

Las tasas municipales en la doctrina de la Corte Suprema

por ALBERTO TARSITANO

Sumario: 1. LAS TENSIONES QUE SUBYACEN AL COBRO DE LAS TASAS MUNICIPALES. – 2. MARCO CONSTITUCIONAL. – 3. EL HECHO IMPONIBLE DE LA TASA. – 4. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y PROPORCIONALIDAD DE LA TASA.

1. Las tensiones que subyacen al cobro de las tasas municipales

Las tasas municipales constituyen un fenómeno complejo que, como toda manifestación del poder financiero del Estado, puede ser enfocado desde un triple orden de relaciones: político, económico y jurídico-constitucional. Cada perspectiva se ocupa de cuestiones diferentes. La política posee un plano ontológico (¿qué es el municipio?), epistemológico (¿cómo se asignan los recursos y costos entre el universo de los obligados?) y ético (transparencia en el uso de los recursos acordes a su causa y finalidad). El económico refiere a los efectos sobre los agentes del mercado. El jurídico establece las posibilidades y límites del poder tributario municipal por la Constitución nacional y el derecho intrafederal.

Estas visiones plantean problemas, necesidades, herramientas distintas para satisfacer las legítimas aspiraciones e intereses de los dos actores principales: los fiscos y el contribuyente. Sin embargo, no deben confundirse (o fundirse) estas distintas miradas, porque ello produce un estrabismo que distorsiona la realidad y las soluciones de financiamiento.

Un ejemplo de superposición de planos se vio en la audiencia pública convocada por la Corte Suprema para oír a los “Amigos del Tribunal” (junio 2019), en la causa “*Esso c/Municipalidad de Quilmes*”. Allí distintos intendentes y actores sociales presentaron sus puntos de vista y reclamos, los que poco o nada tenían que ver con los términos jurídicos estrictos del pleito. Los fiscos plantearon en términos dramáticos su dependencia presupuestaria de la tasa de Inspección de Higiene y Seguridad, medida sobre los ingresos brutos. Se dijo allí que aportaba cerca de la tercera parte de los ingresos de los municipios más importantes de la Provincia de Buenos Aires, en una suerte de “sincericidio” sobre la verdadera función de la tasa. En espejo, se marcaba la importancia de los cometidos municipales como puerta de entrada de la demanda social de seguridad, salud, educación, encarnada por personas vulnerables, en un país pobre y en estado de emergencia. Por su parte, distintas asociaciones señalaban que la tasa aumentaba en un 2,25% una presión tributaria global desmesurada, lo que en definitiva dificultaba la competitividad, el desarrollo económico y la creación de empleo de calidad.

La audiencia planteó una controversia simbólica, y el fallo fue interpretado por los municipios como una reivindicación, también simbólica, de su poder tributario, a pe-

NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema ver, además, los siguientes trabajos publicados en EL DERECHO: *Del reino del revés al ejercicio razonable de la potestad tributaria*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 230-774; *La Corte Suprema y una sentencia que desoye el clamor de afianzar la tutela judicial efectiva en materia tributaria*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 237-879; *Poder tributario municipal y ejecuciones fiscales. A propósito de los gravámenes locales sobre las antenas de telefonía y la falta de prestación de servicios municipales*, por MARÍA GABRIELA ÁBALOS, EDCO, 2013-220; *La simplificación del sistema impositivo y el afianzamiento del régimen federal como garantías del contribuyente. Propuestas para una mejor y mayor recaudación en armonía con los derechos y garantías de los contribuyentes*, por SILVIA CASACCIA y PAULA SANTANA, ED, 260-802; *Visiones opuestas sobre el Pacto Federal de armonización tributaria. Doctrina de la CS y del TSJ CABA*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 261-366; *Armonización tributaria y derecho intrafederal: consideraciones críticas*, por MARÍA GABRIELA ÁBALOS, EDCO, 2015-640; *El impuesto a las ganancias y la función judicial del poder de imperio del Estado*, por PABLO EZEQUIEL BECERRA, EDLA, 2017-7; *Reflexiones sobre la necesidad de un Código Tributario Nacional*, por ALBERTO TARSITANO, ED, 270-575; *La codificación como posible mecanismo correctivo de importantes anomalías existentes en el régimen tributario argentino*, por DANIEL BARBATO, ED, 273-546; *El ejercicio de la potestad tributaria de los municipios y su sujeción a los Acuerdos de Armonización Tributaria*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 256-720; *Precisiones en torno al principio de territorialidad en el ejercicio de la potestad tributaria de las provincias*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 279; *Los tributos locales y su prescripción a la luz de la jurisprudencia de los altos tribunales de las provincias de Buenos Aires, Córdoba y Mendoza*, por María Cristina Gallardo, *El Derecho Constitucional*, Marzo 2022 - Número 3. Todos los artículos citados pueden consultarse en www.elderechodigital.com.ar.

sar de que su lectura demuestra que la Corte Suprema resolvió a favor del Municipio de Quilmes sin sentar nuevos principios a los ya conocidos de su jurisprudencia. Sirvió, no obstante, para aquietar las inquietudes que había despertado la posibilidad de un fallo en contra y en cierto modo la calma tiene su razón de ser en el hecho de que el Alto Tribunal podría haber sentado una jurisprudencia adversa en lo que realmente importa: que no se limite la posibilidad de los municipios a acceder a ingresos extra-territoriales. La Corte Suprema consideró que esta era una cuestión no justiciable, al menos en los términos como había sido trabada la litis⁽¹⁾.

La dificultad para acceder a la Corte Suprema para que ella decida con jurisdicción plena sobre todos los planteos del contribuyente merece una reflexión sobre la eficacia de los procedimientos a la luz del principio de tutela jurisdiccional efectiva, consagrado por el Pacto de San José de Costa Rica en el artículo 8, ap. 1. De un lado, porque el principio *solve et repete* lo somete al pago previo para acceder a la revisión judicial; de otro, porque la Corte Suprema no puede, en principio, revisar la naturaleza y el alcance del artículo 35 del Convenio Multilateral por constituir derecho público local. De otro, los tiempos de revisión son excesivos, si se considera que cualquier proceso dura, en promedio, más de diez años. La causa “*Esso*” fue resuelta por la Corte Suprema casi veinte años después de iniciada. Aparece como dato objetivo, asimismo, la poca confianza del contribuyente en la justicia local, lo que recuerda que la independencia de los poderes constituye –como solía afirmar el profesor Juan Carlos Luqui– la primera garantía del derecho de defensa del contribuyente.

2. Marco constitucional

Las posibilidades y los límites del poder municipal parten de la premisa que los municipios pueden crear impuestos y tasas, dentro de los límites que le imponen las provincias (artículos 5 y 123, Constitución Nacional). La Constitución Nacional les encomienda a las provincias definir el alcance concreto de la autonomía municipal, que se relaciona con las atribuciones económicas y financieras necesarias para garantizar la subsistencia y, con ello, la satisfacción de las necesidades públicas a su cargo (“*Municipalidad de la Ciudad de La Banda c/Provincia de Santiago del Estero*”, fallo del 23 de agosto de 2018)⁽²⁾.

Según los ministros Maqueda y Rosatti⁽³⁾, el reconocimiento de la autonomía importa necesariamente garantizar los medios para la subsistencia. Cuando la Constitución Nacional manda a las provincias asegurar el régimen municipal, dispone la manutención de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el reconocimiento del “derecho a los medios”.

Señalan en sus votos que dentro del “derecho a los medios” para la subsistencia del municipio, se encuentran los recursos provenientes de la potestad tributaria que titularizan, la cual les permite “...generar sus rentas y recaudar para invertir y controlar sus recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, complementando así las facultades de administración que les

(1) “*Esso Petrolera Argentina S.R.L y otro c/Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso administrativa*”, fallo del 2 de septiembre de 2021. La discusión central era si el Municipio podía acrecer al 100% de la facturación de la actora dentro de la provincia de Buenos Aires, sumando la de aquellos municipios en los que el contribuyente no posea sustento territorial alguno. La cuestión involucraba, por ende, el alcance del artículo 35 del Convenio Multilateral, cuestión sobre la que el Alto Tribunal no se pronunció. En otro orden, el tribunal tuvo por probada la prestación del servicio y desestimó el argumento de la falta de proporcionalidad de su costo.

(2) La Municipalidad de la Banda demandó a la Provincia de Santiago del Estero por el cumplimiento de los índices de la coparticipación a los municipios previstos en la ley provincial 6426. También en Fallos 337:1263, “*Intendente Municipal Capital*”, la Corte Suprema recordó algunos de los aspectos sustanciales que regulan la efectiva vigencia del régimen de autonomía de los municipios, sosteniendo, al precisar el alcance del artículo 5 de la Constitución Nacional, que la necesaria existencia del régimen municipal impuesto por dicha norma “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” (conf. Fallos 312:326 y 314495).

(3) En la citada causa “*Esso c/Municipalidad de Quilmes*”, reitera en “*Gasnor c/Municipalidad de La Banda*” (2021).

son propias” (Convencional Prieto, *Obra de la Convención Nacional Constituyente 1994*, t. VI, p. 5380, citado en Fallos: 337:1263 y 341:939).

Los límites al poder fiscal municipal derivados del Estado de Derecho emanan de los artículos 1, 4, 5, 9, 10, 11, 75 incisos 2, 13, 18, y 30, 123 y 126 de la Constitución Nacional, del artículo 9, inciso b, de la ley de coparticipación federal de impuestos y de los principios de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad.

El primer límite lo marca el principio de territorialidad, según el cual la potestad tributaria se ejerce dentro de los límites jurisdiccionales, en tanto allí se produce la riqueza que financia los servicios que se prestan en dicho ámbito. En Fallos: 319:2211, la Corte Suprema afirma que no puede exigirse el importe de una tasa municipal que “no guarda proporción con una prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad”. Las facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias y sus municipios sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados (Fallos: 307:360). La consideración está alineada con una observación metodológica: la unidad del fenómeno financiero, articulada por la capacidad contributiva como factor de conexión de los ingresos y los gastos públicos.

El segundo límite lo impone el derecho público intrafederal. La ley de coparticipación federal de impuestos (ley 23.548) dispone en el artículo 9 que no puede existir una doble imposición entre gravámenes locales y nacionales desde la apreciación sustancial de los hechos, lo que significa que los hechos impositivos no pueden coincidir, dejando a salvo las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

3. El hecho imponible de la tasa

La naturaleza de la tasa refiere a la estructura jurídico-tributaria del hecho imponible y su diferenciación de los impuestos y los precios públicos. Tal como reconoció el Alto Tribunal “la distinción entre especies tributarias no es meramente académica, pues desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno” (Fallos 332:1504).

Teniendo presente esa diferenciación, la tasa se define como la obligación pecuniaria debida al Estado u otros entes de derecho público en retribución de un servicio público determinado y divisible⁽⁴⁾. Es una prestación de demanda coactiva que no puede ser evitada alegando falta de interés o beneficio particular en el servicio estatal (“Swift de La Plata”, 1961), pues su creación obedece, como todos los tributos, a la satisfacción de un interés público.

El hecho imponible se vincula a un servicio específico, apropiado individualmente en el contribuyente y que no puede confundirse con las funciones o actividad general del municipio referido a la salud pública, la policía o la educación, aun cuando algunos de estos cometidos puedan ser demandados individualmente, como sucede con quien accede a la escuela pública o transita por un camino.

La Corte Suprema viene repitiendo como un mantra desde hace casi un siglo: “al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente”.

La excesiva latitud en la caracterización de los servicios que las tasas municipales pretenden gravar convierte a las tasas en tributos que los municipios están inhibidos de crear. Tal extensión de los servicios contraría el principio de legalidad, como lo sostuvo el ministro Augusto César Belluscio en “Compañía Química c/Municipalidad de Tucumán” (1989, Fallos 312:1575). Allí se discutía una tasa cobrada “por cualquier actividad comercial, industrial o de servicios [...] y cualquier otro servicio no retribuido por un tributo especial”. En el reciente “Gasnor c/Municipalidad de La Banda” (2021), cuando la provincia pretendió cobrar una tasa a los “...servicios municipales de contralor, salubridad, seguridad, salud pública, higiene, asistencia social, desarrollo de la economía y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, que, indistinta-

mente: a) facilite, posibilite o permita de manera directa o indirecta el desarrollo, ejercicio o realización de actividades comerciales, industriales, de servicios o de cualquier otra realiza a título oneroso, aunque se realicen o desarrollen en sitios pertenecientes a jurisdicción federal o provincial enclavados dentro del ejido municipal...”, por el solo hecho de que los ductos de una empresa distribuidora de gas atravesaban la ciudad, la Corte Suprema dijo que estos servicios amplios constituyen “una coartada” para gravar actividades de los contribuyentes para quienes no se brinda ningún servicio o prestación. Antes, en “Laboratorios Raffo” (2009), el dictamen de la Procuración –al que adhirió la Corte– sostuvo que pretender cobrar una tasa sin sustento territorial (se trataba de actividad desplegada por visitantes médicos del laboratorio) no cumplía con la exigencia de la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

La doctrina sobre el hecho imponible fue complementada con cierta flexibilidad para apreciar la carga de la prueba sobre la existencia del servicio o su proporcionalidad, pues no es justo imponer al contribuyente bajo ciertas circunstancias la carga de probar que el servicio no ha sido efectivamente prestado o aquello que no está en condiciones de probar. Es la jurisprudencia sentada en “Transporte Navarro c/Municipalidad de Puerto Tirol” (1966), “Mexicana de Aviación” (2008) y “Quilpe” (2012).

4. Capacidad contributiva y proporcionalidad de la tasa

La definición de la tasa proporciona los elementos sobre los que nuestro Tribunal cimero ha construido un corpus de jurisprudencia ineludible, referido a la naturaleza del hecho imponible, la base imponible y su relación con el costo del servicio.

En los primeros precedentes, las tasas –algunas veces confundidas con impuestos–, fueron impugnadas por su carácter confiscatorio. Allí se fue generando una doctrina sobre la aplicación de los principios de no confiscatoriedad y proporcionalidad. Pueden citarse, en esa línea, los fallos dictados en “Eulogio Ramos” (1938)⁽⁵⁾, “Vignolo de Casullo c/MCBA” (1942) y “De Gregorio” (1956).

Más con el tiempo la Corte Suprema fue calibrando su doctrina hasta consolidarla en los siguientes presupuestos de legitimidad de la tasa: a) la definición clara y precisa del hecho imponible y la individualización de los servicios o actividades que se ofrecen, en términos que no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos; b) la organización y puesta a disposición del servicio, acto o bien al contribuyente, pues de lo contrario carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad; c) la adecuada y precisa cuantificación del tributo, debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente el costo global del servicio o actividad concernido y la capacidad contributiva.

Lo mismo sucede con la base imponible adoptada y su equivalencia con el costo del servicio, cuestión que mereció las siguientes precisiones: (i) la cuantía individual de la tasa (medida como apropiación del costo a cada contribuyente) debía guardar una relación aproximada con el costo del servicio; (ii) además, podía verse acrecentada (o disminuida) por la capacidad contributiva del obligado, por ejemplo, la tasa de alumbrado podía ver distribuido su costo entre el universo de los destinatarios en función del valor de la propiedad; (iii) la cuantía global de la tasa, es decir la recaudación total de la tasa no podía exceder el

(4) García Belsunce, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario, “Impuestos y Tasas Municipales”*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 210.

(5) En esta causa se discutía la legitimidad de un gravamen cobrado por la Municipalidad de la Capital por transferencia de actos entre vivos, en ocasión de la compra y fraccionamiento de un sepulcro en el Cementerio del Norte, que alcanzaba a algo más del 14% de su valor. El carácter de la contribución (tasa o impuesto) era controvertido pues el gravamen se exigía en concepto de anotación de la transferencia de dicho bien y como derecho de fraccionamiento. El contribuyente cuestionó, además, su compatibilidad con las garantías constitucionales de no confiscatoriedad e igualdad. La demanda fue rechazada. Por aquellos tiempos se hizo conocida la postura del Procurador general, Dr. Juan Álvarez, quien señaló en su dictamen de la causa que “ni en materia de impuestos ni de tasas es posible referir exactamente el precio del servicio a su costo, ocurriendo que unas veces esta sea superado y otra no llegue a cubrirse. Son tales, tantas y tan variadas las causas que puedan alterar la relación costo-rendimiento que se introduciría una peligrosa inestabilidad en las leyes de organización del tesoro público si en cada caso hubiera de reputarse inconstitucional lo que, terminando el ejercicio, apareciera como excedente a favor del Fisco”.

costo total del servicio, más una razonable proporción de los gastos indirectos.

En la consideración de la capacidad contributiva como factor de atribución de la tasa al obligado y la distribución del costo entre el universo de obligados el caso testigo es “Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael”, del 16 de mayo de 1956. El banco había impugnado la ordenanza fiscal del municipio en cuanto le aplicaba una tasa de alumbrado público, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles que por su desproporción la desnaturalizaba, transformándola en un impuesto, del que el banco estaba exento. En el asunto hubo una pericia contable que demostró que el acrecentamiento del costo de los servicios municipales, con relación a lo que costaban en años anteriores, no guardaban proporción con el aumento de la tasa.

Sin embargo, la Corte sostuvo que de ello no podía extraerse la conclusión de que la tasa cobrada al banco perdía su carácter de tasa retributiva de los servicios municipales por esta falta de equivalencia, pues era legítimo fijar la tasa tomando en cuenta la capacidad contributiva del obligado. La Corte Suprema se refería a la cuantía individual de la tasa y en abono de la postura citó a Griziotti: “Aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que este, en el ejercicio de su soberanía tributaria, pueda 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” (“Principios de la Ciencia de las finanzas”, Buenos Aires, 1949, pág. 216).

Esta tesis servía de apoyo a la afirmación de que “el pago de tasas o servicios [...] finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual 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 estas reciben, de la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso para todos esos impuestos se fijan contribuciones aproximadas 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”. Con este argumento se rechazaron por décadas los planteos de confiscatoriedad de la tasa (conf. Fallos 181:2634; 185:12; 192:139; 201:545, entre otros).

Con referencia a la influencia de la capacidad contributiva, enseña el profesor José O. Casás que en los servicios *uti singuli* como las tasas, si bien se requiere de una razonable equivalencia entre el monto total recaudado y el costo también total del servicio –computando los directos o indirectos– la distribución entre el universo de los obligados puede realizarse teniendo en cuenta, no ya el costo de prestación singular a cada uno de ellos, sino su potencialidad económica o capacidad contributiva, validándose, entre otras, las siguientes alternativas: i) en proporción al capital, para el cobro de la tasa de inspección anual de

sociedades con personería jurídica (CSJN, causa: “S.A. Bodegas y Viñedos Graffigna Ltda. v. Provincia de San Juan”, Fallos, 201:545, sentencia del 18/5/1945; ii) valuación del inmueble, para el cobro de alumbrado público, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles (CSJN, *in re* “Banco Nación Argentina v. Municipalidad de San Rafael”, Fallos, 234:663, sentencia del 18/5/1956); iii) ingresos brutos, para el cobro de las tasas de inscripción, inspección, contralor, seguridad, higiene y asistencia social (CSJN, causas: “SAI y C Sniaffa v. Municipalidad de Berazategui”, Fallos, 277:218, sentencia del 15/6/1970, y “S.A. Compañía Platense de Industria y Comercio Coplinco v. Municipalidad de Lanús”, Fallos, 277:184, sentencia del 7/11/1973); iv) monto del pleito o interés jurídicamente comprometido (CSJN, causas: “Don Bernardo Bedacarratz, su sucesión, sobre devolución de sellado”, Fallos, 170:131, sentencia del 7/2/1934, y “Provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur v. Nación Argentina”, Fallos, 321:1888, sentencia del 7/7/1998).

La proporcionalidad de la tasa referida a su cuantía individual no fue considerada en la ley de coparticipación federal vigente. Lo fue bajo la anterior ley de coparticipación federal (ley 20.221), la que indicaba la necesidad de su “razonable relación con los servicios efectivamente prestados”. El precepto fue eliminado por la ley 22.006 de 1979. Probablemente el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala A, en “Goñi, 1959, Juan c/MCBA”, con los votos de Llambías y Borda, fue donde mejor se expuso el concepto de razonabilidad de la tasa, en particular al señalar que se aplica a aquellas que, sin llegar a ser propiamente confiscatorias, están fuera de toda proporción. Permitir el contribuyente agraviarse de la tasa por su falta de razonabilidad aun sin llegar a la confiscatoriedad fue un avance importante en la defensa del derecho del contribuyente, aun cuando esta línea no terminó consagrándose en la doctrina de la Corte Suprema.

Pero sí se consagró la tesis de que la totalidad de lo recaudado en concepto de tasas no podía exceder en cierta proporción el costo global del servicio, pues entonces la tasa pierde su causa para financiar necesidades generales que deben ser cubiertas con impuestos. La Procuración General de la Nación razonó en “Quilpe” (23 de noviembre de 2011), que la noción misma de cuantía individual de la tasa le ponía un límite por el lado de la cuantía global, puesto “que [...] si es el propio legislador quien, en el origen de la obligación liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, [...] mal puede pretender que aquella, apreciada globalmente, sobrepase con exceso el costo de la prestación”. La Corte Suprema convalidó esta doctrina.

VOCES: MUNICIPALIDADES - TASAS MUNICIPALES - DERECHO CONSTITUCIONAL - CONSTITUCIÓN NACIONAL - ESTADO NACIONAL - PROVINCIAS - IMPUESTOS - APORTES Y CONTRIBUCIONES - PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO - PROCESO JUDICIAL - PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO - CORTE SUPREMA DE LA NACIÓN - JURISPRUDENCIA - COMERCIO E INDUSTRIA - EMERGENCIA ECONÓMICA - ORGANISMOS ADMINISTRATIVOS