



## El principio de capacidad contributiva y las tasas Por Guillermo Lalanne

Mucho se ha debatido en la doctrina acerca de la aplicación del principio de capacidad contributiva en las tasas. En este debate encontramos a quienes sostienen que en las tasas – como cualquier categoría tributaria- resulta de aplicación el principio de capacidad contributiva. Es decir, si las tasas son una especie de tributo corresponde que la cuantía de la misma se determine o esté incida por la capacidad contributiva del contribuyente. Esto significa que a mayor capacidad contributiva, mayor será la tasa que deberá ingresar el contribuyente. De ahí que la mayoría (por no decir la casi totalidad) de las ordenanzas municipales determinen la base imponible de la tasa atendiendo a los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente.

Quienes no compartimos dicho criterio somos de la idea de que la capacidad contributiva no constituye el fundamento de la tasas –como sí de los impuestos-, sino su condición. Esto significa que si no existe capacidad contributiva no puede exigirse el pago de la tasa. Pero ello no significa que la tasa pueda determinarse en base a la capacidad contributiva del contribuyente, sino que la tasa deberá determinarse teniendo en cuenta el costo del servicio prestado de manera efectiva, concreta e individualizada respecto de un bien o acto del contribuyente<sup>1</sup>.

Lo anterior nos sirve de introducción para analizar lo señalado por la Corte Suprema de Justicia en la causa “Empresa Pesquera de la Patagonia”, sentencia del 29 de abril de 2015. En esta sentencia –que mereció un comentario anterior de Gastón Arcal- la Corte Suprema vuelve a insistir sobre los elementos esenciales de la tasa y a dejar fuera de toda discusión cuáles son los requisitos que deben cumplir las tasas para superar los estándares constitucionales fijados por dicho Tribunal.

Así, la Corte Suprema -reiterando lo dicho en Fallos 323:3770- nos ofrece una definición de tasa siguiendo para ello las enseñanzas del profesor Giuliani Founrouge. Así, se afirma que la tasa es una categoría tributaria que deriva del poder del Estado que tiene una 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 un actividad estatal que atañe al obligado.

En igual sentido, se reitera que –al igual que las restantes categorías tributarias- los elementos esenciales de la tasa deben establecerse mediante ley (u ordenanza) conforme lo establecido en Fallos 329:1554 y 334:1437. También se recuerda que no resulta aceptable la analogía para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador (Fallos 209:87; 321:912 y 316:2329).

También la Corte Suprema dedica un párrafo al beneficio o interés que puede tener la tasa en el contribuyente, señalando que –como es pacífico en la doctrina- el contribuyente se encuentra obligado al pago de la tasa aun cuando no tenga interés alguno en el servicio prestado o aun cuando dicho servicio no le traiga aparejado beneficio alguno<sup>2</sup>.

A renglón seguido, vuelve a insistir que el cobro de la tasa debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos 236:22; 251:50; 213:1575; 329:792; 332:1503; “Ivax”, “Quilpe”, “Sygenta”, entre muchos otros).

Pero es el considerando 14) en donde se aborda la cuestión que hemos planteado en el inicio y que nos lleva a analizar la incidencia o importancia de la capacidad contributiva en las tasas.

Debe, previamente, señalarse que la ley de la Provincia de Tierra del Fuego establecía una “tasa del servicio de verificación de procesos productivos” cuya base imponible se determinaba por el valor FOB de salida que figuraba en el permiso de embarque cumplido del producto exportado

<sup>1</sup> Como afirma con su habitual claridad el profesor Simón Acosta la “tasa, por más que quieran forzarse los razonamientos para demostrar lo contrario, no puede de ningún modo cumplir esa misión porque el presupuesto de hecho de la mayoría de las tasas, o incluso de todas ellas (la realización de una actividad administrativa), no pone de manifiesto la capacidad contributiva o capacidad económica del sujeto. Si las tasas se configuran de acuerdo con el principio de capacidad económica se llega al absurdo resultado de que se violará el propio principio de capacidad económica al tratar de cumplirlo, pues los afectados pagarán de acuerdo con su capacidad, pero no estarán sometidos al deber de contribuir quienes, teniendo la misma capacidad, no soliciten o reciban determinados servicios públicos. Es decir, algunos sujetos contribuirán según su capacidad, pero no todos. Algunos tratan de salvar esta objeción diciendo que el hecho de recibir un servicio público pone de manifiesto la existencia de capacidad económica, pero esta idea es una deformación de la realidad. Quien solicita o recibe un servicio sólo demuestra que tiene necesidad de recibir, no capacidad de dar” (Cfr. Simón Acosta, E.: *Las tasas de las entidades locales (El hecho imponible)*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 29)

<sup>2</sup> El profesor González García siempre ponía como ejemplo el caso de Tomás Moro, quien antes de ser ejecutado en la Torre de Londres sacó de entre sus ropas una Libra para pagarle al verdugo el costo del servicio que se iba a prestar. Como decía el recordado profesor, había que tener mucho humor inglés para suponer que dicha actividad le iba a reportar algún beneficio a Tomás Moro.

al territorio continental, fijando una alícuota del 2% para las empresas con proyecto aprobados y del 3% para las empresas encuadradas dentro del régimen general de la ley 19.640.

Esta redacción lleva a la Corte Suprema a sostener que es la exportación de la mercadería lo que *“en realidad genera el nacimiento de la obligación tributaria, en vez de exigirla en función de procesos técnicamente anteriores”*. Y por ello afirma que sin exportación –hecho imponible real- no habría precio FOB de salida que figure en el permiso de embarque cumplido y, por ende, no se constituiría la obligación fiscal.

Y es partir de dicho razonamiento que la Corte Suprema afirma que *“no se advierte cuál es la razón por la cual se establece como parámetro de la tasa el valor FOB de salida y no otro modo de cálculo de la base imponible referido concretamente a los costos que genera la prestación del servicio que se pretende solventar”*.

Seguidamente la Corte llega a la conclusión que si el verdadero hecho imponible de la tasa fuera la prestación del servicio la tasa debería abonarse sin excepción, más allá de que se produzca o no la exportación de los productos. Por ello concluye que la tasa se comporta como un verdadero derecho de exportación *“toda vez que grava la salida de los productos de la provincia en forma diferencial, en razón de su destino”*

Pero volvamos a lo que nos interesa del considerando 14) y que es la mención que se realiza a la forma en que se determina la base imponible de la tasa. En ese punto la Corte Suprema cuestiona el hecho de que no se haya empleado otro modo de cálculo de la base imponible referido *“concretamente a los costos que genera la prestación del servicio que se pretende solventar”*.

De esta manera, podría sostenerse que la Corte estableció que el límite de la tasa debería estar dado por el costo que genera la prestación del servicio que se pretende solventar. Y dicha postura debería, necesariamente, relacionarse con lo establecido varios años atrás en la causa “Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael” (Fallos 234:663) cuando se afirmó que *“(n)o se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos en relación con cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público”*. (La negrita no surge de la sentencia).

Es decir, en opinión de la Corte la capacidad contributiva equilibraría el costo total del servicio público de manera que los que más tienen soporten en mayor medida el **costo total del servicio público**. Ello, claramente, es muy distinto a afirmar que los contribuyentes deben soportar la tasa en base a su capacidad contributiva, sin importar -a los efectos de determinar el importe a ingresar- el costo total del servicio efectivamente prestado que se retribuye con la tasa.

En este análisis no puede pasarse por alto que el 25 de marzo de 2015 la Corte Suprema dictó sentencia en la causa “Moto Grupo SRL s/ inconstitucionalidad” (CSJ 1367/2012 (48-M)/CS1) en donde rechazó por inadmisibles (art. 280 CPCCN) el recurso extraordinario interpuesto por la Municipalidad de La Rioja<sup>3</sup>. En el voto en disidencia, el Dr. Maqueda propició hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto con fundamento en los precedentes de Fallos 234:663; 277:218 y 287:184<sup>4</sup>.

En conclusión, y aun cuando no compartamos el criterio que sostiene que las tasas deben ser determinadas en base a la capacidad contributiva del contribuyente, consideramos que lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia en “Empresa Pesquera de la Patagonia” constituye un haz de luz en el oscuro túnel de la discusión en materia de tasas municipales y permite abrigar esperanzas de que en el futuro se establezca, como mínimo, que la capacidad contributiva sólo puede ser empleada como criterio para distribuir entre los contribuyentes el **costo total del servicio prestado retribuido por la tasa**.

<sup>3</sup> El Tribunal Superior de Justicia de La Rioja había resuelto que las normas municipales cuestionadas *“no tomaban en cuenta a tal fin aspectos vinculados con la efectiva, concreta e individualizada prestación de la actividad municipal, sino únicamente, los ingresos generados por los obligados al pago del tributo”*. Afirmando –conforme surge del relato efectuado en la sentencia- que *“al tomarse, para el cálculo de la base imponible de la tasa, idénticos parámetros que los utilizados por el impuesto provincial sobre los ingresos brutos, la ordenanza impositiva 4874, en ese aspecto, “mutó la naturaleza jurídica de la tasa convirtiéndola en un impuesto”*.

<sup>4</sup> Así, en el considerando 6º) afirmó que *“en efecto, esta Corte ha considerado “equitativo y aceptable” que para fijar la cuantía de las tasas retributivas de servicios se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad tributaria de éstos, representada -en el caso de Fallos: 234:663- por el valor del inmueble o el de su renta; o bien -en el caso de Fallos: 287:184- en función de los ingresos brutos originados por la actividad industrial o comercial que desarrolla el sujeto obligado (confr. en igual sentido, Fallos: 277:218)”*