

TÍTULO:	JURISPRUDENCIA COMENTADA. INCONSTITUCIONALIDAD DE TASA POR FALTA DE SERVICIO
AUTOR/ES:	Robledo, Natalia P.
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Santa Fe (PSF)
TOMO/BOLETÍN:	XVI
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

NATALIA P. ROBLEDO⁽¹⁾

JURISPRUDENCIA COMENTADA. INCONSTITUCIONALIDAD DE TASA POR FALTA DE SERVICIO

I - PRELIMINARES

Sostiene García Vizcaíno que una de las características esenciales de las tasas municipales reside en que el hecho generador está integrado por una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Esta actividad, según indica la referida autora, debe ser prestada en forma efectiva y no potencial, ya que, de lo contrario, se trataría de un impuesto "disfrazado", que podría responder a servicios imaginarios que el Estado no prestaría nunca, solo para justificar su cobro.⁽²⁾

Amén de lo expuesto, considerando que la principal fuente de ingresos de los municipios son precisamente las tasas, existe actualmente una alta heterogeneidad en el cobro de las mismas entre un municipio y otro, revelándose disímiles particularidades en la especie, desdibujándose, en algunos casos, la naturaleza intrínseca de dicho tributo.

En atención a lo expuesto, en el presente trabajo, comentamos el reciente decisorio de la Corte Suprema de Justicia de Salta en autos "Hoyts General Cinema Argentina SA"⁽³⁾, en los que se debatió la inconstitucional de la tasa municipal por falta de servicio.

II - EL CASO

El caso involucra a la firma Hoyts General Cinema Argentina SA, que interpuso acción de inconstitucionalidad con relación a los artículos 138 a 143 del Código

Tributario de la Municipalidad de la Ciudad de Salta (ordenanza 6330/1991, texto según ordenanza 13254) y 6 a 8 de la ordenanza tributaria, ejercicio 2017 (ordenanza 15210), en tanto regulan la denominada "tasa de diversiones y espectáculos públicos" (TDEP).

Es dable señalar que el artículo 138 de la ordenanza 6330/1991 -texto según ordenanza 13254- prescribe que se deberá abonar la TDEP por la prestación de los servicios municipales de contralor de seguridad, moralidad y buenas costumbres en los sitios o locales donde se desarrollen las actividades de esparcimiento, diversiones y espectáculos públicos; siendo contribuyentes de dicha tasa -conforme lo señala el art. 139 de la aludida normativa- las personas concurrentes a los lugares indicados precedentemente, no obstante lo cual, las personas físicas y/o jurídicas que realicen u organicen las actividades referidas, en su carácter de responsables sustitutos de los contribuyentes, son los únicos y directos responsables de su pago frente al municipio. Asimismo, son responsables solidarios con los anteriores los patrocinantes y los propietarios de los locales o lugares donde se realicen las actividades indicadas.

1. Los planteos de la actora

En su expresión de agravios, la actora expone lo siguiente:

- Puntualiza que aun cuando la TDEP se encuentra prevista y regulada en el CTM desde hace ya varios ejercicios fiscales, las respectivas ordenanzas tributarias anuales le asignaban "valor cero" a la actividad de exhibición cinematográfica, con lo cual no existía perjuicio alguno a su parte; sin embargo, esta situación cambió a partir del 1/1/2017 con la vigencia de la ordenanza tributaria 2017, que para la actividad de los cines fijó en cincuenta las unidades tributarias a abonar por cada función realizada en concepto de la gabela en cuestión.
- Señala que el contribuyente obligado al pago de la TDEP es el espectador, pero las personas físicas o jurídicas que organicen o realicen las actividades de exhibición cinematográfica, tal su situación, son considerados sustitutos en el pago del tributo, lo que desinteresa por completo al primero.
- Asegura que la tasa viola el principio de capacidad contributiva y resulta confiscatoria.
- Agrega que el espectador no recibe ninguna contraprestación por parte de la Municipalidad que justifique la imposición de la tasa, lo que constituye un óbice para considerarla legítima, y que los servicios cuya retribución se pretende a través de la TDEP ya están contemplados por la denominada tasa por inspección de seguridad, salubridad e higiene (TISSH).

2. El decisorio de la Corte Suprema de Justicia de Salta

La Corte Suprema de Justicia de Salta resolvió hacer lugar a la demanda interpuesta y, en su mérito, declarar -en el caso- la inconstitucionalidad de la tasa de diversiones y espectáculos públicos regulada por los artículos 138 a 143 de la ordenanza 6330/1991 -texto según ordenanza 13254- de la Municipalidad de la Ciudad de Salta, así como también por los artículos 6 a 8 de la ordenanza 15210 (tributaria, ejercicio 2017). Para así decidir, el tribunal, en sus consideraciones, remembró los lineamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido de que la imposición de tasas presupone la existencia de un requisito fundamental, como es que al cobro del tributo debe corresponder, siempre, la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio al contribuyente (CSJN - Fallos: 312:1575 y sus citas), debiendo guardar la recaudación total del tributo proporcionalidad con el costo del servicio público efectivamente prestado por la

comuna (Fallos: 319:2211; CS Salta, T. 60:689; 165:483; 220:481). En relación a ello, expresó que el exceso de esta razonable y prudente proporcionalidad estaría indicando que la recaudación en concepto de tasa va dirigida, en realidad, a atender necesidades distintas de las que se tuvieron en cuenta al establecer el servicio señalado como presupuesto de hecho de la obligación tributaria, de modo que se impondría a determinados sujetos, bajo el pretexto de una prestación individualizada, la asunción de gastos que por su naturaleza deberían estar a cargo de la generalidad de los contribuyentes, lo que determinaría que en función de la realidad económica, se estaría frente a una ficción jurídica y, por ende, violatoria de la garantía de la razonabilidad consagrada en la Constitución Nacional.⁽⁴⁾

Agregó que, siendo que la tasa es un "tributo causado", a diferencia del impuesto que no lo es, y si esa causa es justamente el financiamiento del servicio cuya prestación específica es condición de su legitimidad, esos dos parámetros -el costo de la prestación y el monto reclamado a su destinatario- no pueden estar desvinculados sino que deben guardar razonable relación.⁽⁵⁾

Con cita de Spisso, refirió a que, conforme a lo sostenido por dicho autor, existirá confiscatoriedad de una tasa no solo cuando el gravamen absorba una parte sustancial de la renta o el capital, sino también cuando no guarde adecuada proporción con el costo global de la actividad específica cumplida por el Estado.⁽⁶⁾

También señaló que, aun cuando el Máximo Tribunal de la Nación ha entendido que para fijar el monto singular de las tasas puede distribuirse el costo total del servicio entre el universo de los contribuyentes receptores de la prestación particularizada atendiendo a su capacidad contributiva (conf. Fallos, 321:1889, entre otros), se hace necesario computar un requisito adicional constituido por el hecho de que nunca se incurra en la fijación de un monto arbitrario, irrazonable, opresivo o desproporcionado, respecto de contribuyente alguno, sin que sea necesario para descalificar el tributo que se compruebe un supuesto extremo de confiscatoriedad.⁽⁷⁾

Sostuvo, además, que, en la especie, al contestar la acción, la demandada alegó que el valor de la tasa se correspondía, de modo aproximado, con la prestación del servicio que quería efectivizar, y que no obstante ello, de ninguna manera acreditó, siquiera someramente, dicha circunstancia. En tal sentido, remarcó que la Municipalidad, al ser encargada de prestar la actividad y fijar el monto de la gabela, era quien se encontraba en mejores condiciones de acreditar la razonable equivalencia entre el producto de la tasa impugnada y el costo global del servicio, y no lo hizo.

Asimismo, destacó que el servicio que se pretendía prestar a través del tributo cuestionado parecía superponerse con el derivado de la TISSH que tiene por objeto, a tenor de lo dispuesto por la ordenanza 6330/1991 -texto según ordenanza 13254-, la prestación de los servicios municipales de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene; y que la accionada no ha logrado individualizar, de manera precisa, cuál es la distinción existente entre ambas prestaciones, por ejemplo, en lo atinente a la inspección por seguridad, que justifica, en el caso de los cines, su cobro diferenciado. Por lo demás, expresó que dicha circunstancia se veía corroborada por el hecho de que en la ordenanza tributaria 2022, se eximió del pago de la TDEP a *"los espectáculos organizados por contribuyentes inscriptos en la tasa por inspección de seguridad, salubridad e higiene, que no posean omisiones formales y materiales exigibles al mes inmediatamente anterior a la realización del espectáculo"*.

III - NUESTRAS CONSIDERACIONES

1. Potestades tributarias de los Municipios

Conforme lo expresa el [artículo 1 de la Constitución Nacional](#), la Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, lo cual implica la coexistencia de distintos poderes en un mismo territorio que actúan simultáneamente. Así las cosas, en lo que respecta a la distribución general de competencias, Naveira de Casanova sostiene que la regla la brinda el [artículo 121 de la Carta Magna](#)⁽⁸⁾, que instituye que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación. Acorde a ello, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado que *"de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos: 304:1186, entre muchos otros). Dentro de ese contexto, cabe entender que las prerrogativas de los municipios derivan de las correspondientes a las provincias a las que pertenecen (arts. 5 y 123)"*.⁽⁹⁾

Tal como lo advierte Cassagne, a partir de la reforma constitucional de 1994, el contenido del régimen de los municipios se vincula a la "autonomía municipal" por la remisión expresa que efectúa el [artículo 123 de la Constitución Nacional](#), empero que este precepto constitucional prescribe que *"el alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero"* de la autonomía municipal corresponde que sea reglado por la Constitución dictada por cada provincia, con arreglo al sistema y a los principios de la Carta Magna.⁽¹⁰⁾

En ese orden de ideas, cabe poner de resalto que, en el ámbito local, el [artículo 107 de la Constitución de la Provincia de Santa Fe](#) estipula que *"los municipios son organizados por la ley ... 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"*. Va de suyo, que el poder tributario municipal encuentra sus limitaciones a partir de la concertación en los planos vertical y horizontal.⁽¹¹⁾

2. Actividad estatal vinculada a las tasas municipales

Expresa Villegas que la tasa es el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida a dicho contribuyente.⁽¹²⁾ Acorde a ello, Tozzini afirma que el rasgo distintivo de la tasa dentro del universo de los tributos es su estrecha vinculación con un servicio o actividad estatal individualizada en el contribuyente.⁽¹³⁾

El Máximo Tribunal provincial, en la causa "Prodisa SA c/Municipalidad de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción"⁽¹⁴⁾, aseveró que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado las pautas jurisprudenciales que definen las características de las tasas; al tiempo que expresó que dicha elaboración jurisprudencial se remonta a antiguos precedentes del Cívero Tribunal, cuyos lineamientos fueron especialmente recordados en el pronunciamiento "Compañía Química SA c/Municipalidad de Tucumán s/recurso contencioso administrativo y acción de inconstitucionalidad"⁽¹⁵⁾. Efectivamente, en el aludido precedente, el más Alto Tribunal de Justicia de la Nación ha sostenido que constituye requisito fundamental respecto de las tasas que 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.

En atención a lo expuesto, resulta menester señalar que en la causa "Gasnor SA c/Municipalidad de La Banda s/acción meramente declarativa - medida cautelar"⁽¹⁶⁾, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que "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' (Fallos: 323:3770)". Asimismo, en dicha oportunidad, el Máximo Tribunal nacional refirió que para que la tasa satisfaga el "test de constitucionalidad" deben cumplirse las siguientes condiciones:

- a) la contribución debe ser caracterizable como una tasa y no como un mero tributo;
- b) su redacción debe identificar un servicio en particular que debe ser efectivamente prestado por el Estado, por lo que sus términos no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos;
- c) es el Fisco municipal quien debe probar, en todo caso, la concreta, efectiva e individualizada prestación estatal.⁽¹⁷⁾

3. Acerca de la proporcionalidad de la tasa con el costo del servicio público

En la causa "Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso administrativa"⁽¹⁸⁾, las nociones relativas a la "proporcionalidad que debe guardar la recaudación del tributo con el costo del servicio público" fueron abordadas medulosamente en el dictamen de la doctora Laura Monti, de fecha 27/6/2018. En efecto, en dicho antecedente del Ministerio Público Fiscal, se expusieron, entre otras, las siguientes líneas:

- "...es reiterada doctrina de V. E. que resulta necesario que el monto de la tasa y el costo del servicio guarden cierta relación, sin que ello deba interpretarse en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201:545; 234:663, entre otros) ... 'no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no solo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público' (Fallos: 234:663)".
- "...es el propio legislador quien, en el origen de la obligación, liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, por lo que mal puede pretender que aquella, apreciada globalmente, sobrepase con exceso el costo de la prestación".
- "Ello no implica necesariamente, desde la posición individual de los contribuyentes a quienes el servicio les ha sido prestado -como bien lo advirtió esa Corte en el precedente citado-, que la cuota individual con la que cada uno ha de concurrir al sostenimiento de ese determinado gasto público deba tener una estricta equivalencia con lo que le cuesta al Estado prestar el servicio en cuestión a ese contribuyente en concreto, puesto que el coste global del servicio no solo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad contributiva (arg. Fallos: 234:663 y concordantes)".

Sobre el particular, y parafraseando a García Belsunce, Soler expresa que, cuando acreditado que fuese, la recaudación global de la tasa excediere más allá de lo discreto y razonable el costo directo del servicio más la proporción que a él corresponda atribuirle de los costos indirectos de la organización municipal, cabría impugnar la tasa por:

- a) falta parcial de causa en la tasa, dado que a través de ella se retribuiría, además del servicio efectivamente prestado, otro tipo de servicios o funciones del estado;
- b) porque dado el destino de la tasa recaudada se estarían financiando servicios generales del municipio u otros servicios divisibles no utilizados por el contribuyente y que, por razón de su destino -y no del excesivo monto-, se trataría de un impuesto y no de una tasa.⁽¹⁹⁾

En otro orden de las cosas, Spisso ha indicado que si bien la Corte también ha admitido que el costo del servicio sea distribuido entre los sujetos pasivos en función de la capacidad contributiva⁽²⁰⁾, dicha circunstancia no implica que la recaudación se desinterese del costo del servicio. En opinión del referido autor, lo que dice el Supremo Tribunal es que el costo global del servicio se puede distribuir entre los obligados al pago teniendo en cuenta sus respectivas capacidades contributivas por imperio del principio de equidad. Por ello -argumenta-, las tasas pueden ser impugnables a tenor del principio de razonabilidad de las leyes en la medida en que sus montos sean fijados en función de cálculos presupuestarios que tiendan no solamente a cubrir el costo de los servicios prestados, sino otras erogaciones estatales.⁽²¹⁾

IV - REFLEXIONES FINALES

Consideramos que, en primera instancia, debe prestarse atención a la controversial acepción de la admisibilidad de la capacidad contributiva del sujeto pasivo para la recaudación de las tasas municipales. A las luces del fallo analizado, ha quedado de manifiesto que dicho precepto debe ser aceptado con prudencia, puesto que, como requisito adicional, habrá de observarse *"que nunca se incurra en la fijación de un monto arbitrario, irrazonable, opresivo o desproporcionado, respecto de contribuyente alguno, sin que sea necesario para descalificar el tributo que se compruebe un supuesto extremo de confiscatoriedad"*. Asimismo, cabe mencionar que el tributo queda denostado cuando se desnaturaliza el concepto de tasa, al revelar el andamiaje fáctico que se retribuye de manera ficta servicios que exceden sobremanera el presupuesto de la obligación tributaria.

Notas:

(1) Contadora pública nacional (Universidad Nacional del Litoral). Investigadora del CECYT (FACPCE), Área Responsabilidad Social y Balance Social. Docente auxiliar en la asignatura "Teoría y Técnica Impositiva I" (Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Católica de Santa Fe). Autora y expositora de trabajos presentados en congresos nacionales de profesionales en ciencias económicas. Asesora de empresas

(2) García Vizcaíno, Catalina: "Derecho tributario" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1996 - T. I - pág. 101 y ss.

(3) ["Hoyts General Cinema Argentina SA"](#) - CS Salta - 18/11/2022 - Cita digital EOLJU197436A

- (4) Schindel, Ángel: "Naturaleza y caracteres de los servicios públicos retribuíbles con tasas", en Bulit Goñi, Enrique G. (Dir.): "Tasas municipales" - LN - 2007 - T. I - pág. 163
- (5) Llanos, Gonzalo J.: "La tasa por inspección de seguridad e higiene", en Bulit Goñi, Enrique G. (Dir.): "Tasas municipales" - LN - 2007 - T. II - págs. 684/5
- (6) "Potestad tributaria de los distintos niveles de gobierno", en Bulit Goñi, Enrique G. (Dir.): "Tasas municipales" - LN - 2007 - T. I - pág. 265
- (7) Casás, José O.: "Coparticipación y tributos municipales. Tributos análogos. Prestación efectiva del servicio y razonable proporción en los montos. Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Codificación y armonización tributaria municipal", en Bulit Goñi, Enrique G. (Dir.): "Tasas municipales" - LN - 2007 - T. I - pág. 499; esta Corte, T. 224:379
- (8) Naveira de Casanova, Gustavo J.: "Competencias tributarias de los Municipios", en Casás, Jose O. (coord.): "Derecho tributario municipal" - 1ª ed. - 1ª reimp. - Ed. Ad-Hoc - 2005 - Bs. As. - pág. 76 y ss.
- (9) ["Teléfono de Argentina c/Municipalidad de Chascomús s/acción meramente declarativa"](#) - CSJN - 18/4/1997 - Fallos: 320:619 - Cita digital EOLJU166899A
- (10) Cassagne, Juan C.: "Derecho administrativo" - 6ª ed. actualizada - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 1998 - T. I - pág. 453
- (11) Recomendamos leer: ["Potestades tributarias municipales. Limitaciones subyacentes al federalismo de concertación. Injerencia del artículo 35 del Convenio Multilateral en la coordinación horizontal"](#) - ERREPAR - PSF - Nº 176 - octubre/2022 - Cita digital EOLDC106539A
- (12) Villegas, Héctor B.: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" - 10ª ed. ampliada y actualizada - Ed. Astrea - Bs. As. - 2016 - pág. 134
- (13) Tozzini, Gabriela I.: "Aspectos controvertidos de las tasas municipales en la Provincia de Santa Fe" - Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario - Facultad de Derecho - Universidad de Buenos Aires - Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero - año II - Nº 2 - junio/2022
- (14) ["Prodisa SA c/Municipalidad de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción"](#) - CSJ Santa Fe - 20/12/2006 - Cita digital EOLJU185134A
- (15) ["Compañía Química SA c/Municipalidad de Tucumán s/recurso contencioso administrativo y acción de inconstitucionalidad"](#) - CSJN - 5/9/1989 - Fallos: 312:1575 - Cita digital EOLJU130730A
- (16) ["Gasnor SA c/Municipalidad de La Banda s/acción meramente declarativa - medida cautelar"](#) - CSJN - 7/10/2021 - Fallos: 344:2728 - Cita digital EOLJU183540A
- (17) Conforme a la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, ante la alegación por parte del administrado de la no prestación de un servicio, es el Estado el que en mejores condiciones se encuentra en probar lo contrario
- (18) ["Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso administrativa"](#) - CSJN - 2/9/2021 - Fallos: 344:2123 - Cita digital EOLJU194384A
- (19) Soler, Osvaldo H.: "Tratado de derecho tributario. Económico. Constitucional. Sustancial Administrativo. Penal" - LL - Bs. As. - 2011
- (20) ["Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael s/repeticón de pago"](#) - CSJN - 16/5/1956 - Fallos: 234:663 - Cita digital EOLJU183424A
- (21) Spisso, Rodolfo R.: "Tributos municipales. Especial referencia a las tasas", en Casás, José O. (coord.): "Derecho tributario municipal" - 1ª ed. - 1ª reimp. - Ed. Ad-Hoc - 2005 - Bs. As. - pág. 196 y ss.

