noción de la tasa el hecho de que el servicio sea divisible, aunque en realidad esta característica surge implícita de la naturaleza “particularizada” del servicio estatal que da lugar al tributo tasa.

6) Voluntariedad.

7) Destino de los fondos.

8) Ventaja.

4.3. Diferencia con el impuesto.

TASAS	IMPUESTOS
Es la contraprestación de un servicio que el individuo usa en provecho propio.	Es una contribución de los individuos al mantenimiento del estado considerado

⁸⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Curso de derecho financiero español”, 1ª Edición. Madrid. Editorial Instituto de estudios fiscales. 1987.

⁸⁹ BECKER, Alfredo agosto, “Teoría general del derecho tributario”, 1ª Edición. Brasil. Editorial san pablo. 1993.

⁹⁰ ATALIBA, Geraldo; “Consideraciones entorno a la teoría jurídica de la tasa”. En revista de Derecho Público. San pablo. 1979.

	como institución necesaria a la subsistencia de la vida colectiva.
El sacrificio tiene en vista el interés particular y en forma mediata el interés general.	El sacrificio tiene en vista el interés general y en forma mediata el interés particular.
En principio no son obligatorias. Nadie puede ser obligado a utilizar los servicios ni perseguido porque prescinda de ellos; aunque al monopolizar el estado ciertos servicios públicos que imponen tasas, su empleo es forzoso como consecuencia del monopolio y la necesidad. Esta forma indirecta de coacción es muy distinta a la coacción legal que presiona para el cobro del impuesto.	La coacción jurídica es categórica, general y uniforme. Todo individuo debe pagarlo; si se resiste y el Estado lo advierte, se le obliga por conminación administrativa al comienzo y por acción judicial después, pudiendo llegarse a la violencia material en caso de rebelión, como lo recuerdan diversos hechos históricos. La coacción jurídica actual tiene una base muy firme, en la forma democrática, representativa del Estado y en el sentido económico y social de las leyes.
Corresponden en su mayor parte a una organización del Estado formada con la base del dominio semipúblico, integrado con ciertos capitales, para prestar servicios con la idea predominante del interés	Derivan del derecho que la Constitución argentina asigna a las autoridades para constituir el tesoro común que la Carta Constitucional argentina denomina en su art. 4.- ⁹¹

⁹¹GARCÍA BELSUNCE "Tratado de tributación" Tomo II. "Política y economía tributaria. 2 volúmenes". Buenos Aires. Editorial Astrea. 1999.

colectivo.	
------------	--

4.4. Diferencia con el precio.

La tasa es indudablemente el tributo más cercano a los ingresos de derecho privado denominados “precios”, y de allí que la distinción entre uno y otro sea uno de los más intrincados problemas del derecho tributario.

La adscripción de un ingreso a uno u otra categoría, constituye una premisa necesaria para resolver varias cuestiones prácticas.

Así con respecto al principio del “*solvet et repete*”, el cual se aplica a los tributos, pero no en cuanto a precios. Con relaciona la competencia de órganos judiciales o administrativos que resolverán las controversias planteadas y que pueden diferir según que el ingreso sea o no tributario⁹².

También se puede advertir diferencias en cuanto a la vía de ejecución en caso de incumplimiento. Será la ejecución fiscal si se trata de tasas, pero no corresponderá ese trámite judicial si se tratara de precio. De igual manera, y de tratarse de tributo la tasa, existirá prelación del Estado sobre otros acreedores, lo que no sucederá respecto a los precios.

La posición de Giuliani Fonrouge, diferencia tasa de precio, afirmando que la ejecución de actividades inherentes a la soberanía (que tengan la posibilidad de ser divisibles), solo puede dar lugar a tasas, y que todas las otras sumas que el Estado exija

⁹² DE JUANO, Manuel, “Curso de finanzas y de derecho tributario”. 1987.

como contraprestación de un bien, la concesión de un uso o goce, la ejecución de una obra o la prestación de un servicio no inherente, da lugar a un precio, que podrá ser un precio público, pero que no es tributo denominado “tasa”⁹³.

Para este autor, las sumas de dinero que se exigen, por la prestación de servicios públicos, no son otra cosa más, que precios públicos.

4.5. Graduación.

Se afirma que éste es el punto más dificultoso de dilucidar sobre la tasa, y de ahí las múltiples teorías contradictorias acerca de la cuestión. Esta dificultad es tan notoria que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido disímiles criterios a través del tiempo.

- a) Una parte de la doctrina (Laferrière, Mehl)⁹⁴, sostiene que la tasa debe ser graduada según el valor de la ventaja que por el servicio obtiene el obligado.

De obtener ventaja el particular en quien el tributo se individualiza, ella puede ser un elemento a tener en cuenta en la fijación del monto, pero como no es característica esencial de la tasa la obtención de la ventaja, el criterio no será útil en todos los casos, por lo cual pierde su validez general.

- b) Otra teoría sostiene que la tasa debe graduarse por el costo del servicio en relación con cada contribuyente. La Corte Suprema nacional argentina llegó a sostener que es de la “naturaleza de la tasa tener relación con el costo del servicio.

⁹³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. “Derecho Financiero”, 7ª Edición. Buenos Aires. Editorial La Ley. 1999.

⁹⁴ JARACH, DINO “Curso superior de Derecho Tributario”, 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Linceo Profesional Cima. 1969.

Autores como Alberto Spota, afirman que la “causa” de la tasa es la relación entre el servicio y el quantum de lo percibido⁹⁵.

Esta teoría sufrió una evolución y la jurisprudencia admitió que aun cuando el monto de la tasa exceda el costo del servicio, la tasa no es jurídicamente inválida⁹⁶.

Es evidente que el costo del servicio puede ser uno de los elementos valorables para la fijación de la cuantía del tributo y quizás el más importante, pero no el único criterio. Por otra parte, la fijación de lo que se debe entender por “costo” real de un servicio en relación a cada contribuyente, es muy difícil de determinar, y de allí las oscilaciones de la jurisprudencia argentina, que ha hecho una serie de disquisiciones al respecto.

Las consideraciones precedentes son exactas, puesto que la cuantía de la tasa no hace a su naturaleza como figura tributaria. Esa fijación es el resultado de la valoración política del legislador, tal como sucede en los demás tributos.

Pero eso no quiere decir que –tal como sucede en todos los tributos- esa fijación del monto no tenga sus límites. Solo que, tales límites hacen a su legitimidad, pero no a su naturaleza⁹⁷.

De la consideración precedente, se deduce como lógica conclusión que para que la tasa sea legítima, y no arbitraria, tiene que existir una discreta y razonable proporción entre el monto exigido y las características generales de la actividad vinculante.

⁹⁵ SPOTA Alberto, la adecuada proporción entre el servicio público y la tasa retributiva, en J.A., 1946-IV-148.

⁹⁶ Ib Idem, 97.

⁹⁷ GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel: “Las tasas en la hacienda pública”. 1ª Edición. Montevideo 1959.

5. Contribuciones Especiales.

Las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado⁹⁸.

Como dice Giuliani Fonrouge⁹⁹, este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados.

Como lo hace notar Valdés Costa¹⁰⁰, la actividad estatal satisface intereses generales que simultáneamente proporciona ventajas a personas determinadas.

El beneficio es el criterio de justicia distributiva particular de la contribución especial, puesto que entraña una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza y, por consiguiente de capacidad contributiva.

Es destacable, sin embargo que el beneficio, como criterio material de justicia solo tiene eficacia en el momento de redacción de la norma que prevé el tributo, por cuanto en tal oportunidad el legislador “conjetura” que la obra, gasto o actividad pública procurará una ventaja al futuro obligado. El beneficio se imagina en virtud de un razonamiento del legislador, que como presunción, se agota jurídicamente en su pensamiento.

Esto significa que el beneficio opera como realidad verificada jurídicamente pero no fácticamente. En otras palabras; es irrelevante que el obligado obtenga o no, en

⁹⁸ CORTÉZ DOMINGUEZ, Matías, “Ordenamiento tributario español”. 1ª Edición. Madrid. Editorial Civitas. 1977.

⁹⁹ GIULIANI FONROUGE “Derecho Financiero”. 4ª Edición. Buenos Aires. Editorial La ley. 1999.

¹⁰⁰ VALDES COSTA. “Curso de derecho Tributario”, 2º edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1997.

el caso concreto, el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y en consecuencia su capacidad de pago¹⁰¹.

Pero es imprescindible que el hecho que se tomó como productor del beneficio sea realmente idóneo para originarlo, ya que de lo contrario el hecho imponible será de imposible configuración y el tributo será inválido.

Las contribuciones especiales tienen importancia porque la exacción está vinculada con una ventaja, y eso crea una predisposición psicológica favorable en el obligado. Si bien la contribución especial es un tributo, y como tal es coactivo, tiene relevancia la aquiescencia de la comunidad lograda por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general¹⁰².

5.2. La Contribución de mejoras, el impuesto y la Tasa.

La particularidad de la contribución especial con respecto a otros tributos es indiscutible. Se diferencia del impuesto porque mientras en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficio, en el impuesto la prestación no es correlativa a actividad estatal alguna.

Con la tasa, tiene en común que ambos tributos requieren determinada actividad estatal, pero mientras en la tasa sólo se exige un servicio individualizado en el contribuyente, aunque no produzca ventaja. Ésta es esencial en la contribución especial¹⁰³.

¹⁰¹ CORTÉZ DOMÍNGUEZ, Matías, "Ordenamiento tributario español". 1ª Edición. Madrid. Editorial Civitas. 1970. Pág. 223

¹⁰² SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Impuestos directos e indirectos", en Hacienda y Derecho; T. II, pág. 429.

¹⁰³ ATALIBA, Geraldo; "Apuntalamientos de las ciencias de las finanzas, del derecho financiero y tributario" 1ª Edición. Brasil. Editorial San Pablo. 1979.

5.3. Contribución de mejoras.

En la contribución de mejoras el beneficio de los contribuyentes deriva de obras públicas. Cuando el ente público construye, por ejemplo un desagüe, un jardín, una plaza pública, abre una ruta, pavimentación, ensancha o prolonga una calle urbana o un camino rural, suele haber inmuebles cercanos que se valorizan con el consiguiente enriquecimiento del propietario. Atento a esta circunstancia, se estima equitativo gravar a esos beneficiarios, y se instituye un tributo cuyo hecho generador se integra con el beneficio obtenido por la realización de la obra pública¹⁰⁴.

Se citan remotos antecedentes de este tipo tributario en el derecho romano, y más modernamente en Inglaterra, Francia e Italia. En nuestro país tuvo en algún momento gran importancia y sirvió para el financiamiento de aperturas de calles y caminos. Después, las contribuciones de mejoras fueron siendo reemplazadas por impuestos y perdieron gran parte de su trascendencia. Se trata de una institución en retroceso, aunque se le puede computar a favor su vinculación con obras públicas reales de interés común¹⁰⁵.

5.4. Elementos de la contribución de mejoras.

Los elementos necesarios para la configuración de este tributo son¹⁰⁶:

- a) Prestación personal. La obligación de pagar la contribución es de carácter personal, como sucede con todos los tributos. Se hace hincapié en esta

¹⁰⁴ VILLEGAS, Héctor, “Verdades y ficciones en torno al tributo denominado tasa”, 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Revista la información. 1995.

¹⁰⁵ VALDÉS COSTA, Ramón. “Curso de derecho tributario”. 2ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1997.

¹⁰⁶ VILLEGAS, HÉCTOR, “Verdades y ficciones en torno al tributo denominado tasa”. En revista La Información. Ob.cit. Pág. 104

circunstancia porque en algunas oportunidades se han confundido conceptos, y se ha dicho que la obligación es del inmueble valorizado y no de su propietario, lo cual es erróneo.

Si la propiedad se vende estando la obra ya terminada, quien adeuda el gravamen es el vendedor, pero si se finaliza después de la venta, el deudor es el comprador del inmueble valorizado.

- b) Beneficio derivado de la obra. El monto del beneficio surge de comparar el valor del inmueble al fin de la obra con el que tenía antes de ella.

Las leyes suelen establecer distintos procedimientos para fijar el monto de la valorización, como por ejemplo, el de la doble tasación (antes y después de la obra), o recurrir a presunciones, o índice presuntivo de valorización del reparto del costo de la obra entre quienes se consideran beneficiarios.

- c) Proporción razonable entre el presunto beneficio obtenido y la contribución exigida. Es necesario que el importe exigido sea adecuadamente proporcionado al presunto beneficio obtenido.
- d) Destino del producto. Algunos autores como Valdez Costa¹⁰⁷, consideran que es de la esencia de este tributo que el producto de su recaudación se destine efectivamente al financiamiento de la obra. El Modelo de Código tributario para América Latina recoge este criterio al establecer que “el producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de la obra o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación¹⁰⁸. Por otra parte, y si bien el ideal es que los fondos de las contribuciones se destinen a financiar las obras productoras del beneficio u otras futuras, la no afectación no puede conducir a negar validez o especificidad a este tributo.

¹⁰⁷ VALDES COSTA. Ob.cit.Pag.334.

¹⁰⁸ Modelo de Código tributario para América Latina. En JARACH, Dino: “Análisis del código tributario para América latina”. Revista “Impuestos” Tomo 29 pág. 189.

6. El peaje.

El peaje es un tributo. En su acepción más amplia y general, significa la prestación dineraria que se exige por la circulación en una vía de comunicación vial o hidrográfica, (camino, autopista, puente, túnel subfluvial, etc.)¹⁰⁹.

6.1. Naturaleza jurídica.

Los autores disienten en cuanto a la naturaleza jurídica del peaje.

Una primera corriente de opinión sostiene que estas prestaciones tienen una naturaleza contractual que las aleja del ámbito tributario y las convierte en precios.

Desde el punto de vista jurídico, las cantidades que pagan los particulares por la utilización de las obras no tienen naturaleza tributaria, constituyendo la remuneración de los servicios económicos recibidos por los usuarios, y en consecuencia deben ser calificados como precios en sentido genérico¹¹⁰.

Una opuesta posición doctrinal ubica al peaje entre los tributos, pero ello no significa el fin de las discrepancias, por cuanto tampoco hay acuerdo sobre cuál debe ser el encuadramiento dentro de las diferentes especies del genero tributo. Los autores de esta posición consideran que el peaje es una tasa, otros creen que es una contribución especial, no faltando hasta quienes ven en esta prestación un impuesto con fines específicos¹¹¹.

¹⁰⁹ DE JUANO, Manuel; “Curso de finanzas y derecho tributario. Ob.cit.

¹¹⁰ CINCUNEGUI. Juan, “El peaje en la legislación argentina”. Buenos Aires.

¹¹¹ DE JUANO, BIELSA, AHUMADA, MAFFIA, GUIJARRO. GIULIANI FONROUGE.

En coincidencia con Giuliani Fonrouge¹¹², se sostiene que el peaje es genéricamente un tributo y específicamente un tributo vinculado que puede ser comprendido dentro de las contribuciones especiales.

Es un tributo por ser una prestación pecuniaria que el Estado exige coactivamente y ejerciendo su poder de imperio, ya sea por sí o por delegación expresa de esta facultad que haga en un tercero.

Es una contribución especial porque existe actividad estatal vinculante productora de un beneficio individual que ciertas personas reciben como consecuencia del aprovechamiento de determinadas obras publicas de comunicación¹¹³.

6.2. Su constitucionalidad.

La libertad de circulación territorial, derecho expresamente consagrado por la Constitución Nacional¹¹⁴, puede ser objeto de violación si el gravamen del peaje se convierte en un instrumento obtaculizante del libre e irrestricto tránsito de personas y bienes por el territorio de la Nación.

El asunto fue motivo de preocupación doctrinal y diversos especialistas del derecho público se ocuparon del tema, llegándose a la conclusión casi unánime de que el peaje, como contribución que debe satisfacer el usuario con motivo de la utilización de una obra pública, no es violatorio de la libertad de circulación territorial¹¹⁵.

¹¹²GIULIANI FONROUGE, Carlos, "Derecho Financiero". 5ª Edición. Buenos Aires. Editorial La Ley. 2005

¹¹³VILLEGAS Héctor, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". 5ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1993.

¹¹⁴EDITORIAL FUNDACIÓN ROSS:2010. Constitución Nacional. Buenos Aires.

¹¹⁵BIELSA, Rafael, "Estudios de derecho público y de derecho administrativo", 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial. Depalma,1952..

También es casi general la tesis de que la constitucionalidad del peaje debe estar sujeta al respeto de ciertas condiciones, aspecto, éste sobre el cual la uniformidad de criterios desaparece.

Las condiciones requeridas con la legalidad constitucional de la contribución del peaje son:

- a) Que el *quantum* del gravamen sea lo suficientemente bajo y razonable en relación a los usuarios de la obra pública por cuyo aprovechamiento se cobra el peaje.
- b) Que el hecho imponible se integre por la sola circunstancia de circular con prescindencia de todo otro aspecto relativo al contribuyente.
- c) Que exista vía accesible de comunicación alternativa, aunque no de la misma calidad de diseño, ni de igual perfeccionamiento técnico o aun cuando la vía de utilización facultativa no sea directa.
- d) Que atento a su naturaleza jurídica de tributo, sea establecido, en cuanto a sus elementos esenciales por ley especial previa.
- e) Que sea producto de una ley nacional si se trata de una vía interprovincial, pudiendo ser facultad provincial únicamente en cuanto a vías de comunicación situadas dentro de su territorio.

No se comparte que también sea condición de constitucionalidad del peaje que su producto sea exclusivamente destinado a costear la construcción y mantenimiento de la obra¹¹⁶.

¹¹⁶ BIDART CAMPOS, Germán. "Manual de derecho constitucional argentino", 10ª Edición. Buenos Aires. Editorial Astrea.2005

7. Contribuciones Parafiscales.

Se califican de parafiscales las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo¹¹⁷.

Este tipo de exacciones, y bajo la denominación de “parafiscales”, han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social, fondos forestales, bolsas de comercio, colegios profesionales, etc. o sea a entidades de tipo social o de regulación económica.

Se dan generalmente las siguientes características en cuanto a esas exacciones:

a) No se incluye su producto en los presupuestos estatales (de la Nación, provincia o municipios); b) no son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado; c) no ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.

No existe uniformidad en relación a la naturaleza jurídica de estas contribuciones, incluso algunos autores sostienen que las exacciones parafiscales no son tributos¹¹⁸. Dice este autor que el tributo tiene un carácter esencialmente político, mientras que estas contribuciones responden a exigencias económicas-sociales.

Giuliani Fonrouge¹¹⁹sostiene que son tributos, y las hace figurar como “contribuciones especiales”, oponiéndose al termino parafiscal.

La forma más relevante de la parafiscal es la llamada parafiscal social, la cual está constituida por los aportes de seguridad y previsión social que pagan patronos y obreros en las cajas que otorgan beneficios a los trabajadores en relación de

¹¹⁷ PEREZ DE AYALA; José Luis: “Derecho tributario”. Ob.cit.

¹¹⁸ MORSELLI, Manuel: “Compendio de ciencias de las finanzas”.

¹¹⁹ GRIZIOTTI, B.: “Principios de ciencias de las finanzas”.

dependencia. Estos aportes se traducen en beneficios que perciben esas personas y que consisten en jubilaciones, subsidios por enfermedad, accidentes, maternidad, muerte¹.

El Modelo de código tributario para América Latina¹²⁰, incluye entre las contribuciones especiales no solo la contribución de mejoras, sino también la contribución de la “seguridad social”. Define a esta última como “la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión”.

En la respectiva exposición de motivos se explica que las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la Comisión, desde el punto de vista conceptual debe incluirse dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos¹²¹.

8. Conclusiones de este capítulo.

Se advierte que la clasificación de los tributos se halla relativizada en su importancia, porque como dice Giannini¹²², la distinción es incierta y oscilante en los derechos positivos de los diversos países.

Además y tratándose siempre de prestaciones debidas al Estado en virtud de su poder de imperio, la regulación jurídica de todas las especies es sustancialmente la misma y, de hecho, las disposiciones legales más generales en materia tributaria se refieren indistintamente a todos los tributos.

¹²⁰ Modelo de código tributario para América Latina. En JARACH, Dino: “Análisis del código tributario para América latina”, en revista “Impuestos” t. 29 pág. 189.

¹²¹ Ib Idem.

¹²² GIANNINI, A.D. ob. Cit. Pag. 201

No obstante las impresiones legislativas, la distinción tiene relevancia jurídica atenta a determinados elementos específicos diferenciadores, surgiendo la disparidad de la distinta forma en que se halla estructurado o integrado el presupuesto de hecho elegido por el legislador como generador de la obligación tributaria¹²³. Se considera que la clasificación jurídicamente más perfecta es la que divide a los tributos en no vinculados y vinculados.

- a) En los tributos no vinculados (impuestos), no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Por ello, el hecho imponible consistirá en un hecho o situación que, según la valoración del legislador, tenga idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva.
- b) En los tributos vinculados, el hecho imponible está estructurado en forma tal, que consiste en una actividad o gasto a cargo del Estado que de alguna forma se particulariza en el obligado o repercute en su patrimonio.

En estos tributos vinculados debe tenerse en cuenta la actividad o gasto a cargo del Estado que se particulariza o produce efectos benéficos en la persona del obligado.

¹²³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M: “Derecho financiero”, ob. cit. Pág. 165-

Capítulo III

DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Los principios constitucionales. 3. Legalidad. 3.1. Sujeción de la ley a la Constitución. 4. Juridicidad del tributo. 5. Capacidad Contributiva. 6. Igualdad. 7. Generalidad. 8. Proporcionalidad. 9. No Confiscatoriedad. 10. Conclusiones del Capítulo.

1. Introducción:

El derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que podrá pretender el tributo y con qué límites, como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias, constituyen objeto de estudio de ese conjunto de normas que fueron denominadas “Derecho Constitucional Tributario”.

El derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que estas existen. Se ocupa también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (Nación y Provincias)¹²⁴. A continuación, el desarrollo exhaustivo del tema.

2. Los principios constitucionales:

Al referirse a los principios constitucionales de justicia tributaria, Rosembuj¹²⁵ dice que los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico. La Constitución, como norma suprema del ordenamiento jurídico, es inmediatamente vinculante y efectiva tanto para el legislador como para el gobierno y los ciudadanos.

Agrega que debe distinguirse entre el concepto clásico de la legalidad, en cuanto garantía, para que la supremacía tributaria del poder público no desborde las del orden económico liberal, teniendo en cuenta siempre el presupuesto de que no existe en la sociedad civil otro poder de imperio que el ostentado por el poder público y que no existe ninguna prestación pecuniaria que no sea el tributo; con un concepto actual,

¹²⁴DE LA GARZA, Sergio; “Derecho financiero Mexicano”1ª Edición. México. Editorial. Porrúa. 1969

¹²⁵ROSEMBUJ, Tulio.”Elementos de derecho tributario”, Ed. PPU. Págs. 25 y sgtes.

donde la reserva de la ley debe tener como precisa que las prestaciones impuestos o coactivas no se agotan en las figuras tributarias, sino que incluyen todas las prestaciones coactivas que pueden exigirse sin que cuente la voluntad del particular para su perfeccionamiento.

Dice¹²⁶Giuliani Fonrouge que existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario: una de carácter general que corresponde a principios jurídicos de la tributación y que en el país han sido incorporadas al texto de la Constitución Nacional, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general; otra, deriva de la organización política de los Estados (también de naturaleza constitucional) y de su coexistencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la doble imposición, el cual, en consecuencia, puede asumir carácter nacional o internacional.

3. Legalidad:

Conforme es tradicionalmente asumido: “Toda imposición ordenada, reposa sobre el principio financiero siguiente: la imposición debe relacionarse a condiciones de hecho o a acontecimientos de la vida, considerados pasibles de impuestos. Este principio, por sí solo, no puede constituir una base de la imposición en sentido jurídico. En toda colectividad ordenada como Estado de derecho, aquél viene integrado con el siguiente principio fundamental: todo cobro de impuesto puede ser efectuado solamente en base a una ley. La esencia del principio financiero y de dicho principio jurídico puede ser resumida de la siguiente forma: el legislador debe juzgar cuales hechos de la

¹²⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos. Ob. cit. Pàgs. 363 y sgtes.

vida son pasibles de impuesto y debe expresar su voluntad de imposición a través de la creación de normas.”¹²⁷

En definitiva, la obligación de pagar el tributo reconoce, en el Estado constitucional contemporáneo, como única fuente, a la ley. La doctrina ha destacado ese aspecto convirtiéndolo en principio fundamental del derecho tributario que se ha sintetizado en el aforismo no hay tributo sin ley que lo establezca, inspirado en el tan conocido del derecho penal *nullun crimen, nullun poena, sine lege*.

El poder tributario originario está reservado al Estado¹²⁸. Este es el único ente público con facultad propia para crear un tributo. En el concepto de reserva de la ley, la doctrina moderna¹²⁹, distingue dos modalidades: a) en primer lugar, la modalidad de reserva de acto regulatorio primario, que consiste en que exige ley, no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino sólo para crearlo; b) y el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular toda una materia determinada.

El tributo se adeuda por el acaecimiento de un hecho previsto en una norma, como presupuesto de la obligación (hecho imponible). Esta norma tiene los caracteres típicos y esenciales de la ley en sentido material: se trata de un mandamiento de carácter general, abstracto y coercible, dictado unilateralmente por el Estado y provisto de sanciones para el caso de incumplimiento. El principio de legalidad está respetado siempre que el tributo sea creado por un acto que la característica de ley material, siempre que el órgano que lo dicte, lo haga en uso de *una competencia otorgada por la Constitución*. (en nuestro país, en el orden nacional, el Congreso ; y en el provincial, la Legislatura).

¹²⁷ HENSEL, Albert, Ob Cit. Pàgs 116/7

¹²⁸ PEREZ DE AYALA. Ob Cit..Pàgs 162 Y SGTES

¹²⁹ GIANNINI, BERLIRI M.S. Ob.Cit. pàg. 153

En opinión de Pérez de Ayala y González¹³⁰, el principio de reserva de ley exige el monopolio de la ley como fuente directa primaria de derecho tributario. Pero es, en cambio, compatible con la aceptación de fuentes directas no escritas secundarias.

El principio de reserva de ley, agregan, manda que ningún tributo podrá establecerse sino por norma con rango de tal. Es evidente que la ley es la única fuente formal primaria del derecho tributario; no hay más impuestos que los que resulten de la legislación tributaria positiva. Pero, añaden, pueden existir fuentes no escritas directas de Derecho Tributario, siempre que tengan el carácter de fuentes secundarias.

En este tema particularmente delicado, los distinguidos profesores desarrollan su tesis a la luz de los principios generales del Derecho, considerando que el concepto de fuente secundaria adquiere en el Derecho tributario una significación similar, pero no igual a la que tiene en el Derecho común, atento que en su ámbito queda algo más restringido. Concretamente en el Derecho Tributario no pueden aplicarse nunca para rellenar la inexistencia de preceptos legales, ni tampoco podrán invocarse principios contrarios a los que inspiran el ordenamiento tributario en general.

3.1. Sujeción de la ley a la Constitución. Juridicidad del tributo:

Conforme al dogma de la subordinación de todas las ramas jurídicas a la Constitución, la existencia de una ley no es suficiente por sí sola; es imprescindible, además que la ley se ajuste a las normas y principios establecidos expresa o implícitamente en la Constitución.

¹³⁰ PÈREZ DE AYALA Y GONSALES “Dinamica de los fundamentos del poder tributario en el derecho positivo”.

Hay, pues, limitaciones constitucionales al poder de tributar, lo que permite decir que las garantías que se persiguen con el tradicional principio de legalidad encuentran una mejor formulación haciendo referencia a la noción más amplia de principio de juridicidad, como propuso Neumark¹³¹. Para éste, el principio de legalidad se ha convertido en algo completamente natural en una democracia moderna, pero no está excluido que ciertas prescripciones jurídicas infrinjan principios constitucionales, en cuyo caso, es evidente que se ha lesionado la juridicidad de los impuestos.

El marco constitucional, dentro del cual la ley desarrollará el principio, es variable. Una norma notoriamente generalizada es la de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe.

La interpretación corriente es que ella es suficiente para sostener que es aplicable a los tributos, en sus distintos aspectos sustanciales, es decir, su existencia y su cuantía. No obstante, dice Valdés Costa¹³², se debe anotar que hay interpretaciones que restringen el alcance de la disposición, al menos en cuanto a la imposición de deberes formales, para los cuales la norma constitucional establecería una reserva de ley relativa y no absoluta, por lo que significaría sólo una regla de preeminencia de la ley.

Para Villegas¹³³, en la historia constitucional, cuyo origen se remonta a la Carta Magna inglesa de 1215, la reivindicación del poder del Parlamento en cuanto a consentir los tributos, fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los soberanos. Por otra parte, una de las bases fundamentales de los nuevos ordenamientos que ponen en vigencia los modernos Estados europeos surgidos en el

¹³¹ NEUMARK. "Principios de la imposición". Ob Cit. Pág. 71.

¹³² Valdés Costa .Ob.cit., p. 125

¹³³ VILLEGAS, Héctor. Ob Cit. Pág. 190.

siglo XIX fue precisamente ésa: la exigencia de consentimiento de la representación popular para la imposición.

Ello porque los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas de los particulares¹³⁴. El principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea creado por ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que entiende la potestad legislativa conforme a los principios establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica¹³⁵.

El principio de legalidad (o de reserva en materia tributaria) no significa que la ley se limite a proporcionar directivas generales de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del *quantum*).

En la Constitución Nacional, el principio de legalidad deriva del art. 17, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que se expresan en el art. 4¹³⁶. Además, el art. 19¹³⁷ establece de modo general que ningún habitante de la Nación está obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe. La Corte Suprema nacional ha dicho que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia el Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno.

¹³⁴JARACH, Dino, "Curso superior de derecho tributario", T.I, editorial Depalma, Buenos Aires. 1986 Pág. 102

¹³⁵ GARCIA BELSUNCE, "Temas de derecho tributario" editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1982. Pág 78.

¹³⁶ EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constituciòn Nacional. Pág 16.

¹³⁷ EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constituciòn Nacional. Pág 18.

Es un principio esencial del régimen representativo republicano de gobierno establecido por la Constitución Nacional, que sólo el Congreso o las legislaturas provinciales tienen facultad para crear contribuciones.

El Poder Ejecutivo de la Prov. de Buenos Aires carece de facultades constitucionales para crear por decreto un gravamen no establecido por la ley 4070 ni otra alguna, en concepto de servicios de inspección veterinaria y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad¹³⁸.

Recientemente, la Corte Suprema de Justicia¹³⁹ confirmó (en “Selcro S.A. c/Jefatura de Gabinete de Ministros”, Publicado en La Ley 02/06/2004, con nota de Rodolfo R. Spisso, Rev. Impuestos, 2004-11, 147) la procedencia de un amparo y declaró la inconstitucionalidad del segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237 en cuanto delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de establecer los valores para determinar las tasas a percibir por la Inspección General de Justicia. La demandada interpuso recurso extraordinario.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia. Aseveró el Tribunal que: “resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237 (Adla, LX-A 92), en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas a percibir por la Inspección General de Justicia para el ejercicio de tal atribución, pues la facultad de crear cargas tributarias o definir o modificar los elementos esenciales de un tributo es exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación.

¹³⁸ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN. “La Martona S.A. c/ Prov. de Buenos Aires”, 7/12/1937. 182:411.

¹³⁹ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN. “Selcro S.A. c/Jefatura de Gabinete de Ministros”, Publicado en La Ley 02/06/2004, con nota de Rodolfo R. Spisso, Rev. Impuestos, 2004-11, 147

En el mismo sentido, el Supremo Tribunal de la Nación¹⁴⁰, en autos “Berkley Internacional A.R.T. S.A.c.E.N. (M°E.y O.S.P.)-Decreto 863/98 s/amparo – ley 16.986” (publicado en Rev. Impuestos, 2001-A, N°3, p 41 y en Rev. Jurídica Argentina La Ley, 2001, Suplemento. Constitucional. 27/07/01, expresó:

“1. La contraprestación – impuesta en forma coactiva por el decreto 863/98 – que la AFIP cobra a las Aseguradoras de Riesgo del Trabajo por el servicio de verificación y recaudación de los recursos de la seguridad social vinculados a ellas, puede ser encuadrada, por sus características, dentro de la especie de los tributos denominada tasa, cuyo presupuesto de hecho consiste en el desenvolvimiento de una actividad por parte de un ente público respecto de la persona obligada a su pago, (del dictamen del Procurador General de la Corte hace suyo)...

2. La tasa es una categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado (del dictamen del Procurador General de la Corte hace suyo)...

3. La tasa que la A.F.I.P. cobra a las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo por el servicio de verificación y recaudación de los recursos de la seguridad social vinculados a ellas, resulta inadmisibile en razón de su fuente normativa – decreto de necesidad y urgencia-, dado que se ha respetado el principio de reserva de ley materia tributaria (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo).

4. Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto

¹⁴⁰ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN.» Berkley Internacional A.R.T. S.A.c/E.N. (M°E.y O.S.P.)”-Dto 863/98 s/amparo – ley 16.986” (publicado en Rev. Impuestos, 2001-A, N°3, p 41 y en Rev. Jurídica Argentina La Ley, 2001, Sup. Const. 27/07/01

es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo).

5. La declaración de inaplicabilidad del decreto 863/98, por resultar inconstitucional, no se ve afectado por el hecho de tratarse de un decreto de necesidad y urgencia, toda vez que el art.99, inc. 3°) de la Constitución Nacional veda, en forma terminante, al Poder Ejecutivo nacional, emitir este tipo de disposiciones cuando se trate -entre otras- de la materia tributaria (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo).

6. La existencia de otras vías procesales aptas que harían improcedente el amparo – por el que se pretende la declaración de inaplicabilidad del decreto 863/98 por considerarlo en pugna de los arts. 17 y 99, inc. 3 de la Constitución Nacional- no es postulable en abstracto sino que depende en cada caso, de la situación concreta de cada demandante, cuya evaluación, como es obvio, es propia del tribunal de grado. (Del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo)”.

La ley debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo, a saber: configuración del hecho imponible; atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; indicación del sujeto pasivo, por deuda propia (contribuyente) o ajena (responsable); base imponible y alícuota; exenciones neutralizadoras del hecho imponible.

También corresponde que surja de la ley –que puede ser otra, como en el derecho nacional- la configuración de las infracciones tributarias e imposición de sanciones, así como el procedimiento de determinación. El principio de legalidad rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasa y contribuciones. Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, no alterar sus

aspectos estructurantes. Tampoco puede hacerlo la Dirección General Impositiva, mediante resoluciones generales o interpretativas.

Se estima criticable el apartamiento de normas legales que, en función de un excesivo celo fiscalista, practican determinados organismos. En tal sentido, la amenaza de invasión a una caja de seguridad de un contribuyente, vulnera claramente el ámbito de privacidad y el derecho de propiedad. Mario E. Althabe¹⁴¹, en fundada crítica dice que el error consiste en reducir la compleja relación jurídica que existe entre los bancos y sus clientes, a las normas del secreto bancario, omitiendo con ello los siguientes elementos: a) la caja de seguridad es un espacio de propiedad privada, que por lo tanto sólo puede ceder ante sentencia fundada en ley (art. 17 Constitución Nacional); b) el Fisco es ajeno a la relación contractual entre el banco y sus clientes, por lo tanto, no puede interferir en su desarrollo, salvo que exista orden judicial; c) los bancos están sometidos a la jurisdicción federal y, por lo tanto, la provincia no puede legislar en la materia (art. 75, inc. 6 y 126 de la Constitución Nacional).

4. Capacidad contributiva¹⁴²:

El término capacidad contributiva¹⁴³, adquiere significación en un triple plano: En el jurídico positivo, donde expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones como arreglo a la normativa tributaria vigentes; En el ético económico, donde se designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos.

En el técnico económico, esto es, los principios de la tributación, a la capacidad contributiva. El principio de capacidad contributiva, dice, constituye el límite material

¹⁴¹ ALTHABE, Mario E. "El impuesto sobre los ingresos brutos". Editorial La Ley. 1982.

¹⁴² VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit., Pág. 195.

¹⁴³ PEREZ DE AYALA Ob. Cit. Pág. 163 y sgtes .

en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad es el límite formal respecto del sistema de producción de la norma)

Villegas considera también como principio de la tributación, a la capacidad contributiva. El principio de capacidad contributiva, dice, constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad es el límite formal respecto del sistema de producción de la norma).

Este principio se encontraba ya en la Declaración Francesa de Derechos de 1789 y la Constitución de 1791, y en el transcurso del tiempo, se ha ido incorporando en las Constituciones de gran número de Estados de derecho.

Así, el art. 53 de la Constitución italiana expresa que “todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su de capacidad contributiva”. Texto similar al de la Constitución de la provincia de Santa Fe, que en su art. 5° establece que “todos los habitantes Provincia están obligados a concurrir a los gastos públicos según su capacidad contributiva”.

Otras cartas constitucionales no son igualmente explícitas al regular la materia, puesto que algunas contienen un amplio repertorio de limitaciones al poder tributario, y de guías o pautas para que la normativa tributaria se ajuste al postulado de la contribución según la capacidad de pago.

Sostiene Villegas que la Constitución Nacional, al referirse a los tributos, lo hace con una terminología que no puede dejar lugar a dudas sobre la intención de los contribuyentes:

- ✓ En el art. 4 se habla de contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso; En el art. 16 *in fine*, se dice que la igualdad es la base del impuesto;

- ✓ En el art. 75 inc. 2, al otorgarse al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipulan que ellas deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

Este autor señala que la conexión de las expresiones igualdad, equidad y proporcionalidad torna viable llegar a la siguiente conclusión: La igualdad a que se refiere la Constitución como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino, según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada¹⁴⁴, y se refuerza axiológicamente con el de equidad, principio éste, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable.

Ello es lo que se desprende del espíritu de la Constitución, conforme al objetivo deseado por quienes la plasmaron: que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en equitativa proporción a su aptitud económica de pago público, es decir, su capacidad contributiva.

La doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema nacional es que a igual capacidad tributaria respecto a la misma riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes¹⁴⁵. Así, ha resuelto que para juzgar si el impuesto territorial es o no violatorio de la igualdad que establece el art. 16 de la Constitución Nacional debe tomarse en cuenta la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y a la magnitud de la riqueza tenida en vista por el

¹⁴⁴BIDART CAMPOS G; “Manual de derecho constitucional”, 1ª Edición. Buenos Aire. Editorial Astrea. pag. 372.1972.

¹⁴⁵BIELSA, RAFAEL; “Estudios de derecho público y de derecho constitucional”, Buenos Aires. Editorial Astrea.1952. Pág. 479 y sgtes .

gravamen. La relación de éste con el inmueble queda, así subordinada a los principios que rigen su relación con el contribuyente, uno de los cuales es “a igual capacidad tributaria con respecto a una misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes”¹⁴⁶. Es decir, que si bien la Constitución Argentina no consagra en forma expresa el principio de capacidad contributiva, si lo hace implícitamente. Este principio, tiene cuatro implicancias fundamentales:

- a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la tributación.
- b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.
- c) No pueden seleccionarse como hechos imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar la capacidad contributiva.
- d) En ningún caso el tributo o conjuntos de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

5. Igualdad:

El art. 16 de la Constitución Nacional (1853), establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas.

¹⁴⁶CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: “MASOTTI DE BUSSO, Ana y otros c/ Provincia de Buenos Aires del 7/4/1947.

No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

En las máximas sobre la imposición, Adam Smith decía que los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades.

Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica, es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distintas forma.

Uckmar¹⁴⁷, sostiene que: “La igualdad ante las cargas fiscales pueden ser entendidas en dos sentidos:

- a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal;
- b) En sentido económico, el cual es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y en relación con la capacidad contributiva de cada uno. En lo concerniente a la igualdad jurídica, que sustancialmente coincide con el principio de generalidad de la imposición, algunas Constituciones prohíben expresamente el privilegio en materia fiscal. Especialmente en Francia, Antes de la revolución, la nobleza y el credo consideraban deshonoroso el pago del impuesto, por lo que no eran alcanzados por la carga tributaria; la preocupación de que los privilegios pudieran ser reimplantados, motivó la inclusión de este principio en forma explícita”.

¹⁴⁷UCKMAR, Antonio. “Principios comunes del derecho tributario constitucional” Editorial Programa. Italia. 1922

Dice Giuliani Fonrouge¹⁴⁸, que el principio de igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la revolución francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente.

Señala Jarach¹⁴⁹, que este principio ha sido interpretado de manera distinta según los regímenes constitucionales. En los países europeos cuyas constituciones contienen el principio de igualdad, habitualmente se considera que la igualdad es una mera enunciación de principios y no una forma imperativa que obligue a los legisladores a un comportamiento determinado. En el sistema legal argentino, el principio de igualdad ha sido considerado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del poder Legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo interprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio.

Asimismo,¹⁵⁰ indica que la igualdad significa igualdad a paridad de capacidad contributiva.

La Corte suprema Nacional, en particular y la jurisprudencia en general, han evolucionado en cuanto al significado de este principio.

En 1875, la Corte sostuvo¹⁵¹ que la igualdad ante la ley consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos, de lo que se conceda a otros en iguales circunstancias; ello implica que la igualdad no es un criterio matemático, preciso y absoluto, sino relativo. Las leyes tributarias deben ser iguales con relación a quienes están en igualdad de condiciones.

¹⁴⁸GIULIANI FONROUGE, "Derecho financiero". 7° edición. Buenos Aires. Editorial La Ley. 1999.

¹⁴⁹JARACH, Dino. "El hecho imponible". 1° edición. Buenos Aires. 1943.

¹⁵⁰CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN;"Criminal c/. Don Guillermo Olivar", por complicidad en delito de rebelión", Fallos: 16:118, sentencia del 1° de mayo de 1875, en Jarach, Dino.

¹⁵¹ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACION. Ib Idem.

Consiste en que no se establezcan exenciones o privilegios que excluyan a unos, de lo que se concedan a otros, en iguales circunstancias.

La Corte¹⁵² aceptó que este criterio era aparentemente vago, pero estimó que este medio era eficaz para que en cada caso particular el Poder Judicial examine el contenido de la garantía.

En el año 1923¹⁵³, aceptó la posibilidad de distingos en las leyes fiscales, siempre que estos distingos no tengan propósitos determinados de hostilización o favorecimiento. No es aceptable, por ejemplo, que se hagan distinciones impositivas según el color o las razas de las personas.

Continúa diciendo; que la igualdad preconizada por el art. 16 de la Constitución, importa en lo relativo a impuestos, establecer que, en condiciones análogas, deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes, por lo que el impuesto de inspección establecido por la Municipalidad de la Capital sobre los locales para “*studs*” no es violatorio de esa garantía constitucional, desde que todas las caballerizas comprendidas en la denominación de “*studs*” son gravadas con una base uniforme, y dado que no es posible desconocer que existe algún motivo razonable para hacer distinción entre los establecimientos que se ocupan de cuidar caballos destinados al tráfico común de la ciudad y aquellos que albergan y preparan caballos con el único objeto de disputar carreras.

En 1926, la jurisprudencia afirmó que existe facultad de hacer distingos, pero que cada facultad no debe ser discrecional y arbitraria, sino razonable.

¹⁵² CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: 178:834 idem fallo

¹⁵³ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: Don Ignacio Unanue y otros contra la Municipalidad de la Capital, sobre devolución de dinero proveniente del impuesto a los studs", Fallos: 138:313, sentencia del 21 de septiembre de 1922, donde se estableció que no se afectaba el principio al gravar a los studs que albergaban y preparaban caballos con el único objeto de disputar carreras más honerosamente que a las demás caballerizas.

En época más reciente¹⁵⁴, la Corte estableció que el impuesto se funda en la capacidad contributiva. Según este criterio, igualdad significa que deben existir impuestos del mismo monto, ante condiciones de iguales capacidad contributiva. Los distingos, para ser relevantes, deben tener su explicación lógica en esa diferente capacidad contributiva.

La igualdad establecida en la Constitución Nacional como base del impuesto, no impide hacer diferencias entre propiedades rurales y urbanas, a los efectos de la contribución directa¹⁵⁵. Así mismo no impide la formación de categorías que no sean arbitrarias ni en odio o favor de personas ni fijar escalas progresivas o progresionales¹⁵⁶.

El propósito no sólo fiscal sino de justicia social, perseguido mediante el impuesto de contribución territorial, no se halla al margen de las normas de la Constitución Nacional; si bien debe discriminarse dicha intención de la forma de realizarlas, para saber si con esta se agravan los principios fundamentales de la organización política nacional¹⁵⁷. El recargo por ausentismo que establece el art. 30 de la ley 11.287, obedece a una distinción razonable y no afecta el principio de igualdad preceptuado por el art. 16 de la Constitución Nacional¹⁵⁸.

¹⁵⁴ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN "Cobo de Macchi Di Cellere, Dolores c/ Provincia de Cordoba" 21/07/194. Publicado en Revista Jurídica Argentina La Ley. 23-272

¹⁵⁵ Destilería Franco-Argentina contra el Gobierno de la nación, sobre cobro de pesos", Fallos: 132:402, sentencia del 18 de octubre de 1920, por la cual se declaró valido un impuesto que gravaba más honerosamente a las sociedades extranejeras.

¹⁵⁶ Criminal c. Don Guillermo Olivar, por complicidad en delito de rebelión", Fallos: 16:118, sentencia del 1° de mayo de 1875, conforme al cual el principio de igualdad ante la ley no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, aplicando a los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos.

¹⁵⁷ "Sociedad Agrícola, Ganadera y Comercial Juan C. Galli e hijos Limitada", Fallos: 232:103, sentencia del 29 de febrero de 1956, que consideró constitucional un gravamen establecido por la Municipalidad de Pellegrini que afectaba a los inmuebles rurales de más de dos mil hectáreas, inexistente para los propietarios de bienes situados en jurisdicción de otras municipalidades de la Provincia de Buenos Aires.

¹⁵⁸ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: "SCOTTO LACHIANCA, BLAS ESACORIAZA Y LÓPEZ, JOSE P. c/ Consejo Nacional de Educación".

6. Generalidad:

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, éste debe ser cumplido, cualquiera sea el carácter del sujeto, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Igual que el de igualdad, surge del art. 16 de la Constitución Nacional, y ordena que tributen –sin exclusión arbitraria- todos los que están incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva. Este principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deben pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.

La Corte Suprema nacional ha dicho que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.

El límite a la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios y la facultad de otorgamiento no es omnímoda.

Existen exenciones a favor de instituciones de beneficencia, o de promoción de ciertas actividades tales como culturales, artísticas, deportivas o literarias¹⁵⁹. Por interés público debe entenderse, no sólo al que contempla la provisión de los gastos

¹⁵⁹ Artículo 20. Ley 20.628 de Impuesto a las ganancias. (En Línea) (Citado el 10/10/2011). (Disponible en www.infoleg.gov.ar) (Última consulta 12/10/2011)

absolutamente necesarios a la continuada y organizada existencia del gobierno, sino al que también comprende otros tendientes a subvenir el bienestar de la sociedad y anticipa al presente la futura felicidad del pueblo. Por ello las razones de natural equidad, gratuidad y beneficencia, no están fuera de lugar cuando el bienestar del pueblo se halle en cuestión y puedan ser tomados en vista en la imposición de las públicas cargas: “Las contribuciones o impuestos se distinguen de las extorsiones arbitrarias en que aquellas se establecen de acuerdo con alguna regla, que distribuye el peso sobre todos los ciudadanos”¹⁶⁰.

Los arts. 10 y 11 de la ley 854 de la provincia de Mendoza, sobre creación y sostenimiento de la Caja Obrera de Pensiones a la vejez e invalidez, vulnera los principios de igualdad y de uniformidad prescriptos por el art. 16 de la Constitución Nacional, sea que se trate de la prima de un seguro, sea que se trate de un impuesto¹⁶¹.

La Corte Suprema ha reconocido la facultad legislativa de conceder exenciones y ha dicho que “el Congreso nacional puede eximir de gravámenes fiscales –así sean ellos de la Nación, como de las provincias y los municipios- toda vez que estime ser ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional que el mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de las facultades que les confiere el art. 75 incs. 18 y 19 de la Constitución Nacional”¹⁶². La igualdad establecida en la Constitución Nacional como base del impuesto, no impide hacer distingos entre propiedades rurales y urbanas a los efectos de la contribución directa¹⁶³. También ha resuelto que la igualdad establecida en la Constitución Nacional como base del

¹⁶⁰CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: “Viñedos y Bodegas ARIZU c/ provincia de Mendoza” del 23/10/1929; 156:20

¹⁶¹CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: “SCARAMELLA Hnos. c/ provincia de Mendoza” del 19/7/29; 170:180,

¹⁶² CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: “Fiscal de la provincia de Buenos Aires c/ Banco Nacional”; Banco Nacional c/ Gobierno de la provincia de San Juan”

¹⁶³ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: “Cobos de Macchi Di Cellere Dolores c/ Provincia de Córdoba” del 21/07/1941, Revista Jurídica Argentina N° 23.

impuesto, no impide la formación de categorías que no sean arbitrarias ni en odio o favor de personas ni fijar escalas progresivas o progresionales¹⁶⁴.

El propósito no sólo fiscal sino de justicia social, perseguido mediante el impuesto de contribución territorial, no se halla al margen de las normas de la Constitución de la Nación; si bien debe discriminarse dicha intención de la forma de realizarla, para saber si con ésta se agravan los principios fundamentales de la organización política nacional.¹⁶⁵

La facultad que tienen las provincias para imponer contribuciones, se limita a todo aquello que existe bajo su autoridad o que es de su propia creación, pero no puede extenderse a los objetos o instituciones autorizadas por el Congreso como medios a propósito para el ejercicio de los poderes conferidos al gobierno general¹⁶⁶.

El Congreso tiene, por el inc. 16, art 67 (actual art. 75 incs. 18 y 19)¹⁶⁷, de la Constitución (1853), la facultad de eximir a una empresa de Ferrocarril de todo impuesto, tanto nacional como provincial por un tiempo determinado; y por consiguiente, la provincia que, en contra de esa concesión, haya cobrado impuestos a la empresa, está en la obligación de restituir su importe. Si para fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio interprovincial o simplemente como medio de estímulo para promover la construcción de un ferrocarril, el Congreso cree conveniente acordar el privilegio de la exención del pago de impuestos locales, esta disposición es perfectamente constitucional, porque no importará sino el ejercicio de una facultad del Congreso, cuyas leyes prevalecen sobre cualquiera de las disposiciones contrarias de las

¹⁶⁴CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: ob. cit. Pág. 88

¹⁶⁵CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: ob. cit. Pág.88

¹⁶⁶CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: “Fiscal General de la provincia de Buenos Aires c/ Banco Nacional”; “Banco Nacional c/ Gobierno de la provincia de San Juan”

¹⁶⁷CONSTITUCIÓN NACIONAL. Editorial fundación ROSS:2010.. Buenos Aires. Pág 18.

Constituciones o leyes de provincia. Resolver lo contrario, sería reconocer en los gobiernos de provincia, la facultad de anular o entorpecer los efectos de la legislación del Congreso, en cuanto ello se dirige a los objetos previstos en el inc. 16 art. 67, Constitución 1853. Las provincias haciendo uso de la facultad de imponer, podrían llegar con sus contribuciones a hacer imposible la realización de las concesiones y privilegios que el Congreso acordase, destruyendo así uno de los mas primordiales propósitos del pueblo argentino, al limitar en aquellas ciertas prerrogativas autónomas que pertenecen a los Estados en las confederaciones puras, pero en la unión Argentina han sido dados a la Nación por prescripción expresa de la Constitución¹⁶⁸.

El Congreso puede, en virtud de la atribución que le confiere el art. 75 inc.18 y 19, exonerar a los ferrocarriles no sólo, de los impuestos nacionales, sino también de los locales y municipales¹⁶⁹.

No existe violación de la garantía constitucional de la igualdad si la desigualdad no está en la norma legal, por haberse dispuesto un tratamiento desigual, sino que radica en la arbitrariedad de la autoridad gubernativa que debe aplicarla. Así, la circunstancia de que la autoridad municipal no haya cobrado por otras obras nacionales iguales derechos que los exigidos al recurrente, no libera a éste del debido cumplimiento de los que le fueron requeridos¹⁷⁰

7. Proporcionalidad:

Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad

¹⁶⁸CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN; “Ferrocarril Central Argentino c/ Provincia de Santa Fe”.

¹⁶⁹CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Ferrocarril Central Argentino c/ Municipalidad del Rosario”

¹⁷⁰ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN: “Empresa Vesta de Construcciones c/ Municipalidad de Santiago del Estero”

contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella¹⁷¹.

Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto (un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada).

La progresividad ha sufrido una profunda evolución en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la gran mayoría de los sistemas fiscales se basan en la proporcionalidad –un impuesto es proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera sea la cantidad gravada-. Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar a finales del siglo XIX y durante las tres primeras décadas del presente siglo.

La Corte Suprema nacional ha admitido la progresividad y ha entendido que no lesiona a la Constitución Nacional. Así, ha dicho que la proporcionalidad que menciona la Constitución debe entenderse en su real significación, y lo que quiere establecer no es una proporcionalidad rígida, sino una proporcionalidad graduada. Esa graduación de la proporcionalidad se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificio en los contribuyentes.

Es evidente la justicia de la progresividad, pues según la distinta potencialidad económica, el pago de una determinada suma en concepto de tributo demandará mayor o menor sacrificio para el contribuyente.

Así, ha dicho la Corte, que si el impuesto progresivo ha sido aceptado por la jurisprudencia como legítimo, es porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos,

¹⁷¹ VILLEGAS, Hector B. “Sugerencias para una reforma del regimen fiscal argentino, en Comercio e industria, número extraordinario, 2 de abril 1969.

porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal.

8. No Confiscatoriedad:

La Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación. La tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales.

Ha sostenido la Corte Suprema que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente que debe entenderse por parte sustancial.

Si bien el carácter confiscatorio de un impuesto territorial debe ser apreciado en particular con relación a cada inmueble gravado, y no al conjunto de todos los pertenecientes a un mismo dueño, no corresponde efectuar esa discriminación por vía del recurso extraordinario si no fue invocada por la municipalidad en la oportunidad necesaria para que tal cuestión formara parte de la *litis* contestación.

Para determinar si el impuesto territorial es confiscatorio debe tomarse como criterio básico el promedio de las utilidades liquidadas de la propiedad. De igual modo, para precisar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es confiscatorio, el tribunal actuante debe examinar aisladamente cada gravamen, sin tener en cuanto los recargos o las multas¹⁷². Por otra parte, y en caso de acumulación de diversos tributos, la Corte ha establecido que el tope puede ser mayor al del 33%.

¹⁷²CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN: “Díaz de Vivar, Enrique c/ Prov. de Buenos Aires”

9. Conclusiones de este capítulo:

Los principios constitucionales guardan una estrecha relación con el Derecho Tributario, rigiendo cada aspecto de su interés. Por lo que no resulta viable ni conforme al ordenamiento jurídico el apartamiento normativo tributario respecto de aquéllos. Por el contrario, constituyen garantía de certeza y de limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, en tutela de los sujetos obligados.

Capítulo IV

LAS TASAS

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Evolución histórica del concepto de tasa.3. El financiamiento del gasto publico. 4. Definición. 5. Caracteres que legitiman a las tasas. 6. Naturaleza jurídica tributaria. 7. El servicio público a cargo del Estado. 8. La obligación de pago y la cuestión del beneficio para el usuario. 9. El monto de las tasas. 10. La afectación de lo recaudado.11. Conclusiones del Capítulo

1. Introducción.

El presente capítulo versará sobre cuestiones específicas del tributo tasa, ya que como una especie del género tributo, constituye uno de los medios con los cuales el Estado financia los gastos públicos que le origina la satisfacción de las necesidades de los individuos de la sociedad, pero el mismo debe serlo con referencia a la prestación de un servicio concreto e integral para con el contribuyente, sino se estaría frente a una doble imposición, inconstitucional.

A lo largo de este apartado, se propondrán clasificaciones tendientes a entender y comprender que para la viabilidad de la tasa, la misma debe contar con la prestación de un servicio individualizado o colectivo, pero debe existir, hecho diferenciador del impuesto en general.

El Tributo tasa será abarcado desde todas las perceptivas existentes, no dejando margen a ningún concepto o cuestionamiento, para ser luego resuelto o dar una propuesta en el capítulo final.

2. Evolución histórica.

En 1832 el publicista alemán Kurt H. Rau¹⁷³, fue el primero en concebir una teoría científicamente estructurada de la tasa, para distinguirla del impuesto (concepto éste en el que se la subsumía) y, asimismo, el verdadero orientador de la doctrina hacendista germana del siglo XIX, también llamada económica. Los hacendistas del mencionado siglo comenzaron por señalar como caracteres exteriores de la tasa los siguientes: la demanda del servicio por el particular, lo que significaba la voluntariedad de la tasa; la ventaja o beneficio privado, especial, proporcionado al contribuyente; la naturaleza indivisible e individual de las necesidades satisfechas por el Estado; el pago

¹⁷³ Rau, “Grundzüge der Finanzwissenschaft (Principios de Ciencia de la Hacienda)”, Paris, 1832

previo de la tasa a la prestación del servicio; la contraprestación compensativa tasa-servicio estatal, fruto de un cambio entre el contribuyente y el Estado.

Así fue como se generó en la doctrina hacendista la noción del cambio como fundamento económico de la tasa, la que puede ser definida para esa corriente como la compensación que se paga al Estado por un servicio especial dispensado por él a quién se la abona.

Esta pseudo definición es la que Giampietro Borrás¹⁷⁴ ensaya acertadamente para condensar o resumir los conceptos de la doctrina hasta los finales del siglo XIX.

Es fácil advertir que la definición transcripta sería también aplicable al precio privado, que forma parte de los ingresos originarios del Estado, lo que fue advertido por la doctrina, y entre ella especialmente por Pugliese¹⁷⁵; quien se dio a la tarea de encontrar algunos elementos de distinción entre el precio y la tasa. Entre dichos elementos, como caracterizadores de la tasa y no existentes en los precios, cabe citar: la naturaleza pública del interés satisfecho con el servicio estatal; el fin público perseguido con el servicio por el Estado; la explotación del servicio en forma monopolista por parte del Estado; etc.

En el primer cuarto del siglo XX con la aparición de las primeras obras sobre el derecho financiero y, más específicamente, una de sus ramas que es el derecho tributario, los juristas abordaron decididamente la reestructuración de los ingresos estatales, con independencia de los conceptos de los economo-hacendistas a que nos hemos referido anteriormente.

Los justributaristas se adentraron a la teoría de la presente exacción en el ámbito del derecho y estructuraron el concepto jurídico de la tasa, con naturaleza y fundamento

¹⁷⁴ GIAMPIETRO BORRAS. "Las tasas en la hacienda publica". Montevideo. 1959. Pág. 80

¹⁷⁵ PUGLIESE. "Le tasse nella scienza en el diritto finanziario italiano". 1930. Pág13

de igual índole. Comenzaron por resaltar el carácter coactivo de la tasa, que le fuera negado por innumerables hacendistas, incluso por algunos de real envergadura científica (atribuyéndole el carácter de voluntariedad con el mero objeto de distinguirla del impuesto) y, por ende, su naturaleza tributaria. Esta corriente de opinión elaboró la estructura jurídica de la tasa, precisando su concepto, fuere por el método formalista del derecho como lo hizo Giannini¹⁷⁶, fuera por el sustancial, en base a un fundamento justificante de una causa jurídica específica que la legitime y fundamente, según la opinión de los autores causalistas tales como, entre otros, Griziotti, Vanoni, Jarach, etc.; o bien sobre la base de una causa jurídica como fundamento de derecho público superpuesta a fundamentos económicos, resultando así una concepción mixta, jurídico-hacendista, tal como la propugna Pugliese¹⁷⁷.

Los justributaristas hicieron dos críticas fundamentales a la teoría hacendista fundamentada en el proceso de cambio: a) que conforme al fenómeno de cambio en su sentido lato, no solamente la tasa, sino también los impuestos, y desde luego los precios, hallarían su fundamento en este carácter o principio, por cuanto, en último análisis, es inadmisibles la existencia de prestación alguna que no tenga, en su propio origen, una contraprestación o contrapartida. De tal manera, el principio de cambio encerraría en verdad un inútil giro vicioso, puesto que vendría en sustancia a generar una confusión entre precios, tasas e impuestos más que a caracterizar, individualizar y fundamentar precisamente a uno de dichos institutos, la tasa. Dentro de esta crítica es contundente la opinión de Duverger¹⁷⁸ cuando dice "en realidad toda la vida financiera del Estado comporta esta misma restitución de servicios y de contraprestaciones a cambio de las detracciones que efectúa". b) Que es impropio hablar de un cambio entre Estado y contribuyente, si se admite que la tasa es un tributo, por cuanto sus respectivas

¹⁷⁶ GIANNINI. Ob Cit.

¹⁷⁷ PUGLIESE. Ob.cit. Pàgs. 23, 26 y 42

¹⁷⁸ DUVERGER. "Finances publiques". 6° edición. París. 1968. Pàg.68.

obligaciones en la relación jurídica tributaria resultante, son absolutamente heterogéneas, no siendo susceptibles de constituir los términos de una misma relación. Mientras que el individuo que abona la tasa lleva a cabo una actividad privada de consumo de riqueza, el Estado que percibe el importe de la misma realiza un acto de soberanía, de imperio. Acto soberano, por una parte y acto de consumo económico de riqueza por la otra, son términos de naturaleza tan manifiestamente diversa que resulta evidente que no pueden hallarse vis a vis en cada uno de los extremos de una misma relación de cambio; y mucho menos aun, nivelarse entre sí en una valoración económica de las mismas.

Por consiguiente, solamente catalogando a la tasa entre las entradas privadas del Estado cabría aceptar al cambio económico como fundamento de las mismas, debido a que en las relaciones que dan lugar a ellas el Estado no realiza una actividad soberana sino que actúa simplemente como una persona de derecho privado. Con dicha concepción la tasa no sería una especie dentro del género tributo, pues éste es un instituto financiero regulado por el derecho público como consecuencia del ejercicio del poder tributario del Estado y no de una convención entre el Estado y el particular regulada por el derecho privado, como corresponde a los recursos originarios del Estado.

El carácter tributario que hace a la esencia de la tasa conlleva la noción de coactividad o coercibilidad de la tasa, lo que es más que suficiente para desplazar a las teorías que han asignado como característica de la tasa la voluntariedad en la demanda del servicio estatal que la motiva, así como del pago del débito como consecuencia. La coactividad significa que ni la demanda o solicitud del servicio se halla realmente librada a la voluntad particular, pues el uso del servicio es obligatorio, sea de manera real o presunta, debido al monopolio que el Estado tiene de la prestación del servicio de

que se trate, ni el pago de la tasa es voluntario, sino, por el contrario, una obligación de derecho público exigible por el Estado en virtud de ley formal y material, en un Estado de derecho.

La coactividad como elemento tipificante de la tasa se convierte así en el rasgo distintivo del precio que es el financiamiento de un servicio de uso voluntario y, además, en que la tasa retribuye una actividad (servicio) del Estado ejercida como poder público (*iure imperii*), mientras el precio retribuye una actividad estatal ejercida como persona jurídica (*iure gestionis*), como se verá en el capítulo siguiente.

Un ejemplo ilustrativo es el servicio ferroviario, que aun cuando se preste en condiciones de monopolio estatal, el boleto que instrumenta el pago del servicio es un precio y no una tasa, debido a que el servicio de comunicación reconoce una demanda voluntaria, pues el ferrocarril puede bien usarse o no, en cuyo caso se recurrirá a otro medio para cubrir las necesidades de comunicación. Lo dicho es aplicable a cualquier otro medio de transporte. En cambio, si se requiere al servicio de tutela jurídica que otorga a la propiedad inmueble el título justificativo, es necesario proceder a su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria, bajo la órbita del Estado, al que se está coactivamente obligado a recurrir para obtener ese servicio de protección jurídica, siendo su retribución una tasa.

Algunos han dicho que la coactividad es un concepto relativo, porque tampoco los individuos se hallan compelidos por la fuerza a recurrir al servicio de inscripción del título del inmueble en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria o para obtener el grado de prelación que pueda corresponder como acreedores hipotecarios de un inmueble determinado. Esta objeción es endeble, porque siguiendo el mismo razonamiento, podría decirse que los impuestos tampoco son coactivos, porque no se está obligado a pagar el impuesto inmobiliario en tanto y en cuanto no se tenga una propiedad

inmueble, y para evitarlo, basta con abstenerse de ser propietarios ; de la misma manera, si no se está conforme con el impuesto a las ganancias, es muy fácil exonerarse de él dejando de tener bienes o ejercer actividades que generen tales ingresos imposables.

3. Definición.

Ante la ausencia en Argentina, de norma legal que defina este tributo, se citarán los conceptos vertidos en el Modelo de Código Tributario para América Latina al disponer en su art. 16: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”¹⁷⁹.

Dicha definición es coincidente con la contenida en el art. 11 del Modelo preparado por el Centro Interamericano de Administradores tributarios al establecer: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio, en régimen de derecho público individualizado en el contribuyente”¹⁸⁰.

Seguidamente, a los efectos de arribar a una conceptualización más precisa nos detendremos en la definición de “tasas” elaborada por la doctrina, tanto nacional como extranjera.

¹⁷⁹Modelo de código tributario para América latina. En JARACH, Dino: “Análisis del código tributario para América latina”, en revista “Impuestos” t. 29 pág. 189.

¹⁸⁰Centro interamericano de administradores tributarios. Editorial Tributos. Buenos Aires. 2007.

Con carácter preliminar, resulta ilustrativo traer a colación lo señalado por destacados autores españoles¹⁸¹. “Seguramente es la tasa la especie tributaria que aparece más reiteradamente definida en el derecho positivo, como si con ello quisiera acallarse lo que dijo Pugliese hace ya muchos años, en un clásico trabajo sobre la tasa, que aun hoy conserva vigencia: “Pocos son –decía el maestro italiano- los campos de la hacienda, del derecho financiero y del derecho administrativo, en los que estén presentes disidencias e incertidumbres más vivas que en el ámbito de las tasas”.

La mayoría de los autores coincide en considerar que las tasas constituyen una especie del género tributos. Sobre este último concepto resulta sumamente clarificador lo expresado por Calvo Ortega al referirse a la esencia del tributo como categoría jurídica: “Se aplica a hechos lícitos y que manifiestan capacidad económica; está establecido por la ley; es debido a un ente público o a otro sujeto que realiza actividades públicas y se concreta en una prestación dineraria”. Su finalidad es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es, por otra parte, el mecanismo para hacer frente al deber de contribuir que tiene en los ordenamientos carácter constitucional”¹⁸².

Para Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Teijeiro López¹⁸³, el tributo constituye un género, cuyas especies son el impuesto, la tasa y la contribución especial. La diferencia entre estas tres figuras radica en el hecho imponible cuya realización genera el nacimiento de la obligación tributaria.

De tal forma, los aludidos autores entienden que “en la tasa nos encontramos ante un hecho consistente en una actividad administrativa de la que deriva un beneficio

¹⁸¹QUERALT, Juan M., LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, TEIJEIRO LOPEZ, José M.: Curso de derecho financiero y tributario, 7º edición, Madrid. Editorial Tecnos.1996.,Págs 111 y 112.

¹⁸²CALVO ORTEGA, Rafael: Curso de derecho tributario, parte general.1ª Edición. Madrid. Editorial Civitas,2003. Capitulo IX Pág. 137.

¹⁸³Ob.cit. Idem.180.

o ventaja especial para una determinada persona, uti singuli, o en una actividad administrativa que afecta especialmente a u administrado”¹⁸⁴.

Así, el maestro italiano Giannini señala que las tasas “son prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con base en una norma legal, y en la medida establecida por ella, por el desarrollo de una actividad del mismo ente que concierne en modo particular al obligado”¹⁸⁵.

A esta concepción adhiere Giuliani Fonrouge, al definir a la tasa como “la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”¹⁸⁶.

En iguales términos, Sainz de Bujanda¹⁸⁷ dice: “las tasas son una prestación pecuniaria coactiva que el Estado exige del sujeto obligado mediante ley, en concepto de contraprestación por un servicio público, divisible, efectivamente prestado”.

Por su parte, el profesor Ferreiro Lapatza¹⁸⁸ sostiene que las tasas se distinguen del resto de los tributos, por su hecho imponible, y naturalmente del resto de los ingresos públicos, entre ellos los precios, porque son tributos; aclarando que la tasa es “un tributo cuyo hecho imponible consiste en una actuación de la administración que se refiere, que afecta directa e inmediatamente al sujeto pasivo”¹⁸⁹.

¹⁸⁴ Ob. Cit. Ídem. 180.

¹⁸⁵ GIANNINI, Aquile: Istituzioni di diritto pubblico, Giuffré. 1ª Edición. Milán. 1972. Pág 28

¹⁸⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: Derecho financiero, 9º edición. Buenos Aires. Editorial La Ley. 2004. T.I. p. 257.

¹⁸⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando: Lecciones de derecho financiero. 5 Edición. Madrid. Editorial Facultad de derecho Universidad Complutense. 1987, Pág 159

¹⁸⁸ FERREIRO LAPATZA, Jose J.: Curso de derecho financiero español 13º edición. Madrid. Editorial Marcial Pons. 1991, Pág 286.

¹⁸⁹ Ob. cit. Ídem. 187.

Jarach¹⁹⁰, a su vez, sustenta que el presupuesto de hecho de la tasa está caracterizado por corresponder a un servicio de la administración pública individualizada hacia el sujeto pasivo; agrega que, como tributo, la tasa es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo¹⁹¹.

Para Valdes Costa¹⁹², lo único que esta fuera de discusión respecto de la tasa, es justamente el hecho de que la obligación de pagarla nace cuando se verifica “una actividad del Estado que concierne en modo particular al contribuyente”.

García Belsunce, define a la tasa como la contraprestación en dinero que pagan los particulares al Estado u otros entes de derecho público en retribución de un servicio público determinado y divisible¹⁹³.

Pérez de Ayala y Gonzales¹⁹⁴, consideran que la exigibilidad de la tasa proviene de un origen legal cuyo hecho generador es la prestación de un servicio que resulte beneficioso al usuario, quien tiene la obligación de concurrir al sostenimiento del costo de ese servicio.

Asimismo, en opinión de Catalina García Vizcaíno¹⁹⁵, “...la tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de ley por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago”.

¹⁹⁰JARACH Dino: Finanzas públicas y derecho tributario. 2ª edición. Editorial Perrot. 1996. P, 234.

¹⁹¹JARACH Dino: El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo. 3 Edición. Buenos Aires. Editorial Abeledo-Perrot. 2004. Pàg 84 y autores por él citados

¹⁹² VALDES COSTA, Ramon. Curso de derecho tributario. 2ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma-Marcial pons. 1997.. Pàgs, 143 y ss.

¹⁹³GARCÍA BELSUNCE, Horacio A: Impuestos y tasas municipales. Trabajo presentado en las primeras jornadas de tributación de la Cámara de Sociedades Anónimas. Buenos Aires. Junio 1972. Publicada en Derecho Fiscal, T. XXII. P, 11.

¹⁹⁴PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALES, Eusebio:” Curso de derecho tributario”.5ª Edición. Buenos Aires. Editorial de Derecho financiero. Pág 195.

¹⁹⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. “Derecho tributario”. 2ª Edición. Buenos Aires Editorial Depalma. 1999. Pág 99.

Para De Juano¹⁹⁶, la tasa es “el recurso derivado consistente en la suma de dinero que se cobra por el sujeto activo de la obligación tributaria (sea la Nación, las provincias, las comunas o las entidades autárquicas) a las personas que se benefician particularmente por la prestación de un servicio público divisible, coactivo o libre, por el reconocimiento de una ventaja diferencial basada en la concesión de un beneficio por el uso del dominio público a través de un medio especial”.

En el mismo sentido Bielsa¹⁹⁷, precisa: “Tasa es la cantidad de dinero que percibe el Estado (Nación, provincia, municipio, comuna, entidades autárquicas), en virtud y con motivo de la prestación de un determinado servicio o un uso público, o de una ventaja diferencial, proporcionada por ese servicio o uso”.

Si bien Villegas¹⁹⁸, había sostenido que se trata de un tributo cuyo hecho generador está integrado por una actividad del Estado, divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente y siendo la cuestión estatal vinculante, quizás el elemento caracterizador más importante para saber si se está realmente ante una tasa, es el hecho de que puedan retribuir servicios indivisibles (*uti universi*) “sin perjuicio de relacionarse en forma muy especial con ciertas actividades lucrativas, imposibles de materializarse sin la efectiva y eficiente prestación de servicios estatales”¹⁹⁹

De acuerdo a lo expuesto, resulta apropiado delinear el concepto de tasa, a partir de la síntesis de sus notas típicas, conforme a la doctrina tributaria universal. Así, la tasa es:

¹⁹⁶ DE JUANO, Manuel. “Curso de finanzas y derecho tributario”. 1ª Edición. Rosario. Editorial Molachino. 1972. T. II. Pàg 647.

¹⁹⁷ BIELSA, “Rafael. Derecho administrativo.”.1ª Edición. Buenos Aires. Editorial El Ateneo. 1947. T.IV. Pàg 578

¹⁹⁸ VILLEGAS, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. 4ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. T.I. Pàgs. 88/90

¹⁹⁹ VILLEGAS, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. 8ª edición. Buenos Aires. Editorial Astrea. 2002. Pàgs. 172 y ss.

- a) Una especie del genero tributo;
- b) Establecido por ley;
- c) Aplicada a hecho lícitos que manifiestan capacidad económica;
- d) Debida a un ente público;
- e) Concreta en una prestación dineraria obligatoria y coercitiva;
- f) Cuyo hecho generador consiste en la actividad de la administración de la que deriva un beneficio para el usuario, el cual consiste en:

- 1) La prestación de un servicio público;
- 2) Inherente al Estado;
- 3) Individualizado en el usuario;
- 4) Determinado y divisible, *uti singuli*.

Todo ello tiene la sola excepción de la reciente posición de Villegas, para quien las tasas pueden retribuir servicios indivisibles.

4. Caracteres que legitiman a las tasas.

El análisis de los caracteres esenciales que distinguen a la tasa ha originado discrepancias en la doctrina y en la jurisprudencia sentada bs tribunales, como así también una marcada evolución, inclusive en las decisiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Con acierto, el juez Jorge L. Villada, en su voto indica: “Entre las muchas conceptualizaciones que se han elaborado en la doctrina, las hay que no distinguen entre tasa, contribución y precio de servicios efectivamente prestados, pasando por las que las confunden con los impuestos, las que las basan en un principio indesmentible de solidaridad social y hasta la más terminante (y poco republicana), que simplemente se contenta con la derivación del poder tributario propio del Estado; y que revestidas de *imperium*, deben ser pagadas”²⁰⁰

5. Naturaleza jurídica tributaria.

La naturaleza tributaria de la tasa se asienta en el poder de imperio del Estado, como todos los tributos. Tiene su fundamento en el poder tributario del Estado, trasunta el ejercicio del poder fiscal²⁰¹.

Es un recurso de derecho público que, como tal, se distingue de los ingresos provenientes de una relación de derecho privado²⁰².

La doctrina y la jurisprudencia, consideran a la tasa como una especie del género tributo, de modo que sólo proviene de la ley (en el caso municipal, de la ordenanza) y es obligatoria. Ello lo diferencia del “precio”²⁰³, que suele provenir de un contrato y de la carga, asumida espontáneamente por el demandante²⁰⁴.

²⁰⁰“Gasnor S.A. c/ Municipalidad de Tartagal”. Cámara Federal de Apelaciones de Salta, del 11/9/2008

²⁰¹GIULIANI FONROUGE, Carlos, ob. cit. T.II. Pág. 862.

²⁰²TORRES, Julio Cesar. Conceptos y caracteres jurídicos de las tasas. Revista de derecho y administración municipal. N° 85. Buenos Aires, 1937; citado por ROSATTI, Horacio D., “Tratado de derecho municipal”, Tomo III, 2 Edición actualizada. Buenos Aires. Editorial Rubinzal-Culzoni. Pág. 210

²⁰³ QUERALT, Juan M., LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, TEIJEIRO LOPEZ, Jose M, ob. cit. p.113.

²⁰⁴ROSATTI, Horacio D. Ob.cit. Pág. 210.

Es oportuno señalar la opinión de Dino Jarach²⁰⁵, al analizar la definición de tasa contenida en el art. 16 del Modelo de código tributario para América latina²⁰⁶, al observar que si bien no había nada que objetar a la vinculación del tributo con la prestación efectiva de un servicio público individualizado respecto al usuario, si debía objetarse el concepto en cuanto limita la fundamentación de la tasa al caso de prestaciones de servicios inherentes al Estado. De esta manera la pregunta que se hacía el autor se centra en definir cuáles eran en la moderna doctrina constitucional y política los fines inherentes al Estado; ya que no se trata de que el Estado sea el gendarme de la paz interior, la seguridad exterior y el bienestar general, concebido genéricamente como propósito de la legislación general más que como actividad concreta de la administración pública. Así, aclaraba: “Los contenidos del Estado han sufrido en los últimos decenios una sustancial ampliación y nada impide que ciertos objetivos considerados otrora como confiados exclusivamente a la actividad de los particulares, sean hoy reconocidos como tareas ineludibles del Estado”.

Sin embargo, cierta parte de la doctrina alemana en particular, considera que el poder de aplicar tasas por parte de las comunas no reside en el poder tributario que le desconocen, sino en el poder de policía²⁰⁷.

6. El servicio público a cargo del Estado.

Adquiere especial relevancia, con relacional requisito fundamental de las tasas, el conocido precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Cía.

²⁰⁵JARACH Dino. Análisis del modelo de código tributario para América latina OEA -BID, informe del delegado argentino Dino Jarach presentado en las VI jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Punta del Este. Diciembre de 1970, en impuestos, L.L. 1971-189

²⁰⁶Art. 16: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”

²⁰⁷ GARCÍA BELSUNCE Horacio A. Ob.Cit.Pàg 5.

Química SA c/ Municipalidad de Tucumán”, del 3/9/1989, cuyos considerando 7° afirmó: “(...) al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”.

Esta es la doctrina emergente²⁰⁸, a su vez, de las sentencias recaídas en las causas “Bodegas y Viñedos Graffigna SA Ltda. c/ Provincia de San Juan” del año 1945, “Banco de la Nación c/ Municipalidad de San Rafael” del año 1956, y “De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros” del año 1956, entre otros.

Así, y como se desprende de las concepciones elaboradas en torno a la especie tasa, es prácticamente unánime en la doctrina –nacional y extranjera- cuando afirma que el presupuesto de hecho que origina el deber de pagar este tributo, es la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo.

En consecuencia, se ha señalado en forma mayoritaria que la tasa es exigida a raíz de la realización por parte del Estado de un servicio público divisible.

7. La obligación de pago y la cuestión del beneficio para el usuario.

De acuerdo a la opinión doctrinaria mayoritaria y a la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de justicia de la Nación, no es necesario que el servicio prestado por el Estado sea favorable al sujeto pasivo. Por el contrario, incluso puede ocasionarle un perjuicio y seguirá igualmente obligado a abonar la tasa que se imponga en retribución de la actividad administrativa desplegada.

²⁰⁸ Bodegas y Viñedos Graffigna SA Ltda. c/ Provincia de San Juan” del año 1945, “Bco. de la Nación c/ Municipalidad de San Rafael” del año 1956, y “De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros” del año 1956

A fin de ejemplificar esta última situación, Spisso²⁰⁹ cita el caso de que a raíz de una inspección se aplique al contribuyente una sanción de clausura por incumplimiento de las normas reguladoras de la actividad desarrollada por éste.

Agrega que “el beneficio o perjuicio es intrascendente, lo que sí es indispensable es que haya una actividad de la administración relativa al sujeto pasivo”.

Y esto así porque las tasas, tienen como hecho generador servicios que el Estado organiza en función del interés público y no del particular –en atención a circunstancias de seguridad colectiva, salud pública, higiene del trabajo, certeza del derecho, etc.- constituyendo una relación obligatoria y no voluntaria o facultativa, no es posible rehusarse a su satisfacción una vez organizado el servicio respectivo²¹⁰

Rosatti²¹¹ tiene dicho que es de difícil calculo el beneficio o la ventaja particulares, dado que pueden intervenir en su apreciación elementos subjetivos o puramente aleatorios; ello lleva a la fijación de diferentes tipos de tasas en la medida en que no siempre todos los administradores obtienen el mismo beneficio, aunque obtengan la misma prestación.

Al respecto, García Belsunce²¹² al tratar las diferencias entre tasas e impuestos aclara que es objetable la distinción relativa a que la ventaja privada resultante al servicio retribuido, con la tasa no existe en los servicios o funciones que financiados con impuestos; señala que hay tasas en las cuales la ventaja puede no existir, como por ejemplo en el alumbrado y barrido, respecto de los terrenos baldíos, o casos en que una ventaja netamente diferencial o divisible en la persona, que la experimenta se retribuye con un impuesto, (la instrucción pública, vías de comunicación, etc.).

²⁰⁹SPISSO, Rodolfo R. ob.cit. p. 194 y 195)

²¹⁰TESON, Miguel A. M, ESTATHIO, Valeria.” Las municipales y el art. 35 del Convenio Multilateral. Análisis crítico sobre su inconstitucionalidad”. Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E).2006. Tomo XXVII, Pág. 20.

²¹¹ROSATTI, Horacio D. ob.cit. Pàg. 212

²¹²GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. ob.cit.Pàg 15.

Conforme a la tesitura doctrinaria, la Corte Suprema de justicia de la Nación, al expedirse en las causas ‘Frigorífico Cía. Swift de la Plata SA c/ Nación s/ repetición’ del año 11/10/1961; ‘Municipalidad de San Lorenzo c/ YPF s/ cobro ordinario de pesos’, del año 8/11/1961, y ‘Cía. Química SA c/Municipalidad de Tucumán’ del año 5/9/1989, considero que no es legítima la resistencia al pago de una tasa por quien afirma carecer subjetivamente de interés en la prestación estatal.

En el mismo sentido la Cámara Federal de apelaciones de Salta expreso: “si bien no es requisito de la tasa que el servicio beneficie al contribuyente (lo que es propio de las contribuciones especiales), es suficiente con que afecte al sujeto” (“Gasnor SA c/ Municipalidad de Tartagal”, Cámara Federal de apelaciones de Salta, del 11/09/2008).

Con relación a este punto, cabe traer a colación la postura exteriorizada por la Cámara de Apelaciones de Rosario en lo civil y comercial al sostener que las leyes y ordenanzas tienen, en su favor, la presunción de legitimidad no solo en cuanto a su legalidad, sino también respecto a su conformidad al estado de hecho requerido, para su aplicación. Media así, una situación de hecho y de derecho que incumbe destruir a quien se resiste al pago. (Ex cámara 2º civil y comercial de Santa Fe, en juris, Tomo I, p. 501, n° 412)²¹³.

Por tanto, no puede alegarse la falta de obligación de pago de la tasa por no obtener ventaja o beneficio alguno derivado del servicio estatal prestado, toda vez que constituye una contribución obligatoria, fundada en el interés público.

En otros términos, la falta de prestación del servicio motivada por la falta de interés del contribuyente no constituye motivo para negarse a pagar la tasa retributiva.

²¹³ “Municipalidad de Villa Constitución c/ Cid, Juan, “Cámara de apelaciones de Rosario, sala 3º civil y comercial, del 28/8/1960, en Revista jurídica juris. 1962, N° 4767, Pág 75.

8. El monto de las tasas.

Intenso debate doctrinario y jurisprudencial se ha entablado a través del tiempo en torno al criterio a utilizar para la fijación de la cuantía de las tasas retributivas de los servicios prestados por el Estado.

Sobre el particular, Rosatti²¹⁴ 102, distingue entre tres criterios de determinación de la cuantía sobre la base de que el monto debe guardar relación:

- a) Directa con el beneficio o ventaja obtenidos por los contribuyentes;
- b) Directa con el costo del servicio prestado;
- c) Con la capacidad contributiva.

El citado autor concluye en que para la fijación del monto de la tasa se deben ponderar los tres criterios, porque de esa forma se pueden sopesar los intereses de los usuarios (considerados como beneficiarios), de la prestadora (considerada como una empresa) y de la sociedad (para cuyo mantenimiento son necesarias pautas de redistribución solidarias)²¹⁵.

Por su parte, Flora²¹⁶, dice: “La tasa debe hallarse en relación con el gasto provocado, con el costo de producción del servicio a que se refiere, no con la ventaja que obtenga el ciudadano del servicio que presta”.

En este sentido se expidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Ana Vignolo de Casullo c/ Municipalidad de la Capital del 6/3/1942, al afirmar: “El pago de tasas o servicios finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al

²¹⁴ ROSATTI, Horacio “Tratado de derecho municipal” T.II. Editorial Rubinzal-Culzoni. 2006.

²¹⁵ BIELSA, Rafael. Estudio de derecho público. p. 113 citado por ROSATTI, Horacio D. Ob.Cit. Pàg 213.

²¹⁶ FLORA. Manual de la ciencia de la hacienda. Tomo I edición de 1978, Juris. p. 246

costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua consumida, de la evacuación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades, o en las calles fronterizas, de la luz que reciben, de la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos esos impuestos se figan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávit en unos casos y déficit en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar”.

Villegas²¹⁷ hace notar que tanto Giuliani Fonrouge²¹⁸ como García Belsunce²¹⁹ hace tiempo que sostienen que la tesis de que la razonable proporción entre el costo del servicio y el monto del tributo es absolutamente imposible y por tanto no es más que una ficción que debe ser abandonada definitivamente.

Con cita de Giuliani Fonrouge²²⁰, agrega: “Esta creación de la noción de la razonabilidad y prudencia de la tasa municipal esta legítimamente graduada si es prudente y razonable y si con lo que se recauda por el conjunto de los ingresos, se cubren adecuadamente los servicios a que se compromete la comuna vinculándolos a tasas y dentro de un presupuesto equilibrado²²¹.”

Esto mismo puede ser visto desde otro punto de vista, esto es, que a las tasas les es plenamente aplicable el principio de no confiscatoriedad que se desprende del art. 17 de la Constitución Nacional²²². Compartimos la opinión de Linares Quintana²²³ cuando

²¹⁷VILLEGAS, Héctor Belisario. Principales cuestiones de la tributación en las municipalidades de provincias. Impuestos-LV-B p. 3311

²¹⁸GIULIANI FONROUGE, Carlos M. “Derecho financiero”. T. II. Pàg 1075. Dice el autor que se trata de una formula vacía de contenido, y que se conserva por apego a viejos conceptos, de los que cuesta desprenderse, citado por VILLEGAS, Héctor Belisario. ob.cit. Pàg. 3311

²¹⁹GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. “Temas de derecho tributario”. Pàg. 221 y jurisprudencia allí citada, especialmente casos “Banco Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael” del 16/5/1956, citado por VILLEGAS, Héctor Belisario. ob.cit p. 3311

²²⁰GIULIANI FONROUGE, Carlos M. ob.cit p. 1072, citado por VILLEGAS Héctor Belisario, ob.cit. p. 3311

²²¹VILLEGAS, Héctor Belisario. Ob.Cit. Pàg. 3311.

²²²EDITORIAL FUNDACIÒN ROSS:2010. Constituciòn Nacional. Buenos Aires. Pàg 18.

afirma que en caso de las tasas existirá confiscatoriedad no sólo cuando el tributo absorba una parte sustancial de la renta o del capital –siguiendo la tradicional postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con relación a los impuestos-, sino también cuando no guarde adecuada proporción con el costo global de la actividad específica cumplida con el Estado.

Intenso debate doctrinario ha originado la cuestión referida a la aplicación del principio de capacidad contributiva a las tasas, no obstante lo cual, la mayoría de los autores, se ha inclinado por admitir que para la fijación de su cuantía se tome en cuenta no sólo el costo efectivo del servicio sino también la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En este sentido, cabe destacar lo expresado hace tiempo ya por Griziotti²²⁴, “Aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste, en el ejercicio de su soberanía tributaria, puede efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del particular, según todos los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado. Establecer la tasa por debajo, a la par o por encima del costo de producción del servicio, y aun cuando este costo sea de posible valuación, es la solución de uno de los problemas que el Estado debe resolver con criterios políticos de conveniencia, teniendo en cuenta sus fines y los intereses de los particulares, efectuando la distribución de las cargas publicas entre generaciones y categorías de contribuyentes”.

²²³ LINARES QUINTANA, Segundo V. “Tratado de la ciencia del derecho constitucional”. 2º edición. Tomo V. Pág. 313, citado por VILLEGAS, Héctor: “Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos”. En Revista La Información.1991. Tomo LXIII. Pág 24.

²²⁴ GRIZIOTTI, Benvenuto. “Principio de ciencias de las finanzas”. Pág 206, Citado por GARCÍA BELSUNCE, Horacio, ob.cit. p. 16.

García Belsunce²²⁵ señala: “Admito que la relación de costo y recaudación no tienen que ser estricta; más aún, que el principio de capacidad contributiva es enteramente aplicable en lo que se refiere a la cuantía unitaria de la tasa, y en su virtud podrán estar exentos de la contribución aquellos que no alcancen los límites mínimos de aptitud económica para contribuir y, por el contrario, otros estarán llamados a ingresar una contribución superior a la que les correspondería en la atribución proporcional unitaria del valor total del servicio”.

Así, Giuliani Fonrouge²²⁶ ha expresado: “La conclusión a extraer es que ha desaparecido todo criterio particular distintivo de la tasa, afirmándose el predominio del presupuesto del impuesto. Tasa e impuesto resultan, ahora instituciones sustancialmente análogas; por lo demás, al tomarse la capacidad contributiva como criterio de medida, se recurre a un concepto impreciso y, por cierto, metajurídico, muy propicio para cualquier arbitrariedad”.

Héctor Villegas²²⁷ afirma: “En definitiva, creemos que graduar las tasas sobre la base de la capacidad contributiva es incorrecto y origina confusión en tres figuras específicas que deberían estar diferenciadas, como lo exige la debida construcción de la ciencia jurídica tributaria”.

9. La afectación de lo recaudado.

El alto tribunal ha entendido que lo recaudado en concepto de tasas se debe destinar a financiar el servicio estatal que constituye el presupuesto de hecho de la obligación.

²²⁵ GARCÍA BELSUNCE, Horacio. Ob.cit. p. 19.

²²⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Ob.cit. p. 872.

²²⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario. Ob.cit. p. 104.

Al respecto la doctrina ha dicho que debe advertirse que la tasa, por su propia naturaleza, no es fuente de recurso para el erario; la tasa debe ser proporcional al costo del servicio y para su legitimidad la prestación ha de tener realidad.

De esta forma, la obligación en el pago de la tasa no se concibe jurídicamente sin la efectividad del servicio²²⁸.

Valdés Costa²²⁹, ha sostenido que no puede concebirse la creación de una tasa con destinos a fines ajenos al servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación.

Jarach²³⁰, al comentar el Modelo de Código tributario para América Latina, opinó que resulta interesante la norma que prevé que en las tasas el producido de la recaudación no pueda tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. Pero al respecto manifestó sus objeciones, ya que la imposición del requisito de la afectación especial no le parecía conveniente al traer una rigidez inoportuna en la prestación del servicio que es incompatible con la tendencia que debe ser mantenida lo más posible de la no afectación de los recursos a objetivos particulares y de su ingreso a rentas generales para que con ellas se financien indiscriminadamente todos los servicios del ente público.

Villegas²³¹, expresa: “Dentro del derecho presupuestario hay dos reglas básicas: el principio de la unidad (todos los gastos y recursos deben ser reunidos en un solo presupuesto), y el principio de la no afectación de los recursos (los recursos no pueden ser utilizados para gastos determinados)”. Así, al comentar la Constitución de la provincia de Buenos Aires, aclara que esta adopta el principio de unidad del

²²⁸ VILLEGAS BASABILVASO, Benjamín. “Derecho Administrativo”. 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Tea. 1954, Pág. 182.

²²⁹ VALDES COSTA, Ramón. Ob.cit, p. 59, citado por ÁLVAREZ ECHAGUE, Juan. Ob.cit. Pàgs. 251/2

²³⁰ JARACH, Dino. Ob.cit. Pàg 240.

²³¹ VILLEGAS, Héctor Belisario. Ob.cit. Pàg. 3311.

presupuesto, y prohíbe la afectación especial de cualquier tributo, salvo excepciones y por tiempo determinado.

El Superior Tribunal de Santa Fe²³², ha dicho que es necesario que el monto de la tasa guarde adecuada y prudente proporcionalidad con el costo del servicio, dado que la idea madre de esta materia consiste en aseverar que ella no puede ser fuente de ingresos fiscales para cubrir erogaciones extrañas a las del servicio que constituye su causa.

En la causa Gas Natural Ban SA²³³, sobre el hecho de destinar los fondos recaudados a fines ajenos al objeto de la tasa en cuestión, la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín entendió que se debe evitar que el producido de las tasas se destinen a la financiación de otras necesidades presupuestarias extrañas a la que origina el servicio invocado. Si esta desviación pasara inadvertida, la característica distintiva de efectiva prestación de un servicio individualizado perdería toda virtualidad y/o aplicación.

Como corolario de este punto cabe precisar que lo recaudado en concepto de tasa se debe destinar a financiar el servicio estatal que constituye el presupuesto de hecho de la obligación; si ello no se cumpliera, las tasas pueden ser impugnadas a tenor del principio de razonabilidad, en la medida que cubran otras erogaciones estatales no previstas.

10. Conclusiones de este capítulo:

²³² “Chantiri, Antonio c/ Municipalidad de Jobson”. Superior tribunal de la provincia de Santa Fe, sala 1° civil y comercial del 15/12/1961; en juris t. 20, enero. N° 4701, p 237

²³³ Gas Natural Ban SA c/ Municipalidad de la Matanza s/ acción meramente declarativa, medida cautelar” Cámara federal de apelaciones de San Martín. Sala 1° 2/9/2000. Revista Impuestos 2000-B, 2016

Colofón de todo lo expuesto, y sin perjuicio de las divergencias originadas en torno a su naturaleza jurídica, no puede sino afirmarse que la tasa es una especie dentro del género tributo, con características propias que la distinguen.

Capítulo V

CONCLUSIONES FINALES Y ESPECIFICAS. ELABORACIÓN DE CONCEPTOS Y CLASIFICACIONES. PRPOPUESTAS SUPERADORAS A LA PROBLEMÁTICA RELATIVA A LAS TASAS.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. El financiamiento del gasto publico. 3. Condiciones esenciales de la actividad estatal para que su retribución configure una tasa. 4. Prestación efectiva o potencial de un servicio. 5. La carga de la prueba. 6. Conclusión. 7. El objeto y el motivo de la revisión que se promueve. 8. El concepto del servicio público. 9. La posición de la doctrina tributaria. 10. La definición propuesta.

1. Introducción.

La tasa es uno de los tributos cuya aplicación ha generado mayores controversias. Si bien existe unanimidad en cuanto a que su hecho imponible se encuentra constituido por la prestación de un servicio por parte de la Administración, que de algún modo afecte al contribuyente, el problema surge cuando ese servicio no se presta efectivamente.

La cuestión no es menor, pues el obligado al pago impugnará la legitimidad de la tasa, invocando la ausencia de la actividad administrativa que la origina. El éxito de su acción dependerá de que esa ausencia pueda ser demostrada en el proceso.

En el presente capítulo se tratará de establecer a cargo de quien recae esta prueba, es decir, sobre quien pesa el deber procesal de acreditar que el servicio que legitima la imposición de dicho tributo se ha prestado o no. Se elaborará una conclusión sobre el tema, y serán analizadas las distintas temáticas en torno a la tasa, posibilitando la elaboración de conceptos propios.

2. El financiamiento del gasto público.

Atento a que la tasa, como una de las especies del género tributo, constituye uno de los medios con los cuales el Estado financia los gastos públicos que le origina la satisfacción de las necesidades de los individuos, de la sociedad y del Estado como

organización jurídico-política de aquélla, y atento a que son muy sutiles las diferencias entre los distintos medios de financiación y las definiciones y los conceptos que integran las distintas instituciones financieras, se considera conveniente comenzar con una somera clasificación de las necesidades que el Estado debe atender, la forma de la demanda que las requiere y las distintas características de los servicios estatales que se prestan a tales efectos.

A lo largo de este trabajo se ha seguido la clasificación que Grizzioti²³⁴ hace de las necesidades, en necesidades individuales que son las que surgen de la existencia del individuo como tal (alimentación, indumentaria, etc.); necesidades colectivas que surgen de la existencia de la colectividad (salubridad, educación, comunicaciones, etc.); y necesidades públicas propiamente dichas que son las que surgen de la existencia del Estado (organización de los poderes públicos, defensa interior y exterior, relaciones internacionales o interestatales en un país federal, justicia, etc.).

Estas necesidades se satisfacen mediante la actuación interrelacionada del individuo, la colectividad y el Estado.

Cuando el individuo satisface sus propias necesidades está evitando que la comunidad o el Estado tengan que atenderlas en su lugar. Cuando la comunidad satisface las suyas reemplaza el quehacer del Estado y, por último, cuando el individuo o la comunidad no atienden sus propias necesidades (porque no corresponde o porque no pueden), es el Estado quien debe hacerlo y entonces, aparece lo que Grizzioti²³⁵ llama la necesidad pública propiamente dicha.

Las necesidades también se clasifican en divisibles e indivisibles.

Las primeras son aquéllas respecto de las cuales el servicio que las atiende se

²³⁴GRIZZIOTI, Benvenuto. "Principios de ciencia de las finanzas ". 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1959.

²³⁵Ib Idem.

puede atribuir a una persona determinada y se llama, por lo tanto, servicio divisible.

Son indivisibles, en cambio, las necesidades generales que se satisfacen con servicios también generales e indeterminados respecto a persona alguna y, por ello, se denominan servicios indivisibles.

Esta última clasificación es relativa pues, por ejemplo, la necesidad de salubridad es divisible en cuanto el servicio de asistencia se mide en cada una de las personas que lo reciben igual que el de educación. En cambio, son necesidades indivisibles y también los servicios que las satisfacen, las de defensa, seguridad, justicia, etc. que no pueden medirse en cada una de las personas que se benefician con su satisfacción, sino que son propias de un orden político y jurídico institucionalizado.

Sin embargo, una misma necesidad puede ser divisible para quien la recibe, y al mismo tiempo, indivisible para la comunidad y para el Estado, porque tener un pueblo en óptimas condiciones de sanidad y educación, es un objetivo y una necesidad del Estado como organización política de la sociedad.

Atento a ello desde muchas décadas atrás, se han clasificado en la docencia y en distintas publicaciones, los principales recursos del Estado según el tipo de necesidad que financien, según que la demanda que hagan los particulares sea voluntaria o coactiva (esto último significa que el particular está obligado indefectiblemente a usar de ese servicio) y según que el servicio que se presta sea divisible o indivisible.

Primer caso:

Cuando se trata de una necesidad individual y corresponde por ello un servicio de demanda voluntaria, ese servicio es divisible y su financiamiento se logra a través de un precio. Cuando ese precio resulta del libre juego de la oferta y la demanda, ese es el precio privado.

Este servicio puede ser prestado por el Estado y sigue siendo privado en tanto y cuanto esté determinado por la oferta y la demanda. Es un supuesto de los tantos en los que el Estado actúa *iure gestionis* (en el ámbito del derecho privado), distinto a los casos en que actúa *iure imperii* (en el ámbito del derecho público).

Segundo caso:

Se trata de una necesidad colectiva, también de demanda voluntaria y que dará lugar a un servicio divisible. El financiamiento de este servicio se logra con un precio, que se llama cuasi privado o público o político. En este caso el precio está regulado por el Estado atendiendo a circunstancias de orden público y puede dejar un margen de utilidad o también una pérdida.

Tercer caso:

La necesidad es colectiva, pero la demanda es coactiva, en el sentido de que al particular no se le pregunta si quiere o no el servicio; se supone que lo necesita y que real o presuntamente lo usa, y en este caso la retribución del servicio divisible que satisface esta necesidad se llama tasa, si se trata de un servicio jurídico o administrativo prestado por el Estado o contribución especial si se trata de una obra pública o actividades económicas o sociales prestadas por el Estado u otros entes estatales o paraestatales.

Cuarto caso:

La necesidad es pública, no ya individual ni colectiva, de demanda coactiva (no hay voluntariedad en la elección del servicio) y el servicio que la satisface es indivisible porque no se atribuye a persona determinada. En tal caso, el instituto financiero que retribuye ese servicio es el impuesto.

Aunque es moneda corriente decir que el impuesto es la retribución de servicios estatales indivisibles, creemos necesario, aunque ello ya ha sido abarcado en los capítulos anteriores, que son las tasas, aclarar el concepto jurídico —no económico— del impuesto frente a los servicios estatales. Jèze²³⁶ dice que el impuesto es debido "únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada" y al enumerar los elementos que lo distinguen señala que "la prestación hecha por el individuo no esté seguida por una contraprestación de los agentes públicos". Surge de los conceptos del gran financista francés de comienzos del siglo XX que el impuesto, como prestación debida por el contribuyente, no está seguido (también podría ser precedido) de una contraprestación especial del Estado. Duverger²³⁷ siguiendo la teoría de Jèze resalta que es uno de los caracteres fundamentales del impuesto, la ausencia de contrapartida estatal, agregando "sin duda el contribuyente se beneficia de la seguridad y de otras ventajas que le procuran la existencia del Estado, pero no hay ninguna proporción ni ninguna correlación directa entre éstas y el impuesto". Con mayor claridad Seligman²³⁸, define el impuesto como "la contribución obligatoriamente exigida del individuo por el Estado para cubrir los gastos hechos en interés común, sin tener en cuenta las ventajas particulares otorgadas a los contribuyentes". Si bien independiza la obligación de pagar el impuesto de cualquier servicio estatal, sin embargo, al decir que el impuesto tiene por destino cubrir los gastos hechos en interés común, va de suyo que tales gastos son servicios prestados por el Estado.

En resumen, las teorías que vinculan el impuesto con la prestación de un servicio estatal responden al concepto de que el impuesto tiene su causa, desde el punto de vista

²³⁶JÈZE. "Cours élémentaire de science et législation financières". París. 1912. Pàg 731.

²³⁷DUVERGER, Maurice. "Hacienda pública e Instituciones financieras". Bosch. Barcelona. 1968

²³⁸SELIGMAN. "Essais sur L'impôt". T. II París. 1914. P. 175

económico, en los servicios que se reciben de la actividad del Estado.

Por el contrario, los tributaristas que definen el impuesto con sentido jurídico eluden que sea la contraprestación de un servicio estatal; en cambio, se aferran al concepto no de la causa-motivo, sino de la causa-fuente, que es inexcusablemente la imposición legal.

En este sentido son suficientemente claras tres definiciones para cerrar esta cuestión. Griziotti²³⁹ sostiene que "el impuesto supone: ... "la independencia de la prestación de una contraprestación por parte del ente público". Giuliani Fonrouge²⁴⁰ expresa que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles"; es decir, prescindiendo de toda alusión a los servicios estatales. Valdés Costa²⁴¹ dice categóricamente que: "La definición debe incluir, pues, como nota característica la independencia de las prestaciones" y lo hace siguiendo el Modelo de Código Tributario para América Latina cuyo artículo 15 define al impuesto como "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente"²⁴². Anteriormente, en su obra "Instituciones de derecho tributario" hizo aclaraciones que son muy elocuentes para cerrar este tema: "en los precios, la reciprocidad de las prestaciones es elemento esencial, sirviéndose mutuamente de causa; en las tasas, la prestación del servicio es también elemento esencial para el nacimiento de la obligación, aunque con distintas características; en cambio, en los impuestos la equivalencia carece de relevancia jurídica, pues aunque los contribuyentes disfruten en mayor o menor grado de los servicios organizados con sus aportes, ello sucede por su

²³⁹GRIZZIOTTI. "Principios de ciencia de la finanzas". Ob Cit Pag 214

²⁴⁰GIULIANI FONROUGE. "Derecho financiero". Ob Cit.Pàg.255

²⁴¹VALDES COSTA. "Curso de derecho tributario". Ob Cit. Pàgs. 106/107

²⁴² Modelo de Código Tributario para América Latina

condición de integrantes de la sociedad y no de contribuyentes"²⁴³.

3. Condiciones esenciales de la actividad estatal para que su retribución configure una tasa.

Para abordar este tema resulta conveniente recordar ciertos principios básicos que regulan la actividad del Estado en el ejercicio de sus diferentes potestades y, consecuentemente, dentro del ámbito de distintos órdenes jurídicos. Hace a este tema la llamada doble personalidad del Estado.

El Estado puede actuar como poder público, en virtud de su autoridad o imperio, es decir, por su sola decisión, no ejerciendo en tal supuesto derechos subjetivos sino poniendo en práctica su poder político en su faz jurídica. En otras palabras, el Estado actúa u obra en ejercicio de la potestad pública.

En otro aspecto, el Estado puede actuar en virtud de su personalidad (art. 33, inc. 1 del Código Civil)²⁴⁴. Esa personalidad puede, a su vez, corresponder a distintas esferas del derecho: internacional e interno; derecho público y derecho privado.

Con la precisión y claridad que le es característica, Bielsa²⁴⁵. señala la distinción entre Estado poder público y Estado persona jurídica, pudiendo en este segundo caso actuar como persona jurídica de derecho público o persona jurídica de derecho privado, siendo en tales casos distintas las regulaciones jurídicas a las que el Estado queda sometido, así como también distintas las competencias y capacidades que le corresponden.

²⁴³VALDES COSTA. Ob Cit.Pàg. 441.

²⁴⁴LEXIS NEXIS:2007.Art 33. "Código Civil". Buenos Aires. Pàg 18.

²⁴⁵BIELSA, Rafael. Ob Cit.Pàgs. 21/ 32.

Señala este autor que no deben confundirse las expresiones poder público y persona de derecho público, que son dos conceptos diferentes. "Cuando el Estado ejerce exclusivamente su poder de imperio, él establece y sanciona normas jurídicas mediante leyes formales, reglamentos, etc., en las cuales crea y extingue derechos y obligaciones unilateralmente. Así establece impuestos y otras contribuciones; instituye penas en normas legales represivas...En todos estos actos no ejerce ningún derecho subjetivo, ni actúa como persona jurídica, ni pública ni privada"²⁴⁶

La personalidad como título equivalente a la capacidad jurídica se ha atribuido o justificado en la necesidad del Estado de realizar actos de índole patrimonial, sea de disposición o de administración. Hay que diferenciar los actos de poder y los actos de índole patrimonial; en los primeros el Estado actúa en virtud del *iure imperii*; en los segundos como persona de derecho público o como persona de derecho privado (*iure gestionis*).

Hechas las aclaraciones que anteceden se está en condiciones de abordar el tema del poder tributario que Giuliani Fonrouge²⁴⁷ define como "la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción". Entre las muchas definiciones sobre este concepto, destacamos la de Hensel²⁴⁸ que lo concibe como "el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición" (la traducción es nuestra).

Aunque esta última expresión parecería, etimológicamente, que limita el poder tributario al impuesto como una de las especies del tributo, Giuliani Fonrouge aclara que "quiénes se refieren al impuesto, lo hacen en consideración a que, indudablemente, es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes,

²⁴⁶ BIELSA, Rafael. Ob. cit. Pàg. 22.

²⁴⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos. Ob. Cit. Pàg 260.

²⁴⁸ HENSEL, "Diritto Tributario", 1956, Pàg 27.

pues en verdad, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen (poder de imperio), diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas"²⁴⁹

Diversos autores denominan de maneras distintas, pero análogas en lo sustancial y en sus fundamentos, al poder tributario, y así hablan de supremacía tributaria, potestad tributaria, poder fiscal, poder de imposición. Se comparte la visión de Giuliani Fonrouge en que es indiferente utilizar la expresión poder o la de potestad porque ambas son equivalentes, aunque, con buena razón, Amorós Rica²⁵⁰ prefiere usar "la expresión de poder y no la de potestad porque la primera parece más unida a la idea de soberanía: mejor dicho, al concepto etimológico de soberanía como situación de preeminencia sobre todos, pues en el poder tributario aparece claramente esta concepción".

Cualquiera sea la denominación que se adopte, lo que hay que tener bien en claro es que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado o en lo que otros autores denominan poder general del Estado que tiene un alcance más amplio que el de soberanía, pues no se puede ignorar que Bielsa refuta el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario, ya que considera que la soberanía es política, antes que jurídica y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional, siendo una e indivisible y que pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo ;y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución, razones por las que se estima más conveniente la expresión poder de imperio, que se ejerce por los tres poderes que forman el gobierno²⁵¹.

²⁴⁹GIULIANI FONROUGE, Carlos. Ob. cit. Pàg 260.

²⁵⁰AMOROS RICA, "Derecho tributario", 1963, p. 86

²⁵¹BIELSA, Rafael. Ob. Cit.Págs. 54/56.

Lo expuesto hasta aquí en el presente capítulo, ha tenido por objeto sostener que, atento a que ciertos servicios que presta el Estado para satisfacer necesidades individuales o colectivas se retribuyen con precios o cánones²⁵² que son de demanda voluntaria y no coactiva, el servicio estatal que origina el pago de la tasa, resulta de una actividad del Estado como poder público (*iure imperii*) y no como persona jurídica, sea de derecho privado o de derecho público, porque en estos supuestos no es aplicable la coactividad, que es una de las notas tipificante de la tasa.

El concepto del poder tributario o de la potestad tributaria dado el fundamento jurídico que fue señalado y las limitaciones constitucionales a las que debe someterse, evidencian que la relación jurídica tributaria que vincula al Estado con el contribuyente no es una relación de poder, como en otros tiempos se concibiera, sino una relación jurídica que crea un vínculo obligacional entre las partes que la integran.

Con razón dice Spisso²⁵³ que: "Es falso considerar que el Estado como titular del crédito tiene una posición superior al deudor. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo; por el contrario, el Estado sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido".

Agrega este autor que la potestad tributaria puede entenderse en dos sentidos distintos, que contemplan la acción del Estado como legislador y como administrador. "En el primero se habla de potestad tributaria aludiendo al poder legislativo que corresponde al Estado; en el segundo, se está aludiendo a la potestad de la administración pública tendiente a aplicar las normas tributarias.

Son, pues, dos acepciones distintas de una misma locución, que denominamos "potestad tributaria normativa a la primera" y "potestad de imposición a la segunda".

²⁵² GARCIA BELSUNCE, "Las retribuciones que perciben los municipios bonaerenses por el uso del dominio público municipal no son tributos" en *Revista Impuestos*, T. 2006-A, p. 685,

²⁵³ SPISSO, "El poder tributario y su distribución en Tratado de tributación", *Derecho Tributario*, t. I, Vol. 2, dirigido por Horacio A. García Belsunce, 2003, Pàgs. 3/4.)

4. Prestación efectiva o potencial de un servicio.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Cía. Química"²⁵⁴, sostuvo que el cobro de las tasas debe corresponder siempre a la "concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto), del contribuyente".

En dicha causa se declaró la inconstitucionalidad de la ordenanza comunal que creaba al tributo porque el municipio no pudo probar la prestación efectiva del servicio, con lo cual se financiaba un servicio indivisible, y por cuanto hacía recaer sobre el contribuyente la manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiaban a toda la comunidad.

La existencia de actividad del Estado es indispensable para que exista la tasa, y ello no está en discusión, el tema radica en determinar si la legitimidad de aquélla se encuentra condicionada a la existencia de la efectiva prestación del servicio al contribuyente, o si basta con la puesta a disposición del mismo.

Spisso²⁵⁵ sostiene que el beneficio o el perjuicio para el obligado derivado de dicho tributo son intrascendentes, lo que sí es indispensable es que se acceda a una actividad de la administración relativa al sujeto pasivo.

Algunos autores²⁵⁶ opinan que la tasa se torna exigible únicamente cuando el servicio que la origina es prestado en forma concreta y efectiva, y no de modo potencial, siendo insuficiente el compromiso de la comuna a desarrollar la actividad descripta en

²⁵⁴CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN, "Compañía Química S. A c/ Municipalidad de Tucumán", Fallos: 312:1575, del 3 de septiembre de 1989

²⁵⁵SPISSO, Rodolfo R, "Las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene y su disimulada violación de los principios constitucionales de la tributación". Revista Derecho Tributario, Tomo XVI, Pág 2.

²⁵⁶ALMADA Lorena – MATICH, Cecilia, "Las tasas municipales en el ámbito tributario" Revista Jurídica La Ley.2009, Pág 85.

el hecho imponible.

El art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina claramente ha establecido que dicha prestación puede ser potencial, así conceptúa a la tasa como "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente".

En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba en "Fleischmann" determinó que la Contribución sobre la Actividad Comercial, Industrial o de Servicios de la Municipalidad de Córdoba no requiere que la comuna preste un servicio en forma efectiva al contribuyente, bastando con que dicha contraprestación sea meramente potencial.

Se coincide con quienes, a los fines de llegar a una solución sobre el tema en discusión, diferencian a la prestación del servicio respecto de la utilización por parte del obligado.

De tal modo, la prestación del servicio debe ser siempre efectiva, es decir, estar a disposición del administrado, con independencia de la ventaja o utilidad que reporte a éste, entendiendo que lo que puede ser potencial es el uso o no que el contribuyente haga de la actividad realizada por el Fisco²⁵⁷.

A fin de que la tasa resulte legítima siempre debe existir una puesta a disposición del servicio por parte del Estado.

5. Carga de la prueba.

Llegado a este punto, resulta trascendente determinar a quién corresponde la

²⁵⁷Se puede ver entre otros a GARCIA ETCHEGOYEN, Marcos Federico, "La capacidad contributiva en las tasas como justificante de su procedencia o de la cualificación de su importe" en: BULIT GOÑI, Enrique, "director, Tasa municipales". En Lexis Nexis, 2007., Tomo I. Pág. 135.

carga de la prueba cuando el administrado alega la ausencia de prestación del servicio, cuestión fundamental para establecer si el referido tributo resulta legítimo o no.

El criterio procesal es que "quien alega, prueba", por lo que el contribuyente que invoca la falta de servicio al impugnar la tasa, debería ser quien soporte el peso de dicha carga probatoria²⁵⁸.

Esta regla general se revierte cuando se está frente a una alegación seria y debidamente fundada pero que carece de algunos elementos necesarios para producir una prueba que sea suficiente como para avalar su postura, transfiriéndose en esos casos la carga de la prueba al sujeto que se encuentra en una posición privilegiada para efectuarla. Es lo que en doctrina se conoce por carga probatoria dinámica²⁵⁹.

De tal modo resulta claro que, impugnada una tasa por el sujeto pasivo, debe invertirse la carga de la prueba, pues la administración municipal es quien se encuentra en mejores condiciones de demostrar que "sí" prestó el servicio, en tanto que la "no" prestación resulta de muy difícil comprobación por parte del contribuyente.

Tradicionalmente la jurisprudencia sostuvo que la carga de la prueba con relación a la prestación del servicio correlativo a la tasa correspondía al contribuyente.

En la causa "Llobet de Delfino"²⁶⁰, la Corte Suprema de Justicia de la Nación cambia de criterio y declara la ilegitimidad de una tasa por servicios de inspección veterinaria, debido a que la provincia no había acreditado "como le correspondía" la efectividad de los servicios invocados.

²⁵⁸ SPISSO, Rodolfo R., "Potestad tributaria de los distintos niveles de gobierno", en: BULIT GOÑI, Enrique, director, Tasas municipales, Lexis Nexis, 2007. Tomo I. Pág. 263.

²⁵⁹ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, "Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio" en: CASÁS, José Osvaldo, coordinador, Derecho Tributario Municipal. 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Ad-Hoc. 2001. Pág. 266.

²⁶⁰ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN, "Llobet de Delfino, María Teresa c. Provincia de Córdoba", Fallos: 275:407, del 28 de noviembre de 1969.

En sentido coincidente el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, en la causa "Banco Social de Córdoba c/ Municipalidad de San Francisco, señaló que "Esa prueba debía aportarse por la demandada, pues la demostración del hecho puramente negativo de la falta de prestación del servicio resulta por menos que imposible para la actora".

También puede señalarse en esta línea jurisprudencial a la causa "Municipalidad de Concordia c. Futura AFJP S.A en la que se hizo lugar a la excepción de falta de legitimación pasiva planteada por el contribuyente, por cuanto la municipalidad no había logrado acreditar que aquél tuviese un comercio en su jurisdicción, como tampoco que se hubiesen cumplido las tareas de inspección a cuya retribución correspondía la tasa exigida. En dicho decisorio la Cámara añadió que incumbía al Estado demostrar la prestación del servicio que justificaba el cobro de la tasa, en tanto se encontraba a su disposición toda la documentación avalante.

Esta sentencia luce acertada, ya que es evidente que la prueba documental que puede demostrar la prestación del servicio o la ausencia de éste, como ser actas de inspección o facturas, se encuentra en manos del Estado, resultando contrario al principio de buena fe no exhibirlas en el proceso.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación advirtió que "la carga de probar el costo del servicio de mantenimiento de calles pavimentadas y de tierra no puede imponerse a la empresa de transportes, pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial"²⁶¹.

Se comparte lo resuelto en dicha causa, pues, siendo que el Estado es quien se encuentre en mejores condiciones para acreditar la prestación del servicio, poner tal prueba a cargo del administrado importa una violación al derecho de defensa de éste y

²⁶¹ CORTE SUPREMA JUSTICIA DE LA NACIÓN, "Empresa de Transporte de pasajeros Navarro Hnos. S. R. L.", Fallos 319:2211, (1996).

al debido proceso.

Se sostiene tal criterio con fundamento en que si se hiciera pesar sobre el impugnante la prueba de un hecho negativo, es decir, "la no prestación del servicio", se lo colocaría en una situación de difícil o, más bien imposible, realización.

En una postura contraria cabe mencionar a la Corte Suprema de Justicia de Buenos Aires, la cual, conforme lo expone Altamirano²⁶², liberó al fisco de la carga de probar la prestación del servicio de manera efectiva al sujeto que la impugnaba, con base en dos fundamentos:

1. El principio general de orden procesal que impone el *onus probandi* a quien alega, que en este supuesto es el contribuyente interesado en demostrar la no prestación del servicio para no pagar tasa.

2. La presunción de legalidad de los tributos contiene implícita la de la efectividad de las prestaciones que los originan, a menos que se demuestre lo contrario.

Así, el referido tribunal rechazó la demanda de inconstitucionalidad incoada contra una ordenanza municipal que establecía una tasa en concepto de conservación de calles y caminos, debido a que el actor no logró demostrar que dicha tasa era confiscatoria o que no existía relación entre el servicio prestado y aquella²⁶³. Añadió que los tributos gozan de una presunción de legalidad que sólo cede ante la prueba que aporta quien los impugna. Ambos argumentos son criticables.

El primero por cuanto, imponer sobre el administrado la carga de la ausencia o deficiente prestación del servicio, implicaría hacer pesar sobre él una obligación de

²⁶² ALTAMIRANO, Alejandro, "Empresa, tributos municipales y los efectos de la desnaturalización del concepto jurídico de tasa", en: CASÁS, José Osvaldo, coordinador, Derecho Tributario Municipal 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Ad- Hoc. 2001. Pàg. 232.

²⁶³ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES d"Asociación Comerciantes e Industriales en Materiales de Construcción A.C.I.M.C.O.", 1974/03/12, LLO.

cumplimiento casi imposible.

Si bien el Estado exige prestaciones en virtud de su *imperium*, en el marco de un litigio la igualdad procesal debe ser la regla General. En tal sentido, omitir la aplicación de la teoría de las cargas probatorias dinámicas implica una vulneración del principio de igualdad ante la ley, generando un beneficio o "privilegio" a favor de la Administración, quien encontrándose en mejores condiciones probatorias, se convertiría en un mero espectador del proceso. Además, llevaría a que el contribuyente vea vulnerados sus derechos, quedando imposibilitado de demostrar el hecho negativo.

Si el demandado fuese otro particular, esta carga se distribuiría según quien se encuentra en mejores condiciones de acreditar los hechos invocados y no necesariamente respecto de quién los alegó.

Con respecto al segundo argumento, se aprecia que el mismo resulta criticable, en tanto no sería ilógico aplicar una presunción sobre la prestación de un servicio, cuando lo que se cuestiona es si el mismo existe o no.

La presunción de legalidad de los tributos no puede llevar al extremo de presumir la efectiva prestación del servicio contenido el hecho imponible de las tasas, en tanto se trata de cuestiones que si bien se relacionan, son independientes²⁶⁴.

Dentro de esta postura que pone a cargo del contribuyente la carga probatoria, se encuentra también el fallo "Cablevisión S.A. c. Municipalidad de Olavarría"²⁶⁵ en el cual la Cámara estableció que si lo que se intenta es declarar la inaplicabilidad de una tasa por confiscatoria, desproporcionada y abusiva, la carga de probar la desproporción la tiene quien la invoca. Se dispuso además que "la carga de la prueba con relación a la

²⁶⁴VILLEGAS, Héctor Belisario, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" 8ª edición. Buenos Aires. Editorial Astrea. 2003, Pág. 173.

²⁶⁵ CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE MAR DEL PLATA, "Cablevisión S.A. c. Municipalidad de Olavarría", Revista jurídica La Ley Buenos Aires. 2006. Pág 527.

prestación del servicio correlativo a la tasa, le incumbe al contribuyente pues no es de imposible acreditación los hechos negativos y en la mayoría de los casos este puede probar mejor la ausencia del servicio" y que "como acto de la administración y que goza de presunción de legitimidad, permite deducir que el servicio ha sido brindado, salvo prueba en contrario". A este decisorio le resultan aplicables las mismas críticas que expuestas en los párrafos anteriores. Resulta sumamente cuestionable que se afirme que los hechos negativos no son de imposible acreditación y que el contribuyente sea quien se encuentre en mejores condiciones de acreditar la ausencia de prestación del servicio.

Una sentencia recientemente dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires pareciera enrolarse en la línea de resoluciones que hacen pesar sobre el administrado la carga probatoria mencionada. Se trata de la causa "Central Puerto" ²⁶⁶ donde se desestimó el planteo de nulidad por falta de mayorías articulado por la firma portuaria contribuyente contra la sentencia que había rechazado la repetición de las sumas abonadas en concepto de contribuciones de Alumbrado, Barrido, Limpieza, Pavimentos y Aceras, entendiendo el Tribunal referido que ambos camaristas habían coincidido en la carencia de prueba sobre la falta de prestación del servicio legitimante de las prestaciones públicas exigidas.

Pese a lo resuelto en dicha causa, se entiende en este trabajo, que el proceso debe buscar la verdad material, con independencia de quién revista la condición de actor o demandado. Por eso debe requerirse que quien posee los medios adecuados para la comprobación del hecho sea quien los aporte.

Siguiendo esta idea, resulta claro que el Estado debe ser quien arrime a la causa los instrumentos o documentos que permitan descubrir esa verdad, conforme a la

²⁶⁶ TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA CIUDAD DE BUENOS AIRE, "Central Puerto S.A. c. GCBA", (En Línea) (Citado el 10/10/2011) (Disponible en www.laleyonline.com.ar/)(última Consulta 23/04/2011)

aplicación de las cargas probatorias dinámicas y al principio de buena fe que debe imperar durante el procedimiento.

En las XV jornadas del instituto latinoamericano de derecho tributario (Caracas, 1991) se concluyó de modo coincidente que la carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio debe corresponder a la administración.

6. Conclusión.

La aplicación del principio procesal de que quien alega un hecho debe acreditarlo, en el supuesto bajo análisis, implicaría una violación al derecho de defensa del contribuyente y al debido proceso.

Se sostiene tal postura con fundamento en que se pondría a cargo del administrado la acreditación de un hecho negativo, constituyendo una especie de prueba diabólica de imposible realización.

El proceso debe buscar la verdad material, con independencia de quien revista a calidad de actor demandado, por eso debe requerirse que quien posee los medios adecuados para la comprobación del hecho sea quien los aporte.

Cuando el administrado impugne una tasa invocando la ausencia de prestación del servicio, el Estado debe ser quien arrime a la causa los instrumentos o documentos que permitan descubrir la verdad, pues es quien se encuentra en mejores condiciones de acreditarla. Ello conforme a la aplicación de las cargas probatorias dinámicas.

Omitir la aplicación de la referida doctrina implicaría una vulneración del principio de igualdad ante la ley, generando un beneficio o "privilegio" a favor de la Administración.

Dado que la prueba documental que puede demostrar la prestación del servicio o

la ausencia de éste, como ser actas de inspección o facturas, se encuentra en manos del Estado, resultaría contrario al principio de buena fe no exhibirlas en el proceso.

La presunción de legalidad de los tributos no puede llevar al extremo de presumir la efectiva prestación del servicio contenido el hecho imponible de las tasas, en tanto se trata de cuestiones que si bien se relacionan, son independientes.

7. El objeto y el motivo de la revisión propuesta.

La tasa como especie del género tributo es la contraprestación pecuniaria que reúne los siguientes requisitos:

- a) Que el particular debe al Estado en virtud de ley formal y material (principio de legalidad);
- b) Que su presupuesto (hecho imponible) es la prestación de un servicio estatal de carácter jurídico (administrativo o jurisdiccional), de uso obligatorio y no opcional (principio de coactividad);
- c) Que ese servicio es divisible y determinado en la persona o bienes del usuario;
- d) Que es prestado por el Estado en ejercicio del poder tributario que deriva de su poder de imperio (se excluyen así las prestaciones del Estado de carácter voluntario o que resultan del ejercicio de su poder de policía, o de su poder administrativo, o de sus relaciones contractuales contraídas como persona jurídica de derecho privado; vg. multas sancionatorias, precios privados, cánones, etc.).

Ahora bien, lo que motiva la propuesta de revisión parcial del concepto de tasa tal como lo enseña la doctrina tributaria desde fines del siglo XIX hasta el presente, es que una parte de ella considera como presupuesto o hecho imponible de la tasa la prestación de un servicio estatal que reúna las características señaladas en los cinco

incisos precedentes. Va de suyo, que se dejan de lado las teorías superadas de que la tasa es una contribución voluntaria en cuanto el particular puede optar por el uso o no del servicio estatal, lo que lleva implícito considerar que ese servicio no deriva del ejercicio del poder tributario sino de una relación convencional entre el particular y el Estado, que puede ser de derecho público o de derecho privado.

Por otra parte, cierta doctrina al referirse al servicio estatal (siempre entendido coactivo y divisible) lo califica de servicio público y esto es lo que estimamos incorrecto porque no todo servicio público es necesariamente un servicio estatal.

Se piensa que la inclusión del concepto de servicio público con carácter absoluto y sin distinciones entre ellos, obedece a que la doctrina tributaria que ha recogido ese concepto lo ha hecho sin profundizar debidamente en la temática de los servicios públicos, que es materia regulada por el derecho administrativo.

8. El concepto del servicio público.

Bielsa²⁶⁷ comienza por decir que "los servicios públicos propios deben diferenciarse de los impropios; esta diferencia tiene importancia: 1º servicios públicos propios son los que presta o debe prestar el Estado directamente o por concesionarios. 2º servicios públicos impropios son aquellos que tienen de común con los propios el satisfacer de forma más o menos continua necesidades colectivas, pero no es el Estado quien los presta ni los concede, sino que tan solo los reglamenta". Y sobre el particular sigue diciendo "A esta distinción fundada se hace cierta crítica simplista y reticente, diciéndose que los servicios públicos son siempre propios.

El error de esta crítica proviene de no entender que el concepto de propio se lo refiere al Estado; es decir, que el servicio es propio cuando el Estado lo realiza como

²⁶⁷BIELSA Rafael. Ob Cit, Pàgs. 154/156.

función propia de él. El servicio público impropio satisface necesidades colectivas, pero el Estado lo libra a la iniciativa particular si bien bajo la reglamentación que él establece".

Según señala el doctrinario de derecho administrativo que "el fundamento de la distinción no es cuestión teórica sino también de innegable utilidad práctica que es otra de las razones por la cual la sostenemos... así, por ejemplo, los automóviles de plaza o de transporte de personas están en la categoría de servicios impropios, al paso que los automóviles de transporte de cosas no lo están.

No advierten que la clasificación tiene como base el eventual carácter de necesidad, que se gradúa o determina en relación a la urgencia de la utilización y a la continuidad del servicio y que esa determinación es exclusiva del poder público".

"Determinar cuándo un servicio público debe ser propio o cuándo debe ser impropio, o cuándo no debe ser lo uno ni lo otro, es cuestión librada a la apreciación del Estado... si se trata de un servicio público que el Estado no considera necesario prestarlo directamente o por concesión, sino y simplemente regularlo a los fines de la continuidad y del precio, el servicio es impropio y entonces el Estado se limita a autorizarlo bajo cierta reglamentación".

Como suele suceder, Bielsa confunde con sus "idas y venidas" de los conceptos que maneja para definir las instituciones del derecho administrativo. Así, después de lo que resulta transcrito en párrafos anteriores, en los que admite que el servicio público puede ser propio (prestado por el Estado o por concesionarios) o impropio (prestado por particulares), cuando da su definición dice "El concepto de servicio público prácticamente se ciñe del servicio propio.

En concepto propio, es servicio público, toda acción o prestación realizada por la

administración pública activa, directa o indirectamente, para la satisfacción concreta de necesidades colectivas y asegurada esa acción o prestación por el poder de policía". Resulta de esta definición que elimina del concepto de servicio público aquéllos que él ha calificado, definido y defendido como impropios.

Villegas Basavilbaso²⁶⁸ acepta que el concepto lato o genérico de servicio público —siguiendo a Bielsa— tiene dos formas específicas: la propia y la impropia. Y a continuación da los siguientes conceptos: "Son servicios públicos propios los que presta o debe prestar el Estado directamente o por concesionario; son servicios impropios aquellos que tienen de común con los propios el satisfacer en forma más o menos continua necesidades colectivas, pero no es el Estado quien los presta ni los concede, sino que tan sólo los reglamenta". Agrega que —sin añadir nada nuevo a la doctrina de Bielsa— en principio es función propia de la administración pública satisfacer directamente las necesidades colectivas por el procedimiento de derecho público, pero que nada obsta —si el orden jurídico constitucional no lo prohíbe— que esas necesidades sean satisfechas por el mismo procedimiento mediante la delegación en particulares, que da lugar a la figura denominada en la doctrina concesión de servicio público.

A continuación manifiesta que: "Las consideraciones precedentes permiten aseverar que el servicio público debe ser prestado directa o indirectamente por la administración pública, pero como existen necesidades colectivas que son satisfechas por particulares, cuyas prestaciones constituyen verdaderos servicios, que la administración pública autoriza o permite, sujetándolos a reglamentos de policía, es menester no confundirlos con los primeros (los propios).

La doctrina denomina a los segundos servicios públicos impropios, los cuales se

²⁶⁸ VILLEGAS BASAVILBASO, "Derecho administrativo", t. III, 1951, Págs. 34, 47/49.

diferencian de los servicios prestados por la administración pública, directa o indirectamente, aunque ambos tienen una nota común: la satisfacción de las necesidades colectivas".

Concluye claramente el concepto del servicio público diciendo que "sería preferible reservar la denominación de servicio público exclusivamente a los servicios públicos propios, a fin de evitar confusiones terminológicas" y lo define como "toda actividad directa o indirecta de la administración pública, cuyo objeto es la satisfacción de las necesidades colectivas por un procedimiento de derecho público", sin que por ello deje de admitir la existencia de los servicios públicos impropios a los que, como queda dicho, los excluye de la definición "a fin de evitar confusiones terminológicas".

Greca²⁶⁹ entiende que, no obstante reconocer la distinción entre los servicios públicos propios y los servicios públicos impropios, "una definición general de esta institución debe comprender las dos formas en que se manifiesta, es decir, realizado por el Estado, o a cargo de la iniciativa privada bajo la vigilancia de los poderes públicos".

En consecuencia, define al servicio público como "toda prestación concreta del Estado o de la actividad privada, que tendiendo a satisfacer necesidades públicas, es realizada directamente por la administración pública, o indirectamente por los particulares, mediante concesión, arriendo o una simple reglamentación legal (lo destacado es nuestro), en la que se determinen las condiciones técnicas y económicas en que debe prestarse, a fin de asegurar su menor coste, efectividad, continuidad y eficiencia".

Marienhoff²⁷⁰ que es el administrativista que trata con mayor detalle y extensión el tema de los servicios públicos, recuerda que originariamente hubo quien consideró

²⁶⁹ GRECA, "Derecho y ciencia de la administración municipal", 2ª Edición. 1943, t. III. Págs. 192/199.

²⁷⁰ MARIENHOFF, "Tratado de Derecho Administrativo", 4ª edición., 1993, t. II. Págs. 21/31 y 40.

servicio público toda la actividad del Estado cuyo cumplimiento debe ser asegurado, reglado y controlado por los gobernantes (Duguit) y que luego se restringió dicho concepto, limitándolo a cierta actividad de la Administración Pública, señalando que: "Hasta entonces el servicio público sólo concebías como una actividad desarrollada por órganos estatales.

Pero actualmente un sector de la doctrina y la jurisprudencia sostiene que el servicio público no sólo puede ser prestado o realizado por organismos estatales, sino también por personas o entes particulares o privados. La evolución conceptual operada parte del criterio orgánico, que sólo concebía el servicio público como prestado por entes estatales, criterio que se fundaba en atención al ente o persona que lo satisface o realiza, a la concepción funcional, sustancial o material, que considera al servicio público no precisamente sobre la base de quien lo preste o realice, sino en mérito a la índole de la necesidad que por ese medio o con esa actividad se satisface" y sobre el particular este autor señala que: "de modo que para quienes piensen de esta última manera, habrá servicio público tanto en el supuesto de que lo preste o lo realice la administración pública —directa o indirectamente—, como en el caso de que lo presten los particulares o administrados, siempre y cuando la respectiva necesidad que así se satisfaga reúna determinados caracteres".

Marienhoff después de decir que comparte en un todo el criterio funcional, refuerza su concepto diciendo que: "el elemento público de la locución servicio público, no se refiere al ente o persona que lo realiza o presta; refiérase al destinatario del mismo, es decir a quién dicho servicio va dirigido. Servicio público no es otro que servicio para el público".

Otro aspecto que reafirma el criterio de que el servicio público puede ser prestado por particulares, lo señala al decir que "el servicio público no es simplemente

un concepto jurídico; es, ante todo un hecho, una realidad". El carácter de servicio público de la actividad prestada por los particulares, no resulta solamente de las manifestaciones de la autoridad pública que declara que tal o cual actividad es un servicio público sino que, aun a falta de toda declaración estatal, será un servicio público en tanto y cuanto por ese medio se satisfaga efectivamente una necesidad de interés general y, en tal caso, el autor califica a estos servicios públicos impropios, como virtuales u objetivos.

Además, destaca que habla de interés general entendido como la "suma apreciable de concordantes intereses individuales", para diferenciar la noción conceptual del servicio público de la satisfacción de una necesidad colectiva, que es un concepto distinto al de interés general.

Los servicios públicos impropios, virtuales u objetivos (servicios de transporte público cuya retribución origina el pago de un precio y no de una tasa; el primero deriva del ejercicio del poder de policía del Estado y el segundo del ejercicio de su poder tributario), "se ubican en el campo del derecho público, correspondiendo aplicarles aspectos del 'status' correspondiente a todo servicio público: continuidad del servicio, observancia o respeto a las normas sobre precios o tarifas, obligatoriedad de servir a quién lo requiera.

El incumplimiento de estos deberes por quién está a cargo del servicio, puede hacerles pasibles de las sanciones del caso, que serán las que acepte el orden jurídico como inherentes a la teoría del servicio público".

Cassagne²⁷¹ siguiendo Marienhoff, interpreta que: "El servicio público, ateniéndonos a una concepción objetiva que se basa en la naturaleza material de la actividad, se circunscribe a una parte de la actividad administrativa del Estado quien

²⁷¹CASSAGNE, "Derecho Administrativo", 7ª ed., 2002, t. II, ps. 290/91, 295/96 y 297 nota 31.

puede, a su vez, encomendar, conceder o atribuir el ejercicio de los correspondientes cometidos a los particulares, ya fuera a través de la figura de la concesión o por otros medios jurídicos como la gestión concertada, el permiso, etc...

La adopción de un criterio técnico-jurídico para caracterizar la noción de servicio público implica que éste se traduce en una actividad distinta a la regida por el derecho privado y, por lo tanto, extraña a la esfera de libertad o franquicia individual, importando la declaración como pública una determinada función (*publicatio*) lo cual determina, a partir de ese momento, que el ejercicio de la correspondiente actividad es servicio público y pasa a ser regulada por el derecho administrativo".

Cassagne da la siguiente definición: "Todo servicio público (ya sea propio o impropio) consiste en una prestación obligatoria y concreta, de naturaleza económica-social, que satisface una necesidad básica y directa del habitante (correos, transportes, electricidad, etc.)".

Advierte Cassagne que ante la insuficiencia de la iniciativa privada, el Estado suele realizar también —en concurrencia con los particulares— actividades de interés público, de titularidad privada (por ejemplo, entre otros puntos, enseñanza y salud pública).

En tal caso aparece una virtual coincidencia entre el régimen del servicio público propio y el que corresponde a las actividades de interés público que lleva a cabo el Estado ya que, en ambos supuestos, se aplica el régimen común y propio de la función administrativa. Y en definitiva, destaca que: "la reducción del concepto del servicio público a la prestación individualizada de actividades tendientes a satisfacer necesidades primordiales y directas de los habitantes cuya titularidad el Estado asume como propias, implica separar aquéllas actividades de interés público que los particulares pueden ejercer *iure proprio*, en concurrencia o no con la administración pública, habida cuenta

de que éstas pueden regularse mediante las técnicas de policía o limitación.

Lo contrario implicaría forzar un régimen como el que tipifica el servicio público, que prevé mecanismos de acceso, intervención y control que resultan notoriamente distintos e inaplicables a las actividades particulares (vg. la igualdad de acceso a la enseñanza privada)".

Por último, Cassagne señala que: "En la Argentina existen actividades que configuran servicios públicos impropios como el servicio de taxis. Un concepto más amplio de servicio público impropio es sostenido por Marienhoff incluyendo algunas actividades como el expendio de pan, carne y leche que para nosotros constituyen actividades privadas que el Estado puede reglamentar en ejercicio del poder de policía".

Se coincide en esta limitación que señala Cassagne, en cuanto la extensión del concepto que hace Marienhoff a ciertas actividades propias del ámbito privado implica una regulación o intervencionismo del Estado, que no consideramos aconsejable.

De lo expuesto en el capítulo que antecede y en el presente, se extraen las siguientes conclusiones para la fundamentación de la revisión que por esta investigación se insta:

a) La tasa como especie del género tributo tiene como presupuesto (hecho imponible) un servicio estatal exclusivamente;

b) No todo servicio público supone un servicio estatal, pues los servicios públicos impropios son prestados por particulares, por simple reglamentación o permiso sin que impliquen una delegación o concesión;

c) El servicio público impropio no es un servicio estatal;

d) Como consecuencia de lo afirmado en el apartado anterior, es que se

propugna la abolición del concepto de la tasa, como presupuesto o hecho imponible de ella, al servicio público en sentido lato o genérica sin distinciones. Sí se admite, consecuentemente, que pueda incluirse en la definición de la tasa al servicio público propio.

9. La posición de la doctrina tributaria.

a) Incluyen el servicio público en sentido genérico como presupuesto de hecho de la tasa:

Wagner²⁷²; Costantini²⁷³; Vanoni²⁷⁴; De Viti De Marco²⁷⁵; Andreozzi²⁷⁶; Bielsa²⁷⁷; Ingrosso²⁷⁸; Baleiro²⁷⁹; Modelo Tributario Para América Latina²⁸⁰; Pérez de Ayala²⁸¹; De Juano²⁸²; García Belsunce²⁸³; Martín J. M.²⁸⁴; Mordeglia²⁸⁵; Jarach²⁸⁶; Bulit Goñi²⁸⁷; Ferreiro Lapatza²⁸⁸; Diez²⁸⁹.

b) No incluyen el servicio público como presupuesto de hecho de la tasa:

Neumann²⁹⁰; Graziani²⁹¹; Tangorra²⁹²; Terry²⁹³; Flora²⁹⁴; Giannini A. D.²⁹⁵;

²⁷² WAGNER, "Traité de le Science des Finances (versión francesa)", 1909, t. II, ps. 15/18.

²⁷³ COSTANTINI, "Manuale di scienza ed arte della finanza e di legislazioni finanziaria italiana", 1911, p. 303.

²⁷⁴ VANONI, "Natura ed interpretazioni delle legge tributarie", 1932, p. 62.

²⁷⁵ DE VITI DE MARCO, "Principios Fundamentales de Economía Financiera", Madrid, 1934, p. 109.,

²⁷⁶ ANDREOZZI, "Derecho Tributario Argentino", 1951, t. I, ps. 86, 90 y 95.

²⁷⁷ BIELSA, "Compendio de derecho público III. Derecho Fiscal", 1952, p. 360.

²⁷⁸ INGROSSO, "Diritto Finanziario", 1954, ps. 129/130.

²⁷⁹ BALEEIRO, "Una Introdução a Ciencia das Finanças", 1955, t. I, ps. 306/7.,

²⁸⁰ MCTAL, "Modelo de Código Tributario para América Latina", 1967, art. 16.

²⁸¹ PEREZ DE AYALA, "Derecho Tributario", 1968, t. I, ps. 4, 8, 54, 56 y 57.

²⁸² DE JUANO, "Curso de Finanzas y Derecho Tributario", 1971, T. II, ps. 647/8.

²⁸³ GARCIA BELSUNCE, "Financiamiento del Estado y sus empresas (1973)" en "Enfoques sobre Derecho y Economía", 1998, Pàgs. 677 y "Temas de Derecho Tributario", 1982, Pàg 210.

²⁸⁴ MARTIN J. M., "Fundamentos de las finanzas públicas y del derecho tributario argentino", 1973, p. 188.

²⁸⁵ MORDEGLIA y otros, "Manual de Finanzas Públicas", 1977, p. 182.

²⁸⁶ JARACH, Dino. "Finanzas Públicas", 1978, p. 236 y "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", 3ª edic., 1999, p. 234.

²⁸⁷ BULIT GOÑI "Tasas y precios públicos", en XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 1991, en Revista de Derecho Tributario, t. IV, p. 1.

²⁸⁸ FERREIRO LAPATZA y colaboradores, "Curso de Derecho Tributario", 12ª ed., 1996, p. 802.

²⁸⁹ DIEZ, "Tratado de Tributación. Política y Economía Tributaria", 2003, t. II, Vol. 2, p. 2.

²⁹⁰ NEUMANN, F. X, "Die Steuer und dar oeffentliche interesse", 1887, p. 303.,

²⁹¹ GRAZIANI, "Istituzioni di scienza delle finanze", 1897, t. I, p. 246.

Masoin²⁹⁶; Oría²⁹⁷; Ahumada²⁹⁸; Gómes de Sousa²⁹⁹; , Linares Quintana³⁰⁰; Pinto Bilac³⁰¹; Valdés Costa³⁰²; Villegas H.B.³⁰³.

c) Incluyen el servicio público propio como presupuesto de hecho de la tasa:

Schindel³⁰⁴ sostiene que: "Un elemento distintivo reconocido por la doctrina, esencial para confirmar la existencia de una tasa, es la vinculación entre el contribuyente y determinada actividad estatal... Esta actividad vinculante, conforme buena parte de la doctrina, debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir, debe tratarse de un servicio público propio del Estado".

El profesor Schindel³⁰⁵ es el primer tributarista argentino que recoge, en su trabajo citado de 2003, el concepto de que el fundamento o presupuesto de hecho de la tasa está configurado por un servicio público propio, es decir, una actividad exclusivamente estatal derivada del ejercicio del poder público del Estado (en el caso, poder tributario).

10. La definición propuesta.

Constituyó problemática a considerar en este trabajo, si la presencia de una contraprestación en virtud de una tasa, es un elemento que debe constar en ellas para que se las repute como tal. Como primera aproximación, se planteó la necesidad de

²⁹² TANGORRA, "Contributo alla teoría della tasse", 1913, p. 6 y "Trattato de scienza delle finanze", 1915, p. 550.)

²⁹³ TERRY, "Finanzas", 1918, p. 244.) Seligman²⁹³ (SELIGMAN, ob. cit. en (3), edición 1925, ps. 163 y 174.

²⁹⁴ FLORA, "Manual de Ciencia de la Hacienda", 1927, p. 273.

²⁹⁵ GIANNINI, A. D. "Istituzioni di diritto tributario", 1941, p. 40.

²⁹⁶ MASOIN, "Théorie Economique des Finances Publiques", 1946, p. 209.

²⁹⁷ ORIA, "Finanzas", 1948, t. I, p. 57.),

²⁹⁸ AHUMADA, "Tratado de finanzas públicas", 1ª ed., 1948, t. I, p. 193.

²⁹⁹ GOMES DE SOUSA, "Direito Financeiro", 1951, p. 363.

³⁰⁰ LINARES QUINTANA, "El poder impositivo y la libertad individual", 1951, ps. 55/56

³⁰¹ PINTO BILAC, "As classificações teóricas da receita pública", 1952, p. 332,

³⁰² VALDES COSTA, Ob. cit. Pàgs. 143 y 147.

³⁰³ VILLEGAS, H. B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 8ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 2002. Pàg 72.

³⁰⁴ SCHINDEL, "Concepto y especies del tributo en Tratado de Tributación", 2003, t. I, Vol. 1, p. 587.

³⁰⁵ Schindel. Op cit

clarificar su concepto en miras a una distinción profunda entre las especies de tributos, dado la situación de incertidumbre jurídica en que se coloca a los sujetos contribuyentes, proclives a quedar encerrados en sistemas de doble imposición. Ésta última se halla conminada por el ordenamiento jurídico Constitucional, razón por la cual se pone de manifiesto la relevancia de la cuestión planteada y la urgencia por efectuar distinguos entre los diversos institutos de naturaleza tributaria.

A lo largo de este trabajo, se tuvo en miras la demostración de los inconvenientes que se derivan de la inexistencia de precisiones, motivo que faculta a la concertación de un concepto claramente diferenciador, atento al carácter que se le atribuye a la tasa, en la que resulta vital la presencia de una retribución a cargo del Estado, como aspecto esencial de las mismas. Aquí, la propuesta que se estima superadora de la realidad existente.

Tasa:

Es la contraprestación pecuniaria, monetaria o económica que el particular debe al Estado, en virtud de ley, por la prestación de un servicio jurídico, administrativo o jurisdiccional, de uso obligatorio, forzoso o imperativo, divisible y determinado en la persona o bienes del usuario o beneficiario, prestado por el Estado en ejercicio del poder tributario.

BIBLIOGRAFÍA

a) GENERAL

Villegas, Héctor B. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. 7º edición.
Buenos Aires. Editorial Depalma; 1998

A) ESPECIAL

Ahumada, Guillermo, “Tratado de finanzas públicas”. 1ª Edición. Buenos Aires.
Editorial Abeledo- Perrot, 1980.

Bielsa, Rafael, “Compendio de derecho público”. 1ª Edición. Rosario. Editorial Astrea.
1952.

Centro Interamericano de estudios tributarios. “El impuesto al valor agregado y los
principios constitucionales de la Argentina”. 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial
Interoceánica. 1994.

Estudios Tributarios. Revista euroamericana, ediciones estudios financieros, Madrid
1999.

García Belsunce, Horacio A. “Estudios de derecho constitucional tributario”. 4ª Edición.
Buenos Aires. Editorial Depalma. 1994.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”. 9ª Edición. Buenos Aires. Editorial
Depalma. 2002.

Griziotti, Benvenuto. "Principios de ciencia de las finanzas". 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Roque Depalma. 1959.

Jarach, Dino. "Los tributos". 3ª Edición. Buenos Aires. Editorial Abeledo- Perrot. 1982.

Luqui, Juan Carlos. "Derecho constitucional tributario,". 2ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1993.

Casás, José Osvaldo. Ponencia argentina en las XIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario. 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Errepar. 1987.

Cortez Domínguez, Matías. "Ordenamiento tributario". 1ª Edición. Madrid. Editorial Madrid 1970.

Cortí, Arístides. "Anticipos impositivos". 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial La Ley. 1980.

Cosciani, Cesare. "Principios de la ciencia de la hacienda". 1ª Edición. Madrid. Editorial Madrid. 1960.

De la Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". 1ª Edición. México. Editorial Porrúa. 1969.

Duverger, Maurice. "Hacienda pública". 1ª Edición. Barcelona. Editorial Bosch. 1968.

Giampietro Borrás, Gabriel. "Las tasas en la hacienda pública". 1ª Edición. Montevideo, Editorial Latinoamérica. 1959

Giannini, A. d. "Elementi di diritto finanziario". 1ª Edición. Milán. Editorial Italia, 1945.

Griziotti, Benvenuto. “Principios de ciencias de las finanzas”.1º Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1959.

Guijarro, Esteban. “Fundamento histórico-jurídico de la constitucionalidad del peaje”. 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial La Ley. 1988

Jarach, Dino. “La teoría financiera”, en revista “Derecho fiscal” 1968.

Maffia, Juan Carlos. “Las tasas en las provincias” 2ª Edición. Buenos Aires. Editorial La ley. 1987.

Marienhoff, Miguel. “Tratado de derecho administrativo”.1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1970.

Rosembuj, Tulio. “El hecho de contribuir”.1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Cooperadora de derecho y ciencias sociales.1975.

Saíenz de Bujanda, Fernando. “Hacienda pública, derecho financiero y derecho tributario”, en “hacienda y derecho”. Ed. Madrid. Madrid 1962.

Smith, Adam. “Investigación de la Naturaleza y causa de la riqueza de las naciones”. Barcelona 1933.

Torre, Abelardo. “Introducción al derecho”.1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Astrea. 1972.

Torres, Agustín. “Introducción al sistema tributario”.1ªEdición. Buenos Aires. Editorial A-Z.1978.

Valdéz Costa, Ramón. “Curso de derecho tributario”. 1ª Edición. Montevideo .1970

Vicchi, Oscar. “Impuestos a los réditos”. Buenos Aires 1944.

Villegas Basavilbaso, Benjamín. “Derecho administrativo”. Buenos Aires 1949.

Bulit Goñi, Enrique. “Los principios constitucionales y la reforma constitucional”. 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Errepar. 1995.

Constitución de la Nación Argentina. Editorial Fundación Ross. Buenos Aires. 2010.

Código Tributario para América Latina, año 1992.

Casas, Osvaldo J. “Derecho tributario municipal”. 1ª Edición. Buenos Aires. Editorial Ad-Hoc. 2001.

Pérez de Ayala, José Luis. “Curso de derecho tributario”, T.I. 5ª Edición. Buenos Aires. Editorial de derecho financiero.

Ferreiro Lapatza, José J.: “Contribuciones y tasas”. Revista de derecho tributario, año 11, número 40, abril-junio 1987. Editorial Abeledo Perrot.

García Vizcaino, Catalina: “Derecho tributario”. 2ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1999.

De Juano, Manuel: “Curso de finanzas y derecho tributario”. 4ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma. 1998.

López, Alejandro N.: “Tasas municipales: Las limitaciones a las potestades municipales”. Práctica profesional 2007-38. Editorial La Ley. P.21.

Simesen de Bielke, Sergio A., Egüez, Hermandina: “El principio de razonabilidad en La ley tributaria y en sus reglamentos”. Periódico Económico Tributario, año 2005. Editorial La Ley. P.411.

Varela, Ignacio: “Los derechos del contribuyente frente a las tasas municipales. El caso de las tasas de inspección de seguridad e higiene”. Revista Argentina de Derecho tributario. Año 2002.

Teson, Miguel A. M, Estathio, Valeria: “Las tasas municipales y análisis del convenio multilateral. Análisis crítico sobre su inconstitucionalidad”. Doctrina tributaria Errepar (D.T.E.), T. XXVII.

Spisso, Rodolfo: “Las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene y su no disimulada violación a los principios constitucionales de la tributación”. Derecho tributario. T. XVI.

Bonacina, Milton S., “Las cosas por su nombre: Tasa sin contraprestación violación de la constitución”. Periódico Económico tributario. 2006. Septiembre-356.

Constitución de la provincia de Santa Fe. Editorial Fundación Ross. Buenos Aires.2010.

Alurralde, Aldo Mario: “Ética y tributación o ética de la administración tributaria”; periódico económico tributario N° 113.Editorial La ley.1996.

Código fiscal de la provincia de Santa Fe.

Corti, Arístides Horacio M, “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en estudios de derecho constitucional tributario. Editorial Depalma, 1994.

Luqui, Juan Carlos. “La obligación tributaria”. 2ª Edición. Buenos Aires. Editorial Depalma.1989.

Spisso, Rodolfo, “Derecho constitucional tributario”. Buenos Aires. Editorial Depalma 1991.

Navarrine, Susana Camila y Rubén Asorey, “Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Doctrina, legislación, jurisprudencia”. 2º edición ampliada y actualizada. Buenos Aires. Editorial Depalma.2000.

Ley 2756, ley orgánica de las municipalidades de la provincia de Santa Fe.

Ley 23.548, coparticipación federal de recursos fiscales. Sancionada el 7 de enero de 1988 promulgada en enero del día 22 del año 1988. www.infoleg.gov.ar.

INDICE

Dedicatorias y agradecimientos.....	1
Resumen.....	2
Estado de la cuestión.....	4
Marco teórico.....	6
Introducción.....	9

Capítulo I

PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL

1. Introducción.....	10
2. Poder tributario municipal. Status jurídico de los municipios.....	10
3. La Competencia de los municipios para establecer impuestos.....	14
4. La autonomía tributaria de los Municipios en la provincia de Santa Fe.....	16
4.1. La autonomía tributaria de los Municipios en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.....	18
4.2. La autonomía tributaria de los Municipios en la Constitución Nacional y de la Provincia de Santa fe. La regla de deslinde.....	22

4.3. Autonomía tributaria de los Municipios y Coparticipación Nacional.....	24
5. La tributación en la historia Argentina.....	25
5.1. La tributación en el periodo 1810-1860; Hacia la consolidación del Estado Nacional.....	25
5.2. La tributación durante el periodo 1860-1890; El Estado Nacional y la primera gran crisis económica.....	29
5.3. La tributación en el periodo 1890-1930; El modelo agroexportador.....	31
5.4. La tributación en el periodo 1930-1975; El modelo de sustitución de importaciones.....	33
5.5. La tributación en el periodo 1975-2002; La crisis estructural.....	36
6. Conclusiones del Capítulo.....	40

Capítulo II

DERECHO TRIBUTARIO

1. Introducción.....	43
2. Derecho tributario. Conceptos.....	43
2.1. Los tributos. Noción general.....	44
2.2. Clasificación.....	46
3. El impuesto. Noción general.....	48
3.1. Concepto.....	48
3.2. Naturaleza jurídica.....	49
3.3. Clasificaciones.....	50
4. Las tasas. Noción General.....	52
4.1. Concepto.....	53
4.2. Características esenciales de la tasa.....	53
4.3. Diferencia con el impuesto.....	54
4.4. Diferencia con el precio.....	56
4.5. Graduación.....	57
5. Contribuciones Especiales.....	59

5.1. Concepto.....	59
5.2. La Contribución de mejoras, el impuesto y la Tasa.....	60
5.3. Contribución de Mejoras.....	61
5.4. Elementos de la contribución de mejoras.....	61
6. Peaje.....	63
6.1. Naturaleza jurídica.....	63
6.2. Su Constitucionalidad.....	64
7. Contribuciones Parafiscales.....	66
8. Conclusiones del Capítulo.....	67

Capítulo III

DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL.

1. Introducción.....	69
2. Los principios constitucionales.....	69
3. Legalidad.....	70
3.1. Sujeción de la ley a la Constitución. Juridicidad del tributo.....	72
4. Capacidad Contributiva	78
6. Igualdad.....	81
7. Generalidad.....	86
8. Proporcionalidad.....	89
9. No confiscatoriedad.....	91
10. Conclusiones de este capítulo.....	92

Capítulo IV

LAS TASAS

1. Introducción.....	93
2. Evolución histórica del concepto de tasa.....	93
3. El financiamiento del gasto público	99
4. Definición.....	98
5. Caracteres que legitiman a las tasas.....	103
6. Naturaleza jurídica tributaria.....	104
7. El servicio público a cargo del Estado.....	105
8. La obligación de pago y la cuestión del beneficio para el usuario.....	106
9. El monto de las tasas.....	108
10. La afectación de lo recaudado.....	112
11. Conclusiones del Capítulo.....	114

CAPITULO V

CONCLUSIONES FINALES Y ESPECIFICAS. ELABORACIÓN DE CONCEPTOS Y CLASIFICACIONES. PRPOPUESTAS SUPERADORAS A LA PROBLEMÁTICA RELATIVA A LAS TASAS.

1. Introducción.....	115
2. El financiamiento del gasto publico.....	115
3. Una condición esencial de la actividad estatal para que su retribución configure una tasa: Que su fundamento sea el ejercicio del poder tributario del Estado.....	121
4. Prestación efectiva o potencial de un servicio.....	124
5. La carga de la prueba.....	126
6. Conclusión.....	132
7. El objeto y el motivo de la revisión que se propone.....	133
8. El concepto del servicio público.....	134
9. La posición de la doctrina tributaria.....	142
10. La definición propuesta.....	143
